الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

الموضوع

أهمية جودة المراجعة الخارجية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

دراسة ميدانية لمسيري مصلحة المحاسبة والمالية في المؤسسات الاقتصادية –ولاية بسكرة–

مشروع مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالبة:
- **حنان هدار**

الأستاذ المشرف:
- **عباسي صابر**

رقم التسجيل:	15. 20
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي: 2014-2015

الملخص :

نهدف من هذه الدراسة الى محاولة معرفة اهمية جودة المراجعة الخارجية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي باعتبارها اداة لمصداقية المعلومات المالية عند إتخاذ القرارات ، وذالك لعينة من مسيري مصلحة المحاسبة و المالية في المؤسسات الإقتصادية بولاية بسكرة سنة 2015.محاسبي خلصت الدراسة الى ان جودة المراجعة الخارجية ذات اهمية كبيرة في تحسين مخرجات تظام المعلومات المحاسبي .

الكلمات المفتاحية :جودة ،مراجعة خارجية ، نظام المعلومات المحاسبي ،التقارير المالية .

Résumé :

L'Objectif de cette étude est de savoir l'importance de la qualité de l'audit externe pour améliorer les sorties du système d'information comptable, en la considérant comme outil de crédibilité de l'information financière pour prendre des décisions, pour un échantillon des gestionnaires d'intérêt de la comptabilité et de la finance dans les entreprise économiques dans la wilaya de Biskra en 2015.

A la fin de cette étude on a conclu que la qualité de l'audit externe a une grande importance dans l'amélioration de la régularité de sortie du système information comptable .

Les mots clés : qualité ، audit externe system، comptable d'information ،rapports financiers.

فهرس المحتويات

المـــحتوى	الصفحة
البسملة	
الآية	
إهداء	
شكر وعرفان	
فهرس المحتويات	**II-I**
فهرس الجداول والأشكال	**III**
مقدمة	أ-ح
الفصل الأول. الإطار النظري لجودة المراجعة	**32-2**
تمهيد	**2**
المبحث الأول:ماهية جودة المراجعة	**9-3**
المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة	**5-3**
المطلب الثاني: أهمية جودة المراجعة	**9-6**
المطلب الثالث: أهداف جودة المراجعة	**9**
المبحث الثاني: معيار رقابة جودة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها و مخاطرها	**22-10**
المطلب الأول: :معيار رقابة جودة المراجعة 220	**12-10**
المطلب الثاني: اثر مخاطر عملية المراجعة على جودة المراجعة	**13-12**
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة	**22-14**
المبحث الثالث: وسائل تحسين عملية جودة المراجعة	**32-23**
المطلب الأول: تطوير البحث العلمي و العملي	**24-23**
المطلب الثاني: معايير رقابة جودة المراجعة و الجهات المهنية الصادرة لها	**28-24**
المطلب الثالث: أساليب الرقابة على جودة المراجعة	**31-28**
خلاصة الفصل	**32**
الفصل الثاني. ماهية تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في إطار المراجعة.	**52-34**
تمهيد	**34**
المبحث الأول: مدخل نظام المعلومات المحاسبي	**42-35**

المطلب الأول: : مفهوم نظام المعلومات المحاسبي	**37-35**
المطلب الثاني: مخرجات نظام المعلومات المحاسبي	**40-38**
المطلب الثالث: المعلومات المحاسبية	**42-41**
المبحث الثاني: التقارير المالية	**50-43**
المطلب الأول: المعلومات المالية و التقارير المالية	**45-43**
المطلب الثاني: اهداف التقارير المالية	**47-46**
المطلب الثالث: دمج المعلومات المالية في التقارير المالية	**48-47**
المبحث الثالث: تحسين التقارير الماليةو علاقتها بجودة المراجعة	**50-49**
المطلب الأول: جودة المعلومة المالية و جودة التقارير المالية	**50-49**
المطلب الثاني: مراجعة الحسابات معيار لمصداقية المعلومات المحاسبية و المالية	**51-50**
المطلب الثالث: علاقة جودة المراجعة بتحسين التقارير المالية	**52**
خلاصة الفصل	**53**
الفصل الثالث. الجانب التطبيقي	**74-55**
تمهيد	**55**
المبحث الأول: : منهجية الدراسة	**59-56**
المطلب الأول: **عرض الإستبيان**	**58-56**
المطلب الثاني: **منهجية الاستبيان**	**59-58**
المبحث الثاني: التحليل الإحصائي	**73-59**
المطلب الأول: **الخصائص الديمغرافية لمجتمع وعينة الدراسة**	**61-59**
المطلب الثاني: **تحليل نتائج الاستبيان**	**73-62**
خلاصة الفصل	**74**
خاتمة	**76-78**
قائمة المراجع	**80-83**
الملاحق	**85-87**

الفصل	رقم االشكل	عنوان الجدول	الصفحة
1	1	جدول الصفات المميزة لمكاتب المراجعة حسب الحجم	14
	2	جدول المستويات الاشرافية في المراجعة و علاقتها ببعضها البعض	21
3	1	جدول مجالات الإجابة على أسئلة الإستبيان و أوزانها	57
	2	معايير تحديد الإتجاه	58
	3	جدول جدول توزيع العينة حسب الوظيفة	59
	4	جدول توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	60
	5	جدول توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	61
	6	جدول توزيع العينة حسب الجنس	61
	7	جدول جدول Alpha Crombach	62
	8	جدول معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات الإستبانة	63
	9	جدول جدول تحليل المجال الأول	65
	10	جدول تحليل المجال االثاني	67
	11	جدول تحليل المجال االثالث	68

فهرس الجداول والأشكال

الفصل	رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	1	قرار قبول العميل الجديد و الأستمرار مع القديم	18
2	1	نظام المعلومات	61
	2	مكونات نظام المعلومات المحاسبي	61
	3	العلاقة بين المعلومات المالية و البيانات المالية	44
	4	دور مراجع الحسلبات	51
3	1	نموذج الدراسة	56

المقدمة

يشهد الواقع الاقتصادي الكثير من التغيرات و التحولات التي أدت إلى العديد من الأزمات المالية وانهيار الشركات الكبرى و إفلاسها في العديد من دول شرق أسيا و أمريكا اللاتينية عام 1997 ، وأزمة شركة إنرون ENRON للكهرباء و الغاز في الولايات المتحدة الأمريكية في 2001، كذالك أزمة ووارادكوم WORLDCOM للاتصالات الأمريكية في 2002 ، و أخيرا الأزمة المالية العالمية في 2008، مما دفع أصحاب الكثير من الشركات إلى رفع قضايا ضد المراجعين و مكاتب المراجعة و المحاسبة التي أدت إلى فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية ،مما زاد الإهتمام بجودة المراجعة و الإلتزام بالمعايير المهنية للمراجعة ،و قواعد وآداب السلوك المهني و إرشادات المراجعة ،وقواعد المحافظة على الحياد و النزاهة في إستعمال المعلومات المحاسبية لإبداء رأي فني و محايد على صدق هذه المعلومات المتواجدة في القوائم المالية.

وبفضل هذه التغيرات الإقتصادية التي حدثت أدى إلى التركيز على نظام المعلومات المحاسبي وهو مجموعة من المكونات المربوطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من اجل إنتاج المعلومات المفيدة ، وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم ، والوقت المناسب ، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم و المتكون من مدخلات ، تغذية عكسية و مخرجات وغالبا ماتتمحور المعلومات المحاسبية حول المخرجات نظام المعلومات المحاسبي و أهم هذه المخرجات هي التقارير التي تحتوي على المعلومات والنتائج الصادرة من النظام بعد أن ينهي المعالجات المناسبة للبيانات المدخلة.

وبناءا على ذالك فإن جودة المراجعة تتمثل في درجة الثقة التي يعطيها المراجع لمستخدمي الكشوفات المالية وترتبط أهمية جودة المراجعة من خلال مخرجات نظام المعلومات المحاسبي التي يعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين عليه في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم .

مما سبق وفي ظل التحولات و التغيرات التي شهدها الاقتصاد ، تتبلور معالم الإشكالية الأساسية لهذا لبحث ،ويمكن صياغتها على النحو التالي :

1-الإشكالية:

ما مدى أهمية جودة المراجعة في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

الأسئلة الفرعية: – ماهية جودة المراجعة و أهميتها ؟

– ماهية العوامل المؤثرة على جودة المراجعة؟و ماهية مخاطرها؟

– ماهية مخرجات نظام المعلومات المحاسبي ؟ماهية التقارير المالية ؟ و كيفية تحسينها في إطار البحث عن جودة عمليات المراجعة ؟

2–الفرضيات:

قصد دراسة وتحليل هذا الموضوع ومحاولة الإجابة على إشكاليا ته ، سنعتمد الفرضية الأساسية الآتية :

الفرضية الأساسية: جودة المراجعة تعمل على تحسين مخرجات النظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية .

الفرضيات الفرعية: 1– هناك تكريس لجودة المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2– المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تهتم بدقة و مصداقيةالتقارير المالية.

3 – كلما كانت هناك جودة لعميلة المراجعة تحسنت مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

3 –أسباب اختيارا لموضوع:

يمكن تلخيص مبررات اختيار الموضوع العناصر التالية :

أ) **العوامل الذاتية :**

- الميل الشخصي لاكتساب معارف جديدة في مجال المراجعة.
- إسهام في إثراء المكتبة بموضوع جديد.

.ب) العوامل الموضوعية:

- معرفة هل المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتمتع بالجودة .

4-أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى :

1-التعرف على جودة المراجعة الخارجية و إبراز أهميتها ؛

2- التعرف على معيار الجودة المراجعة و المعايير المؤثرة عليها؛

4-التعرف على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي ؛

5-التعرف على التقارير المالية و المعلومات المالية ؛

6-العلاقة بين جودة المراجعة و التقارير المالية

5 -أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة من حيث التطرق إلى أهمية جودة المراجعة في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي حيث تعتبر البيانات المالية الموجودة في التقارير المالية المراجعة من طرف المراجعين مهمة لكثير من الأطراف والمستخدمين وذالك بدراسة جميع الجوانب الاقتصادية و المالية في المؤسسات الاقتصادية.

6-حدود الدراسة :

ستكون حدود دراستنا في مجال الإشكالية المطروحة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ولاية بسكرة خلال سنة 2015.

7- منهجية البحث :

إن طبيعة الموضوع هي التي تحدد المنهج الواجب إتباعه ، ومنه سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي الذي أراه مناسب و يتلائم مع طبيعة الموضوع هذا من حيث الجانب النظري ،أما من حيث الجانب التطبيقي سنقوم وتوزيع استبيان لإبراز أهمية جودة المراجعة الخارجية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي .

8- الدراسات السابقة:

تناول العديد من الباحثين دراسات حول ما يتعلق بموضوعنا:

1-إياد حسن حسين ابوهين : "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدقيقي الحسابات القانونيين في فلسطين"،هذا البحث هو عبارة عن رسالة ماجستير قسم المحاسبة و التمويل كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة 2005 ، وتدور إشكالية هذا البحث حول العوامل التي يمكن أن يستخدمها المراجعين في التطبيق العملي لتحسين جودة خدمات المراجعة ، وقد تناول هذا البحث عدة فصول تطرق فيها إلى ظهور مهنة المراجعة الحسابات، جودة المراجعة الحسابات و عناصر ومعايير و ضوابط الجودة ،وقام بدراسة ميدانية بمكاتب مراجعة الحسابات و بناءا على نتائج تحليل هذه الدراسة تبين أن التأهيل العلمي والخبرة العلمية وإلمام المراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.

2-حنان حسن احمد: "اثر جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي على رضى العملاء في البنوك التجارية الأردنية " دراسة ميدانية في البنوك الأردنية قسم المحاسبة كلية الأعمال جامعة عمان العربية 2013، تدور إشكالية هذا البحث على وجود اثر لجودة المخرجات نظام المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الأردنية ، حيث تناولت ثلاثة فصول فصلين نظريين تناول فيهما الإطار النظري العام لنظام المعلومات المحاسبي و جودة المخرجات و رضى العميل ، أما الجانب التطبيقي فتمثلت بدراسة ميدانية للبنوك الأردنية. حيث هدفت هذه الدراسة إلى قياس اثر جود مخرجات نظام المعلومات المحاسبي لأنه غالبا ما يتمحور حول المعلومات المحاسبية أي الكشوفات المالية التي تهدف إلى بناء أداء المؤسسة و نفقاتها وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك اثر مباشر لجودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي على رضى العميل.

3-احمد برير : "جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات" دراسة حالة الجزائر ، هذا البحث هو عبارة عن رسالة ماجستير في المحاسبة و الجباية قسم العلوم التجارية جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014/2013. وتدور إشكالية هذا البحث حول إمكانية لجودة المراجعة تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجع الحسابات وتمت دراسة هذا البحث من خلال ثلاثة فصول فصلين نظريين ، الاول تناول الإطار العام لجودة المراجعة ،الثاني تناول دور المراجعة في تضييق الفجوة التوقعات اما الفصل التطبيقي فكان دراسة ميدانية وتم إعداد وتوزيع استبان على للفئة المستهدفة من مراجعين و مستخدمي البيانات و الكشوفات المالية و خضعت للتحليل .

وتوصلت نتائج البحث إلى : أن كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية لمراجع الحسابات وإلمامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها من الأطر الهامة في الرفع من أداءه وكفاءة عملية المراجعة ويحتاج التأهيل العلمي إلى عملية تطوير دائم ومستمر من طرف الجامعات والمعاهد الوطنية بغية مسايرة الإصدارات الحديثة وذلك من خلال الإلمام بمعايير المراجعة والمحاسبة الدولية من أجل تضييق فجوة.

4- بومدين محمد رشيد :"جودة التدقيق القانوني في ضوء الميكانيزمات الداخلية لحكومة الشركات" ،دراسة نظرية ومقاربة تطبيقية في الجزائر ،هذا البحث هو عبارة عن رسالة دكتوراه تدقيق و مراقبة التيسر ،كلية التسيير والاقتصاد والعلوم التجارية 2013 /2014 ، جامعة تلمسان . وتمت دراسة هذا البحث في ثلاثة أجزاء و قسم كل جزء إلى ثلاثة فصول حيث تطرقت فصول الجزء الأول الجزء الأول إلى النشأة التدقيق و مبادئه، جودة التدقيق و أهميتها و أهدافها ودراسة داخلية ،محددات جودة التدقيق.

اما الجزء الثاني فتناول فكرة حكومة الشركات ،جودة التدقيق القانوني و الميكانيزمات الداخلية لحكومة الشركات و وفجوة التوقعات، واخيرا الجزء الثالث دراسة تطبيقية .وهدفت هذه الأطروحة إلى فهم أراء محافظي الحسابات و مستخدمي تقرير المراجعة القانونية بخصوص مراجعة الجودة القانونية و العوامل المؤثرة فيها من جهة و العوامل التي تساعد في نجاع عملية جودة المراجعة .

5- أسامة كمال دهان :"فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في تحقيق جودة التقارير المالية" دراسة عينة تطبيقية على وزارة المالية الفلسطينية هذا البحث هو عبارة عن رسالة ماجيستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية غزة ،2012 و تدور إشكالية هذا البحث حول مدى فاعلية نظام المعلومات المحاسبي المحوسبة المطبقة في الوزارة المالية الفلسطنية في تحقيق جودة التقارير المالية ، و قد قسم هذا البحث الى الفصل الاول الاطار النظري و الفصل الثاني الى نظم العلومات المحاسبية المحوسبة و جودة التقارير المالية حيث تطرق الى كل مايتعلق من مفاهيم نظرية حول نظام المعلومات المحاسبية و جودة التقارير المالية و العلاقة بينهما و اما الفصل الثالث فهو واقع نظام المعلومات المحاسبية و التقارير المالية في وزارة المالية الفلسطينية و نظم المعلومات المطبقة وواقع التقارير المالية في في و زارة المالية الفلسطينية و اخيرا الفصل الرابع و الخامس فهو الدراسات التطبيقية والنتائج و التوصيات.

9- هيكل البحث:

لمعالجة هذا البحث و الإجابة على الإشكالية قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول :

الفصل الأول : سنتناول فيه الجانب النظري و العلمي حول جودة المراجعة و أهميتها العوامل المؤثرة ، و مخاطر عملية التدقيق المؤثرة على الجودة الإلمام بجميع المفاهيم النظرية المتعلقة بهذا الجانب .

الفصل الثاني: سنتطرق في هذا الفصل إلى الجانب النظري و العلمي للنظام المعلومات المحاسبي و مخرجاته حيث سوف نركز في المخرجات على التقاررير المالية وما يتعلق بها من مفاهيم ، وسنقوم بربط العلاقة بين أهمية جودة المراجعة وبالتقارير المالية .

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي سنقوم بتوزيع استبيان على المؤسسات الإقتصادية في ولاية بسكرة .

تمهيد:

بسبب المشاكل و الأضرار التي توصلت إليها الشركات من أضرار مادية ناتجة عن إهمال المراجعين و تقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية و بسب بعض العوامل التي تؤثر على مهنة المراجعة تم التركيز على جودة المراجعة ، و تكمن أهمية مهنة المراجعة في الجودة لارتباطها بنوعية الخدمات المقدمة لمستخدمي الكشوفات المالية لذا يجب على المراجعين الالتزام بالمعايير المهنية وتحسينها و تجنب المخاطر،حيث تبنت العديد من الدراسات مداخل للتعريف بجودة المراجعة و كل منهم ربطها حسب دراسته ،ولتوضيح هذا السياق سنقوم بتقسيم هذا الفصل الى العناصر التالية :

المبحث الاول : :ماهية جودة المراجعة.

المبحث الثاني : معيار جودة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها واثر المخاطر عليها .

المبحث الثالث : وسائل تحسين عملية جودة المراجعة.

المبحث الأول : :ماهية جودة المراجعة

يتناول هذا المبحث المفاهيم والتعريفات المختلفة لجودة المراجعة ، وكذا اهداف و اهمية جودة مراجعة الحسابات ذلك لان مهنة مراجعة الحسابات تعتبر من أكثر المهن الخدمية والاستشارية وتعقيدا نظرًا للنتائج التي يتوصل إليها مراجع الحسابات.

المطلب الأول :مفهوم جودة المراجعة

اهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى الهيئات المهنية أو الجهات الأكاديمية بتحديد مفهوم جودة المراجعة ، ويرجع هذا الاهتمام إلى صعوبة تحديد هذا المفهوم لارتباطه بجملة من المحددات المتغيرة والنسبية و أسباب أخرى .

إن مفهوم جودة المراجعة يختلف باختلاف وجهات النظر الفئات المستفيدة ،من مراجعين، ومعدي الكشوفات المالية ،و مستخدمي الكشوفات المالية .

ويتحدد مفهوم جودة المراجعة بمستويين هما:

– **مفهوم عام:** ويتحدد من وجهة نظر مستخدمي الكشوفات المالية ، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمراجع ، والذي يحقق إشباع لحاجياتهم في حدود القيود العملية و الاقتصادية لبيئة المراجعة .

– **مفهوم تشغيلي** :ويتحدد من وجهة نظر المراجعين فيما يتعلق بأداء مهنة المراجعة من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية ، ومدى الالتزام بالخطط و البرامج ، و الموازنات الموضوعية واتجاه درجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد على الكشوفات المالية و التقرير عنها .[1]

و من خلال استقراء الدراسات التي تناولت جودة المراجعة نلاحظ أن الباحثين تبنوا العديد من المداخل لتعريف جودة المراجعة، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في الكشوفات المالية، ومنهم من ربط بين جودة المراجعة ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بين جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة.

[1] أ/د موسى رحماني،أ/فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية و الهيئات المهنية** ، مجلة العلوم الإنسانية،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،مارس 2014،العدد ،35/34، ص182.

يعتبر DeAnglo من الأوائل اللذين ربطوا جودة المراجعة بمبدأ اكتشاف الأخطاء في الكشوفات المالية حيث عرفت جودة المراجعة بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف تجاوز (Beach) في النظام المحاسبي للعميل و التقرير عن هذا التجاوز ، ووفقا لتعريف DeAnglo فإن جودة المراجعة تعني زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية و زيادة درجة استقلاله.[1] وأكد على ذالك Palm rose حيث عرف جودة المراجعة بأنها مستوى التأكيد الذي يقدمه المراجع بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية و أنها كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة المراجعة و العكس صحيح .

كما عرف Copleyand Doucet جودة المراجعة بمدى التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني و معايير إعداد التقارير ، و اكدت الدراسات ان جودة المراجعة تعني الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني وإرشادات المراجعة وكذالك القواعد و الإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهمة المراجعة و المحافظة و حياد و نزاهة المراجع ، أما بخصوص Schawer Krisshnanand قاما بقياس جودة المراجعة بمدى التزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها و الخاصة بالتقرير.[2]

و بخصوص الباحثين اللذين ربطوا جودة المراجعة بتحقيق أهداف كافة الأطراف المعنية بعملية المراجعة فقد قدم **أبو العزم** مفهوم جودة المراجعة وبطريقة توضيح تكامل بين المفهوم العام للجودة و المفهوم التشغيلي لجودة المراجعة حيث أوضح بأنه تكون نقطة بداية في تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية على أن تقوم المهنة بمحاولة ترجمة هذه الاحتياجات إلى معايير قابلة للتنفيذ ثم تأتي الخطوة التالية وهي الالتزام بمعايير المهنية عند تنفيذ عملية المراجعة و ذالك من خلال التخطيط الجيد ووضع البرامج و الموازنات و الإشراف على تنفيذها و الالتزام فريق العمل بالتقيد بها.[3]

[1] احمد برير ، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات** ، مذكرة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير محاسبية ومالية، جامعة ورقلة ،2014/2013،ص4.

2عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية** ،مذكرة ضمن متطلبات نيل درجة ماجيستير في المحاسبة و التمويل ،جامعة اليمن ،2008،ص4.

[3] احمد برير،مرجع سبق ذكره ،ص.5

وبالرجوع إلى مجمل التعاريف السابقة لجودة التعريف بإمكاننا استخلاص النقاط التالية :

- صعوبة تحديد تعريف لجودة المراجعة ،وذلك لعدم وجود محددات مرجعية لقياسها ،وكذالك تعدد الأطراف المهتمة بجودة المراجعة ،واختلاف وجهة نظرهم إليها ،مما جعل هذا المفهوم نسبي .
- إن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى جودة خدمات وليس إلى جودة المراجع ويختلف هذا المفهوم باختلاف المراجعين أو شركات المراجعة وهذا ما أثبتته الدراسات الميدانية.
- إن مفهوم جودة المراجعة يشمل على جودة فعلية لاحقة مرتبطة بالخصائص العامة للمراجعة وجودة مدركة حسب نظرة و توقعات مختلف الأطراف المهتمة بالمراجعة.
- إن مفهوم جودة المراجعة على أساس الالتزام بالمعايير و الأحكام المهنية، غير كافي لتحديد مستوى الجودة العالية اللازمة، و بالتالي فتحديد جودة المراجعة هذا المفهوم يمثل المستوى الأدنى المطلوب لجودة المراجعة.[1]

ويمكننا إعطاء التعريف التالي لجودة المراجعة الخارجية بالرجوع إلى مجمل ما سبق التطرق إليه:

"إن جودة المراجعة الخارجية هي أداء خدمات المراجعة بكفاءة و فعالية وفق المعايير و الأحكام المهنية، مع الاستقلالية في الإفصاح و التقرير عن الأخطاء و الغش المكتشف وهذا من اجل تلبية توقعات و احتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة."

[1] رحماني موسى،سردوك فاتح ،مرجع سبق ذكره ،ص190-191

المطلب الثاني :أهمية جودة المراجعة

لقد واجهت مهمة المراجعة ضغوطا متزايدة في السنوات الأخيرة لحالات الغش والتلاعب في الكشوفات المالية و زيادة الدعاوي القضائية ضد المراجعين بعد تعرض الشركات الأمريكية للفشل بالرغم من خضوع كشوفاتها المالية من اكبر مكاتب المراجعة و للسيطرة على هذه الضغوطات يجب الاهتمام بجودة المراجعة و التي تعتبر مطلبا للجميع الاطراف عملية المراجعة.

ويمكن بيان هذه الاطراف كمايلي :

1- مراجع الحسابات : يهمه ان تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذالك من اجل تحسين سمعته و شهرته و موقفه التنافسي في مجال عمله.
2- إدارة الشركة : تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد الكشوفات المالية ،و بالتالي فإن تنفييذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة اماكن القوة و الضعف لديها و يساعد في وضع الخطط المستقبلية . ومن ناحية اخرى فإن تقرير المراجع اه ردود فعل السوق مماقد يؤثر على أسعار الاسهم الخاصة بالشركة.
3- البنوك : تعتمد البنوك و المؤسسات التمويلية بشكل كبير على الكشوفات المالية المراجعة ،وخاصة في منح القروض و التسهيلات البنكية .
4- الدائنون :يهتم الدائنون بالكشوفات المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنع العملاء من التسهيلات الإتمانية بناءا على تلك الكشوفات . ولا شك ان جودة المراجعة سوف تؤثر كثيرا على قرراتهم في منح الائتمان .
5- الهيئات و الأجهزة الحكومية : تمد الاجهزة الحكومية على الكشوفات المالية المدققة في اغراض كثيرة ، منها التخطيط و الرقابة ، وفرض الضرائب ، وتقرير االاعانات لبعض الصناعات، وتسعى الاجهزة الحكومية الى ان يتم اعمال المراجعة وفقا لمستوى عال من الجودة من اجل حماية النشاط الاقتصادي ،وحميع الاطراف ذات الصلة و العلاقة بعملية المراجعة .
6- الجمعيات و الهيئات المنظمة للمهمة : تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة الى الزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عال من الجودة من اجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الاخرى ،،و تحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة و الخدمات في تقديمها.[1]

[1] علاء الدين صلاح عودة ، **القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الداخلي** ، مذكرة ضمن متطلبات نيل درجة ماجيستير في المحاسبة،كلية الأعمال ،قسم المحاسبة ،جامعة الشرق الاوسط ،2011،ص15.

وتأتي اهمية جودة المراجعة كالأتي :

أولا: تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد و تطبيق اجراءات المراجعة و تحتوي هذه المعايير خصوصا معايير الرقابة على الجودة سياسات تهدف الى تحسين اداء كل من الأفراد و مكاتب المراجعة .

وأشار carollo و all الى ان التمسك بالمعايير المهنية يعد واحد من العوامل التي حظيت بأهمية كبيرة لدى المشاركين في الدراسة (المراجعين ، المعدين ،المستخدمين) لتحديد جودة المراجعة .

وبالتالي نجد ان هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية ،حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية الى أداء عملية المراجعة بجودة عالية كما ان عملية المراجعة بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجعين بالمعايير المهنية .[1]

ثانيا :المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة

عرفت porter فجوة التوقعات في المراجعة بانها الفجوة بين توقعات المجتمع من المراجعين و بين اداء المراجعين كما يدركه المجتمع.

و تعتبر فجوة الجودة احد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة ، وقد عرف احد الباحثين فجوة الجودة بانها "الاختلافات بين توقعات المستخدمين و المراجعين اتجاه الجودة خدمات المراجعة المؤداة ،و عوامل تكوين وتشكيل الجودة" . واكد المراجعين أن السبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الادء الفعلي للمراجع عن المعايير المراجعة ومعايير الجودة المتعارف عليها .

و منه إنخفاض جودة عملية اداء عملية المراجعة يعتبراحد اهم اسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة ، ولذلك يعد تحسين جودة خدمات المراجعة احد اساليب تصنيف فجوة التوقعات.

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ،مرجع سابق ص6.

ثالثا: تعزيز و امكانية اكتشاف المخالفات و الاخطاء الموجودة في القوائم المالية

حظي هذا العنصر بإهتمام كبير من المنظمات المهنية و العديد من الباحثين في فترة الثمانينيات و التسعينيات من القرن الماضي ،خصوصا لفشل العديد من المنظمات الكبرى وذلك اعتبار ان المراجعين من ذوي الجودة العالية يقومون بإكتشاف الاخطاء و المخالفات الموجودة في الكشوفات المالية من مراجعين من ذوي الجودة المنخفظة ،و هذا مأكدته لجنة TREADWAYوالتي اشارت الى أن تحسبن جودة المراجعة يزيد من اكتشاف الاخطاء و الحد من التحريف في الكشوفات المالية.[1]

رابعا:زيادة الثقة في تقرير المراجعة و مصداقية االكشوفات المالية

يعتبر الاهتمام بجودة المراجعة لتدعيم الثقة بتقارير المراجعة ،وذالك للدور المهم الذي تلعبه التقارير في اضفاء المصداقية على الكشوفات المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب الاطراف المهنية.

خامسا:تخفيض صراع الوكالة

يفترض كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الادارة) و الاصيل (المساهمين) كلما زادت تكلفة الوكالة ، وكلما زادت تكلفة الوكالة زادت الحاجة الى مكاتب مراجعة لتقديم خدمات ذات جودة عالية ، بعكس المنظمات التي تكون درجة التعارض في المصالح بها ضئيلة و بالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة.

سادسا :اداة تنافسية جيدة

تعتبر المنافسة على الاتعاب احد المخاطر التي تهدد مهنة المراجعة ، ذالك لما فيها من تاثير سلبي على استقلال المراجعين ، و نطاق اجرءات المراجعة ،وثم جودة المراجعة . وهذا ماجعل لجنة Cohen تحذر من تأثير المنافسة على نطاق جودة المراجعة ، لذالك تعتبر الجودة اداة إستراتيجية

[1] د/محمد علي جبران ،**الندوة الثانية عشرلسبل تطوير المحاسبة مهنة المحاسبة في المملكة السعودية وتحديات القرن الواحد و العشرن** ،قسم المحاسبة ،كلية ادارة الاعمال ،جامعة الملك سعود، الرياض،4-5ماي2010،ص20.

جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة ، ووسيلة لتنمية الحصة السوقية وتحسين معدلات الربحية و تحقيق رضا العميل.[1]

المطلب الثالث :اهداف جودة المراجعة

هناك عدة اهداف لجودة المراجعة :

1- توفير ارشادات خاصة بالاجراءات التي يجب ان يلتزم بها المراجع من اجل الالتزام بالمبادئ الاساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة ؛
2- توفير الارشادات حول الاجراءات و السياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة و الالتزام بإتباع و بتطبيق المعايير مهنية ؛
3- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة و الانتباه الى التفاصيل اثناء العمل ؛
4- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات و تحسين كفاءة و فعالية اداء المهام؛
5- تساعد على زيادة و تحسين معنويات اعضاء مكتب المراجعة و ترفع من روحهم المعنوية،
6- تساعد على بناء أرضية مشتركة تكون منهج يمكن من خلاله معرفة المكاتب الاخرى التي لها نفس الاهداف و الخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.[2]

[1] رلى نعيم حسني دهمش، **مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن**، دراسة ميدانية، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد رقم 94، دون سنة نشر، ص27.

[2] احمد برير ، مرجع سابق ص 9

المبحث الثاني : معايير جودة المراجعة و العوامل المؤثر فيها مخاطرها

سنتناول في هذا المبحث معيار رقابة الجودة الذي يحكم ويحدد الاجراءات الرقابية على مكاتب المراجعة و العوامل التي تؤثر على المراجعة و مكاتبها، و كيفية تأثير عملية المراجعة على جودة المراجعة و العلاقة بينهما.

المطلب الاول :معيار رقابة جودة المراجعة 220

صدر المعيار الدولي(220) عن رقابة جودة المراجعة في يونيو 1994، وهو من معايير المراجعة الدولية و الذي حل محل الدليل الدولي السابع (ضبط جودة العمل في المراجعة) ، ويهدف هذا المعيار الى توفير الإرشادات عن رقابة الجودة المراجعة من خلال :

أ- السياسات و الاجراءات التي يتبعها مكتب المراجعة عند اداء عملية المراجعة؛

ب- الاجراءات المتعلقة بتفويض الاعمال للمساعدين لأداء عملية المراجعة ،حيث يجب تطبيق سياسات و اجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة و ايضا على عمليات المراجعة الفردية.

وتعتبر سياسة ضوابط الجودة بمثابة اهداف تسعى مكاتب المراجعة لتحقيقها ،بينما إجراءات الضوابط تمثل الخطوات و الاساليب التي يتم تنفيذها من اجل تحقيق الاهداف المحددة ،و لقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار الدولي (220) مايجب على مكاتب المراجعة القيام به من حيث تنفيذ اجراءات رقابة الجود.[1].

اما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت اهداف سياسات رقابةالجودة و التي تمثل عناصر الرقابة على جودة المراجعة مايلي :

1-المتطلبات المهنية :

ان التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال ، و الامانة ،و الموضوعية ، والحفاظ على السرية و الاخلاق المهنية.وتعتبر هذه العناصر و خاصة استقلالية مراجع الحسابات ، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة اذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجع لن تكون ذات أهمية كبرى و لقد تناولت قواعد و آداب و سلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين هذه العناصر

1 اياد حسن ابو شاهين ،**العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدققين الفلسطنيين**،مذكرة ضمن متطلبات نيل درجة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة،جامعة الاسلامية غزة،2005،ص 74-75.

بنوع من التفاصيل. و من اهم الاجراءات التي تضمنت الالتزام بهذا العنصر الرقابي و ابلاغ افراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات و الاجراءات المتعلقة بالاستقلالية و الامانة و الموضوعية و السرية و السلوك المهني.

2-المهارات و الكفاءة:

يجب على مكاتب المراجعة ان تعين اشخاصا لديهم التاهيل العلمي و العملي اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة .وينقسم هذا العنصر الرقابي الى :توظيف و تعيين افراد مؤهلين تأهيل متخصص ،و التطور المعني من خلال اعداد دورات تدريبية للأفراد ،و اختيار و تأهيل المدربين ،وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية و الفنية ،و الترقية و الوظيفة [1].

3-توزيع المهام:

يقصد بها إسناد عملية المراجعة الى فريق عمل متمكن في عملية المراجعة ، ويمتلك مستويات من التدريب المهني و الكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة ،ذلك من خلال العديد من الاجراءات مثل: تحديد مهام كل فرد في فريق عمل من مراجع رئيسي و مراجعين مساعدين و مراجعين ، وتحديد الشخص المشرف على فريق العمل ليكون مسؤول عن توزيع الافراد في مهام المراجعة ،مع المراعاة عند التوزيع بعض العناصر ،مثل عدد المراجعين و متطلبات الوقت ،تقييم لمؤهلات الافراد من حيث الخبرة ، ولتحقيق هذا التوازن يجب الاخذ بعين الاعتبار حجم عملية المراجعة ،توفير الخبرات الخاصة بالأفراد ،احتياجات العملاء غيرها.

4-الإشراف:

يجب ان يكون هناك توجيه واشراف كافيان ومراجعة مستمرة للأعمال على كافة المستويات من اجل الحصول على التأكيد المعقول بان كافة الأعمال منجزة بحسب مستوى نوعية مقبولة.[2]

5-التشاور:

يقصد بهذا العنصر من عناصر الرقابة ضرورة إجراء التشاور مع الاخرين من ذوي الخبرة المناسبة داخل او خارج المؤسسة عندما يتطلب الامر ذالك ، وتكون هذه الاجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المسؤول في مكتب المراجعة .

[1] محمد علي جبران، مرجع سبق ذكره،ص 20-21.

[2] جمانة حنظل التميمي ،**العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية** ، دراسة ميدانية في الكليات و المراكزالبحثية جامعة البصرة،قسم المحاسبة كلية الاقتصاد ،جامعة البصرة ،2013 ، المجلد الخامس ، العدد 10 ،ص 205.

6-قبول او انهاء العمل مع العملاء :

يجب على مكتب المراجعة وضع الاجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة ،ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة ،كما يجب على المراجعين ان يأخذوا بعين الاعتبار الاستقلالية قدرته على خدمة العميل بشكل ملائم

7-الرقابة:

يجب على مكتب المراجعة ان يراقب بإستمرار مدى ملائمة و فعالية سياسات و اجراءات رقابة الجودة بغرض تقييم مدى فعالية نظام الرقابة جودة المرجعة ،ومدى تطبيقه عند تنفيذ عملية المراجعة واداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة .[1]

المطلب الثاني :اثر مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة

يعرف Knapp جودة المراجعة من خلال مفهوم مخاطر المراجعة على النحو التالي: " يقصد بجودة المراجعة تدنيه المراجع لخطر الاكتشاف والذي يؤدي إلى تدنية خطر المراجعة النهائي وإن المراجعين سوف يقومون بالإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية".

ويرى الباحثين أن المراجع إذا ما قام بتخطيط عملية المراجعة على أساس دراسة العوامل المؤثرة في الخطر وحدد مناطق الخطر وأخذها في الاعتبار عند القيام بكل إجراء من إجراءات المراجعة ثم استخدم الإجراء الذي يتناسب مع طبيعة العنصر أو هدف المراجعة أو المهمة المعينة ومستوى الخطر المعرض له فان ذلك يدعم رأي المراجع في الكشوفات المالية ويؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية لعملية المراجعة ويترتب عليه اكتشاف و تدنية المخاطر إلى الحد الأدنى والذي يمكن قبوله ، ولا شك إن القيام بعملية المراجعة على هذا النحو من شأنه أن يرفع الكفاءة المهنية للمراجع ويؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة نفسها من خلال تحسين الرأي الذي يبديه المراجع في القوائم المالية محل الفحص ، والذي تعتمد عليه جهات عديدة كمدخلات لنماذج قراراتها ، ويفي باحتياجات مستخدمي الكشوفات المالية من حيث توقعهم خلو الكشوفات التي تم مراجعتها من الأخطاء والمخالفات الجوهرية ، التي سوف يكتشفها المراجع .

ولقد أشار العديد من الباحثين إلى العلاقة الوثيقة بين المخاطر والجودة بقوله " أن جودة خدمة المراجعة يفترض ألا تكون قابلة للملاحظة سواء عند التعاقد عليها أو عند أدائها ، إلا أن تقييم خدمات المراجعة ذات الجودة المرتفعة غالبا ما تكون مدفوعة بتهديد مخاطر المقاضاة "،

1 د/محمد علي جبران ،مرجع سبق ذكره،ص20-21.

ويشير هذا الموضوع لعلاقة المقاضاة بالعوامل المخفضة لجودة المراجعة بالقول " عند استسلام المراجع لضغوط الإدارة فانه يمكن أن يتغاضى عن أخطاء (جوهرية) في الحسابات وبالتالي فان مستخدمي هذه الحسابات يمكن أن يقاضوا المراجع ، كما أن حدة المنافسة في سوق المراجعة أدت إلى زيادة الضغط على موازنة الوقت في المراجعة ، مما يؤدي غالبا إلى اختصار برامج المراجعة وحذف الكثير من الإجراءات وبالتالي فان كل من هذين الموقفين سوف يؤديان إلى خفض جودة المراجعة وبالتالي ارتفاع مستوى المخاطر " . وقد أوضحت إحدى الدراسات أن التطورات الحديثة في بيئة المراجعة أدت إلى ضرورة الارتقاء بجودة خدمات المهنة ، ومن المداخل المتبعة للارتقاء بجودة خدمات المهنة هو تقييم وتدنية خطر المراجعة ، حيث تهدف أغلب إجراءات المراجعة إلى مساعدة المراجع في تجميع الأدلة والقرائن التي تساهم في تحديد الخطر النهائي للمراجعة. بناء على ما سبق يرى الباحثين أن تطور بيئة المراجعة قد ساهم في نشوء العديد من عوامل مخاطر المراجعة ، ففي مجال التجارة الإلكترونية ازدادت حدة عوامل المخاطر الملازمة لطبيعة البيانات المالية ، كما اتسعت دائرة عوامل مخاطر الرقابة مما أثر على المهنة بشكل عام وعلى المراجع بشكل خاص ، أما بخصوص المهنة فإن الإصدارات المتتالية لمعايير المراجعة لدليل على الأثر البالغ الذي أحدثته عوامل المخاطر المصاحبة له. [1]

1 احمد بن فهد بن احمد الجمعة ،اثر مهنة المراجعة على جودة المراجعة ، احد المدونات في البيئة التدوينية ،جامعة الملك سعود، الموقع http://blogs.ksu.edu.sa/ahmadaljumah، متاح في 2014/12/15.

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية

تعتبر العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من المقومات الاساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة ،و ذالك نظرا لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها وقياسها ، وقد قسمت الى مايلي :

الفرع الاول :العوامل المؤثرة على مكتب المراجعة

1-حجم مكتب المراجعة

يعتبر حجم مكتب المراجعة احد الخصائص التي على اساسها التمييز بين مكاتب المراجعة ، فهناك مكاتب مراجعة صغيرة و مكاتب متوسطة و مكاتب مراجعة كبيرة .

وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال : عدد الشركاء ،او عدد العاملين بمكتب المراجعة ، وعدد العملاء و سمعة مكتب المراجعة ،و بالرغم من اهمية استخدام المعايير السابقة للتمييز بين مكاتب المراجعة الصغيرة و الكبيرة ، فإن لكل نوع من هذه المكاتب صفات اساسية يتميز بها كما هو واضح في الشكل.

الجدول رقم (1-1): الصفات المميزة لمكاتب المراجعة حسب الحجم

الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة الحجم	الصفات المميزة للمكاتب صغيرة الحجم
تتوافر لديها كافة فئات التوظيف كأن يكون لدى المكتب عدد معين من الشركاء أو المراجعين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني والمراجعين.	قد لا تتوافر فيها كافة فئات التوظيف
يتوافر لديها عدد كبير من المراجعين وفي كافة التخصصات	قد يكون بالمكتب عدد محدود من المراجعين
اتساع نشاطها داخل الدولة وقد يكون لها فروع دولية	ممارستها لنشاطها يكون في حدود المدينة نفسها
كثرة عدد العملاء وبالتالي ضخامة الإيرادات	قلة العملاء وبالتالي قلة الإيرادات
يقسم المكتب داخليًا إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرات النادرة	قد لا يقسم المكتب داخليًا إلى العديد من الأقسام الفنية،وقد لا يمتلك خبرات نادرة

المصدر: عبد السلام سليمان قاسم الاهدل .مرجع سبق ذكره ،ص 9.

ونظرا لأهمية عامل حجم مكتب المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة فقد نال اهتماما واسع من قبل الباحثين، كما تعتقد لجان المراجعة ان هناك امكانية اكبر لمراجعي المكاتب الكبار لاكتشاف الأخطاء والمخالفات من مراجعي مكاتب المراجعة الصغيرة و المحلية حيث مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك قدرات تقنية اكثر من منافسيها .

و على الرغم من وجود دراسات كثيرة تؤيد وجود علاقة طردية بين كبر حجم مكتب المراجعة و جودة المراجعة إلا ان هناك من يرى ان هناك من يرى جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط و انما ترتبط ايضا بالمكاتب الصغيرة ، على افتراض انه غير منطقي ان تكون مكاتب المراجعة الصغيرة عديمة الجودة ،كما ان قلة عدد عملاء المكاتب الصغيرة قد يكون راجعا الى تمسك تلك المكاتب بمعيار الاستقلال و حرصها و عنايتها عند قبول عملاء جدد ، و قد توصلت بعض الابحاث الى ان مكاتب المراجعة الصغيرة قد تستبدل ببساطة على اساس انها اقل شهرة بالرغم انها تقدم خدمات مراجعة ذات جودة عالية ، وقد نصح الباحثين بإختيار مكاتب مراجعة عى اساس القدرة على تقديم خدمات و ليس على اساس الحجم .[1]

2-سمعة مكتب المراجعة

تعتبر سمعة مكتب المراجعة (شهرته) احد أصوله المعنوية الخاصة بالمكتب و التي يتم اكتسابها من خلال الممارسة و القدرة على تقديم خدمة ذات جودة عالية .ويقصد بسمعة المكتب هي تداول اسم مكتب المراجعة على انه يقدم خدمات ذات جودة عالية .

ولقد تناولت العديد من الدراسات سمعة المكتب على انه احد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة ، و لكنها اختلفت على كيفية إستبدال سمعة مكتب المراجعة .

فبعض الدراسات ربطت سمعة مكتب المراجعة بحجم مكتب المراجعة وعدد العملاء ، لأن كبر الحجم يؤدي الى اهتمام العملاء به ، بينما ربطت دراسة اخرى سمعة مكتب المراجعة باسم مكتب المراجعة و انتماءه الى احد المكاتب العالمية الكبيرة ، و من احدى هذه الدراسات هدفت الى تحديد منافع و تكاليف ة جودة المراجعة في سوق اصدارات الاسهم .

و بالرغم من ذالك فإنه من الصعب القول ان حجم مكتب المراجعة او زيادة عملاء المراجعة او الانتماء الى احد مكاتب المراجعة الدولية الكبيرة و هو العنصر او السبب الرئيسي لتكوين سمعة

[1] محمد محمد مظهر احمد، **تقييم جودة المراجعة في دولة قطر،دراسة نظرية مقارنة** ،قطر،2009 ،ص 30-31.

مكتب المراجعة فقط ،و الا اعتبرت المكاتب الصغيرة او التي تمتلك عدد قليل من العملاء و غير منتمية الى احد المكاتب الدولية الكبيرة ،مكاتب مراجعة لا تمتلك سمعة .

و توصلت العديد من الدراسات الى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب المراجعة و جودة المراجعة اي ان كلما زادت سمعة المكتب المراجعة زادت جودة المراجعة ،وفي هذا الاطار اشار احد الباحثين الى انه من غير الواضح ما اذا كان مستخدموا القوائم المالية يقيمون جودة المراجعة بدقة ، وانه في مراجعات معينة قد يتم تقييم جودة المراجعة بناءا على سمعة المراجع بدلا من قدرة المراجع في اكتشاف في القوائم المالية و التقرير عنها وذلك لان مستخدمي القوائم المالية لا يملكون الخبرة الكافية للتمييز بين المستويات جودة المراجعة و لهذا السبب قد يعتمدون على السمعة كمقياس بديل لجودة المراجعة[1].

3-القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة

يتوقع مستخدمي الكشوفات المالية ان أي خطأ لم يكتشف او عدم التقرير عن أي مخالفات و اخطاء جوهرية تحتوي عليها الكشوفات، حيث ان عدم اكتشاف المراجعين لها يعتبر من وجهة نظر المستخدمين فشل في المراجعة و هذا مما يؤدي الى رفع الدعاوي القضائية ضد المراجعين خصوصا عندما يتكبد المستخدمون خسائر مالية بسبب الاعتماد على الكشوفات المالية التي تحتوي على الاخطاء .

و هناك نوعين من الفشل :

الاول فشلفي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و يحدث هذا ان لم يتاكد المراجع من تنفيذ مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ،و**الثاني** فشل تقرير المراجعة و يحدث هذا النوع عندما يفشل المراجع في تعديل تقريره او اصدار تقرير مقيد في الظروف الملائمة .

4- المنافسة بين مكاتب المراجعة

تعمل مهنة المراجعة كأي مهنة اخرى في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين اعضائها لجذب العملاء ، خصوصا مع زيادة مكاتب المراجعة ،و عدد المراجعين المرخص لهم بممارسة المهنة ، كما تعتبر المنافسة السمة المميزة لسوق خدمات المراجعة عند الارتباط المبدئي بخدمة المراجعة ،و يعد العمل على توافر المنافسة احد مقومات نجاح ممارسي المهنة .

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، مرجع سبق ذكره، ص11-13.

و نظرا لاهمية المنافسة بين مكاتب المراجعة و اثرها على جودة المراجعة فقد نالت الاهتمام الواسع من قبل المنظمات المهتية ، والتي اعتبرت احد المشكلات التي تواجهها مكاتب المراجعة في الوقت الحاضر ، وذالك لما لها تأثير على ساعات المراجعة وموازنات الوقت مما يؤدي الى تقليل الاتعاب و بالتالي تخفيض جودة المراجعة.

و تأخذ المنافسة بين المراجعة احد الشكلين التاليين :

المنافسة بناءا على جودة المراجعة و **المنافسة على الاتعاب** و اتضح ان المنافسة على الاتعاب تؤدي الى تدني هامش ربح لاعمال المراجعة ،و تخفيض التكاليف و الموارد التي تنفق على عملية المراجعة ، و تؤدي الى تخفيض السمعة و الشك في الاستقلال[1].

5 الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها

تتميز مهنة المراجعة انها تؤدى من قبل اشخاص مؤهلين ، مدربين ،مستقليين و محايديين و مسؤلين مهنيا ، و السبيل للحفاظ على ذلك هو معايير المراجعة المتعارف عليها فهي تعتبر مستويات مهنية لضمان إلتزام المراجع ووفائه لمسؤولياته .

قيام المراجع بتطبيق المعايير المهنية يقوم بالتأكيد على رفع جودة المراجعة و يعني ذلك الى ان تلك المعايير تشكل الاسلوب التي تتم به ممارسة مهنة المراجعة و بذلك تشكل مقياسا لجودة المراجعة و لذلك ينبغي على المراجع اظهار التزامه بهذه المعايير .[2]

6-قبول العملاء و الاستمرار معهم

يجب ان يقوم مكتب المراجعة بتقييم كل عميل قبل التعاقد معه ،كما يجب اعادة تقييم العملاء القدامى وذلك للتقليل فرص الارتباط بعملاء غير امناء الى اقل حد ممكن ،خصوصا مع تزايد توقعات مستخدمي الكشوفات المالية عن مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش و الاحتيال في الكشوفات المالية .

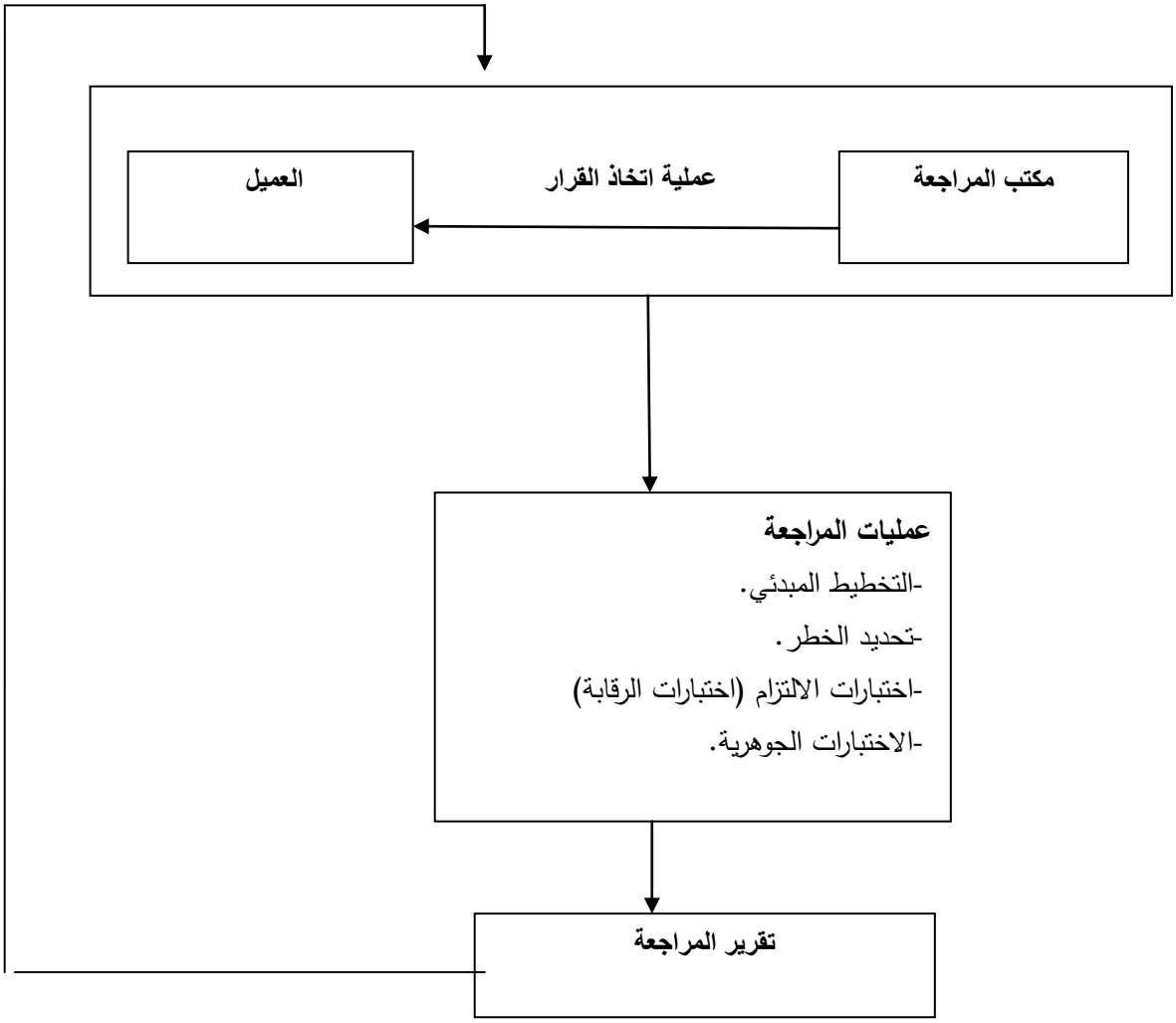
كما اكد البعض على قرار قبول العميل الجديد و الاستمرار مع العميل القديم يعتبر احد الخطوات التمهيدية لتخطيط عملية المراجعة وذلك على اعتبار مهم في تقدير الخطر الممكن قبوله و ان بعض

[1] محمد محمد مظهر احمد ،مرجع سبق ذكره ،ص33-35

[2] مرشد عيد المصدر،**اثرمخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق**، مذكرتضمن متطبات الحصول على درجة ماجيستير في في المحاسبة و التمويل ،كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ،غزة ،فلسطين،2013،ص50.

مكاتب المراجعة ترفض التعامل مع بعض العملاء الذين تتميز أنظمتهم بالخطر الشديد مثل المؤسسات المالية الادخار و القروض، شركات التأمين.[1]

الشكل(1-1): قرار قبول العميل الجديد و الاستمرار مع العميل القديم



المصدر: عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، مرجع سبق ذكره، ص

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ،مرجع سبق ذكره،ص19.

7-الاتعاب

يعد تحديد الاتعاب المراجعة ذات اهمية كبيرة للمراجع والعميل وذلك لان كل الطرق تريد ان تعادل بين قيمة الخدمات المقدمة للعميل و قيمة الاتعاب المدفوعة للمراجع ، غير انه لا توجد طريقة عملية لتحديد الاتعاب بشكل عادل مما يحقق اتعاب معقولة مقابل الخدمات المقدمة وتزداد صعوبة تحديد الاتعاب في بداية التعاقد و ذلك لعدم معرفة المراجع بطبيعة المؤسسة .

ونظرا لاهمية هذا العامل فقد تناولت العدت يد من الدراسات اثره على جودة المراجعة و توصلت الى نتائج متضاربة فبعض توصل الى علاقة طردية الا ا ن هناك علاقة ايجابية بين جانب العرض لجودة المراجعة و اتعاب العملية ،و علاقة عكسية بين جانب الطلب لجودة المراجعة و اتعاب عملية المراجعة[1].

الفرع الثاني : العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة

1- استقلال المراجع

يعتبر استقلال المراجع احد معايير المراجعة المتعارف عليها و يقصد بها طبقا لهذا المعيار يجب على المراجع الحفاظ على استقلاليته في كافة النواحي مما يعني ابداء المدقق رأيا او حكما مهنيا في الشركة الا ان يكون مستقلا عنه تماما كما ان مفهوم الاستقلال ينقسم الى قسمين :

- الاستقلال في الواقع : هو عبارة عن الحالة الذهنية بمعنى وجود الاستقلال الذهني للمدقق في النواحي المتعلقة بمهامه كافة اي لا تتعرض لاي ضغوط في مراحل عملية المراجعة .
- الاستقلال في الظاهر : يرتبط هذا المفهوم بنظرة مستخدمي الكشوفات المالية لاستقلال المراجع ،كما يتطلب عدم وجود مصالح للمراجع في المؤسسة محل المراجعة .[2]

2- خبرة فريق المراجعة

تؤثر الصفات المهنية لفريق المراجعة على جودة المراجعة بشكل اساسي و من اهم هذه الصفات ذات الاثر الكبير على عملية التقدير الشخصي و اصدار الاحكام في المراجعة الخبرة المهنية لفريق جودة المراجعة .

[1] محمد محمد مظهر احمد، مرجع سبق ذكره ص 42

[2] احمد برير ، مرجع سبق ذكره، ص 18.

اختلف الباحثون حول تعريف الخبرة فمنهم من عرفها بانها الاداة الافضل لمهمة محددة ، و عرفها اخرون بانها عبارة عن المدة الدي يقضيها الفرد في وظيفة محددة او اداء مهمة محددة ، ولقد اكد الباحثون الخبرة المهنية من اهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة .[1]

3- الاشراف على فريق المراجعة

توكل مهام الاشراف على عملية المراجعة عادة الى المراجعين اللذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا (مدراء المراجعة ، المراجعين ، و المراجعين الأوليين) ، حيث يوكل الى كل هؤلاء مسؤولية تدريب و توجيه و متابعة المراجعين المساعدين خصوصا في المهام الغير عادية و المعقدة .

كما نادت العديد من المنظمات المهنية و الباحثين بضرورة الالتزام به حيث خصص المعهد الامريكي للمحاسبة معيار رقم (22) لتخطيط و الاشراف على عملية المراجعة ، و الذي يتطلب من الراجع المسؤول على عملية المراجعة لابلاغ مساعديه بمسؤولياتهم ، اهدافهم ، الاجراءات التي يتعين اداءاها و الامور التي تؤثر على نطاق الاجراءات التي يتعين ادائها على سبيل المثال (المشكلات المحتملة بالمحاسبة و المراجعة ....).[2]

[1] مرشد عيد المصدر ،مرجع سبق ذكره ،ص51-52.

[2] عبد السلام السليمان الاهدل ، مرجع سبق ذكره،ص 31-32.

الفرع الثالث :العوامل المؤثرة على جودة المراجعة و المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة

1 – حجم الشركة و قوتها المالية

يوجد في سوق العمل العديد من الشركات التي تزاول نشاطها الاقتصادي ، ويعتبر حجم الشركة احد العناصر التي تميز بها ذات الحجم الصغير كالشركات الفردية ، و الشركات ذات الحجم المتوسط كشركات الأشخاص بالإضافة ذات الحجم الكبير كشركات المساهمة التي تتميز بكبرها و تعتبر اكثر الشركات اهمية لها ، كما انها اكثر الانواع طلبا للمراجعة و كبر حجم صراعات الوكالة بالإظافة الى ان المراجعة الزامية في هذا النوع من الشركات وتم التوصل الى علاقة بين حجم الشركة محل المراجعة و جودة المراجعة و لكن توصلت هذه الدراسات الى الى نتائج متناقضة حيث اوضحت بعض الدراسات ان هناك علاقة سلبية بين حجم الشركة محل المراجعة و جودة المراجعة حيث كبر حجم الشركة و قوة مركزها المالي فقد يجعل العميل يمارس الضغوط على المراجع لانتهاك المعايير المهنية ، وقد توصل مستوى الضغط الى حد التهديد بتغيير المراجع و توصلا الى ان هناك علاقة سلبية بين جودة المراجعة و كبر الحجم و العميل و قوته المالية [1]،و أوضحت الدراسات اخرى أن هناك علاقة إيجابية بين الملكية المؤسسية وبين جودة المراجعة ، حيث كلما زادت حصة تلك الجهات زاد الطلب على خدمات المراجعة من مكاتب المحاسبة و المراجعة الكبرى ، و أن زيادة الملكية المؤسسية لها علاقة مع أتعاب المراجعة ، ويرجعون السبب في ذلك إلى ميل هؤولاء الملاك إلى رغبتهم بالحصول على خدمات المراجعة ذات مستوى عالي وذلك حتى يضفي التأكيد على عدالة القوائم المالية وخلوها من حالات الاختلاس .[2]

3-هيكل الرقابة الداخلية

إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لابد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها.

وعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول، واختبار دقة الحسابات ودرجة

[1] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، مرجع سبق ذكرة،ص35.

[2] محمد بن خالد بن عبد العزيزاليحيى،**اثر الاستثمار الاجنبي على جودة المراجعة** ،دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية،قسم المحاسبة ، كلية ادارة الاعمال ،جامعة الملك سعود،المملكة العربية السعودية ،2013/2012،ص1.

الاعتماد عليها، وتنمية كفاءة العمل، وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوع. وأكد الباحثون على أن فهم هيكل الرقابة الداخلية يعد أحد العوامل المؤثرة على مدى قبول الوحدة الاقتصادية كعميل لدى المراجع، كما يساعد ذلك على تحديد أتعاب عملية المراجعة ،ولأهمية دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وأثرها على عملية المراجعة، فقد تناولت العديد من الدراسات أثر ذلك على جودة المراجعة، وتوصلت إلى أن وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة.[1]

3-تعقد مهام المراجعة

إن تعقد مهمة المراجعة يعتبر أحد أهم المحددات الرئيسة لشكل وتفاصيل برنامج المراجعة و الذي يتمثل في الإجراءات المحددة مقدما لجمع الأدلة.ويشير المراجع إلى أن تعقد المهمة تعتبر بمثابة مرادف إما لصعوبة المهمة أي كمية الطاقة الذهنية المطلوبة التي يجب أن يوليها الفرد لأداء المهمة أو كمية التجهيز البشري لأداء المهمة أو هيكل المهمة (المدخلات، التجهيز، والمخرجات).

ولقد تناولت بعض الدراسات العلاقة بين تعقد مهام المراجعة لدى العميل وجودة المراجعة، وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متعارضة حول اتجاه تلك العلاقة حيث توصلت دراسة إلى أن كمية العراقيل التي تواجهها عملية المراجعة وفهم عمل العميل يعتبران من العوامل المؤثرة على الجودة .كما توصلت دراسة اخرى إلى أن تتعقد مهمة المراجعة العديد من الآثار السلبية على جودة أحكام المراجعة، وأنه يمكن تحسين جودة الأحكام المهنية من خلال ممارسة عملية المراجعة بالطرق التالية:

- إعادة هيكلة مهمة المراجعة عن طريق استخدام مساعدات القرار؛
- إحداث تغيرات في برامج التدريب و استخدام نظم الخبرة في مجال المراجعة ؛
- فهم المستوى السليم لتعقد مهمة المراجعة[2].

[1] محمد محمد المظهر احمد،مرجع سبق ذكره ،53-54.

[2] عبد السلام سليمان القاسم الاهدل،مرجع سبق ذكره ، ص 38.

المبحث الثالث :وسائل تحسين جودة المراجعة

يعد مفهوم جودة المراجعة مفهوم نسبي، ولا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة لذا كان لا بد من وجود مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسين جودة المراجعة بهدف الوصول إلى أقصى مستوى ممكن منها ، وقد توصلت الأبحاث المحاسبية والمنظمات المهنية إلى مجموعة من الوسائل لتحقيق ذلك .

المطلب الأول : تطوير التأهيل العلمي و التأهيل العملي

يعتبر معيار التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمراجع الحسابات أول وأهم معايير التكوين الشخصي للمراجع لأنه يتناول كيفية إنتاج محاسب له رخصة بممارسة المهنة كما يتضمن كيفية صقل هذا التأهيل بالتدريب العملي ويتناول كيفية تنمية القدرات العلمية والعملية للمراجع أثناء الممارسة المهنية ،وباعتباره شخص فني محترف وخارجي يشترط في المراجع توفر عنصرين أساسيين هما الكفاءة والاستقلالية وتتمثل الكفاءة في جملة المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعا مع مرور الزمن يتحصل المراجع على تكوين نظري وميداني والنجاح في الشهادات من أعلى المستويات، أما الاستقلالية فتتمثل في نزاهة واستقامة و نضج المراجع ، ولذلك فقد اهتمت الدراسات بجودة الأداء لدى مراجع الحسابات واعتبرت بأن زيادة الخبرة والتدريب والشهادات العلمية المتحصل عليها كلها عوامل أساسية في تكوين شخص المراجع وفريق المراجعة، كما أوضحت الفقرة (06) من معيار التدقيق الدولي رقم (220) ضبط جودة أعمال التدقيق على ضرورة أن تلتزم مكاتب المراجعة بتعيين موظفين مؤهلين حصلوا على تدريب مهني جيد ولديهم كفاءة مهنية تمكنهم من إنجاز مسؤولياتهم بالعناية اللازمة[1].

لذلك اهتمت معايير المراجعة العامة بالصفات الشخصية للمراجع، ومن بين تلك المعايير المعيار الأول والخاص بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع والذي يشترط إن يتم أداء عملية المراجعة من قبل شخص(أو أشخاص) حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر فيهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجعين.

ويتطلب ذلك المعيار من المراجعين الحصول على:

- قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والمراجعة.
- قدر ملائم من الخبرة العملية بالعمل الذي يقومون به .
- قدر ملائم من التعليم المهني المستمر.[2]

[1] احمد برير ، مرجع سبق ذكره ،ص 16.

[2] محمد محمد مظهر احمد،مرجع سبق ذكره ص 54.

وقد أكد المشرع الجزائري على أهمية التأهيل العلمي والعملي لممارسة مهنة المراجعة واشترطت النصوص الجزائرية الشروط الآتية:

المجموعة الأولى:

- ليسانس في العلوم المالية؛
- ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة؛
- الجزء الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية؛

المجموعة الثانية:

- ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية؛
- شهادة المدرسة العليا للتجارة(فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة)؛
- ليسانس في التسيير ؛
- شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك؛
- شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة؛

كما أشترط المشرع في المقرر السابق بالنسبة للتأهيل العلمي متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني وإثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

وأتضح أن التعليم والخبرة يكملان بعضهما البعض وهما معا يشكلان أساس يعتمد عليه المراجع في تطوير تقديره المهني ، ولذلك من الأهمية بمكان على المحاسب أو المراجع أن يكون على درجة كبيرة من التحصيل العلمي في مجالي المحاسبة والمراجعة والذي يتحقق من خلال الدراسة الأكاديمية في المعاهد والكليات والمراكز المتخصصة وبذلك يتوج بشهادة جامعية عليا، غير أن القاعدة العامة ترى بأن هذا المستوى غير كافي ويتوجب على المراجع أن يجري التدريب الملائم لمقابلة متطلبات المهام التي تنتظره عن طريق قضاء فترة زمنية محددة لدى أحدى مزاولي المهنة لكي يحصل على المهارة المهنية من أشخاص أكثر منه خبرة ودراية[1].

المطلب الثاني : معايير الرقابة على جودة المراجعة

تتمثل معايير الرقابة على جودة المراجعة في مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة لإنجاز مهام المراجعة وفقًا للمبادئ الأساسية للمراجعة.[2]

[1] احمد برير ،مرجع سبق ذكره،ص17.

[2] مرشد عيد المصدر،مرجع سبق ذكره،ص50.

حيث أن هناك أربعة مصادر لـ Wilcox and Discemza وعن مجالات تلك المعايير توصل رئيسة لمشكلات الجودة في المراجعة، تتعلق بالإجراءات والمساعدين والاتصال والاستقلال .حيث تنتج مشكلات **الإجراءات** من عدم الاعتماد على معايير المراجعة أو الاختيار والتطبيق غير الملائم لها .أما مشكلات **المساعدين** فتنتج عن التوظيف والتدريب غير الجيد وكذلك الإشراف غير المناسب والتخصيص غير الفعال للعمالة بمكتب المراجعة على مهام المراجعة .وبالنسبة **للاتصال** غير السليم فإنه يؤدي إلى فجوة في توقيت إعداد تقرير المراجعة وفجوة في التخطيط وفجوة الكفاءة .في حين يؤدي عدم وجود **استقلال كافٍ** إلى فقد بعض جودة المراجعة . وللتغلب على تلك المشكلات ولتحقيق الجودة المنشودة، لا بد من وجود معايير محددة للرقابة على جودة المراجعة تلتزم بها مكاتب المراجعة.

ويؤدي وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى ادائها واستمرارها، وبالتالي زيادة الثقة في ادائها، وذلك يرجع لأنها تساعد على:

- توثيق سياسات مكاتب المراجعة وإجراءاتها؛
- توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب المراجعة؛
- إعطاء إنذار مبكر بالمشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها؛
- زيادة الكفاءة المهنية للممارسين للمهنة؛
- تحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية؛
- زيادة الموضوعية والمصداقية؛
- إعطاء الفرصة لمكاتب المراجعة لفحص أعمال المكاتب الأخرى؛
- تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة المراجعة.

وتعد معايير الرقابة على جودة المراجعة **الخطوة الأولى للرقابة** على جودة المراجعة ودورها في تحسينها، كما أن جودة المراجعة لا يمكن تحقيقها بدون وجود مثل هذه المعايير[1].

لذلك قامت العديد من المنظمات المهنية في أكثر من دولة باصدار العديد من المعايير التي يجب على مكاتب المراجعة الالتزام بها، ومن تلك المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والاتحاد الدولي للمحاسبين، والمعهد المصري للمحاسبين القانونيين و غيرهم .

[1] محمد محمد مظهر احمد،مرجع سبق ذكره ،ص59

- **لارشادات و المعايير الصادرة من الجهات المهنية لمراقبة جودة عملية المراجعة**

1-ارشادات المعهد الامريكي للمحاسبين(AICPA) :

أصدر هذا المعهد عام 1979 أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني، وتم تطويره عام 1991 ، والذي تضمن عناصر متعلقة بالاستقلالية، والإرشاد بآراء الخبراء والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد والاستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين، وفى عام 1989 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج أطلق عليه **الفحص المعمق** ويلزم هذا البرامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسئولية إتجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة ، ثم إصدار تقرير نتيجة هذا الفحص[1].

وبمجرد تسجيل مكاتب المراجعة أو المراجع لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والمراجعة كل ثلاث سنوات على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهر من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم .وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في يناير 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية، و للحماية ممن يعتمدون على هذه التقارير في إتخاذ العديد من القرارات وتطبق معايير رقابة الجودة حاليًا بصورة إلزامية في الكثير من الأماكن في الولايات الأمريكية ويعتبر الإلتزام بها من قبل مكاتب المراجعة أو المراجعين مطلب أساسي للحصول على ترخيص أو تصريح بمزاولة المهنة أما باقي الولايات الأخرى فإن الإلتزام بها من قبل مكاتب المراجعة أو المراجعين لايزال إختياريا[2]

2- ارشادات معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز:

قام معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز أيضًا بإعداد برنامج لرقابة وجودة الأداء المهني في عام 1991 والذي أقرته وزارة التجارة و الصناعة، وهو ملزم لمكاتب المراجعة. وتمثلت أهم العناصر التى وردت في هذا البرنامج الإستقلال، النزاهة المهنية، قبول العملاء وإستمرارية العلاقة بهم،

[1] محمد علي جبران ، مرجع سبق ذكره،ص 15-16.

[2] احمد حسن حسين شاهين ، مرجع سبق ذكره،ص 54.

التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الإلتزام بشروط التسجيل، لاستشارة، تجنب ما قد يؤدى إلى عدم موضوعية الأداء[1].

3- ارشادات معهد الدولي للمحاسبين (IAFC) :

نظرا لاهمية جودة المراجعة فقد قام معهد الدولي للمحاسبين ،1981 بإصدار معيار المراجعة (220) ، الخاص بالرقابة على جودة اعمال المراجعة ، و الذي يهدف الى تحديد معايير و ارشادات للرقابة على الجودة ، و اكد المعيار على ان يتم تطبيق السياسات و الاجراءات رقابة الجودة على مستوى مكاتب المراجعة ،و على مستوى عمليات المراجعة الفردية ، وان طبيعة و نطاق السياسات و اجراءات رقابة الجودة على مستوى تتوقف على مجموعة من الاعتارات (حجم المكتب ، الهيكل التنظيمي ،و التكلفة و العائد من الجودة).[2]

4-ارشادات الهيئة السعودية للمحاسبين (SOCPA) :

ان الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين هي اول جمعية مهنية لمراجعة الحسابات على المستوى الغربي ، أصدرت في عام 1994 برنامجًا لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية .ويهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة للعملاء وذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنة.

وهناك نوعان من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية.يتمثل **النوع الأول** في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب المراجعة استيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات على اصحاب المكتب، الشركاء،المديرين، الموظفين، العملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب،ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال 90 يومًا من نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة لتقديمها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

ويتمثل النوع الثاني من الفحص أو التفتيش والتي تتضمنه برامج مراجعة جودة عمليات المراجعة في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب المراجعة، وهذاالنوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ويؤدى هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات مراجعة لشركات القطاع العام أوكل خمس

[1] محمد علي جبران ، مرجع سبق ذكره ،ص 16.

[2] محمد محمد مظهر احمد،مرجع سبق ذكره،ص 65.

سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص، وتقع مسؤولية الإلتزام بهذه المعايير علىعاتق ملاك المكتب، ويجب على مكتب المحاسبة توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية[1].

"وفي ضوء ما تقدم، يمكن القول أن هناك إهتمام متزايد من قبل المنظمات المهنية في العديد من الدول برقابة الأداء المهني للمراجعين للتحقق من جودة عملية المراجعة، وبعض هذه المنظمات جعلت تطبيق هذه الإرشادات إلزاميا أما البعض الآخر إعتبر مسألة الالتزام بها إختيارياً، وقد أثار التطبيق الإلزامي بعض المشاكل في الدول النامية، وعلى ذلك فإن مسألة تقييم جودة المراجعة تتسم بالتعقيد خاصة في الحالات التي قد يلتزم المراجع فيها بالقدر الأكبر من الإرشادات الصادرة ويخفق في الالتزام بالبعض الآخر".

المطلب الثالث : اساليب الرقابة على جودة المراجعة و وتدعيم استقلال المراجع

الفرع الاول : اساليب الرقابة على جودة المراجعة

اهتمت المنظمات المهنية والتشريعات الحكومية في العديد من الدول بالرقابة على جودة المراجعة وتوصلت إلى العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها لتحقيق ذلك، ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال يوجد أسلوبين للرقابة على جودة المراجعة : **اسلوب الاول النظير** و**الاسلوب الثاني مجلس الاشراف على مكاتب المحاسبة.**

اولا: اسلوب مراجعة النظير

حتى عام 1977 لم يكن هناك أية أداة أو وسيلة لتنظيم أداء مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بل كان التنظيم قاصرا على الممارسات المهنية الفردية، مما أدى إلى زيادة عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة، وزيادة الضغوط على مهنة المحاسبة خصوصا من قبل الكونجرس،وفي استجابة لانتقادات الكونجرس وتقرير لجنة مسؤوليات المراجعين، ولتسهيل برامج المعهد المتعلقة بالرقابة على الجودة عن طريق التنظيم الذاتي، فقد انشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قسمًا لمكاتب المحاسبة ويتفرع من هذا القسم قسمين ، القسم **الأول** لمكاتب المراجعة التي تتولى مراجعة الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية، القسم **الثانية** خاصة بمكاتب المراجعة التي تراجع باقي الشركات الاخرى.[2]

[1] احمد برير ، مرجع سبق ذكره ، ص53-54.

[2] محمد محمد مظهر احمد ،مرجع سبق ذكره،ص 70.

وتم تعرف مراجعة النظير كما يلي :

"مراجعة النظير تتم من قبل جهة مستقلة، قد تكون من داخل أو خارج الجهاز لتقييم ما إذا كان نظام رقابة الجودة الداخلية للجهة مصمم بصورة مناسبة ويعمل بكفاءة بحيث يزود الجهة بضمان مناسب حول مدى إتباع الجهة للسياسات والاجراءات والمعايير المطبقة (من ناحية معايير التطبيق الحكومي)

تتضمن مراجعة النظير فحص نظام رقابة الجودة ككل وليس العمل الذي يتم تأديته في الوقت الحالي، وذلك لأنه يجب على هؤلاء المراجعين إتاحة الفرصة أمام النظام ككل بالعمل قبل التوصل إلى قرار أو حكم نهائي".[1]

ويتطلب الانظمام في المعهد الى الشعبتين الشروط التالية :

- الالتزام بمعايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين؛
- إجراء مراجعة نظير إلزاميا كل ثلاث سنوات؛
- حصول كل مراجع داخل مكتب المراجعة على120 ساعة من التعليم المهني المستمر كل ثلاث سنوات؛
- فحص خطوات العمل في كل عملية مراجعة للشركات المسجلة في هيئة سوق الأوراق المالية

بواسطة شريك آخر في مكتب المراجعة بخلاف الشريك الذي يقود فريق المراجعة، وأن يكون (ذلك قبل إصدار التقرير)؛

- عدم القيام بخدمات معينة من الخدمات الاستشارية للعملاء – الشركات المسجلة في هيئة سوق الأوراق المالية – مثل المساعدة في عمليات الاندماج والحيازة مقابل الحصول على أتعاب؛
- التقرير عن أوجه عدم الاتفاق مع الإدارة وذلك لكل من لجنة المراجعة ومجلس الإدارة؛
- التقرير عن الخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة لكل من لجنة المراجعة ومجلس الإدارة.[2]

وبذلك تعد مراجعة النظير أحد أهم متطلبات الانضمام للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ويقصد بها أن يقوم مكتب مراجعة بمراجعة أعمال مكتب مراجعة آخر، وتهدف مراجعة النظير إلى:

1- التأكد من أن مكتب المراجعة ملتزم بمعايير الرقابة على جودة المراجعة، وذلك من خلال فحصأوراق العمل، والوثائق الأخرى، والتأكد من أن المكاتب الأعضاء ملتزمة بباقي متطلبات العضوية في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ؛

[1] ايهاب عبده النفاذي ، **مراجعة النظير كاحدى اسس الرقابة على جودة التدقيق بديوان المحاسبة بدولة الكويت** ، الكويت ، سبتمبر ،2009،ص 27 .

[2] عبد السلام سليمان القاسم الاهدل ،مرجع سبق ذكره ،ص74.

2- إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المراجعة يوفر للمكتب ضمان معقول عن اتساق عملياته مع المعايير المهنية؛

3- دراسة وتقييم نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة من حيث مدى ملاءمته ومناسبة تصميمه للمكتب، ومدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وتوصيلها إلى الأشخاص العاملين بالمكتب، وتخفيض حالات فشل المراجعة أو منع حدوثها.[1]

الاسلوب الثاني :مجلس الاشراف على مكاتب المراجعة

اصدر الكونجرس الامريكي قانون Sarbanes-Oxley بهدف حماية المستثمرين و المصلحة العامة، وتدعيم و استعادة ثقة المجتمع في المهنة و الاسواق المالية من خلال اصلاح الممارسات المحاسبية و المهنية و اعمال الرقابة على الشركات ،و اشتمل هذا القانون الى العديد من القوانين المتعلقة بمهنة المحاسبة و التي احدثت العديد من التغيرات بالنسبة للمهنة و الرقابة عليها ، ومن اهم هذه التغيرات مجلس الاشراف على مكاتب المراجعة.[2]

أنشئ المجلس للإشراف على مكاتب المراجعة والتي يخضع لقوانين هيئة سوق الأوراق المالية، ويعد المجلس شخصية معنوية غير حكومية، ويعمل كهيئة لا تهدف للربح خاضعة لقانون Sarbanes- Oxleyn- تحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية،ويتم تشكيل المجلس من خمسة أعضاء من بين المشهورين بالنزاهة والسمعة، ويكون لديهم فهم بطبيعة الإفصاح عن العمليات المالية وواجبات ومسئوليات المراجعين فيما يتعلق بإعداد وإصدار تقارير المراجعة[3].

- **واجبات المجلس :**

1. الإشراف على مكاتب المراجعة المسجلة لديه والتي تعد تقارير المراجعة للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية.
2. إصدار أو تبني معايير المراجعة، ومعايير رقابة الجودة، ومبادئ السلوك المهني، ومعايير الاستقلال، وأية معايير أخرى تتعلق بإعداد تقارير المراجعة للشركات المساهمة والمسجلة في سوق الأوراق المالية وذلك بموجب القسم (103)من هذا القانون.
3. اجراء تفتيش لمكاتب المراجعة المسجلة لديه، بموجب القسم (103) من هذا القانون ، وقواعد المجلس.

[1] محمد مظهراحمد محمد، مرجع سبق ذكره،ص 71.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، مرجع سبق ذكره ص 78.

[3] محمد احمد مظهر محمد، مرجع سبق ذكره، ص 74.

4. إجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية المتعلقة بها، وفرض العقوبات الملائمة على مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وعلى أي شخص ذو علاقة بها، بموجب القسم (105) من هذا القانون.
5. القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية وتحسين جودة خدمات المراجعة المقدمة من قبل مكاتب المراجعة المسجلة لديه أو أي شخص ذو علاقة بذلك مثل المراجعين العاملين بالمكاتب، وأية متطلبات أخرى لتنفيذ هذا القانون، مما يؤدي لحماية المستثمرين والمصلحة العامة بشكل افضل.
6. تأكيد التزام مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وأي شخص ذو علاقة بها، بهذا القانون وقواعد المجلس، والمعايير المهنية، وقوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وإصدار تقارير المراجعة.
7. وضع ميزانية خاصة بالمجلس، وإدارة عملياته، وموظفيه[1].

الفرع الثاني : تدعيم في استقلال المراجع

يعد استقلال المراجع أحد المواضيع المهمة في المراجعة والتي حظيت باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية والباحثين منذ نشأة مهنة المراجعة، حيث يمثل أحد المعايير العامة التي تحكم عمل المراجع، وعنصر مهم من عناصر الثقة في القوائم المالية المراجعة ،وقد حاولت المنظمات المهنية وضع قواعد تحكم الاستقلال ولكن هذه القواعد جاءت عامة وتخضع للعديد من التفسيرات، بالإضافة إلى أنها لم تقدم تعريفًا محددًا ودقيقًا للاستقلال أو إرشادات محددة لتطبيقه عمليا في المراجعة، كما أن الفكر المنشور حول هذا الموضوع يتصف بالغموض والعمومية .

وبالتالي يعتبر مفهوم الاستقلال في المراجعة مفهوم نسبي، أي أنه لا يمكن تحقيق الاستقلال المطلق وإنما هناك درجات مختلفة من الاستقلال يمكن تحقيقها، وذلك يعود لطبيعة عمل المراجعة والتي تتطلب من المراجع أن يكون على اتصال دائم مع إدارة الشركة للحصول على المستندات المؤيدة لحدوث العمليات، وللحصول على أتعابه، ونظرًا لعدم القدرة على تحقيق الاستقلال المطلق في المراجعة، عملت المنظمات المهنية والمتعلقة بمهنة المراجعة على إيجاد العديد من المقترحات لتدعيم استقلال المراجع بهدف تحقيق أعلى مستوى ممكن منه، ومن تلك المقترحات تشكيل لجنة المراجعة، والتغيير الإلزامي للمراجع، ووضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمة المراجعة.[2]

[1] عبد السلام سليمان القاسم الاهدل ، مرجع سبق ذكره ،ص 79.
[2] محمد احمد مظهر محمد ،مرجع سبق ذكره، ص 79-80.

خلاصة الفصل :

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالإطار المفاهيمي لجودة المراجعة المقدمة من قبل مكاتب المراجعة، إذ جاءت هذه الحتمية من خلال بروز عدة مشاكل تمثلت في كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة من قبل المستفيدين من هذه الخدمات، إلا أن مفهوم جودة المراجعة لم يتبلور كمفهوم موحد لدى الأطراف المستفيدة من هذه الخدمات، وفي هذا المضمون تطرقنا في المبحث الاول الى مفهوم المراجعة واهدافها و المبحث الثاني تناولنا العوامل التي ترتقي بجودة الأداء بالالتزام بالمعايير المهنية للجودة من خلال مختلف الإجراءات التي يقوم بها مراجع الحسابات وكذالك العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المرتبطة بمكتب المراجعة و العوامل المرتبطة بفريق العمل و العوامل المرتبطة بحجم الشركة محل المراجعة و قوتها المالية، و المخاطر الناتجة عن عملية المراجعة التي تؤثر على جودتها.

اما المبحث الثالث فتناولنا فيه والوسائل الممكنة لتحسين جودة المراجعة وذالك عن طريق تطوير التأهيل العلمي و العملي للمراجع و معايير الرقابة على جودة المراجعة و المنظمات و الهيئات الصادرة لهذه المعايير و و اخيرا اساليب الرقابة على جودة المراجعة و استقلال المراجع.

مقدمة الفصل:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها في الحصول على المعلومات من خلال مخرجاته ، ومن اهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي هي التقارير المالية التي يتم من خلالها اظهار المعلومات المالية و نتائج اعمالها خلال الفترة المالية ومركزها المالي نهاية نفس الفترة ، حيث من المعروف ان جميع المستخدمين سواء كانوا داخليين او خارجيين يعتمدون وبدرجة كبيرة على المعلومات المالية الموجودة في التقارير المالية عند اتخاذهم لقراراتهم المختلفة وبناء التوقعات المستقبلية حول مستقبل الشركات ونتائجها ، ولذلك تمثل هذه التقارير دور اساسي وجوهري في قرارات المستخدمين بكافة فئاتهم .

المبحث الأول : مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

المبحث الثاني:التقارير المالية و المعلومات المالية

المبحث الثالث : تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

الفصل الثاني :مخرجات النظام المعلومات المحاسبي و تحسينها

المبحث الاول : مخرجات لنظام المعلومات المحاسبي

سنتناول في هذا المبحث نظام المعلومات المحاسبي و عناصره و و المعلومات المحاسبية التي تحتوي عليها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي و الخصائص النوعية للمعلومات .

المطلب الاول :مفهوم نظام المعلومات المحاسبي و مكوناته

الفرع الاول :مفهوم نظام المعلومات المحاسبي

تعد نظم المعلومات المصدر الاساسي للتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة حيث تعكس المعلومات التفاعل الذي يحدث بين بيئة المنظمة الداخلية و البيئة الخارجية المحيطة ،بجميع مافيها من مؤثرات[1] .

هناك عدة تعارف لنظام المعلومات المحاسبي نذكر منها :

1- يعرف نظام المعلومات المحاسبي "بأنه مجموعة من المكونات تمثل الوسائل الالية و المستندات و الوثائق و السجلات و التقارير و الافراد ولإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعص ، لتحقيق هدف المعالجة البيانية للمعلومات المحاسبية عن طريق التسجيل و التبويب و التلخيص لتحويلها الى معلومات محاسبية في شكل قوائم مالية ".[2]

2- كما يعرف على انه"جزء من نظام المعلومات الاداري و يقتصر دوره على قياس المعلومات المحاسبية التارخية بغرض اعداد التقارير للاطراف الخارجية".[3]

- هو أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات للاطراف الخارجية وادارة االمؤسسة ويعد أحد المكونات الأساسية لنظام

[1] عبد الرزاق محمد قاسم،**تحليل و تصميم نظم العلومات المحاسبية**،دار الثقافة للنشر و التوزيع ،الطبعة الاولى ، عمان ،2006، ص14.

[2] خالد محمد رجب الجابري ،**المعلومات المحاسبية المعدلة بأثر التضخم وعلاقته ابعوائد الاسهم السوقية للشركات الصناعية الاردنية** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على الماجيستسرفي المحاسبة ، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية ،جامعة ال البيت ،عمان ،2000،ص22.

[3] كمال الدين الدهراوي ،**نظم المعلومات المحاسبية** ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،مصر،1998،ص45.

المعلومات الإدارية ،وينحصر الفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر على نشاط االمؤسسة ".[1]

وعليه يمكن استخلاص مايلي :

-نظام المعلومات المحاسبي يتعلق بالبيانات الاقتصادية الناتجة عن الاحداث الخارجية و العمليات الداخلية ؛

- معظم البيانات يعبر عليها في صورة مالية ،ما يمكن ترجمة البيانات الغير مالية الي مالية ؛

- ينتج عن نظام المعلومات المحاسبي مستندات و تقارير وقوائم و بعض المعلومات الاخرى المعبر عنها في صورة مالية ، وهي معلومات مهمة في اتخاذ القرارات.

-ان دور نظام المعلومات المحاسبي ليس مجرد اعداد القوائم المالية ، بل يشمل ايضا تقديم المعلومات اللازمة للتخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات .[2]

الفرع الثاني :مكونات نظام المعلومات المحاسبي

ككل نظام يمكن توضيح أهم أركان نظام المعلومات المحاسبية الذي تحتاجه المؤسسات الاقتصادية فيما يلي:

1. مدخلات نظام المعلومات المحاسبية:

تنشأ البيانات المحاسبية نتيجة للعمليات المحاسبية التي تتم خارج أو داخل المؤسسة الاقتصادية،وتعرف العملية المحاسبية بأنها حدث اقتصادي يمكن قياسه كميا، يؤثر على أصول وخصوم المؤسسة المعينة، ويظهر في حساباتها وقوائمها المالية.

2. عمليات نظام المعلومات المحاسبية:

إن الهدف الأساسي من وجود النظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية هو إنتاج المعلومات الضرورية والمفيدة، التي تساعد المستخدمين الخارجيين والداخليين في اتخاذا لقرارات.

[1] حنان حسين **أحمد،اثرجودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي على رضى العميلاء في البنوك التجارية الاردنية** ، مذكرة ضمن متطلبات نيل درجة ماجيستير في المحاسبة ،كلية الاعمال جامعة عمان العربية ، الاردن،2013،ص 13

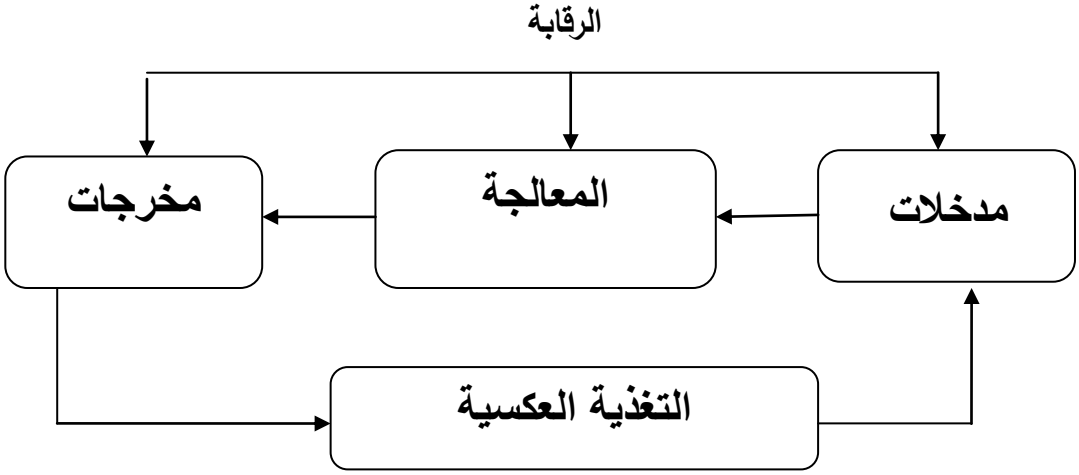
[2] عيادي عبد القادر، **دور اهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ القرارات التمويل** ،مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في علوم التسيير ،مالية و محاسبة ،جامعة حسيبة بن بوعلي ،شلف،2007/2008،ص14.

ونظرا للتباين والاختلاف الشديد بين نوعية وتوقيت وعمومية أو خصوصية المعلومات التي يحتاجها كل من المستخدمين الخارجيين والمستخدمين الداخليين، فغالبا ما يتكون النظام المحاسبي بدوره من نظامين فرعيين هما المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.

3. مخرجات نظام المعلومات المحاسبية:

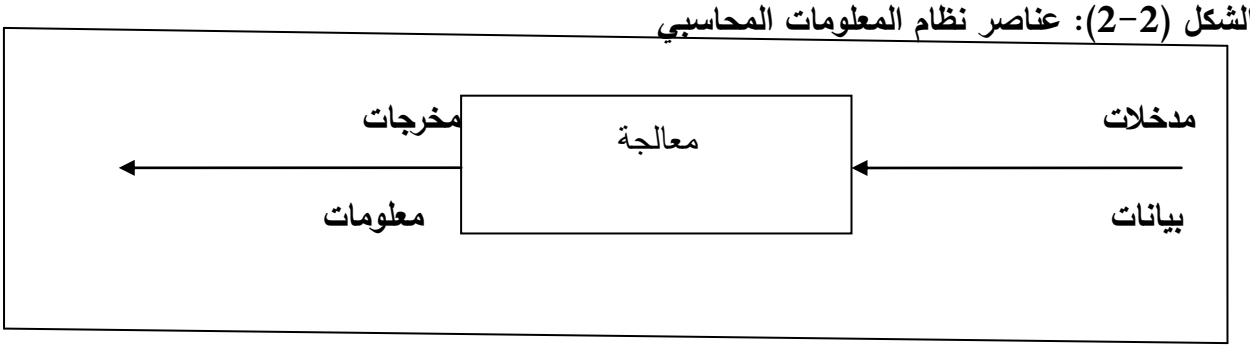
يمكن تصنيف مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بشقيه المالي والإداري إلى نوعين :مخرجات يومية روتينية، ومخرجات معلومات تغذية عكسية[1].

الشكل(2-1):عناصر نظام المعلومات



المصدر :عبد الرزاق محمد قاسم،مرجع سبق ذكره،ص16.

الشكل (2-2): عناصر نظام المعلومات المحاسبي



المصدر : حسين بلعجوز، **نظام المعلومات المحاسبي و دوره في اتخاد القرارات الانتاجية**،مؤسسة الثقافة الجامعية ، الاسكندرية ،2011، ص169.

[1] أحمد لعماري، **طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد الأول :نوفمبر 2001،ص62.

المطلب الثاني : مفهوم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

تتمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في المعلومات المحاسبية التي هي نتاج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات المحاسبية والتي تستخدم من قبل الجهات الداخلية والخارجية التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية بما يحقق الفائدة من استخدامها. [1]

و تصنف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بشقيه المالي و الإداري إلي نوعين : مخرجات يومية روتينية و مخرجات معلومات تغذية عكسية . و يتضمن هذا النوع الأول المخرجات اليومية الخاصة بتوثيق النشاط و المعاملات الروتينية العادية للوحدة الاقتصادية سواء مع أطراف و هيئات خارج الوحدة أو بين مراكز المسؤولية داخل الوحدة . و من أمثلة هذه لمخرجات أوامر الشراء ، محاضر الاستلام ، شيكات المدفوعات، ...الخ . و تعتبر البيانات التي تتضمنها هذه المخرجات المدخلات الرئيسية لعمليات التشغيل اليومي في النظام المحاسبي بشقيه المالي و الإداري لإخراج النوع لثاني من المخرجات و هي مخرجات معلومات التغذية العكسية .و يحتاج مستخدمي النظام المحاسبي إلي معلومات التغذية العكسية لتنظيم و إدارة و تقسيم الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية.[2]

إن المخرجات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي عبارة عن مجموعة من القوائم المالية ، من اهمها مايلي :

- √ قائمة المركز المالي
- √ قائمة الدخل
- √ قائمة التغير في حقوق الملكية
- √ قائمة التدفق النقدي
- √ قائمة الملاحق

[1] صلاح الدين سوالم ، **مساهمة المعايير الدولية IAS/IFRSفي تطوير مخرجات نظام المعلومات المحاسبي**، مجلة الاتصال في الاقتصاد والادارة و القانون، كلية العلوم الاقتصاد و التسيير ، سوق هراس ، العدد 38-جوان2014،ص 89.

[2] منذر يحيي الداية ،**اثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة** ،مذكرة ضمن نيل متطلبات درجة ماجيستير في المحاسبة و التمويل ،الجامعة الاسلامية ، غزة ،فلسطين،2009،ص34.

√ **قائمة المركز المالي**

يوجد العديد من التعاريف لقائمة المركز المالي (الميزانية) و رغم كثرتها إلا نها تصب في ذات المفهوم جميعها :

تسمى قائمة المركز المالي ، في كثير من الأحيان بالميزانية ، و هي قائمة توضح الوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة، فتظهر ما تملكه المؤسسة (الأصول) وما يستحق عليها من ديون و مطالبات اتجاه الغير (إلتزامات) ،و كذالك مايستحق عليها إتجاه الملاك ،و أصحاب المؤسسة (حق الملكية)[1]، وتوفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمؤسسة ، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من إلتزامات سواء من قبل الملاك أو إتجاه الغير[2] ، تظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية.[3]

√ قائمة الدخل

و تعرف كما يلي :

قائمة الدخل هي تقرير يوضح نتيجة نشاط المؤسسة الإقتصادية من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية .[4]

قائمة الدخل هي التي تقابل إيرادات المؤسسة بالمصروفات و الأعباء و التي تساهم في تحقيق تلك الإرادات وتكون نتيجة هذه المقابلة هو ما تحققه المؤسسة من ربح او خسارة .[5]

وتكمن أهمية قائمة الدخل في الإفصاح عن نتيجة النشاط التي قامت به المؤسسة خلال الفترة المالية ، وتتيح إمكانية الحدف إلغاء ليست ذات اهمية لمستخدمي القوائم أي يمكن الإيجاز أو التفصيل ،و تساعد كذالك في عملية التحليل المالي من خلال العلاقات المترابطة بين العديد من البنود الت تحتويها و بصورة مفهومة و سهلة بالنسبة للمحلل المالي .[6]

---

[1] رضوان حلوة حنان و آخرون ،**أسس المحاسبة المالية** ،دار الحامد للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى ، عمان الأردن ، 2004، ص89.

[2] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، 2007 ،ص169.

[3] كمال الدين الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص .111

[4] خالد جمال الجعرات ، مرجع سبق ذكره، ص 120.

[5] هاشم أحمد عطية ، محمد محمود عبد ربه محمد ، **دراسات في المحاسبة المالية ، التكاليف، الإدارية** ،دار النشر و التوزيع ،الاسكندرية ، مصر ،2005 ص 48.

[6] أحمد رجب عبد العال ،**مبادئ المحاسبة المالية** ،**مؤسسة شباب الجامعة** ، الاسكندرية ، مصر ،1995،ص 416.

√ قائمة التدفقات النقدية

هي القائمة التي تقوم بتوفير معلومات عن المتحصلات و المدفوعات النقدية خلال فترة مالية ، ومن مصادرها المختلفة ، و التي تتمثل في العمليات التشغيلية الجارية و العمليات التمويلية و الرأسمالية ،التي تخدم مستخدمي المعلومة المالية من مستثمرين الدائنين .[1]

√ قائمة التغيرات في حقوق الملكية

هي عبارة عن قائمة توضح التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكة خلال فترة زمنية محددة عند بداية النشاط ، وتتألف حقوق الملكية فقط من رأس المال و بعد ذالك يمكن ان تزداد بأي زيادة تطرأ على رأيمال خلال حياة المؤسسة ، كما أنها تنخفض لنقص قد يطرأ عليها ،ة تزداد كذالك الأرباح و تنقص بالخسائر المحققة نتيجة النشاط الإقتصادي للمؤسسة خلال الفترة المحاسبية، وتنقص أيضا من خلال المسحوبات الشخصية التي يقوم بها أصحاب المؤسسة في شكل نقدية او بضاعة .[2]

√ **الملحق**

يتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية وإضافة لإفصاحات عن الإلتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال[3].

[1] يوسف محمد جربوع ،سالم عبد الله حلس ،مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ،مؤسسة الوراق للنشر ، عمان الأردن،2000،ص115.

[2] خليل الدليمي و آخرون ،**مبادئ المحاسبة المالية** ،دار الثقافة للنشر و التوزيع ،ط1 ،ج،1 ،عمان الاردن،2005،ص 28.

[3] منور أوسرير، محمد مجبر، مداخلة بعنوان، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية " تجارب تطبيقات وآفاق" ، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز [3] الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010 ، ص4 .

المطلب الثالث : المعلومات المحاسبية

تصنف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الى :

معلومات على شكل وثائق و معلومات على شكل تقارير، و تمثل المعلومات المحاسبية مجموعة من البيانات التي تم جمعها وإعدادها بالطريقة التي جعلتها قابل للإستخدام (مفيدة) بالنسبة للمستخدمين ، وهي تمثل المخرجات في نظام المعلومات المحاسبي ولها تأثير في اتخاذ القرارات المختلفة . إن تقديم المعلومات المحاسبية يكون مجسد في كشوف مالية وإذا أضيفت إليها تقارير اخرى مثل تقرير محافظ الحسابات ، تقرير مجلس لإدارة ، التنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف الخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الإجتماعي لأعمال المؤسسة التي تساعد مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ قراراتهم المالية والاقتصادية.[1]

تساهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في إكساب المعلومات التي توفرها القوائم المالية مصداقية أكبر و جعلها أكثر فائدة للمستخدمين و اهمها :

1- الملائمة: توصف المعلومات بالملائمة عندما تؤثر على رأي متخذي القرارات، وذالك عن طريق مساعدتهم ،في تقييم الاحداث الاقتصادية او تمكينهم من تعزيز و تعديل التقييمات السابقة .[2]
2- القابلية للقياس : يجب أن تكون البيانات التي تدرج في القوائم المالية قابلة للقياس ،و معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في المجتمع ، و المتفق عليه مهنيا أن السمات و الخصائص القابلة بالنسبة لمختلف العناصرالتي تشمل عليها القوائم المالية هي السمات و الخصائص المعبر عنها بالتكلفة التاريخية لهذه العناصر.
3- الموثوقية في المعلومات المالية :تتوفر هذه الخاصية في المعلومات عندما تخلو من الاخطاء المادية او التحيز و بالتالي يمكن للمستخدمين الاعتماد عليها كونها بصدق عما تعينه أو ما يتوقع منها تعينه بدرجة معقولة .
4- القابلية للمقارنة : أي إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية للمؤسسة و المتعلقة بفترات زمنية مختلفة و ذالك في ضل احترام استخدام نفس الاجراءات المحاسبية عبر الزمن (حسب

[1] أحمد حلمي جمعة ،**نظم المعلومات المحاسبية مذخل تطبيقي معاصر**،،دار المناهج للنشر والتوزيع،الأردن، 2008 ،ص8 .
[2] ياسين احمد عيسى ، **اصول المحاسبة الحديثة** ،الجزء الاول ، دار الشرق للنشر و التوزيع ،عمان، الاردن ،2003،ص 26.

مبدا ثبات)أو بين المعلومات المالية للمؤسسة و المؤسسات الاخرى من نفس القطاع في فترة زمنية محددة .[1]

الفرع الثاني : الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية

ان تنوع الاطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية ،جعل من الصعب تلبية جميع رغبات هذه الاطراف خاصة ان نوعية و شكل المعلومات المطلوبة تختلف من مستعمل الى آخر ، وقد صنفت هذه الاطراف الى صنفين :

1- **الاطراف الداخلية** : و تتمثل في اعطاء المؤسسة و قياديها و يطلب من هذا النوع من المستعملين ان تعد المعلومات المحاسبية حسب التعليمات و التوجيهات المقدمة لهيئة المحاسبة ،كما يرغب المسيرون عادة في ان تكون نوعية الأداة المحاسبية مطابقة للإحتياجات الخصوصية للمؤسسة.

2- **الاطراف الخارجية** : وهي الاطراف الخارجية من ادارة الضرائب ،مفتشية العمل و الهيئات الاجتماعية ،البنوك و المؤسسات المالية ،و الشركاء و المساهمين، .....الخ، كل هذه الأطراف ان تكون الاداة المحاسبية توفر لهم كل الضمانات ..

[1] عيادي محمد لمين ،**مساهمة المراجعة الداخلية في تقيم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة** ، مذكرة ماجيستير صمن متطلبات نيل درجة الماجيستير في التسيير ، كلية اعلوم الاقتصاد و علوم التسيير ،جامعة الجزائر ، 2008/2007،ص 41.

المبحث الثاني: التقارير المالية

تعد التقارير المالية للشركات من اهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي و وسيلة االرئيسة التي يتم من خلالها واظهار المعلومات المالية و نتائج اعمالها خلال الفترة المالية ومركزها المالي نهاية نفس الفترة ، حيث من المعروف ان جميع المستخدمين سواء كانوا داخليين او خارجيين يعتمدون وبدرجة كبيرة على المعلومات المالية الموجودة في التقارير المالية عند اتخاذهم لقراراتهم المختلفة وبناء التوقعات المستقبلية حول مستقبل الشركات ونتائجها ، ولذلك تلعب هذه التقارير دور اساسي وجوهري في قرارات المستخدمين بكافة فئاتهم .

المطلب الأول: المعلومات المالية و التقارير المالية

الفرع الاول: المعلومات المالية

يستخدم البعض لفظ البيانات و المعلومات للدلالة على نفس المفهوم إلا أن في الواقع لكلا منهما مفهوم مختلف ،**فالبيانات** عرفت " انها المادة الخام التي تشتق منها المعلومات فهي تمثل (ترمز الى) الأشياء و الحقائق و الافكارو الارآء و الاحداث و العمليات التي تعبر عن مواقف و افعال أو تصف هدفا أو ظاهرة أو واقع معين ، دون أي تعديل أو تفسير أو مقارنة ".

و بين التعريفات التي أسندت لتعريف المعلومات "هي عبارة عن مجموعة من البيانات المنظمة و المرتبطة بموضوع معين و التي تشكل الحقائق و المفاهيم والآراء و الإستنتاجات و المعتقدات التي تشكل خبرة و معرفة محسوسة ذات قيمة مدركة في الإستخدام الحالي أو المتوقع ، و نحصل على معلومات نتيجة معالجة البيانات من خلال التبويب و التصنيف و التحليل و التنظيم بطريقة مخصصة تخدم هدف معين ".[1]

- **مفهوم المعلومات المالية**

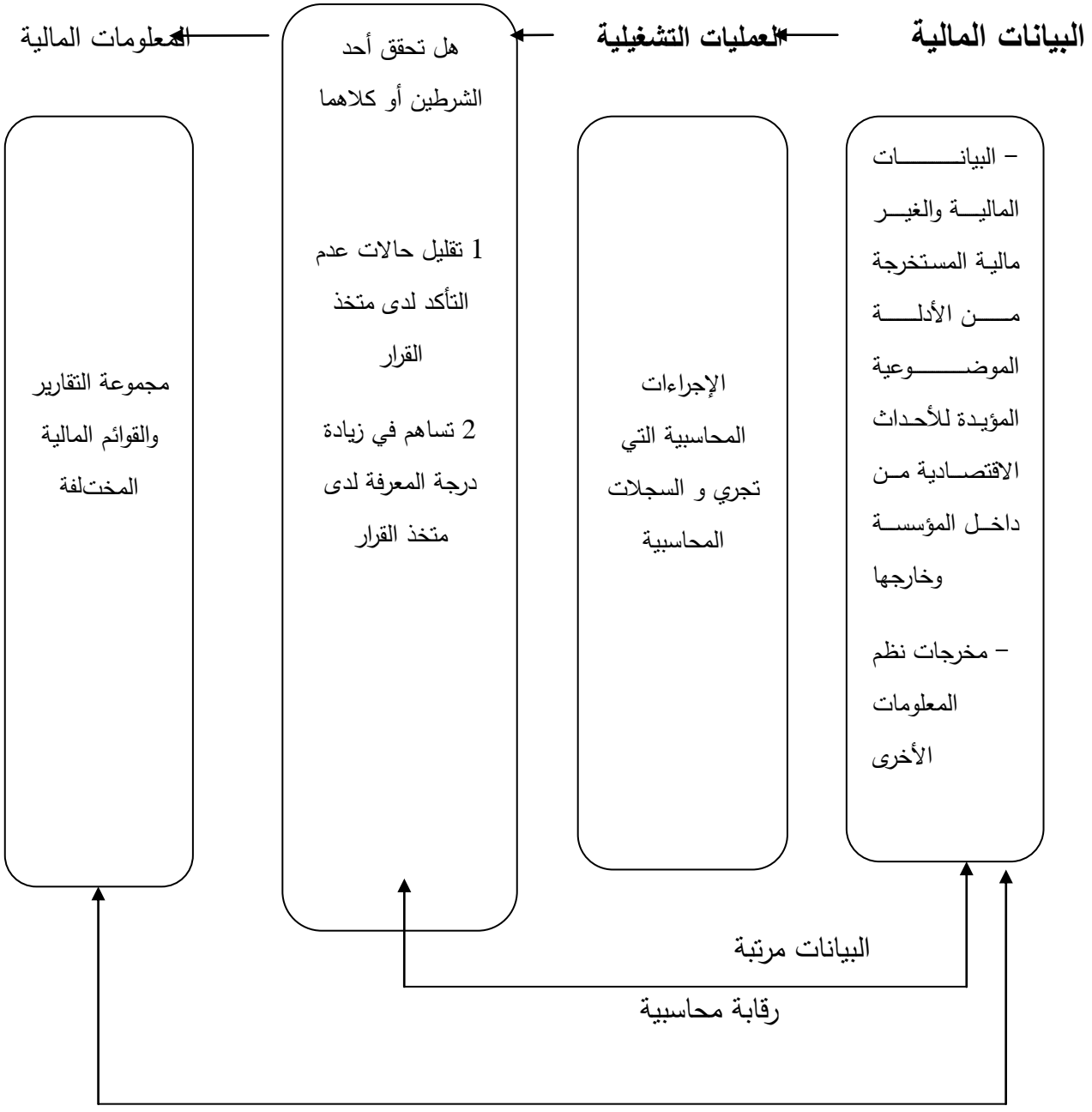
المعلومات المالية "هي نتاج نظام المعلومات المحاسبي الذي تم تغذيته بالبيانات وتشغيلها لمعالجتها و إخراجها في شكل تقارير مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها، أي تتوقف فعالية على مدى توفر هذه المعلومات المالية اللازمة للتخطيط والتوجيه والرقابة".

و تشمل المعلومات المالية كافة المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية في المؤسسة والتي تتم معالجتها بواسطة نظام المعلومات المحاسبي، ومن ثم الإفصاح عنها في التقارير المالية

[1] بن خروف جليلة ، **دور المعلومات المالية في الاداء المالي للمؤسسةو اتخاذ القرارات** ، مذكرة مقدمة ضمن متلبات نيل شهادة الماجيستير في التسيير ، تخصص مالية المؤسسة ،2009/2008،ص ص 25-29.

بهدف ترشيد قرارات الأطراف المستخدمة لها. وعليه، تتوقف قرارات هذه الأطراف على جودة المعلومات المالية المقدمة.[1]

الشكل (2-3) العلاقة بين البيانات المالية و المعلومات المالية



المصدر بدر الزمان خمقاني مرجع سبق ذكره، ص 61.

[1] بدر الزمان خمقاني ، فعالية النظام المحاسبي المالي في تقديم معلومات مالية عالية الجودة في البيئة الجزائرية ، مذكرة ماجستير ضمن متطلبات نيل درجة ماجيستير في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة و جباية،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة،الجزائر، 2012/2011، ص 60-61.

الفرع الثاني : التقارير المالية

- **مفهوم التقارير المالية**

تعد التقارير المالية من اهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي حيث يعتمد عليها في التحليل المالي لما توفره من من بيانات و معلومات تستخدم في اتخاذ القرار ، وتزاد الحاجة الى هذه التقارير كلما زاد حجم نشاط المؤسسة و تنوع نشاطها بحيث من من الصعب على الادارة متابعة كافة الانشطة و بالتالي تلجأ الى التقارير المالية التي تبين مصادر الاموال و اوجه استخدامها

"إن التقارير المالية هي مجموعة من الأوعية المالية التي تصب فيها المعلومات وفقا لأشكال مختلفة يحددها الهدف منها، يقوم هذا المفهوم على أساس القاضي بأن كل الأطراف الداخلية والخارجية عن المؤسسة ذات الاهتمام بنشاطاتها التجارية والأفاق المستقبلية لها يجب أن تجد حاجاتها من المعلومات متضمنة في التقارير المالية"[1].

- **خصائصها :**

– أن تكون التقارير المالية، ذات مدلول بخصوص كل الجوانب التي يراد قياسها ودراستها للخروج باستنتاجات واقعية، وكل وضع غير ذلك سيؤدي إلى نتائج مضللة ؛

– أن تكون التقارير المالية سهلة الفهم والاستعمال؛

– يشترط في التقارير المالية الدقة في المعلومات، فالتنبؤ بالمستقبل يتوقف إلى حد كبير على درجة الدقة التي تتصف بها التقارير المالية؛

–التوقيت المناسب لإن أي تأخر قد ينقص من قيمة التقارير المالية.

إن الهدف الرئيسي للتقارير المالية هي توفير المعلومات اللازمة لتغطية إحتياجات كل الأطراف المستخدمة لها، هذه المعلومات قد تكون تقديرات مالية وإقتصادية متعلقة بالمؤسسة، وكفاءة التشغيل لديها، أي أنها تقدم ترجمة مالية للعمليات المتعلقة بالموارد المتوفرة والإستخدامات.[2]

[1] بن خروف جليلة ، مرجع سبق ذكره، 37.

المطلب الثاني :اهداف التقارير المالية

بالنسبة للأهداف الخاصة بالتقارير المالية فإنها ليست مقصورة على القوائم المالية فقط، حيث تبين أهداف التقارير المالية أن:

1-التقرير المالي يجب أن يقدم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين وذلك لاتخاذ القرارات المناسبة، ويجب أن تكون المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يكون لديهم خلفية عن الأعمال والأحداث الاقتصادية ويتوافر لديهم الرغبة في د ا رسة المعلومات بمثابرة معقولة؛

2- يجب أن تقدم التقارير المالية المعلومات من أجل مساعدة المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين في تقدير مقدار وتوقيت وعدم التأكد المتعلق بالمتحصلات النقدية المتوقعة من توزيعات الأرباح أو الفوائد أو المتحصلات من المبيعات واستردادا لاوراق المالية أو القروض، ولأن التدفقات النقدية الخاصة بالمستثمرين والدائنين ترتبط بالتدفقات النقدية للمؤسسة، لذلك فإن التقارير المالية يجب أن تقدم المعلومات اللازمة من اجل مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم على تقدير مبالغ و توقعات التدفقات لنقدية الداخلية الصافية للمؤسسة وعدم التأكد المرتبط بها؛

3 - يجب أن تقدم التقارير المالية المعلومات اللازمة عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها، وكذلك انعكاسات المعاملات والأحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات المرتبطة بها؛

4 -يستخدم المستثمرون والدائنون التقارير المالية بشكل واسع، ولكن الأمر لا يقتصر عليهم ولكن يمتد إلى الناصحين والمستشارين الذين يعملون معهم؛

5- بالرغم من أن قرارات الاستثمار والائتمان تعكس توقعات المستثمرين والدائنين عن الأداء المستقبلي للمؤسسة، إلا أن تلك التوقعات تعتمد بشكل عام أو على الأقل بشكل جزئي على تقييم الأداء السابق للمؤسسة؛

6- تقدم التقارير المالية معلومات عن المكاسب ومكوناتها، وعن التدفقات النقدية مبوبة حسب أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل، وكذلك الوضع المالي للمؤسسة؛

7-من المتوقع للتقارير المالية أن تقدم معلومات عن الأداء المالي للمؤسسة أثناء فترة معينة وأيضا عن كيفية قيام إدارة المؤسسة بمسؤولياتها تجاه الملاك؛

8-يستخدم المستثمرون والدائنون وغيرهم الأرباح والمعلومات الأخرى المتعلقة بعناصر القوائم المالية بطرق عديدة وذلك من أجل تقييم التوقعات المتعلقة بالتدفقات النقدية، وقد يرغبون كذلك على سبيل المثال في تقييم أداء الإدارة والقدرة الكسبية والتنبؤ بالمكاسب المتوقعة وتقدير المخاطر، وكذلك لإعادة تقييم الوضع سواء بتأكيد أو رفض أو تغيير التنبؤات أو االتقديرات الأولية، وعلى الرغم من أن التقارير المالية يجب أن تقدم معلومات أساسية لمساعدتهم، إلا أنهم يقومون بعمل تقديرات خاصة بهم؛

9- تعرف الإدارة الكثير عن المؤسسة من واقع معايشتها اليومية، وما تعلمه الإدارة أكثر مما يعلمه المستثمرون والدائنين والمستخدمين الخارجيين الآخرين، ولذلك فإن الإدارة تستطيع أن تزيد من منفعة المعلومات المالية عن طريق تحديد الأحداث والظروف وشرح تأثيراتها المالية على المؤسسة.[1]

المطلب الثالث : دمج المعلومات في التقارير المالية

يقوم معدو التقارير المالية بعملية دمج المعلومات في التقارير المالية والتي تهدف إلى تقليص البنود التي يتم الإفصاح عنها إلى اقل حدا ممكن وهذا لتخفيض تكاليف نشرها وتسهيل عملية قراءتها، مع الإشارة إلى أن عملية الدمج تخضع إلى التقدير الشخصي لمعدي التقارير المالية، وهذا سواء بالنسبة لتحديد الأهمية النسبية للبنود المراد دمجها أو لمستوى الدمج نفسه، وقد نص النظام المحاسبي المالي على هذه العملية من خلال المادة **11** من المرسوم التنفيذي **08-156** التي جاء من بين ما فيها: "**يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة** ".

يلجا معدو التقارير المالية إلى أسلوب دمج المعلومات ، ويقضي هذا الأسلوب أن يقوموا بتجميع بعض البنود والأرقام في بند واحد وهذا لتسهيل عملية نشرها وقراءتها، إلا أن ما يواجه عملية دمج المعلومات المالية في هذه التقارير هو الخسارة في القيمة الإعلامية (الإخبارية) لهذه المعلومات نتيجة عملية الدمج، الشيء الذي يتطلب استغلال المعايير و الأساليب المتاحة أي استغلال للمحافظة على قيمة هذه المعلومات بعد دمجها، وتأخذ عملية الدمج شكلين رئيسيين هما:

[1] سليمان عتير ،**دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة ملجيستير في التسيير ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،2012/2011،ص 55-56.

- **التلخيص و الضم**

حيث يمكن ضم مجموعة من العناصر المكونة لبند معين في رقم واحد يعبر عن إجمالي قيمة ذلك البند ، فمثلا يمكن ضم البيانات الخاصة للمبيعات الشهرية والتعبير عنها برقم واحد يمثل إجمالي المبيعات السنوية، أو دمج مبيعات الأقسام المختلفة والتعبير عنها بإجمالي المبيعات للوحدة الاقتصادية ككل ...

- **الإتحاد و التركيب**

حيث يمكن دمج مجموعة من العناصر أرصدة الحسابات المختلفة من حيث مصطلحات تسمياتها ولكنها تقع ضمن طبيعة واحدة يمكن تمثيلها من خلال مصطلح واحد معبر عنها يمثل الرقم الإجمالي لها ، كأن يتم دمج عناصر كل من، النقدية والمديونية، قبض والمخزون السلعي و التعبير عن أجماليتها من خلال مصطلح الموجودات المتداولة، وهكذا بالنسبة لعناصر الموجودات الثابتة أو المطلوبات المتداولة أو حقوق الملكية.[1]

[1] بدر الزمان خمقاني، موجع سبق ذكره ،ص 68-69.

المبحث الثالث : تحسين التقارير المالية و علاقتها بجودة المراجعة

ويتبين مماسبق ان احد دوافع جودة المراجعة هو استعادة ثقة مستخدمي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي ، التي تأثرت بحالات الفشل و الإنهار التي أصابت الكثر من الشركات العملاقة و التي ترجع معظمها إلى عدم دقة البيانات و المعلومات المحاسبية و تتضمنة من اخطاء لذالك وجب تحسين التقارير المالية و نوعية المعلومة و التاكيد على مصداقيتها بما يتفق والمعايير عالية الجودة.

المطلب الأول : الإلتزام بمعايير جودة التقارير المالية

الفرع الاول : جودة التقارير المالية

ينطوي مفهوم جودة التقارير المالية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير ، وتنبثق هذه الخصائص من منفعة المعلومات المحاسبية و التي تتوقف على درجة الثقة في المعلومة من جهة ، و مدى ملائمتها من و قابليتها للمقارنة من جهة اخرى ، فالعوامل الثلاثة تساهم في تحسين الإنتفاع من المعلومة المحاسبية.

و بالتالي نقصد بالجودة في التقارير المالية مصداقية المعلومة المالية التي تتضمنها التقارير المالية ،و ما تحققه من منفعة للمستخدمين و لتحقيق ذلك يجب أن تخلوا من التضليل و التحريف ، و ان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية و الفنية بما يحقق الهدف من إستخدامها .[1]

الفرع الثاني : الإلتزام بمعايير جودة التقارير المالية

تتمثل معايير جدودة التقارير المالية فيما يلي :

1- معايير قانونية :تتمثل في مختلف التشريعات و القاوانين التي تضبط المؤسسلت و توفر هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط الاداء في المؤسسة ما يتوافق مع المتطلبات االقانونية .

2- معايير رقابية : تهتم بفحص و تقييم مدى الإلتزام بالسياسات و الإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول غلى كفاءة المنشأة ز زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية ، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإجابي للرقابة .

3- معايير مهنية : و تشمل مختلف معايير المحاسبة و المراجعة و الصادرة من هيئات ومجالس المحاسبية لضبط أداء العملية المحاسبية .

مما ابرز معه مفهوم مساءلة الغدارة من قبل الملاك للإظمئنان على إستثماراتهم و التي بدورها أدت إلى ظهور الحاجة إلى إعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة .

---

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام ،**أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية** ، مذكرة ضمن متطلبات نيل درجة الماجيستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الأسلامية ،غزة، ،فلسطين،ص 54.

4- معايير فنية :إن توفر معاير فنية يؤدي إلى تطور مفهوم جودة المعلومة مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية و يزيد من ثقة المساهمين و المستثمرين و أصحاب مصالح الشركة ، و يؤدي إلى زيادة الإستثمار .[1]

المطلب الثاني: مراجعة الحسابات معيار لمصداقية المعلومات المحاسبية و المالية

يجدر بنا التذكير على أن المعلومات المحاسبية والمالية كانت، ومازالت ، غير موثوق فيها لدى الكثير من مؤسساتنا، مما يثقل كاهل متخذي القرارات، في مختلف المستويات، كما تصعب مهمة المستخدمين عند فحصها لتلك الحسابات ، بالإضافة إلى تضليل كل ا رغب في التعامل معها حالة اعتماده على بياناتها.[2]

كما 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 أمر ضروريا، ولذلك فان 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 والمصداقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة)حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فان 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 ابخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية[3].

---

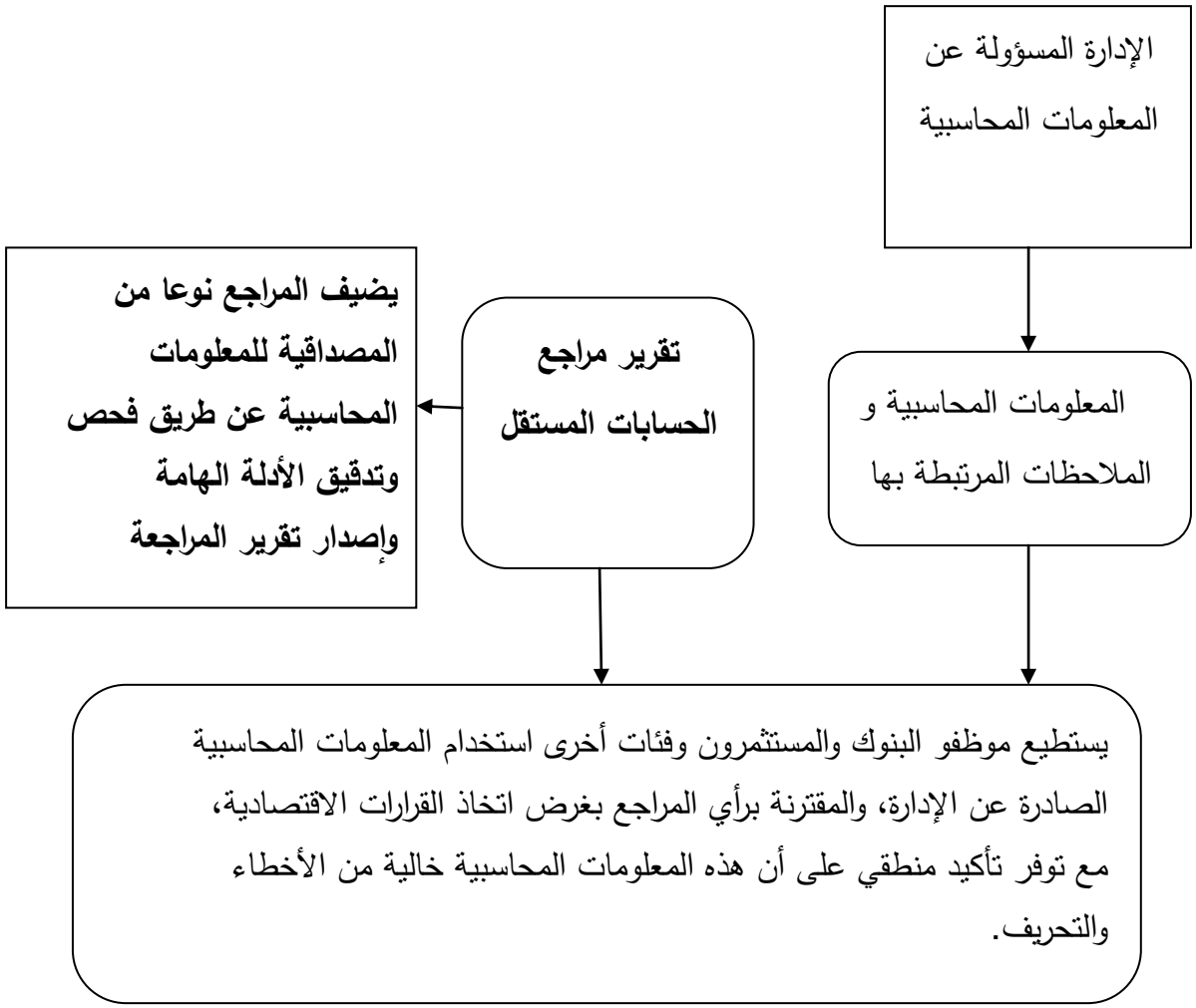
[1] ماجد إسماعيل ابو الحمام ،مرجع سبق ذكره ،ص 56

[2] محمد بوتين،" **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص.23

[3] سردوك فاتح،"**دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، فرع إدارة الأعمال،جامعة محمذ بوضياف،المسيلة ،الجزائر،2004/2003،ص 20-21.

.

الشكل (2-4): دور مراجع الحسابات



المصدر:جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين :دليل استخدام البيانات المالية، مجلة المحاسب القانوني العربي، عمان، العدد 74 ، سبتمبر/أكتوبر 1996 ، ص17.

المطلب الثالث : علاقة جودة المراجعة بالتقارير المالية

إن عددا كبيرا من العمليات المالية و المحاسبية و عمليات المراجعة تخضع للمعايير المهنية ، و تسعى الجهات المهنية و الجهات الصادرة الى تحسين عملية المراجعة لزيادة الموثوقية و التقليل من الاخطاء ، و إن مراجغي الحسابات لهم علاقة بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية إذا كانت معلومات مالية المراجعة من طرف المراجعين الخارجيين التي تحتويها التقارير المالية واضحة و صادقة و خالية من الاخطاء و التحريفات وذات الصلة هي نتيجة مباشرة لجودة المراجعة .

وبالإضافة إلى توفير الضمان فإن المعلومات الواردة في التقارير المالية صحيحة و غير مضللة أومحرفة و متسقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، و من جهة اخرى إن نوعية المعلومات التي يصادق عليها مراجع الحسابات تؤثر على سمعته و نزاهته من قبل الشركة وأصحاب المصلحة ، وفي كثير من الأحيان ينظرون إلى جودة المراجعة كحدث مستقل نسبيا، بينما، في الواقع، جودة عملية المراجعة تضمن سلامة العامة من اصحاب المؤسسات و المستثمرين و جميع الاطراف الآخذة للمعلومة .[1]

[1] M. Thesberg ، **Qualité de l'audit et information financière** ،Quel est le rôle du comité d'audit ، numéro157 ،janvier 2012، p 29.

خلاصة الفصل

نظرا لأهمية المعلومات التي يحتوي عليها نظام المعلومات المحاسبي التي تتمثل في مخرجات النظام و غلبا ما تتمحور حول التقارير المالية التي تحتوي على معلومات تفيد المستخدمين و المستثمرين و أصحاب القرار في سياستهم ، ولموثوقية و مصداقية هذه المعلومات يجب ان تتحلى بالخصائص النوعية من ملائمة و موثوقية و قابلية المقارنة وذالك لزيادة النوعية وجودة التقارير المالية و تحسين المعلومات لاستفادة الجهات الاخرى ،تبرز علاقة جودة المراجعة في جودة و مصداقية المعلومة التي تحتويها التقارير و فقا للمبادئ المحاسبية و المعايير المتعارف عليها التي تعزز من عملية مراجعة الحسابات و زيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية .

مقدمة الفصل :

تهدف الدراسة الميدانية إلى محاولة التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للموضوع والتي تشير إلى اهمية جودة المراجعة الخارجية في تحسين نظام المعلومات المحاسبي ومحاولة إسقاطها على واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

كما تهدف الدراسة الميدانية أيضا إلى اختبار جملة من الفرضيات التي تقوم عليها الدراسة، عمدنا إلى أسلوب التحري المباشر للتعرف على أراء المختصين في هذا المجال وذلك عن طريق الاستبيان الموجه إلى مجتمع الدراسة المتكون من فئة المحاسبين و موظفي مصلحة المحاسبة و المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باعتبارهم اطراف رئيسة في الموضوع و التحليل الاحصائي للنتائج بواسطة برنامج SPSS لإختبار فرضيات الدراسة .

وقد قسمنا هذه الدراسة الى مايلي :

المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية .

المبحث الثاني : التحليل الإحصائي .

المبحث الأول : منهجية الدراسة

سنتناول في هذا المبحث المتغيرات التي بنيت عليها الدراسة وعرض مراحل الإستبيان من بناء ومعالجة و منهجية و الفرضيات التي قامت عليها الدراسة.

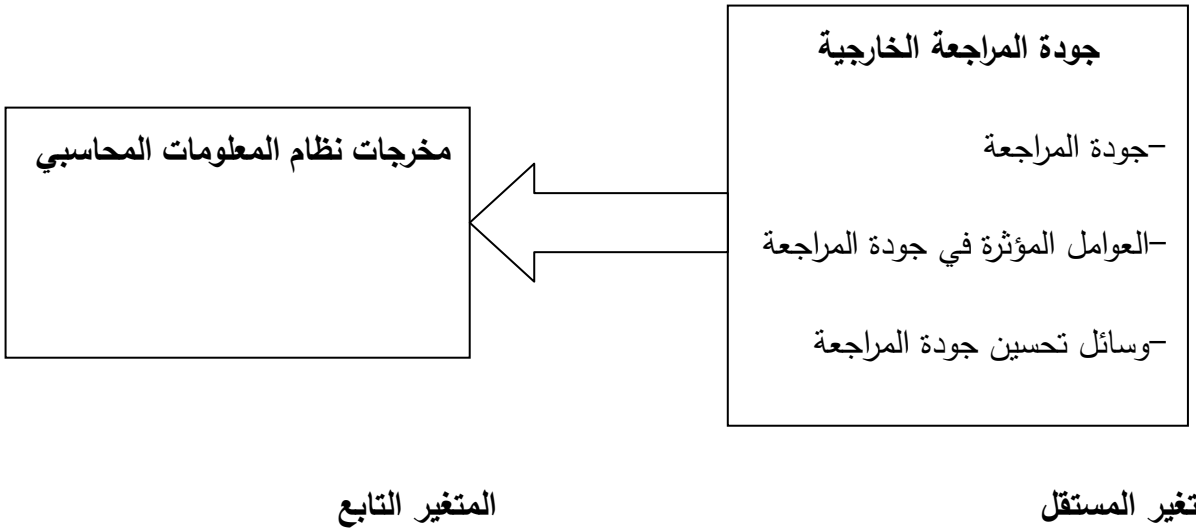
المطلب الأول: عرض الإستبيان

1- متغيرات الدراسة

في ضوء إشكالية الدراسة و أهدافها تطلب بناء نموذج مقترح لتشخيص العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية و مخرجات نظام المعلومات المحاسبي ، و يوضحه الشكل الآتي :

- المتغير المستقل : و المتمثل في جودة المراجعة الخارجية و تتكون من ثلاثة ابعاد رئيسية: جودة المراجعة ، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة ، و وسائل تحسين جودة المراجعة.
- المتغير التابع : و المتمثل في مخرجات نظام المعلومات المحاسبي .

الشكل (3-1): نموذج الدراسة



2-مراحل إعداد الإستبيان

1- بناء إستمارة الإستبيان:

تمت طباعة الإستبيان على أوراق عادية، حيث تضمن سؤال 35، و تم صياغتها باللغة العربية. و قد حرص الطالب قبل نشر الإستبيان إلى إخضاعه للتحكيم العلمي من قبل أساتذة متخصصين في المجال الإحصائي و المحاسبي و الجبائي.

2- نشر إستمارة الإستبيان على عينة الدراسة:

إعتمدنا في توزيع الإستبيان على المقابلة الشخصية لموظفي مصلحة المالية و المحاسبة من إطارات و رؤساء أقسام و مكلفين بالدراسات و محاسبين وتقنيين سامين في المحاسبة ، في بعض المؤسسات الاقتصادية في و لاية بسكرة.

3- معالجة إستمارة الإستبيان:

تم في هذه المرحلة تكوين3 مصفوفات الإستبيان، متعلقة الأولى بالفرضية رقم (01) و التي تضم 16سؤالا ، و الثانية متعلقة بالفرضية رقم (02) و التي تضم 10 سؤالا ، و الفرضية (3) و التي تضم 9 اسئلة بعد ذلك تم تفريغ المصفوفة في البرنامج SPSS للحصول على النتائج المطلوبة. وبذلك بلغ عدد فقرات المجالات 35 فقرة، كانت الإجابات عليها وفق مقياس ليكارت الخماسي. يتكون المقياس المقترح من مجموعة من الأسئلة التي تختلف بصددها وجهات النظر، مستخدمين خمس أنماط للإجابة حيث تتدرج من(معارض بشدة، معارض، لا أدري، موافق، موافق بشدة)،حيث تعطى للإجابة التي تمثل أعلى مستوى للإتجاهات الإيجابية خمس درجات، و للإجابة التي تليها أربع درجات، ثلاث درجات فدرجتين ثم درجة واحدة و هكذا و بالعكس للإتجاهات السلبية، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (3-1): مجالات الإجابة على أسئلةالإستبيان و أوزانها

الدرجة	5	4	3	2	1
التصنيف	موافق بشدة	موافق	لا أدري	معارض	معارض بشدة

المصدر: نتائج الاستبيان

و يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح، ثم نحدد الإتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي:

جدول (3-2): معايير تحديد الإتجاه

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 إلى 1,79	**1**
من 1,8 إلى 2,59	**2**
من 2,6 إلى 3,39	**3**
من 3,4 إلى 4,19	**4**
من 4,25 إلى 5	**5**

المصدر: نتائج الاستبيان

المطلب الثاني :منهجية الاستبيان

1-هيكل الإستبيان

تضمنت إستمارة الإستبيان 35 سؤالا بوبت في 3 محاور ، و لقد تم إعداد الأسئلة طبقاً لطريقة الإستبيان المقيد، و تم تبويب أسئلة الإستبيان و فق المحاور التالية:

المحور الأول: يتضمن أسئلة حول أهمية جودة المراجعة في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية ، و التي تبدأ من السؤال 01 إلى غاية السؤال 16؛

المحور الثاني:يتعلق بالأسئلة المتعلقة بمخرجات نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، و هي من 17 إلى غاية السؤال 26؛

المحور الثالث: يتعلق بالأسئلة المتعلقة بتحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية الجزائريةفي إطار جودة المراجعة ، و هي من السؤال 27 إلى غاية 35.

حيث جاء هذا التقسيم متماشيا مع الفرضيات التي تم بنائها من أجل هذا الإستبيان، للتحقق من مدى تحققها من عدمها و هي:

الفرضية الأساسية :جودة المراجعة تعمل على تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية .

الفرضيات الفرعية : 1-هناك تكريس لجودة المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2- المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تهتم بدقة و مصداقية التقارير المالية.

3 - كلما كانت هناك جودة لعميلة المراجعة تحسنت مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المبحث الثاني :التحليل الإحصائي

المطلب الاول : الخصائص الديمغرافية لمجتمع وعينة الدراسة:

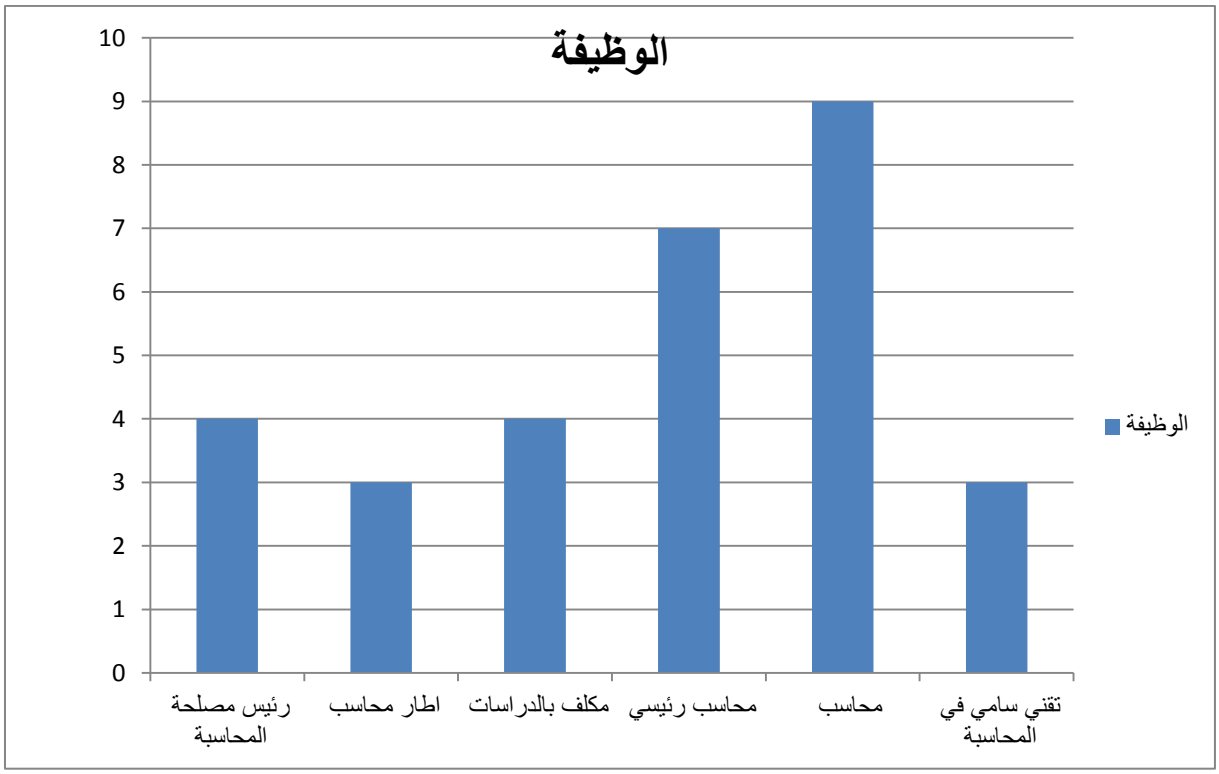
يتكوم مجتمع الدراسة من30 مشاهدة تتكون من: اطارات و رؤساء أقسام ومكلفين بالدراسات بقسم المحاسبة و محاسبين و تقنيين سامين و محاسبين مصلحة المحاسبة و المالية في المؤسسات الإقتصادية بولاية بسكرة ، حيث تم توزيع إستمارة الإستقصاء في الفترة من 6 ماي إلى 14 ماي 2015 ، و قد تم إسترجاع جميع الاستمارات، و تتمثل الخصائص الديمغرافية للعينة والتي أختيرت بطريقة عشوائية فيما يلي:

و الجداول التالية تبين سمات و خصائص مجتمع الدراسة كالتالي: يبين الجدول رقم (3-): أنّ 30 %من عينة الدراسة هم محاسبين ، 23 % محاسبين رئيسيين ،و13% رؤساء مصلحة المالية و المحاسبة و كذلك 13 % المكلفين بالدراسات بقسم المحاسبة ، 10%إطارات محاسبية ، و 10% تقنيين سامين في المحاسبة .

الجدول (3-3):توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المؤوية
رئيس مصلحة المحاسبة	4	13,33
اطار محاسب	3	10
مكلف بالدراسات مصلحة المحاسبة	4	13,33
محاسب رئيسي	7	23,33
محاسب	9	30
تقني سامي في المحاسبة	3	10
المجموع	30	100

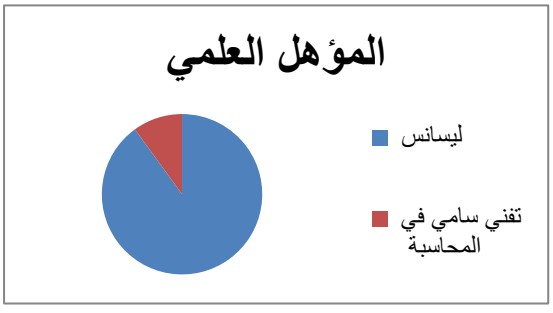
المصدر : نتائج الاستبيان



يبين الجدول رقم (3-4) أن 90 % من عينة الدراسة هم حاملي شهادة ليسانس ، و 10 % هم تقنيين سامين في المحاسبة .

الشكل(3-4): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المؤوية
ليسانس	27	90
تقني سامي في المحاسبة	3	10
المجموع	30	100



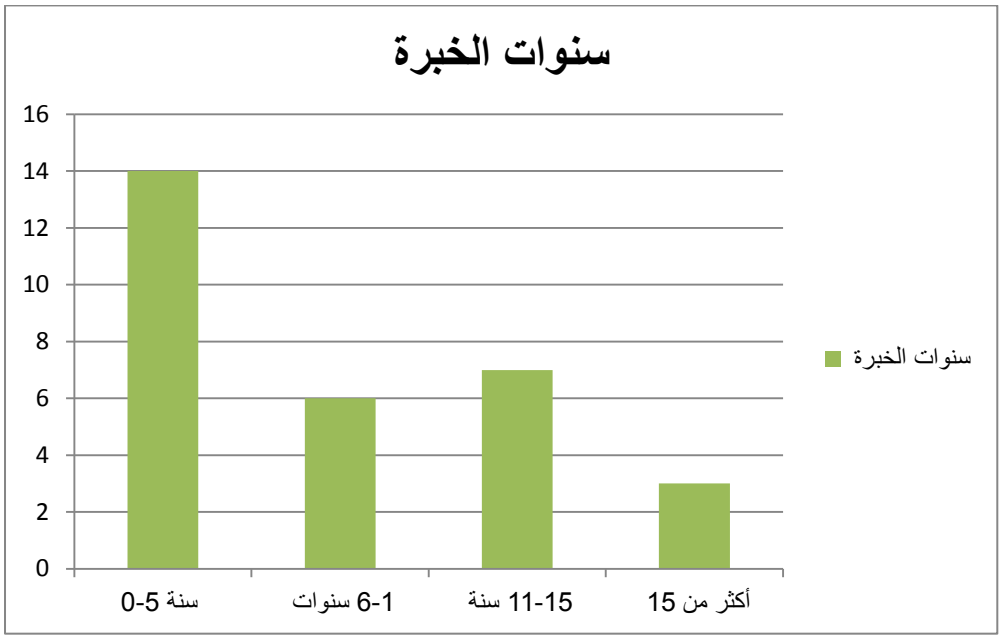
المصدر من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

يبين الجدول رقم (3-5) أنّ 46.66% من عينة الدراسة تقل خبرتهم عن 05 سنوات، و 20% تتراوح خبرتهم بين 06 إلى 10 سنوات، و 23.33% خبرتهم مابين 11 إلى15 و10 % أكثر من 15 سنة .

الشكل (3-5) : توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المؤوية
سنة 0-5	14	46,67
سنوات 1-6	6	20
سنة 11-15	7	23,33
أكثر من 15	3	10
المجموع	30	100

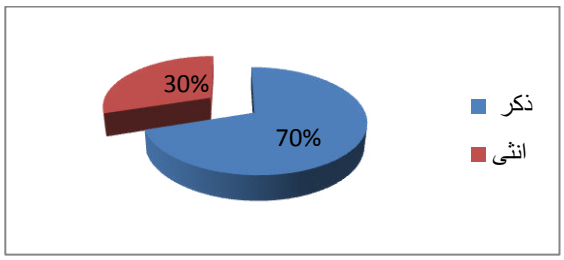
المصدر : نتائج الإستبيان



يبين الجدول (3-6) إن % 70من العينة ذكورا و 30% من العينة إناثا .

الشكل (3-6):توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المؤوية
ذكر	21	70%
انثى	9	30%
المجموع	30	100



المصدر : حسب نتائج الإستبيان

المطلب الثاني : تحليل نتائج الاستبيان

1-دراسة درجة صدق وثبات الإستبيان:

يقصد بصدق الأداة(Validity) مدى صلاحية الأداة لقياس الجانب التي تود قياسه، و هو عبارة عن مؤشر على قدرتها على قياس الجانب موضوع الإهتمام فيها، أما الثبات(Reliability) يعني الحصول على نفس النتائج في حالة إعادة تطبيق الأداة على نفس العينة من قبل نفس الباحث أو الباحثين في نفس الظروف أو في ظروف مشابهة.

- **ثبات الإستبانة:**

و للتأكد من ثبات الأداة تم إستخراج معامل ألفا كرومباخ (Alpha Crombach)،إذ تم تقدير معمل الثبات لكل مجال، و جاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-7):جدول Alpha Crombach

عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
35	0.656	0.810

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.657	35

المصدر : مخرجات spss

يلاحظ من الجدول رقم (3-7) أن معامل الثبات للمجال 0.656 و معامل الصدق هو 0.810 و هي قيم مقبولة في مثل هذه الدراسات.

- صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإختبار:

تم حساب الإتساق الداخلي لفقرات الإستبانة لكل مجال، و ذلك بحساب معامل الإرتباط بين كل فقرة و الدرجة الكلية للمجال التابعة له.

جدول رقم(3-8) يبين معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات الإستبانة و الدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

الشكل (3-8) : معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات الإستبيانة

رقم الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة	رقم الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
x1	0.366	00	y4	0.122	00
x2	0.233	00	Y5	0.115	00
x3	0.639	00	Y6	0.028	00
x4	0.179	00	Y7	0.089-	00
x5	0.297	00	Y8	0.129	00
x6	0.490	00	Y9	0.370	00
x7	0.504	00	Y10	0.345	00
x8	0.062	00	Z1	0.163	00
x9	0.314	00	Z2	0.270-	00
x10	0.443	00	Z3	0.006	00
x11	0.029	00	Z4	0.110	00
x12	0.372-	00	Z5	0.095	00
x13	0.175	00	Z6	0.075	00
x14	0.539	00	Z7	0.140	00
x15	0.131	00	Z8	0.430	00
X16	0.215	00	Z3	0.383	00
Y1	0.272-	00			
Y2	0.184	00			
Y3	0.264	00			

المصدر : مخرجات spss

و نلاحظ من خلال الجدول ان درجات معمل الارتباط تتراوح بين (−0.372 و0.639) ، و تاتي الفقرة (3) من المحور الاول في المرتبة في المرتبة الاولى "المراجع يقوم بعملية المراجعة في الآجال المحددة في العقد " أكبر درجة من حيث معامل الأرتباط و الفقرة (12) من المحور الاول "تعتقدون انه يوجد تنافس بين مكاتب المراجعة في الجزائر " هي أقل درجة من حيث درجة الارتياط .

2- حساب المتوسط المرجح و الإنحراف المعياري لكل مجال:

2-1 بالنسبة للمجال الأول:

يظهر الجدول رقم(3-9) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.23-4.43)، بإنحرافات معيارية تراوحت بين (0.570-0.999) بدرجة تقدير بين موافق و موافق بشدة، أما المتوسط العامل للمجال ككل فقد بلغ 3.865 بإنحراف معياري0.759 ، و بدرجة تقدير موافق مما يشير إلى إتفاق كبير على أن هناك تكريس لوجود جودة المراجعة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية. إذ حصلت الفقرة رقم (7) " أنتم دائما تبحثون على مراجع حسابات يقدم خدمات ذات جودة " على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.34) و إنحراف معياري (0.971) و بدرجة تقدير موافق بشدة و هذا ما يؤكد أن المؤسسات الإقتصادية تبحث عن جودة المراجعة ، ثم جاءت الفقرة (14) في المرتبة االثانية " ترون ان فرض عقوبات في حالة مخالفة مكاتب المراجعة لمعايير جودة التدقيق أمر مهم لتطوير المهنة" بمتوسط (4.20) و إنحراف معياري (0.64) و بدرجة تقدير موافق ثم الفقرة ثم تليها الفقرة رقم (1)"تتعاقدون مع مراجع حسابات يتميز بالكفاءة المهنية " بممتوسط حسابي (4.17) و انحراف (0.70) بدرجة تقدير مواقف ثم تليها الفقرات (2) و الفقرة (4) و (11) (12) (10) (8) (9) بتقدير موافق و في الأخير الفقرة (13) " المنظمات المهنية في الجزائر تسعى إلى التطوير الدائم والمستمر لمهنة المراجعة مما يؤدي إلى جودة آداء عملية المراجع" بمتوسط حسابي (3.37) و إنحراف معياري (0.81) و بدرجة تقدير لا أدري ، ثم أخيرا فقرة(06)" مكتب المراجعة المتعاقدين معه لديه موارد بشرية كفؤة " بمتوسط حسابي (3.23) و إنحراف معياري(0.57) و بدرجة تقدير لا ادري .

ومن خلال التحليل الميداني للدراسة نجد ان المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تسعى دائما الى التعاقد مع مراجع حسابات يلتزم بالمعايير و القواعد المهنية و يتمتع بالسمعة الحسنة و المكاتب الكبيرة ذات موظفين كفئ و فرض عقوبات في حالة المخالفة و السعي الى تحسين وتطوير جودة المراجعة إلا ان الهيئات المهنية في الجزائر لم تهتم بالقدر الكافي بالتطوير المستمر لمهنة المراجعة مما يؤثر على جودة عملية المراجعة .

الشكل (3-9): تحليل المجال الاول

المجال الأول	معارض بشدة	معارض	لا أدري	موافق	موافق بشدة	الإنحراف المعياري	المتوسط المرجح	الإتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
تتعاقدون مع مراجع حسابات يتميز بالكفاءة المهنية	0	1	2	19	9	0,70	4,17	موافق
	0%	7%	3%	61%	29%			
المراجع الذي تتعاقدون معه تعتقدون أنه يلتزم بالمعايير المهنية وقواعد وآداب المهنة	0	1	1	23	6	0,61	4,10	موافق
	0%	3%	3%	74%	19%			
المراجع يقوم بعملية المراجعة في الأجال المحددة في العقد	0	2	3	25	1	0,61	3,80	موافق
	0%	7%	10%	81%	3%			
المراجع يقوم بإكتشاف الأخطاء المحاسبية التي تؤثر على جوهر القوائم المالية	1	0	2	22	6	0,76	4,03	موافق
	3%	0%	6,5	71%	19%			
يوجد رضا عن جودة الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة المتعاقدين معه	0	1	10	16	4	0,74	3,73	موافق
	0%	3%	32%	52%	13%			
مكتب المراجعة المتعاقدين معه لديه موارد بشرية كفؤة	0	2	19	10	0	0,57	3,23	لا أدري
	0%	7%	61%	32%	0%			
أنتم تبحثون دائما عن مراجع حسابات يقدم خدمات ذات جودة	1	1	1	9	19	0,97	4,43	موافق جدا
	3%	3%	3%	29%	61%			
السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة هي من تدفعكم للتعاقد معه	0	1	13	15	2	0,68	3,60	موافق
	0%	3%	42%	48%	7%			
لا يوجد قضايا أودعاوي قانونية أو قضائية ضد مكتب المراجعة الذي تتعاقدون معه	0	3	15	6	7	0,97	3,57	موافق
	0%	10%	48%	19%	23%			
ترون أن كبر حجم مكتب التدقيق وسمعته يجعله أكثر حرصًا على توظيف مدققين ذوى كفاءة عالية	0	1	10	11	9	0,86	3,87	موافق
	0%	3%	32%	36%	29%			
ترون ان ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة في تقدير الأتعاب يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق	0	0	5	18	8	0,64	4,07	موافق
	0%	0%	16%	58%	26%			
تعتقدون انه يوجد تنافس بين مكاتب المراجعة في الجزائر	1	2	3	15	10	1,00	3,97	موافق
	3%	7%	10%	48%	32%			
الهيئات المهنية في الجزائر تسعى إلى التطوير الدائم والمستمر لمهنة المراجعة مما يؤدي إلى جودة آداء عملية المراجعة	1	2	13	14	1	0,81	3,37	لا أدري
	3%	7%	42%	45%	3%			

ترون ان فرض عقوبات في حالة مخالفة مكاتب المراجعة لمعايير جودة التدقيق أمر مهم لتطوير المهنة	0	1	1	20	9	0,64	4,20	موافق
	0%	3%	3%	65%	29%			
من الأفضل لو تم تصنيف مكاتب المراجعة في الجزائر من طرف السلطات المعنية بأخذ في الإعتبار الحد الأدنى لمستوى الجودة لمطلوبة أمر مهم	0	1	3	23	4	0,62	3,97	موافق
	0%	3%	10%	74%	13%			
من الأحسن تطبيق فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة مراجعة النظير حيث يتم فحص أداء المكتب من قبل مكتب أخر وكما هو متبع في الولايات المتحدة	**2**	1	4	20	4	0,98	3,73	موافق
	7%	3%	13%	65%	13%			

المصدر: مخرجات spss

2-2 بالنسبة للمجال الثاني:

أظهر الجدول رقم (3-10) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين(4.57-3.43) بإنحرافات معيارية تراوحت بين (1.21-0.50) بدرجة تقدير بين موافق و موافق بشدة ، يتضح لنا من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي المرجح العام لدرجة اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمصداقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و دقة التقارير المالية بلغ (3.903) وبانحراف معياري (0.7348) بدرجة تقدير موافق مما يدل على عدم وجود تباين بين آراء أفراد عينة الدراسة نحو درجة مصداقية التقارير المالية بوجه عام.

كما يتضح لنا من خلال الجدول أن الفقرة (8) " المعلومة المحاسبية تصل بسرعة إلى مدير المؤسسة عند الطلب" تأتي في الترتيب الأول بمتوسط حسابي مرجح (4.57) وإنحراف معياري (0.50) بدرجة تقدير "موافق بشدة ، تليها الفقرتين (3) و(1) "محاسب المؤسسة يقوم بتسجيل العمليات المالية المحاسبية بطريقة منظمة"و "ملاك المؤسسة يبحثون عن تقارير مالية بمعلومات مالية ذات جودة" بمتوسط حسابي مرجح (4.23) وإنحراف معياري (0.63)و (0.57) على التوالي بدرجة تقدير موافق بشدة ،ثم الفقرة (6) في المرتبة الثالثة " المؤسسة توفر تقارير مالية صادقة لجميع الأطراف الأخذة للمعلومة" بمتوسط حسابي مرجح (4.13) وإنحراف معياري (0.68) بدرجة تقدير موافق ، ثم تليها الفقرة (10) "تعتقدون ان لديكم نظام معلومات محاسبي جيد" بمتوسط حسابي مرجح (3.87) وإنحراف معياري (0.51) بدرجة تقدير "موافق ، ثم الفقرة (2) "ملاك المؤسسة يوفرون كل الإمكانيات المادية والبشرية لمصلحة المحاسبة والمالية" بمتوسط حسابي مرجح (3.77) وإنحراف معياري ب (0.86) بدرجة موافق ، ثم تليها افقرات (7) و(4) بدرجة تقدير موافق ، و اخيرا الفقرة (5) "المؤسسة تهتم بنوعية تكنولجيا الحواسيب المستخدمة في مصلحة المحاسبة والمالية" بمتوسط حسابي مرجح (3.43) وإنحراف معياري بلغ (1.04) بدرجة تقدير موافق.

ومن خلال التحليل الميداني للدراسة نجد ان مسيري المؤسسات الاقتصادية يبحثون على الموثوقية في المعلومات المالية للإضفاء الجودة على التقارير لإيصالها الى الاطراف الآخذة للمعلومة ، علما أن المسيرين يوفرون الامكانيات المادية و البشرية لضمان السير الفعال لنظام المعلومات المحاسبي إلا ان في بعض الحالات عدد موظفي مصلحة المحاسبة يكون غير كافي .

الجدول (3-10) تحليل المجال الثاني

المجال الثاني	معارض بشدة	معارض	لا أدري	موافق	موافق بشدة	الإنحراف المعياري	المتوسط المرجح	الإتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
ملاك المؤسسة يبحثون عن تقارير مالية بمعلومات مالية ذات جودة	0	0	2	19	9	0,57	4,23	موافق بشدة
	0%	0%	7%	63%	30%			
ملاك المؤسسة يوفرون كل الإمكانيات المادية والبشرية لمصلحة المحاسبة والمالية	1	3	0	24	2	0,86	3,77	موافق
	3%	10%	0%	80%	7%			
محاسب المؤسسة يقوم بتسجيل العمليات المالية المحاسبية بطريقة منظمة	0	1	0	20	9	0,63	4,23	موافق بشدة
	0%	3%	0%	67%	30%			
المعلومة المحاسبية تصل بسرعة من طرف المصالح الأخرى في المؤسسة	0	4	6	20	0	0,73	3,53	موافق
	0%	13%	19,4	65%	0%			
المؤسسة تهتم بنوعية تكنولجيا الحواسيب المستخدمة في مصلحة المحاسبة والمالية	0	7	8	10	7	1,04	3,43	موافق
	0%	23%	27%	33%	17%			
المؤسسة توفر تقارير مالية صادقة لجميع الأطراف الأخذة للمعلومة	0	1	2	19	8	0,68	4,13	موافق
	0%	3%	7%	63%	27%			
نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة لا يكتفي بتقديم معلومات تاريخية وإنما مستقبلية كذلك	0	1	11	17	1	0,62	3,60	موافق
	0%	3%	37%	57%	3%			
المعلومة المحاسبية تصل بسرعة إلى مدير المؤسسة عند الطلب	0	0	0	13	7	0,50	4,57	موافق بشدة
	0%	0%	0%	47%	43%			
عدد الموظفين كافي في مصلحة المحاسبة والمالية بما يضمن نظام معلومات محاسبي فعال	0	9	1	11	9	1,21	3,67	موافق
	0%	30%	3%	37%	30%			
تعتقدون ان لديكم نظام معلومات محاسبي جيد	0	2		28		0,51	3,87	موافق
	0%	7%	0%	93%	0%			

المصدر: مخرجات spss

3-2 بالنسبة للمجال الثالث :

أظهر الجدول رقم (3-11) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين(2.60-4.27) بإنحرافات معيارية تراوحت بين (0.349-0.692) بدرجة تقدير بين لا ادري و موافق بشدة ، يتضح لنا من خلال الجدول أن المتوسط

الحسابي المرجح العام تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي فب إطار الجودة ة بلغ (3.80) وبانحراف معياري (0.692) بدرجة تقدير موافق مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين آراء أفراد عينة الدراسة نحو درجة مصداقية التقارير المالية على وجودة علاقة بين المتغيرين بوجه عام.

كما يتضح لنا من خلال الجدول أن الفقرة (2) " ترون انه كلما كان مستوى خدمات المراجع ذات جودةكلما ساهم ذلك في تحسين مصداقية المعلومات في التقارير المالية" تأتي في الترتيب الأول بمتوسط حسابي مرجح (4.27) وإنحراف معياري (45. 0) بدرجة تقدير موافق بشدة ، تليها الفقرة (4) "إستعمال المؤسسة للتكنولوجيا يسهل من عمل المراجع مما يضمن الحصول على معلومات ذات جودة" بمتوسط حسابي مرجح (4.20) وإنحراف معياري (0.41) بدرجة تقدير موافق بشدة ،ثم الفقرة (1) في المرتبة الثالثة " ترون ان مراجعة الحسابات معيار مهم لتحسين نوعية ومصداقية المعلومات المالية و المحاسبية" بمتوسط حسابي مرجح (4.13) وإنحراف معياري (0.35) بدرجة تقدير موافق ، ثم تليها الفقرة (8) "رون ان كبر حجم المراجعة يعني إرتفاع لجودة المهمة وبالتالي معلومات مالية محاسبية أدق" بمتوسط حسابي مرجح (4.07) وإنحراف معياري (0.83) بدرجة تقدير "موافق ، ثم الفقرة (5) "المؤسسة تستفيد من التقارير الذي يقدمها مراجع الحسابات من أجل تحسين نظام معلوماتها المحاسبي" بمتوسط حسابي مرجح (4.0) وإنحراف معياري (0.59) بدرجة موافق ، تليها الفقرة (6) "" ملاك المؤسسة يهتمون بمعرفة نقاط ضعف نظام المعلومات المحاسبي من طرف المراجع من أجل تدنيتها بمتوسط حسابي مرجح (3.90) وإنحراف معياري (0.85) بدرجة تقدير موافق ة ،ثم الفقرة (3) في المرتبة االسابعة " المراجع المتعاقدين معه ذو السمعة الجيدة يحصل على أتعاب عالية ولكن انتم راضون على مستوى الخدمات المقدمة من طرفه" بمتوسط حسابي مرجح (3.67) وإنحراف معياري (0.45) بدرجة تقدير موافق ، ثم تليها الفقرة (7)و(9) بدرجة تقدير موافق ، ، و اخيرا الفقرة (9) "كلما كانت أتعاب المراجع عالية يعني جودة عالية وبالتالي الحصول على معلومات مالية محاسبية ادق" بمتوسط حسابي مرجح (2.30) وإنحراف معياري بلغ (0.67) بدرجة تقدير لا ادري .

ومن خلال التحليل الميداني للدراسة نجد ان مراجعة الحسابات معيار مهم لتحسين جودة المعلومة المحاسبية ، و جودة المراجعة الخارجية تساهم في مصداقية المعلومات التي تحتويها التقارير المالية ، اتعاب المراجع تتناسب مع جودة الخدمة التي يقدمها.

الجدول(3-11) :تحليل المجال الثالث

المجال الثالث	معارض بشدة	معارض	لا أدري	موافق	موافق بشدة	الإنحراف المعياري	المتوسط المرجح	الإتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
ترون ان مراجعة الحسابات معيار مهم لتحسين نوعية ومصداقية المعلومات المالية و المحاسبية	0	0	0	26	4	0,35	4,13	موافق
	0%	0%	0%	87%	13%			
ترون انه كلما كان مستوى خدمات المراجع ذات جودةكلما ساهم ذلك في تحسين مصداقية المعلومات في التقارير المالية	0	0	0	22	8	0,45	4,27	موافق بشدة
	0%	0%	0%	73%	27%			
المراجع المتعاقدين معه ذو السمعة الجيدة يحصل على أتعاب عالية ولكن انتم راضون على مستوى الخدمات المقدمة من طرفه	0	4	8	12	6	0,96	3,67	موافق
	0%	13%	27%	10%	20%			
إستعمال المؤسسة للتكنولوجيا يسهل من عمل المراجع مما يضمن الحصول على معلومات ذات جودة	0	0	0	24	6	0,41	4,20	موافق بشدة
	0%	0%	0	80%	20%			
المؤسسة تستفيد من التقارير الذي يقدمها مراجع الحسابات من أجل تحسين نظام معلوماتها المحاسبي	0	1	2	23	4	0,59	4,00	موافق
	0%	3%	7%	77%	13%			
ملاك المؤسسة يهتمون بمعرفة نقاط ضعف نظام المعلومات المحاسبي من طرف المراجع من أجل تدنيتها	0	1	9	12	8	0,85	3,90	موافق
	0%	3%	30%	10%	27%			
ترون انه كلما طالت مدة المراجعة تحسنة جودة المعلومات بدرجة أكبر في التقارير المالية	0	7	9	9	5	1,04	3,40	موافق
	0%	17%	30%	30%	23%			
ترون ان كبر حجم المراجعة يعني إرتفاع لجودة المهمة وبالتالي معلومات مالية محاسبية أدق	0	2	3	16	8	0,83	4,07	موافق
	0%	7%	10%	53%	10%			
كلما كانت أتعاب المراجع عالية يعني جودة عالية وبالتالي الحصول على معلومات مالية محاسبية ادق	0	1	14	11	4	0,77	2,60	لا أدري
	0%	3%	47%	37%	13%			

المصدر : مخرجات spss

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر- بسكرة

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية

و علوم التسيير

قسم : علوم التجارية

إستبيان

تقوم الطالبة **هدار حنان** بدراسة لمدى اهمية جودة المراجعة الخارجية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي ، و ذلك في إطار إعداد مذكرة ماستر في علوم التسيير بعنوان" **أهمية جودة المراجعة الخارجية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي** ". من خلال إعتبارها أداة لمصداقية المعلومات المالية التي اتخاذ القرارات .

فبعد التطرق لما سبق، و المتمثل في الجانب النظري للموضوع، ارتأينا قصد- إستفاء هذا البحث- أن نتبعه بدراسة ميدانية بغرض معرفة مدى مطابقة الواقع لما تم التوصل إليه في الجانب النظري.

لذا ندعو سيادتكم إلى الإجابة عن أسئلة الاستمارة بما يعبر عن وجهة نظركم حول الموضوع، وذلك بوضع إشارة مميزة في الخانة المناسبة لرأيكم . ونشكركم سلفا على تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم لملأ بيانات هذا الاستبيان، بما يخدم البحث العلمي والصالح العام.

- **البيانات الشخصية:**

1- **اللقب والاسم (اختياري)**:.....

2- **الجنس: ذكر** ☐ **أنثى** ☐

3- **الشهادة العلمية و مجال التخصص**:.....

4- **الوظيفة**:.....

5- **المؤسسة التي تنتمي إليها**.....

6- **مدة الخبرة**:.....

المجال الأول : أهمية جودة المراجعة في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية

الأسئلة	معارض بشدة	معارض	لا أدري	موا فق	موافق بشدة
جودة المراجعة					
تتعاقدون مع مراجع حسابات يتميز بالكفاءة المهنية					
المراجع الذي تتعاقدون معه تعتقدون أنه يلتزم بالمعايير المهنية وقواعد وآداب المهنة					
المراجع يقوم بعملية المراجعة في الأجال المحددة في العقد					
المراجع يقوم بإكتشاف الأخطاء المحاسبية التي تؤثر على جوهر القوائم المالية					
يوجد رضا عن جودة الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة المتعاقدين معه					
مكتب المراجعة المتعاقدين معه لديه موارد بشرية كفؤة					
أنتم تبحثون دائما عن مراجع حسابات يقدم خدمات ذات جودة					
العوامل المؤثرة على جودة المراجعة					
السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة هي من تدفعكم للتعاقد معه					
لا يوجد قضايا أودعاوي قانونية أو قضائية ضد مكتب المراجعة الذي تتعاقدون معه					
ترون أن كبر حجم مكتب التدقيق وسمعته يجعله أكثر حرصًا على توظيف مدققين ذوى كفاءة عالية					
ترون ان ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة في تقدير الأتعاب يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق					
تعتقدون انه يوجد تنافس بين مكاتب المراجعة في الجزائر					
وسائل تحسين جودة المراجعة					
الهيئات المهنية في الجزائر تسعى إلى التطوير الدائم والمستمر لمهنة المراجعة مما يؤدي إلى جودة آداء عملية المراجعة					
ترون ان فرض عقوبات في حالة مخالفة مكاتب المراجعة لمعايير جودة التدقيق أمر مهم لتطوير المهنة					
من الأفضل لو تم تصنيف مكاتب المراجعة في الجزائر من طرف السلطات المعنية بأخذ في الإعتبار الحد الأدنى لمستوى الجودة لمطلوبة أمر مهم					

من الأحسن تطبيق فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة مراجعة النظير-حيث يتم فحص أداء المكتب من قبل مكتب أخر وكما هو متبع في الولايات المتحدة					

المجال الثاني:مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية

الأسئلة	معارض بشدة	معارض	لا أدري	موا فق	موافق بشدة
ملاك المؤسسة يبحثون عن تقارير مالية بمعلومات مالية ذات جودة					
ملاك المؤسسة يوفرون كل الإمكانيات المادية والبشرية لمصلحة المحاسبة والمالية					
محاسب المؤسسة يقوم بتسجيل العمليات المالية المحاسبية بطريقة منظمة					
المعلومة المحاسبية تصل بسرعة من طرف المصالح الأخرى في المؤسسة					
المؤسسة تهتم بنوعية تكنولجيا الحواسيب المستخدمة في مصلحة المحاسبة والمالية					
المؤسسة توفر تقارير مالية صادقة لجميع الأطراف الأخذة للمعلومة					
نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة لا يكتفي بتقديم معلومات تاريخية وإنما مستقبلية كذلك					
المعلومة المحاسبية تصل بسرعة إلى مدير المؤسسة عند الطلب					
عدد الموظفين كافي في مصلحة المحاسبة والمالية بما يضمن نظام معلومات محاسبي فعال					
تعتقدون ان لديكم نظام معلومات محاسبي جيد					

المجال الثالث: تحسين معلومات التقارير المالية في إطار البحث عن جودة المراجعة بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية

الأسئلة	معارض بشدة	معارض	لا أدري	موا فق	موافق بشدة
ترون ان مراجعة الحسابات معيار مهم لتحسين نوعية ومصداقية المعلومات المالية و المحاسبية					
ترون انه كلما كان مستوى خدمات المراجع ذات جودةكلما ساهم ذلك في تحسين مصداقية المعلومات في التقارير المالية					

المراجع المتعاقدين معه ذو السمعة الجيدة يحصل على أتعاب عالية ولكن انتم راضون على مستوى الخدمات المقدمة من طرفه					
إستعمال المؤسسة للتكنولوجيا يسهل من عمل المراجع مما يضمن الحصول على معلومات ذات جودة					
المؤسسة تستفيد من التقارير الذي يقدمها مراجع الحسابات من أجل تحسين نظام معلوماتها المحاسبي					
ملاك المؤسسة يهتمون بمعرفة نقاط ضعف نظام المعلومات المحاسبي من طرف المراجع من أجل تدنيتها					
ترون انه كلما طالت مدة المراجعة تحسنة جودة المعلومات بدرجة أكبر في التقارير المالية					
ترون ان كبر حجم المراجعة يعني إرتفاع لجودة المهمة وبالتالي معلومات مالية محاسبية أدق					
كلما كانت أتعاب المراجع عالية يعني جودة عالية وبالتالي الحصول على معلومات مالية محاسبية ادق					

الخلاصة :

تناول هذا الفصل عرض الدراسة الميدانية التي استهدفت التعرف على آراء موظفي مصلحة المحاسبة و المالية المهتمة بعملية المراجعة بخصوص نوعية وجودة المعلومات المالية التي تم مراجعتها ومفاهيم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها ونوعية أثرها والوسائل المستخدمة في تحسينها، ولتحقيق ذلك تم عرض المنهجية المتبعة في إجراء الدراسة الميدانية، و ذلك fعرض وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق باختبار فرضيات الدراسة.

الخاتمة :

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع أهمية جودة المراجعة الخارجية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي و معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى أهمية جودة المراجعة الخارجية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي ، وبالتالي محاولة معرفة العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة و إيجاد الوسائل التي ترفع من كفاءة عملية المراجعة و تحسن مخرجات نظام المعلومات المحاسبي و أعطاء مصداقية للتقارير المالية ، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى كما تناولنا في الدراسة النظرية فصلين تعرضنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري لجودة المراجعة ممهدين بذلك لدراسة أهم مكونات هذه العملية والمتمثلة في التعريف بكل من مفهوم جودة المراجعة من عدة مداخل وكذلك أهدافها و تطرقنا إلى العوامل المؤثرة وسائل تحسين عملية المراجعة من خلال الإلتزام بمختلف معاييرها ,وبغية إعطاء أكثر فعالية لهذه العملية تناولنا اهتمامات المنظمات والهيئات المهنية التي تقوم بعملية الرقابة والإشراف مهنة المراجعة، أما الدراسة الميدانية فقد اعتمدت على الاستبيان موجه إلى عينة من موظفي مصلحة المالية و المحاسبة في بعض المؤسسات الاقتصادية بمنطقة بسكرة و تتكون العينة من مجموعة من رؤساء مصلحة المحاسبة و المالية ، إطارات ، محاسبين رئيسين ، مكلفين بالدراسات ، محاسبين و تقنيين سامين في المحاسبة .

نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال دراستنا لموضوع اهمية جودة المراجعة الخارجية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي وما تطرقنا له في الشق النظري والدراسة الميدانية من خلال إختبار الفرضيات المطروحة في بداية الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

الفرضية الاولى :" هناك تكريس مفهوم لجودة المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ".

توصلنا من خلال الدراسة النظرية للفصل الأول الإتفاق على مضمون الفرضية لمفهوم جودة المراجعة ورضى المؤسسات الاقتصادية على الخدمات المقدمة من طرف مكاتب المراجعة و العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة و وسائل التحسين التي تسعى إليها الجهات المهنية المتعارف عليها ، و من خلال إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية و الممثلة في إختبار المحور الأول من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة على مختلف العبارات المكونة للاستيان وقد كانت في مجملها تسعى لتكريس مفهوم المراجعة و التطوير الدائم و المستمر لمهنة المراجعة و تطبيق اساليب و اجراءات لتحسينها ".

الفرضية الثانية :"المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تهتم بدقة و مصداقية التقارير المالية

توصلنا من خلال الدراسة النظرية للفصل الثاني الى معرفة أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و هي التقارير المالية و الخصائص النوعية و المعلومات المالية التي تحتويها و من خلال إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية و المتمثلة في اختبار المحور الثاني من خلال إجابات عينة من الدراسة على مختلف عبارات الاستبيان و كانت مجمل افراد العينة يبحثون على معلومات ذات جودة، و تسعى المؤسسة الى توفير تقارير مالية صادقة لجميع الاطراف الأخذة للمعلومة ".

الفرضية الثالثة :" ان كلما كانت هناك جودة تحسنت التقارير مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية "

"توصلنا من خلال الدراسة النظرية للفصل الثالث الى و جودة المعلومة المالية ومعايير المصداقيةو علاقة التقاريرالمالية بجودة المراجعة و من خلال إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية و المتمثلة في اختبار المحور الثاني من خلال إجابات عينة من الدراسة على مختلف عبارات الاستبيان حيث توصلنا إلى أن مراجعة الحسابات معيار مهم لتحسين نوعية و مصداقية المعلومات المحاسبية و ان المؤسسة تستفيد من التقريرالمالية الذي يقدمها المراجع الحسابات من اجل تحسين نظام المعلومات المحاسبي ".

النتائج :

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب و إختبار الفرضيات و من خلال كل ما طرح في الجانب النظري و الدراسات السابقة بغرض تحديد الدور الذي تلعبه جودة المراجعة وبالتالي تقليل الفروقات الواقعة بين الادراكات لمختلف أطراف المهنة سواء من جانب مراجع الحسابات أو متلقي هذه الخدمة وهم مستخدمي القوائم المالية، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- أن هناك اختلافات معنوية حول مفهوم جودة المراجعة السائد بين الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حيث يرى المراجعون أن جودة المراجعة تتحقق بالالتزام بالمعايير المهنية، في حين يرى المد راء الماليون وموظفين مصلح المحاسبة و المالية أن جودة المراجعة تتحقق بتلبية احتياجاتهم ورغبات؛
- يعد كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية لمراجع الحسابات وإلمامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها من لأطراف الهامة في الرفع من أداءه وكفاءة عملية المراجعة؛
- يحتاج التأهيل العلمي إلى عملية تطوير دائم ومستمر من طرف الجامعات والمعاهد الوطنية بغية مسايرة الإصدارات الحديثة وذلك من خلال الإلمام بمعايير المراجعة والمحاسبة؛

- إن النقص في الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات و عدم التزامه بكثير من عوامل الاستقلالية واكتشاف الغش و الخطأ والتصرفات غير القانونية مولد لفجوة بين مستخدمي القوائم المالية ومراجع الحسابات؛
- إن تحسين جودة الخدمات المقدمة من طرف مكاتب المراجعة والنهوض بمهنة المراجعة ينتج عن إتباع تلك المكاتب لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ؛
- ان المؤسسات تستفيد من تقارير الذي يقدمها المرجع من اجل تحسين نظام المعلومات المحاسبي .
- ان المؤسسات توفر معلومات صادقة تستفيد منها الاطراف الآخذة للمعلومة .

التوصيات

بغية الإستفادة من مزايا جودة المراجعة في الجزائر وحتى تتمكن مكاتب المراجعة الوطنية من مسايرة متطلبات معايير المراجع والمحاسبة الدولية وقواعد وآداب السلوك المهني من أجل المساهمة في نمو الاقتصاد الوطني من خلال إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، نقدم جملة من التوصيات كما يلي:

– على المنظمات المشرفة على المهنة أن تشمل دورا أكثر فاعلية فيما يتعلق بتثقيف المجتمع بطبيعة عملية المراجعة و دور المراجع وواجباته ومسؤولياته المهنية ؛

– محاولة العمل برقابة جودة الأداء لمكاتب وشركات المحاسبة الوطنية ؛

– يتوجب على التنظيمات المشرفة على المهنة تطوير ومتابعة أداء المراجعين الممارسين للمهنة وإعلامهم بكل جديد بخصوص مهنة المراجعة خاصة فيما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية و قواعد وآداب السلوك المهني ؛

– ضرورة إهتمام المؤسسات الإقتصادية بجودة المعلومة التي تحتويها التقارير المالية ؛

– تحسين مستوى المراجعة لتحسين نوعية المعلومات المالية .

آفاق البحث :

تناولت هذه الدراسة موضوع أهمية جودة المراجعة في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي ، وبالرغم من أن موضوع جودة المراجعة مازال حديثا إلا أننا حاولنا القيام بدراسة ميدانية عن طريق إجراء إستبيان على عينة من مصالح المحاسبة و المالية في المؤسسات الاقتصادية بمنطقة بسكرة .

، وفي هذا الصدد يمكننا اقتراح مواضيع ذات الصلة بجودة المراجعة كما يلي:

- دراسة إمكانية تطبيق الرقابة عن طريق مراجعة النظير، وتحديد ماهية الظروف الملائمة لذلك؛

- معايير المراجعة الدولية مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات.

المراجع بالعربية

- **الكتب**

1-أحمد حلمي جمعة ،**نظم المعلومات المحاسبية مذخل تطبيقي معاصر**،،دار المناهج للنشر والتوزيع،الأردن،. 2008

2-أحمد رجب عبد العال ،**مبادئ المحاسبة المالية** ،مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، مصر ،1995.

3-حسين بلعجوز، **نظام المعلومات المحاسبي و دوره في اتخاد القرارات الانتاجية**،مؤسسة الثقافة الجامعية ، الاسكندرية ،2011.

4-خليل الدليمي و آخرون ،**مبادئ المحاسبة المالية** ،دار الثقافة للنشر و التوزيع ،ط1 ،ج،1 ،عمان الاردن،2005،.

5-رضوان حلوة حنان و آخرون ،**أسس المحاسبة المالية** ،دار الحامد للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى ، عمان الأردن ، 2004.

6-عبد الرزاق محمد قاسم،**تحليل و تصميم نظم العلومات المحاسبية**،دار الثقافة للنشر و التوزيع ،الطبعة الاولى ، عمان ،2006.

7-كمال الدين الدهراوي ،**نظم المعلومات المحاسبية** ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،مصر،1998.

8-محمد بوتين،" **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .

9- محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، 2007.

10-هاشم أحمد عطية ، محمد محمود عبد ربه محمد ، **دراسات في المحاسبة المالية ، التكاليف، الإدارية** ،دار النشر و التوزيع ،الاسكندرية ، مصر ،2005.

11- ياسين احمد عيسى ، **اصول المحاسبة الحديثة** ،الجزء الاول ، دار الشرق للنشر و التوزيع ،عمان، الاردن ،2003.

12-يوسف محمد جربوع ،سالم عبد الله حلس ،**مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ،مؤسسة الوراق للنشر ، عمان الأردن،2000.

- **المذكرات**

1- احمد بريـر ، **جـودة المراجعـة مـدخلا لتضـييق فجـوة التوقعـات بـين مسـتخدمي القـوائم الماليـة و مراجعـي الحسـابات** ، مـذكرة ضـمن متطلبـات نيـل درجـة الماجسـتير محاسـبية ومالية، جامعة ورقلة ،2014/2013.

2- ايـاد حسـن ابـو شـاهين ،**العوامـل المـؤثرة فـي جـودة تـدقيق الحسـابات مـن وجهـة نظـر المـدققين الفلسـطنيين**،مـذكرة ضـمن متطلبـات نيـل درجـة ماجسـتير فـي المحاسـبة و التمويـل ، كلية التجارة،جامعة الاسلامية غزة،2005.

3- بدر الزمان خمقاني ،

4- بـن خـروف جليلـة ، **دور المعلومـات الماليـة فـي الاداء المـالي للمؤسسـة و اتخـاذ القـرارات** ، مـذكرة مقدمـة ضـمن متلبـات نيـل شـهادة الماجيسـتير فـي التسـيير ، تخصـص ماليـة المؤسسة ،2009/2008.

5- حنـان حسـين أحمـد،**اثرجـودة مخرجـات نظـام المعلومـات المحاسـبي علـى رضـى العمـيلاء فـي البنـوك التجاريـة الاردنيـة** ، مـذكرة ضـمن متطلبـات نيـل درجـة ماجيسـتير فـي المحاسـبة ،كليـة الاعمال جامعة عمان العربية ، الاردن،2013.

6- خالـد محمـد رجـب الجـابري ،**المعلومـات المحاسـبية المعدلـة بـأثر التضـخم وعلاقتـه ابعوائـد الاسـهم السـوقية للشـركات الصـناعية الاردنيـة** ، مـذكرة مقدمـة ضـمن متطلبـات الحصـول علـى الماجيستسـر فـي المحاسـبة ، كليـة الاقتصـاد و العلـوم الاداريـة ،جامعـة آل البيـت ،عمان ،2000.

7- سردوك فاتح،"**دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، فرع إدارة الأعمال،جامعة محمد بوضياف،المسيلة ،الجزائر،2004/2003.

8- سـليمان عتيـر ، **دور الرقابـة الجبائيـة فـي تحسـين جـودة المعلومـات المحاسـبية ، مـذكرة مقدمـة ضـمن متطلبـات نيـل درجـة ماجيسـتير فـي التسـيير** ، تخصـص محاسـبة ، كليـة العلـوم الاقتصـادية و التجاريـة و علـوم التسـيير ، جامعـة محمـد خيضـر ، بسـكرة ،2012/2011.

9- عبـد السـلام سـليمان قاسـم الاهـدل ، **العوامـل المـؤثرة علـى جـودة المراجعـة الخارجيـة فـي الجمهوريـة اليمنيـة** ،مـذكرة ضـمن متطلبـات نيـل درجـة ماجيسـتير فـي المحاسـبة و التمويـل ،جامعة اليمن ،2008.

10- علاء الدين صلاح عودة ، **القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الداخلي** ، مذكرة ضمن متطلبات نيل درجة ماجيستير في المحاسبة،كلية الأعمال ،قسم المحاسبة ،جامعة الشرق الاوسط ،2011.

11- عيادي عبد القادر، **دور اهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ القرارات التمويل** ،مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في علوم النسيير ،مالية و محاسبة ،جامعة حسيبة بن بوعلي ،شلف،2009/2008.

12- عيادي محمد لمين ،**مساهمة المراجعة الداخلية في تقيم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة** ، مذكرة ماجيستير صمن متطلبات نيل درجة الماجيستير في التسيير ، كلية اعلوم الاقتصاد و علوم التسيير ،جامعة الجزائر ، 2008/2007.

13- ماجد إسماعيل أبو حمام ،**أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية** مذكرة ضمن متطلبات نيل درجة الماجيستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الأسلامية ،غزة.

14- مرشد عيد المصدر ،**اثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق**، مذكرةضمن متطبات الحصول على درجة ماجيستير في في المحاسبة و التمويل ،كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ،غزة ،2013.

15- منذر يحيي الداية ،**اثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة** ،مذكرة صمن نيل متطلبات درجة ماجيستير في المحاسبة و التمويل ،الجامعة الاسلامية ، غزة ،2009.

- **المقالات**

1-جمانة حنظل التميمي ،**العوامل المؤثرة في جودة العملية التدفيقية** ، دراسة ميدانية في الكليات و المراكزالبحثية جامعة البصرة،قسم المحاسبة كلية الاقتصاد ،جامعة البصرة ،2013 ، المجلد الخامس ، العدد10.

2-رلى نعيم حسني دهمش، **مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن**، دراسة ميدانية، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد رقم 94 ، دون سنة نشر.

3- صلاح الدين سوالم ، **مساهمة المعايير الدولية IAS/IFRSفي تطوير مخرجات نظام المعلومات المحاسبي**، مجلة الاتصال في الاقتصاد والادارة و القانون، كلية العلوم الاقتصاد و التسيير ، سوق هراس ، العدد 38-جوان،2014.

4-موسى رحماني، /فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ضل الدراسات الأكاديمية و الهيئات المهنية** ، مجلة العلوم الإنسانية،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،مارس 2014،العدد 35/34،.

- **المداخلات و ملتقيات**

1- ايهاب عبده النفاذي ، **مراجعة النظير كاحدى اسس الرقابة على جودة التدقيق بديوان المحاسبة بدولة الكويت** ، الكويت ، سبتمبر ،2009،ص 27 " تطبيقات وآفاق" ، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي2010 .

2- محمد بن خالد بن عبد العزيزاليحيى،**اثر الاستثمار الاجنبي على جودة المراجعة** ،دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية،قسم المحاسبة ، كلية ادارة الاعمال ،جامعة الملك سعود،المملكة العربية السعودية ،2013/2012.

3- محمد علي جبران ،**الندوة الثانية عشرلسبل تطوير المحاسبة مهنة المحاسبة في المملكة السعودية وتحديات القرن الواحد و العشرن** ،قسم المحاسبة ،كلية ادارة الاعمال ،جامعة الملك سعود الرياض،4-5ماي2010.

4- منور أوسرير، محمد مجبر، مداخلة بعنوان، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية،** الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية " " تجارب تطبيقات وآفاق" ، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز [1] الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي2010.

- **المواقع الإلكترونية :**

1- **www.blogs.ksu.edu.sa/ahmadaljumah.com**

- **مراجع أخرى**

1- محمد محمد مظهر احمد، **تقييم جودة المراجعة في دولة قطر،دراسة نظرية مقارنة** ،قطر،2009.

- **المراجع الاجنبية :**

2-M. Thesberg ، **Qualité de l'audit et information financière**،Quel est le rôle du comité d'audit ،numéro، 157،janvier 2012.

الملحق (1): المجال الاول

	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12	x13	x14	x15	x16
q1	4	4	2	4	3	2	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4
q2	4	4	3	4	3	3	4	4	4	4	3	4	2	4	4	4
q3	5	5	4	4	5	3	5	3	3	3	4	4	3	4	4	4
q4	5	5	4	4	5	3	5	3	3	3	4	4	3	4	4	4
q5	3	4	4	5	3	3	5	5	2	3	4	5	3	4	5	5
q6	4	4	4	4	4	3	4	3	4	3	4	5	3	5	4	3
q7	5	4	4	3	4	4	5	4	5	5	4	3	4	5	4	4
q8	4	4	4	4	3	3	5	4	3	4	3	4	4	4	4	4
q9	4	4	4	5	3	3	5	4	3	4	3	4	4	4	4	4
q10	5	4	4	4	3	3	2	3	5	5	5	5	3	5	4	1
q11	4	4	4	4	4	3	5	3	5	5	5	1	5	5	4	5
q12	4	4	4	4	4	4	4	3	3	5	5	5	4	4	4	4
q13	5	5	5	5	4	4	5	4	5	4	4	4	4	4	3	4
q14	4	3	4	4	4	4	4	4	3	5	5	3	4	4	3	4
q15	4	4	3	5	4	4	5	4	3	3	5	2	4	4	5	4
q16	4	5	4	4	4	3	4	3	4	3	4	5	3	5	4	4
q17	4	4	3	4	4	3	5	4	3	4	4	4	2	4	4	4
q18	2	2	2	1	2	2	1	2	2	2	4	4	3	2	3	2
q19	4	4	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4	4	3
q20	4	4	4	4	4	4	5	4	3	4	4	4	3	4	5	5
q21	4	4	4	4	4	4	5	4	4	4	4	2	4	3	4	3
q22	5	5	4	4	5	3	5	3	3	3	4	4	3	4	4	4
q23	5	5	4	4	5	3	5	3	3	3	4	4	3	4	4	4
q24	3	4	4	5	3	3	5	5	2	3	4	5	3	4	5	5
q25	4	4	4	4	4	3	4	3	4	3	4	5	3	5	4	3
q26	5	4	4	3	4	4	5	4	5	5	4	3	4	5	4	4
q27	4	4	4	4	3	3	5	4	3	4	3	4	4	4	4	4
q28	4	4	4	5	3	3	5	4	3	4	3	4	4	4	4	4
q29	5	4	4	4	3	3	4	3	5	5	5	5	3	5	2	1
q30	4	4	4	4	4	3	5	3	5	5	5	5	1	5	4	4

الملحق (2): المجال الثاني

	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10
q1	4	2	4	3	2	3	4	4	2	2
q2	5	4	4	2	4	4	3	4	2	2
q3	4	4	4	4	2	4	4	4	4	4
q4	4	4	4	4	2	4	4	4	4	4
q5	3	4	2	3	5	5	3	5	5	4
q6	4	4	4	4	3	4	4	5	5	4
q7	4	4	5	4	5	5	3	5	4	4
q8	4	4	5	4	3	4	4	5	5	4
q9	5	4	4	2	4	4	4	4	2	4
q10	4	4	4	3	3	2	4	5	5	4
q11	5	5	5	4	5	5	5	5	4	4
q12	5	4	4	4	4	3	4	4	4	4
q13	5	1	4	4	2	4	4	4	2	4
q14	4	2	5	4	4	5	3	5	2	4
q15	4	4	5	4	4	4	3	4	4	4
q16	4	4	4	4	3	4	3	5	5	4
q17	4	2	4	4	3	4	3	5	2	4
q18	5	4	4	4	4	5	4	5	3	4
q19	5	4	5	4	2	4	3	5	2	4
q20	4	4	4	3	4	4	4	5	4	4
q21	4	4	5	4	4	5	4	5	4	4
q22	5	4	4	2	4	4	3	4	2	4
q23	4	4	4	4	2	4	4	4	4	4
q24	4	4	4	4	2	4	4	4	4	4
q25	3	5	4	3	5	5	3	5	5	4
q26	4	4	4	4	3	4	4	5	5	4
q27	4	4	5	4	5	5	3	4	4	4
q28	4	4	5	4	3	4	4	5	5	4
q29	5	4	4	2	4	4	4	4	2	4
q30	4	4	4	3	3	4	2	5	5	4

الملحق(3): المجال الثالث

	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9
q1	4	4	3	4	4	4	4	4	2
q2	4	5	4	4	4	4	3	4	3
q3	4	4	5	4	4	3	3	4	3
q4	4	4	3	4	4	3	3	4	3
q5	4	5	2	4	3	3	4	3	2
q6	4	4	4	4	4	5	5	5	2
q7	4	4	5	4	4	4	4	5	4
q8	4	4	3	5	4	5	5	5	2
q9	4	4	4	5	4	4	3	4	2
q10	5	5	2	4	2	5	4	5	3
q11	4	4	3	4	5	3	2	4	4
q12	5	5	4	5	4	3	2	5	3
q13	4	4	4	4	4	2	2	4	2
q14	5	5	5	5	5	4	2	4	3
q15	4	4	4	4	5	3	2	4	2
q16	4	4	3	4	4	5	2	3	3
q17	4	4	4	4	4	4	2	4	2
q18	4	5	4	4	4	4	3	3	2
q19	4	4	3	4	4	4	3	2	1
q20	4	4	2	4	4	4	4	4	4
q21	4	4	4	4	5	4	4	2	2
q22	4	4	5	4	4	4	4	4	3
q23	4	4	5	4	4	3	3	4	3
q24	4	4	3	4	4	3	3	4	3
q25	4	5	2	4	3	3	4	4	2
q26	4	4	4	4	4	5	5	5	2
q27	4	4	5	4	4	5	4	5	4
q28	4	4	3	5	4	5	5	5	2
q29	4	4	4	5	4	4	3	4	2
q30	5	5	4	4	4	5	5	5	3