

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة منتوري قسنطينة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

القسم: العلوم التجارية

الفرع: ماستر أكاديمي

التخصص: محاسبة ومالية

دور الرقابة الداخلية في  
تحسين جودة المعلومات المحاسبية

مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت إشراف

أ/سايح الطيب

من إعداد الطالبة:

غاشوش عايدة

لقصير مرهم

أعضاء لجنة التقييم

اسم ولقب الخبير	الصفة	الرتبة	الجامعة الأصلية
إيمان العاني	مشرفة	أستاذة محاضرة	منتوري قسنطينة

دورة جوان 2011

# الفهرس

الصفحة

المقدمة

## الفصل الأول: نظام الرقابة الداخلية

06	المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية
06	المطلب الأول: نشأة الرقابة الداخلية
08	المطلب الثاني: مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية
12	المطلب الثالث: عناصر الرقابة الداخلية
15	المبحث الثاني: مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية
15	المطلب الأول: مكونات الرقابة الداخلية
17	المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية
19	المبحث الثالث: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية
19	المطلب الأول: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية
22	المطلب الثاني: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية.
25	المطلب الثالث: الإجراءات الواجبة لتحقيق أهداف المقومات
34	المبحث الرابع: تقييم الرقابة الداخلية
34	المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
35	المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
36	المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

## الفصل الثاني: خصائص جودة المعلومات المحاسبية

46	المبحث الأول: ماهية المعلومات المحاسبية
46	المطلب الأول: مفهوم المعلومات وخصائصها
50	المطلب الثاني: مصادر المعلومات وطرق وأساليب جمعها
52	المطلب الثالث: تعريف المعلومات المحاسبية وخصائصها

57	المبحث الثاني: مميزات جودة المعلومات الحاسوبية
57	المطلب الأول: الملائمة وأمانة المعلومات وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها.
59	المطلب الثاني: حيادية المعلومات وقابليتها للمقارنة.
62	المطلب الثالث: قابلية الفهم والاستيعاب والأهمية النسبية والإفصاح العام الامثل.
66	المبحث الثالث: ما مية التوحيد الحاسبي وفوائده
66	المطلب الأول: أساسيات حول التوحيد الحاسبي
67	المطلب الثاني: مستويات التوحيد الحاسبي وأشكاله
69	المبحث الرابع: التشغيل الحاسبي لنظام المعلومات الحاسوبية
69	المطلب الأول: تعريف نظام المعلومات الحاسبي ودوره
72	المطلب الثاني: تشغيل نظام المعلومات الحاسوبية محاسبيا
الفصل الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية وتأثير ما على جودة المعلومات الحاسوبية.	
94	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سونلغانر فرع تسيير شبكة نقل الغاز
94	المطلب الأول: التعرف على مؤسسة سونلغانر
99	المطلب الثاني: فرع شبكة تسيير نقل الغاز
101	المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
101	المطلب الأول: الاستبيان
107	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان
108	المبحث الثالث: تشخيص الدورة الحاسوبية
108	المطلب الأول: دليل الحسابات
108	المطلب الثاني: المجموعة المستندية
108	المطلب الثالث: المجموعة الدفترية
113	الخاتمة
قائمة الملاحق	
قائمة المصادر والمراجع	
قائمة الأشكال	
الملخص	

## شكرا وتقديرا

نشكر الله القدير الذي خلق الخلق بقدرته، ومنيرهم بأحكامه،

وأعزهم بدينه، وأكرمهم بنبيه صلى الله عليه وسلم

إلى من لا يكفيه كل الكلام

تتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ الطيب السايح الذي ساندنا

على إنجاز هذه المذكرة ولم يخل علينا بمد يد

المساعدة بتوجيهاته ونصائحه القيمة

وإلى كل عاملي وعمال مؤسسة سونلغانر

وخاصة رئيس قسم "الحاسبة والمالية"

أمدني ثمرة جهدي وغبطة حاتي إلى:

الصدر المحنون الذي أويت إليه أيام خوي في إلى الشمعة التي إحتقرت لتضيء لي سبيلي إلى من تذبذب لأتفتح وتشقى لإسعادي حبيبي وقررة  
عيني أمة الغالية أطال الله في عمر ما .

إلى من كان عوني وسندي إلى من مد لي يده لأخرج إلى بر الأمان إلى تاج مرآسي أبي العزيز

إلى من شاركني حليب الأمومة وقاسموني الفرح والحزن وسقف البيت إلى من يعجزر اللسان عن وصف  
ما أكنه له من حب وحنان أخواتي: عواطف، جنات، أسماء وأخوأي المتعصب عزيز وأخي المحنون أسامة .

دون أن أنسى فرحة العائلة سيليا

إلى أخوأي وخالاتي إلى أعمامي وعماتي

إلى كل أفراد عائلتي دون أن أنسى جدي وجدتي أطال الله في عمر مما وحفظهما، إلى

من تدخل الفرحة إلى قلبي ابنة خالتي الحبيبة ما ريا

إلى من يرتاح لها قلبي وتهدي لها نفسي وينير لرؤيتها وجهي إلى أغلى وأمرق صديقة " منى "

إلى من جمعني بهم أحلى أيام الجامعة: نسرين وابتسام، مريم، مية، أسماء، سيرين، رانيا

إلى من جمعني بها هذا العمل وتقاسمنا معه حلوه ومره البشوشة " مريم "

## الوقار

عاشق

إلى من مكلفه الله بالهبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل اقتحار أرجو من الله ان يمدني في عمري بالخير

ثم اراقدها جان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم امتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد والدي العزيز **\*السعيد\***

إلى ملاكي في الحياة وإلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها

سر نجاحي وحنانها بلسم إلى أعلى الحجاب أمي الغالية **\*الزمراء\***

إلى من بها أكبر وعليها اعتمد إلى شمعتي المتقدة أختي **\*نادية\***

إلى من بوجود ما اكتسب قوة ومحبة لا حدود لها إلى من عرفت معها معنى الحياة أختي **\*مرفيدة\***

إلى من تير ظلمات حياتي أختي **\*مرشيدة\*** وزوجها **\*عبد الله\***

إلى الوجه المفعم بالبراءة ولحنته أمرت أيامي وتفتحت براعمي للغد الكتكوت **\*عهد الدين\***

إلى العزيزات على قلبي بنات أختي **\*مرفيدة ومرووق\***

إلى اخواني ومرفيقا دربي **\*عبد الله وتوفيق\***

إلى من تحلو بالإيحاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينايع الصدق الصايف إلى من معهم سعدت برفقتهم ف

ي دروب الحياة وسرت معهم إلى طريق النجاح

إلى من عرفت كيف أجد موم وعلموني ألا اضيعهم صديقاتي: **\*نزهة، سناء، دنيا، سمية، حنينة، سمراء،**

مالة، نرينة، فاطمة، منى، أسماء، سهيلة، عايدة، ابتسام، سميرة، نعيمة

إلى من جمعني بها هذا العمل وثقاسنا معه حلوه ومره **"عايدة"**

إلى بنات خالاتي واعمامي وبنات خالي

إلى كل من نسيه قلبي وتذكره قلبي

أمدني هذا العمل.

### المقدمة:

نظرا للتغيرات الاقتصادية الحاصلة تعمل المؤسسة في محيط تسود فيه حالات عدم التاكيد، حيث تزايد الاهتمام والتركيز على حالات عدم التاكيد التي تتخلل عملية اتخاذ القرار. ولكي يقوم متخذ القرار باختيار الحل الانسب يجب ان تكون لديه معلومات وافية وكافية، التي تقوم المؤسسة بجمعها من مختلف المصادر سواء الداخلية و الخارجية اذ تقوم بتبويبها و تلخيصها و معالجتها بم يخدم اهداف و مصالح المؤسسة .

تكتسي المعلومات الحاسبية و المالية اهمية بالغة داخل المؤسسة من خلال التأثير على مختلف انواع القرارات المتخذة في المؤسسة، و يتمحور موضوع بحثنا حول جودة المعلومات الحاسبية ومدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تطوير و جودة هذه الاخيرة. حيث تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات و الإشارات التي قد تكون مكتوبة أو غير مكتوبة تتضمنها لوائح و تعليمات تلزم من يعمل في المؤسسة بإتباعها ، يهدف حماية أصول و ممتلكات المؤسسة قصد تحقيق كفاءة استخدام هذه الموارد و توفير البيانات و المعلومات الحاسبية المختلفة بالدقة المطلوبة، حيث يقوم نظام المعلومات الحاسبي بتوفيرها من خلال تحويل البيانات الخام إلى معلومات ملائمة و مفيدة و ذات جودة عالية يمكن الاعتماد عليها.

ان نظام المعلومات الحاسبي متكامل يضم مجموعة من الموارد التي توفر للمؤسسة المعلومات الحاسبية المطلوبة من مختلف و الموظفين في المؤسسة، و تتولى إجراءات الرقابة الداخلية في النظام الحاسبي اكتشاف و منع الآثار السلبية الناجمة عن متغيرات البيئة المحيطة بالنظام، و تهدف إلى اكتشاف و منع الأخطاء الحاسبية الناجمة عن تدخل العنصر البشري في عمليات التسجيل ، و تعتبر إجراءات الرقابة الداخلية في نظام الحاسبي نظاما فرعيا داخل هذا النظام .

فوجود نظام رقابة داخلية فعال و قوي داخل المؤسسة و هذا من شأنه أن يعطي لمتخذ القرار معلومات محاسبية ذات جودة عالية و على ضوء ما تقدم فإن الإشكالية الرئيسية المطروحة في هذه الدراسة هي :

— ما مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية على جودة المعلومات الحاسبية داخل المؤسسة الاقتصادية؟.

و هذا التساؤل الجوهرى يقودنا الى طرح التساؤلات الفرعية الاتية :

1— ماذا نقصد بنظام الرقابة الداخلية 2— ما هي خصائص و مقومات نظام الرقابة الداخلية الجيد؟

3— هل إجراءات الرقابة الداخلية لها تأثير على جودة المعلومات الحاسبية؟

### • الفرضيات:

— تتوقف كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية على مدى توافر مجموعة من الاجراءات واللوائح المحددة مسبقا.

— كما كان نظام الرقابة فعال أدى ذلك إلى توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية .

### • أهمية الدراسة:

تكتسي الدراسة أهميتها من أهمية نظم الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات نظرا لزيادة و اتساع نطاقا الأنشطة و البرامج الاقتصادية التي تمارسها هذه الأخيرة حيث سنتاول خلال هذه الدراسة تحسين أنظمة الرقابة الداخلية والتعرض لأهم الأسس العلمية التي من المفروض أن تستند إليها نظم الرقابة الداخلية الفعالة و الكفوءة .

### • أهداف الدراسة:

من خلال دراستنا ستحاول تحقيق حملة من الأهداف نلخص أهمها فيما يلي :

— محاولة الامام بالاطار النظري للرقابة الداخلية .

— ابراز تأثير الرقابة الداخلية على جودة المعلومات المحاسبية .

— تحقيق هدف علمي وهو إضافية مرجع جديد في هذا المجال.

### • أسباب اختيار الموضوع:

— هو أنه لا يكون تطبيق فعلي للرقابة الداخلية داخل المؤسسات الجزائرية .

— إن عدم توفير معلومات غير كافية وغير دقيقة وعدم وصولها للإدارة في الوقت المناسب لا تسمح لهذه الأخيرة باتخاذ قرارات سلمية .

### • المنهج المستخدم:

من المعروف أن طبيعة الموضوع هي التي تحدد المنهج الواجب اتباعه لذا اعتمدنا المنهج التحليلي الوصفي الذي يتميز بجمع وتحليل المعلومات الموجودة للإمام بكل الجوانب النظرية و التطبيقية للموضوع، فقد قمنا بجمع مختلف المراجع ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة من كتب،مجلات، مذكرات ثم قمنا بقراءة و تفحص لهذه الأخيرة و تلخص أهم مضامينها .



— انتقلنا إلى المؤسسة محل الدراسة سعياً لجمع المعلومات الضرورية للإلمام بالجانب النظري للمذكرة حيث عد فحص مختلف الأقسام و الإدارات التي منها المؤسسة محل الدراسة تماشياً مع احتياجاتها النوعية و طبيعة المعلومات التي تخدم أهداف البحث. بعد ذلك قمنا بتلخيص ومعالجة وتبويب هذه المعلومات المجمعة باستخدام المناهج العلمية و الإحصائية المناسبة و الملائمة، بطريقة تخدم أهداف الدراسة .

وفي الأخير جاءت المذكرة في ثلاث فصول حيث سنتناول في الفصل الأول نظام الرقابة الداخلية من خلال أربعة مباحث حيث تناولنا في المبحث الأول ماهية الرقابة الداخلية و المبحث الثاني مكونات و مبادئ الرقابة الداخلية المبحث الثالث المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية أما المبحث الرابع فحول تقييم الرقابة الداخلية

أما الفصل الثاني الذي كان بعنوان خصائص جودة المعلومات المحاسبية فقد قسمناه هو الآخر إلى أربعة مباحث ، الأول أساسيات حول المعلومات المحاسبية ، أما الثاني فمميزات جودة المعلومات المحاسبية، والثالث ماهية التوحيد المحاسبي وفوائده، أما الأخير التشغيل المحاسبي لنظام المعلومات المحاسبية .

وفي الفصل الأخير الخاص بالدراسة الميدانية فقد احتوى على مبحثين حيث تناولنا المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة سونلغاز، في حين تطرقنا في المبحث الثاني الى أهمية الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

# الفصل الأول

## نظام الرقابة الداخلية

### تمهيد :

تعتبر الرقابة كمفهوم إداري بمعنى أن الرقابة عنصر من عناصر نشاط الإدارة، حيث تطور مفهوم الرقابة نظرا لزيادة واتساع الأنشطة و البرامج داخل المؤسسات الاقتصادية أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بالنظام الرقابة الداخلية الذي يسعى بدوره إلى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد و أصول المؤسسة و الحصول على البيانات و المعلومات بالدقة المطلوبة و ضمان تنفيذ الأهداف الموضوعية من قبل المؤسسة و من أجل تقديم صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية سنتناول في هذا الفصل أربعة مباحث رئيسية :

- ماهية الرقابة الداخلية .

- مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية .

- المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية .

- تقييم نظام الرقابة الداخلية .

### المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة داخل المؤسسة و التي تسمح للإدارة بالحكم على مدى فعالية هذا النظام.

### المطلب الأول: نشأة الرقابة الداخلية

تبعث الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان حيث كان العمل و الاحتفاظ بالأصول يناط به إلى أفراد لحساب الدولة و تطلب الأمر الرقابة على هؤلاء الأفراد حيث يقومون بالاحتفاظ بالأصول وتسجيل تحركات هذه الأصول كما أن الأفراد ملاك الأرض أو القائمون بالتسويق كانوا في حاجة إلى من يقوم بالرقابة على الأعمال التي يقوم بها العاملون لحسابهم في التسجيل و الاحتفاظ بالأصول نيابة عنهم ، وفي المراحل الأولى للتقدم البشري كانت طرق لتنفيذ مبدئية يتولاها أصحابها بسبب قلة العمليات التجارية ، وبذلك كان الفرد نفسه يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت، إلا أن التقدم البشري و انتشار التجارة العالمية واتساع نطاق التجارة الداخلية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الرقابة لصالح الإدارة حيث زاد العاملون وكذلك الرقابة لصالح أصحاب رأس المال فزيادة رأس المال المستثمر في العمل التجاري أو الصناعي أو الخدمي وظهور الملكية الجماعية في صورة شركات أفراد أو مساهمة أزم إسناد إدارة المشروع إلى نخبة من الإداريين للقيام بوظائف المشروع المختلفة يساعدهم في ذلك مجموعة من العاملين في المشروع ، من وظائف الإدارة رقابة أعمال العاملين ومحاسبتهم عن أخطائهم وتصحيح هذه الأخطاء ، وأيضا تطلب الأمر أن يتابع أصحاب رأس المال المديرين في نجاحهم أم فشلهم ،

في إدارة المشروع فأصبح الأمر يتطلب تنظيما داخليا في المشروع يتيح رقابة ومتابعة أعمال القائمين بالتنفيذ سياسات الموضوعة لصالح المديرين كما أصبحت الحاجة ماسة إلى من يراقب هؤلاء المديرين نيابة عن أصحاب رأس المال على أن يقدم لهم تقريرا عما لمسه أثناء رقابة وبذلك يمكن محاسبتهم عن الأخطاء التي يقعون فيها أثناء قيامهم بعملهم<sup>1</sup>.

إن المتتبع لتطور الرقابة يظهر الأساس و التحليل و التفسير للتغيرات التي طرأت في سبيل تحقيق هدف الرقابة، ويظهر هذا التطور أن الوظيفة الرقابية و تحقيقها مرت في مراحل متعددة :

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، الرقابة و المراجعة الداخلية علي المستوي الجزئي و الكلي، الدار الجامعية، الاسكندرية ، 2003 - 2004 ، ص 09 .

## 1- المرحلة الأولى : قبل سنة 1500 ميلادية.

كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلاً عن الآخر وهذا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما، و بالتالي يمنع التلاعب و الإختلاس، فكأن الوظيفة الرقابية الداخلية كانت تتحقق داخليا وليس هناك من يراقب العمل من خارج المشروع، ويتطور النشاط التجاري و ازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح آفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمار أماكن جديدة تطلب الأمر محاسبة العائدين من قباطنة السفن والعائدين بالثروات من القارة الأوروبية فتطلب الأمر استخدام مراجعين لغرض محاسبة قباطنة السفن هذه ومنع اختلاس هذه الثروات فكأن الرقابة وجدت في هذا الوقت للتحقق من أمانة الأشخاص الذين عهدت إليهم المسؤوليات المالية، وفي ذلك الوقت لم يشار إلى أي نظام يتعلق برقابة داخلية أو نظام محاسبي، فالأسلوب الذي كان متبعاً في المراجعة في ذلك الوقت هو تحقيق مفصل لكل عملية أو حدث ما لم يتم .

## 2- المرحلة الثانية : من سنة 1500 إلى سنة 1750.

اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية وظلت الرقابة تعنى لاكتشاف الاختلاسات والتلاعب، وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة، وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة و أدواتها تحقق في خلال هذه المرحلة حيث كان هنالك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب و الاختلاس و التغير الأخر الهام كان القبول العام للحاجة على استعراض مستقل للنواحي المالية سواء للمشروعات الكبيرة أو الصغيرة .

## 3- المرحلة الثالثة : الفترة 1750 إلى ما بعد ذلك .

كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور المشروع الكبير الحجم و بروز شركات المساهمة وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على المحافظة على رأس المال وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة واعترف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص 10.

### المطلب الثاني: مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وزيادة حجم المؤسسات وندرة الموارد الاقتصادية المتاحة وانفصال الملكية عن إدارة المؤسسات أدى ذلك إلى تطور مفهوم الرقابة من مجرد ضبط داخلي بهدف المحافظة على نقدية المؤسسة و الأصول المادية الأخرى بالمنشأة و المحافظة على دقة الحسابات المختلفة إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وبالتالي يمكن التمييز بين أربع مراحل لتطور مفهوم الرقابة الداخلية وهي:

#### 1. مرحلة الرقابة الشخصية :

حيث انحصر تعريفها على مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة أو الاختلاس ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى لعل من أهمها المخزون .

#### 2. مرحلة الضبط الداخلي :

وبموجبها اعتبرت بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبناها الوحدة لحماية الموجودات وكذلك لضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر و السجلات .

#### 3. مرحلة الكفاءة الإنتاجية:

حيث اتسع المفهوم ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الانتاج وبممكن ملاحظة ذلك من خلال المعايير رقم 1 " av320 الصادر عن AICPA

حيث عرفت بأنها الخطة التنظيمية و جميع الطرق و الإجراءات التي تصنعها الوحدة لحماية مجوداتها، وفحص صحة البيانات المحاسبة و درجة الاعتماد وعليها و الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضيه السياسات الإدارية الموضوع<sup>1</sup>

#### 4. مرحلة هيكل الرقابة الداخلية :

<sup>1</sup> ثائر صبري محمود الغبان، مجلة العلوم الانسانية، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات ، كردستان - العراق ، العدد 45، 2009، ص06

وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بهيكل الرقابة الداخلية، باعتبار أن الأخير أكثر شمولاً، وقد وضع تعريف جديد حيث اعتبرت بموجبه مجموعة من السياسات و الإجراءات الموضوعية بما يوفر تأييداً معقولاً بأن الأهداف سوف يتم تحقيقها.

ويتكون هيكل الرقابة الداخلية من ثلاث عناصر هي بيئة الرقابة و النظام و المحاسبي و الاجراءات الرقابية ووفق لمعيار (SASNO 78) تتكون الرقابة الداخلية من خمسة عناصر هي : بيئة الرقابة ، تقدير المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات و الاتصالات و المتابعة و يمكن تسمية هذا التطور في مفهوم الرقابة الداخلية بالمرحلة الخامسة من مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية، حيث تغير المفهوم من هيكل الرقابة إلى إجراءات وعمليات<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> ثائر صبري محمود الغبان، مرجع سابق ، ص 07

الشكل رقم (1.1) مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية

وصف الرقابة الداخلية	المراحل	مفهوم الرقابة الداخلية
رقابة شخصية	المرحلة الأولى	- مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية أو الاختلاس ثم امتدت لتشمل بعض الأصول الأخرى ولعل من أهمها المخزون.
الضبط الداخلي	المرحلة الثانية	- مجموعة من الوسائل التي تتبناها الوحدة الاقتصادية لحماية النقدية و الأصول الأخرى وكذلك لضمان الدقة الحسابية و العمليات المثبة في الدفاتر.
الكفاءة الإنتاجية	المرحلة الثالثة	- الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الوحدة الاقتصادية لحماية أصولها، وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضي به السياسات الإدارية.
هيكل لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية	المرحلة الرابعة	- يوفر تأكيداً منطقياً مقبولاً بأن الأهداف التي تخص الوحدة الاقتصادية سوف يتم إنجازها .
عمليات لتحقيق أهداف معينة	المرحلة الخامسة	- عملية تتأثر بإدارة الوحدة الاقتصادية وبالعديد من الأطراف ويتم من خلال تلك العملية الحصول على تأكيد مناسب وليس مطلق فيما يتعلق بالأهداف التالية الثقة في التقارير المالية، و الالتزام بالقوانين و اللوائح المالية فعالية وكفاءة المعلومات .

المصدر : نائر صبري محمود الغبان ، مرجع سابق، ص 07



ونتيجة للدور الهام الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح المؤسسات فقد خطت باهتمام الهيئات المحاسبية التي سعت إلى تطوير مفهوم الرقابة الداخلية بصورة مستمرة، وكان أول تعريف لها ما وضعته جمعية المدققين الأمريكيين ونص على أن الرقابة الداخلية :

"مجموعة الطرق و المقاييس التي تتبعها المنشأة بقصد حماية موجوداتها و التأكد من دقة المعلومات المحاسبية"<sup>1</sup>.

كما وضعت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية التعريف التالي: "هي خطط الوحدة الاقتصادية وكل الطرق و الاجراءات المتخذة من قبل الوحدة لتحقيق أهدافها بشكل اقتصادي"<sup>2</sup>. هذا وقد عرف مجموع المحاسبين القانونيين الأمريكي "cpa" الرقابة الداخلية على أنها: "خطة لتنظيم الاجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها الوحدة ولحفظ السجلات و الدفاتر المالية" ومن ناحية أخرى عرف مكتب المحاسبة العام الأمريكي "Gao" الرقابة الداخلية تعريفا شاملا على أنها: "هي خطة للتنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة و المحافظة عليها، ومراجعة مدى دقة وتوثيق البيانات المحاسبية ( رقابة محاسبية ) وتحسين الهيكل التنظيمي و العمل على تحقيق أهداف الخطة الانتاجية البرمجة، الكفاءة، الاقتصاد الفعالية، تشجيع التعاون بين العاملين واتخاذ السياسات الادارية المناسبة ( رقابة إدارية ) . ومن ناحية أخرى جاء تعريف الرقابة الداخلية في نشرة معايير المراجعة رقم 1 على أنها:

"خطة تنظيمية لكافة الطرق و الأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها وتحقيق دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية"<sup>3</sup>.

إن التطور السريع في تكنولوجيا المعلومات أكدي على الحاجة إلى توجهات حديثة خاصة بأنظمة الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالأنظمة الالكترونية الحديث لذلك كان التعريف الحديث للرقابة الداخلية هو "جزء هام من إدارة الشركة و الذي يقدم تأكيدا معقولا بأن الأهداف التالية التي تم تحقيقها :

-فاعلية و كفاءة العمليات .

-الثقة في القرار المالي .

<sup>1</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراهة للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1 ، 2009،ص46

<sup>2</sup> ثائر صبري محمود الغبان ، مرجع سابق ، ص 06

<sup>3</sup> السيد محمد ، المراجعة و الرقابة المالية ، دار الكتاب الحديث، الاسكندرية، 2008،ص 85

-الالتزام بالقوانين و التشريعات ذات العلاقة.

وتشمل الرقابة الداخلية وضع السياسات و الاجراءات لتوفير تأكيد معقول حول تحديد الأهداف الموضوعية من قبل وحدة معينة<sup>1</sup>.

وبناء على سبق فيمكننا أن نحدد الاطار العام لمفهوم الرقابة الداخلية على أساس مايلي : " تتمثل الرقابة الداخلية في مجموعة الاجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية موارد وممتلكات و أصول المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها وتحقيق دقة البيانات و المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في المشروع تحقيق كفاءة استخدام الموارد البشرية و المادية بطريقة مثلى في نطاق الالتزام بالسياسات و النظم و القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع"<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث : عناصر الرقابة الداخلية

من استعراض تحديد مفهوم الرقابة الداخلية وفق للتعريف السابقة يمكن تحديد أهم العناصر التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة فيما يلي :

#### أ- الرقابة المحاسبية :

تهدف إلى اختيار الدقة المحاسبية للمعلومات و مدى الاعتماد عليها. وتعتمد هذه الرقابة على الاستخدام الأمثل للحاسب الآلي و إتباع طريقة القيد المزدوج و حفظ حسابات المراقبة الاجمالية وتجهيز موازين المراجعة الدورية وعمل التدقيق الدوري وغيرها ، ويتم تحقيق هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية :

#### • عناصر الرقابة المحاسبية :

1. وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة .
2. وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة .
3. وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

<sup>1</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سابق ، ص 46  
<sup>2</sup> السيد محمد ، مرجع سابق ، ص 86

4. وضع نظام لمراقبة وحماية المؤسسة و أصولها وممتلكاتها ومتباعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك .
5. وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة .
6. وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري ( شهري مثلا ) لتحقيق من دقة ماتم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة<sup>1</sup> .
7. وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد و التسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المؤسسة .

## ب) الرقابة الإدارية :

وتهدف إلى رفع الكفاءة الإنتاجية وإتباع السياسات المرسومة .ويستند إلى تحضير التقارير المالية و الإدارية و الموازنات التقديرية و الدراسات الإحصائية وتقارير الانتاج و البرامج و التدريب وغير ذلك .

ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال الجوانب الآتية :

### • عناصر الرقابة الإدارية :

1. تحديد الأهداف العامة الرئيسة للمؤسسة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الادارات و الأقسام و التي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسة، مع وضع توظيف دقيق يمثل هذه الأهداف حتى يسهل توظيفها .
2. وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية .
3. وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة ومنها :

<sup>1</sup> السيد محمد، مرجع سابق، ص 86

. قواعد وأسس تقدير المبيعات .

. قواعد وأسس تقدير الانتاج .

. قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى .

. قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى .

4. وضع نظام خاص للسياسات، و الاجراءات المختلفة<sup>1</sup> ومنها :

. سياسات وإجراءات الشراء .

. سياسات وإجراءات البيع .

. سياسات واجراءات الانتاج .

. سياسات التوظيف و الترقية بالنسبة للعاملين .

. إجراءات و قواعد تنفيذ السياسة المالية في المؤسسة .

5. وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة و ما يهدف إلى

تحقيقه من أهداف و ما يصل إليه من نتائج أو على أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد

دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ هذا القرار<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> السيد محمد ، مرجع سابق ، ص 87

<sup>2</sup> السيد محمد، مرجع سابق ، ص 88

**ج) الضبط الداخلي :** ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقييم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات و السلطات و المسؤوليات<sup>1</sup> .

### المبحث الثاني : مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية :

يشتمل أي نظام رقابي على مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها و دراستها بعناية عند تصميم أو تنفيذ أي نظام رقابي، حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية .

#### 1- مكونات الرقابة الداخلية :

وتشتمل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة على :

##### 1.1 بيئة الرقابة :

تعتبر البيئة الرقابية الايجابية أساسا لكل المعايير حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة الأنظمة الرقابية و هناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها :

-نزاهة الادارة والمواطنين و القيم الأخلاقية التي يحافظون عليها .

-التزام الادارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير تطبيق أنظمة رقابة داخلية فعالة .

-فلسفة الادارة، وتعني نظرة الادارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد وغيرها.

-الميكمل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط وتوجيه و رقابة العمليات كي تحقق أهداف المؤسسة .

-أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات و المسؤوليات .

<sup>1</sup> عبد الرؤوف جابر ، الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت - لبنان، ط 01، 2004، ص 170

-السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف و التدريب وغيرها .

-علاقة المالكين بالمؤسسة و علاقة أصحاب المصالح بالمؤسسة .

### ثانياً : تقييم المخاطر

. تفصح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو الخارجية، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد و تحليل المخاطر ذات العلاقة و المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطوط الأداء الطويلة الأجل و لحظة تحديد المخاطر فإنه من ضروري تحليلها للتعرف على آثارها وذلك من حيث أهميتها و تقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها و الخطوات الواجب القيام بها <sup>1</sup>.

### ثالثاً : النشاطات الرقابية

تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة و يجب أن تكون النشاطات الرقابية كفوءة في تحقيق الأهداف الرقابية للمؤسسة إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات وآليات تدعم توجيهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر، ومن أمثلة هذه النشاطات الرقابية: المصادقات، التأكيدات، مراجعة الأداء و الحفاظ على إجراءات الأمن و الحفاظ على السجلات بصفة عامة .

### رابعاً : المعلومات والاتصالات

يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة و إلى آخرين يحتاجونها داخل المؤسسة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية و المسؤوليات الأخرى وحتى تستطيع المؤسسة أن تعمل وتراقب عملياتها عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية و الخارجية، أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالاً عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق أحسن اتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات <sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسبان ، مرجع سابق،ص 50

<sup>2</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسان مرجع سابق،ص 51

### خامسا : مراقبة النظام

تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج التدقيق و المراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة، ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية، يجب أن تشمل أنظمة<sup>1</sup>.

الرقابة الداخلية على سياسات و إجراءات لضمان أن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع وعلى الإداريين أن :

. يقيموا بشكل سريع نتائج التدقيق و المراجعة الأخرى بما في ذلك ما بين التصور و التوصيات التي قدمها المدققون وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال المؤسسة .

. يحدد الإجراءات المناسبة للرد على نتائج و توصيات التدقيق و أعمال المراجعة الأخرى .

. يستكملوا ضمن اطار زمني محدد، كل خطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة .

### ط المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية

. تركز الرقابة الداخلية على مجموعة من المبادئ الأساسية التي من شأنها أن توفر التأمين لا متداد جيد للأفعال التسييرية وتمثل

في التالي :

### 112 القاعدة الأولى : الدليل المكتوب

. الوثيقة يجب أن تكون مفصلة تفصيلا دقيقا وتسترد بطريقة سهلة في حالة الحاجة للاستعمال وكذلك يجب أن تكون مخزنة ومنظمة .

ومن جانب آخر، الوثيقة يجب جمعها في أربع شروط هي :

أ. تكون مكتوبة .

ب . تحرير بدون شطب و أن تكون أكثر تفصيلا .

<sup>1</sup> - عط الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص52.

ج . الامضاء من طرف المسؤول .

د . التاريخ .

### 12 القاعدة الثانية : التخزين السريع

تخزين العمليات الحسابية بسرعة أي لا يتم تركها فينتج عن ذلك تراكم في العمليات و كذلك يجب أن تكون معالجة .

### 312 القاعدة الثالثة : تقسيم العمل ورقابة تبادلية

لا يجب على كل شخص أن يحصل كلياً على المسؤولية لتسيير مجموعة من المراحل حيث أن كل شخص يراقب شخص آخر من خلال تقسيم العمل.

### 412 القاعدة الرابعة :

التخصص و الرقابة الشخصية أن يكون الشخص مؤهل وأكثر تخصص في منصب العمل ، أي أن يكون دراية كافية عن المؤسسة .

### 1512 القاعدة الخامسة : وضع الاعلام لمعالجة المعلومات

يتم معالجة المعلومات و المعطيات آلياً بطريقة سهلة و سريعة مما يسهل وصولها لمتخذي القرار<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> hamini alel, le contrôle interne et l'élaboration du billon compitale office du publications universitaires, 2003, p 23



## المبحث الثالث: المفهوم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

يبنى النظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز التي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه، وتمثل هذه المقومات في المقومات المحاسبية و المقومات الإدارية ولكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن تتوفر فيه المقومات الآتية :

### 1- المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية :

يتضمن الشق المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق و الوسائل التي يمكن تناولها على النحو الآتي :

#### 1-1- الدليل المحاسبي :

ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب للحسابات بما يتلاءم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية من ناحية ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية أخرى و الأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وفرعية كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه، ويعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على درجة معينة من التفصيل تكون ضرورية لجمع البيانات لتشغيلها في مرحلة تالية يدويا أو الكترونيا و أيضا لتحويلها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية اتخاذ القرارات بواسطة ادارة المؤسسة .

بالطبع فلا يوجد دليل محاسبي يصلح لكافة المؤسسات، بل يختلف من وحدة لأخرى، وفق طبيعة ونشاط هذه المؤسسات، سواء كانت صناعية أو خدمية أو تجارية، فعند إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة مايلي :

. أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات، نتائج أعمال المؤسسة و مركزها المالي<sup>1</sup>.

. ضرورة توافر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات

حدوث الأخطار غير المتعمدة أما الأخطاء المعتمدة فيصعب اكتشافها عن طريق حسابات المراقبة لأن تركيبها عادة ما

يتعمدون تغطيتها من خلال وجود وجود توازن محاسبي .

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002، ص 25

### 2-1 الدورة المستندية :

إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية باعتبارها المصدر الأساسي للقيود و أدلة الاثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز بـ :

. عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانونية و الشكلية بالاضافة إلى أن يحقق المستند المعين الهدف من تصميمه و تداوله .

. ترقيم المستندات لتسهيل عمليات الرقابة و ضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقاً للرقابة من ناحية.

. العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري و المكثبي و تسخير الاجراءات في المؤسسة .

### 3-1- المجموعة الدفترية :

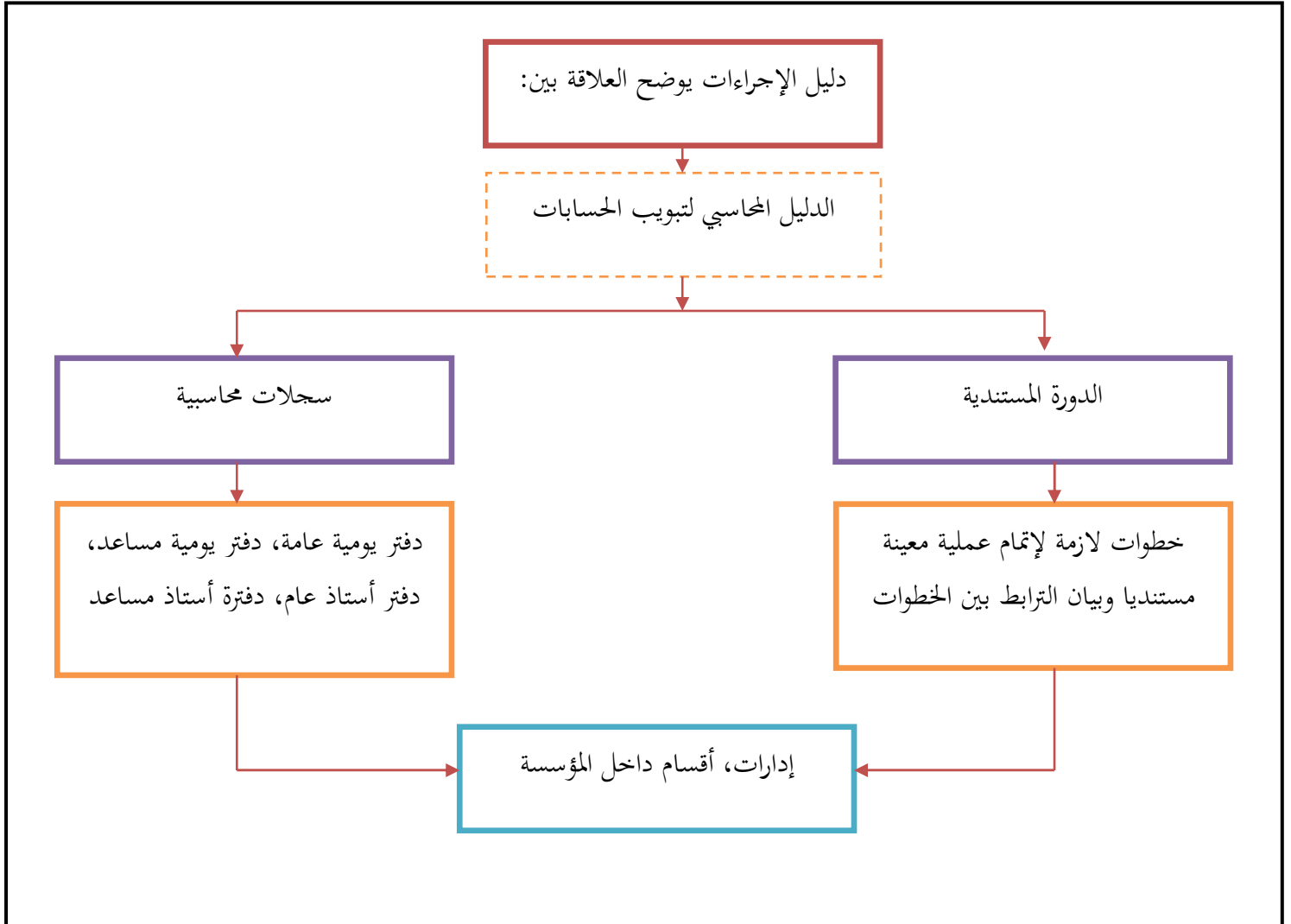
تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها خاصة دفتر اليومية العامة و ما يرتبط بها من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد المجموعة الدفترية:

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة.
- إثبات العمليات قبل حدوثها كلما أمكن ذلك.
- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام و الاطلاع و الفهم و قدرتها على توفير البيانات المطلوبة<sup>1</sup>.

ولمزيد من الإفصاح، يعرض الشكل التالي العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة في تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية:

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافري، مرجع سابق، ص26.

شكل رقم (2.1) العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة في الجانب المحاسبي



المصدر : فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص 28

#### 1-4- الوسائل الآلية و الالكترونية المستخدمة :

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط و إنجاز الأعمال و أحسن مثال على ذلك آلات عد وتسجيل الأوراق النقدية المحصلة، بدون نسيان الحاسوب الالكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها. كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة و الحد من حدوث الأخطاء .

### 1-5- الجرد الفعلي الأصول:

تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للمؤسسة بإمكانية جردها الفعلي مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة، ومعظم الاستثمارات من آلات و سيارات و أراضي ومباني و أثاث، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا .

### 1-6- الموازنات التخطيطية :

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة و النتائج الفعلية و بيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم وأهدافه و وظائفه، وكذلك تحديد خطوط السلطة و المسؤولية و وجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة، لكن ما يجب الإشارة له هو أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة و لكن جزءا منه فقط.

بعدما تطرقنا للمقومات المحاسبية، سوف نتطرق فيما يلي إلى المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية .

### 2- المقومات الإدارية لنظام الداخلية:

تتمثل المقومات الإدارية في مجموعة من الطرق و الوسائل و التي تزيد من كفاءته و التي يمكن عرضها على النحو الآتي:

#### 1-2- هيكل تنظيمي كفاء :

تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة و الوضوح حتى يسهل فهمها، فالعناصر التي يجب أن تتضمنها الخطة التنظيمية تتمثل في :

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع مختلفة الأجزاء المكونة لها، وإبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة<sup>1</sup>.

- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.
- تعيين حدود درجات المسؤولية بالنسبة لكل شخص .

### 2-2- كفاءة الأفراد :

إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه، لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم، ولكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسات ذات درجة عالية من الكفاءة .

### 2-3- معايير أداء سليمة :

إن وجود هيكل تنظيمي كفء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات و الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

### 2-4- سياسات وإجراءات لحماية الأصول :

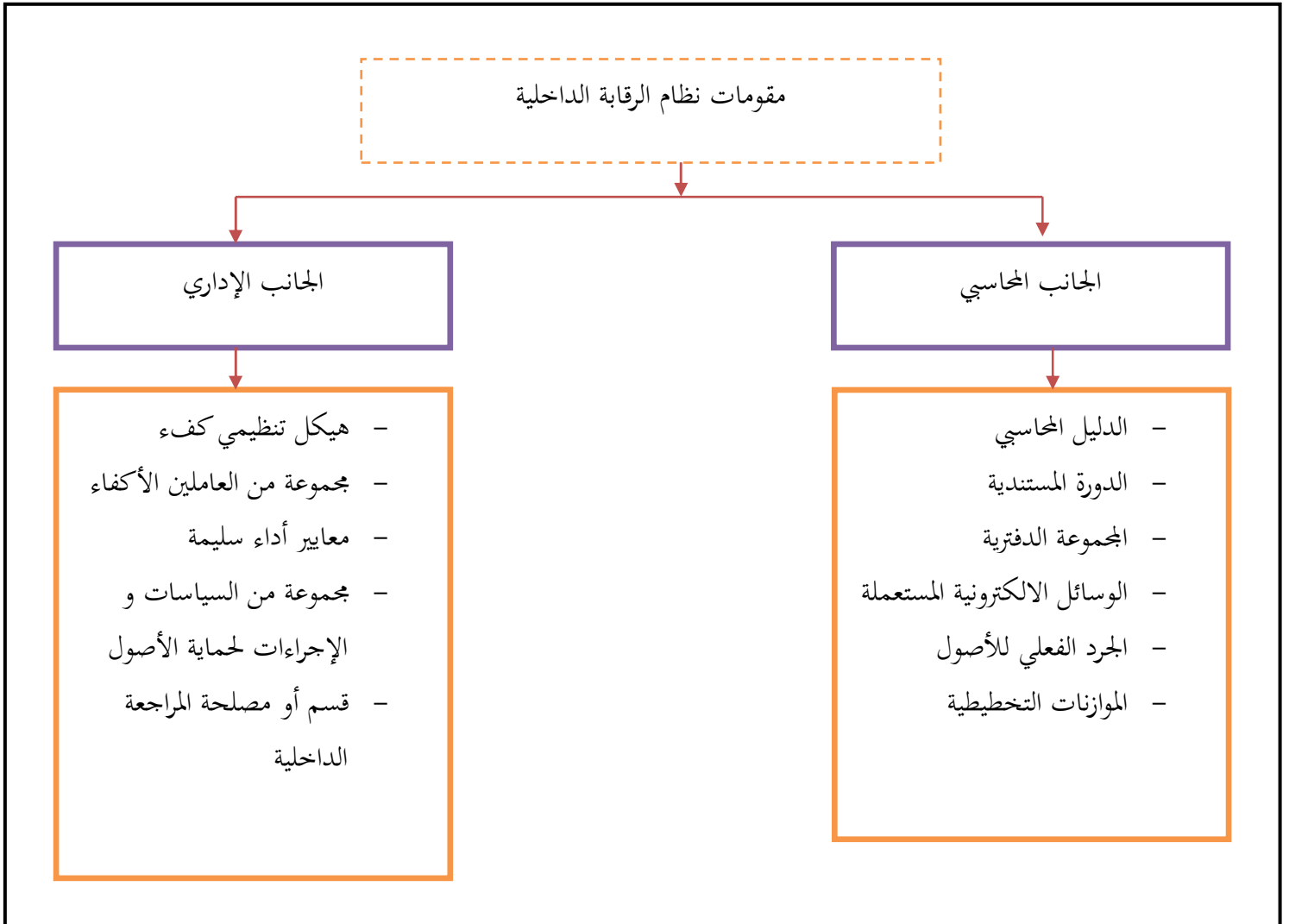
يعتبر وجود مجموعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسربها أو اختلاسها و لضمان صحة البيانات للتقارير المالية و المحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبه الإداري. كذلك كبر حجم المؤسسات وانتشار وحداتها يحتم على المسؤولين وضع وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات و اللوائح المختلفة وعلى كافة المستويات، فتزداد أهمية السياسات و الإجراءات كلما وصف تنظيم المؤسسة باللامركزية ومن الوسائل الخاصة بحماية الأصول نذكر التأمين ضد السرقة و الكوارث<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري ، سمير كامل محمد ، مرجع سابق،ص 29  
<sup>2</sup> فتحي رزق السوافيري، سمير محمد كامل ، مرجع سابق،ص 33

2-5- قسم المراجعة الداخلية:

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة المراجعة الداخلية والذي مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات و السياسات و اللوائح الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، كما يعمل هذا القسم على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، وكذلك التأكد من عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات، أو بصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق و إنجاز مهمات الرقابة الداخلية و الشكل الموالي يلخص كل من المقومات المحاسبية و الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

الشكل رقم (3.1) مقومات نظام الرقابة الداخلية



الشكل رقم (3.1) مقومات نظام الرقابة الداخلية

المصدر : فتحي رزق السوافيري، سمير محمد كامل، مرجع سابق، ص 36

### 3- الإجراءات الواجبة لتحقيق أهداف المقومات :

إن تحقيق المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية لأهدافها يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات، والتي يمكن التطرق إليها فيما يلي :

#### 3-1- إجراءات تنظيمية وإدارية :

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية. بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤولية بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من أصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين. بما لا يتعارض مع حسن سير العمل و فرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية :

#### 3-1-1- تحديد الاختصاصات:

إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية والاجتماعية و التكنولوجية يكون حتما عبر تضافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة. بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصها وداخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر، وداخل المصالح و إلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - محمد التوهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 105.

### 3-1-2- تقسيم العمل :

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة و التلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات الآتية :

### خط الفصل بين أداء العمل و سلطة تسجيله :

إن الفصل بين وظيفتي الأداء و التسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية، بالتالي نحصل على معلومات صادقة عن الحدث بعض المعالجة .

### خط الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تسجيله :

إن هذا التقسيم في العمل يقلل من احتمالات سرقة الأصول نظرا لأن الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين، وتسجيل العمليات المتعلقة بهذا الأصل ضمن اختصاصات موظف آخر .

### خط الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تقرير الحصول عليه :

إن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل و الاحتفاظ به تقلل من احتمالات وقوع التلاعبات ومن الاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية .

### خط تقسيم العمل المحاسبي :

انطلاقا من عدم انفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة عمل موظفه معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده، لذلك يستطيع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء و التلاعب و التزوير ويزيد من فرص الكشف عنها حال وقوعها<sup>1</sup> .

وفي الأخير نشير إلى ضرورة الفصل بين العمليات و الفصل بين الموظفين القائمين بها، بحيث يقوم موظف معين بعملية من العمليات و لا يستطيع في ذات الوقت القيام بعملية أخرى.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ، مسعود الصديقي، مرجع سابق،ص 107



### 3-1-3- توزيع المسؤوليات:

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديرات و الأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات و عمليات المؤسسة و على تسجيل هذه الممتلكات و على التقرير بالعمليات و الموافقة عليها، بيد أن تحديد المسؤوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله و مسؤوليته و التزامه تجاهها، فيحاسب و يراقب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد و بدقة لمرتكب الخطأ و عدم استطاعته التملص من جهة، و من جهة ثانية يضمني الجدية و الدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأن على يقين بأن أي خطأ في عملية ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أم يلقيه على غيره.

وفي الأخير و بوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة، والتي بانسجامها تحقق لنا شطرا كبيرا من نظام الرقابة الداخلية الفعال.

### 3-1-4 إعطاء التعليمات صريحة:

عادة ما يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين بها ، فالصراحة و الوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات و تنفيذها على أحسن وجه، كإعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم الموظف بالتوقيع على المستندات التي أعدها بغية تحديد مسؤوليته اتجاهها<sup>1</sup> و من أجل الوقوف على تعليمات يستطيع المنفذ تطبيقها على أحسن وجه، لا بد أن تتوفر هذه الأخيرة على العناصر التالية:

. الوضوح

. الصراحة

. الفهم

. احترام السلم و التسلسلي للوظائف.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 111

### 3-1-5 إجراء حركة التنقلات بين العاملين:

إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كون أن هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء و التلاعبات التي ارتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤوليته. بيد أن حركة التنقلات بين العاملين، لا بد أن تكون مدروسة و بنية على أساس عملي و لا تتعارض مع السير الحسن للعمل، كتغيير موظف من مصلحة المالية إلى مصلحة المحاسبة أو إلى مصلحة البيع، و ينبغي في هذا الإطار تغيير موظف من مصلحة الأمن أو البحث إلى مصلحة تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة، المنتمي لها كمصلحة المستخدمين مثلاً<sup>1</sup>.

### 3-2- إجراءات تخص العمل المحاسبي :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبة من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بمجرد مفاجئ وعدم اشتراك موظف في مراقبة عمل قام به. إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك سنتطرق في هذا البند إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية :

### 3-2-1- التسجيل الفوري للعمليات :

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين الوظائف المحاسب، إذا يقوم هذا الأخير بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل، تمكن من السرعة في ترتيب و حفظ المستندات المحاسبة التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي، الذي يكون بدون:

. شطب.

. تسجيل فوق تسجيل آخر.

. لا يلغي تسجيل معين إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم إلى الصفر أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 112

وعلى هذا ، يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجابيا على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة و معبرة عن الوضعية الحقيقية و ملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

### 3-2-2- التأكيد من صحة المستندات:

تشمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تغير عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات:

- . البساطة التي تساعد على استخدام المستند و استكمال بياناته.
- . عدد الصور اللازمة حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.
- . ضمان توفير إشارات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.
- . يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات، مما يساعد على إجراء عملية الرقابة و العودة إليها عند الحاجة.
- إن المبادئ السابق الذكر، تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند و البيانات التي يحتويها.<sup>1</sup>

### 3-2-3 إجراءات المطابقة الدورية:

تعتبر المطابقة الدورية من بين أهم الإجراءات التي تفوض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساسا على المستندات الداخلية و الخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندية، أي أن هذه المستندات يمكن أن تكون غير صحيحة مما يؤثر سلبا على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و بالتالي على القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

ونظرا لما سبق جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات الحقيقية المتمثلة أساسا في الواقع كالجرد المادي مثلا.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 115

### 3-2-4- عدم اشتراك موظف في مراقبة عمله:

يكتسي العنصر البشري داخل أي نظام أهمية كبرى في تحقيق أهداف هذا الأخير وفي المحافظة على السير الحسن له، كون أن التقييد الجيد للطرق و الإجراءات تتوقف على هذا العنصر، لذلك أصبح من الضروري تحديد الاختصاصات وتوزيع المسؤوليات داخل نظام المعلومات المحاسبة بما يتناسب مع موقع كل موظف داخل النظام وبما يستجيب إلى تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية المفروضة على النموذج المحاسبي للمؤسسة.

لهذا وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عملية داخل نظام المعلومات المحاسبية، نظرا لأن المراقبة تقضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكن وقوعها، والتي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية، فعند حدوث خطأ من المحاسب عن جعل للطرق المحاسبية فهذا الأخير، لا يستطيع كشف خطئه و كذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادرا عنه فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال و يتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية<sup>1</sup>

### 3-3 إجراءات عامة :

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي و الإداري و الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها، وبتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية:

### 3-3-1- التأمين على الممتلكات :

تسعي المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية و التكنولوجية وذلك عن طريق الاستعمال الأمثل لمواردها و الحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطار المحتملة، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات و التخزين الجيد للموارد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات ضد أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر ، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 119

#### 2-3-3 التأمين ضد الخيانة:

في ظل تدعيم مقومات الرقابة الداخلية تكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق التجارية ، فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهداف المرسومة دون إجراء التأمين بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم، إذا نجد من بينهم موظف معين يحصل قيم مبيعات المؤسسة مثلا طوال اليوم والتي تقدر بمبالغ ضخمة فيجب في هذا الإطار التأمين عليه <sup>1</sup> .

#### 3-3-3- اعتماد رقابة مزدوجة :

يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانا للمحافظة على النقدية، فعند شراء مادة معينة مثلا بغية أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة وصل الاستلام الذي يكون ممضي عليه من الجهات المؤهلة لها ذلك، إن بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية ويمضي عليه مدير المالية و المحاسبة في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابلا للسحب، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على:

- . حماية النقدية .
- . تفادي التلاعب و السرقة .
- . إنشاء رقابة ذاتية .
- . تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية .

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 121

### 3-3-4- إدخال الإعلام الآلي:

يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظم المعلومات، فمن خلاله يمكن لأي نظام للمعلومات و لنظام المعلومات المحاسبية على وجه الخصوص مواصلة العمل بغية توليد معلومات بشكل سريع. إن إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة وتنفيذ العمل المحاسبي آليا له مبررات عدة هي على النحو الآتي:

. حجم عدد العمليات .

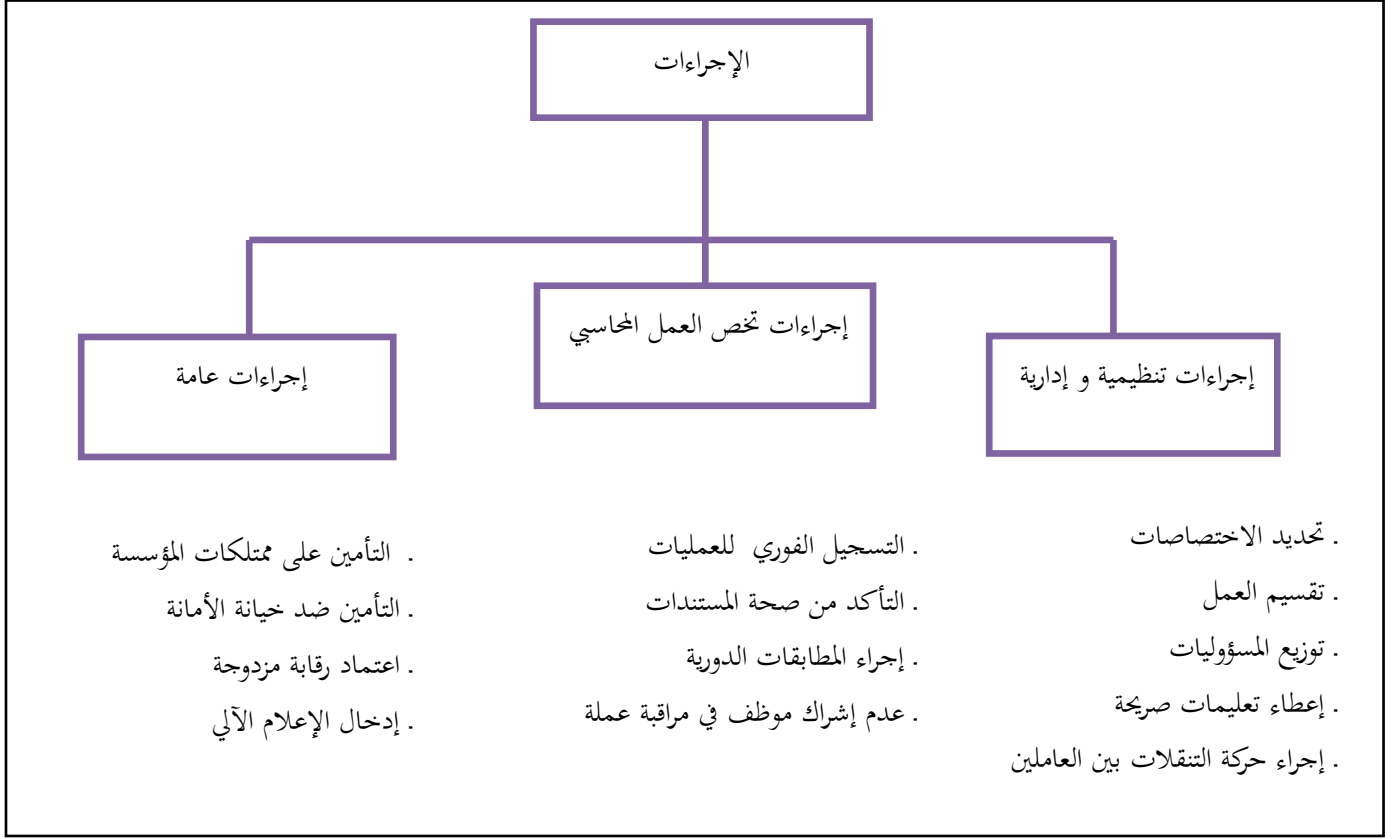
. السرعة في معالجة البيانات .

. إمكانية الرجوع إلى المعطيات بسرعة .

وعليه يمكن للمعالجة السريعة للبيانات المحاسبية في ظل استعمال الإعلام الآلي أن تعطي لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و تعكس السرعة سواء في المعالجة أو في إعداد هذه القوائم بغية السماح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت و المكان المناسبين من أجل اتخاذ القرارات أو تلبية حاجات الأطراف المستعملة للمعلومات، ينبغي إدخال هذه الوسيلة في أنظمة المعلومات المحاسبية كنظام معلومات الأفراد ، التسويقية ، التمويلية، و الإنتاج. في الأخير نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي يتم التطرق إليها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق، ص 122

الشكل (4.1) إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر : محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 123

### المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند قيام المراجع بمهمته، يجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذه الأخيرة تمكنه من وضع برنامج المراجعة و أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية سيتمكن من معرفة نقاط القوة و الضعف في هذا النظام، وليتوصل المراجع إلى التقييم النهائي للنظام يقوم باستعمال مجموعة من الطرق و الأساليب المتعارف عليها.

لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية و طرق و مراحل تقييمه.

### المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية في عمل المراجع، وليتوصل إلى ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب وهي كالتالي:

#### 1- طرح أسلوب قائمة الأسئلة:

يستخدم المدققون أسلوب قائمة الأسئلة للحصول على المعلومات اللازمة للتعريف على مقومات الرقابة في النظم الالكترونية، و للحكم على مدى فعالية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية.

#### 2- أسلوب تحليل خرائط النظم:

إن خرائط النظم هي عبارة عن عرض بياني لإجراءات تدقيق البيانات في نظام معين أو في دورة حياة محددة.

#### 3- أسلوب فحص كشوفات الأخطاء :

يعد هذا الأسلوب مكملًا لأسلوبين السابقين اللذين تعرضنا لهما سابقًا، إن كشف الأخطاء تبين الأخطاء الفعلية التي تم اكتشافها خلال عمليات التشغيل الخاصة بالتطبيقات المختلفة، إن تحليل الأخطاء و التعرف على الإجراءات التي، اتبعت لتصحيحها تساعد المدقق بالأدلة و البراهين على بيان نواحي الضعف و القوة في إجراءات الرقابة المتبعة و تساعد المدقق على تقرير مدى الاعتماد عليها لضمان دقة البيانات المحاسبية و سلامتها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص 54



### المطلب الثاني: طرح تقييم نظام الرقابة الداخلية:

هناك عدة طرق لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، داخل المؤسسة و على المراجع أن يختار الطريقة المناسبة و تتم عملية الاختيار بناءً على طبيعة نشاط المؤسسة و خبرة المراجع لأن نظم الرقابة تختلف من مؤسسة إلى أخرى.

### طريقة الدورات :

ويعني تقسيم أنشطة المؤسسة إلى مجموعات، يطلق على كل منها دورة، و التي بدورها تغطي مجموعة من العمليات و الحسابات ذات العلاقة الوثيقة ومن أمثلة هذه الدورات:

- . دورة الإيرادات .
- . دورة الإيرادات .
- . دورة الإنتاج .
- . دورة التمويل .

علما بأن مسميات ومحتويات الدورات قد تختلف في التطبيق العلمي بسبب اختلاف المنشآت و لذلك ترك للمراجع حرية التصرف في مثل هذه الحالات حسب خبرته و تقديره الشخصي، آخذاً في الاعتبار طبيعة المؤسسة ونوعية نشاطها. وبعد تقييم جميع هذه العمليات و الحسابات بين الدورات المختلفة، يقوم المراجع بتقييم نظم الرقابة الداخلية لكل دورة من هذه الدورات على حدة، وعلى المراجع الاستعانة بمساعديه في هذا الشأن بحيث يقسم العمل بينهم. وعند الانتهاء من التقييم على هذا الأساس، يستطيع المراجع تكوين فكرة عامة عن نظم الرقابة الداخلية و إجراءاتها في المؤسسة ككل<sup>1</sup>.

### بطريقة وحدات النشاط :

وهي عبارة عن تجميع العمليات و الحسابات الخاصة بمركز نشاط أو وظيفية إدارية أو قسم من أقسام المنشأة مع بعضها البعض، حيث تتخذ لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مع مراعاة العلاقة بين هذه النشاطات أو الوظائف أو الأقسام، حيث إن هناك بعض المعلومات و البيانات التي تتدفق من نشاط الآخر أو من وظيفة لأخرى. وأدناه بعض أهم النشاطات و الإدارات الشائعة.

- . إدارة الشؤون الإدارية .
- . إدارة المشتريات .

<sup>1</sup> جازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق، دار الكتب الوطنية، 2003، ط1، ص239

- . إدارة الشؤون المالية.
- . إدارة المبيعات.
- . إدارة الإنتاج.
- . إدارة المخازن.

وبع إجراء هذا التقسيم لنشاطات أو وظائف المؤسسة، يقوم المراجع بعملية تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لكل وحدة أو شعبة أو قسم تابع لكل إدارة على حدة، ومن ثم اكتشاف مواطن القوة و الضعف فيها و إبداء الرأي حيالها .

### طريقة بنود القوائم المالية :

يمكن وفي بعض الأحيان . وخاصة في المؤسسات الصغيرة الحجم . أن يقوم المراجع بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند من بنود الميزانية و قائمة الدخل على حدى، ومثال ذلك تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود الأصول الثابتة ثم الأصول المتداولة ثم الخصوم المتداولة وحقوق المالكين، بعدها يتم تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود المصروفات من ثم الإيرادات<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أو خارجي، فمن خلال عملية التقييم يهدف المراجع إلى :

. فهم واستيعاب نظام المعلومات و الرقابة الداخلية للمؤسسة.

. تقييم النظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صدق وصحة القوائم المالية و المحاسبية.

. إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام و حتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتبع المراحل التالية:

<sup>1</sup> -جازم هاشم الألويسي، مرجع سابق، ص 240.

## ط وكصف الأنظمة و الإجراءات :

على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها و ذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتغيير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية. في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق بالإضافة إلى طريقة الاستجوابات.

## ط وكصف الأنظمة و الإجراءات و استجواب موظفي المؤسسة:

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، و التعبير عنها كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجوابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب.

هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة:

. احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤول بعلم بهذا الاستجواب إلا في حالات خاصة.

. التذكير بالمهمة و أهدافها، حيث نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب و بالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة<sup>1</sup>.

. حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر.

. سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلي المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

## 1-2- خرائط التدفق و الأسلوب الوصفي:

انطلاقا من الملاحظات و الاستجوابات، يعبر المراجع عن نظريته للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعية، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات و الرقابات المنفذة.

<sup>1</sup> - الأخضر لقلبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر - دراسة حالة من خلال الانسيان، باتنة، ص 69

ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية:

. تسهيل عملية الفهم و الاتصال.

. طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام.

. استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، و من ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد

الإجراءات الرقابية الملائمة.

### 2- التحقق من فهم الأنظمة:

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا

الإجراءات التي تنفذ من المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية

تقييمه للرقابة الداخلية على أسس، ومنه نلاحظ أنه هناك ثلاثة مشاكل تطرح وهي:

. ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها<sup>1</sup>؟

. كيف تتم عملية الاختبار؟

. فيما تتمثل الأهمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار؟

### 2-1- اختبار الإجراءات التي يتم اختبارها:

العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات الرئيسية لاختبارها، فميدانيا هناك مجموعة من

المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها، بداية أنه يمكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة ففي هذه الحالة يجب على

المراجع أن يفرض بأن كل دورة استغلال تتم على حدى عند القيام بعملية الاختبار، مثلا عملية التخزين، فإذا كان للمؤسسة

عدة مصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلي المرجح أن يختبر كل واحدة منها على حدى.

<sup>1</sup> الأخضر لقلبي، المرجع السابق ص 70

كما سيتطبع المراجع أن يلتقي بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة، ففي هذه الحالة يقرر المراجع اختبار الدورات حسب درجة تطبيقها و كفاءة الموظفين بهذه العملية، و أخيرا يمكن أن يحدث لدورتين مختلفتين أن يشتركا في جزء معين، ففي هذه الحالة يختبر المراجع كل دورة على حدا إلا بالنسبة للجزء المشترك.

### 2-2- القيام بالعمليات الاختبار:

في هذه المرحلة يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة، ويجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، و اختبار المراجع لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط. وفيما يخص التطبيق الميداني للاختبارات، نلاحظ أنه توجد طريقتين:

### طريقة المباشرة:

وتتمثل هذه الطريقة في الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلون في الإجراءات التي يتم رعايتها، و ذلك من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة، ومن جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق هذه الإجراءات، ويمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين المعنيين.

### بطريقة غير المباشرة :

تتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية أي من البداية إلى النهاية و انطلاق من الوثيقة الأصلية.

### 2-3 الأهمية الكمية للاختبارات:

كما تطرقنا إليه سابقا، فاختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع إعطاؤها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات و ليس مدى كفايتها، فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة. وبعد انتهاء المراجع من هذه المرحلة يمكن له الانطلاق في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

### 3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعلي المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة و الضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها و الحفاظ على نقاط قوتها.

كما تجدر الإشارة إلى أن استعمال قوائم الاستبيان المغلقة لفهم الإجراءات و القيام بعملية تقييم الرقابة الداخلية أي أن التقييم يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا ما يجب تفاديه قدر الإمكان وذلك للأسباب التالية:

. قوائم الاستقصاء و الاستبيان لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات.

. يمكن لهذه القوائم ألا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.

. بعد انتهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يحضر وثيقة شاملة يلخص بها بالنسبة لكل أجزاء تم فحصه<sup>1</sup>.

. نقاط القوة النظرية.

. النقائص التي تم إيجادها.

### 4- التأكد من تطبيق النظام:

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموضوعية تحتوي على ضمانات كافية و أن هذه الإجراءات تطبق فعلا كما يجب من طرف المؤسسة.

### 4-1- اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها:

لتحقيق هذه المرحلة يستعمل المراجع اختبارات الديمومة، والتي تستعمل لتحديد نقاط القوة للنظام، و التي يفترض أنها تضمن كفاية الإجراءات و التسجيلات، و أنها تشتغل فعلا طوال السنة المالية فاستعمال اختبارات الديمومة تمكن المراجع من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الإجراءات والتي يمكن لها أن تحدث.

<sup>1</sup> الأخضر لقلبي، المرجع السابق، ص 72

#### 4-2- القيام بعملية الاختبارات:

يقوم المراجع بعملية الاختيار انطلاقاً من العناصر المادية الموضوعة عند تنفيذ الإجراءات، فيؤكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات و احترام المبادئ الموضوعة.

#### 4-3- مجال اختبارات الديمومة:

هدف هذه الاختبارات يتمثل في الادلال عن مدى الاشتغال بالإجراءات، و بالطبع لا يمكن أن تقتصر الاختبارات على عملية واحدة أو اثنين فقط، كما يجب أن تكون الإجراءات موزعة على مدة معينة كافية حتى يتم التأكد من ديمومة تطبيق الإجراءات، فنظرياً اختبارات المراجع تكون طوال السنة المالية.

كما يمكن تحديد عدد الاختبارات التي ينفذها المراجع وذلك بـ:

. استعمال وسائل إحصائية لتحديد حجم العينة ومدى توسيعها.

. حكم المراجع بأن يكون هذا الأخير خال من الذاتية.

#### 4-5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

. تسمح اختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي حددت عند

إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

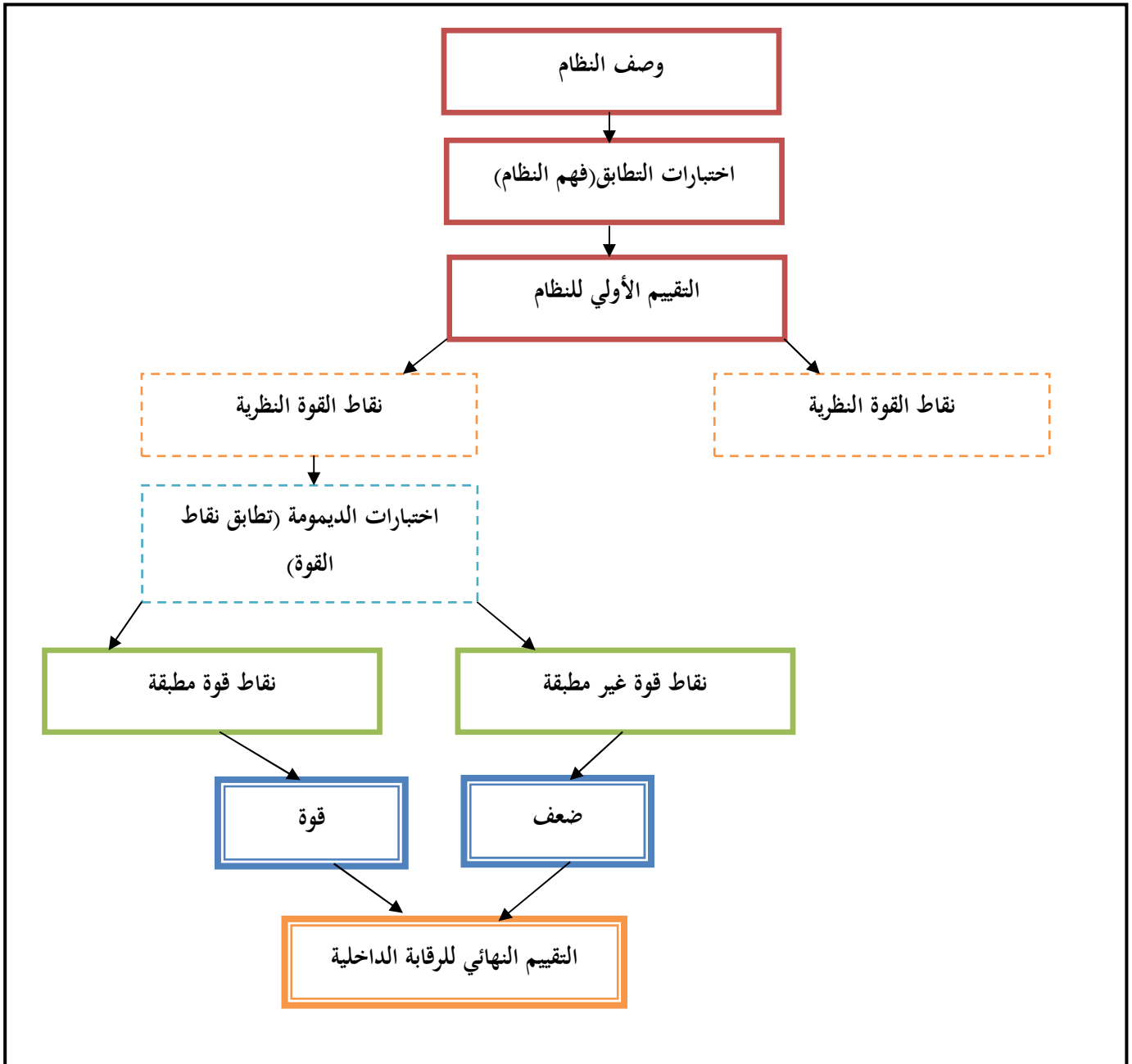
فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

و انطلاقاً مما سبق يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط الضعف هذا النظام على صحة و مراقبة الحسابات كما أن هذا التقييم

النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات الصحيحة اللازمة على الرقابة الداخلية. كما يمكن تلخيص مراحل تقييم الرقابة الداخلية

والوسائل المستعملة لذلك في الشكل الموالي:

الشكل (5.1) : مراحل تقييم الرقابة الداخلية



المصدر: الأخضر لقلبي، مرجع سابق، ص 74.



### ملخص الفصل:

تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير، الذي يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات و القوانين و القواعد وميكانيزمات العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، التي تضمن حماية أصول و ممتلكات المؤسسة و صحة المعلومات، والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات و اللوائح و القوانين و التعليمات.

أثناء تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم تحديد أهميتها كأداة لدعم تحديد حجم الاختبارات و نوعية الإجراءات المتبعة للوقوف على جوانب ضعف و القوة في النظام المحاسبي المعتمد، وباعتبار هذا الأخير مخزن للمعلومات المحاسبية فيمكن أن نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية تعتبر كأداة تقييمية لجودة المعلومات المحاسبية وهذا ما سنتناوله في الفصل الموالي .

# الفصل الثاني

## خصائص جودة

## المعلومات المحاسبية

تمهيد :

تلعب المعلومات المحاسبية دوراً أساسياً في اتخاذ مختلف أنواع القرارات داخل المؤسسة، ويتوقف نجاح القرار على مدى صحة هذه المعلومات ودقتها وطريقة تنظيمها، وتخزينها، ونقلها إلى أصحاب القرار داخل المؤسسة. وإن صحة المعلومة المحاسبية ودقتها يتوقف على كفاءة وفعالية نظام المعلومات الحاسبي وهو من أحد أنظمة المعلومات الإدارية الذي يقوم بجمع ومعالجة وتخزين ونقل المعلومات إلى مراكز اتخاذ القرار عند الحاجة إليها: وستتناول في هذا الفصل أربعة مباحث رئيسية :

. ماهية المعلومة المحاسبية.

. مميزات جودة المعلومة المحاسبية.

. التشغيل الحاسبي لنظام المعلومات.

### البحث الأول: ماهية المعلومات المحاسبية

إن نظام المعلومات المحاسبي نظام متكامل إذ يحتوي على مجموعة من العناصر التي توفر للمؤسسة المعلومات المطلوبة

### المطلب الأول: مفهوم المعلومة وخصائصها:

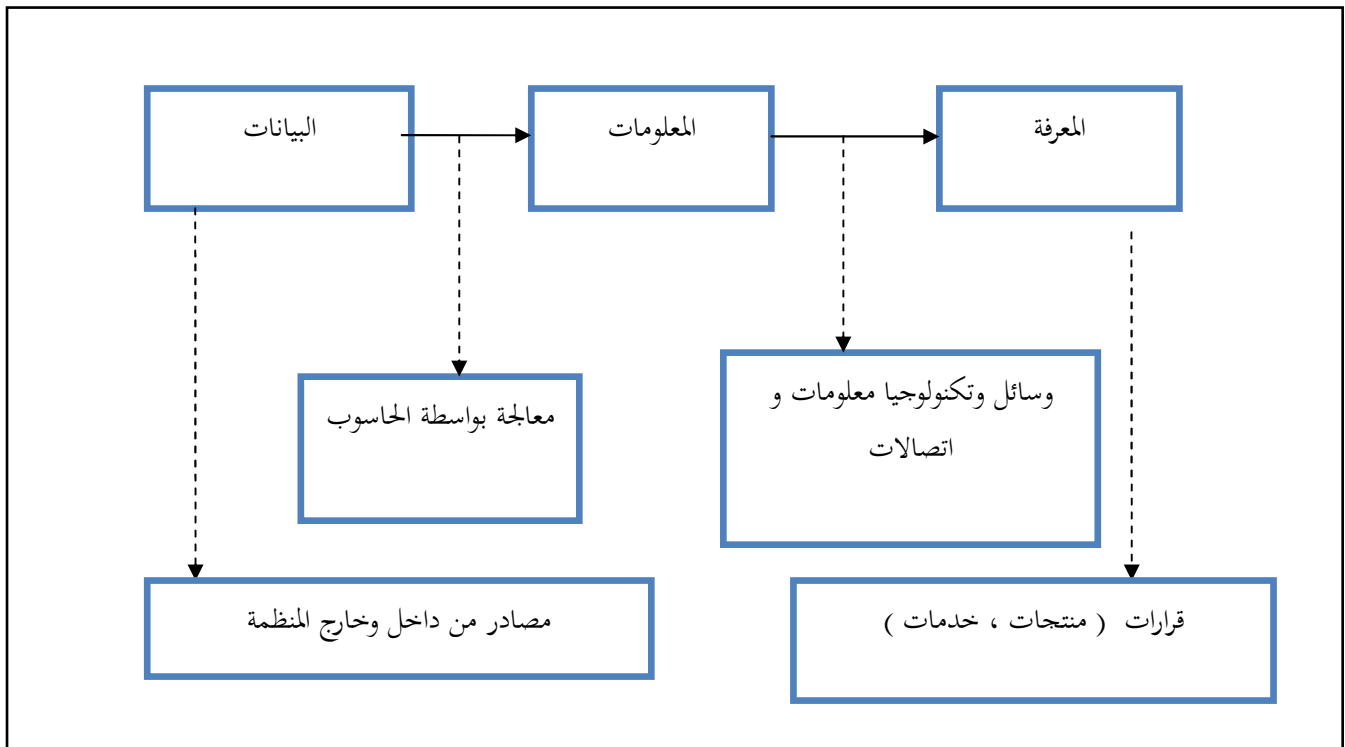
تعتبر المعلومات عنصراً ضرورياً في تسيير المؤسسة إذا لا يمكن لهذه الأخيرة اتخاذ قرار ما دون الاستناد إلى معلومات أولية

مفيدة.

#### 1- مفهوم المعلومة:

مصطلح المعلومات مرتبط بمصطلح البيانات من جهة، و بمصطلح المعرفة من جهة أخرى، و إن المعرفة هي حصيلة مهمة ونهائية لاستخدام و استثمار المعلومات من قبل صناع القرار و المستخدمين الآخرين الذين يحولون المعلومات إلى معرفة وعمل مثمر. يخدمهم ويخدم مجتمعاتهم، وعلاقة المعلومات بالمعرفة و البيانات و التأثيرات عليها موضحة بالشكل التالي<sup>1</sup>:

شكل رقم ( 2، 1) تصور العلاقة بين البيانات و المعلومات و المعرفة



المصدر : عامر ابراهيم قنديل، علاء الدين عبد القادر الجنابي، مرجع سابق ، ص 31

<sup>1</sup> - عامر إبراهيم قنديل، علاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الادارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ص30.

إما تعرف المعلومات على أنها بيانات تمت معالجتها إذا تم تصنيفها، وتحليلها و تنظيمها وتلخيصها بشكل يسمح باستخدامها و الاستفادة منها حين أصبحت ذات معنى لذلك فإن البيانات قبل معالجتها قد لا تكون صالحة ومفيدة لاتخاذ القرار، فالمعلومات هي البيانات التي خضعت للمعالجة و التحليل و التفسير، بهدف استخراج المقارنات، و المؤشرات، و العلاقة التي تربط الحقائق و الأفكار و الظواهر مع بعضها البعض.

ويعتبر المعلومات تسجيلاً للخبرات المفيدة لمقابلة احتياجات متخذ القرار و تقليل حالات عدم التأكد فإتخاذ القرار الإداري يحتاج إلى أن تتحول البيانات إلى معلومات ، والتي تساعد على زيادة الترابط بين المنظمة وجمهورها و لا بد من التأكيد بأن المعلومات بالنسبة للشخص قد تكون بيانات لشخص آخر، فمثلاً عدد ساعات العمل معلومات لكل عامل بينما تعتبر بيانات بالنسبة للقيم المالية عند ما يرغب في عمل جدول رواتب العاملين و مما سبق نستنتج أن التمايز بين البيانات و المعلومات تتمثل في الآتي :

1. البيانات مادة خام يصعب اتخاذ قرارات على ضوءها .

2. المعلومات مادة تمت معالجتها بما يسمح باتخاذ قرارات على ضوءها .

3. تتحول البيانات إلى معلومات بعد إجراء المعالجات عليها<sup>1</sup>.

كما يمكن تعريف المعلومات بأنها حقائق أو مدلولات أو ملاحظات أو إدراكات أو أي شيء آخر يضيف إلى المعرفة وقد تكون في صورة كمية أو غير كمية، فالانفعالات الناتجة عن الأحاسيس و المشاعر السمعية والبصرية و غيرها مما تحدثه المناقشات و البرامج التلفزيونية تعتبر أمثلة للمعلومات غير الكمية، ويوجد الكثير من أشكال المعلومات الكمية التي يتم تداولها من خلال أنظمة المعلومات المختلفة سواء كانت إدارية أو محاسبية<sup>2</sup>.

## 2. أنواع المعلومات :

يمكن تصنيف المعلومات بعدة طرق ولكن يجب ملاحظة التأكد من مناسبة خصائص المعلومات للموقف الذي سيتخذ فيه القرار و نموذج متخذ القرار لتفسير المعلومات وفيما يلي تصنيف المعلومات إلى مجموعات رئيسية نذكر منها على سبيل المثال:

<sup>1</sup> - عامر إبراهيم قنديل، علاء الدين عبد القادر الجنابي، مرجع سابق، ص 19.

<sup>2</sup> - أحمد حلمي جمعة، عصام فهد العريبي، زياد أحمد الزعيمي، نظم المعلومات المحاسبية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2008، ص8.

2.1- المعلومات التاريخية: هي معلومات يتم تجميعها عبر الزمن و تتعلق بفترات زمنية سابقة.

2.2- المعلومات العلمية: وهي المعلومات التي تخضع إلى اختبارات وتجارب قبل تعميمها حول الموضوع الذي تتعلق به.

2.3- المعلومات الأدبية: وهي المعلومات التي تعكس الاتجاهات و الآراء و الأفكار الأشخاص الذين قاموا

بإعدادها .

2.4- المعلومات الفنية: وهي المعلومات التي تعكس الاتجاهات و الآراء و الأفكار التي توضح كيفية أداء و إنجاز وتنفيذ

الأمر الفنية و الأعمال المتخصصة.

2.5- المعلومات الوظيفية : وهي المعلومات التي توجد بأي مجال من المجالات العامة مثل : المعلومات السياسية و

الاقتصادية و الثقافية.

2.6- المعلومات الإدارية : وهي المعلومات التي تتعلق بكافة مجالات و أنشطة ووظائف المنظمات<sup>1</sup>.

### 3. خصائص المعلومات :

ترتبط المعلومات من الناحية الإدارية بالخيارات المتاحة أمام صانع القرار لحل مشكلة معينة، وترتبط معظم القرارات الإدارية بالمستقبل، لذلك فإن المعلومات المستخدمة في هذه الحالة تأخذ شكل التوقعات التي لا يمكن أن ترقى إلى مستوى الحقائق المؤكدة ، ولكي يمكن الاستفادة من المعلومات في اتخاذ القرارات السديدة ، لا بد أن تتصف بالخصائص أو الصفات الآتية<sup>2</sup>:

3.1- دقة المعلومات : تحدد درجة دقة المعلومات بمدى تمثيلها للوقف أو الحدث الذي تصفه، وتتوقف درجة الدقة

المطلوبة في المعلومات على احتياجات المستخدم و طبيعة المشكلة و مرحلة صنع القرار. ففي مرحلة البحث عن المشكلة مثلاً يمكن لصانع القرار قبول درجة منخفضة من الدقة في المعلومات التي يحتاج إليها، أما في مرحلة تقييم نتائج القرار فإنه يحتاج إلى معلومات على درجة عالية من الدقة.

<sup>1</sup> سلميان مصطفى السلاهمة ، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية و تكنولوجيا المعلومات ، مؤسسة الوراق، الأردن ، ط 01، 2008 ص 32  
<sup>2</sup> نجم عبد الله الحميدي، سلوى أمين السامرائي ، عبد الرحمن العبيد ، نظم المعلومات الإدارية ، دار وائل للنشر ، الأردن، ط2، 2009، ص42

**3.2. حداثه المعلومات :** ونعني بذلك الكفاءة في تجهيز المعلومات ، حتى لا تفقد المعلومات حداثتها ونفعها فينبغي ألا يستغرق تجهيزها وقتا طويلا، فقد أتاحت تقنية المعلومات إمكانية التوليد الفوري للتقارير عن أية فترة زمنية ، وتغير مفهوم التقارير الدورية في كثير من الأحيان وحل مكانها التقارير الفورية عند طلبها، فحداثة المعلومات اليوم تأتي من تحديثها المستمر.

**3.3. جودة المعلومات:** يمكن أن تتحقق جودة المعلومات بأمرين أحدهما الموضوعية، و الآخر الأخطاء و التزوير، ويقصد بالموضوعية عدم التحيز في معالجة البيانات وطريقة عرضها، ويرجع ويقصد بالموضوعية عدم التحيز في معالجة البيانات وطريقة عرضها، ويرجع التحيز لعدت أسباب منها المصلحة الشخصية لمعالجة البيانات ، وحالته النفسية، ودرجة تفاعل أو تشاؤمه... الخ ، أما الخطأ في المعلومات فقد ينشأ من استخدام طريقة غير صحيحة في معالجة البيانات ، أو سوء فهم عند تحديد المعلومات المطلوبة ، أو التزوير المعتمد، ويمكن التغلب على هذه الأخطاء باعتماد نظام رقابي جيد يضمن صحة البيانات و أسلوب معالجتها.

**3.4. تكامل المعلومات:** ينبغي أن تتكامل المعلومات لأن عدم تكاملها يجعلها غير صالحة للوصول إلى الهدف المطلوب.

**3.5. تركيز المعلومات:** ونعني بذلك تلخيص البيانات في جداول و رسوم بيانية توضح الاتجاهات العامة وتدل على البنود التي تعتبر شاذة وغير مقنعة مع الاتجاهات الطبيعية و المتوقعة<sup>1</sup>.

**3.1. 3.6. دلالة المعلومات:** المعلومات ذات دلالة هي المعلومات التي تشجع حاجة الإدارة إلى المعرفة التي تساعد في اتخاذ القرارات أو إلى إدراك جدير لماهية الأعمال التي تقوم بها .

<sup>1</sup> نجم عبد اله الحميدي ، سلوى أمين السامرائي ، عبد الرحمن العبيد مرجع سابق ، ص 43 .

#### المطلب الثاني: مصادر المعلومات وطرق وأساليب جمعها:

**1. مصادر المعلومات:** توجد مصادر عديدة للحصول على تصنيف المعلومات والتي تستخدم في عملية اتخاذ القرارات أو كعملية الاتصال و يمكن تصنيف المعلومات التي تتعامل بها المؤسسات إلى مجموعتين وهما : المعلومات الأولية، و المعلومات الثانوية.

**أولاً - المصادر الأولية للمعلومات:** إذا كانت المعلومات التي نحتاج إليها غير متوفرة في مكان يمكن الوصول إليه و الحصول عليها بسهولة فإنه يجب علينا تجميعها، حيث يتم تجميعها بإحدى الطرق التالية:

**1. الملاحظة:** إن الملاحظة الدقيقة لظاهرة ما تمكننا من الحصول على أجوبة جزئية للمشكلة الملاحظة، ويتم تجميعها بإحدى الطرق التالية:

الطريقة للحصول على معلومات لهذه المشكلة، فمثلا إذا أرادت مؤسسة الحصول على معلومات خاصة بمنتجاتها من طرف المستهلكين فيمكن ملاحظة رد فعلهم على شاشات أو وضع سجلات كاسيت في محلات البيع للحصول على ردود أفعالهم دون معرفة مسبقه عنهم مما يؤدي إلى تجميع معلومات دقيقة عنهم و الميزة الرئيسية للاحظة هي أنها توفر معرفة أولية عن المشاكل و العمليات و الأنشطة محل الاهتمام وتتجنب هذه الطريقة ردود الفعل المتحيزة.

**2/ التجربة و المسح:** في بعض الأحيان توضع مصادر المعلومات ( أفراد ، آلات ، معدات ) تحت التجربة ويتم إصدار حكم بشأنها أما المسح فيعتبر أكثر المصادر استعمالا وسرعة في تجمع المعلومات الأولية ، و حتى يكون المسح له مدلول واضح وكامل فهو يحتاج إلى تخطيط جيد واضح وتسلسلي كالأسئلة وكذلك ضرورة اختيار العتبة بكل حذر وعناية للحصول على معلومات حتمية وصحيحة ودقيقة<sup>1</sup>.

**3- التقدير الشخصي:** يتم الحصول على التقدير الشخصي عن طريق الخبراء، وقد يكون هؤلاء الخبراء من داخل المؤسسة كرؤساء الإدارات أو القطاعات أو من خارج المؤسسة كالمستشارين أو الخبراء الأجانب.

<sup>1</sup> محمد الفيومي ، تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية، بدون دار النشر ، مصر ، 1999 ، ص 52



ثانيا : المصادر الثانوية للمعلومات: إن الحصول على المعلومات الأولية يستغرق وقتا ويكلف أموالا و للتخفيف من هذه الحدة فإن المؤسسة بواسطة مستعملي المعلومات تلجأ إلى استخدام المصادر الثانوية للمعلومات كلما تطلب الأمر ذلك وتشمل هذه المصادر على المعلومات الموجودة داخل المؤسسة، و المعلومات كلما تطلب الأمر ذلك وتشمل هذه المصادر على المعلومات الموجودة داخل المؤسسة، المعلومات المشتراة من خارجها، النشرات و الوكالات الحكومية.

#### 1) المعلومات الموجودة في المؤسسة : في بعض الأحيان تعتبر المعلومات الموجودة في المؤسسة ذات

أهمية عالية بالنسبة لمديري الشركة، فالتقارير يتم إعدادها على مستوى الإدارات المختلفة، بحيث توفر كمية كبيرة من المعلومات كملفات المؤسسة عن السياسات المتبعة و الإجراءات و الخطط الطويلة و القصيرة الأجل وكذلك المعلومات المحصل عليها من طرف العاملين داخل المؤسسة، فهم يقدمون معلومات بطريقة غير مباشرة عن طريق المناقشات التي تحدث بينهم في الميدان العملي و المشاكل التي يمكن أن نلاحظ بالنسبة للمعلومات الشركة هي:

. قد لا يمكن الحصول عليها في الوقت الذي تكون بحاجة إليها .

. في حالة ما إذا تم إعدادها من طرف رئيس قسم معين فلا يستطيع فهمها رئيس قسم آخر.

. عدم اهتمام العاملين بهذه المعلومات الموجودة بينهم .

#### 2) شراء المعلومات من خارج المؤسسة : من الضروري أن المؤسسات تحتاج إلى معلومات لا تكون متوفرة لديها

فتلجأ للمحيط الخارجي بهدف الحصول عليها .

#### 3) النشرات: كالنشرات و المجالات في الميدان الاقتصادي و التي تحتوي على موضوعات حول المعاملات في المؤسسة التجارية

و الحكومية<sup>1</sup> .

#### 4) الوكالات الحكومية : تتوفر الوكالات الحكومية على حجم كبير من المعلومات نجد معلومات خاصة بعدد

السكان وتوزيعهم الجغرافي ، و إجمالي الدخل الوطني وكل هذه المعلومات قد تكون نافعة بالنسبة للمؤسسة.

<sup>1</sup> محمد الفيومي ، مرجع سابق ، ص 53

**2- طرق و أساليب جمع المعلومات:** هناك عدة طرق لجمع المعلومات ويتم إختيار أنسب طريقة تبعا

للاحتياجات وفيما يلي أهم الطرق:

**1-2 البحث وفحص السجلات:** وتتم عن طريق متابعة الخريطة التنظيمية للملفات و التقارير ونماذجها، سجلات

العمل، القرارات، الشكاوي إضافة إلى المشاكل التي سجلت حين إعداد وتنفيذ الخطط و الموازنات وكذلك خرائط المسارات.

**2-2- أسئلة الاستبيان:** هي استمارة يتم ملؤها من قبل المستوجب الذي يعتبر سيد القرار ويعتبر الاستبيان طريقة

للكشف عن الحقائق وميول الأفراد.

**2-3- المقابلة الشخصية:** هي من أهم الطرق للحصول على المعطيات إذ تساعد في ملاحظة سلوك الأفراد و

الجماعات ومعرفة آرائهم.

**2-4- الملاحظة:** تعتمد على إرسال الملاحظين لتسجيل الوقائع أثناء العمل على شكل إحصائيات الرقابة الموجودة.

**2-5- العينات:** هي عبارة عن أخذ عينة من المدخلات و المخرجات أو عينة من المواقف مثل عينة على طلبات البيع ،

شكاوي العملاء ، الموظفين.

**2-6- الانترنت:** إن الانترنت أو ما يعرف شبكة الشبكات، حيث من أحدث طرق لجمع المعلومات ظهرت مع التطور

التكنولوجي ، و سببها التفتح العالمي إضافة إلى الخدمات التي توفرها الشبكة وهي تتميز بسهولة الاستعمال وتكلفة منخفضة<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: تعريف المعلومات الحاسوبية وخصائصها

**ط تعريف المعلومات الحاسوبية :** هناك تعاريف عدة للمعلومات الحاسوبية شأنها شأن تعريف أنواع المعلومات

الأخرى ، وستحاول تحديد تعريف لها فيما يلي:

<sup>1</sup> <http://www.univ.sba.7o/m.org>

**تعريف 01 :** المعلومات المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المحاسبية التي يتم تجهيزها وعرضها بطريقة منظمة ونافعة في عمليات اتخاذ القرار<sup>1</sup>.

**تعريف 02:** تعتبر المعلومات المحاسبية المفيدة هي الأكثر تأثيراً في اتخاذ القرارات الرشيدة وتتصف المعلومات المحاسبية بالجودة لما تمتلكه من خصائص مفيدة تستخدم كأداة بين الأهداف ومعايير القياس و الاعتبار عند تكوين الإطار الفكري للمحاسبة. تستخدم خصائص المعلومات المحاسبية لتقييم مستوى جودة المعلومات، ويستطيع متخذ القرار أن يفاضل بين البدائل المختلفة باستخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و التي تتصف بالملائمة و إمكانية الاعتماد عليها<sup>2</sup>.

### ط 2 خصائص المعلومات المحاسبية :

**أولاً : الخصائص الرئيسية :** هي الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية المنشورة و إلا فقدت هذه المعلومات أهميتها و أصبحت غير مفيدة للمستخدمين.

**1. الملائمة :** تكون المعلومات المحاسبية ملائمة بمدى تأثيرها على قرار المستخدم، وتكون غير ملائمة متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار وحتى تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن يتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية: الملائمة في التوقيت، القدرة على التنبؤ، القدرة على التقييم الارتدادي<sup>3</sup>.

**1-1- الملائمة في التوقيت :** إن توفر المعلومات المحاسبية للمستخدم بتوقيت مناسب يساعد في إتخاذ القرار المناسب، بينما تفقد هذه المعلومات قوتها في التأثير القرارات عند توفرها للمستخدم بزمن غير كافي أو توقيت غير ملائم، ولعل دعوة الهيئات و المؤسسات المهنية و العلمية المحاسبية للشركات إلى إصدار التقارير و القوائم المالية السنوية خلال مدة محدودة بعد انتهاء السنة المالية، ومطالبتها أيضاً بإصدار التقارير المالية الفترية الربع سنوية و النصف السنوية في محاولة لاضفاء الملائمة في التوقيت على هذه المعلومات و القوائم.

<sup>1</sup> محمد الفيومي ، مرجع سابق ، ص 85  
<sup>2</sup> محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة، دار الرابية للنشر و التوزيع ، عمان ، ط 1، 2007 ، ص 67  
<sup>3</sup> مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع الأردن، ط 02، 2009، ص 10

**1-2- القدرة على التنبؤ في المستقبل:** يجب أن تساعد هذه المعلومات المستخدم وتحسن من قدرته على

التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، ويمكن للمعلومات و التقارير المالية أن تقوم بهذا الدور خلال الإفصاح عن نتائج الأحداث الماضية حيث تصدر القوائم المالية لفترةين متتاليتين إذ يمكن للتقارير المرحلية و التقارير القطاعية القيام بهذا الدور.

**1-3- القدرة على التقييم الارتكادي للتنبؤات السابقة:** وتعرف أيضا بالتغذية الإسترجاعية

ويقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار و المستخدم في تقييم صحة توقعاته السابقة ، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي سبق و أن أخذها بناء على هذه التوقعات.

**2- إمكانية الاعتماد أو الموثوقية:** ويقصد بها الثقة بالمعلومات المتوفرة ومصدر مصداقيتها و بالتالي إمكانية

الاعتماد عليها ، ويمكن لهذه الخاصية أن تتوفر بالمعلومات المقدمة للمستخدم ، إذا توفرت بها الخصائص الثانوية التالية:

1. إمكانية التحقق من المعلومات .

1. الصدق في التعبير عن الظواهر و الأحداث الاقتصادية.

3. حيادية المعلومات<sup>1</sup>.

**2-1- إمكانية التحقق من المعلومات:** ويقصد بها تطابق النتائج التي يتوصل لها شخص معين إذا استخدم

أساليب محددة من القياس و الإفصاح مع نتائج شخص آخر استخدم هو الآخر نفس الأساليب في القياس و الإفصاح، وتكمن أهمية هذه الخاصية، في التحيز الذي قد ينشأ عن الشخص الذي يقوم بعملية القياس ويؤدي ذلك بالتالي إلى ما يعرف بحيادية المعلومات وتجردها.

**2-2- الصدق في التعبير عن الظواهر و الأحداث الاقتصادية:** وهي ما يتعارف

عليه في المحاسبة بالموضوعية في القياس و الموضوعية في التقرير، ويقصد بالموضوعية تمثيل المضمون و الجوهر و ليس مجرد الشكل ويجب الإشارة هنا إلى توفر هذه الخاصية يتطلب تجنب نوعين من التحيز وهما :

<sup>1</sup> مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص 19

أ. تميز في عملية القياس و الذي ينشأ نتيجة لاستخدام سياسة معينة كتحكيم الأصول بالتكلفة التاريخية أو إتباع سياسة الحیطة و الحذر.

ب. تميز القائم بعملية القياس : أن يكون من قبل المحاسبة أو غير مقصود نتيجة لقلّة خبرته.

**2-3- حيادية المعلومات :** ويقصد بحيادية المعلومات من خلوها من تحيز المعد لها ، والذي قد يهدف من خلال

من التحيز إلى التأثير على مستخدم هذه المعلومات وعلى القرار الذي ينوي اتخاذه .

ولعل ما يمكن أن يشعر المستخدم بتوفير كل الخصائص السابقة في المعلومات المقدمة له ولو شكل جزئي في التقرير الذي يقدمه مدقق الحسابات و يشهد فيه بأن البيانات الواردة في القوائم المالية أنها تعكس بصورة واضحة الوضع المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها و أن هذه البيانات قد أعدت وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها<sup>1</sup>.

### ثانيا : الخصائص الثانوية :

وهي الخصائص التي يتيح توفرها فائدة أكبر للمعلومات و لعل توفرها يعزز من فائدة الخصائص الرئيسية التي سبق ذكرها، وتتلخص هذه الخصائص ب : القابلية للمقارنة و الثبات ، وهما خاصيتان متداخلتان كما سنوضح فيما يلي:

**1. قابلية المعلومات للمقابلة:** إن استخدام المعلومات في إجراء المقارنات يشكل أمرا هاما و أساسيا للمستخدم ، وذلك

لعدم توفر مقاييس مطلقة لتقييم الأداء، ويسعي المستخدم من خلال توفر هذه الخاصية إلى إجراء المقارنة في المنشأة الواحدة للسنوات متعددة أملا في رصد التغيرات وتفسيرها، كما يسعي لإجراء المقارنة بين الوحدات و المنشآت المختلفة في القطاع الواحد لتقييم أدائها و التعرف على مواضع الضعف و القوة فيها وتداخل هذه الخاصية بخاصية الثبات حيث لا يمكن أصلا إجراء المقارنات قبل ضمان خاصية الثبات بالمعلومات.

**2. الثبات :** وتعرف أيضا بالتماثل وهي خاصية إن توفرت مكنت المستخدم من إجراء المقارنات في المؤسسة الواحدة أو بين

المؤسسات المتعددة ويقصد بالتماثل و الثبات تطبيق نفس الطرق و الأساليب المحاسبية في المؤسسة الواحدة للسنوات متعددة أو تطبيق هذه الطرق و الأساليب في المؤسسات المتعددة ،

<sup>1</sup> مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 20.

ويقصد بالسياسات و الطرق المحاسبية الموحدة على سبيل المثال :

استخدام نفس التصنيفات في الإفصاح عن بنود القوائم المالية و الثبات على طريقة عرض هذه البنود ، حيث يوفر كل ذلك إمكانية إجراء المقارنات و الخروج باستنتاجات منطقية قد لا تتوفر في حال عدم توفر خاصية الثبات <sup>1</sup> .

<sup>1</sup> مؤيد راضي خنفر، عسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ص 21

## المبحث الثاني: مميزات جمود المعلومات المحاسبية

جودة المعلومات هي الدرجة التي تقدم بها المعلومات قيمة إلى الذين يستخدمونها و إلى المنظمة بشكل عام كما تتأثر

بمستخدمي المعلومات وهم متخذي القرارات بالخصائص الأساسية للمعلومات التي تتمثل في :

### المطلب الأول: الملائمة و أمانة المعلومات وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها.

**1- الملائمة:** يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية و الأعراس التي تعد من أجلها و

لكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تكون ذات علاقة وثيقة باتخاذ قرار أو أكثر من القرارات التي يتخذها من يستخدمون

تلك المعلومات، ومن ثم يمكن صياغة تعريف محدد لمفهوم المعلومات الملائمة على الوجه الآتي:

تعتبر المعلومات الملائمة أو ذات علاقة بقرار معين إذا كانت تساعد من يتخذ ذلك القرار على تقييم محصلة إحدى البدائل التي

يتعلق بها القرار، شريطة توافر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة.

ويتعلق هذه البدائل بوحدة محاسبية معينة فيما يتعلق بعضها الآخر بوحدة أخرى.

ومن الواضح أن المعلومات المستمدة من المحاسبة ترتبط بوحدة معينة دائما و بالتالي يقتصر مدى ملائمة هذه المعلومات على

البدائل التي ترتبط بتلك الوحدة دون غيرها ، ومعنى ذلك أنه ليس من المتوقع مثلا أن يجد المستثمر في القوائم المالية للوحدة

المحاسبية التي يمتلك فيها جزءا من حقوق الملكية معلومات تساعد على تقييم بيع حصته في تلك الوحدة، فلا بد من يقدمه

شخص راغب في الشراء للتقييم محصلة هذا البديل، كما أنه لا يتوقع أن يجد في القوائم المشار إليها ما يساعده على تقييم محصلة

استثمار أمواله في وحدات أخرى ، فلا بد من دراسة القوائم المالية لتلك الوحدات لتقييم محصلة هذا البديل<sup>1</sup>. كما أنه لا يتوقع أن

يجد في القوائم المشار إليها ما يساعده على تقييم محصلة استثمار أمواله في وحدات أخرى، فلا بد من دراسة القوائم المالية لتلك

الوحدات للتقييم محصلة هذا البديل، ولهذا السبب فإن بيان أهداف المحاسبة المالية لتلك الوحدات لتقييم محصلة هذا البديل و لهذا

السبب فإنه بيان أهداف المحاسبة المالية في الأردن مثلا كدولة عربية قد انتهى إلى نتيجة مؤداها أن دور القوائم المالية لوحدة

<sup>1</sup> سيد عطا الله ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار الريه للنشر و التوزيع عمان ، الطبعة 01 ، 2009 ، ص 104

محاسبة معينة يجب أن يرتبط ارتباط وثيقا بتقييم محصلة استمرار المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في علاقة تهم مع تلك الوحدة أو تكوين علاقة معها وعلى هذا الأساس يمكن صياغة تعريف أكثر تحديدا لمفهوم الملائمة.

تعتبر المعلومات الملائمة أو ذات علاقة وثيقة بالغرض الذي تعد من أجله إذا كانت تساعد المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في تقييم البدائل التي تتعلق بالاحتفاظ بعلاقتهم الحالية مع الوحدة المحاسبية أو تكوين علاقات جديدة معها شريطة توافر الخصائص الأخرى التي تقسم بها المعلومات المفيدة

### 2- أمانة المعلومات وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها:

يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الأمانة، إذا أن هذه الخاصة هي التي تبرر ثقتهم في تلك المعلومات الأمنية بالخاصيتين الآتيتين.

### 1-2 تصوير المضمون الذي تهدف إلى تقديمه تصوير دقيق :

بحيث تعبر عن الواقع تعبيراً صادقا، فلا بد من وجود توافق بين تلك المعلومات وبين الواقع وليس هناك قاعدة عامة لتقييم أسلوب معيق من أساليب القياس على أساس هذه الخاصية وبعبارة أخرى، يتعذر تحديد مدى مطابقة المعلومات المستخرجة وفقا لأسلوب معين من أساليب القياس للواقع<sup>1</sup>.

فلا بد من معرفة الظروف التي تحيط بكل حالة قبل تقدير مدى الاعتماد على الأسلوب المستخدم في تلك الحالة بالذات، كما يلاحظ أن أمانة المعلومات وإمكان الاعتماد عليها ليس مرادفة للدقة المطلقة ، لأن المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية تنطوي على التقريب و التقديرات الاجتهادية ، و إنما يقصد بذلك أن الأسلوب الذي تم اختياره لقياس نتائج عملية معينة أو حدث معين و الإفصاح عن تلك النتائج في ظل الظروف التي أحاطت بتلك العملية أو بذلك الحدث يؤدي إلى معلومات وتصور جوهر تلك العملية أو الحدث.

<sup>1</sup> سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص 105



## 2-2- قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق:

يقصد بذلك أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي و الإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها بشخص آخر مستقل عن شخص الأول بتطبيق نفس الأساليب، ومن ثم فإن المعلومات الأمنية التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تتوفر فيها هذه الخاصية بحيث يمكن التثبت منها و إقامة الدليل على صحتها غير أنه يلاحظ أن القياس المحاسبي و الإفصاح لا يمكن أن يتصفا بالموضوعية الكاملة لأن قياس المعلومات المالية أو الإفصاح عنها لا يعتبر قياسا علميا كاملا، ويرجع السبب في ذلك إلى أن المادة التي تخضع لهذا القياس لا يمكن تحديدها تحديدا موضوعيا حاسما، فمن المعلوم أن النشاط الذي تزاوله المؤسسات لا يخضع للتحليل العلمي كما أن ذلك النشاط لا يتم وفقا لمعادلات رياضية و بالتالي فإن موضوعية بصورة قاطعة، ومع ذلك فإن قابلية هذه المعلومات تؤدي إلى زيادة منفعتها أو بعبارة أخرى إذا كانت أساليب القياس و الإفصاح التي استخدمت للإعداد تلك المعلومات من شأنها أن تؤدي إلى نتائج يستطيع التثبت منها أشخاص مستقلون عن الأشخاص الذين قاموا بإعداد تلك النتائج<sup>1</sup>.

وخالصة القول أن خاصية الثقة بالمعلومات و إمكان الاعتماد عليها تعني أن أساليب القياس و الإفصاح التي تم اختيارها لاستخراج النتائج وعرضها تعتبر أساليب مناسبة للظروف التي تحيط بها، و إن تطبيق هذه الأساليب مناسبة للظروف التي تحيط بها، و إن تطبيق هذه الأساليب قد تم بكيفية تسمح لأشخاص آخرين مستقلين عن قاموا بتطبيقها في المدة الأولى بإعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج، كما تعني هذه الخاصية أن المعلومات التي تم تقديمها تعتبر تصورا دقيقا لجوهر يضاف إلى ذلك أن هناك جانبا آخر لهذه الخاصية، يتمثل في حيادية المعلومات أو خلوها من التحيز .

## المطلب الثاني: حيادية المعلومات وقابليتها للمقارنة

1- حيادية المعلومات : تتداخل هذه الصفة تداخلا و ضحا مع أمانة المعلومات لأن المعلومات المتحيزة بحكم طبيعتها معلومات لا يمكن الثقة بها أو الاعتماد عليها، وتتسم معلومات المحاسبة المالية بأنها معلومات نزيهة خالية من التحيز صوب أية نتائج محددة مسبق ونضع خاصية جودة المعلومات واجبا على عائق المؤولين عن وضع معايير المحاسبة المالية كما واجب على عائق المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، وذلك فيما يتعلق باتخاذ قرارات منطقية بشأن الاختيار بين الأساليب البديلة للقياس

<sup>1</sup> سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص 106

و الإفصاح بحيث يكفل ذلك الاختيار تحقيق هدفين أساسيين هما : تقديم المعلومات ذات العلاقة الوثيقة بالأهداف التي تعد من أجله، وتحقيق أمانة تلك المعلومات، وخاصة جودة المعلومات المحاسبية تتطلب ما يلي<sup>1</sup> :

أ . أن يركز الاختيار من بين بدائل القياس و الإفصاح على تقييم فاعلية كل من هذه البدائل في إنتاج المعلومات الملائمة ذات العلاقة الوثيقة وتحقيق أمانتها.

ب . فيما يتعلق بتطبيق طرق الإفصاح ، أو أساليب القياس التي تتطلب الالتجاء إلى التقدير ، يجب ألا تعتمد إدارة المنشأة إلى المغالاة في هذه التقديرات بغية تحقيق نتائج معينة ترغب مسبقاً في التوصل إليها

### 2- قابلية المعلومات للمقارنة: تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية التعرف على

الأطوجه الحقيقية للتشابه و الاختلاف بين أداء المنشآت و أداء المنشآت الأخرى خلال فترة زمنية معينة ، كما تملكهم من مقارنة أداء المنشأة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة، وتنشأ أوجه التشابه و الإختلاف نتيجة تشابه أو اختلاف الظروف و الأحداث التي تتأثر بها المنشآت المختلفة أو الظروف التي تتأثر بها نفس المنشأة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة، و جدير بالملاحظة أن أوجه التشابه و الاختلاف الحقيقية لا تنبع من تشابه أو اختلاف أساليب القياس وطرق الإفصاح ، ومن ثم فإن معلومات المحاسبة المالية تصبح ذات فائدة أكبر كلما استخدمت أساليب للقياس وكلما استخدمت طرق مماثلة للإفصاح عن الأحداث المتشابهة، ورغم أن هناك بعض التداخل فيما بين قابلية المعلومات للمقارنة وبين ملائمة المعلومات و أمانتها فإن الجوانب المتعددة للخاصية المالية التي يستفيد منها من يستخدموا هذه المعلومات لكل منهما مغزى فيما يتعلق بمنفعة المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية وهما :

أ . إمكانية المقارنة بين نتائج المدد المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية ونعني بذلك الثبات أو الاستمرارية ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط الآتية<sup>2</sup>.

1. إمكانية مقارنة ما يحتويه كل رقم بمعنى إمكانية مقارنة البنود المتعددة التي يتم تجميعها في مقدار واحد عند عرض النتائج في القوائم المالية مع مراعاة تجميع نفس البنود في مقدار واحد أيضاً من فترة لأخرى

<sup>1</sup> مرجع نفسه ، ص 107

<sup>2</sup> سيد عطا الله السيد، مرجع سابق ، ص 108

2. إمكانية المقارنة بوحدة نقدية متجانسة، بمعنى أن الوحدات النقدية المستخدمة في أية مجموعة متناسقة مع القوائم المالية لفترة زمنية معينة يجب أن تتطابق أو تتماثل مع الوحدات النقدية المستخدمة في القوائم المالية التي تعد في فترة زمنية أخرى ، وبالتالي يجب إعادة تصوير القوائم المالية للفترة الزمنية السابقة، إذا اختلفت القوة الشرائية بصورة جوهرية للدينار التي استخدمت في إعداد تلك القوائم وذلك حتى يتسنى اجراء المقارنة بين هذه القوائم على أساس موحد.

3. إمكانية مقارنة الفترات الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية بمعنى أن تكون هذه الفترات متماثلة.

4. إمكانية مقارنة الفترات الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية بمعنى أن تكون هذه الفترات متماثلة.

5. إمكانية مقارنة طرق القياس و أساليب الإفصاح من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى بمعنى ثبات هذه الطرق و الأساليب أو في حالة تغييرها يتم الإفصاح عن تأثير هذه التغييرات.

6. الإفصاح عن التغييرات في الظروف التي تؤثر على المنشأة أو في طبيعة الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى

ب . إمكانية المقارنة بين الوحدات المحاسبية المختلفة وخاصة تلك الوحدات ذات الأنشطة المماثلة، ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط التالية.

1. الشروط السنة السابقة المقارنة نتائج المدد المختلف نفس الوحدة المحاسبية

2. إلغاء الطرق البديلة لقياس أو الإفصاح عن الأحداث المماثلة في جوهرها.

3. الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الوحدات المحاسبية المختلفة.

**3 التوقيت الملائم :** يقصد بالتوقيت الملائم، تقدير المعلومات في حينها بمعنى يجب إتاحة للمعلومات المحاسبية المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها، وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعوا الحاجة إلى استخدامها ، أو إذا تراخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها في حين تفقد فعاليتها في اتخاذ قرارات على أساسها ، و جدير بالملاحظة أن المعلومات لا تستمد منفعتها من مجرد إتاحتها في الوقت الملائم، فهناك عوامل أخرى إلى جانب ذلك، إلا أن التباطؤ في إتاحة هذه المعلومات يؤدي إلى تحليل منفعتها أو ضياع تلك المنفعة و للتوقيت الملائم جانبان:

أ . دورية القوائم : بمعنى حلول أقصر فترة تعد عنها القوائم المالية فقد تكون هذه الفترة طويلة نسبياً، وبالتالي يمكن إتاحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية في مواعيد دورية متباعدة، أو تكون هذه الفترة قصيرة بشكل ملحوظ فإن المعلومات حول قائمة الدخل قد تتأثر إلى درجة كبيرة بالتغيرات الموسمية أو العشوائية التي تتأثر بها أنشطة المؤسسة إلى الحد الذي قد تصبح فيه المعلومات مطلقة أو غير جديدة بالوقت الذي تستغرقه<sup>1</sup>.

أما إذا كانت الفترة الزمنية طويلة بشكل ملحوظ فإن على من يستخدم هذه المعلومات أن ينتظر طويلاً قبل أن يتمكن من الحصول عليها وحينئذ قد يتعذر الاستفادة منها في تقييم محصلة البدائل التي تواجهه.

ب . المدة التي تنقضي بين نهاية الفترة الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية وبين تاريخ إصدار تلك التقارير و إتاحتها للتداول، إذ أنه كلما كان ذلك الفارق الزمني طويلاً كلما قلت منفعة المعلومات المالية التي تشملها تلك القوائم.

ويتضح مما تقدم أن تحديد الفترة الزمنية المثلى تعد عنها القوائم المالية و الحد الأدنى للفجوة الزمنية التي تفصل بين تلك الفترة و تاريخ إصدار القوائم المالية يعتبران من المعايير العامة لمنفعة المعلومات المحاسبية، كما يتضح أن هذين المعيارين يرتبطان بوظيفة إعداد القوائم المالية أكثر من ارتباطهما بتجميع بيانات المحاسبة المالية وقياسها.

### المطلب الثالث : قابلية الفهم و الاستيعاب و الأهمية النسبية و الإفصاح العام الأمثل:

1. قابلية المعلومات للفهم و الاستيعاب: لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية فهم من ناحية، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وثقافتهم من ناحية أخرى و بالتالي فإنه يتعين على من يضعون معايير المحاسبة، كما يتعين على من يقومون بإعداد القوائم المالية أن يكون على بينة من قدرات من يستخدمون هذه القوائم و حدود تلك القدرات، وذلك حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل إبلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم<sup>2</sup>.

إن هذه الخاصية من خصائص المعلومات المفيدة يجب أن تلقى حذراً متساوياً من إهتمام الفريقين المشار إليهما بمعنى أن من يقومون بوضع معايير المحاسبة عليهم أن يضعوا نصب أعينهم ان هذه المعايير لا توضع لمنفعة من يقومون بإعداد القوائم المالية و إنما توضع لمنفعة من يقومون بإعداد القوائم المالية و إنما توضع لمنفعة من يستخدمون تلك القوائم المالية لتقييم محصلة البدائل

<sup>1</sup> سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص 110

<sup>2</sup> ميد عطا الله السيد ، مرجع سابق، ص 111

التي تواجههم، ومن ثم فإن قدراتهم وحدود هذه القدرات يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند وضع هذه المعايير حكمها في ذلك الحكم باقي العوامل الهامة في هذا المجال بالمثل فإن من يقومون بإعداد القوائم المالية عليهم أن يضعوا نصب أعينهم أن هذه القوائم لا تعد لمنفعة و أن هؤلاء قد لا تكون لديهم سوى معرفة محدودة بالمحاسبة المالية، وربما كانوا يفتقرون تماما إلى مثل هذه المعرفة، ومن ثم أن يأخذ ذلك في الاعتبار عند تصميم نماذج القوائم المالية وعند صياغة الإيضاحات التي ترفق بها .

وبناء على ما تقدم فإن الإجراءات الآتية تسهل في إمكانية فهم المعلومات المحاسبية المالية و استيعابها : تصنيف البيانات في مجموعات ذات مغزى لمن يستخدمون القوائم المالية وليس للمحاسبين وحدهم الاستعانة بعناوين واضحة المعنى سهلة الفهم.

. وضع البيانات المترابطة مقابل بعضها البعض .

. تقديم الأرقام الدالة على المؤشرات التي يرغب من يستخدمون هذه القوائم عادة في معرفتها.

2/ الأهمية النسبية و الإفصاح العام الأمثل : يرتبط هذان المفهومان ببعضها ، كما أنهما يرتبطان معا بمفهومي

الملائمة و أمانة المعلومات يرجع السبب في ارتباط الأهمية النسبية بالإفصاح الأمثل إلى أن المعلومات الهامة يتعين الإفصاح عنها ، كما أن المعلومات التي لا يتم الإفصاح عنها يفترض مسبقا أنها غير هامة<sup>1</sup>.

أما السبب في ارتباط مفهومي الأهمية النسبية و الإفصاح الأمثل معا بمفهوم الملائمة فيرجع إلى أن المعلومات التي ليست لها علاقة وثيقة بأهداف القوائم المالية تعتبر بطبيعتها معلومات غير هامة، و بالتالي ليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها و بالمثل فإن الأهمية النسبية و الإفصاح الأمثل يرتبطان معا بمفهوم أمانة المعلومات و إمكان الاعتماد عليها وذلك على أساس أن القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، وكثيرا ما تنطوي المحاسبة المالية باعتبارها وسيلة قياس و إيصال على تقديرات اجتهادية تعتمد إلى حد كبير على تقييم مستوى الأهمية، و جدير بالملاحظة أن مستوى الأهمية في المحاسبة المالية مسألة نسبية تعتمد على خصائص كمية و نوعية عليها معا، وبصفة عامة تعتبر البند ذات أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو عدم الإفصاح عنه أو عرضه بصورة غير صحيحة إلى تحريف المعلومات التي تشملها القوائم المالية على نحو يؤثر على من يستخدمون هذه القوائم عند تقييم البدائل أو اتخاذ القرار.

<sup>1</sup> سيد عطا الله السيد ، مرجع سابق، ص 112

وتستلزم خاصية الأهمية النسبية توجيه الاهتمام إلى من سيستخدمون القوائم المالية، و التعريف على ما يحتاجونه من المعلومات، فيحدد بيان أهداف المحاسبة المالية المستفيدين الرئيسيين القوائم المالية و احتياجاتهم المشتركة من المعلومات، وفي ضوء ما جاء بذلك البيان يعتبر البند أهمية نسبية إذا أراد حذفه أو عدم الإفصاح عنه أو عرضه بصورة غير صحيحة إلى تشويه المعلومات التي تشملها القوائم المالية مما يؤدي إلى تأثير على تقييم المستفيدين الخارجيين الرئيسيين مع الوحدة المحاسبية و أن تكون علاقات جديدة مع تلك الوحدة ولكي يتسنى تحديد الأهمية النسبية لبند معين يجب أن تؤخذ طبيعة ذلك البند وقيمه في الاعتبار<sup>1</sup>.

ومن المعتاد أن تقييم هذين العاملين معاً، غير أن أحدهما قد يكون هو العامل الحاسم في ظروف معينة، وتمثل الخصائص النوعية التي تتسم بها طبيعة البند فيما يلي:

أ. الأهمية الأساسية للعملية أو الحدث أو الظروف التي تعكس البند سواء كانت غير عادية أو غير متوقعة أو غير ملائمة، أو مخالفة للنظام الأساسي للمؤسسة.

ب. الأهمية الأساسية للبند كمؤشر للمسار الذي يحتمل أن تسلكه الأحداث المقبلة سواء كان ذلك في صورة أنشطة جديدة أو إدخال تغييرات جوهرية على الأنشطة القائمة أو تعديل أساليب تأدية الأعمال التي تزاو لها المؤسسة وتمثل الخصائص الكمية التي يتسم بها البند أي قيمة البند أو مقدراه فيما يلي:

أ. مقدار البند منسوب إلى التوقعات العادية

ب. حجم البند منسوباً إلى أساس ملائم، ومن أمثلة ذلك فيما يتعلق بقائمة الدخل: نسبة كل بند من البنود التي تشملها هذه القائمة إلى الدخل من التشغيل بالنسبة الجارية، أو نسبة كل هذه البنود إلى متوسط الدخل من التشغيل للسنوات الخمس الماضية (بما فيها السنة الجارية) وفيما يتعلق بقائمة المركز المالي نسبة كل بند من البنود التي تشملها هذه القائمة إلى حقوق أصحاب رأس المال أو نسبة كل هذه البنود إلى إجمالي المجموعة التي تقع فيها ذلك البند لمجموعة الأصول المتداولة أو مجموعة الخصوم طويلة الأجل.

<sup>1</sup> سيد عطا الله سيد، مرجع سابق ص 113

ويسهم الإفصاح الأمثل زيادة منفعة المعلومات المحاسبية المالية، ومن ثم فإن القوائم المالية يجب أن يتركز الإفصاح في التأكيد على المعلومات التي تتعلق إبرازها بصورة خاصة ( وهي المعلومات الملائمة ذات الأهمية النسبية<sup>1</sup>).

وهناك جانبان للإفصاح الأمثل هما :

التجميع الأمثل للبنود ، و إخفاء الشرح الأمثل على البيانات وبقدرما يتعلق الأمر بتجميع الأمثل للمفردات في مجموعات ملائمة، يجب أن تشمل القوائم المالية على التفاصيل التي تكفي لتزويد من يستخدمونها بالمعلومات المطلوبة عن الأنواع المختلفة من الأصول و الخصوم ، و حقوق أصحاب رأس المال، و الإيرادات و المصروفات، و المكاسب و الخسائر و التدفق النقدي، غير أن التفاصيل التي تزيد على الحد الملائم قد تؤدي إلى إرباك من يستخدم القوائم، إذا أنه يحتاج إلى دراسته قدر كبير من البيانات التفصيلية لكي يستخلص منها المعلومات الأمامية الذي يحتاجها و فضلا عن ذلك فإنه لا ينبغي أن تظهر البنود الهامة كمفردات مستقلة حتى لا تؤدي إلى الإفراط في سرد التفاصيل و إلى إغفال البيانات الهامة وفيما يتعلق بالشرح الأمثل للبيانات، يجب إضافة شرح تكاملي للعناوين الرئيسية، و الفرعية و القيم المالية التي تشملها القوائم بما يكفل توضيح كل منها، كما يجب تفادي وضع المعلومات الهامة في خضم من التفاصيل الضئيلة الأهمية هذا وتعتبر ضرورة لشرح حدود استخدامات هذه القوائم ، إلا أن هذه البيانات قد تكون مطولة بدرجة تتناقض مع الإفصاح الأمثل ، ويتوقف ذلك جزئيا على قدرات من يستخدمون من القوائم المالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 114

<sup>2</sup> سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص 115

#### البحث الثالث : ماهية التوحيد المحاسبي وفوائده

إن التوحيد المحاسبي وظيفة ليس من السهل فصلها عن طبيعة النظام الاقتصادي القائم من حيث أن هذه الوظيفة تقوم أساسا بإضفاء الصبغة النظامية التي يكون هذا النظام بحاجة إليها لهذا أصبح التوحيد المحاسبي مطلباً لمسايرة المحاسبة مع التغيرات الاقتصادية العديدة و المتلاحقة .

#### المطلب الأول : ماهية التوحيد المحاسبي :

**1. مفهوم التوحيد المحاسبي :** حسب الجمعية الفرنسية للتوحيد فإن التوحيد المحاسبي يشمل جملة من القواعد

التي تسمح بتنظيم أدوات و نواتج العمل، توحيدها، تبسيطها.

أما المخطط المحاسبي المراجع لسنة 1982 م فإنه يتناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه إذا جاء فيه أن التوحيد المحاسبي يهدف إلى :

. تحسين المحاسبة .

. فهم المحاسبات و إجراء الرقابة عليها .

. مقارنة المعلومات المحاسبية في الوقت و المكان .

. دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات .

. إصدار الإحصائيات .

ومن بين ما يميز التوحيد المحاسبي :

• مجموعة من الإصلاحات خاصة بالحسابات .

• تعاريف دقيقة لمحتوى كل حساب على حدا .

• نماذج من قوائم المعلومات المحاسبية الدورية .

كما أن التوحيد موجه استجابة لما يميز اقتصاد العلم المتقدم من :



- الحاجة الأساسية للمعلومات و الاتصال .
- تعميم المعالجة الالكترونية للبيانات .

### المطلب الثاني: مميزات التوحيد المحاسبي وأشكاله

#### 1- مستويات التوحيد المحاسبي :

تعتبر المعايير المحاسبية بمثابة التوجيهات الرسمية التي تحدد كيفية تسجيل بعض أنواع العمليات أو الأحداث و المعلومات التي ينبغي إعطاؤها في الملاحق المرافقة للقوائم المالية، لهذا فإن التوحيد المحاسبي يجري على المستويات الثلاثة التالية:

##### على مستوى المبادئ:

اد يقتصر التوحيد على الأسس و المبادئ المحاسبية و المعايير الأساسية التي يمكن الاهتداء بها عند تطبيق الأسس و المبادئ التي يتم توحيدها.

##### على مستوى القواعد:

في هذا المستوي نجد توحيد القواعد و الإجراءات و الوسائل المحاسبية وتتطلب هذه العملية ما يلي:

. حصر القواعد و الإجراءات و الأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا و التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة، الاختيار من بين هذه القواعد و الإجراءات و الأساليب الأفضل منها تماشيا مع مقتضيات المبادئ الموضوعية .

. الحذر عند استخدام القواعد و الإجراءات البديلة.

##### على مستوى توحيد النظام:

ويشمل التوحيد في هذا المستوي توحيد النظام المحاسبي بأسره ، وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد ووسائل و إجراءات ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية و القوائم المالية إلى نظم التكاليف و الأسس و المبادئ التي تقوم عليها .

إن عملية استحداث المعايير تمثل المرحلة الثانية في سياق عملية التوحيد التي تعتبر عملية طويلة نوعا ما، حيث تتمثل المرحلة الأولى من هذا السياق إلى الاحتياجات التي تنطوي عليها عملية التوحيد، وهذا وفق شكلين اثنين :

#### 1. أشكال التوحيد المحاسبي :

الشكل الأول : وهو أن هيئات التوحيد هي التي تأخذ المبادرة في استحداث اقتراحات جديدة في ميدان المحاسبة إذ من الممكن أن تتعلق هذه الاقتراحات بمواضيع جديدة قد تطفو على السطح، كموضوع المعلوماتية و المحاسبية مثلا، أو قد تتعلق بمشكل قديم لكنه متجدد الطرح و يكون موضوع للتساؤل من طرف المؤسسات و أصحاب المهنة.

الشكل الثاني : هو أن عملية التوحيد يمكن أن تعتمد شكل ثاني، التغييرات الاقتصادية تحتم أحيانا تفاسير محاسبة جديدة لهذه التغييرات، حتى لا تقوم المؤسسات كل على حدى بتصور الحلول المحاسبية الخاصة بما لهذه المشاكل.

#### 2 - هيئات التوحيد للمعلومات المحاسبية:

**FASB** : تم إنشاؤها سنة 1973م باعتبارها هيئة مستقلة للمهنة المحاسبية مكلفة بالتوحيد المحاسبي و أنهت أعمالها بإصدار تقريرها سنة 1973م و المتضمن أهداف المحاسبة .

لقد كان لهذا التقرير الأثر في الكر المحاسبي التقليدي بحيث تم ربط المعلومات المحاسبية و لأول مرة بعملية اتخاذ القرار، كما تم التوصل إلى الفائدة الفعلية من استخدام المعلومات المحاسبية وتكمن في الاطلاع عن التدفقات النقدية المستقبلية عوض الاطلاع على النتائج المحاسبية

**IASC** : اللجنة الدولية لتوحيد المحاسبة تم انشاؤها سنة 1973م من طرف تنظيمات المحاسبين المهنيين متضمنة تسع دول وهي " ألمانيا ، أستراليا ، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية ، اليابان ، فرنسا، المكسيك ، هولندا ، بريطانيا" ، ومن بين الأهداف الأساسية لهذه اللجنة.

. تعمل بصفة عامة على تحسين وانسجام القوانين، و المقاييس المحاسبية ، الإجراءات المتعلقة بتقديم القوائم المالية.

لقد اعتبر معدوا الإطار التصوري الصادر في جويلية سنة 1989م أن القوائم المالية تعد بمدف إعطاء معلومات مفيدة في عملية اتخاذ القرار الاقتصادي و نافعة لتشكيلة واسعة من المستعملين المحتملين " مستثمرين ، عاملون ، مقرضون، موردون، زائن، دائنون آخرون"

المبحث الرابع: نفع نظام المعلومات المحاسبية

المطلب الأول: تعريف نظام المعلومات المحاسبية ودوره

### 1- تعريف نظم المعلومات المحاسبية:

نظام المعلومات المحاسبي نظام يشمل بصفة عامة على مجموعة من الصفات والخصائص من الموارد و أهداف مسطرة ونظم فرعية و إجراءات الرقابة ومستخدمين له

إلا أنه يعتمد على الحاسبة كأساس لتدفق المعلومات و تشغيلها ، و الحصول على مفرجات في شكل معلومة نهائية محاسبية وقد عرف النظام المحاسبي من قبل KOHLER بأنه يقوم بتسجيل العمليات المالية وإعداد تقرير عنها فالحاسبة هنا تعتبر لغة توصيل المعلومات من خلال الأفراد حيث يقوم الأخير باستخدام تلك المعلومات لا اتخاذ القرار المناسب و يعرف BAGE بأنها نظام لتتبع الأحداث المالية في حياة أي فرد أو ينظم بطريقة على الفرد أو التنظيم من التقدير عن مركزه الماضي و الأفراد التي قام بها ، ذلك لكل من يكون مهتما بالفرد أو التنظيم موضع التقدير.

وقد عرف نظام المعلومات المحاسبية من قبل ما يكون و آخرون سنة 1977 بأنه أحد عناصر المنظمة وذلك يجمع ، وتصنيف، ومعالجة و تحليل و اتصال مالي موجه ، واتخاذ القرارات و المعلومات للجهات الخارجية بالمؤسسة ( مثل : المستثمرون، الدائمنون ، وكالات الضريبة ) وللجهات الداخلية ( للإدارة بشكل أولي )

كما أنه نظام يتعلق بالبيانات الاقتصادية الناتجة من الأحداث الخارجية أو العمليات الداخلية ، ومعظم هذه تكون هذه البيانات غير مالية مثل : عدد ساعات العمل ، وترجم إلى بيانات مالية، و الذي ينتج عن تشغيلها مستندات و تقارير وقوائم مالية و بعض المعومات الأخرى<sup>1</sup>

### 2- دور نظام المعلومات المحاسبية :

يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مستخدميها المختلفين داخل المؤسسة يعملون في مختلف المستويات الإدارية أو خارجيين كالعلاء و الجهات الحكومية وغيرهم ومن أهدافه<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي ، نظم المعلومات المحاسبية الدار الجامعية ، 2005،ص 43  
<sup>2</sup> عبد المقصود ديبان ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، نظم المعلومات المحاسبية و تكنولوجيا المعلومات ، مصر، الدار الجامعية ، 2004،ص 19 ،18

#### توفير المعلومات اللازمة لإنجاز العمليات و المهام اليومية :

تقوم المؤسسة الاقتصادية يوميا بعدد من الأحداث الاقتصادية يطلق عليها العمليات المحاسبية، وهي بمثابة أحداث تعبر عن عمليات تبادل لها قيمة اقتصادية مثل بيع المنتجات ، واستلام النقدية من العملاء ، ويتضمن تشغيل العمليات كل من التشغيل المحاسبي و العمليات غير المحاسبية ، وهذا من خلال إجراءات نمطية تتضمن كل من المستندات الأولية ( التسجيل المحاسبي ، التشغيل و الرقابة على المخرجات) ويتم تشغيل العمليات من خلال نظم تشغيل ومعالجة العمليات ،وهي عبارة عن نظم فرعية لنظام المعلومات المحاسبية، ويعمل كل نظام على تشغيل مجموعة من الخطوات لكل نوع من العمليات ما ينتج عنه معلومات محاسبية و مالية تخدم المستويات الإدارية.

#### خدمة المستويات الإدارية المختلفة:

نظرا لا تصافه بالشمول حيث يمتد إلى كل نشاط المؤسسة، فإنه يوفر المعلومات المفيدة للمديرين في كل المستويات الادارية ، فغالبا ما يحتاج كل موقع من مواقع اتخاذ القرارات إلى المعلومات المحاسبية سواء في المستويات الدنيا لمعرفة سير العمل اليومي ، أو مستوى الإدارة الوسطى لمعرفة مستوى جودة و كفاءة الأداء ، أو مستوى الإدارة العليا في شكل موازنات رأسمالية توضح نتائج القرارات الاستثمارية في الأجل الطويل.

يضاف إلى ذلك هناك مجموعة عريضة من المستخدمين الخارجيين للبيانات المحاسبية يمكن تصنيفهم إلى ثلاث (3) مجموعات : الأولى المستثمرون الحاليون والمتوقعون و البنوك الذين يمثلون مصادر التمويل الهامة المتاحة للوحدة أما المجموعة الثانية فتشمل المدنين و الدائنون، الذين يساهمون في عمليات التشغيل اليومي للمؤسسة وتمثل المجموعة الثالثة من المستخدمين الخارجيين في الهيئات التجارية و الرسمية و الحكومية، التي تؤثر قراراتها على المؤسسة مثل مصلحة الضرائب ووزارة المالية و الجهاز المركزي للمحاسبات... الخ

#### إعداد تقارير الأداء الإداري:

ينبغي أن تفصح الإدارة عن مدى وفائها بالمسؤوليات القانونية الملقاة على عاتقها اتجاه الأطراف الخارجية، و الإفصاح عن المركز المالي ، ونتيجة النشاط للأطراف الخارجية كالمساهمين و الدائنين ونقابات العمال وسوق المال و الجهات الحكومية وغيره<sup>1</sup> .

إن من أهم نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية توصيل المعلومات الملائمة لكافة أطراف المؤسسة، وتتم الاتصالات شفويا ، إلا أن غالبتها يكون في صورة تقارير دورية مكتوبة تعرف بتقارير الأداء ، وتهدف إلى قياس مدى نجاح أو فشل الإدارات المختلفة في تحقيق أهداف المؤسسة ، وتشمل تلك التقارير على المقارنة بين إنجازات الأقسام الفعلية مع تلك الأهداف المتفق عليها في خطة التشغيل أو الموازنة ، كما يجب توفر خاصيتين أساسيتين في تقارير الأداء لكي تؤدي مهمتها الرقابية بنجاح، وهما الوقتية بمعنى قصر الفترة الزمنية بين وقت حدوث النشاط أو الوظيفة و تاريخ إعداد وتوزيع الأداء و الملائمة أي تزويد المختص بمعلومات ملائمة لاتخاذ القرار المناسب، وهذا لتحقيق أهداف إدارته التشغيلية<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> عبد المقصود ، ديبان عبد اللطيف ناصر نور الدين مرجع سابق ،ص 19  
<sup>2</sup> ستيفن موسكوف ،مارك سيمكن ، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ، العربية السعودية ،دار المريخ ،2001،ص 72

#### المطلب الثاني: تشغيل نظام المعلومات المحاسبية:

#### 1- إدخال وتشغيل البيانات في نظام المعلومات المحاسبية ( المعالجة المحاسبية

#### البيانات في نظام المعلومات المحاسبية) :

تتم المعالجة المحاسبية للبيانات في إطار نظام المعلومات المحاسبية فور تحقيق الأحداث ذات الطابع الاقتصادي حيث يتم تسجيل تلك الأحداث الاقتصادية على شكل عمليات محاسبية وفيما يلي مراحل إدخال و معالجة البيانات في نظام المعلومات المحاسبية:

#### 1-1- تجمع بيانات العمليات من الوثائق الأصلية :

وتشمل هذه المرحلة و التي يطلق عليها إدخال البيانات :

. الحصول على البيانات من نظام العمليات .

. تسجيل هذه البيانات في المستندات و الوثائق الملائمة .

. التحقق من صحة البيانات و تسجيلها على المستندات .

. التأكد من شمولية المستندات و كمالها .

. استلام المستندات الأساسية الناجمة عن نظام العمليات مثل: الفاتورة، أمر البيع، وثيقة شحن.... الخ وعبر مجموعة من

الإجراءات يتم التأكد من صحة هذه البيانات و المستندات .

على الرغم من إمكانية تسجيل البيانات المتعلقة بأنشطة العمليات على أوراق فارغة في الدفاتر ، إلا أن الرقابة و الدقة

الأفضل تحقق عند استخدام نماذج خاصة للتسجيل تسمى الوثائق الأصلية مثل: طلب الشراء لطلب البضاعة من الموردين ، كما

يمكن لتصميم هذه الوثائق بشكل مناسب أن يحسن من الدقة و الكفاءة في تسجيل بيانات العمليات أيضا.

#### 1-2- عمليات المعالجة :

وتقوم عملية المعالجة في نظام المحاسبية بتحويل البيانات المدخلة إلى معلومات ، وتتم في هذه المرحلة إجراء مجموعة من

عمليات المعالجة على الوثائق التي تم الحصول عليها وهي:

- . تصنيفها وفقا لمعايير محددة مسبقا مثل: ملف فواتير المبيعات ، أو ملف أوامر الصرف .
- . نقل محتواها إلى وثائق أو مستندات أخرى، مثل إعداد أمر بالصرف يتصف بنقل محتويات فاتورة الشراء وتقرير الاستلام إلى مستند أمر بالصرف.
- . ترحيل محتوى الوثائق و المستندات إلى السجلات المحاسبية الملائمة مثل: ترحيل فواتير المبيعات الآجلة إلى حسابات المدنين ذات العلاقة ، و تسجيل العملية في اليومية وترحيلها إلى حسابات الأستاذ العام .

### 1-3- توليد المعلومات:

- وهي المرحلة الثالثة لنظام المعلومات المحاسبية، وهي وظيفة توفير المعلومات المفيدة للإدارة لاتخاذ القرارات و للمستخدمين الخارجيين ويتم تأمين المعلومات على شكل تقارير تصنف إلى فئتين رئيسيتين: التقارير المالية و التقارير الإدارية<sup>1</sup>.
- أ. **التقارير المالية** : ويتضمن إعدادها سلسلة من العمليات ، حيث يتم استخدام المعطيات و البيانات في إعداد التقارير المالية و التي تستخدم كأساس في عمليات التخطيط و الرقابة و التحليل في الأقسام المختلفة في المؤسسة، و تتم عملية اختيار و إعادة صياغة للبيانات و المعلومات المخزنة حسب الحاجة إلى المعلومات من قبل المراكز الإدارية المختلفة للمؤسسة وعلى سبيل المثال: قوائم تكاليف المنتجات و الأقسام ، تقارير الرواتب و الأجور ، الطاقة الإنتاجية ..... الخ .
- ب. **التقارير الإدارية** : من خصائص نظام المعلومات المحاسبية أن يكون ذا قدرة على تزويد الإداريين بالمعلومات التشغيلية التفصيلية حول أداء الشركة مثلا: تقارير حول حالة المخزون ، الربحية ، المتحصلات النقدية ، الموازنات التخطيطية.... الخ
- وغالبا ما يتم الاعتماد على كل من المقاييس المالية التقليدية و البيانات التشغيلية لتقدير الأداء الأنسب و التام كما يجب أن تتضمن معظم الوثائق الأصلية كلا من البيانات المالية و التشغيلية حول عمليات المؤسسة<sup>2</sup> .

### 1-4-1 تأمين رقابة فعالة على البيانات :

وهي تعني توفير رقابة داخلية كافية لتحقيق ثلاث أهداف وهي:

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد قاسم ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية ، الأردن ، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2004، ص 46

<sup>2</sup> عبد الرزاق محمد قاسم ، مرجع نفسه، ص 47

. تأكيد الثقة بالمعلومات المنتجة من خلال النظام .

. تأكيد القيام بنشاطات العمل بشكل كفؤ ودقيق .

. حماية أصول المؤسسة وبياناتها .

وتستخدم المؤسسات مجموعة من الإجراءات لتحقيق رقابة داخلية فعالة من أهمها :

. التحديد المسبق للصلاحيات والمسؤوليات عن تنفيذ الأعمال و الأنشطة .

. الفصل بين الوظائف و المهام ذات العلاقة ببعضها.

. تأمين التوثيق الكافي و الملائم لكل الفعاليات و الأنشطة .

. التقويم المستقل للأداء في الوحدات التنظيمية داخل المؤسسة<sup>1</sup> .

## 2- نظام المعلومات المحاسبية المالية و تشغيل العمليات:

تختص نظم المعلومات المحاسبية بتوفير معظم المعلومات الاقتصادية التي يمكن التعبير عنها ماليا ، وذلك عن طريق تسجيل

ومعالجة البيانات الاقتصادية و التقرير عنها لعدة أطراف داخلية و خارجية ، لذا يمكن أن نميز بين نظامين للمعلومات المحاسبية ،

فنجد نظام معلومات المحاسبية المالية، ونظام معلومات المحاسبية الإدارية ولكل منها أهدافه ووظائفه.

. **نظام المعلومات المحاسبية المالية:** كون نظم المعلومات المحاسبية تقوم بتسجيل ومعالجة البيانات المالية الاقتصادية و التقرير

عنها لعدة أطراف خارجية و داخلية فإنه يمكن تعريف نظام معلومات المحاسبية كالاتي:

" هو نظام معلومات محاسبية يختص بتسجيل وتشغيل و التقرير عن العمليات المحاسبية التي تتحقق طبقا للمبادئ المحاسبية "

تخضع كافة نظم المعلومات المحاسبية إلى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وتعتبر هذه المبادئ ضرورية وهامة لإعداد

التقارير المالية وطبقا لهذه المبادئ فإن الأحداث ذات التأثير النقدي على المؤسسة يجب التعرف عليها وتسجيلها كعملية محاسبية<sup>2</sup>.

يعتبر نموذج نظام معلومات المحاسبية المالية مفتاحا للعلاقة التي تمثل المعادلة المالية:

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد قاسم ، مرجع سابق، ص 50  
<sup>2</sup> عبد المقصود و آخرون ، مرجع سابق، ص 118



الأصول = حقوق الملكية .

ويهدف هذا النموذج إلى إنتاج معلومات يستخدمها أشخاص خارج المشروع ، وغالبا ما تتكرر المعلومات في شكل قوائم مالية، وكلها تعد حسب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، وبالتالي فإن أحد الأغراض الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبية المالية هو المساعدة في القيام بالعمليات المالية للمؤسسة ويتحقق هذا الغرض من خلال تشغيل العمليات ، والتي تتم مع الأطراف الخارجية وكذلك العمليات الداخلية للمؤسسة<sup>1</sup>

#### تشغيل العمليات :

يقدم نظام المعلومات المحاسبية نوعين من التشغيل هما تشغيل العمليات و تشغيل المعلومات، وتشغيل العمليات يقدم معلومات عن نتائج العمليات و معلومات رقابية.

العمليات هي الأحداث الاقتصادية التي يمكن أن تقاس في صورة مالية و التي تؤثر على الأصول و حقوق الملكية للمشروع ، وتنعكس في شكل الحسابات و القوائم المالية للمؤسسة و العمليات الخارجية تظهر من التبادل بين المؤسسة و الأطراف الخارجية ، أما العمليات الداخلية فتظهر من العمليات الداخلية مثل دفع الأجور للعاملين، وهناك أنواع معينة من العمليات الداخلية للمؤسسة الصناعية مثل تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع وهذا عن طريق إجراءات معيارية .

أما عن العمليات الخارجية فنجد مثلاً: بيع المنتجات للمستهلكين أو تقديم الخدمات شراء البضاعة، المواد، الأصول الثابتة من الموردين<sup>2</sup>..... الخ

ويشمل تشغيل العمليات المعالجة المحاسبية للبيانات في إطار نظام معلومات المحاسبية المالية، حيث يتم تسجيل الأحداث الاقتصادية على شكل عمليات محاسبية ويتم التعبير عن الإجراءات التي يحتويها نظام المعلومات المحاسبية لتحقيق معالجة البيانات اصطلاحياً بالدورة المحاسبية، وهي تتكون من 6 خطوات رئيسية وهي :

#### 2-1- تسجيل العمليات المحاسبية : ويطلق على هذه الخطوات اصطلاحاً قيود اليومية ويعتبر تسجيل الأحداث

المالية في صورة قيود عن طريق تحليل هذه الأحداث لتحديد الحسابات التي تأثرت بهذه الأحداث ويتمثل هذا التأثير في صورة

<sup>1</sup> ثناء علي القباني ، نظم المعلومات المحاسبية ، مصر ، الدار الجامعة، 2008، ص 22  
<sup>2</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي ، مرجع سابق، ص 53

دائنة الحساب أو مديونيته كنتيجة للحدث المالي موضع التحليل من المعروف أن العديد من المؤسسات لا تقتصر تسجيلاتها للأحداث المالية على سجل اليومية العامة فقط، بل يمتد ذلك لاستخدام العديد من سجلات اليومية الخاصة و التي تصمم خصيصا لتسجيل أحداث مالية ذات طبيعة خاصة كعمليات البيع و الشراء لأجل سحب أو قبول أوراق تجارية... الخ ، ويطلق على هذه السجلات اصطلاحا باليوميات المساعدة أو الخاصة<sup>1</sup> .

تتولى كل مؤسسة إعداد مخطط محاسبي يوضح بيانا تفصيليا بأسماء الحسابات التي تمسكها المؤسسة في سجلاتها و التي تكون في مجموعها جزئية في نظام حسابات المؤسسة.

### 2-2- الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام و المساعدة :

وهذه الخطوة الثانية وتتم كالآتي:

بعد التسجيل في دفتر اليومية العامة يتم ترحيل القيود المثبتة في دفتر اليومية إلى الحسابات ذات العلاقة، بحيث يتم تجميع البيانات المتشابهة في حسابات واحدة يحمل اسما محددًا .

ويستخدم دفتر الأستاذ من أجل تبويب البيانات التي تم إثباتها بموجب القيود المزدوجة في دفتر اليومية، حيث يتم فتح حساب أستاذ لكل بند من بنود الأصول و الخصوم و حقوق الملكية و المصاريف و الإيرادات ، ويتخذ دفتر الأستاذ عادة شكل دفتر مجلد يضم الحسابات بطرفيها المدين و الدائن ، ويوجد نوعان من دفاتر الأستاذ ، هما دفتر الأستاذ العام و يتضمن جميع الحسابات الإجمالية لعمليات المؤسسة و النوع الثاني هو دفتر الأستاذ المساعد ويتضمن تحليل الحسابات في دفتر الأستاذ العام، مثل فتح حساب لكل من المدينين في دفتر الأستاذ العام وفتح الأستاذ المساعد لكل مدين<sup>2</sup> .

### 2-3- إعداد ميزان المراجعة :

<sup>1</sup> عبد المقصود ديبان، د ناصر عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 120  
<sup>2</sup> حسين القاضي ، مأمون حمدان ، نظرية المحاسبة ، الأردن دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2007، ص 137

يعتبر إعداد ميزان المراجعة بمثابة الخطوة الثالثة في سلسلة خطوات معالجة الأحداث المالية في إطار نظام المعلومات المحاسبية، وحيث أن المؤسسة تقوم خلال أي فترة محاسبية بإجراء العديد من عمليات التسجيل، و التوبوب المحاسبي للأحداث المالية التي تتولد عن نشاطاتها، و التي تكون عادة متباينة وذات حجم كبير، لذلك فإنه من الضروري قبل البدء في إعداد التقارير المحاسبية أن يتم تلخيص الآثار الناتجة عن تلك الأحداث في صورة ميزان مراجعة.

#### 2-4- إجراء قيود التسوية:

تعتبر إجراء تسجيل قيود التسوية تحقيقاً لمبدأ الاستحقاق ويتم في هذه الخطوات إثبات قيود الاستحقاق، وتسوية حساب امتلاك الأصول و الديون المعدومة و المشكوك فيها ، وتسجيل القيود المتعلقة بإنشاء المخصصات أو تعديل قيمتها على ضوء الجرد الفعلي لعناصر الأصول ، و الالتزامات الخاصة بالمؤسسة و تهدف هذه الخطوات إلى تطبيق مبدأ الاستحقاق حيث تتم الإجراءات اللازمة لتحميل الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات و إيرادات كذلك فإن هذه الإجراءات تحقق أيضاً من سلامة تطبيق مبدأ المقابلة في المرحلة التالية ، حيث تتم مقابلة الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية بمصروفات تلك الفترة وصولاً إلى نتيجة أعمال المؤسسة التي تعكسها وتفصح عنها التقارير المحاسبية التي تتعلق بقياس نتيجة أعمال المؤسسة ( الحسابات الختامية)<sup>1</sup> .

#### 2-5- إعداد التقارير المحاسبية :

تتمثل التقارير المحاسبية في الحسابات الختامية و الميزانية ، ويمكن أن يتحقق إعداد التقارير المحاسبية بسهولة ويسر إذا قام محاسبو المؤسسة بإعداد ميزان المراجعة بعد إجراء القيود الخاصة بالتسوية، حيث تعبر الأرصدة المدينة و الدائنة في هذا الميزان عن حقيقة حسابات المؤسسة بعد إجراء التعديلات و التسويات التي تمت في الخطوة الرابعة ( قيود التسوية ) . ويمكن أن نطلق على هذا الميزان اصطلاح ميزان المراجعة بعد التسويات ومن خلال هذا الميزان الأخير يتم إعداد التقارير المحاسبية عن الفترة ، ويتم إعداد التقارير المحاسبية المشار إليها وفقاً للقواعد المحاسبية المقبولة عموماً ، وذلك من خلال نظام معلومات المحاسبية المالية<sup>1</sup> .

#### 2-6- اقفال السجلات :

<sup>1</sup> عبد المقصود دبيان و آخرون، مرجع سابق، ص 186.  
<sup>1</sup> عبد المقصود دبيان ، عبد اللطيف ناصر ، مرجع سابق، ص 124.

بعد أن يتم الانتهاء من إعداد التقارير عن الفترة يقوم المحاسبون عادة بإعداد السجلات لاستقبال الأحداث المالية التالية ويتضمن ذلك إجراء مجموعة من الخطوات التي تؤدي إلى إقفال الحسابات المنتهية و القيود العكسية اللازمة لفتح الحسابات المستمرة.

تؤدي قيود الإقفال إلى تحويل أرصدة حسابات الإيرادات و المصروفات التي تخص الفترة المالية إلى الحسابات الختامية التي ينتج عنها التواصل إلى دخل المؤسسة و يترصد هذه الحسابات الأخيرة فإن الرصيد النهائي لها يعبر عن صافي الدخل الذي يتم تحويله بدوره إلى حساب الأرباح المحتجزة مما يترتب عليها إقفال الحسابات الختامية ليصبح كل منها صفراً.

ويقوم المحاسبون أيضاً بإجراء قيود عكسية لتحويل حسابات الإيرادات و المصروفات المقدمة و المستحقة إلى حسابات الإيرادات و المصروفات لتأكيد أولوية هذه الإيرادات و المصروفات للتسوية خلال الفترة المالية التالية<sup>2</sup>.

### 3- دورات تشغيل العمليات:

يعتبر تشغيل العمليات أحد الأهداف الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبية المالية، هذه العمليات التشغيلية تصنف ضمن دورات تشغيلية جزئية تتكامل مع بعضها البعض ، وفيما يلي أهم هذه الدورات :

### 3-1- دورة الأستاذ العام و التقارير المالية :

يحتوي الأستاذ العام كافة المستندات و الملفات الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبية ، والذي يتم من خلاله تحديث هاته المستندات و الملفات بكافة العمليات التي تتم بدورة الإيرادات و دورة الاتفاق.

**أهداف الدورة :** وتهدف دورة الأستاذ العام إلى:

. تسجيل كافة العمليات المحاسبية بسرعة و بدقة .

. ترحيل هذه العمليات للحسابات المناسبة.

. المحافظة على التوازن ( بين الأرصدة المدنية و الدائنة ) في الحسابات .

. إعداد القيود المطلوبة للتسويات .

<sup>2</sup> عبد المقصود ديبان ، مرجع سابق ، ص 126

استخراج القوائم المالية الفترية .

وظائف دورة الأستاذ العام: من أجل تحقيق الأهداف السالفة الذكر فإن نظام الأستاذ العام يقوم بإنجاز عدد من الوظائف

وهي :

. تجميع بيانات العمليات .

. تشغيل العمليات .

. تخزين بيانات العمليات .

. إمساك حسابات للمراقبة.

. استخراج التقارير المالية .

**مخرجات نظام الأستاذ العام :** يساعد نظام الأستاذ العام في استخراج التقارير المالية ، سواء تلك التي تقدم للأطراف الخارجية

مثل : قائمة المركز المالي وقائمة الربح ، قائمة التدفقات النقدية وهذه القوائم تتركز في إعدادها على أرصدة الحسابات الموجودة في

المستندات الرئيسية لنظام الأستاذ العام<sup>1</sup>.

وفي نهاية كل فترة محاسبية يتم إعداد ميزان المراجعة ، كما يقدم نظام الأستاذ العام مجموعة من التقارير الإدارية التي تقدم للمديرين

في مراكز اتخاذ القرارات و لأداء المهام الإدارية من تخطيط ورقابة و اتخاذ قرارات، فهناك التقارير المرتبطة مثل تحليل الاتجاه

للمبيعات و الموازنات التخطيطية وكذلك الموازنة النقدية، كما يقدم تقارير رقابية عديدة مثل تقارير التكاليف و إنجازات التكاليف

وفقا لمراكز المسؤولية المختلفة .

**3-2- دورة الإيرادات :** تعتبر دورة الإيراد من أهم الدورات في نظام المعلومات المحاسبي فهذه الدورة بالإضافة إلى

دورة الإنفاق تمثل المصادر الرئيسية للمدخلات في نظام الأستاذ العام، و التي من خلال يتم إعداد القوائم المالية و التقارير

الإدارية.

**أهداف دورة الإيراد:**

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي ، نظم المعلومات المحاسبية ، مصر الدار الجامعية، 1998، ص 215.

يعتبر الهدف الرئيسي لهذه الدورة هو تسهيل عملية تقديم السلعة أو الخدمة للمستهلك مقابل الحصول على النقدية ويمكن تقييم

هذا الهدف العام إلى الأهداف التالية:

. التحقق من المركز الائتماني للعميل .

. تسليم البضاعة للعميل أو تقديم الخدمة للمستهلك في التاريخ المحدد .

. إرسال الفاتورة للعميل بصفة دورية وبطريقة سلمية .

. تسجيل النقدية المستلمة بسرعة وبدقة .

. ترحيل عمليات المبيعات واستلام النقدية إلى حسابات العملاء المناسبة وفي دفتر أستاذ العملاء

. رقابة و حماية البضاعة حتى يتم تسليمها للعميل وكذلك النقدية حتى يتم إيداعها للبنك

. إعداد كافة المستندات اللازمة و التقارير الإدارية المتعلقة بالمبيعات أو أداء الخدمة

**وظائف دورة الإيراد :** ولتحقيق الأهداف السالفة الذكر هناك مجموعة من الوظائف

. الحصول على طلب العميل وفحص المركز الائتماني له .

. تشغيل طلب العميل و إعداد البضاعة و إرسالها له.

. إرسال الفاتورة للعميل واستلام و إيداع النقدية .

. الترحيل للأستاذ المساعد ، ثم الترحيل للأستاذ العام .

. إعداد التقارير المالية و المخرجات الأخرى<sup>1</sup> .

**مخرجات دورة الإيرادات :** وهي تتضمن عداد التقارير و القوائم التي تخدم الادارة للقيام بوظائفها المختلفة، علاوة على أن هذه

الدورة تمد دور الأستاذ العام بالبيانات الخاصة بالمبيعات و أرصدة حسابات العملاء التي تساعد في إعداد القوائم المالية ، مثل

قائمة المركز المالي ، قائمة الربح في نهاية كل دورة محاسبية ومن أهم المخرجات التي تقدمها دورة الإيرادات ما يلي :

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهرواي ، مرجع سابق ، ص 241.

. قائمة الفواتير الشهرية .

. جدول أعمال حسابات العملاء .

. تقرير تحليل المبيعات .

. قائمة التدفقات النقدية <sup>2</sup> .

**دورة الإنفاق :** تختص دورة الإنفاق بتسجيل كافة الأحداث الاقتصادية اللازمة لحياة ونقل ملكية المواد و المهمات وقطع الغيار و باقي المستلزمات الأخرى للمؤسسة، كما نختص بتسجيل ما يتم انفاقه على الخدمات التي تحصل عليها المؤسسة من الأطراف الخارجية وتتكون دورة الإنفاق من عدة نظم تطبيقية فرعية مثل : نظام الشراء، الاستلام، التخزين، إعداد المستندات ، حساب الموردين ، نظام المدفوعات النقدية <sup>3</sup> .

وفي نهاية كل فترة يتم إعداد ميزان المراجعة، كما يقدم نظام الأستاذ العام مجموعة من التقارير الإدارية التي تقدم للمديرين في مراكز اتخاذ القرارات و لأداء المهام الادارية من تخطيط ورقابة و اتخاذ قرارات واتخاذ قرارات، فهناك التقارير المرتبطة بالتخطيط مثل تحليل الاتجاه للمبيعات و الموازنات التخطيطية و كذلك الموازنة النقدية، كما يقدم تقارير رقابية عديدة مثل تقارير التكاليف و انحرافات التكاليف وفقا لمراكز المسؤولية المختلفة.

**3-2- دورة الإيرادات :** تعتبر دورة الإيراد من أهم الدورات في نظام المعلومات المحاسبي فهذه الدورة بالإضافة إلى

دورة الإنفاق تمثل المصادر الرئيسية للمدخلات في نظام الأستاذ العام، و التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية و التقارير الادارية

#### أهداف دورة الإيراد:

يعتبر الهدف الرئيسي لهذه الدورة هو تسهيل عملية تقديم السلعة أو الخدمة للمستهلك مقابل الحصول على النقدية، ويمكن تقسيم

هذا الهدف العام إلى الأهداف التالية:

التحقيق من المركز الائتماني للعميل.

. تسليم البضاعة للعميل أو تقديم الخدمة للمستهلك في التاريخ المحدد

<sup>2</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي مرجع سابق ص 278 .

<sup>3</sup> عبد المقصود ديبان و آخرون ، مرجع سابق ص 287.

. إرسال الفاتورة للعميل بصفة دورية وبطريقة سليمة

. تسجيل النقدية المستلمة بسرعة و بدقة

. ترحيل عمليات المبيعات و استلام النقدية إلى حسابات العملاء المناسبة وفي دفتر أستاذ العملاء

. رقابة وحماية البضاعة حتي يتم تسليمها للعميل وكذلك النقدية حتي يتم إيداعها للبنك

. إعداد كافة المستندات اللازمة و التقارير الادارية المتعلقة بالمبيعات أو أداء الخدمة.

وظائف دورة الإيراد: ولتحقيق الأهداف السالفة الذكر هناك مجموعة من الوظائف

. الحصول على طلب العميل وفحص المركز الائتماني له.

. تشغيل طلب العميل و إعداد البضاعة و إرسالها له .

. إرسال الفاتورة للعميل و استلام و إيداع النقدية

. الترحيل للأستاذ المساعد، ثم الترحيل للأستاذ العام

. إعداد التقارير المالية و المخرجات الأخرى<sup>1</sup>.

**مخرجات دورة الإيرادات:** وهي تتضمن عددا من التقارير و القوائم التي تخدم الادارة للقيام بوظائفها المختلفة، علاوة على أن

هذه الدورة تمد دورة الأستاذ العام بالبيانات الخاصة بالمبيعات و أرصدة حسابات العملاء، والتي تساعد في إعداد القوائم المالية،

مثل قائمة المركز المالي، قائمة الربح في نهاية كل دورة محاسبية ومن أهم المخرجات التي تقدمها دورة الإيرادات ما يلي:

. قائمة الفواتير الشهرية.

. جدول أعمال حسابات العملاء

. تقرير تحليل المبيعات.

. قائمة التدفقات النقدية<sup>1</sup>.

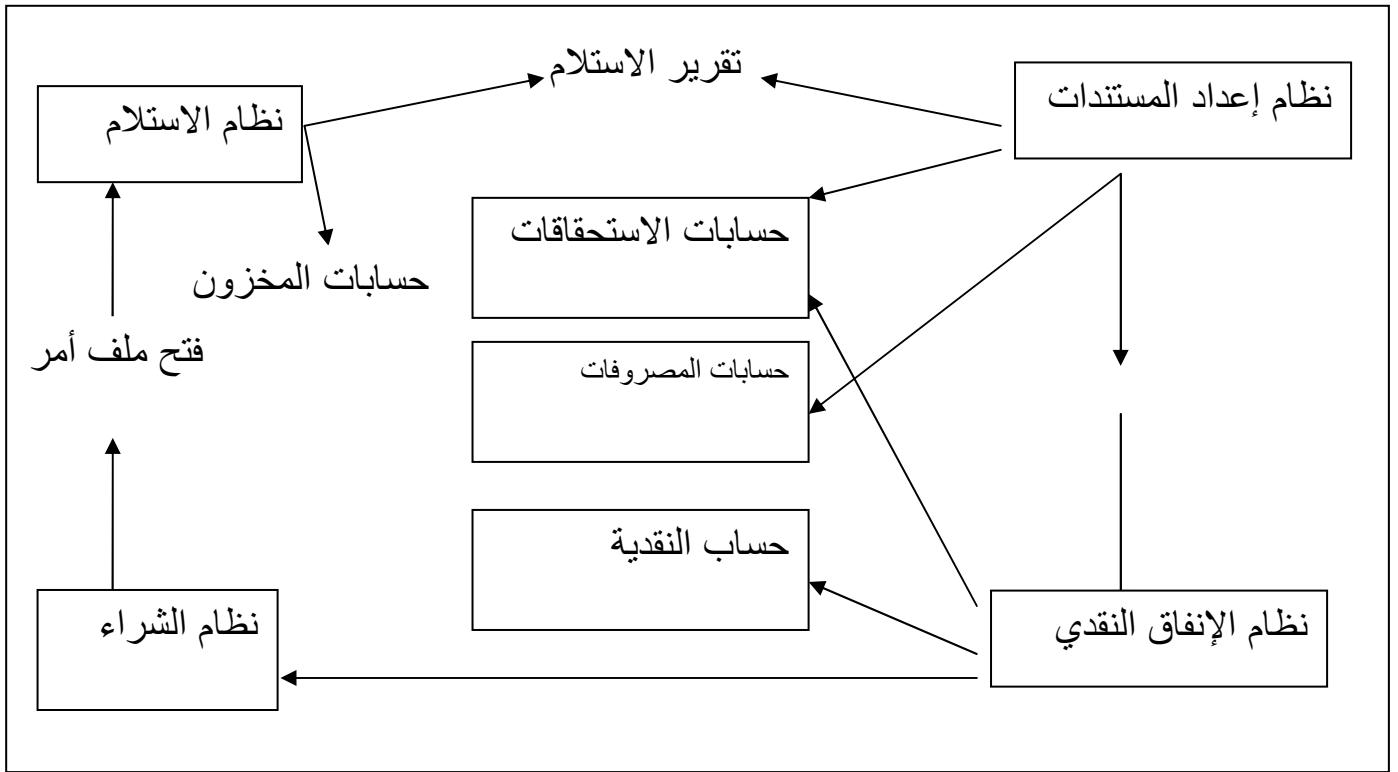
<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي ،مرجع سابق، ص 241.



دورة الإنفاق: تختص الإنفاق بتسجيل كافة الأحداث الاقتصادية اللازمة لحياة ونقل ملكية المواد و المهتمات وقطع الغيار و باقي المستلزمات الأخرى للمؤسسة، كما تختص بتسجيل ما يتم إنفاقه على الخدمات التي تحصل عليها المؤسسة من الأطراف الخارجية، وتتكون دورة الاتفاق من عدة نظم تطبيقية فرعية مثل: نظام الشراء، الاستلام، التخزين، إعداد المستندات، حساب الموردين، نظام المدفوعات النقدية<sup>2</sup>.

و الشكل التالي يوضح هذه النظم كالتالي:

الشكل رقم ( 2.2 ) النظم الفرعية لدورة الإنفاق



المصدر : عبد المقصود دبيان و آخرون ،مرجع سابق ص 287

الهدف من دورة الإنفاق : تتحقق عملية التسجيل المرتبطة بدورة الإنفاق عدة أهداف مثل:

. ضمان توفير احتياجات المؤسسة (من خلال نظام الشراء).

. التأكد من صلاحية الاحتياجات الواردة .

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي مرجع سابق، ص 278

<sup>2</sup> عبد المقصود دبيان ، و آخرون ، مرجع سابق، ص 287

. الحفاظ على تلك الاحتياجات لحين استخدامها ( نظام التخزين).

. التحقق من صحة الفواتير وترحيلها لحسابات الموردين المختصة ( نظام إعداد المستندات وحسابات الموردين).

. تسجيل المدفوعات النقدية بمجرد حدوثها ( نظام المدفوعات النقدية) أهم التقارير الخاصة بدورة الانفاق : وقد تكون مالية أو غير مالية من أهمها:

. تقرير يضم كافة أوامر الشراء .

. تقرير يضم كافة أوامر الشراء المرسله للموردين .

. تقرير يوضح حالة المخزون.

. تقارير تختص بالفواتير المستلمة من الموردين، و أخرى للشيكات المحررة من طرفهم.

. تقارير تختص بالفواتير مستحقة لسداد الموردين<sup>1</sup>.

ويمكننا تلخيص الأحداث التي تشملها هاته الدورات المحاسبية كما في الجدول التالي:

<sup>1</sup> عبد المقصود ديبان و آخرون، مرجع سابق، ص 287

الجدول رقم ( 2.1 ) أحداث الدورة المحاسبية

الدورة	الأحداث التي تشملها
. دورة الأستاذ العام و التقارير المالية	. تحويل العمليات المحاسبية في دورات العمليات . إنتاج تقارير مالية
. دورة الإيراد	. بيع المنتجات و الخدمات . القبض النقدي من العملاء نتيجة شراء المنتجات
. دورة الإنفاق	. شراء خامات أو خدمات . تسديد نقدي لثمن الخدمات أو الخامات المشتراة

المصدر : ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص 200.

#### 4- نظام معلومات المحاسبية الإدارية وتشغيل المعلومات:

إضافة إلى نظم معلومات المحاسبية المالية، يقدم المعلومات المحاسبية نموذجاً آخر من النظم الفرعية هو معلومات المحاسبية الإدارية، و الذي يتم عن طريق تشغيل المعلومات.

#### 4-1- نظام معلومات المحاسبية الإدارية:

إن نطاق نظام تشغيل ومعالجة البيانات المحاسبية في المؤسسة يتجاوز عادة حدود المبادئ المحاسبية ذات القبول العام، فإذا تضمن مثلاً إعداد الموازنات التخطيطية على أسس تقديرية فإن ذلك ينطوي على إجراءات للتعرف على الأحداث المالية المتوقعة مستقبلاً، وتقدير الآثار النقدية الناجمة عنها، وهذا يعتبر خروجاً عن المبادئ المحاسبية ذات القبول العام و تجاوزاً لمضمونها، ومنه

يمكن تعريف نظام معلومات المحاسبية الإدارية بأنه مجموعة النظم التي تستهدف توفير المعلومات للاستخدام الداخلي بواسطة إدارة المؤسسة، مثل نظام الموازنات التخطيطية وما يماثله من نظم أخرى.

تهتم نظم المعلومات المحاسبية الإدارية بإعداد قوائم مالية دورية مثل قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية، كما يستخدم الأفراد داخل المؤسسة أيضا معلومات المحاسبة المالية من أجل التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة مثل معلومات عن الربحية لأحد أقسام المؤسسة ، أو اتخاذ قرارات استثمارية مستقبلية<sup>1</sup>.

العلاقة بين نظام معلومات المحاسبية المالية و الادارية:

تنظر النظرة المعاصرة لنظام المعلومات المحاسبية على أنه نظام واسع على مستوى المؤسسة و أن المحاسبة منتج أولي و أساسي للمعلومات، يقوم النظام بتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة، هذا المفهوم يأخذ في الحسبان الترابط بين نظام معلومات المحاسبة الإدارية و المالية، ويمكن التمييز بين هذين النظامين في كون الأول يهدف إلى إنتاج تقارير المعلومات التي تم الأطراف الخارجية ذات الاهتمام بالمؤسسة، ويتم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية ذات القبول العام كما سبق ذكره.

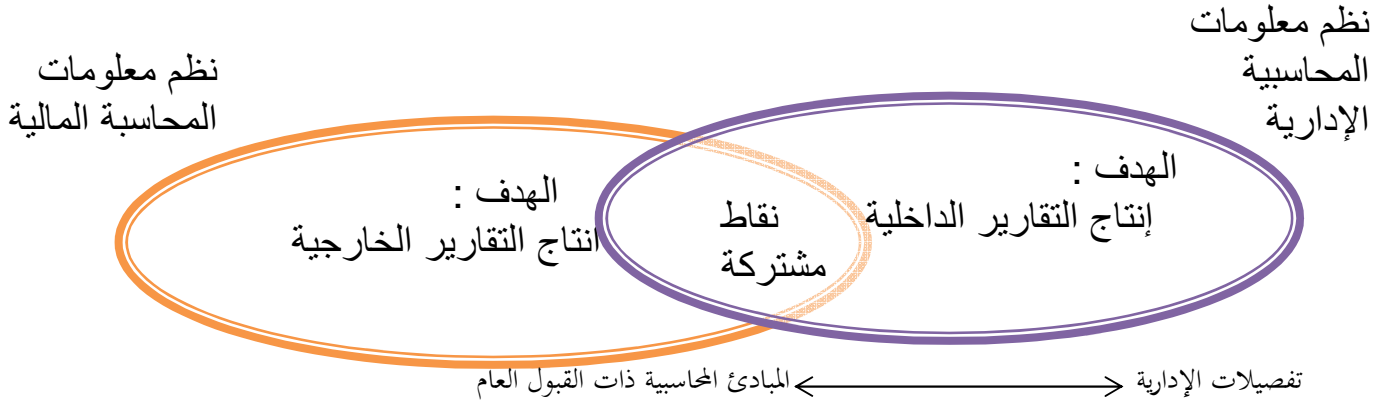
أما نظام معلومات المحاسبة الإدارية فهو يهدف إلى إنتاج تقارير المعلومات الداخلية التي تهتم بها إدارة المؤسسة لتسيير نشاطات المؤسسة، وبناء خططها ومتابعة تنفيذ هذه الخطط وراقبتها، وعلى ذلك فإن هذه التقارير يتم إعدادها وفقا للطرق المحاسبية التي ترى إدارة المؤسسة أفضليتها عن غيرها من الطرق و المبادئ الأخرى بغض النظر عن درجة القبول العام لها.

كما يمكن أن نجد نقاط مشتركة بين النظامين، فمثلا يستخدم الأفراد داخل المؤسسة معلومات المحاسبية المالية من أجل التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة مثل المعلومات عن الربحية لأحد أقسام المؤسسة أو اتخاذ قرارات استثمارية مستقبلية<sup>2</sup>.

ومثال آخر، فإن البيانات الخاصة بالعملاء و البيانات المتعلقة بالمخزون السلعي تعتبر من مكونات نظام معلومات المحاسبة المالية و الإدارية في نفس الوقت وذلك رغم تباين المعايير و المبادئ التي يتم في إطارها استخدام هذه البيانات عند إعداد التقارير الخارجية و الداخلية ، و الشكل التالي يبين العلاقة بين النظامين كما يلي :

الشكل رقم ( 2.3 ) نطاق نظام المعلومات المحاسبية

<sup>1</sup> عبد المقصود ديبان و أحرون ، مرجع سابق ، ص 117  
<sup>2</sup> حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ص 131



المصدر ، عبد المقصود ذبيان و آخرون ، مرجع سابق ، ص 118

### . تشغيل المعلومات :

وهو النوع الثاني من التشغيل المحاسبي الذي يقدمه نظام المعلومات المحاسبية، حيث يدخل تشغيل العمليات ضمن نظام معلومات المحاسبة المالية، أما تشغيل المعلومات فضمن نظام معلومات المحاسبة الإدارية، يتضمن تشغيل المعلومات استخدام وتطبيق نموذج اتخاذ القرارات وبعض البيانات الداخلية في هذا التشغيل تكون منتج مشتق من تشغيل العمليات رغم أن معظم المدخلات يجب أن يتم الحصول عليها من مصادر أخرى داخليا وخارجيا.

أن المستخدمين الأساسيين لمخرجات تشغيل المعلومات في إطار نظام معلومات المحاسبة الإدارية هم المديرون للمؤسسة، والذين يقومون بتنفيذ كل من التخطيط التكتيكي و التخطيط الاستراتيجي، وهناك مستخدمون آخرون مثل المحاسبون و المهندسون ومستخدمون خارج المؤسسة مثل المساهمون و البنوك وغيرهم ، المعلومات التي تنتج من تشغيل المعلومات مهمة جدا، وقد تؤدي إلى تمتع المؤسسة بمركز تنافسي أفضل ، فقد تقدم منافع للمؤسسة فيما يتعلق بإنتاج وتسويق منتجات جديدة، أو تقديم خدمات أفضل للمستهلكين<sup>1</sup>.

**تدفق المعلومات:** تتدفق المعلومات في ظل نظام معلومات المحاسبة الإدارية في اتجاهين متباينين نوردتها كما يلي:

- **تدفق المعلومات من القمة إلى القاعدة :** ويتحقق من خلال توصيل نتائج الأحداث التي تدور في قمة الهيكل الإداري للمؤسسة إلى قاعدته في صورة أهداف وسياسات و استراتيجيات، ومن ثم على نظام معلومات المحاسبة الإدارية

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي ، مرجع سابق ، ص 65

توفير الإمكانات اللازمة لتسجيل تلك الأحداث و تلخيصها و التقرير عنها إلى قاعدة الهيكل الإداري في المؤسسة ومن بين الأنظمة الفرعية لنظام معلومات المحاسبية الإدارية التي تحقق إمكانية تدفق المعلومات من القمة إلى القاعدة نجد نظام الموازنات التخطيطية، حيث ينتج عن تطبيق هذا النظام إعداد موازنات تخطيطية دورية توفر للإدارة قوائم كمية لخطط المؤسسة التي تغطي فترة أو فترات مستقبلية وتساهم هذه الموازنات في تحقيق الأهداف الشاملة للمؤسسة، وذلك إذا تم البناء و التنسيق بين الأهداف القابلة للقياس الكمي لكل قطاعات المؤسسة<sup>1</sup>.

صورة تدفق المعلومات من القمة للقاعدة: ونجد من بين هذه الصورة :

. قائمة السياسات: وهي قائمة تحدد تصور الإدارة العليا في المؤسسة بصدد السلوك الواجب إتباعه في مزاوله نشاطات المؤسسة عبر كافة مستويات التنظيم بها، أحد قوائم هذه السياسات نجد دليل آداب المهنة و الذي يختص بوصف القواعد و المعايير الأخلاقية التي يجب الالتزام بها من طرف العاملين في المؤسسة.

. الأهداف الأدائية: يتطلب نظام المحاسبة الإدارية الفعال أن تقوم المؤسسة ببناء أهداف أداء لكل قطاع من قطاعات المؤسسة، وتقوم الإدارة العليا بالإفصاح عن تلك الأهداف الأدائية لمديري القطاعات، أو المصالح في المؤسسة من خلال الموازنات التخطيطية الدورية و يطلق على هذا النظام إصلاح نظام موازنات الأداء نخلص من هذا أن الهيكل التنظيمي لقوائم السياسات و أهداف الأداء تبدأ جميعا عند مستوى الإدارة العليا في التنظيم ثم ذلك انتقالها من مستوى الإدارة العليا إلى المستويات الإدارية الأدنى، وهو يعتبر بمثابة تدفق للبيانات و المعلومات من أعلى إلى أسفل.

\* تدفق المعلومات من القاعدة إلى القمة : يعتبر هذا النوع التدفق النتيجة الطبيعية المترتبة عن الأحداث التي تتحقق عند المستويات الدنيا في الهيكل التنظيمي، ويتم تسجيل تلك الأحداث ومعالجتها و إعداد التقارير عنها ورفعها إلى المستويات الإدارية العليا من خلال نظام خاص هو نظام تقارير المسؤولية.

وتعمد المؤسسات عادة إلى الاستعانة بنظم يتم من خلالها اعداد موازنات الأداء وتقارير المسؤولية، وفي هذه الحالة فإن المؤسسات تطبق أنظمة معينة يطلق عليها المحاسبون أنظمة محاسبة المسؤولية.

<sup>1</sup> عبد المقصود ديبان ، وآخرون ،مرجع سابق، ص 156

**نظام تقارير المسؤولية :** وهو نظام يتولى تلخيص البيانات التاريخية على أساس فترتي، يوفر إمكانية تدفق المعلومات من القاعدة للقمة، ويعتبر نظام معلومات هيكلي بدرجة كبيرة ويتم استخدام مخرجاته عند مستوى الرقابة الإدارية، كما يقوم بتسجيل وقياس الأداء المحقق في كل قطاع وقسم من قطاعات و أقسام المؤسسة ويمكن أن يتم القياس في صورة نقدية مثل قياس الإيرادات و المصروفات.

**مراكز المسؤولية :** يقوم نظام محاسبة المسؤولية بتجميع وقياس الأداء الفعلي و المستهدف على مستوى كل وحدة من وحدات المستويات الدنيا في الشكل التنظيمي، ويطلق المحاسبون على تلك الوحدات مصطلح مراكز المسؤولية، ويتمثل مركز المسؤولية في أغلب الأحيان في قسم من الأقسام، أو إدارة من الإدارات التي تتكون من رئيس ومجموعة من العاملين تحت إشرافه<sup>1</sup>.

**مراكز التكلفة الربحية و الاستثمار:** تقوم بعض مراكز المسؤولية مثل أقسام ومناطق وفروع البيع بتحقيق إيرادات، وفي مثل تلك الحالات يقوم نظام محاسبة المسؤولية بتحديد الأرباح الناتجة عن نشاطات كل مركز من هذه المراكز، يخصم التكاليف المحققة من الإيرادات لكل مركز منها، ويطلق المحاسبون على مثل هذه المراكز اصطلاح مركز الربحية و يطلق المحاسبون اصطلاح مركز الاستثمار على كل مركز مسؤولية تكون في سلطة رئيسية و المشرف عليه ليس فقط التحكم في التكاليف و الإيرادات، بل تدخل في سلطته أيضا إمكانية تحديد مقدار الاستثمارات التي يحتاجها مركز المسؤولية الخاص به.

**. صورة تدفق المعلومات من القاعدة للقمة:** وتوجد عدة صور لتدفق البيانات و المعلومات من القاعدة إلى القمة نجد من بينها تقارير الأداء.

**. تقارير الأداء :** تتولى نظم المحاسبة الإدارية مهمة إنتاج المعلومات، ويقوم نظام محاسبة المسؤولية كواحد من تلك النظم توصيل المعلومات في صورة تقارير أداء وهي صورة عن المعلومات المنتجة من هذا النظام، تعتبر تقارير الأداء لمراكز التكلفة عند المستويات العليا بمثابة تلخيص للتكاليف المخططة و الفعلية لكافة مراكز التكلفة التي تلي هذه المراكز، وتوضح هذه التقارير التكاليف التي تخضع لرقابة هذه المراكز العليا.

<sup>1</sup> عبد المقصود ديبان ، ناصر نور الدين ، مرجع سابق ، ص 159

نستنتج من كل هذا أن نظام محاسبة المسؤولية يختص عادة بإنتاج تقارير الأداء لكل مركز من مراكز المسؤولية في المؤسسة، ويعتبر تقارير الأداء للمستويات العليا في ظل هذا النظام بمثابة تلخيص للإيرادات و التكاليف المخططة و الفعلية لمراكز المسؤولية في المستويات الدنيا<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عبد المقصود ديبان ، ناصر نور الدين ، مرجع سابق، ص 170.



### مقدمة الفصل:

تعتبر المعلومات بيانات تم معالجتها من خلال تصنيفها وتحليلها وتنظيمها وترخيصها بشكل يسمح باستخدامها من طرف صناعات القرار وتكون في صورة كمية وغير كمية. ومن بين أنواع المعلومات نذكر على سبيل المثال المعلومات المحاسبية إذ تعتبر بيانات محاسبية تم تجهيزها وعرضها في طريقة منظمة ومفيدة وتتصف كذلك بالجودة لما تمتلكه من خصائص، فيجب أن تكون ذات مصداقية وتصل في الوقت المناسب لمتخذ القرار لتساعده على التنبؤ بالنتائج المتوقعة والقدرة على التقييم الارتدادي لتنبؤات السابقة وكذلك يجب أن تكون قابلة للمقارنة وتعبر عن الواقع. إذ يعتبر نظام المعلومات المحاسبي منتج للمعلومات المحاسبية حيث يتم تشغيل نظام المعلومات المحاسبية محاسبيا عن طريق إدخال ومعالجة وتشغيل البيانات حيث يقدم نظام المعلومات المحاسبي نوعين من التشغيل المحاسبي تشغيل العمليات والمعلومات.

الفصل الثالث

إجراءات الرقابة

المالية وتأثيرها على

جودة المعلومات

المحاسبية

## مُهمبر:

تعتبر الدراسة الميدانية تدعيما للجانب النظري ، لأنه المجال الذي يستطيع الباحث من خلاله النزول للواقع وكشف الحقائق وجمع المعلومات حول الموضوع للوصول إلى نتائج بعد تحليل هذه المعلومات و التي تتمكن من خلالها التأكد مدى صحة الفروض، وعليه تناولنا في هذا الفصل مبحثين رئيسيين هما:

. تقديم عام لمؤسسة سونالغاز فرع تسير شبكة نقل الغاز

. أهمية الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز فرج تدبير شبكة نقلالمطلب الأول: التعريف عملي لمؤسسة سونلغاز1- تعريف بالمؤسسة:

أكثر من 55 سنة من الخدمة العمومية.

سونلغاز هي المتعامل التاريخي في مبادئ الإمداد بالطاقة الكهربائية و الغازية بالجزائر، ومهامها الرئيسية هي إنتاج الكهرباء و نقلها وتوزيعها عبر قنوات و قانونها الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات أهمية بالنسبة إلى المؤسسة و لاسيما في ميدان تسويق الكهرباء و الغاز نحو الخارج.

منذ صدور القانون حول الكهرباء و توزيع الغاز عن طريق قنوات، قامت سونلغاز بإعادة هيكلة مصالحها لكي تتكيف مع السياق الجديد إذا أضحت اليوم مجمعا صناعيا يتألف من 29 شركة فرعية، وتشغل 40.000 عامل

لقد لعبت مؤسسة سونلغاز على الدوام دورا رابحا في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية للبلاد و مساهمتها في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية ترقب إلى مستوى برامج الانجاز الهامة في مجال الإدارة الريفية و التوزيع العمومي للغاز التي سمحت برفع نسبة التغطية من حيث إيصال الكهرباء إلى أكثر من 97% ونسبته توغل الغاز إلى ما يفوق 37%.

وتطمح مؤسسة سونلغاز أن تغدو مؤسسة تنافسية لكي تقوى على مواجهة المؤسسات المنافسة، و أن تكون في الأمر المتطور من بين أفضل المتعاملين الخمسة التابعين للقطاع في حوض البحر الأبيض المتوسط.

2- تاريخ مؤسسة سونلغاز:

من كهرباء وغاز الجزائر إلى سونلغاز اليوم : أكثر من نصف قرن من الوجود.

تم في سنة 1977 إنشاء المؤسسة العمومية كهرباء و غاز الجزائر المعروفة باختصار " EGA " التي أسند إليها احتكار انتاج الكهرباء و نقله وتوزيعه وكذلك توزيع الغاز وتضم " EGA " المؤسسات السابقة للإنتاج و التوزيع ، وهي تنتمي إلى قانونها

أساسي خاص منها "LEBON" وشركائه SAE الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز ثم وقعت تحت مفعول قانون التأميم الذي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946

هناك تحد سبق رفعه في سنة 1962 ، فمؤسسة " EGA " تكلفت بها الدولة الجزائرية المستقلة و ما إن أنقضت بضع سنوات ويفضل مجهود معتبر في سبيل التكوين سمح تأطير العاملين الجزائريين من تولى تسيير المؤسسة أما فيما يخص التنمية الاقتصادية و الاجتماعية فقد تحول " EGA " في 1969 إلى سونلغاز ( الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز )

وما لبثت أن أضحت مؤسسة ذات حجم هام، فقد بلغ عدد العاملين فيها نحو 6000 عون، وكان الهدف المقصود من تحويل الشركة هو إعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسييرية لكي يكون في مقدورها مرافقة و مساندة التنمية الاقتصادية للبلاد و المقصود بوجه خاص هو التنمية الصناعية، وحصول عدد كبير من السكان على الطاقة الكهربائية ( الإنارة الريفية) وهو مشروع يندرج في مخطط التنمية الذي أعدته السلطات العمومية.

شركات فرعية للأشغال تابعة لشركة المساهم SPA تزودت المؤسسة في سنة 1983 بخمس شركات فرعية للأشغال المتخصصة

- كهريف . للإنارة و إيصال الكهرباء

- كهركيب . للتركيبات و المنشآت الكهربائية

- قناغاز . لانبجاز شبكات نقل الغاز

- اينزعا . للهندسة المدنية

- التركيب . للتركيب الصناعي .

- ANC . المؤسسة لصنع العدادات و أجهزة القياس و المراقبة

. الخدمة العمومية ، التسيير و التسويق

وبفضل هذه الشركات المتفرعة أصبحت مؤسسة سونلغاز تمتلك حاليا منشآت أساسية كهربائية و غازية تقني باحتياجات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية للبلاد.

وفي سنة 1991 ، تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجارى ( EPIC )

. إن إعادة النظر في القانون الأساسي إذ يثبت للمؤسسة مهمة الخدمة العمومية فإنه يطرح ضرورة التسيير الاقتصادي و التكفل

بالجانب التجاري وفي سنة 2002 أصبحت المؤسسة شركة مساهمة SPA

وهذه الترقية تمنح لمؤسسة سونلغاز إمكانية توسيع أنشطتها لتشمل ميادين أخرى تابعة لقطاع الطاقة كما تتيح لها إمكانية التدخل خارج حدود الجزائر.

وباعتبارها شركة مساهمة، فإنه يتعين عليها حيازا حافظا لأسهم وقيم أخرى منقولة، مع إمكانية امتلاك أسهم في شركات أخرى

وفي سنة 2004 أصبحت مؤسسة سونلغاز مجمعا أو شركة قابضة ( هولدينغ)

وخلال سنة 2004. 2006 بإعادة هيكلتها نفسها في شكل شركات متفرعة مكلفة بالنشاطات الأساسية:

. سونلغاز إنتاج الكهرباء ( SPA)

. مسير شبكة نقل الكهرباء ( GRTE)

مسير شبكة نقل الغاز GRTG وهي موضوع دراستنا وفي سنة 2006 تمت هيكلتها وظيفتها التوزيع في أربع شركات فرعية:

. الجزائر العاصمة

. منطقة الوسط

. منطقة الشرق

. منطقة الغرب

### 3- القانون الأساسي لها:

بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02. 195 المؤرخ في يوليو سنة 2002، المتضمن القانون الأساسي لشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز

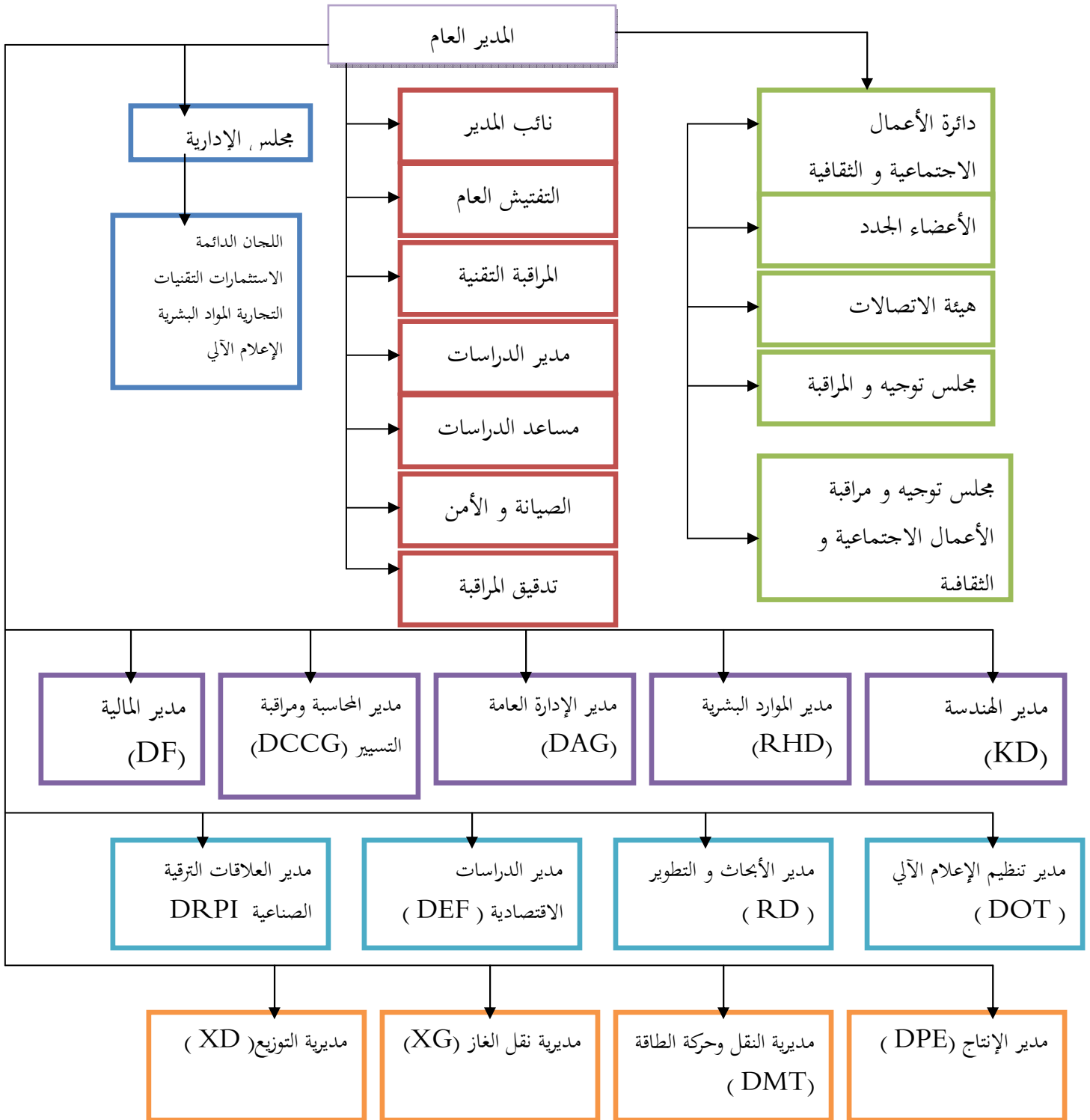
المسماة . سونلغاز شركة المساهمة . تحولت من مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري إلى شركة مساهمة تحوز الدولة رأسمالها.

وهذا الانتقال يتطلب بالضرورة قيام سونلغاز بتكييف نفسها للتلائم مع القواعد الجديدة لتسيير القطاع الذي أوجبه القانون و لاسيما الفتح الأعمال و الأنشطة وولوج باب المنافسة، وإمكانية اللجوء إلى المساهمة الخاصة ومن ناحية أخرى فإن هذا القانون الأساسي الجديد نحول المؤسسة استقلالية أكبر ويسمح لها بأن كمارس مسؤولياتها كاملة

إن تحديد هدفها الاجتماعي ليفتح لها أفقا جديدة، فزيادة على أنشطتها المعتادة من إنتاج الكهرباء و نقل وتوزيع الكهرباء و الغاز، توفرت سونلغاز إمكانية العمل و التدخل في العلاجه تجاه قطاع المحروقات و القيام على العموم بممارسة أعمال خارج الجزائر.

وعلى صعيد تسييرها يشرف على تسيير سونلغاز شركة مساهمة جمعية عامة و مجلس إدارة يديرها رئيس مدير عام

4- الشكل التنظيمي لمؤسسة سونغاز



الشكل (1-3)



## المطلب الثاني: فرع شبكة تسيير نقل الغاز

### 1- تعريفها:

شبكة نقل أو تصريف الغاز السوق الوطني هي قطب وحيد و هي الشبكة الأولية لتصريف الغاز، يجب عليه تأمين وظيفية الاستعمال و الصياغة و تطوير شبكة تصريف الغاز بالنظر لتأمين فعالية ملائمة بالنظر للحاجات النقل و التخزين

. تسيير نظام الغاز مخصص منفذ بواسطة تسيير شبكة نقل الغاز

. تسيير نظام الغاز مخصص للسوق الوطني ومنفذ بواسطة تسيير شبكة نقل الغاز.

. تسيير السوق الوطني للغاز مؤمن بواسطة شبكة تصريف الغاز لإنجاز الأهداف المبنية من طرف القانون و "GRTG" لها وظائف أساسية.

. التحكم في العلاقات مع ممثلي السوق : تأمين العمليات التجارية والاستثنائية

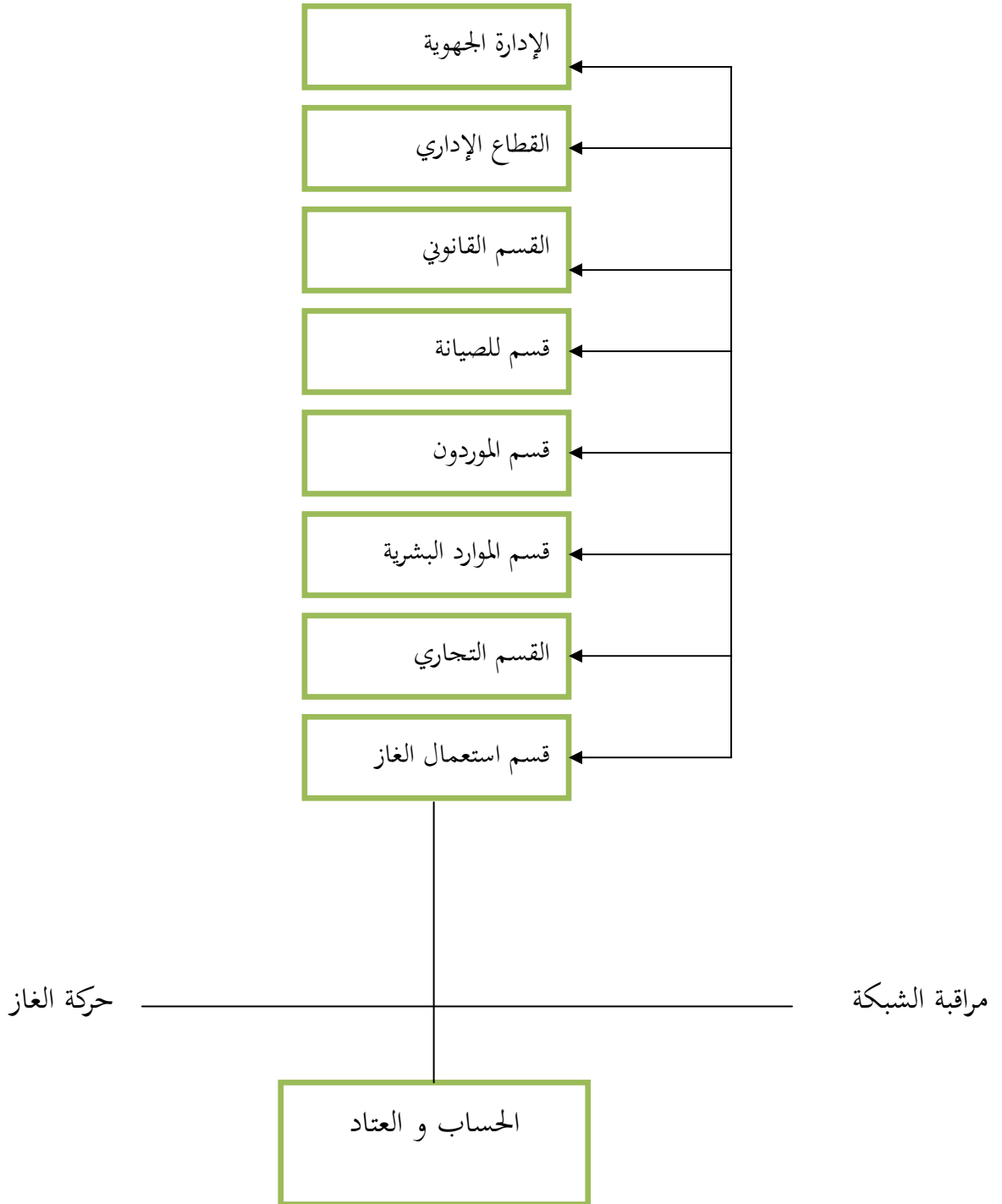
. تنفيذ قرارات السلطة العامة

. تأمين توازن النظام الغازي لفترة قصيرة و متوسطة وطويلة المدى.

### 2 مخطط تنظيم المؤسسة

لكل مؤسسة مهما كان حجمها أو طبيعة نشاطها لا بد أن يكون لها مخطط تنظيم خاص بها، ومخطط تنظيم خاص لمؤسسة سونلغاز يتكون من الإدارة الجهوية، القطاع الإداري ، القسم القانوني قسم المبيعات، الموردون ، الموارد البشرية، التجاري، وقسم استعمال الغاز.

الشكل رقم ( 2.3 ) مخطط تنظيم المؤسسة



البحث الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة

المطلب الأول: الأسباب

الملاحظات	الجواب		موضوع الاستمارة الاستثمارات	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل تضع المؤسسة لاستثماراتها خطة طويلة الأجل؟	01
حسب الظروف (ظروف الاستثمار)		X	هل ترمج المؤسسة لاستثماراتها ميزانية تقديرية سنوية اعتمادا على هذه الخطة؟	02
		X	هل تتوفر المؤسسة على طريقة خاصة للتنازل عن استثماراتها؟	03
		X	هل يجب الحصول على ترخيص مسبق من طرف المديرية العامة من أجل شراء أو حيازة الاستثمار؟	04
		X	هل يتم تخصيص لكل استثمار تخصيص بطاقة خاصة به؟	05
		X	هل تحتفظ المؤسسة بملف خاص لكل استثمار يتضمن ما يلي: عقد الملكية ، فاتورة الشراء	06
مرتين في السنة كل 6 أشهر	X		هل تقوم المؤسسة على الأقل مرة واحدة في السنة بالجرد الفعلي؟	07
		X	هل تتم عملية المقارنة بين الجرد الفعلي و الدفري؟	08
		X	هل يجب الحصول على ترخيص مسبق من طرف الإدارة فيما الانفاق الاستثماري؟	09
		X	هل تعمل المؤسسة على ترميز استثماراتها؟	10

الملاحظات	الجواب		موضوع الاستمارة: المشتريات	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل يوجد قسم خاص بالمشتريات؟	11
		X	هل قسم المشتريات مستقل عن . قسم الاستلام و الشخص . قسم المحاسبة	12
	لا		هل كل عمليات للشراء تتم بقسم المشتريات؟	13
لأن كل عملية تسجيل محاسبيا مباشرة عن طريق نظام خاص	X		هل هناك قسم خاص بالفحص و الاستلام؟	14
		-	إذا كان هذا صحيح بإعداد تقارير عن الاستلام و الفحص؟	15
	X		هل ترسل صورة من تقرير الاستلام و الفحص إلى . قسم المحاسبية . قسم المخازن	16
		X	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟	17
		X	هل يضمن النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء و أمر للتوريد عن كل عملية؟	18
		X	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟	19
كل نشاطات المؤسسة لها يومية واحدة	X		هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	20
ترسل إلى قسم خاص	X		هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟	21
يتم ذلك عن طريق نظام الفوترة الجزئية و يعرف ب: DGD détail général de déponce		X	هل هناك نظام فعال لتسجيل و تدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟	22

الملاحظات	الجواب		موضوع الاستمارة: المخزون	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل ما هو موجود في المخازن من مسؤولية أمين خاص؟	23
		X	هل يقوم أمين المخزون عند القيام بالاحالات و الاخراجات بإعلام قسم المحاسبة بموجب تقارير الاستلام و الصرف؟	24
		X	هل صرف المواد الموجودة بالمخازن على أساس أوامر صرف كتابية؟	25
		X	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن و ماسكو بمك المخازن؟	26
	X		هل مسؤولية واختصاص المخزن محددة من طرف الادارة؟	27
		X	هل تضمن الادارة استئلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات و المبيعات؟	28
		X	هل تتبع المؤسسة نظام جرد مستمر للمواد؟	29
		X	هل يتم مقارنة ما هو موجود فعلا في الدفاتر المحاسبية مع ما هو موجود بالمخازن على الأقل مرة في السنة؟	30
		X	هل هناك رقابة محاسبية على . بضائع الأمانة للغير . بضائع الأمانة المرسله إلى الغير	31
السلع تأتي مفوترة	X		هل يجري تقييم وتسعير المواد الأولية بالمخازن من قبل هيئة مستقلة؟	32

الملاحظات	الجواب		موضوع الاستمارة: المبيعات	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل تخضع طلبات العملاء للفحص و الموافقة من قبل المدير . قسم المبيعات	33
		X	هل يتم فحص الفواتير بهدف التحقيق . الكميات الواردة بها . العمليات الحسابية	34
		X	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من العملاء؟	35
تستخدم المؤسسة ثلاثة سلاسل للترقيم		X	هل تستعمل المؤسسة فواتير البيع متسلسلة؟	36
		X	هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم المحاسبية وذلك بطريقة للرقابة على المبيعات المسجلة؟	37
		X	هل الرقابة فعالة على أوامر البيع؟	38
		X	هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح وبصورة مماثلة للمبيعات العادية للعملاء . المبيعات الخسرة	39
		X	هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الآجلة؟	40
		X	هل يطابق مجموعة هذه اليومية دوريا مع الحساب الإجمالي للمبيعات؟	41
		X	هل تعالج المردودات بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام؟	42

الملاحظات	الجواب		موضوع الاستمارة: المدفوعات النقدية	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل تتم جميع المدفوعات بواسطة شيكات؟	43
	X		هل يحضر على المسؤولين عند توقيع شيكات أداء الوظائف التالية: . إعداد مذكرات تسوية حسابات البنوك . إعداد كشوف الأجر	44
		X	هل تعطي المؤسسة علاقة له بالقيود الدفاتر المحاسبية؟	45
		X	هل تخضع الشيكات المعلقة منذ فترة طويلة للفحص و التسوية من طرف شخص مسؤول؟	46
		X	هل حددت إدارة المؤسسة الذين لهم سلطة التوقيع على الشيكات؟	47
يقوم بالتوقيع المدير أو المحاسب وهناك من ينوب عن كل منها في حالة غيابهما		X	هل يتطلب الأمر وجود توقيعين على شيك؟	48
		X	هل تحتفظ دفاتر الشيكات غير المستعملة في مكان أمين في عهدة موظف مسؤول؟	49
		X	إذا كان الأمر كذلك هل يحضر على هذا الموظف التوقيع على الشيكات؟	50
		X	هل الشيكات مرقمة ترقيميا تسلسليا؟	51
	X		هل تستخدم المؤسسة آلة للتوقيع على الشيكات؟	52

الملاحظات	الجواب		موضوع الاستمارة: المدفوعات النقدية	الرقم
	لا	X		
		X	هل يوجد استقلال بين واجبات أمين و القائمين على الوظائف التالية : . إمساك دفاتر العملاء و الذمم . تجهيز مذكرات التسوية . الترحيل إلى دفتر الأستاذ . التسجيل في دفتر المشتريات	53
	X		هل تودع جمعي المقبوضات النقدية اليومية البنك الكامل؟	54
		X	هل هناك رقابة دفاتر إيصالات القبض؟	55
لا بد من تبرير للشخص لكي يقوم بالتوقيع	X		هل يقوم موظف آخر عدي أمين الصندوق باستلام شيكات المرفوضة؟	56
		X	هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية؟	57
يتم تثبيت المقبوضات يدويا	X		هل تثبت المقبوضات بواسطة آلة تسجيل النقد؟	58
		X	هل يتم تظهير جميع الشيكات باسم المؤسسات و الختم عليها؟	59
		X	هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة؟	60
	X		هل يقوم بعملية الإيداع موظف آخر غير أمين الصندوق؟	61
		X	هل يجري جرد دوري مفاجئ لنقدية في المؤسسة	62



المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

من اطلعنا على واقع نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، وبعد قيامنا بطرح قائمة من الاسئلة فيما يخص الاستثمارات المشتريات ، المخزون ، المبيعات، المدفوعات، المقبوضات النقدية .

لاحظنا أن هناك نظام رقابة جيد من خلال الاجابات التي كان معظمها بـ "نعم" وذلك من خلال:

- تحديد واضح للاختصار داخل المؤسسة وذلك في إطار سياستها، فمن خلال هيكلها التنظيمي تحدد اختصاصات كل مديرية عن المديرية الموجودة بالمؤسسة على سبيل المثال: مديرية المحاسبة ومراقبة تسيير ، مديرية الموارد البشرية .
- يتم إلى مجموعة من المراحل حيث يقوم بكل مرحلة موظف معين ، من خلال وجود أقسام خاصة بالشراء ، التخزين، البيع.
- كل موظف داخل المؤسسة يكون مسؤول اتجاه العمل الذي يقوم به ، وفي حالة وجود خطأ او تلاعب ، فلا يستطيع هذا الاخير النفي.
- في حالة قيام رئيس مصلحة او قسم بإعطاء تعليمات حول عمل معين فيجب التنفيذ مباشرة.
- يتم داخل المؤسسة تسجيل العمليات فور حدوثها، من اجل تفادي تراكم المستندات وضياعها.
- يتم مطابقة اوامر الصرف والشراء الواردة مع ماهو موجود في المؤسسة من خلال الشكل ، رقم السجل التجاري، رقم تسلسلي الجبائي.
- توجد داخل المؤسسة رقابة مزدوجة على سبيل المثال : يقوم بالتوقيع الشيك رئيس قسم المحاسبة والمالية ثم يقوم المدير بذلك.
- تعتمد المؤسسة على نظام الاعلام الآلي بشكل يسمح لها بالسرعة في معالجة البيانات وإمكانية الرجوع إليها بسرعة.
- وقد لاحظنا بعض النقائص التي هي راجعة إلى عدم التزام بعض العاملين باوقات العمل الذي قد ينجم عنه تعطيل سير العمل لفترة معينة.

المبحث الثالث: تدعيم الرورة المحاسبية

المطلب الأول: دليل الحسابات

يعتبر من العناصر المساعدة لنظام تشغيل البيانات في المحاسبة، حيث هو عبارة عن قائمة تحتوي على رموز وعناصر الحسابات المستخدمة في النظام المحاسبي، وهذا الاجراء مفيد في تحديد عدد مسميات الحسابات ، وبالتالي تحديد وتقسيم البيانات اللازمة لوضع التقارير ، ويتضمن دليل الحسابات في مؤسسة سونلغاز على :  
المجموعة 01:الأموال الخاصة وتمثل: في: 10/ رأس المال الاجتماعي، ح/13: احتياطات،ح14: اعانات استثمار .

المجموعة 02: الاستثمارات: وتمثل في ح/20، مصاريف إعداية،ح/21 قيم معنوية،ح22 راضي،ح24 تجهيزات إنتاج.

المجموعة 03: المخزون: وتمثل في ح30، بضاعة ، ح/31: مواد ولوازم.

المجموعة 04: الحقوق: وتمثل في : ح/42: حقوق الاستثمارات،ح/43: حقوق المخزون.

المجموعة 05: وتمثل في ح/52 ديون الاستثمار، ح/54 اقتطاعات لحساب.(أنظر الملحق رقم 01،02،03)

المطلب الثاني: المجموعة المننبرية:

تعتبر المستندات القاعدة الاساسية للبيانات المحاسبية، وتعكس المستندات طبيعة الاحداث والعمليات المالية وتضمن حسن سير وانتظام الدورة المحاسبية والبيانات المحاسبية الواردة من المستندات يتم بموجبها التأكد من صحة العمليات المالية واعتماد المعلومات محاسبيا وكذلك يعتبر المستند وثيقة اثبات يمكن الرجوع إليها عند الحاجة مثل: فاتورة البيع، فاتورة الشراء، ويجب ان يتصف المستند بمايلي:

- يحمل رقما متسلسلا حتى يمكن حفظه وتوثيقه والرجوع اليه.

- يشمل على بيانات ضرورية كالتاريخ والتوقيع والقيمة.

- يصف العملية المالية.

- الوضوح والبساطة والدقة الموضوعية.(أنظر الملحق رقم (04،05،06،07،08)

المطلب الثالث: المجموعة الرفضية:

تعتبر هذه الأداة الخاصة بتسجيل البيانات والعمليات الحسائية، ومصدر القيد في هذه السجلات هي المستندات المختلفة الخاصة بتلك العمليات.

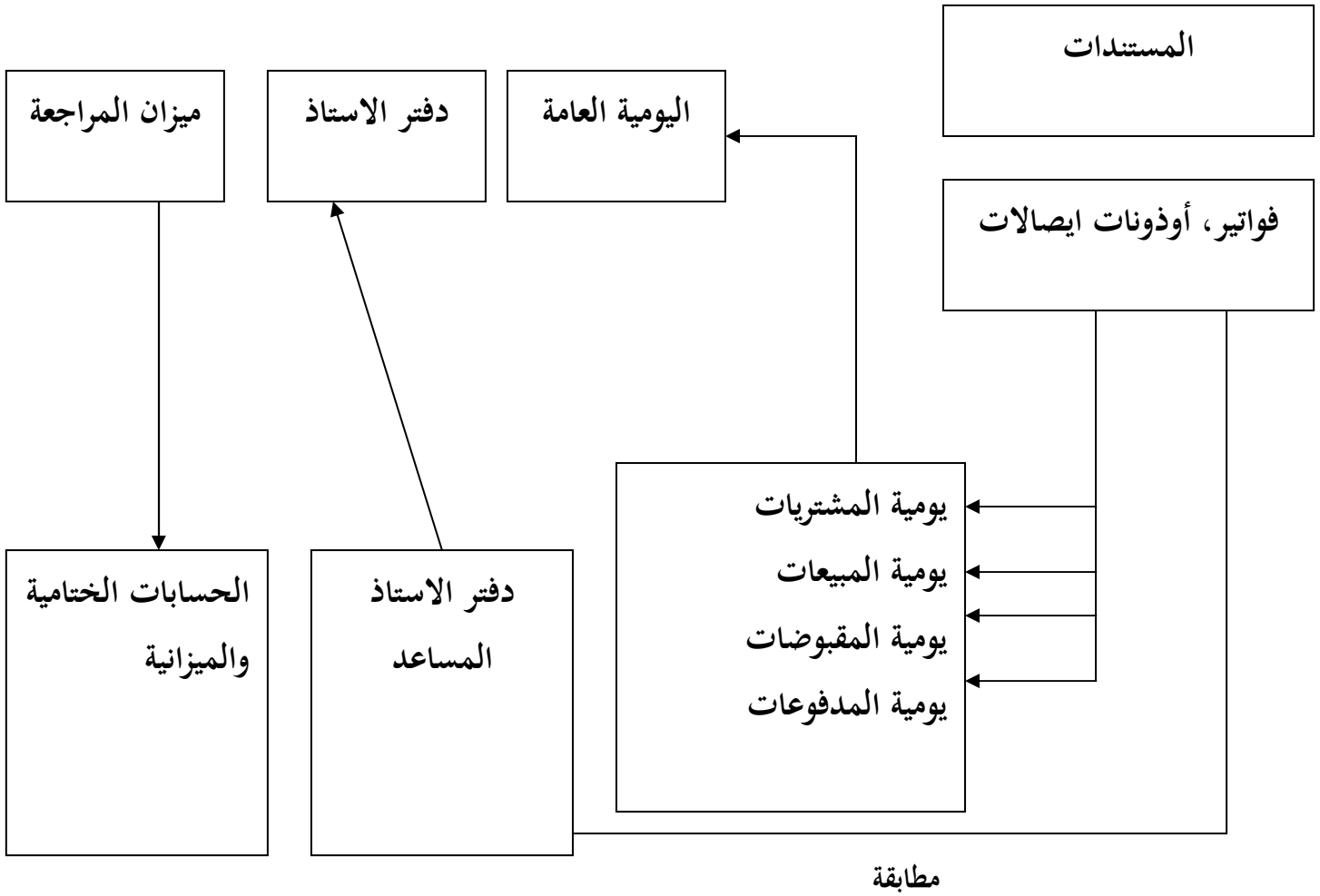
الغرض من هذه السجلات هو **وضع** جميع العمليات والاحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة بالاضافة الى تحديد علاقة المؤسسة بالغير ، وذلك من أجل قياس نتيجة نشاط المؤسسة وبيان المركز المالي لها، بالاضافة الى إمداد الادارة بالمعلومات التي تساعد في أداء وظائفها المختلفة بكفاءة وفعالية.

وتنقسم المجموعة الدفترية في مؤسسة سونلغاز زمن السجلات الآتية:

- دفتر اليومية: ويتم فيه تسجيل مختلف قيود العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة يوميا من واقع المستندات الرئيسية، القبض، الصرف، وذلك بشكل متسلسل رقميا وزمنيا، ويتم تسجيل في يومية مؤسسة سونلغاز كالآتي:
- يوميات مساعدة وهي تلخيص العمليات ذات الطبيعة الواحدة ومن أهم اليوميات المساعدة ، يومية المشتريات الآجلة، يومية المبيعات الآجلة، يومية المقبوضات، يومية المدفوعات.
- دفتر الاستاذ: مجموعة من الحسابات المرحلة من اليومية العامة او المجمع من دفاتر الاستاذ المساعدة والمرحلة إلى الاستاذ العام: ومن دفاتر الاستاذ العام: دفاتر أستاذ المخازن، دفتر استاذ الآلات او المعدات. أنظر الملحق رقم (09)

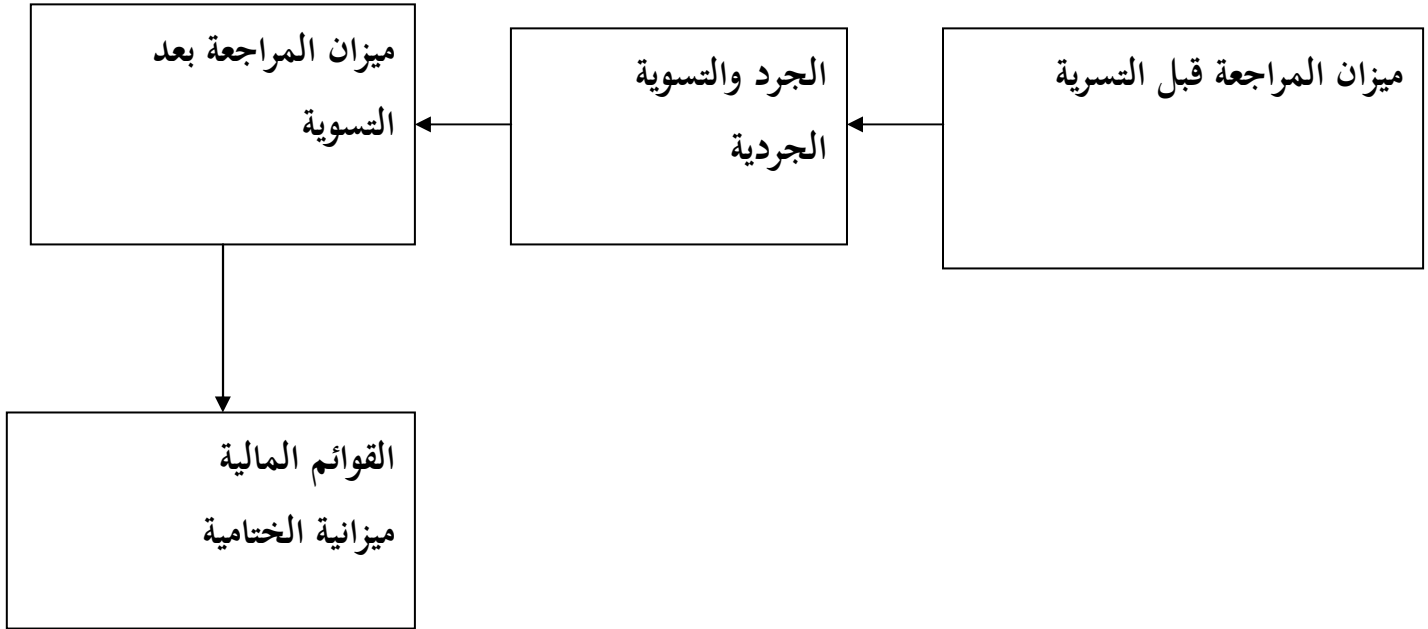
**العلاقة بين الدفاتر والمستندات المحاسبية في المؤسسة:**

أثناء القيد في اليومية العامة يتوجب وجود مئنتندات داخلية وخارجية ثم القيام بترحيلها إلى دفتر الاستاذ العام، حيث يتم مطابقة ماهو موجود في اليومية من حيث التاريخ ، المبالغ، الحسابات والعلاقة بين الدفاتر والمستندات المحاسبية في المؤسسة في الشكل التالي:



شكل (3-3) العلاقة بين الدفاتر والمستندات المحاسبية في المؤسسة

الجرد وميزان المراجعة: هو التحقق من صحة وسلامة الأرصدة الظاهرة بميزان المراجعة قبل اعداد الحسابات الختامية، وأن هذه الارصدة تتطابق مع الواقع. أنظر الملحق رقم (10،11)



المُلخَصَة

بعد تناولنا لنظام الرقابة الداخلية لمؤسسة سونلغاز " فرع تسيير شبكة نقل الغاز" على الوظائف التي تخص عملية الشراء ، تخزين بيع و التقييم الذي يشمل معظم العمليات المحاسبية و المالية وقد تبين لنا أن المؤسسة موضوع الدراسة تولي اهتماما كبير النظام الرقابة الداخلية على نشاطها المختلفة من خلال التعليمات الإدارية الواضحة ، تقسيم العمل، تحديد الاختصاصات و المسؤوليات، الفحص و المراقبة المستمرة للعمليات و السجلات وكذا التقارير الدورية المقدمة من مختلف الأقسام تعيين موظف كفاء مسؤول يتولى المراجعة الداخلية وغيرها من الإجراءات التي تطفي على نظام الرقابة الداخلية الفعالية.

### الخاتمة

إن جودة المعلومات المحاسبية مرتبطة بفعالية ونجاح نظام الرقابة الداخلية و دراستنا النظرية لموضوع دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة جعلتنا ندرك أهمية نظام داخلي في المؤسسة حيث وجود هذا الأخير يساهم في المحافظة على أصل وممتلكات المؤسسة و بالتالي منع الاختلاس، كما يوفر هذا النظام الضمانات الكافية بأن المعلومات المحاسبية التي يتم استخدامها في اتخاذ القرار، بأنه يمكن الاعتماد عليها باعتبارها ذات مصداقية عالية.

أن وجود هذا النظام في المؤسسة يستدعي تقييمه بشكل واف ومفصل و ذلك لمعرفة نقاط القوة و الضعف وتقديم الاقتراحات اللازمة لتجاوز نقاط الضعف وفي هذا الصدد ومن خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة سونلغاز فرع شبكة تسيير نقل الغاز قسنطينة، لعد برز لنا وبشكل واضح وجود نظام رقابة جيد وفعال من خلال التزام العاملين بجميع اللوائح و التعليمات و الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة و نظام خاص للتسجيل المحاسبي عن طريق الإعلام الآلي للتسيير.

وبعد تتبعنا لخطوات و إجراءات الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة و بعد الرد على قوائم الاستقصاء برز لنا بعض نقاط الضعف حسب ما أتيج لنا من معلومات منها:

. عدم التزام بعض العاملين بأوقات العمل.

. عدم وجود مصلحة الاستلام.

. ورغم فالمؤسسة تعتمد مثلا على:

. الاعتماد على عملية الجرد المستمر

. استخدام الإعلام الآلي في كل الأقسام فهذا الأخير يساعد على الاطلاع على حركة المخزون

. استخدام التقارير الدورية كأداة مراقبة مستمرة لنشاط كل قسم

ومن خلال ما تقدم من نقاط الضعف الظاهرة على مستوى المؤسسة نقترح ما يلي:

. قيام المسؤولين ومنهم المراجع الداخلي و الخارجي بزيارات مفاجئة لمختلف الأقسام مما يولد لدي الموظفين الشعور بوجود رقابة على أعمالهم ويدفعهم للعمل لإتقان

وفي الأخير توصلنا إلى وجود نظام رقابة داخلية فعال من الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة بما فيها الاستثمارات المخزون، المشتريات، المبيعات، المقبوضات و المدفوعات النقدية.

وننمي أن يساهم هذا الجهد المتواضع كل من يطلع عليه مستقبلا و لتكون قد ألمنا بجانب بسيط في تقديم الموضوع بالشكل المطلوب رغم بعض الصعوبات التي واجهتنا تضيق الوقت خاصة فترة انجاز الجانب التطبيقي رغم اتساع الموضوع.

## قائمة المراجع

1. أحمد حلمي جمعة ، عصام فهد العرييد، زياد أحمد الزعمي ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار المناج للنشر و التوزيع ، عمان ط ، 01 2008 ،
2. السيد محمد ، المراجعة و الرقابة المالية ، دار الكتاب الحديث، الاسكندرية، 2008
3. ثائر صبري محمود الغبان، مجلة العلوم الانسانية، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات ، كردستان . العراق ، العدد 45 2009
4. ثناء علي القباني ، نظم المعلومات المحاسبية ، مصر ، الدار الجامعة 2008
5. حجازم هاشم الآلوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق، دار الكتب الوطنية 2003
6. حسين القاضي ، د مأمون حمدان ، نظرية المحاسبة ، الأردن دار الثقافة للنشر و التوزيع 2004
7. ستيفن موسكوف ، مارك سيكن ، نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات ، العربية السعودية دار المريخ 2001
8. سليمان مصطفى السلاهمة ، أساسيات نظم المعلومات المحاسبة و تكنولوجيا المعلومات ، مؤسسة الوراق، الأردن ، ط 01، 2008
9. سيد عطا الله ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار الرية للنشر و التوزيع عمان ، الطبعة 01 ، 2009
10. عامر إبراهيم قنديل ، علاء الدين عبد القادر الجنابي ، نظم المعلومات الإدارية ، دار المسيرة ، عمان ، ط 02، 2007
11. عبد الرزاق محمد قاسم ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية ، الأردن، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع 2004
12. عبد الرؤوف جابر ، الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت لبنان 2004
13. عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، الرقابة و المراجعة الداخلية علي المستوي الجزئي و الكلي، الدار الجامعية، الاسكندرية ، 2003 . 2004
14. عبد المقصود ديبان ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، نظم المعلومات المحاسبية و تكنولوجيا المعلومات ، مصر الدار الجامعية ، 2004
15. عطا الله أحمد سويلم المسبان، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار اليازة للنشر و التوزيع، الأردن ، 2009
16. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، نظم المعلومات المحاسبية ، مصر الدار الجامعية 1998



17. مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطازنة، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع الأردن، الطبعة 02، 2009

18. محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المرجعة و تدقيق الحسابات ، الاصدار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعة 2003

19. محمد الفيومي ، تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية، بدون دار النشر ، مصر ، 1999 ،

20. فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ، مقومات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر 2002

21. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، نظم المعلومات المحاسبية الدار الجامعية ، 2005

22. عبد الله الحميدي، سعودي أمين السامرائي ، عبد الرحمن العيد، نجم المعلومات الإدارية ، دار وائل للنشر ، الأردن ط2، 2009

المراجع بالفرنسية

1 HAMINIALEL. Le contrôle interne et lèlaboratiom de belan comptable office du publications umiersetaires 2003

### 3) المذكرات:

1. الأخضر لقليطي ، مذكرة لنبيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر. دراسة حالة من خلال الانسيان، باتنة

4) الموقع الالكترونية

1-http://www.univ.sba.7o/m.org

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
10	مراحل تطور مفهوم الرقابة	01
21	العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة في الجانب المحاسبي	02
24	مقومات نظام الرقابة الداخلية	03
33	إجراءات الرقابة الداخلية	04
42	مراحل تقييم الرقابة الداخلية	05
46	تصور العلاقة بين البيانات و المعلومات و المعرفة	06
83	النظام الفرعية لدورة الاتفاق	07
87	نطاق المعلومات المحاسبية	08

### المخلص

إن الرقابة نشاط من نشاطات الإدارة وحصرت مهمتها في اكتشاف الاختلاسات والتلاعبات وتبعا لوجود تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة وأدواتها تحقق من خلال اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم بغرض الدقة في التقرير، وأدى فصل الملكية عن الإدارة إلى غياب أصحاب رأس المال وانصب اهتمامهم على المحافظة على رأس المال حيث تم الاعتراف بالرقابة الداخلية على أنه مجموعة من الوسائل لحماية النقدية والأصول الأخرى وكذلك ضمان الدقة الحسابية والعمليات المثبتة في الدفاتر وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها في الكفاءة الإنتاجية، حيث اعتبرت الرقابة الداخلية كنظام داخلي ضروري لأي نظام محاسبي.

وتتحقق جودة المعلومات المحاسبية لأمرين إحداهما موضوعي ويقصد به عدم التحيز في معالجة البيانات وطريقة عرضها أما الآخر هو الخطأ والتزوير عند تحديد المعلومات المطلوبة إذ يمكن التغلب على هذه الأخطاء باعتماد نظام رقابي جيد يضمن صحة البيانات وأسلوب معالجتها.