



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر - سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر (ل.م.د)

الموسومة ب :



## دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

"دراسة حالة مؤسسة الاسمنت بالحاسنة - سعيدة -"

تحت إشراف الأستاذ:

\* هاشمي الطيب

من إعداد الطالبين:

\* البخاري محمد لحبيب

\* داحة بابا عالين

لجنة المناقشة:

مهدي عمر .....رئيسا

لحول عبد القادر....ممتحنا

هاشمي طيب.....مشرفا

السنة الجامعية :

2018/2017



الحمد لله الذي أنزل القرآن و خلق الإنسان، و علمه البيان و أسلم على  
أفصح الخلق لسانا، و أحسنهم بيانا، و على آله و صحبه إقرارا، و عرفانا.  
قال عزّ و جلّ:

﴿الرَّحْمَنُ ﴿1﴾ عِلْمَ الْقُرْآنِ ﴿2﴾ خَلَقَ الْإِنْسَانَ ﴿3﴾ عَلَّمَهُ الْبَيَانَ ﴿4﴾﴾

سورة الرحمن، الآيات ﴿4-1﴾

و ما ورد على لسان موسى عليه السلام، قوله تعالى.

قَالَ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي ﴿25﴾ وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي ﴿26﴾ وَاخْلَعْ عُقْدَةً

مِنْ لِسَانِي ﴿27﴾ يَفْقَهُوا قَوْلِي ﴿28﴾

سورة طه الآيات ﴿28-25﴾



# الشكر

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على نبينا محمد صلى الله عليه وسلم خاتم الأنبياء والمرسلين،

فيا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، يا رب لك الحمد أن مننت علينا ويسرت لنا

هذا العمل وأعتننا عليه فالحمد لله على تمام نعمه وكمال فضله.

انطلاقاً من العرفان بالجميل، وبعد شكر الله عز وجل، وعملاً بقول النبي صلى الله عليه وسلم

" من لا يشكر الناس لا يشكر الله "، فإنه ليسرنا أن نتقدم بجزيل الشكر والامتنان

إلى الأستاذ الفاضل الهاشمي الطيب الذي اشرف على هذا البحث، والذي زودنا من منابع علمه بالكثير،

والذي مدنا بتوجيهاته السديدة التي كان لها أكبر الأثر في انجاز هذا العمل وإخراجه على أكمل وجه .

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على ما تكبدوه من عناء في قراءة

رسالتنا المتواضعة وإغنائها بمقترحاتهم القيمة، فجزأهم الله عنا خير الجزاء .

كما نتوجه بجزيل الشكر والامتنان لكل الأساتذة الكرام في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .

كما أن الشكر موصول إلى كل أعضاء شركة الاسمنت بالحاسنة وشكر خاص

إلى رئيس قسم المحاسبة والمالية.

# الاهداء

اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

إلى روح والدي رحمه الله تعالى الذي كان سندا لي طوال الحياة ولم يبخل علي بالنفس والنفيس إلى التي استمد منها الدف والحنان، إلى من غرست في حب التعلم منذ نعومة أظفاري، إلى من أفنت زهرة عمرها من أجل أبنائها، وكان دعاؤها نورا يضيئ حياتي..... إلى والدتي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها .

إلى كل إخوتي وإلى جميع أفراد أسرتي حفظهم الله . وإلى من شاركني كل سنوات الدراسة ويشاركني هذا العمل داحة بابا عالين

وإلى كل الزملاء والأصدقاء وخاصة إلى الطلبة الصحراويين الدارسين بجامعة سعيدة

إلى

الولي وعبد العزيز وحمدي النعمة وختار ومحمد سالم وعثمان البشير والمحجوب وسلامو ومحمد حسنة وسيدا حمد وعثمان داودي وإبراهيم والراكب والمخطار والبشير وحمزة والسالك لغزواني وحمدة ومعطى والسالك حمدة واحمد ومحمد لمين وفراجي .

وإلى جميع الطالبات الصحراويات الدارسات بجامعة سعيدة

وإلى كل زملاء دفعة السنة الثانية ماستر محاسبة وتدقيق

إليكم جميعا أهدي هذا العمل .

البخاري محمد لحبيب

# اهداء

اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع الى

النموذج النادر من نماذج العطاء المتدفق، إلى من يعجز اللسان عن تبيان فضله وعظيم عطائه

إلى والدي العزيز أطال الله في عمره.

وإلى التي استمد منها الدف والحنان، إلى من غرست في حب التعلم منذ نعومة أظفري، إلى من أفنت زهرة عمرها من أجل أبنائها، وكان دعاؤها نورا يضيئ حياتي..... إلى والدتي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها .

إلى كل إخوتي وإلى جميع أفراد أسرتي حفظهم الله . وإلى من شاركني سنوات الدراسة ويشاركني هذا العمل

البخاري محمد لحبيب

وإلى كل الزملاء والأصدقاء وخاصة إلى الطلبة الصحراويين الدارسين بجامعة سعيدة

إلى

الولي وعبد العزيز وحمد النعمة وختار ومحمد سالم وعثمان البشير والمحجوب وسلامو ومحمد حسنة

وسيدا حمد وعثمان داودي وإبراهيم والراكب والمخطار والبشير وحمزة والسالك لغزواني وحمدة ومعطي

والسالك حمدة واحمد ومحمد لمين وفراجي .

وإلى جميع الطالبات الصحراويات الدارسات بجامعة سعيدة

وإلى كل زملاء دفعة السنة الثانية ماستر محاسبة وتدقيق

إلئكم جميعا أهدي هذا العمل

داحة بابا عالين

## الملخص

يتوقف نشاط أي مؤسسة اقتصادية على توفر المعلومات المحاسبية حيث يجب أن تكون هذه الأخيرة ذات جودة وكفاءة عالية حتى يكون لها تأثير فعال على أنشطة المؤسسة، ولقد هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية داخل المؤسسات الاقتصادية .

ولقد قمنا في هذه الدراسة بالتطرق إلى الرقابة الداخلية وكذلك إلى المعلومات المحاسبية وإلى مدى قدرة الرقابة الداخلية على التأثير على جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال القيام باستبيان داخل مؤسسة الاسمنت بالحساسنة ولاية سعيدة حيث تحصلنا على مجموعة من النتائج والتوضيحات التي من شأنها أن تساهم في دعم موضوع الدراسة .

## Sommaire

L'activité de toute institution économique dépend de la disponibilité de l'information comptable, qui doit être de haute qualité et efficace afin d'avoir un impact effectif sur les activités de l'institution. Le but de cette étude est de clarifier le rôle du contrôle interne dans l'amélioration de la qualité des informations comptables.

Dans cette étude, nous avons discuté du contrôle interne ainsi que des informations comptables et de la mesure dans laquelle le contrôle interne peut affecter la qualité de l'information comptable en réalisant un questionnaire au sein de la Cement Corporation en Hassania. Étude

## قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الشكر
	الإهداء
	الملخص
	قائمة الاشكال والجداول
	قائمة المحتويات
أ	المقدمة
	<b>الفصل الأول: دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية</b>
06	<b>تمهيد</b>
07	<b>المبحث الأول: الرقابة الداخلية</b>
07	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية
11	المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية
16	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية
21	المطلب الرابع : طرق وأساليب تقييم نظم الرقابة الداخلية
29	<b>المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية</b>
29	المطلب الأول: ماهية المعلومات المحاسبية
29	أولاً : مفهوم المعلومات المحاسبية

34	ثانيا : مصادر وطرق وأساليب جمع المعلومات
40	ثالثا : خصائص المعلومات المحاسبية
52	المطلب الثاني: جودة المعلومات المحاسبية
53	أولا: مميزات جودة المعلومة المحاسبية
65	ثانيا: معايير تحقق جودة المعلومة المحاسبية
70	ثالثا: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية
73	رابعا: قياس جودة المعلومة المحاسبية
77	<b>المبحث الثالث: دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية</b>
77	المطلب الأول: الرقابة الداخلية وتحسين المعلومات المحاسبية
79	المطلب الثاني: اثر الرقابة الداخلية في تحسين المعلومات المحاسبية
84	المطلب الثالث: الرقابة الداخلية ورفع [مستوى جودة المعلومات المحاسبية
86	خلاصة الفصل الأول
87	<b>الفصل الثاني: الجانب التطبيقي لدور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية</b>
88	<b>تمهيد</b>
89	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
89	المطلب الأول : تعريف مؤسسة الاسمنت بالحساسنة
93	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
104	المطلب الثالث : وظائف المؤسسة ومهامها
109	المبحث الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
109	المطلب الأول: الاستبيان

115	المطلب الثاني تحليل نتائج الاستبيان
117	خلاصة الفصل الثاني
118	الخاتمة
121	الدراسات السابقة
124	قائمة المصادر و المراجع

## قائمة الأشكال

الترتيب	العنوان	الصفحة
1	مراحل تطور نظام الرقابة الداخلية	24
2	خصائص المعلومات المحاسبية	49
3	معايير جودة المعلومات المحاسبية	69
4	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت	103

## قائمة الجداول

الترتيب	العنوان	الصفحة
1	مركبات مادة الاسمنت	92
2	عدد العمال في مؤسسة الاسمنت	92
3	أوقات عملية الإنتاج	108
4	استمارة استبيان المشتريات	109
5	استمارة استبيان المخزون	111
6	استمارة استبيان المبيعات	112
7	استمارة استبيان المدفوعات النقدية	113
8	استمارة استبيان المقبوضات النقدية	114

# مقدمة

## المقدمة

إن كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعدد وظائفها ، ظهرت الحاجة إلى الرقابة الداخلية ، وذلك نتيجة للتغيرات الاقتصادية التي تشهدها تلك المؤسسات والتي تتسم ظروفها بحالات عدم التأكد، وهذا نتيجة لظهور صعوبة في الرقابة على المؤسسات، فالتأكد من صحة المعلومات المحاسبية اوجب فرض أدوات رقابية على أنظمة المعلومات، وهذا هو ما تقوم بيه الرقابة الداخلية ، حيث أنها الضمان لمصداقية مخرجات تلك الأنظمة ، وأن تكون لدى تلك الأنظمة معلومات وافية وكافية، والتي تقوم المؤسسة بجمعها من مختلف المصادر سواء الداخلية أو الخارجية إذ تقوم بتبويبها و تلخيصها و معالجتها بما يخدم أهداف و مصالح المؤسسة .

ولقد تجلت أهمية المعلومات المحاسبية والمالية عند المؤسسات الاقتصادية نظرا للتأثير الكبير على مختلف أنواع القرارات التي تتخذها المؤسسة ،حيث يتمحور موضوع البحث حول دور الرقابة الداخلية في الرفع من مستوى جودة المعلومات المحاسبية، ولان الرقابة الداخلية هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات والإشارات ، والتي تأتي على شكل لوائح وتعليمات يتم الالتزام بإتباعها من العاملين في المؤسسة ، حيث أن عملية حماية أصول وممتلكات المؤسسة الهدف منها هو تحقق كفاءة عالية ، حيث تسمح باستخدام هذه الموارد بطريقة صحيحة توفر البيانات والمعلومات المحاسبية المختلفة بالدقة المطلوبة، وهذا ما يوفره نظام الرقابة الداخلية فكلما كان هذا الأخير فعال في المؤسسة كما كانت المعلومة المحاسبية ذات جودة وفعالية تلي حاجات

## مقدمة

الأطراف ذات العلاقة المستفيدة منها ، مع القدر المطلوب من الثقة في محتوياتها ويمكن من الحصول على اتخاذ قرارات مناسبة من حيث التكلفة والوقت .

وباعتبار نظام المعلومات المحاسبية نظاما متكامل يحتوي على مجموعة من الموارد التي توفر للمؤسسة المعلومات المحاسبية المطلوبة من مختلف الأقسام و الموظفين في المؤسسة، حيث تقوم الرقابة الداخلية بالإجراءات الأزمة في النظام المحاسبي من اجل اكتشاف ومنع الآثار السلبية الناجمة عن متغيرات البيئة المحيطة بالنظام، وتهدف إلى اكتشاف ومنع الأخطاء الحسابية الناجمة عن تدخل العنصر البشري في عمليات التسجيل ، وبالتالي يمكن القول أن الإجراءات والسياسات التي تقوم بها الرقابة الداخلية هي فرع من فروع النظام المحاسبي داخل المؤسسة.

وبالتالي يعتبر امتلاك المؤسسة لنظام رقابة فعال وقوي ،فهذا من شأنه أن يعطي معلومات صحيحة وذات جودة عالية للمسؤولين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الصحيحة التي تخدم المؤسسة ككل ، وبالتالي وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الاشكالية التالية لهذه الدراسة وهي :

- ما هو دور الرقابة الداخلية في تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية داخل المؤسسات

الاقتصادية؟.

ومن خلال هذه الإشكالية الرئيسية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ما المقصود بالرقابة الداخلية ؟

## مقدمة

- ما هي أهمية خصائص المعلومات المحاسبية الجيدة؟

- ما هو أثر إجراءات الرقابة الداخلية في التحسين من جودة المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة الاقتصادية؟

### الفرضيات :

- إن نجاح أي مؤسسة يعتمد على مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية التي تتبعه المؤسسة.

- إن صحة وجودة المعلومات المحاسبية متوقف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية .

- تعتمد كافة الأطراف ذات العلاقة على نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات

المحاسبية.

### أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية هذه الدراسة في أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ، والدور الذي تلعبه في

التأكيد على صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية ، ومدى تطبيق الأنظمة والقوانين والإجراءات الداخلية من

اجل حماية ممتلكات المنشأة .

### أهداف الدراسة :

- إعطاء إضافة في الجانب النظري للرقابة الداخلية وكذلك المعلومات المحاسبية .

## مقدمة

- إبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية .

- إعطاء صورة عن فعالية جودة المعلومات المحاسبية عند مستخدمي هذه المعلومات .

### أسباب اختيار الموضوع :

- الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية .

- نظرا لأهمية المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

- أن تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية .

### المنهج المتبع في الدراسة :

لقد اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي وذلك من اجل جمع وتحليل المعلومات الموجودة ومحاولة الإلمام بالجوانب النظرية والتطبيقية للدراسة ، حيث قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين ، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري للدراسة والذي تناولنا فيه دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية من خلال ثلاث مباحث ، وأما الفصل الثاني فتطرقنا فيه إلى الجانب التطبيقي ، حيث تطرقنا فيه إلى إجراءات الرقابة الداخلية وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة محل الدراسة .

## مقدمة

### الدراسات السابقة :

1- دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة حالة مديرية الضرائب ، ولاية الوادي ، سليمان عتير ، مذكرة ماجستير، 2012، ولقد تلخصت نتائج هذه الدراسة في ما يلي:

- بيان أهمية جودة المعلومات المحاسبية وحاجة مستخدميها إليها .

- التعريف بمختلف مصالحي الرقابة الجبائية وبدور كل منها.

- توضيح العلاقة بين الرقابة الجبائية والمعلومات المحاسبية من خلال التصريحات الجبائية .

- للرقابة الجبائية دور فعال يمكن من خلاله تحسين جودة المعلومات المحاسبية .

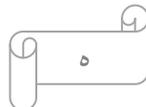
- إبراز الأدوار الأخرى الخفية للرقابة الجبائية بخلاف مكافحة التهرب الضريبي.

- تصحيح النظر السلبية الشائعة عن الجبائية والتأكيد على أهميتها الرقابية والاقتصادية .

2- دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية " غاشوش عايدة، لقصير مريم، مذكرة ماستر دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بقسنطينة.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية،

في حين تم التوصل إلى أن الرقابة الداخلية تعتبر كنظام داخلي ضروري لأي نظام محاسبي وأن جودة



## مقدمة

المعلومات المحاسبية تتحقق 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 على نظام رقابي

جيد يضمن صحة البيانات وأسلوب معالجتها .

3- "التدقيق ونظام الرقابة الداخلية" بروال بومدين، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بسكرة، 2003،

تناولت هذه الدراسة دور الرقابة الداخلية في المؤسسة وذلك من اجل الوصول إلى نظام رقابي فعال ومتكامل من اجل تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة وذلك من خلال الالتزام بالإجراءات والقوانين والتنظيمات الرقابية المعمول بها .

# الفصل الأول

دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة

المعلومة المحاسبية

## تمهيد

إن امتلاك أي مؤسسة نظام معلومات جيد أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فوجود نظام قوي للرقابة الداخلية على الممارسة المحاسبية من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية بتوليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة، ومن جهة أخرى يمكن للمؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة، وبالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق الأهداف المرجوة منه. و باعتبار الرقابة الداخلية أداة من أدوات الرقابة داخل المؤسسة والتي تسمح للإدارة بالحكم على مدى فعالية هذا النظام.

وفي هذا الفصل سنتطرق إلى ثلاث مباحث وهي :

المبحث الأول: الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

المبحث الثالث: دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

## المبحث الأول: الرقابة الداخلية

## المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

لقد حل اصطلاح الرقابة الداخلية في الفترة الأخيرة محل اصطلاح الضبط الداخلي، والذي كان يستعمله المحاسبون ورجال الأعمال في الماضي، هذا التغيير في مفهوم وأغراض الرقابة الداخلية بحيث أصبح الضبط الداخلي أهم حلقاتها.

وقد كان يقصد بالرقابة الداخلية أو الضبط الداخلي في بادئ الأمر "الإجراءات و الطرق المستخدمة في المنشأة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى للمنشأة، واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات، وقد أكد هذا التعريف أهمية المحافظة على الأصول، وبصفة خاصة عنصر النقدية، لأن نظام الرقابة الداخلية كان يعتبر طريقة لمنع واكتشاف التلاعب في النقدية".<sup>1</sup>

وعرفت لجنة COSO الرقابة الداخلية على أنها عملية تتأثر بمجلس الإدارة وإدارتها التنفيذية وغيرهم من الأفراد، يتم تصميمها لتقديم تأكيد معقول حول تحقق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بالعمليات التشغيلية وإعداد التقارير والامتثال، والأهداف المراد تحقيقها هي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - الصحن عبد الفتاح وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، دار الجامعة، الإسكندرية، 2004، ص 130.

<sup>2</sup> - بدوي عبد السلام خميس، اثر هيكلية نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2011، ص 15.

- كفاءة وفعالية العملية التشغيلية .

- مصداقية البيانات المالية .

- الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة .

والضبط الداخلي (الرقابة الداخلية) هو عبارة عن "الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات"<sup>1</sup>

كما تعرفها لجنة طرائق المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين A.I.C.P.A "الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من وقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية"<sup>2</sup>.

ولقد وردا تعريفها في نشرة معايير المراجعة رقم 1 بأنها : "خطة تنظيمية لكافة الطرق و الأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها وتحقيق دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة

<sup>1</sup> - عبد الرؤوف جابر ، " الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية" ، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، الطبعة الأولى، 2004، ص170 .

<sup>2</sup> - خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر والتوزيع عمان ،الأردن 2000 ،الطبعة الأولى ص176 .

التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية<sup>1</sup>

بعدها بدأت التعاريف تتجه لتوسيع معنى الرقابة الداخلية، مع اعتبار الضبط الداخلي إحدى حلقاتها فقد نص احد هذه التعاريف على أن مفهوم الرقابة الداخلية يعني نظاما داخليا يتكون من الخريطة التنظيمية للمنشأة مع تحديد الواجبات والمسؤوليات ووجود نظام للحسابات وإعداد التقارير، هذا بالإضافة إلى جميع الطرق والوسائل الأخرى المستخدمة داخل المنشأة لتحقيق أهداف عدة منها: حماية أصول المنشأة وتشجيع الدقة في التقارير المحاسبية، وتقييم الكفاءة التشغيلية ، وإيصال السياسات الإدارية.

ويقال كذلك أن الرقابة الداخلية تتكون من الهيكل التنظيمي وكل الطرق المعاونة والمقاييس المستخدمة داخل المنشأة لحماية الأصول واختيار مدى صحة البيانات المحاسبية ودرجة الوثوق فيها وتحقق الكفاية التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

وقد أضاف البعض إلى التعاريف أعلاه عدة ملاحظات تتضمن أن الرقابة الداخلية تساعد على تحقيق مجموعة من الأهداف لكل من إدارة المنشأة ومراقب الحسابات، فالرقابة الداخلية هي الوسيلة التي تحصل الإدارة العليا بواسطتها على كل المعلومات و الحماية والرقابة التي تعتبر حيوية لنجاح عمليات المنشأة، إما بالنسبة إلى مراقب الحسابات فإنه يستفاد من وجود نظام قوي للرقابة الداخلية من خلال زيادة درجة الاعتماد ومدى الثقة في مخرجات النظام المحاسبي من تقارير وقوائم، وهذا بدوره سيؤدي إلى تخفيض حجم اختياراته التي سيقوم بها

<sup>1</sup> - السيد محمد ، المراجعة والرقابة المالية ، دار الكتاب الحديث، الاسكندرية، 2008، ص 85.

لغرض إبداء الرأي في سلامة وصدق القوائم المالية محل التدقيق.

يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على انه تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول, اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير لسياسات الإدارية في طريقها المرسوم .

نستخلص من التعاريف السابقة نقطة هامة، هي أن الرقابة الداخلية لم تعد تختص بالنواحي المحاسبية فقط ولا كنها تختص بجميع نواحي النشاط داخل المنشأة لضمان تحقيق الأهداف الموضوعية لخدمة كل من إدارة المنشأة والمراجع، ومن ثم فلقد أمكن التمييز بين نوعين من الرقابة الداخلية هما :

الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية.

وعلى ضوء ما سبق يمكننا إعطاء الرقابة الداخلية مفهوما عاما يتمثل في ما يلي : "تتمثل الرقابة الداخلية في مجموعة الإجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية موارد وممتلكات و أصول المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في المشروع تحقيق كفاءة استخدام الموارد البشرية والمادية بطريقة مثلى في نطاق الالتزام بالسياسات و النظم و القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - عطا الله احمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراجحة للنشر والتوزيع ،الأردن ،الطبعة الأولى

## المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية

بما أن الرقابة الداخلية تشمل كافة مجالات نشاط المؤسسة ولم تعد تقتصر على النواحي المحاسبية فيمكن

تقسيم الرقابة إلى نوعين : رقابة إدارية ورقابة محاسبية

## 1- الرقابة الإدارية :

إن هذا النوع من الرقابة يسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة في العمل وضمان تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة، ويتضمن هذا النوع من الأساليب الرقابية السياسات الإدارية والخطط التنظيمية والسجلات، والتي تتعلق جميعها باتخاذ القرارات المتعلقة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية وتوضع هذه الأساليب من اجل تنمية الكفاءة التشغيلية، وتشجيع الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمنشأة، وتقليل احتمال حدوث مخلفات لهذه السياسات والتعليمات، وينطو هذا الجزء من الرقابة الداخلية على وظائف أخرى لترتبط بوظائف أقسام المحاسبة والإدارة المالية و إنما ترتبط بأقسام أخرى كأقسام التنظيم والأساليب وأقسام التدريب.

ومن الوسائل المستخدمة في تدقيق الرقابة الإدارية ما يلي<sup>1</sup>:

- الكشوف الإحصائية وتحليلها.

<sup>1</sup> - السيد محمد ، المراجعة والرقابة المالية ، دار الكتاب الحديث ، الإسكندرية ، 2008 ، ص 87.

- دراسة الوقت والحركة وذلك لغرض تحديد الوقت المعياري لإتمام عملية معية.

- تقارير الأداء.

- الرقابة على الجودة.

- وضع البرامج التدريبية للموظفين والمستخدمين .

- الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية .

- التكاليف المعيارية.

- استخدام الخرائط و الرسوم البيانية.

● عناصر الرقابة الإدارية :

للرقابة الإدارية مجموعة من العناصر نذكرها في ما يلي<sup>1</sup>:

✓ تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمؤسسة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات و الأقسام

و التي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية، مع وضع توظيف دقيق يمثل هذه الأهداف حتى يسهل

توظيفها.

<sup>1</sup> - السيد محمد، مرجع سابق، ص 87-88 .

✓ وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية .

✓ 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 :

- قواعد وأسس تقدير المبيعات .
  - -قواعد وأسس تقدير الإنتاج .
  - قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى .
  - قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى .
- ✓ وضع نظام خاص للسياسات، و الإجراءات المختلفة ومنها :

- سياسات وإجراءات الشراء .
- سياسات وإجراءات البيع .
- سياسات وإجراءات الإنتاج .
- سياسات التوظيف و الترقية بالنسبة للعاملين .
- إجراءات و قواعد تنفيذ السياسة المالية في المؤسسة .

✓ وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة و ما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما 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 .

## 2- الرقابة المحاسبية :

إن هذا النوع من المحاسبة يهدف إلى حماية الأصول وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لغرض تزويد المراجع بدرجة معقولة من التأكيد بأنه قد تم تنفيذ العمليات المالية وفقاً للسياسة العامة أو بناء على تعليمات خاصة ، و إن العمليات قد تم تسجيلها بشكل سليم يمكن من إعداد التقارير المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، أو أي مبادئ أخرى ملائمة لهذه التقارير.

إضافة إلى ذلك فإن هذه الأساليب يجب أن تنطوي على إجراءات وقاية الأصول و الحد من إمكانية استخدامها إلا في حدود النطاق الذي تصنعه إدارة المنشأة ، و أن تقارن بيانات السجلات المحاسبية المسؤولة عن هذه الأصول مع نتائج الجرد الفعلي لها على أساس دوري، مع ضرورة فحص أسباب أي خلافات قد تكشفها هذه المقارنة

و تعتمد الرقابة المحاسبية في سبيل تحقيقها على الخطوات التالية<sup>1</sup>:

- التوصيف الوظيفي الواضح و تحديد المسؤوليات بحيث لا ينفرد شخص معين بتنفيذ عملية بكاملها و فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات التي تتعلق بإنتاج أو بتخزين الممتلكات .

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

- اعتماد عملية التعليمات بواسطة أشخاص مسئولين , واعتماد قيود التسوية ، وتصحيح الأخطاء من قبل أشخاص مفوضين .
- إتباع طريقة القيد المزدوج في قيد العمليات ووجود دورة مستندية لكل نشاط من أنشطة المنشأة .
- استخدام الحسابات الإجمالية مثل حساب إجمالي المدينين و حساب إجمالي الدائنين .
- وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري ( شهري مثلا ) لتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة.
- إعداد كشوف مطابقة رصيد المصرف بشكل دوري, و عمل مذكرات التسوية و قيودها في أوقاتها المحددة .
- إرسال مصادقات العملاء , و مطابقة كشوف الموردين .
- إتباع نظام الجرد المستمر، وإجراء جرد دوري مفاجئ من حين لآخر لمطابقة أرصدة بطاقات الصنف مع الكميات الموجودة فعلا .
- إتباع نظام المراجعة الخارجية، ودعم إدارة المراجعة الداخلية بالصلاحيات والعناصر ذات الكفاءة.
- هذا ويجب ملاحظة أن المراجع يعطي اهتمام أكبر للرقابة المحاسبية عند قيامه بعملية المراجعة .

## المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية

يعتمد نجاح أي مؤسسة اقتصادية على تحقيق الأهداف المحددة مسبقا ، ويمكن القول أن الهدف الرئيسي الذي ينبغي أن تحققه المنشأة يتمثل في وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في التوثيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف المنشأة التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها.

وبصفة عامة فان طبيعة الوسائل المطلوبة والإجراءات اللازمة يجب أن تعمل على منع الأخطاء والغش والاختلاس ، وسرعة اكتشاف ما قد يحدث من هذه الظواهر عند حدوثها وتجنب الإسراف في استخدام موارد المنشأة المحددة، وتشجيع جوانب الكفاءة في استخدام هذه الموارد، لذا يمكن القول بان هناك أربع أهداف أساسية لأي نظم للرقابة الداخلية هي: الحماية، الدقة، الكفاءة، والالتزام، هذه الأهداف يمكن الوصول إليها بالرغم من وجود قيود تحيط بهذا النظام.

## أولاً: أهداف نظام الرقابة الداخلية

يسعى نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة إلى تحقيق جملة من الأهداف الرئيسية للمؤسسة ونذكر منها ما يلي :

## 1- حماية أصول المنشأة:

تمثل حماية أصول المنشأة وممتلكاتها المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية للمنشأة، وتتخذ حماية

أصول المنشأة أشكالا وأساليب مختلفة ومتعددة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لهذه الأصول من التلف أو الضياع أو السرقة ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق<sup>1</sup>:

- الوقاية من الأخطاء المتعمدة التي قد ترتكب عند معالجة المعلومات بقصد إخفاء انحراف معين أو غش أو اختلاس كإدراج أسماء وهمية في كشوف الأجور لتغطية اختلاس ما في النقدية.

-الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة وتنتج هذه الأخطاء عادة من التعليق الخاطئ للمبادئ والقواعد المحاسبية أو الجهل بهذه القواعد عند العاملين في المجال المحاسبي في المنشأة كتسجيل مصروف إرادي كمصرف رأس مالي مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح وتضخيم الأصول.

- المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش، ويعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة والمخالفة للوائح الداخلية للمنشأة أو للقانون العام للدولة ،كالقيام بعمل مناقصات وهمية بغرض الاستيلاء على بعض أصول المنشأة (كالسيارات) والتي مازالت بحالة جيدة.

## 2- دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها:

يترتب على مزاوله الأنشطة المختلفة للمنشأة مجموعة من المعاملات المالية وغير المالية، وتنتج هذه المعاملات عن وجود مبادلة إنتاج المنشأة أو خدمتها مع أطراف من خارج المنشأة، مما يقضي التصريح عن هذه

<sup>1</sup> - القباني ثناء علي ، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والالكتروني، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2003، ص 100، 99 .

المعاملات وتنفيذها وتسجيلها دفتريا وإظهار إنتاجها بالشكل الدقيق.

- التصريح بالمعاملات تتضمن هذه الخطوة مجموعة السياسات والقرارات الإدارية الخاصة بإجراءات التبادل التجاري، وعمليات التحويل أو استخدام الأصول في أغراض محددة ولتحقيق أهداف معينة، مثلا تحديد أسعار البيع لأي زبون.

- تنفيذ المعاملات وتمثل الخطوة التالية في تنفيذ المعاملات التي تم إقرارها والتصريح بها في الخطوة السابقة. فمثلا عند القيام بعملية الشراء من الضروري تحديد المسئول عن إعداد طلب الشراء، وعن إصدار أمر الشراء، وعن استلام البضاعة، ومن سداد قيمة المشتريات.

- التسجيل الدفترى للمعاملات بعد التصريح بالمعاملات وتنفيذها، يتم تسجيل العمليات التي تمت ونفذت دفتريا.<sup>1</sup>

### 3-الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية:

يعد الاهتمام بالكفاءة الإنتاجية وزيادتها وتطويرها من الأهداف الرئيسية لإدارة المنشأة، حيث يمكن أن تلعب الرقابة الداخلية دورها في هذا المجال عن طريق تحقيق العلاقة المثلى بين المدخلات والتشغيل والمخرجات.

- المدخلات: تهدف الرقابة خلال هذه المرحلة إلى التأكد من حسن استخدام الموارد المتاحة للمنشأة،

<sup>1</sup> - عطا الله احمد سويلم الحسيان ، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراجحة للنشر والتوزيع ،الأردن ،الطبعة الأولى ،2009 ص46.

والمحافظة على هذه الموارد وحمايتها، والتأكد من مدى كفاءة الأجهزة والمعدات وآلات المستخدمة.

- التشغيل: وتهدف الرقابة الداخلية في هذه المرحلة إلى التحقق من عدم مخالفة الإجراءات التنظيمية داخل

المنشأة، والتأكد من انتظام العملية الإنتاجية بكافة إجراءاتها، ومتابعة عملية التشغيل أولاً بأول.

- المخرجات: وتهدف الرقابة هنا إلى التحقق من كمية إنتاج السلع أو الخدمات وتقييم معدلات الإنتاج

الفعلية ومقارنتها بالمعدلات المعيارية ومعالجة الانحرافات إن وجدت .

### ثانياً: محددات الرقابة الداخلية

بالرغم من المزايا العديدة التي يوفرها نظام الرقابة الداخلية، فإنه لا يتوقع لهذا النظام أن يوفر الحماية الكاملة

لأصول وعمليات المنشأة، أو أن يقضي تماماً على جميع فرص التلاعب والغش، وذلك يرجع للمحددات

والقيود التي تحيط بهذا النظام والتي يجب أخذها بعين الاعتبار ومن أمثلتها.

✓ أن الضوابط الداخلية قد لا تعمل كما هو مصمم لها، وذلك بسبب الأخطاء البشرية المحتملة والناجمة

عن الإهمال والشروء الذهني وسوء التقدير وعدم الإلمام بالتعليمات وسوء فهمها، أو احتمال مخافة إجراءات

الرقابة عن طريق الشخص المسؤول عن تطبيقها.

✓ احتمال التحايل على نظم الرقابة الداخلية عن طريق التواطؤ بين أطراف داخل المنشأة أو خارجها

فمن المعروف أن التواطؤ يهدم أي نظام رقابي، طالما اتفقت جميع الأطراف المشاركة في العملية على التلاعب.

✓ توجه نظام الرقابة الداخلية اهتمامها عادة إلى العمليات المالية المتوقعة، وتنقل العمليات غير العادية

التي لا تتكرر وقوعها عادة داخل المنشأة.

✓ عدم ملائمة إجراءات الرقابة نتيجة للظروف المحيطة مما يؤدي إلى عدم الاقتناع بها وبالتالي عدم

الالتزام بها.

✓ قد تكون تكلفة إنشاء نظام رقابي عالية جدا بشكل يفوق الفوائد الناتجة عن تطبيقه، كما يفوق قيمة

الخسائر والأخطاء والغش المتوقع حدوثها في حالة عدم وجود هذا النظام.

يمكن أن نلخص أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي<sup>1</sup> :

❖ حماية الأصول وذلك عن طريق التحقق من حماية أموال المؤسسة وأموالها، وكذلك الأشخاص

الموظفين بها والمتعاملين معها .

❖ تحقيق نوعية المعلومة عن طريق ضمان والى أقصى حد صحة مجمل المعلومات المسجلة ومراقبة

صحتها وضمن مصداقيتها .

❖ التحقق من تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة واحترام القوانين .

❖ تحقيق الاستعمال الاقتصادي والكفاء للموارد، ذلك عن طريق تحفيز تحسين الأداء وتوجيه الأعمال

❖ التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة .

<sup>1</sup>- varus . L :laudateur interne opérationnel aujourd'hui :l auditeur consultant interne ,revue française d audit interne ,n109, mars /avril 1992

المطلب الرابع : طرق وأساليب تقييم نظم الرقابة الداخلية

### 1- نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية إحدى المقومات المهمة للنهوض بالمؤسسات والوصول إلى ما تطمح إليه تلك المؤسسات، خاصة في ظل المنافسة الشديدة في قطاع الصناعات بشكل عام وقطاع الأدوية بشكل خاص ومدى مقدرة شركات الأدوية الأردنية على تعزيز مكانها ضمن تلك المنافسة وخاصة في ظل التوسع في انتقال السلع والخدمات بين مختلف الدول .

#### - مفهوم نظام الرقابة الداخلية :

أما نظام الرقابة الداخلية فهو مفهوم واسع وتتعدد الآراء والمنظمات في توضيح هذا المفهوم منها:

تعرفه COSO على انه عملية يقوم بها مجلس الإدارة والهيئة الإدارية وغيره من الأفراد ويتم تصميمها لتقديم تأكيد معقول حول تحقق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بالعمليات التشغيلية وحماية الأصول من الضياع وإعداد التقارير موثوق بها أو لامثال إلى القوانين الموضوعة من قبل الإدارة .

- ويعرف أيضا على انه " أنه احد الوسائل الهامة للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري كما إن هذه النظم تسعى لتحقيق الأهداف المرسومة في مختلف الوحدات الاقتصادية في المؤسسة."<sup>1</sup>

- وعرفه آخر بأنه "نظام رقابي شامل ينظم أعمال المنشأة ويسيرها بالشكل الصحيح بهدف الحفاظ على أصولها وضمان دقة المعلومات في سجلاتها مما يساعدها على الاعتماد عليها قدر المستطاع لتتعدى المسائل المالية والمحاسبية إلى حماية أصول المنشأة"<sup>2</sup>.

ويعرف أيضا بأنه: " هو الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق أهداف المؤسسة، أو هو مجموعة الطرق و المقاييس التي تتبعها المنشأة بقصد حماية موجوداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية"<sup>3</sup>.

وقد مر نظام الرقابة الداخلية بمراحل متعددة ليصبح على ما هو عليه الآن وذلك ما يوضحه الغبان، في خمسة مراحل للتطور الذي مرت به الرقابة الداخلية والتي بينت محور الأهمية له من قبل الشركات وهي كالاتي:

■ مرحلة الرقابة الشخصية: تتضمن المفهوم الضيق للرقابة وتمثل بالمحافظة على النقدية من الضياع والسرقة وامتدت لتشمل باقي الأصول الأخرى وكانت تطبق في الشركات الصغيرة والفردية.

<sup>1</sup> - البكوع، فيحاء عبد الخالق يحيى، و احمد، منهل مجيد، "تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية دراسة نظرية تحليلية، مجلة الإدارة والاقتصاد، 2012، ص167.

<sup>2</sup> - مهدي، ثامر محمد. أثر استخدام الحاسب الالكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية. مجلة القاسية للعلوم الإدارية والاقتصادية 2010، ص175 .

<sup>3</sup> - الغول سيناء، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة، 2015، ص

■ مرحلة الضبط الداخلي: شهدت هذه المرحلة نمو في حجم الشركات وزيادة في نشاطاتها وعملياتها واتساع نطاقها الجغرافي, وهو اقتضى تطوير في مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها الوحدة الاقتصادية من اجل حماية النقدية والأصول الأخرى لضمان الدقة المحاسبية والعمليات المثبتة في الدفاتر.

■ مرحلة الكفاءة الإنتاجية: تضمنت هذه المرحلة طفرة بمفهوم الرقابة الداخلية وشكلت قاعدة لإرساء المفهوم الشامل للرقابة الداخلية وتميزت بالاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية واتساع أهدافها لتشمل تحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة، والارتقاء بالكفاية الإنتاجية إلى جانب الأهداف التقليدية المتمثلة بالمحافظة على أصول المنشأة وضمان الدقة الحسائية للعمليات والسجلات.

■ مرحلة تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية: توفر هذه المرحلة تأكيدا منطقيًا بان الأهداف التي تخص الوحدة الاقتصادية سوف يتم إنجازها.

■ مرحلة تحقق الأهداف المعينة: عملية تتأثر بإدارة الوحدة الاقتصادية وبالعديد من الأطراف ويتم من خلال تلك العملية الحصول على تأكيد مناسب وليس مطلق فيما يتعلق بالأهداف التالية:

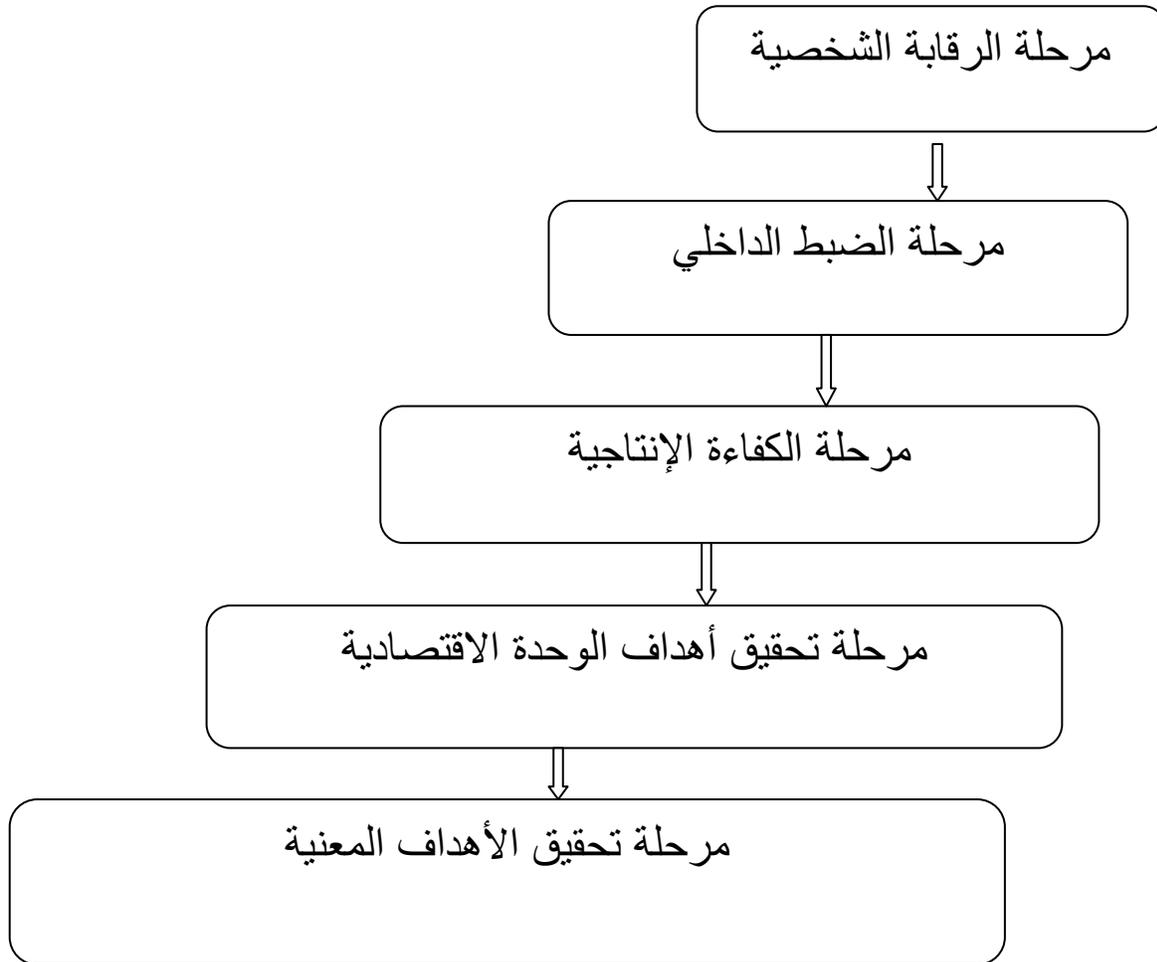
- الثقة بالتقارير المالية.

-الالتزام باللوائح المالية والقوانين.

- فاعلية وكفاءة المعلومات.

والشكل التالي يوضح مراحل تطور نظام الرقابة الداخلية

الشكل رقم (1): مراحل تطور نظام الرقابة الداخلية



المصدر : من إعداد الطالبة بنا على المعلومات السابقة

## 2- طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

لتقييم نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة توجد عدة طرق لذلك ، حيث يسمح للمراجع اختيار الطريقة التي تناسبه في عمله و عملية الاختيار تتم بناء على طبيعة نشاط المؤسسة وكذلك على خبرة وحنكة المراجع وذلك يرجع إلى اختلاف نظم الرقابة من مؤسسة إلى أخرى .

وهذه أهم الطرق المتعارف عليها :

## ❖ 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 المصروفات .

- 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، أخذا 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>

❖ - طريقة 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 .

- إدارة الشؤون المالية .

- إدارة المبيعات .

<sup>1</sup> - جازم هاشم الالوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، دار الكتب الوطنية للنشر والتوزيع 2003، الطبعة 1 ، ص 239.

- إدارة الإنتاج .

- إدارة المخازن .

وبعد 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 .<sup>1</sup>

#### ❖ 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 حدة ، ومثال ذلك تقييم إجراءات الرقابة الداخلي<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - جازم هاشم الالوسي ،ص 240.

<sup>2</sup> - جازم هاشم الالوسي.ص 240.

## 3- 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 :<sup>1</sup>

➤ أسلوب قائمة الأسئلة :

يستخدم المرققون أسلوب قائمة الأسئلة للحصول على المعلومات اللازمة للتعريف على مقومات

الرقابة في النظم الالكترونية، و للتحكم على مدى فعالية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية .

➤ أسلوب تحليل خرائط النظم :

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

محددة .

➤ أسلوب فحص كشوفات الأخطاء :

يعد هذا الأسلوب مكملًا لأسلوبين السابقين اللذين تعرضنا لهما ، إن كشوف الأخطاء تبين

الأخطاء الفعلية التي تم اكتشافها خلال عمليات التشغيل الخاصة بالتطبيقات المختلفة، وإن تحليل الأخطاء

والتعرف على الإجراءات التي اتبعت لتصحيحها تساعد المدقق بالأدلة و البراهين على بيان نواحي الضعف

<sup>1</sup> - عطا الله احمد اسويلم الحسيان ، ص54 ، مرجع سابق .

و القوة في إجراءات الرقابة المتبعة و تساعد المدقق على تقرير مدى الاعتماد عليها لضمان دقة البيانات المحاسبية و سلامتها .

### المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

#### المطلب الأول: ماهية المعلومات المحاسبية

أن المعلومات المحاسبية تلعب دورا أساسيا 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 أحد أنظمة المعلومات الإدارية الذي يقوم بجمع ومعالجة وتخزين ونقل المعلومات إلى مراكز اتخاذ القرار عند الحاجة إليها .

#### أولا : مفهوم المعلومات المحاسبية

تعتبر المعلومات عنصرا ضروريا في تسيير المؤسسة إذا لا يمكن لهذه الأخيرة اتخاذ قرار ما دون الاستناد إلى معلومات أولية مفيدة ، ويمكن تعريف المعلومات المحاسبية على أنها "عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل النظام الحاسبي ، كما أن المعلومات تمثل لغة وأداة الاتصال ما بين معدها الذي يجب عليه أن يحدد هدفها بوضوح وبين مستلمها الذي يتطلب من تلك المعلومات أن تكون فعالة وذات

كفاءة ومفيدة في اتخاذ القرار " <sup>1</sup> .

ولقد عرفها مجمع المحاسبة الأمريكي على أنها: " نظام للمعلومات منذ التسعينات من القرن الماضي، وان نظام المعلومات بني على مدخل رياضي بطبيعته فهو يجمع البيانات المعرفة جيدا ثم يقوم باستخدامها عن طريق التحليل الرياضي والبرمجة " <sup>2</sup> .

كما ما 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 .

وتعتبر المعلومات تسجيلا للخبرات المفيدة لمقابلة احتياجات متخذ القرار و تقليل حالات عدم التأكد، فاتخاذ 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، فمثلا عدد ساعات العمل معلومات لكل عامل بينما تعتبر بيانات بالنسبة للقيم المالية عند ما يرغب في عمل

<sup>1</sup> - النقيب كمال عبد العزيز، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 303 .

<sup>2</sup> - القاضي حسين حمدان مأمون، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق، سوريا 2007، ص 128 .

جدول رواتب العاملين ومما 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>

ويمكن القول أن 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،

<sup>1</sup> - عامر إبراهيم قنديلي، علاء الدين الجنابي ، نظم المعلومات الإدارية ، دار المسيرة ،عمان ، الطبعة الثانية ،2007، ص30 .

<sup>2</sup> - احمد حلمي جمعة ، عصام فهد العرييد ، زياد احمد الزعمي ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار المنهاج للنشر والتوزيع ،عمان الطبعة الأولى، 2008، ص8.

## أنواع المعلومات:

لقد صنفت المعلومات المحاسبية إلى عدة تصنيفات يمكن أن نستخلص بعض هذه التصنيفات في ما

يلي<sup>1</sup> :

1- تصنيف المعلومات المحاسبية حسب مستخدمي هذه المعلومات : تقسم المعلومات المحاسبية في

هذا التصنيف إلى كل مستخدمي المعلومات المحاسبية في المؤسسة ، من مستثمرين (مساهمين) وموظفين سوا

كانوا دائمين أو مؤقتين ، والمقرضون ( الدائنون وحاملي السندات )، وكذلك كلا من الموردين والزبائن

والحكومات وحتى أفراد المجتمع .

2- تصنف المعلومات المحاسبية حسب الإلزامية القانونية : ويمكن تقسيمها إلى قسمين :

● **معلومات إجبارية :** في هذه الحالة تكون المؤسسة الاقتصادية ملزمة قانونيا على

مسك الدفاتر وحفظ السجلات والمستندات وإعداد القوائم المالية اللازمة .

● **معلومات اختيارية :** يعتبر هذا النوع من المعلومات اختياري مثل الموازنات التقديرية

والتقارير الإدارية الداخلية ، لان هذا النوع من المعلومات ضروري للتسيير الجيد للمؤسسة

الاقتصادية .

<sup>1</sup> - سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم

التسيير ، تخصص محاسبة 2011-2012 ص 13-15 .

3- تصنيف المعلومات المحاسبية حسب درجة الاستفادة منها في اتخاذ القرارات وتقسم هنا إلى :

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

- المعلومات العلمية : وهي المعلومات التي تخضع إلى اختبارات وتجارب قبل تعميمها حول

الموضوع الذي

تتعلق به .

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

قاموا بإعدادها

- المعلومات الفنية : وهي المعلومات التي تعكس الاتجاهات و الآراء و الأفكار التي توضح كيفية

أداء و إنجاز وتنفيذ الأمور الفنية و الأعمال المتخصصة .

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

السياسية و الاقتصادية و الثقافية .

4- تصنيف المعلومات حسب فروع المحاسبة على النحو التالي :

- المحاسبة المالية : هنا الإشارة إلى المعلومات التي تصف الموارد والالتزامات المالية والأنشطة التي

تقوم بها المؤسسة الاقتصادية .

- المعلومات الإدارية: وهي المعلومات التي تتعلق بكافة مجالات وأنشطة ووظائف المنظمات بغرض

مساعدة الإدارة بصفة خاصة على إدارة الأعمال ، ويستخدم المديرون هذه المعلومات لوضع السياسات

العامة للشركة وتقييم أداء الأقسام والأفراد وتساعد في العملية الإنتاجية وفي اتخاذ القرارات.

-المحاسبة الضريبية : تتمثل في إعداد المقررات الضريبية عن الدخل ، ويتم ذلك إلى حد بعيد

إعداد القرارات الضريبية من واقع معلومات المحاسبة المالية . وعادة ما يتم إعادة تعديل وتنظيم هذه

المعلومات لتتوافق مع متطلبات التقرير الخاص بضريبة الدخل .

5- تصنيف المعلومات حسب مصدر الحصول عليها :

- معلومات داخلية : وتتمثل في المعلومات الخاصة بنشاط المؤسسة المنبثقة من العمليات التي تقوم

بها مثل :رقم الأعمال، كمية الإنتاج، التكاليف، الأفراد... الخ .

- معلومات خارجية : هي تلك التي تأتي للمؤسسة من الخارج وتتعلم بالمحيط مثل : معلومات حول

الزبائن ، الموردين .المنافسين ، القوانين... الخ .

ثانيا : مصادر وطرق وأساليب جمع المعلومات

1- مصادر جمع المعلومات:

تتعدد البيانات والمعلومات المطلوبة وذلك تبعا للأهداف الموضوعية وكيفية تحقيقها ، حيث تتفاوت

الحاجة إلى البيانات والمعلومات نتيجة تباين واختلاف أحجام المشاريع ودرجة تعقد مشاكلها ، ويتم عادة الحصول على المعلومات والبيانات من مصدرين رئيسيين هما :

**- المصادر الداخلية :** وهي مصادر من داخل المؤسسة تحتفظ في سجلاتها وتقاريرها بالبيانات الهامة والضرورية عن مجال العمل وتعتبر مرجعية هامة للإدارة في تقييم الأداء ووضع السياسات والخطط وتطويرها ، ومن أمثلة المعلومات الداخلية :البيانات التي تحتفظ بها إدارة الإنتاج عن أوامر الإنتاج ومستلزمات الإنتاج ومواصفات المنتجات ومعايير الأداء وكذلك البيانات التي تحتفظ بها إدارة المبيعات ، وإدارة المشتريات عن فواتير البيع وفواتير المشتريات وما يرد بها من معلومات عن جهة البيع، العميل ، الصنف ، والبيانات عن الموردين والأسعار وغيرها من الإدارات الداخلية الأخرى بالمنشأة التي تحتفظ بالبيانات، كإدارة الشؤون المالية ، وإدارة المخازن وإدارة الأفراد .

ومعالجة البيانات تبعا للمواقف الإدارية المختلفة التي تتطلبها حاجة المنشأة لتصبح معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات ،وتعكس المعلومات الداخلية عموما صورة عن الوضع داخل المؤسسة من حيث الضعف والقوة، وهي إما أن تكون معلومات مالية بحتة أو ظاهرة تشمل المشاركة في السوق والكفاية الإنتاجية ومصادر القوة العاملة ، أو معلومات عامة تشمل علاقة العمل .

**- المصادر الخارجية :** هي المصادر التي يتم الحصول منها على البيانات والمعلومات الخارجية، بيانات ومعلومات أنشطة شبيهة لنفس نشاط المؤسسة : وتنقسم مصادر المعلومات الخارجية إلى مصادر أولية

ومصادر ثانوية على النحو التالي :

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.

### 1-1 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 تعتبر البيانات والمعلومات من مصادر أولية إذا كانت منشورة من قبل مصدرها الأصلي دون سواه، وعادة ما تفضل المصادر الأولية لكون البيانات والمعلومات بحالتها الحقيقية المعبرة عن واقع الأعمال ولم يطرأ عليها عمليات نقل أو تزوير أو حذف تلخيص ، حيث يتم تجميعها بإحدى الطرق التالية <sup>1</sup> :

- الملاحظة: إن الملاحظة الدقيقة لظاهرة ما تمكننا من الحصول على أجوبة جزئية للمشكلة الملاحظة، 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 للملاحظة هي أنها توفر معرفة أولية عن المشاكل و العمليات و الأنشطة محل الاهتمام وتتجنب هذه الطريقة ردود الفعل المتحيزة.

<sup>1</sup> - محمد القيومي ، تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية المكتب الجامعي الحديث ، مصر 1999، ص52 .

- التجربة والمسح : في بعض الأحيان توضع مصادر المعلومات ( أفراد ، آلات ، معدات ) تحت التجربة ويتم إصدار حكم بشأنها أما المسح فيعتبر أكثر المصادر استعمالاً 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 .

- 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 .

### 1-2 المصادر الثانوية للمعلومات:

تعتبر البيانات والمعلومات مصادر ثانوية ، عند نشرها من قبل جهة غير جهتها الأصلية ، وذلك سواء أن تم نقل المعلومات وعرضها بحالتها الأولية كما سبق نشرها من قبل جهتها الرئيسية ، أو قد ادخل عليها تعديلات بالتلخيص أو الحساب أو التبويب بما يغير من صورتها ، وإن الحصول على المعلومات الأولية يستغرق وقتاً ويكلف أموالاً ، فإن المؤسسة تلجأ من خلال مستعملي المعلومات إلى استخدام المصادر الثانوية للمعلومات، كلما تطلب الأمر ذلك، وتشمل هذه المصادر على المعلومات الموجودة داخل المؤسسة، و المعلومات التي تشتري من خارجها، والنشرات و الوكالات الحكومية ونذكرها في ما يلي :<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> - محمد القيومين ص 53 ،مرجع سابق .

المعلومات الموجودة داخل 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 .

✓ شراء المعلومات من خارج المؤسسة : من الضروري أن المؤسسات تحتاج

إلى معلومات لا تكون متوفرة لديها فتلجأ للمحيط الخارجي بهدف الحصول عليها .

✓ النشرات : كالنشرات و المجالات في الميدان الاقتصادي و التي تحتوي على

موضوعات حول المعاملات في المؤسسة التجارية و الحكومية .

✓ 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 .

## 2- طرق وأساليب جمع المعلومات :

هناك عدة طرق لجمع المعلومات ويتم اختيار أنسب طريقة تبعا للاحتياجات وفيما يلي أهم الطرق <sup>1</sup>:

## 2-1- البحث وفحص السجلات : ويتم 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- الاستبيان :هي عبارة عن استمارة يتم ملؤها من قبل المستوجب الذي يعتبر سيد القرار

ويعتبر الاستبيان طريقة للكشف عن الحقائق وميول الأفراد ، حيث يقوم الباحث بعمل استبيان يحتوي على مجموعة من الأسئلة أو النقاط ويقوم بتوزيعها على مجموعة من الناس واستخدام المعلومات والإجابات التي يحصل عليها منهم .

## 2-3- المقابلة الشخصية : هي من أهم الطرق للحصول على المعطيات إذ تساعد في ملاحظة

<sup>1</sup> -<http://www.univ.sba.7olm.org>.

سلوك الأفراد و الجماعات و معرفة 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 .

**ثالثا : خصائص المعلومة المحاسبية**

**1- الخصائص الرئيسية :**

هي الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية المنشورات و إلا فقدت هذه المعلومات أهميتها

و أصبحت غير مفيدة للمستخدمين.

## 1-1- الملائمة :

يجب أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة ومناسبة للغرض الذي أعدت من أجله، والملائمة مطلب أساسي للمعلومات للاستفادة منها في تقييم سياسة الإدارة ومدى تأثيرها على قرار المستخدم، وتكون غير ملائمة متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار وحتى تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:

الملائمة في التوقيت، القدرة على التنبؤ، القدرة على التقييم الارتدادى(العكسي) .

ويمكن تعريفها كما يلي : " يقصد بالملائمة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع

الدراسة، أي بمعنى آخر قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار"<sup>1</sup> .

## 1-1-1- التوقيت المناسب للملائمة : أي انه يجب توفر المعلومات المحاسبية في فترة زمنية

مناسبة يمكن تحديدها بالفترة الزمنية اللازمة ، يساعد في اتخاذ القرار المناسب، بينما تفقد هذه المعلومات

قدرتها في التأثير على القرارات عند توفرها للمستخدم بزمن غير كافي أو توقيت غير ملائم، وفي هذا الصدد

نقول انه يمكن التضحية بشيء من صحة المعلومات ودقتها لغرض زيادة توقيت المعلومات ، لان عملية اتخاذ

القرار تكون دائما محددة بفترة زمنية، ولعل دعوة الهيئات و المؤسسات المهنية و العلمية المحاسبية للشركات إلى

<sup>1</sup> - ناجي بن يحيى ، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

، تخصص محاسبة 2012-2013 ص 48-52 .

إصدار التقارير و القوائم المالية السنوية خلال مدة محدودة بعد انتهاء السنة المالية، ومطابقتها أيضا بإصدار التقارير المالية الفترية الربع سنوية و النصف السنوية في محاولة لإضفاء الملائمة في التوقيت على هذه المعلومات و القوائم.

### 1-1-2- القدرة على التنبؤ : أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية تحقيق استفادة منها في

اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية ، وهذه المعلومات تساعد المستخدم وتحسن من قدرته على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، ويمكن للمعلومات الملائمة أن تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي ، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، حيث تصدر القوائم المالية لفترتين متتاليتين إذ يمكن للتقارير المرحلية و التقارير القطاعية القيام بهذا الدور. كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون اهتمام بالمستقبل يعتبر عملا غير هادف . والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية لا يقصد بها أن تكون للمعلومات قدرة تنبؤية، بل إمكانية الاعتماد عليها كأساس لعمل التنبؤ في المستقبل من قبل متخذ القرار.

### 1-1-3- القدرة على التنبؤ العكسي : وتعرف بالتغذية العكسية ويقصد بها استرجاع

المعلومات من مستخدميها الذين قدمت لهم مع أخذ آرائهم عن تلك المعلومات من حيث ملامتها وفعاليتها في اتخاذ القرارات وإرجاعها إلى مستخدميها مرة أخرى، وتساعد التغذية العكسية بذلك على إعادة تقييم العمل الذي يقوم به النظام وتحديد أية قصور في المدخلات أو المخرجات أو عمليات تشغيل النظام على أن الوصول إلى نتائج سليمة من استخدام هذا الأسلوب يجب أن تتم في الوقت المناسب وأن تعرض المعلومات

المرتدة بالطريقة المناسبة لرفع مستوى أداء النظام<sup>1</sup>، قدرة المعلومات على مساعدة أصحاب القرار أو المستخدم في تقييم صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي سبق و أن أتخذها بناء على هذه التوقعات. كما تتميز المعلومات المحاسبية في التقييم العكسي لنتائج القرارات المتخذ في الماضي ولها قيمة تنبؤية عالية في المستقبل .

### 1-2- الموثوقية :

تمتلك المعلومة صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء ومحايده، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات الأحداث التي قامت بها، ويقصد بها إمكانية الاعتماد على المعلومات المتوفرة ومصداقيتها و أن تتصف المعلومات بالموضوعية والحياد وصدق التمثيل او التعبير عن الأحداث والظواهر التي يفترض أن المعلومات المحاسبية تعبر عنها، ويمكن لهذه الخاصية أن تتوفر بالمعلومات المقدمة للمستخدم، إذا توفرت بها الخصائص الثانوية التالية:

- الموضوعية (إمكانية التحقق من المعلومات).

- صدق المعلومات (الصدق في التعبير عن الظواهر و الأحداث الاقتصادية).

<sup>1</sup> - احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2003، ص 37 .

- الحياد (عدم التحيز) <sup>1</sup>.

### 1-2-1- الموضوعية (إمكانية التحقق من المعلومات) : "الموضوعية تعني الواقعية والحياد في

تسجيل الأحداث ولن يتم ذلك إلا من خلال مستندات سليمة وقانونية تحمل تاريخاً محدداً، وترتبط الموضوعية بالقياس المحاسبي، والقياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي يتوفر على دليل إثبات يمكن التحقق منه ويمكن التوصل إليه من قبل أي محاسب آخر يستخدم بصورة مستقلة نفس قواعد وأساليب القياس المحاسبي"<sup>2</sup>. 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.

### 1-2-2- الصدق في التعبير عن الظواهر والأحداث الاقتصادية : حتى تكون المعلومات المالية

موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المؤسسة، أو من المتوقع أن تعبر عنها بمعقولية"<sup>3</sup>. وهي ما يتعارف عليه في المحاسبة بالموضوعية في القياس و الموضوعية في التقرير،

<sup>1</sup> - كريمة علي كاظم ، العلاقة بين المعلومات المحاسبية وقواعدها الحكومية بمجلس الإدارة ، دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين ،مجلة الإدارة والاقتصاد ،العدد التسعون ،2011، ص114 .

<sup>2</sup> - جبرائيل كحالة ، و آخرون ، المحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق، دار زهراون، دار الهلال، 1997، ص58.

<sup>3</sup> - كريمة علي كاظم مرجع ، ص114، مرجع سابق .

ويقصد بالموضوعية تمثيل المضمون و الجوهر و ليس مجرد الشكل ويجب الإشارة هنا إلى توفر هذه الخاصية يتطلب تجنب نوعين من التحيز وهما :

أ- التحيز في عملية القياس و الذي ينشأ نتيجة لاستخدام سياسة معينة كتحكيم الأصول بالتكلفة التاريخية أو إتباع سياسة الحيلة والحذر.

ب- تميز القوائم بعملية القياس : أن يكون من قبل المحاسبة أو غير مقصود نتيجة لقلّة خبرته<sup>1</sup>.

**1-2-3- حيادية المعلومات :** ويقصد بحيادية المعلومات من خلوها من تحيز المعد لها ، والذي قد

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

كما تعرف هيئة معايير المحاسبة المالية FASB التحيز في عملية القياس على انه " هو ميل للقياس

بان يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب آخر بدلا من أن يكون الحديث متساوي الاحتمال على

كلا الجانبين " وهكذا فان الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية المعنية ،

وإن خاصية الحياد ذو أهمية على مستويين :

- مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع المعايير مثلا FASB .

<sup>1</sup> - مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الأردن الطبعة 02 ، 2009، ص 10 .

- مستوى المسئولين عن إعداد التقارير المالية<sup>1</sup>.

ويمكن القول "أي أن لا تكون المعاملة لصالح مستخدم على حساب آخر ، كما أن تعارض المصالح

بين مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة يعتبر السبب الرئيسي في قلة درجة الحياد"<sup>2</sup>.

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 المحاسبة

المتعارف عليها .

<sup>1</sup> - النموذج المحاسبي المعاصر ، رضوان حلوة حنان ، 2003 ، ص 198-199 .

<sup>2</sup> - financial accounting standard board,"Qualitative characteristics of accounting information " ,sfac No 2 May ,1980 ,p :13 .

## 2- الخصائص الثانوية

بموجب تصنيف FASB "تشمل الخصائص الثانوية على القابلية على المقارنة والاتساق أو الثبات وان كل من هاتين الخاصتين يجب أن تتصف بها المعلومات المالية المفيدة ولكن ليس على نفس الدرجة من الأهمية لخاصتي الملائمة والموثوقية فتوافر خاصيتي قابلية المقارنة والثبات في المعلومات لا يجعلها لوحدها مفيدة ما لم تتوفر خاصيتي الملائمة والموثوقية"<sup>1</sup>، 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 : وهو أن تكون المعلومات المحاسبية معروضة بالشكل الذي يجعلها

قابلة للمقارنة سواء مع المعلومات على مستوى القطاع ككل ، أم على المستوى الداخلي للوحدة المحاسبية مما يحقق أكبر قدر في تقييم الأداء وتحسين التنبؤ وترشيد القرارات المختلفة"<sup>2</sup> ، إن استخدام المعلومات في إجراء المقارنات يشكل أمراً هاماً و أساسياً للمستخدم ، وذلك لعدم توفر مقاييس مطلقة لتقييم الأداء، ويسعي المستخدم من خلال توفر هذه الخاصية إلى إجراء المقارنة في المنشأة الواحدة للسنوات متعددة أملاً في رصد التغيرات وتفسيرها، كما يسعي لإجراء المقارنة بين الوحدات و المنشآت المختلفة في القطاع الواحد لتقييم

<sup>1</sup> - النموذج المحاسبي المعاصر ، رضوان حلوة حنان ، 2003 ، ص 198-199 .

<sup>2</sup> - ناظم حسن عبد السيد ، اثر حوكمة المصارف على جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة ميدانية لعينة من المصارف العراقية الخاصة ، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 3 العدد 4، 2012، ص 102.

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 : وتعني الثبات في استخدام الطرق المحاسبية ( مثلاً تقويم المخزون السلعي ) التي تؤدي

إلى مقارنة النتائج لنفس المنظمة لفترات مالية مختلفة وفي حالة الخروج عن هذه الخاصية توجب الإفصاح عن الأثر الكمي للتغير وسبب هذا التغير"<sup>1</sup>، وتعرف أيضا بالتمائل وهي خاصية إن توفرت مكنت المستخدم من إجراء المقارنات في المؤسسة الواحدة أو بين المؤسسات المتعددة ويقصد بالتمائل والثبات تطبيق نفس الطرق و الأساليب المحاسبية في المؤسسة الواحدة للسنوات متعددة أو تطبيق هذه الطرق و الأساليب في المؤسسات المتعددة ،

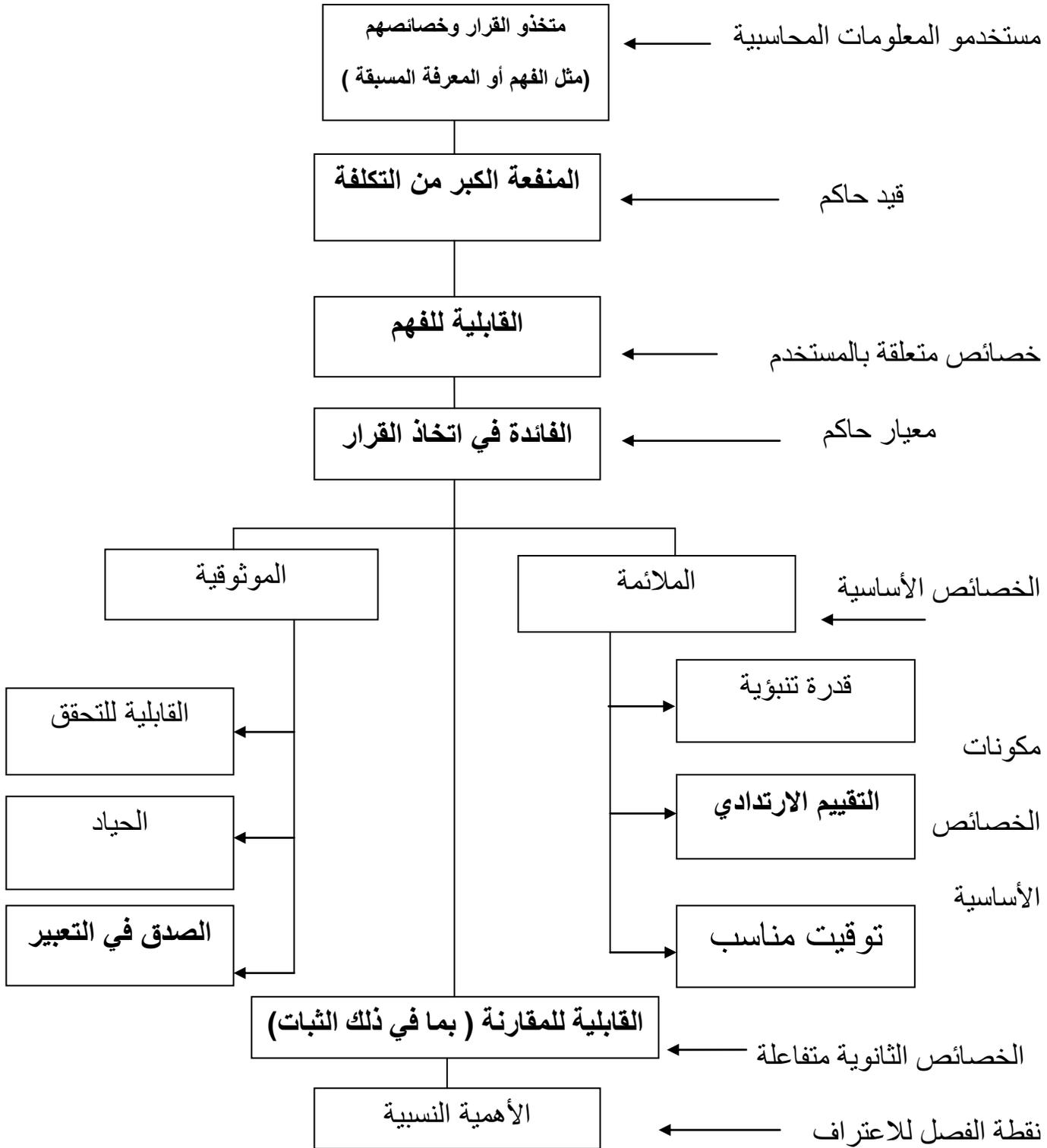
ويقصد بالسياسات و الطرق المحاسبية الموحدة على سبيل المثال :

استخدام نفس التصنيفات في الإفصاح عن بنود القوائم المالية و الثبات على طريقة عرض هذه

البنود، حيث يوفر كل ذلك إمكانية إجراء المقارنات والخروج باستنتاجات منطقية قد لا تتوفر في حال عدم توفر خاصية الثبات .

<sup>1</sup> - زينب عباس حميدي ، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم أضرار الحرب ، دراسة ميدانية 2009 ، ص 44 .

والشكل التالي يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية : الشكل رقم (2):



المصدر: رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان 2006،

## - المشاكل والمحددات لاستخدام الخصائص النوعية

- احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية (أي الملائمة والموثوقية).

إذ لا يوجد توافق بين ملائمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملائمة، فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة، لأن تلك الأرقام أقل ارتباطا أو تمثيلا للواقع الفعلي<sup>1</sup>.

- احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية: كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية

للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب؛ ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية. كذلك فإن السرعة في إعداد المعلومات غالباً ما تكون على حساب درجة الدقة والاكتمال وعدم التأكد.

- ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة لأنها قد لا تكون ذات أهمية

نسبية تذكر. ( اختبار مستوى الأهمية ) إن البند يعد مفيدا وذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه

<sup>1</sup> - أحمد المخادمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية "دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية"، مجلة المنارة، جامعة مؤتة، المجلد 13، العدد 02، 2007، ص253.

بطريقة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار .

- كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها ( اختبار التكلفة /العائد)  
فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها. إن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المحاسبية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زدت منفعتها عن كلفتها وإلا فإن الشركة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة ، وذلك بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها.

- قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوق بها إلا أنه تواجه مستخدمها صعوبة فهمها وتحليلها واستخدامها في نموذج القرار الذي يواجهه. على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة. ولكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب، لذلك يقع على عاتق المحاسب باعتباره الجهة التي تعد التقارير المالية مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك التقارير.

- بالرغم من أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار، فإن ما يهتم به مستخدم أو المعلومات المحاسبية مقارنة المعلومات الخاصة بشركة معينة مع شركات مشابهة أو منافسة أو مع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه هذه

الشركة، إلا أن عملية المقارنة سواءً المكانية أو الزمانية قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم الشركات (أو الشركة) بسياسة التماثل أو الاتساق وعدم تغيير الطرق المحاسبية بمجرد الرغبة في التغيير وعند تغيير تلك الطرق فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير والآثار المترتبة نتيجة هذا التغيير على الوضع المالي ونتيجة النشاط للشركة ذات العلاقة<sup>1</sup>.

وفي الأخير يمكن القول أن: توفير معايير عامة لقياس جودة المعلومات هو ذات أهمية كبيرة، لأن المعلومات بدون توفير هذه المعايير التي تحكم عملها وتجعلها مفيدة لعملية اتخاذ القرارات، فإن هذه المعلومات تفقد أهميتها، ويعتبر المنتج النهائي لعملية اتخاذ القرارات هي المعلومات الجاهزة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

### المطلب الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

يمكن النظر للمحاسبة على أنها نظام للمعلومات يساهم مع بقية أنظمة المعلومات الأخرى لدى المنشأة في توفير المعلومات التي تحتاجها إدارة المنشأة لغايات التخطيط والتنسيق والرقابة واتخاذ القرار، كما يساهم في توفير بعض المعلومات التي تحتاجها الجهات الخارجية الأخرى مثل المساهمين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم، وفي أي نظام معلوماتي لا بد من وجود مدخلات لهذا النظام ومعالجة ومخرجات ويستمد النظام المحاسبي مدخلاته من العمليات المالية وغير المالية داخل المنظمة وخارجها ثم يقوم بمعالجتها بطرق متعددة تختلف باختلاف الغاية من البيانات وطبيعة مستخدمي البيانات والمنشأة ذات العلاقة ويتم تقديم مخرجات

<sup>1</sup> - احمد المخادمة، ص253، مرجع سابق.

نظام المعلومات المحاسبية بأشكال مختلفة حيث تمتلك المعلومات المحاسبية مجموعة من المميزات التي تجعلها ذو جودة عالية .

### أولاً: مميزات جودة المعلومات المحاسبية

#### 1- الملائمة وأمانة المعلومات وإمكانية الوثوق بها والاعتماد عليها :

يجب أن تكون المعلومات موافقة للحاجات المتنوعة والمختلفة لمتخذي القرار وتمتلك المعلومات حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية خاصية الملائمة، عندما تؤثر على رشادة صناعة القرارات للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة وتقدير المستقبلية أو في تصويب تقييماتهم وتقديراتهم ، وهناك ثلاثة أوجه متكاملة ومتفاعلة<sup>1</sup> :

- أن يكون لها منفعة تنبؤية .

- أن يكون لها منفعة إستراتيجية .

- أن يكون لها منفعة توكيدية .

<sup>1</sup> - طيبي حمزة ، ربنوبة لخضر ، إعداد المعلومات المالية والمحاسبية وفق المعايير الدولية ifrs في سياق الحوكمة المؤسسية ، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) ، في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية المنعقد بجامعة ورقلة ، الجزائر 24-25-نوفمبر 2014.

## ● ميزة الملائمة :

يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية و الأغراض 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.

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 معلوماً 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>.

<sup>1</sup> - السيد عطا الله ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار الراجحة للنشر والتوزيع عمان ، الطبعة الأولى ، 2009، ص104.

• ميزة أمانة المعلومات وإمكانية الوثوق بها والاعتماد عليها :

إن مستخدمي المعلومات المحاسبية يتطلعون على أن تكون المعلومات ذو درجة عالية من الأمانة ،حيث تظهر ثقتهم في المعلومات المحاسبية من خلال هذه الخاصية من خلال الأسباب التالية <sup>1</sup> :

- تصوير المضمون الذي تهدف إلى تقديمه تصويرا دقيقا :

بحيث تعبر عن الواقع تعبيرا 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 .

- قابلية المعلومات للمراجعة والتحقق :

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 الأمانة 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 والإفصاح 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

<sup>1</sup> - السيد عطا الله ، نظم المعلومات المحاسبية 2009، ض 105- 106 مرجع سابق .

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 التثبيت منها أشخاص مستقلون عن الأشخاص الذين قاموا بإعداد تلك النتائج .

وخلصة 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 للتثبيت من تلك النتائج، كما تعني هذه الخاصية أن المعلومات التي تم تقديمها تعتبر تصورا دقيق لجوهر يضاف إلى ذلك أن هناك جانبا آخر لهذه الخاصية، يتمثل في حيادية المعلومات أو خلوها من التحيز .

## 2- ميزة حيادية المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة:

### ■ ميزة حيادية المعلومات :

هذه الخاصية تنفي المحاباة والتميز والتفضيل بين مستخدمي القوائم المالية، وحتى تكون المعلومات موثوقية يجب أن تكون موضوعية وخالية من التحيز، حيث لا يتم إعداد القوائم المالية أو توجيهها لخدمة طرف أو

فئة معينة على حساب الأطراف الأخرى.

تتداخل هذه الصفة تداخلا واضحا 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 مسبقا، ونضع خاصية جودة المعلومات واجب على عاتق المسؤولين عن وضع معايير المحاسبة المالية كما واجب على عاتق المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، وذلك فيما يتعلق باتخاذ قرارات منطقية بشأن الاختيار بين الأساليب البديلة للقياس و الإفصاح بحيث يكفل ذلك الاختيار تحقيق هدفين أساسيين هما : تقديم المعلومات ذات العلاقة الوثيقة بالأهداف التي تعد من أجله، وتحقيق أمانة تلك المعلومات، وخاصية جيدة 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 مسبقا في التوصل إليها .

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

### ■ قابلية المعلومات للمقارنة :

تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية التعرف على الأوجه 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 والاختلاف نتيجة تشابه أو اختلاف الظروف والأحداث التي تتأثر بها المنشآت المختلفة أو الظروف التي تتأثر بها نفس المنشأة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة، وجدير 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 مغرى فيما يتعلق بمنفعة المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية وهما<sup>1</sup> :

أ - إمكانية المقارنة بين نتائج الفترات المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية ونعني بذلك الثبات أو الاستمرارية ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط الآتية:

➤ إمكانية مقارنة ما يحتويه كل رقم بمعنى إمكانية مقارنة البنود المتعددة التي يتم تجميعها في مقدار واحد

<sup>1</sup> - سيد عطا الله ، ص 107-108 ، مرجع سابق .

عند عرض النتائج في القوائم المالية مع مراعاة تجميع نفس البنود في مقدار واحد أيضا من فترة لأخرى.

➤ إمكانية المقارنة بوحدة نقدية متجانسة .

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

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

➤ إمكانية مقارنة طرق القياس و أساليب الإفصاح من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى .

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

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

■ الشروط السنة السابقة المقارنة نتائج المدد المختلف نفس الوحدة المحاسبة .

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

■ 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 ، وجدير 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<sup>1</sup> :

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 جديرة بالوقت الذي تستغرقه .

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.

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

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.

### • ميزة قابلية الفهم والاستيعاب للمعلومات المحاسبية

1- قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب: تجدر الملاحظة أن مستوى فهم وإدراك المستخدم يعد عاملاً حاسماً للاستفادة من المعلومات في اتخاذ القرارات فلن تكون المعلومات المحاسبية رغم الموقف ورغم موثوقيتها والاعتماد عليها بالنسبة لمستخدم لا يقدر على فهمها فحكمها في هذه الحالة هو حكم المعلومات غير المتاحة أصلاً لأنه ليس لها القدرة على تخفيض عنصر عدم التأكد في ظروف الموقف وهذا ما يفسر لنا إظهار خاصية القابلية للفهم والاستيعاب بالنسبة للمستخدم كحلقة وصل بين خصائص مستخدمي المعلومات المحاسبية وخصائص المعلومات نفسها، وان مفهوم المعلومات المحاسبية والإفصاح قد تطور بتطور الفكر المحاسبي وان رصيد هذا التطور في أدبيات المحاسبة<sup>1</sup>.

إن هذه الخاصية من خصائص المعلومات المفيدة يجب أن تلقى اهتماماً متساوياً من كلى الفريقين المشار إليهما بمعنى أن من يقومون بوضع معايير المحاسبة عليهم أن يضعوا نصب أعينهم أن هذه المعايير لا توضع

<sup>1</sup> - رضوان حلوة ، النموذج المحاسبي المعاصر ، 2003 ، ص 189 .

لمنفعة من يقومون بإعداد القوائم المالية وإنما توضع لمنفعة من يقومون بإعداد القوائم المالية و إنما توضع لمنفعة من يستخدمون تلك القوائم المالية لتقييم محصلة البدائل 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.

2- الأهمية النسبية والإفصاح العام الأمثل : يرتبط هذان المفهومان ببعضها ، كما أنهما يرتبطان معا بمفهومى 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 .

ويحدد هذا القيد مستوى ودرجة الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدميها، ويشير إلى ضرورة تبويب وتصنيف المعلومات في القوائم والتقارير المالية وفقا لأهميتها النسبية لمتخذي القرارات والمشكلة هنا هي تحديد مدى درجة الأهمية النسبية لهذه المعلومات بالنسبة لبعض الإيرادات أو المصروفات أو الموجودات أو المطلوبات أو صافي دخل المؤسسة، كما انه من الصعب التحديد الدقيق لذلك القدر من

المعلومات التي على درجة من الأهمية المادية بحيث تظهر في التقارير المالية<sup>1</sup>.

أما السبب في ارتباط مفهوم 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 وبالمثل فإن الأهمية النسبية و الإفصاح الأمثل يرتبطان معا بمفهوم أمانة المعلومات وإمكان 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 ونوعية 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.

وتستلزم خاصية الأهمية النسبية توجيه الاهتمام إلى من سيستخدم ون القوائم المالية، و التعريف على ما يحتاجونه من المعلومات، فيحدد بيان أهداف المحاسبة المالية المستفيدين الرئيسين القوائم المالية و احتياجا م 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

<sup>1</sup> - نعيم حسين دهشن القوائم المالية والمبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، دار المطبوعات للنشر ودائرة المكاتب، عمان

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 وقيمتة في الاعتبار 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<sup>1</sup>:

- 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 تزاؤها المؤسسة وتمثل الخصائص الكمية التي يتسم بها البند أي قيمة البند أو مقدراه فيما يلي:
- مقدار البند منسوب إلى التوقعات العادية .
  - حجم البند منسوباً إلى أساس ملائم .

ويسهم الإفصاح الأمثل زيادة منفعة المعلومات المحاسبية المالية، ومن ثم فإن القوائم المالية يجب أن يتركز الإفصاح في التأكيد على المعلومات التي يتعلق إبرازها بصورة خاصة ( وهي المعلومات الملائمة ذات الأهمية

<sup>1</sup> - سيد عطا الله السيد ، ص 112-115 ، مرجع سابق .

النسبية ) وهناك جانبان للإفصاح الأمثل هما :

- التجميع الأمثل للبنود .

- إخفاء الشرح الأمثل على البيانات .

ثانيا: معايير تحقيق جودة المعلومة المحاسبية

إن المعلومات هي تلك البيانات التي يتم إعدادها أو إنتاجها لتصبح ذات نفع لمتخذ القرار، ولكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لا بد أن تكون على مستوى من الجودة، وعلى الرغم أنه لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات لاختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي ومستخدمي المعلومات نجد مفهومين لمصطلح الجودة وهما :

المفهوم الأول :مصطلح الجودة بشكل عام يعني صلاحية الشيء للغرض الذي أعد من أجله أو مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المطلوبة ، كما أن جودة الخدمة تعني ملائمتها للغرض الذي تعد من أجله ، وبذلك فالجودة مسألة نسبية وحدودها أن تكون الخدمة مقبولة من جانب العميل ومن حيث إشباعها لحاجته في حدود المقابل الذي يتحمله<sup>1</sup>.

المفهوم الثاني: بأن مفهوم الجودة قد تطور عبر الزمن ، فقد كان ينظر إليها البعض على أنها الكمال ولكن

<sup>1</sup> - أحمد عبد المولي الصباغ ، الإطار العام لرقابة جودة عملية المراجعة ، ورقة بحثية مقدمة إلى مؤتمر : مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 2003 ، ص 2

يعاب على هذا المفهوم أنه محدود الفائدة، وقد نظر إليها البعض الأخر على أنها شيء غير ملموس ومعنوي. يعاب على ذلك أنه مفهوم غامض وغير واقعي ، في حين نظر إليها آخرون على أنها درجة الملائمة للاستخدام . وعليه مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية ، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها وسنذكرها على النحو التالي:

### 1- المعايير القانونية

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها .

يتضح من ذلك أن مفهوم الجودة مرن ويتطور مع تطور العصور والأزمة ويستجيب لمختلف

المتغيرات ويتلاءم مع مجالات الاستخدام المختلفة ، كما انه يمكن أن يتضمن الكثير من المتغيرات التي تحقق الهدف من استخدامه .

وعليه مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية

والفنية ، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها وسنذكرها على النحو التالي :

## 2- المعايير الرقابية

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه احد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية وتنظيم المعالجة المالية، وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من سياستها وإجارتها تنفذ بفعالية، وان بياناتها المالية تتميز بالمصداقي مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة .

ومما سبق يتبين أن المعايير الرقابية تلعب دورا مهما في تنظيم قواعد الحوكمة على اعتبار أن القواعد الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المنشأة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الايجابي للرقابة.

## 3- المعايير المهنية

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك لاطمئنان على استثماراتهم ، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة إلى

إعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة .

ومما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع أسلوب حوكمة الشركات بما يتطلبه من شفافية وإفصاح عن المعلومات ويدعم عملية التواصل والتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح المؤسسة.

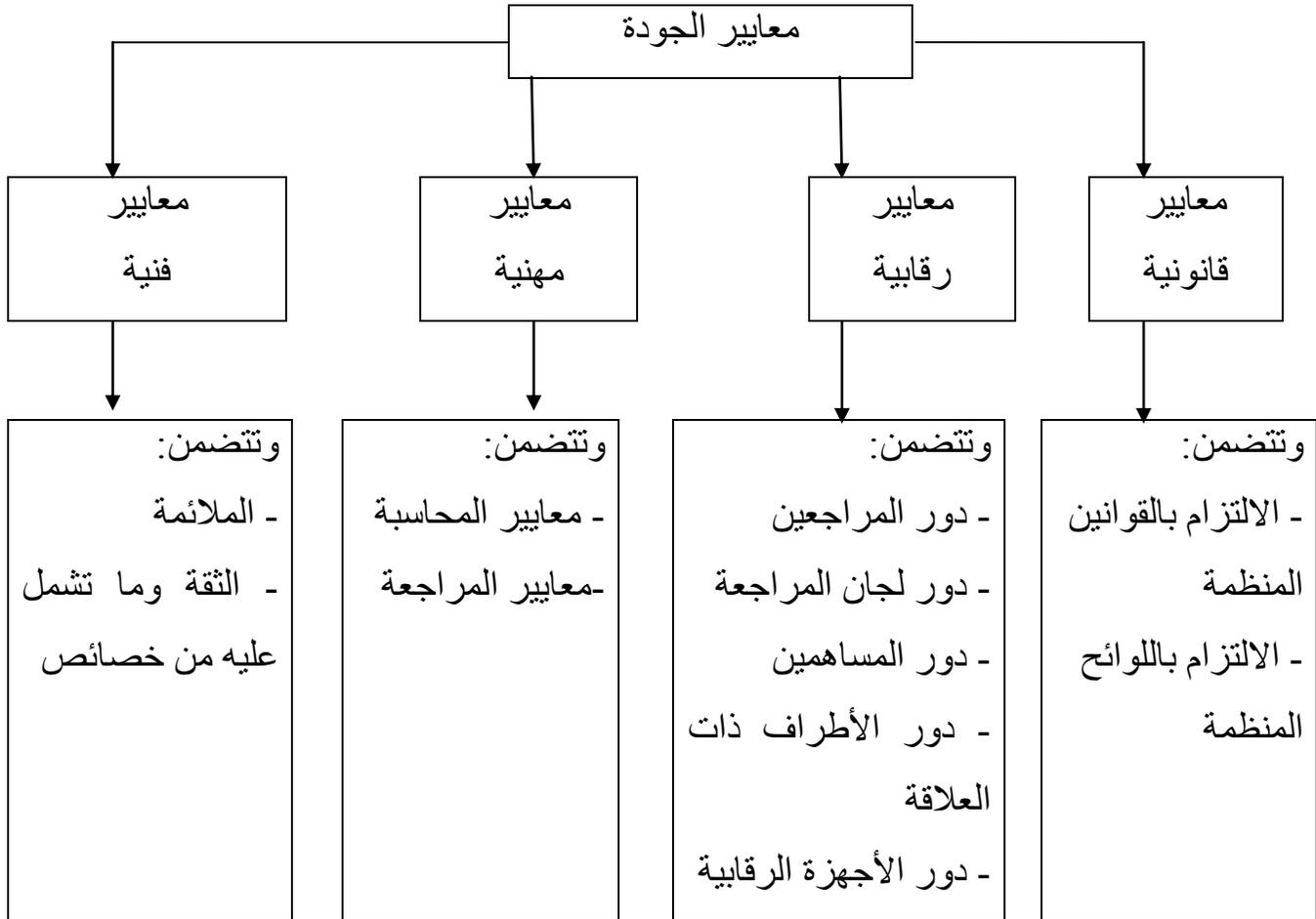
#### 4- المعايير الفنية

أن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة، ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار ،هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

وعليه تتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له اثر كبير في تطوير وتفعيل الجهات التنظيمية للحكومة من خلال وضع هيكل لتنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين ، وكذلك بيان أهمية الرقابة والدور المنوط بالمراجع الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المؤسسة ، ولذلك فان مهنة المحاسبة والمراجعة ترتبط ارتباطا وثيقا بقواعد الحوكمة، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات المهنية والعلمية تأثر بمبادئ الحوكمة ، كما أن هذه الأخيرة تلعب دورا كبيرا في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إصدار التشريعات والقوانين التي تحكم عملية الإشراف والرقابة .

والشكل التالي يبين معايير جودة المعلومات المحاسبية

الشكل رقم(3): معايير جودة المعلومات المحاسبية



المصدر: صباحي نوال ، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (LAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومات ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 2011، ص71 .

## ثالثا: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية

تتأثر جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية بعدة عوامل نستخلصها في ما يلي<sup>1</sup> :

### 1- العوامل البيئية ( بيئة المحاسبة) : إن للظروف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية التي تعيش فيها

المؤسسة تأثير على جودة المعلومات المحاسبية التي يجب تقديمها ومقدار الاستفادة منها، حيث تختلف

المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في التقارير المالية المنشورة في دولة أخرى، وقد اثبت معظم الباحثين أن

سبب التباين في محتوى التقارير المالية هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر.

حيث أن النظم المحاسبية في ظل تلك البيئات (الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية) وغيرها من

الجوانب المستمرة في تغييرها في البلدان المختلفة بمرور الزمن، فإنها بدورها تعمل في ظل بيئة تتكون من أنشطة

متبادلة التأثير من حيث تدخل العلاقات بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الكلي .

### 2- العوامل الاقتصادية : يجب أن يكون لكل القرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية نتائج اقتصادية ، وإذا

لم تترتب مثل تلك النتائج فلن يكون هناك سبب لأي من هذه القرارات، وتنتهي النتائج المرغوبة في تحسين

المعلومات المتاحة للمستثمرين والمستخدمين الآخرين للمعلومات وتكون النتيجة اتخاذ قرارات اقتصادية

صحيحة وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات لجمع المعلومات .

<sup>1</sup> - ناصر محمد علي الجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة، جامعة الحاج

لخضر، باتنة، 2009، ص33 .

وتختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد، ففي ظل المجتمعات ذات الاقتصاد الرأسمالي مثلا تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة إذ يتم التركيز على المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية بينما نجد في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية .

ويعتبر التضخم من أكبر العوامل الاقتصادية التي تؤثر على خصائص المعلومات المحاسبية، حيث يترتب على تزايد معدلات التضخم عدم ملائمة المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا لأساس التكلفة التاريخية ، لذلك كان من الضروري تطوير البدائل المحاسبية الأخرى لأغراض القياس والإفصاح المحاسبي التي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار.

**3- العوامل السياسية :** إن لاختبار السياسة المحاسبية آثار اقتصادية واجتماعية يكون بعضها حقيقيا والأخر يمكن تصوره انه كذلك، وفي كلتا الحالتين يعتقد بعض الأفراد أنهم سوف يصبحون في وضع أفضل، كما يعتقد غيرهم أنهم سوف يكونون في وضع أسوأ نتيجة للسياسة المحاسبية المعنية وكنتيجة لذلك سوف يحاول بعض البحث عن السياسات الملائمة أو المحافظة عليها عندما تكون منطقية .

وقد تنظر الجهات الحكومية إلى السياسات المحاسبية من حيث مدى توافقتها مع الأهداف القومية أو مع الأهداف المعنية لهذه الجهات، وهذا هو السبب في التدخل السياسي في إعداد السياسات والإجراءات المحاسبية، كما أن العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية لأنها تلزم

تحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات .

**4- العوامل القانونية :** تتأثر الممارسة المحاسبية بشدة المنظمات المرتبطة بقوانين المؤسسات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى، ولاشك أن تلك التشريعات القانونية قد زادت إمكانية مقارنة ومنفعة تلك المعلومات المحاسبية، ولا يعتبر غياب المقاييس القانونية والتشريعات أو التمسك والالتزام الدقيق بها أمراً مرغوباً فيه ويعتمد ذلك على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي المحودة في مجموعة الدول المختلفة التشريعات .

كما أن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصاً مع ظهور شركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدئ تكونها حتى تصفيتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية وذلك بهدف إضافة نوع من الثقة لمستخدمي المعلومات، ويمكن القول أن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي احد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية .

## رابعاً: قياس جودة المعلومة المحاسبية

لقياس جودة المعلومات المحاسبية هناك عدة معايير منها ما يلي:

1- معايير قياس جودة المعلومة المحاسبية<sup>1</sup>:

## ➤ الدقة كمقياس لجودة المعلومة المحاسبية :

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي، الحاضر والمستقبل ولا شك أنه كلما ا زدت دقة المعلومات ا زدت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.<sup>2</sup>

وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبني عليها القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من التيقن وعدم التأكد، لذا فإنه غالباً ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

## ➤ المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الأشكال

<sup>1</sup> - مؤيد محمد الفضل ، عبد الناصر إبراهيم ، " المحاسبة الإدارية " ، دار السيرة للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، عمان، 2002، ص 305-306 .

<sup>2</sup> - عبد الناصر نور، الفضل مؤيد، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2002 ، ص 305-306.

التالية:

- المنفعة الشكلية : أي تطابق شكل المعلومات مع متطلبات اتخاذ القرار وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات القرار كلما كانت قيمة المعلومات عالية.
- المنفعة الزمنية : توفير المعلومات لمتخذ القرار في الوقت المناسب، وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة، ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلاً يعظم كلاً من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.
- المنفعة المكانية: أي الحصول عليها بسهولة .
- المنفعة التقييمية أو التصحيحية: أي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج .

### ➤ الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :

وتعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام

موارد محدودة، ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات المحاسبية<sup>1</sup>.

### ➤ التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:.

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات. ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية، أو كمدخلات لنماذج الاختيار من بين بدائل القرارات الإدارية.

### ➤ الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصاد على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد لا تزيد عن قيمة المعلومات.

فالكفاءة تقاس بمدى توفير الموارد المادية والبشرية عند القيام بالعمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمخرجات أو النتائج التي يتم تحقيقها.

<sup>1</sup> - أسعد سمير مرشد، مفهوم الكفاءة والفاعلية في نظرية الإدارة العامة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد الأول، 1988،

2- نماذج عن قياس جودة المعلومات المحاسبية<sup>1</sup>:

هناك نماذج لقياس جودة المعلومات المحاسبية ومتعددة يمكن تصنيفها إلى ثلاث مداخل:

✓ **مدخل جودة الربح** : يستند المؤيدون لهذا المدخل على أن الربح المحاسبي هو أكثر المعلومات

المحاسبية أهمية لمعظم أصحاب المصالح، ويتوقف إنتاجه على حجم الموارد المتاحة ومدى كفاءة الإدارة

في تشغيلها والفرص الاقتصادية المتوقعة ومن أشهر نماذج هذا المدخل هو نموذج انحدار الأرباح لقياس

استمرارية الأرباح ونموذج قياس القدرة التنبؤية للأرباح ، ويعاب على النماذج اعتمادها على بيانات

سلاسل زمنية لفترة طويلة قد تصل إلى عشرين سنة فأكثر .

✓ **مدخل جودة الاستحقاقات** : يشير هذا المدخل إلى المدى الذي تفسر فيه الاستحقاقات المحاسبية

والتحقق من الأرباح والتدقيق النقدي التشغيلي ومن أهم نماذج هذا المدخل هو نموذج جودة

الاستحقاق والمعدل الذي يعتبر أكثر النماذج دقة .

<sup>1</sup> - مجدي مليجي، عبد الحكيم مليجي، " اثر التحول من معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في

بيئة الأعمال السعودية" دراسة تطبيقية كلية التجارة ، جامعة بنها ، مصر ، ص10 .

✓ مدخل توقيت الاعتراف بأرباح والخسائر: يستند المؤيدون لهذا المدخل إلى أن عدم الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات (الأرباح والخسائر) في التوقيت المناسب، يضعف من جودة الربح ومن ثم يضعف من جودة المعلومات المحاسبية ، ومن نماذج هذا المدخل نموذج البنود الاستثنائية ونموذج خاصية وقتية الربح

### المبحث الثالث: دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

أدى التقدم الاقتصادي والتكنولوجي إلى ظهور المشروعات الكبيرة في كافة الصناعات واشتداد المنافسة وهذا بدوره عزز الاهتمام بالرقابة الداخلية باعتبارها نظاما يساعد إدارة الشركات بتحقيق الخطط والأهداف المرسومة لعملياتها)النظمي، وقد أثبتت الأزمات المالية على أهمية دور نظام الرقابة الداخلية الفعال للشركات ومدى أثر الرقابة الفعالة على أدائها وجعل تقاريرها أكثر دقة وموثوقية بعكس الشركات العملاقة الأخرى التي كانت إمكانياتها المتمثلة بخلق بيئة رقابية يمثل لها العاملين من خلال السياسات والإجراءات التي تضعها الشركة لمقاومة الأزمات ضعيفة جدا في ذلك الوقت وقد تسبب في انهيارها مثل شركة (Enron).

### أولا: الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية

تعتمد كل المؤسسات الاقتصادية على الرقابة الداخلية بنسبة كبيرة في تحديد وتنفيذ مهامها ومسؤولياتها، حيث تشمل الرقابة الداخلية مجموعة من الوسائل والأنشطة والسلوكيات والإجراءات التي تتناسب مع خصوصيات وأهداف كل مؤسسة ، فتساهم في السيطرة على أنشطتها، وفعالية عملياتها والاستخدام

الكفاء للموارد ، وتمكينها من أن تأخذ في الحسبان المخاطر والأضرار التي يحتمل مواجهتها، كما تهدف إلى الامتثال إلى القوانين والأنظمة التي تساهم في حسن سير عمليات المؤسسة ، وحماية أصولها وموثوقية المعلومات المالية ، حيث تتوقف فعالية وموثوقية تلك المعلومات على مدى تمثيلها للقوائم المالية بصورة تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة، لذا ينبغي التركيز على نظام الرقابة الداخلية وتطويره ، من خلال التقييم الدوري له من قبل المراجعين واكتشاف واطن الضعف والقوة فيه، وبالتالي فحص مواطن الضعف ليكتشف الاختلافات الناجمة عن المعالجة أو المرتكبة من قبل المستخدمين في المؤسسة، ويتم تصحيحها ، وبالتالي توضيح صورة وواقع المؤسسة الفعلي، لهذا جاءت لجنة المراجعة للقيام بتقييم مدى قوة وصلابة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة لتمكين من تأهيله والقضاء على كل الاختلالات التي يمكن أن يواجهها، وبالتالي إعطاء صورة صادقة عن المعلومات المالية الموجودة في المؤسسة<sup>1</sup>.

ويمكن القول أن أي شركة ترغب في تسيير أعمالها بطريقة منظمة وفعالة، وإنتاج معلومات محاسبية مالية موثوق بها من اجل الحصول على تقارير مالية نزيهة وصادقة، فأنها تحتاج إلى بعض الضوابط يلتزم بها القائمين على الأنشطة التشغيلية للحد من القصور الذي قد يستخدمه العديد من الأشخاص، وينظر إلى الرقابة أنها تؤدي وظائف أساسية هي حماية الأصول من الضياع وتنجب المؤسسة المخاطر وتساعد على ضمان سلوكيات الموظفين في المنشآت.

<sup>1</sup> - سليمان مصطفى السلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، مؤسسة الرواق، الأردن 2008، ص33.

إن أهم الدوافع التي أدت إلى زيادة الاهتمام بتطبيق الرقابة الداخلية في الآونة الأخيرة هو إعادة ثقة المتعاملين في الأسواق الأوراق المالية التي تأثرت نتيجة للانهيارات المالية التي أصابت العديد من الشركات والتي ترجع في معظمها إلى عدم دقة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لهذه الشركات .

ولذلك فإن احد أهم المبادئ التي تركز عليها الرقابة الداخلية هو مبدأ الإفصاح والشفافية وما يحمل في طياته من ضرورة إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وان مراجعة القوائم المالية من قبل مراجع حسابات يتمتع بالاستقلالية التامة في إبداء رأيه المحايد حول هذه القوائم، بغرض توفير معلومات ذات جودة عالية يمكن لمستخدمها الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

### ثانيا: اثر الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

#### 1 - الأثر الفعال للرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية :

إن الرقابة الداخلية تؤثر بشكل كبير على زيادة ورفع مستوى جودة المعلومات المحاسبية ، حيث يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة الإجراءات الرقابية الأخرى ، لهذا اعتبر البعض الرقابة الداخلية بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول، والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية .

حيث تقوم عملية الرقابة الداخلية بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية :<sup>1</sup>

- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة: تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها .
- قابلية المعلومات للاعتماد عليها: يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة وكاملة ومفيدة، وان تكون قدمت في الوقت المناسب، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة .
- حماية الأصول: يؤكد المراجع الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة .
- الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية : تتحقق الرقابة الداخلية من أن المنتسبين الى المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المراجع تحديد أسباب ذلك .
- الوصول إلى الأهداف والغايات: يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة، ويقوم المراجع الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف المؤسسة، وتقع مسؤولية وضع أهداف المؤسسة على عاتق الإدارة العليا، وعلى المراجع التأكيد على أن البرامج والعمليات قد

<sup>1</sup> - محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة جودة الايزو 9001، الملتقى الوطني ، جامعة اسكيدة ، الجزائر، 2014/02/20، ص،7.

نفذت كما خطط لها .

- منع واكتشاف الغش والاحتيال : تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المؤسسة، وعلى المراجع الداخلي فحص وتقييم كفاءة وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المراجع الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال، وعلى المراجع عند اكتشافه ضعف في الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكيد من عدم حدوث الغش .

## 2- انعكاسات الرقابة الداخلية على جودة المعلومة المحاسبية

تعتبر الكفاءة مفهوم عام يشمل القدرة على استعمال المهارات والمعارف في وضعيات جديدة ضمن حقل مهني، فهي تشمل التنظيم والتخطيط والتجديد والقدرة على التكيف مع النشاطات الجديدة، وبهذه المفاهيم فان اكتساب الكفاءات يشكل تحديا اكبر من اكتساب المهارات والمعارف فقط .

- تشير كفاءة الرقابة الداخلية إلى مدى توفير الموارد البشرية والمادية عند القيام بالفعاليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمرحجات أو النتائج التي تحققها المنظمة ، ولذلك فهي انجاز اكبر قدر من الأهداف المحددة(مخرجات) بتكاليف اقل (مدخلات)،ولقد تم الاستعانة بمعايير الرقابة الداخلية في قياس

كفاءة المراجعة الداخلية ويتضمن الأبعاد الآتية :<sup>1</sup>

- 1- الاحتراف المهني : ينبغي أن يؤدي المراجع الداخلي مهامه بكفاءة وعناية مهنية لازمة .
  - 2- الاستقلالية : ينبغي أن يكون عمل الرقابة الداخلية نشاطا مستقلا ، وان يتسم عمل المدققين الداخليين بالموضوعية والاستقلالية .
  - 3- الاتصال : ينبغي أن يكون عمل المراجع الداخلي على توصيل المعلومات وتنسيق النشاطات مع الأطراف الداخلية والخارجية لتأكيد الملائمة والخدمات الاستثمارية ورفع تقاريره على نحو دوري إلى مجلس الإدارة .
  - 4- برنامج المهمات : ينبغي على المراجع الداخلي تطوير برامج العمل، وتوثيق تلك البرامج وتحديد وتحليل، وتقييم المعلومات الكافية أهداف المهمات للتدقيق الداخلي .
  - 5- التكلفة: ينبغي على المراجع الداخلي تحقيق أهدافه بأقل وقت وجهد وكلفة وصولا إلى انجاز المهمات .
- ولقد تعرض الباحثون للإنتاجية وكفاءة المراجع الداخلي، فمن منظور تقليدي فإن عملية تقييم عمل المراجع الداخلي كانت تعتمد على خمس مجموعات من المعايير، وهي الاستقلالية والاحتراف المهني وبرنامج

<sup>1</sup> -شاهر فلاح وطلال شكر، جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد4، مجلد 5، جامعة الأردن، 2009، ص475-487 .

المهام والاتصال وإدارة الرقابة الداخلية، وبما أن عملية الرقابة الداخلية تنبع من الكفاءة هي تحقيق الأهداف المطلوبة بأقل وقت وجهد وتكلفة اعتمادا على أدوات قياس معينة تحدد درجة انجاز هذه الأهداف المطلوبة، فإن كفاءة إجراءات الرقابة تحدد لصفات ونوعية المراجعين تبعاً للكفاءة التي يتمتعون بها، وجودة الإجراءات الرقابية للمؤسسة التي ينفذ بها نشاط الرقابة الداخلية، أي أن عملية التدقيق الداخلي هي المؤشر لكفاءة المؤسسة، وان دائرة الرقابة قد حققت أهدافها بأقل وقت وجهد وتكلفة ووفق معايير محددة وعالية الجودة .

- إن كل من مهنة الرقابة والمحاسبة تقدم خدماتها للأطراف كافة داخل المشروعات وخارجها، وان الأطراف التي تستفيد من تبني قراراتها المختلفة تستند بالأساس على تقرير مراجع الحسابات بصفته يمثل رأياً فنياً محايداً ومستقلاً، وهذا يفرض على المراجع عند إعداد تقريره التحلي والتمسك بالمعايير المهنية المختلفة التي يجب أن تتوفر في المراجع وفي العملية الرقابية نفسها، من هنا فقد اقتضت الضرورة التركيز على مراجع الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وذلك بتفعيل مبادئ الاستقلالية والحياد والأمانة والشفافية وغيرها من المبادئ التي تهتم بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، بما يضمن تحقيق العدالة ويحفظ حقوق المساهمين والأطراف الأخرى المتعاملة في المؤسسة، ولتحقيق ذلك لا بد من التزام المراجعين بالقواعد

الأخلاقية والمهنية للحد من تلك الممارسات التي تهدد مستقبل المؤسسة في النمو والاستمرار.<sup>1</sup>

ثالثاً: إجراءات الرقابة الداخلية للرفع من جودة المعلومات المحاسبية

تعمل الرقابة الداخلية برفع جودة المعلومة المحاسبية من خلال :

### 1- تقييم المخاطر :

تقوم الرقابة الداخلية بمجموعة من الإجراءات من اجل تحسين جودة الملوامات المحاسبية ، حيث تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية والخارجية، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر لذلك فإن تقييمها عبارة عن تحديد وتحليل الخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطوات الأداء الطويلة الأجل ولحظة تحديد المخاطر فانه من الضروري تحليلها للتعرف على أثارها وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها .

### 2- المعلومات والاتصال : يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى كل الذين يحتاجونها داخل

المؤسس وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى وحتى تستطيع المؤسسة أن تعمل وتراقب عملياتها ، عليها إن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب،

<sup>1</sup> - وليد العازمي، اثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، مذكرة ماجستير جامعة الشرق

وذلك فيما يتعلق بالإحداث الداخلية والخارجية، إما فيما يتعلق بالاتصال فانه يكون فعلا 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 اثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتنقية المعلومات الهامة لتحقيق أحسن اتصال مهم موثوق به ومستمر لهذه المعلومات<sup>1</sup>.

**3- مراقبة النظام :** تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما وتضمن أن نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة، ويجب أن تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية، ويجب أن تشمل أنظمة الرقابة على سياسات وإجراءات لضمان أن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع وعلى الإداريين أن يقوموا بعملية تقييم نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى بالسرعة المطلوبة، بما في ذلك ما بين التصور والتوصيات التي قدمها المدققين وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال المؤسسة .

<sup>1</sup> - عامر إبراهيم قنديلي ، علاء لدين عبد القادر الجنابي ، الطبعة الثانية ، عمان 2007، ص 67. مرجع سابق .

## خلاصة الفصل :

إن عملية الرقابة الداخلية تقوم على مجموعة من الإجراءات و القوانين و القواعد ، التي تضمن حماية أصول و ممتلكات المؤسسة ، 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 للرقابة الداخلية دور فعال في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، حيث يجب ان تتصف المعلومات المحاسبية بالمصدقية ويجب ان تصل في الوقت المناسب لمستخدمي هذه المعلومات لتساعده على التنبؤ بالنتائج المتوقعة والقدرة على التقييم الارتدادي لتنبؤات السابقة وكذلك يجب أن تكون قابلة للمقارنة وتعبر عن الواقع وبالتالي يمكن القول ان جودة المعلومات مرتبط بقوة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.

# الفصل الثاني: الجانب التطبيقي لدور الرقابة الداخلية في

تحسين جودة المعلومات المحاسبية

تمهيد:

باعتبار الرقابة الداخلية عنصرا فعال داخل المؤسسات الاقتصادية ، حيث يعتبر نجاح أي مؤسسة متوقف على فعالية نظام الرقابة المتبع داخل المؤسسة ، وذلك لان نجاح أنشطة المؤسسات الاقتصادية متوقف على مدى جودة ومصداقية وفعالية المعلومات المحاسبية التي يخرجها النظام المحاسبي داخل المؤسسة ، ومن هنا يأتي دور الرقابة الداخلية في تحقيق ذلك فهي التي تضمن وتؤكد على مصداقية وصحة تلك المعلومات .

وفي هذا الفصل سنتطرق الى ذلك الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في التحسين من جودة المعلومات

المحاسبية من خلال استبيان داخل مؤسسة اقتصادية جزائرية وهي مؤسسة الاسمنت بالحساسنة ولاية سعيدة .

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول : تعريف مؤسسة الاسمنت بالحساسة

1- تعريف الشركة موقع الدراسة:

شركة الإسمنت بسعيدة SCIS هي فرع مستقل نشأ بموجب مرسوم تاريخ 1997/12/28 منشقة من المؤسسة الجهوية بالإسمنت و مشتقاته بالغرب E.R.C.O . وهي تقع على بعد 21 كلم من ولاية سعيدة و على 3 كلم من دائرة الحساسة تبلغ مساحتها 23 هكتار و يقدر رأسمالها ب 1050.000.000.00 وهي تحتوي على منجمين:

✓ منجم تستخرج منه الكلس و يبعد عن المؤسسة 1500 م.

✓ منجم تستخرج منه مادة الطين يبعد عن المصنع ب 27 كلم و الذي يقع جنوب

المؤسسة بدائرة عين الحجر ولاية سعيدة .

2- تاريخ إنشاء الشركة :

مشروع بناء مصنع الاسمنت بسعيدة أوكل إلى الشركة الوطنية لمواد البناء SNMC سنة 1974 من اجل تجسيده في دائرة الحساسة ،حيث يبعد حوالي 3 كيلو متر عن مقر الدائرة أي حوالي 20 كيلو متر عن الولاية .

وفي سنة 1975 وبعد دراسة كلفة هذا المشروع والذي بلغت تكلفه انجازه حوالي 652 مليار دينار وقعت شركة SNMC عقود دولية مع شركة أجنبية من اجل الشروع في البناء وتمثلت هذه الشركات الأجنبية في ما يلي :

- الشركة اليابانية KAWAZAKI المتخصصة في مجال بناء مشروع المصنع ومتابعة الأعمال .

- الشركة الايطالية ACEC المتخصصة في انجاز المعدات الكهربائية .

وفي سنة 1979 بدأت عملية الإنتاج ،بعد الانتهاء من بناء المصنع وكان خروج أول كيس في 1 ابريل 1979.

وفي سنة 1982 انشأت مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للغرب E.R.C.O بموجب القرار التنفيذي رقم 324/82 الصادر في 30 أكتوبر 1982 التي كل من :

- مصنع بني صاف .

- مصنع زهانة .

- مصنع سعيدة ( مركب الاسمنت والجير ) .

- وحدة الجبس بوهران .

- وحدة الصخر الحريري بزهانة .

- الوحدات التجارية على مستوى الغرب .

وفي سنة 1991 انقسم مركب الاسمنت والجير بسعيدة إلى وحدتين :

1- وحدة الاسمنت .

2- وحدة الجير .

وبعد التفرع استقرت كل واحدة بقانون خاص وذلك في 28 ديسمبر 1997 مع تحديد رأس مال الشركة،

وأصبحت شركة مساهمة برأسمال يقدر ب105.000.000.000 دج وهي تابعة لمجمع GIC

ERCO يسيروها مدير عام وهو رئيس مجلس إدارتها .

وفي السنوات الأخيرة تم ضم جميع شركات الاسمنت ومشتقاته بالجزائر تحت وصاية المجمع الصناعي للاسمنت

الجزائر G.I.C.A وذلك بدا من تاريخ 2010/1/1 .

يتمثل نشاط المؤسسة في إنتاج الاسمنت من نوع Kg F/Mm 2CPJ 42.5 حيث تتكون هذه المادة

من المركبات التالية :

## الفصل الثاني الجانب التطبيقي لدور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

الجدول رقم (1) : يمثل مركبات مادة الاسمنت

المادة	الكلس	الطين	الجبس	Meneri de fer
النسبة	من 75 الى 80%	من 20 الى 25%	05%	01%

المصدر من إعداد الطلبة بناء على مقابلة رئيس مصلحة المحاسبة والمالية .

عدد العمال : كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (2) يمثل عدد العمال لمؤسسة الاسمنت

عدد العمال: 2012 إلى 2018

السنة	عدد العمال
2012	329
2013	317
2014	305
2015	283
2016	298
2017	265
2018	260

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

هناك العديد من المصالح و الأقسام و الورشات التي تتفرع من مديريات تقوم بالعمل مع بعضها البعض لتسيير شؤون المؤسسة لإعطاء أحسن النتائج و تطويرها من تحقيق البرامج المسطرة و المدروسة من طرف الإدارة و سوف نتعرض لذكر وظائفهم<sup>1</sup>:

1-المديرية العامة:

تتم بتسيير الوحدة و الربط بين مختلف المصالح و التنسيق بينها حيث تصلها يوميا تقارير حول عمليات الشركة و تساعدنا أمانة المديرية التي تقوم بالعناية بجميع الوثائق المتعلقة بالمؤسسة من الداخل و الخارج و أيضا القيام بعمليات الهاتف و الفاكس و غيرها، وبعث الرسائل واستقبال البريد الخاص بالمدير العام و المقابلات و مختلف الطلبات .

و من مهام المدير العام :

\* يبرم كل العقود و الصفقات التي تقوم بها مصالح المؤسسة

\* الإمضاء على الشيكات

\* يستعمل كل المبالغ الموجهة إلى المؤسسة و يقوم بالسحب في إطار كل ما يسمح به القانون

<sup>1</sup> - رئيس قسم المحاسبة " وثائق المؤسسة "

\* له الحق في اللجوء إلى العدالة في قضية تخص الشركة.

كما للشركة مجلس إدارة يرأسه مديرها العام الذي يعين من طرف أعضاء مجلسها ويجتمع هذا المجلس بدعوة من رئيسه كلما اقتضت الضرورة لذلك لدراسة مواضيع هامة و المصادقة على مشاريع لصالح الشركة.

وهذه المديرية تنقسم إلى عدة مديريات فرعية تتفرع إلى دوائر و مصالح:

1- **المديرية التقنية** : تقوم هذه المديرية بتنفيذ برامج العمل المسطر و القيام به وتحسين وضعية النشاط الإنتاجي وإعطاء التوجيهات للمصالح الأخرى و توفير الشروط اللازمة لمواصلة الأشغال الدائمة و بتقنيات حديثة مع إبقاء الوحدة في نشاط مستمر كذا توزيع منتجاتها في ظروف ملائمة وهي تجمع أربع دوائر و كل دائرة تجمع عدة مصالح:

❖ **دائرة المواد الأولية** : تقوم بمهمة تموين المؤسسة بالمواد الأولية لعملية الإنتاج و بها مصلحتين هما:

■ **مصلحة الاستغلال المنجمي** : مسؤولة عن جلب مادة الكلس من المنجم بواسطة رافعات وجرافات بحضور مختصين.

■ **مصلحة صيانة العتاد**: تقوم بصيانة العتاد الصناعي و مراقبة الشاحنات والآلات التي تسيّر الإنتاج.

❖ دائرة التصنيع و الإنتاج : مهمتها مراقبة سير الإنتاج في جميع مراحلها حتى توزيعه وبها

مصلحتين هما :

▪ مصلحة تصنيع المواد الأولية : يلعب دور أساسي و هو مسؤول عن مراحل التصنيع إبتداءا من

جلب المادة الأولية إلى غاية وضع الإسمنت في الخزانات وتقوم بإعطاء تقارير حول كمية الإنتاج يوميا.

▪ مصلحة التوزيع : تقوم بتوزيع الإسمنت بكميات محدودة و كذا إفادة رئيس

المصلحة بالتقارير حول كمية التوزيع.

❖ دائرة الصيانة : تكمن مهمتها في حالة حدوث أي عطب في الآلات فتقوم بعملية الإصلاح

على أحسن حالة و ضمان صيانة المعدات و تشغيلها جيدا و بها عدة مصالح:

▪ المصلحة الميكانيكية: مهمتها إصلاح الأعطاب الميكانيكية للآلات وكذا صنع

قطع الغيار داخل ورشاته.

◆ المصلحة الكهربائية: تقوم بإصلاح الأجهزة الكهربائية المعطلة و مراقبتها

◆ مصلحة المراقبة و قياس و ضبط الأجهزة: تقوم بعملية مراقبة سير الإنتاج

مع ضبط كميات مقادير المواد الأولية و السير الحسن لتجهيزات الوحدة و قياس درجة حرارة الفرن.

● المصلحة المنفعية: تراقب باستمرار العتاد الصناعي المرتبط بعملية الإنتاج

ويبلغ عن كل عطب يمكن أن يحدث.

• المناطق : هناك أربع مناطق كل منطقة مسؤولة عن مرحلة من مراحل سير الإنتاج

❖ دائرة الدراسات و التخطيط: و تنقسم إلى ثلاث مصالح هي:

• مصلحة الدراسة و التخطيط: تقوم هذه المصلحة بإعداد دراسات للمشتريات

التي يلزم شراؤها و التخطيط لها و إيجاد الحلول و الوضعيات المناسبة لعملية

الشراء و كذا إعداد قرارات مختلفة: كالترقية, إنهاء عقد عمل.....الخ.

• مصلحة تسير المخزون: يقوم على أعمال المخازن أمناء يعملون على تسييرها

و المحافظة على السلع الموجودة داخلها و إحصائها و مراقبتها من كل تلف أو سرقة و كل هذه

العمليات تسجل و تعالج. أما بالنسبة للإجراءات التي تقدم عليها حركة المواد في المخزن هي :

\*الاستلام : عملية تعتمد على مراقبة الكمية و النوع بين الطلب و التسليم.

\*الترتيب : ترتيب المواد المسلمة في أماكن مخصصة لها.

\* الحفظ: حسب خصائص و مميزات المواد ( التلف, سرعة الالتهاب...).

\* التوزيع: وضع المواد في منازل المستعمل مع المراقبة و الخروج.

• مصلحة المشتريات و التموين : هي مصلحة تقوم بتموين الوحدة بالمواد الاستهلاكية وقطع

الغيار و المواد و اللوازم التي تساعد في عملية الإنتاج و كذا المعدات الصناعية و الميكانيكية و

الكهربائية. كما تقوم بإعداد سندات الطلب على المشتريات و كل المتطلبات الناقصة أو المتوفرة في المخزن و المطلوبة بوثيقة تسمى طلبية شراء و المصادقة عليها قد تكون هذه المشتريات داخلية أو خارجية ,زيادة على ذلك قيامها بأعمال الفاكس مع الموردين لمراعاة الثمن و النوعية و مراقبة السلع عند دخولها المخزن.

### (2) - المديرية التجارية:

تقوم هذه المديرية بتسويق أو بيع المنتج النهائي بعد عملية التصنيع في آخر مرحلة له, وتضم:

- **مصلحة البرمجة:** تقوم هذه المصلحة بدراسة ملف الزبون الذي يتكون من السجل التجاري, البطاقة الجبائية, وصل الطلب, نسخة من بطاقة التعريف.
- **مصلحة الفواتير:** بعد قبول ملف الزبون تقوم هذه المصلحة بإنجاز الفاتورة بالكمية المسموح بها وتقدم إلى الزبون مع الكمية التي أشتراها, كما تسجل الكمية المتبقية عندها لتردها لاحقاً, كما تبعث الشيكات إلى مكتب الخزينة و الفواتير إلى المحاسبة العامة.

3- مديرية الموارد البشرية :

تتكفل هذه المديرية بكل ما يتعلق بالعمال وشؤون المستخدمين و التوظيف حسب تأهيلهم و مستواهم الفكري و البدني و توفير ظروف العمل الأفضل وتكوينهم و تأمينهم و تضم هذه المديرية دائرة الإعلام الآلي و دائرة الإدارة العامة.

❖ دائرة الإدارة العامة : التي يعمل تحت إطارها أربع مصالح :

● مصلحة المستخدمين : تتكفل بالجانب المادي للعامل , كتحضير أجرته و إعداد الوثائق التي يحتاجها من سندات كشهادات العمل , تغيير المناصب , إنهاء علاقة العمل الإمضاء على العطل.....الخ.

● مصلحة الشؤون الاجتماعية : تتكفل بالعامل من ناحية الضمان الاجتماعي

كتعويض مصاريف الأدوية بنسبة 80 % و العطل المرضية 50 % والمستشفى 100% إلى جانب متابعة ملف التقاعد وما ينجر عنه من تعويضات.

كما نجد عيادة تابعة لهذه المصلحة تقوم بتقديم إسعافات إلى العمال في حالة حدوث أي حادث أو أي مرض طارئ يصيب العامل داخل المؤسسة , و قد يستلزم نقل المريض أو المصاب إلى القطاع الصحي بالحساسة أو مستشفى أحمد مدغري بسعيدة إذا اقتضى الأمر.

● **مصلحة الوسائل العامة:** هي مصلحة مختصة بمهنة النظافة و النقل الخفيف و كذا شراء المكاتب و التجهيزات . و تحرير أمر بالمهمات بالنسبة للسائقين للقيام بمهمات يومية أو شهرية.

● **مصلحة التكوين :** يتمثل بالتكفل بتكوين إطارات المؤسسة وبعض العمال الأكفاء لرفع مستواهم و أيضا المتربصين من تكوين مهني لتوجيههم على حسب التخصص المرغوب فيه.

### 4- دائرة الإعلام الآلي :

و توجد بها مصلحتين و هما:

● **مصلحة المراقبة:** تقوم هذه المصلحة بدور هام في عملية تسيير الإنتاج حيث يتمثل عملها في مراقبة الآلات و التحكم في طريقة عملها ( آلة الطحن و التبريد و الفرن ) و أي عطب يعني ذلك وجود خلل يجب إصلاحه فورا بالاتصال بالمصلحة المعنية لإصلاح العطب ,وتتوفر هذه المصلحة على أجهزة إعلامية جد متطورة.

● **مصلحة تسجيل البيانات :** يتمثل دورها في تسجيل المعلومات و طبعتها و تسجيلها و برمجتها إلى أرقام و رموز حيث تقوم بإخراج بطاقات الأجور و طبع الميزانيات و جداول المحاسبة و الفواتير.....الخ.

### 4- مديرية المالية و المحاسبة: هذه المديرية كما يدل عليها اسمها تقوم بالحسابات و تسيير

ميزانية الشركة لسنة كاملة تتكرر باستمرار , و تقوم بالعمليات البنكية و تحضير الشيكات ( الصكوك

للعلماء من أجل دفع ثمن خدمتهم أو سلعتهم ) وتضم دائرة المالية و المحاسبة التي بدورها تجمع مصلحة المالية , مصلحة المحاسبة العامة مصلحة المحاسبة التحليلية , وكلها تقوم بأعمال مكملة لبعضها البعض تصب في وعاء يسمى التسيير المالي للشركة في ظل ميزانية محددة خلال سنة ميلادية معينة.

ومديرية المالية لا يقتصر دورها على هذه النشاطات فحسب بل تقوم أيضا بإخطار المسير في حالة الاقتراب من تجاوزات الميزانية و إيقاف عمليات الاستثمار أو الشراء إن وجد خطر المساس أو عدم احترام الميزانية المصادق عليها.

الأجهزة التابعة للمديرية العامة : هناك عدة مصالح و دوائر تابعة مباشرة للمديرية العامة

وهي:

1- مصلحة الأمن الداخلي : تدخل ضمن إطار المديرية العامة الأولى للسهر على أمن المعمل والمحافظة على ممتلكاته و مراقبة المعدات و أمن العمال , غير أن هذه المصلحة أصبحت تسيير عمال القطاع الخاص الذي يعرف باسم اليقظة التي يعمل بها حوالي 150 عامل في أربع فرق نهارية و ثلاث فرق ليلية يعملون على مراقبة أوراقها و كذلك تسجيل الشاحنات و البيانات الخاصة بالشحن ويتم تسجيلها في السجل الخاص , وكذلك تحرير محاضر حول الحوادث و مراقبة العمال و التعرف على أي دخيل أجنبي.

**2)- دائرة مراقبة النوعية (المخبر):** تعمل هذه المصلحة على المتابعة اليومية للمنتج كل ساعة أو ساعات و ذلك لضبط نسبة المادة الأولية فيه و أيضا على تحليل نوعية الإسمنت المنتجة و مطابقتها للمعايير القانونية وشدة مقاومتها للضغط , حيث أن نوعية الإسمنت ( أسي بي جي 450 بات) ذوو المعايير الوطنية الذي يلاءم المناخ و أعمال البناء في الوطن.

### **3- المدقق:**

\* مراقبة دورية وفقا لبرنامج على حساب الهيئات التي ينبغي التحقيق فيها. \* إعداد تقارير خاصة بهذه المراقبة ترسل إلى المدير العام.  
\* التوجيه في إطار القوانين.

**4- مصلحة الأمن الصناعي :** تهتم هذه المصلحة بأمن العمال من خلال توفير الأجهزة اللازمة لذلك كالألبسة الواقية من درجة الحرارة العالية و النظارات و القبعات و الأحذية , كما تقوم بمراقبة التجهيزات و المعدات يوميا و كذا مواجهة أي حادث طارئ و التحكم فيه و القيام بعمليات الإنقاذ في أسرع وقت و تقديم الخسائر.

**5- مصلحة حماية البيئة:** يتمثل دورها في نظافة المحيط من خلال غرس الأشجار, وتنظيف الوحدة من الأوساخ و الزيوت.....الخ.

بالإضافة إلى وجود أجهزة تعرف بأجهزة التصفية أو مصفاة تعمل على جلب الحبيبات المتطايرة للإسمنت محاولة في ذلك تنقية الجو، لأن بقاء هذه الحبيبات يسبب أمراض كثيرة أهمها مرض الربو.

### 6- مصلحة الجودة و النوعية: تقوم هذه المصلحة بمراقبة نوعية

الإنتاج أي نوعية مادة الإسمنت إذا كانت حسب المعايير المنصوص عليها في

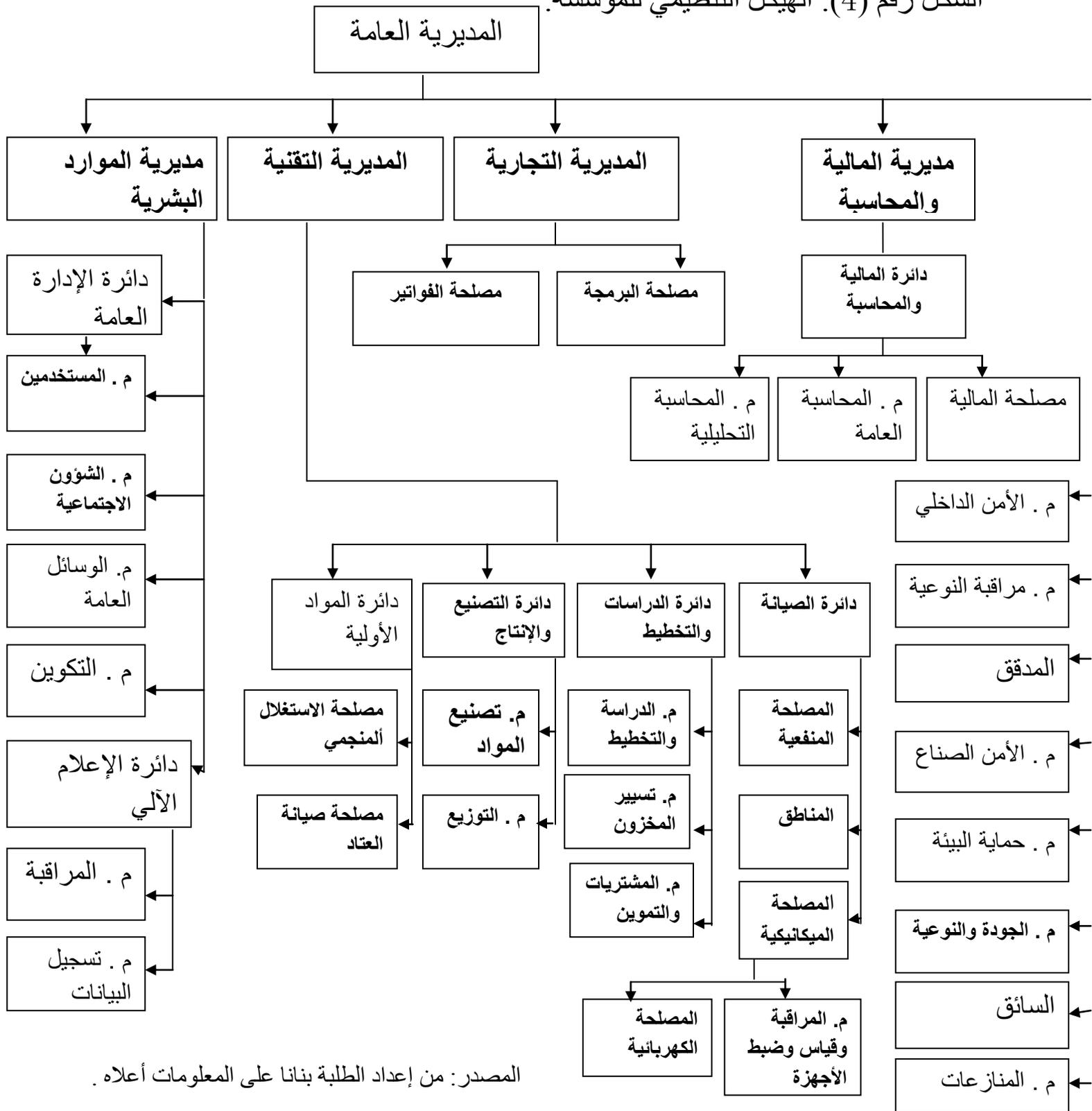
التنظيمات , إلى جانب هذا تراعي و تسهر على وضع الإجراءات التي تضبط وتسهل تسيير الإدارة و هذه الإجراءات تطبق و تمس كل الفئات سواء كانت إدارية أو تقنية أو تجارية .

7- السائق : هناك سائق تابع للمديرية العامة يقوم بنقل مدير المؤسسة لأداء مهامه عن طريق تحرير أمر بمهمات للسائق سواء كانت يومية أو شهرية.

8- مصلحة المنازعات: وهي ما سنتعرض له في الفصل الخامس.

الشكل التالي يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإسمنت بالحساسة :

الشكل رقم (4): الهيكل التنظيمي للمؤسسة:



المطلب الثالث : وظائف المؤسسة ومهامها

تتمثل مهام ووظائف المؤسسة في ما يلي:

■ تسيير و استغلال المصنع قصد إنتاج و بيع كافة تشكيلات الإسمنت الرمادي.

■ ضمان بيع منتجاتها عبر السوق الوطني في إطار التنظيم المعمول به.

■ إنجاز جميع الدراسات التقنية و الفنية التكنولوجية و الاقتصادية و المالية

التي لها علاقة بموضوعها.

■ إنجاز كافة الاستثمارات التي تساعد في مردودية نشاطات إنتاجها وفقا لموضوعها.

■ تنظيم و تطوير هياكل الصيانة التي تسمح بتوسيع قياسي لنتائج جهاز إنتاجها.

كما أن لها أهداف أخرى خاصة بالعمال و هذا من خلال :

■ تحقيق التعاون الفعال بين العاملين و تنمية العلاقات الطيبة بينهم.

■ إيجاد الحافز لدى القوة العاملة لتقديم أقصى جهد ممكن لتحقيق أهداف المشروع.

■ تحقيق العدالة و تكافؤ الفرص لجميع العاملين في المشروع من حيث الترقية و الأجور و التدريب و

التطوير.

■ توفير ظروف و أحوال العمل المناسبة التي تكفل جوا مناسباً للإنتاج و عدم تعريض العمال لأية

مخاطر مثل حوادث العمل الصناعية و الأمراض المهنية .

■ اختيار الأشخاص الأكفاء لشغل الوظائف الخالية و القيام بإعدادهم و تدريبهم للقيام بأعمالهم على الوجه المطلوب.

■ إمداد العاملين بكل البيانات التي يحتاجونها و الخاصة بالمشروع و منتجاته و سياساته و لوائحه و

توصيل آرائهم و توصياتهم للمسؤولين قبل اختيار القرار المؤثر عليهم.

■ الاحتفاظ بالسجلات المتعلقة بكل عامل في المشروع بشكل موجب.

■ رعاية العاملين و تقديم الخدمات الاجتماعية و الثقافية و العلمية لهم

### الطاقة الاستهلاكية

❖ الماء : يتم جلبه من منبع سيدي قاسم على بعد 06 كلم من وقدر الاستهلاك السنوي

ب: 180000م<sup>3</sup>

❖ الكهرباء: توجد نقطتان للربط الأولى على بعد 01 كلم من أما الثانية في مركز الضغط

العالي بسعيدة الذي أنجز في 1978/05/03.

استهلاك الورشات بالساعات " نظري".

● التكسير و التخزين 1700 كلواط/ سا.

● ورشة الطحن اللين 200 كلواط/ سا.

● الطهي 2400 كلواط/ سا.

• طحن الإسمنت 5000 كلواط/ سا.

الاستهلاك السنوي حسب الورشات "نظري".

• التكسير و التخزين 2040000 كلواط/ سا.

• ورشة الطحن اللين 23712000 كلواط/ سا.

• الطهي 17280000 كلواط/ سا.

• طحن الإسمنت 25530000 كلواط/ سا.

❖ الغاز الطبيعي: تستهلك الوحدة ما يقدر ب 50 مليون في السنة من

نقطة ربط أنبوب الغاز ( غليزان- سعيدة) تاريخ الربط جوان 1978

الاستهلاك النظري: 5653 م<sup>3</sup>/ سا

132692 م<sup>3</sup>/ يوم

50 مليون م<sup>3</sup>/السنة

الاستهلاكات الوسطية

زيت الغاز: 50000 لتر في السنة

الكرات الحديدية: 100 طن في السنة

المتفجرات : 85 طن في السنة

الجبس: 50000 طن في السنة

الحديد : 20000 طن في السنة

المادة المقاومة(بريك): 300 طن في السنة

الطاقة الإنتاجية :

تقدر الطاقة الإنتاجية للمصنع بالحد الأدنى 1700 طن يوميا من مادة الكلس إنتاج موازي الرقم العادي

500.000 طن إسمنت في السنة.

(1) - سلم الإنتاج

مصنع الإسمنت بسعيدة و مركباته يسمح بالانتقال من نوع المنتج إلى نوع آخر هذا النوع من

المركبات صمم بالتأقلم الإنتاج مع احتياجات السوق لهذا الفرع من الإسمنت , ومن حيث الأنواع التي

ينتجها المصنع نجد:

Cpg CEM IIA /32.5

Cpg

كما تحاول الشركة مستقبلا توفير نوع آخر من الاسمنت

CEM IIA /42.5 مراعية في ذلك طلبات الزبائن.

2- أوقات العمل :

إن عملية الإنتاج مبنية على 3000 يوميا من العمل وهي موزعة على الشكل التالي:

الجدول رقم(3):أوقات عملية الإنتاج

الورشات	عدد أيام بالأشهر	عدد أيام بالسنة
التكسير	20 يوم	240 يوم
الطحن	24 يوم	288 يوم
الطمو	30 يوم	360 يوم
طحن الاسمنت	24 يوم	288 يوم
الشحن	20 يوم	240 يوم

المصدر : من إعداد الطلبة بنا على مقابلة مع رئيس قسم المحاسبة

المبحث الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

المطلب الأول: الاستبيان

الجدول رقم(4): استمارة استبيان المشتريات

الملاحظات	الجواب		موضوع الاستمارة:المشتريات	الرقم
	لا	نعم		
		نعم	هل يوجد قسم خاص بالمشتريات؟	01
		نعم	هل قسم المشتريات مستقل عن - قسم الاستلام و الشخص - قسم المحاسبة؟	02
		نعم	هل كل عمليات الشراء تتم بقسم المشتريات؟	03
		نعم	هل هناك قسم خاص بالفحص و الاستلام؟	04
		نعم	إذا كان هذا صحيح بإعداد تقارير عن الاستلام و الفحص ؟	05
		نعم	هل ترسل صورة من تقرير الاستلام و الفحص إلى - قسم المحاسبية - قسم المخازن	06
		نعم	هل تتم بعض العمليات عن طريق التخفيضات ؟	07
في حالة الشراء من الخارج		نعم	هل يضمن الاعتماد المستندي المتبع وجود طلبات شراء و أمر	08

			للتوريد عن كل عملية؟	
	لا		تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟	09
		نعم	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	10
		نعم	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟	11
		نعم	هل هناك نظام فعال لتسجيل و تدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟	12
		نعم	هل تقوم المؤسسة على الأقل مرة واحدة في السنة بالجرد الفعلي؟	13
		نعم	هل تتم عملية المقارنة بين الجرد الفعلي و الدفترى؟	14

الجدول رقم (5): استمارة استبيان المخزون

الملاحظات	الجواب		موضوع الاستمارة: المخزون	الرقم
	لا	نعم		
		نعم	هل ما هو موجود في المخازن من مسؤولية أمين المخزن؟	01
		نعم	هل يقوم أمين المخزون عند القيام بالإدخالات و الإخراجات بإعلام قسم المحاسبة بموجب تقارير الاستلام و الصرف؟	02
		نعم	هل صرف المواد الموجودة بالمخازن على أساس أوامر صرف كتابية؟	03
		نعم	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن؟	04
		نعم	هل مسؤولية واختصاص المخزن محددة من طرف الإدارة؟	05
		نعم	هل تضمن الإدارة استقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات و المبيعات؟	06
		نعم	هل تتبع المؤسسة نظام جرد مستمر للمواد؟	07
		نعم	هل يتم مقارنة ما هو موجود فعلا في الدفاتر المحاسبية مع ما هو موجود بالمخازن على الأقل مرة في السنة؟	08
		نعم	هل هناك رقابة محاسبية على : - بضائع الأمانة للغير - بضائع الأمانة المرسله إلى الغير	09
		نعم	هل يجري تقييم وتسعير المواد الأولية بالمخازن من قبل هيئة مستقلة؟	10

الجدول رقم (6): استمارة استبيان المبيعات .

الرقم	موضوع الاستمارة: المبيعات		الملاحظات
	نعم	لا	
01	نعم		هل تخضع طلبات العملاء للفحص و الموافقة من قبل - المدير - قسم المبيعات
02	نعم		هل يتم فحص الفواتير بهدف التحقيق الكميات الواردة بها العمليات الحسابية
03	نعم		هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من العملاء ؟
04	نعم		هل تستعمل المؤسسة فواتير البيع متسلسلة ؟
05	نعم		هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم المحاسبية وذلك بطريقة للرقابة على المبيعات المسجلة؟
06	نعم		هل الرقابة فعالة على أوامر البيع ؟
07		لا	هل تعالج المردودات بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟
08	نعم		هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الآجلة ؟
09	نعم		هل يطابق مجموعة هذه اليومية دوريا مع الحساب الإجمالي للمبيعات؟

الجدول رقم(7): استمارة استبيان المدفوعات النقدية

الرقم	موضوع الاستمارة: المدفوعات النقدية		الملاحظات
	نعم	لا	
01	نعم		هل تتم جميع المدفوعات بواسطة شيكات ؟
02	نعم		هل يحضر على المسؤولين عند توقيع شيكات أداء الوظائف التالية: - إعداد مذكرات تسوية حسابات البنوك - إعداد كشوف الأجر
03	نعم		هل تخضع الشيكات المعلقة منذ فترة طويلة للفحص والتسوية من طرف شخص مسؤول ؟
04	نعم		هل حددت إدارة المؤسسة الذين لهم سلطة التوقيع على الشيكات ؟
05	نعم		هل يتطلب الأمر وجود توقيعين على شيك؟
06	نعم		هل تحتفظ دفاتر الشيكات غير المستعملة في مكان أمين في عهدة موظف مسؤول ؟
07	نعم		إذا كان الأمر كذلك هل يحضر على هذا الموظف التوقيع على الشيكات ؟
08	نعم		هل الشيكات مرقمة ترقيماً تسلسلياً ؟
09		لا	هل تستخدم المؤسسة آلة للتوقيع على الشيكات ؟
			التوقيع باليد وآلة الطابع

الجدول رقم(8): استمارة استبيان المقبوضات النقدية

الرقم	موضوع الاستمارة: المقبوضات النقدية		الملاحظات
	نعم	لا	
01	نعم		هل يوجد استقلال بين واجبات أمين الصندوق و القائمين على الوظائف التالية : - إمساك دفاتر العملاء و الذمم - تجهيز مذكرات التسوية - الترحيل إلى دفتر الأستاذ - التسجيل في دفتر المشتريات
02	نعم		هل تودع جميع المقبوضات النقدية اليومية في البنك ؟
03	نعم		هل هناك رقابة دفاتر إيصالات القبض ؟
04	نعم		هل يقوم موظف آخر عدي أمين الصندوق باستلام شيكات المرفوضة؟
05	نعم		هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية ؟
06		لا	هل تثبت المقبوضات بواسطة آلة تسجيل النقد ؟
07	نعم		هل يتم تطهير جميع الشيكات باسم المؤسسات و الختم عليها ؟
08	نعم		هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة ؟
09		لا	هل يقوم بعملية الإيداع موظف آخر غير أمين الصندوق ؟
10	نعم		هل يجرى جرد دوري مفاجئ لنقدية في المؤسسة ؟

### المطلب الثاني : تحليل نتائج الاستبيان

بعد وقوفنا على واقع المؤسسة ومراقبتنا لمدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، وبعد قيامنا بطرح قائمة من الأسئلة على رئيس قسم المحاسبة والمالية فيما يخص أهم أنشطة المؤسسة وهي : المشتريات ، المخزون ، المبيعات، المدفوعات النقدية، المقبوضات النقدية .

ومن خلال الأجوبة على الأسئلة المطروحة والتي كانت إجابة أغلبها بنعم نستنتج انه يوجد نظام رقابة فعال داخل مؤسسة الاسمنت وذلك من خلال ما يلي :

- توزيع المهام أو الاختصاصات على شكل مديريات حيث تقوم كل مديرية بمهامها فقط على أحسن صورة وذلك في إطار سياستها على سبيل المثال: مديرية المحاسبة ومراقبة التسيير، مديرية الموارد البشرية... الخ .

- يمر المنتج بمراحل متعددة حيث في كل مرحلة هناك موظف خاص بها، وذلك من خلال وجود أقسام خاصة بالشراء، التخزين، البيع...الخ.

- إن كل موظف داخل المؤسسة يكون مسؤول اتجاه العمل الذي يقوم به، وفي حالة وجود خطأ أو تلاعب ، فلا يستطيع هذا الأخير النفي .

- في حالة قيام رئيس مصلحة أو قسم بإعطاء تعليمات حول عمل معين فيجب التنفيذ مباشرة.

- يتم داخل المؤسسة تسجيل العمليات فور حدوثها، من اجل تفادي تراكم المستندات وضياعها.

## الفصل الثاني الجانب التطبيقي لدور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

- يتم مطابقة أوامر الصرف والشراء الواردة مع ما هو 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 الإعلام الآلي بشكل يسمح لها بالسرعة في معالجة البيانات وإمكانية الرجوع إليها بسرعة.
- و قد لاحظنا بعض النقائص التي هي راجعة إلى عدم التزام بعض العاملين بأوقات العمل الذي قد ينجم عنه تعطيل سير العمل لفترة معينة.

خلاصة الفصل :

باعتبار أن الدراسة الميدانية تمت في إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهي مؤسسة الاسمنت بالحساسة، فقد تطرقنا في هذا الفصل إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وبتقديم لمحة تاريخية عن المؤسسة وبطاقة فنية نشاطها الإنتاجي مع توضيح أسباب نشأتها، أهدافها ، وهيكلها التنظيمي الذي تم من خلاله تناول مختلف مصالح الوحدة ووظائفها، ثم تقديم نظام معلوماتها المحاسبي بالتطرق إلى مدخلاته، عملياته التشغيلية أو التحويلية، مخرجاته، جودة معلوماته ونموذج عن إحدى القرارات التي تستخدم المعلومات المحاسبية لصنعه. وأخيرا فإن الدراسة الميدانية أتاحت لنا فرصة لمناقشة استبيان مع رئيس قسم المحاسبة والمالية وجمع البيانات واستغلالها لأجل اختبار صحة فرضيات الدراسة. وقد تبين من خلال ذلك صحة فرضيات الدراسة ، ثم بعد ذلك تم تفسير نتائج الدراسة التطبيقية بناء على الدراسات السابقة و الكتابات المتصلة بالموضوع بصفة عامة.

خاتمة

من خلال هذه الدراسة ومعرفتنا لأجوب امتلاك المؤسسة الاقتصادية لنظام رقابة فعال داخل المؤسسة وذلك للدور الذي يلعبه في تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تقدم لمستخدميها من اجل اتخاذ القرارات الأزمة في الوقت المناسب ، وتعتبر هذه الدراسة النظرية التي قمنا بها لموضوع دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، جعلتنا ندرك ذلك الدور المهم والفعال الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من خلال المساهمة في حماية أصول وممتلكات هذه الأخيرة من عمليات الاختلاس والسرقة وغيرها، من خلال المساهمة الفعالة في ضمان صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية .

وإن اثر المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية يظهر لدى مستخدمي هذه المعلومات من خلال القرارات المتوصل إليها فهذا النوع من المعلومات يجب أن يزيد من معرفة مستخدميها وأن يقلل من درجة عدم التأكد لديهم ويساعدهم على التوصل إلى قرارات رشيدة وفي المقابل فان عدم توفر المعلومات المحاسبية التي تتصف بالجودة المطلوبة يعتبر من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات ذات الطابع الاقتصادي, وقد نبه الكثير من المختصين عن المخاطر من الإفصاح عن معلومات محاسبية مضللة التي تؤدي إلى إيقاع مستخدمي هذه المعلومات في أخطاء تكلفهم غالبا وأثبتت التجربة أن المعلومات المحاسبية المضللة أدت إلى انهيار عدة شركات عملاقة في العالم. لهذا انصب الاهتمام على إعداد المعلومات المحاسبية ومراجعتها والإفصاح بما يتوافق مع المعايير المتفق عليها وذلك لأجل إعطاء الثقة للمتعاملين المستخدمين لهذه المعلومات.

## خاتمة

ويمكن القول أن وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة من شأنه أن يساهم في تقييم مدى صحة ومصداقية مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة و ذلك لمعرفة نقاط القوة و الضعف وتقديم الاقتراحات اللازمة لتجاوز نقاط الضعف وفي هذا الصدد ومن خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت بالحساسة، اتضح 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. وبعدها تتبعنا الخطوات و إجراءات الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة و بعد الرد على قوائم الاستبيان من قبل رئيس مصلحة المحاسبة والمالية اتضح لنا الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من اجل الرفع من مستوى جودة المعلومات المحاسبية وان تكون هذه الأخيرة ذات مصداقية وكفاءة عالية .

وبناء على ما تقدم يمكن في ما يلي الإشارة إلى النتائج والتوصيات المتحصل عليها من خلال هذه

الدراسة :

### ❖ النتائج

من خلال هذه الدراسة تحصلنا على النتائج التالية:

- يتضح لنا أن الرقابة الداخلية هي الوسيلة التي تحصل الإدارة بواسطتها على كل المعلومات و الحماية والرقابة التي تعتبر حيوية لنجاح عمليات المنشأة .
- يمكن القول أن الرقابة الداخلية تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال كفاية وفعالية العمليات ، وبالتالي صحة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية .
- أن نظام الرقابة يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، لكن تحقيق هذا المستوى المطلوب من الجودة محكوم بجملة من معايير جودة نظام الرقابة الداخلية والتي من شأنها التأثير على جودة المعلومات المحاسبية .
- جودة المعلومات المحاسبية تؤثر وتتأثر بمجموعة من العوامل البيئية، الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، القانونية وحتى الثقافية والتي تعكس طبيعة أحداث وعمليات المؤسسة التي تعمل في ظل تلك الظروف البيئية، بالإضافة إلى مجموعة العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية.
- يساهم نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- إن إتباع إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة يمكن من الحصول على معلومات ذات جودة عالية .

## خاتمة

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

### ❖ التوصيات :

- ضرورة تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية لهدف حماية أصول المؤسسة .
- ضرورة أن تتسم الرقابة الداخلية بالمرونة بشكل كاف ، لأن المؤسسة تعمل في ظل عوامل ديناميكية ومتغيرة وبالتالي يتحتم أن يتكيف نظام الرقابة مع هذه العوامل.
- التأكد من صحة المعلومات المحاسبية وفرض رقابة مستمرة على البيانات والإجراءات، عن طريق وضع نظام رقابة داخلية فعال يساهم في تسيير عملياتها، والتحقق من سلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء، والغش والإهمال .



# قائمة المصادر والمراجع

### قائمة المصادر و المراجع

#### أولاً: الكتب والمجلات

- 1- الصحن عبد الفتاح وآخرون ، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 ص 130.
- 2- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر والتوزيع عمان ،الأردن 2000 ، الطبعة الأولى ص 176 .
- 3- عطا الله احمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراية للنشر والتوزيع ،الأردن ، الطبعة الأولى ، 2009 ص 46.
- 4- السيد محمد ، المراجعة والرقابة المالية ، دار الكتاب الحديث ، الإسكندرية ، 2008 ، ص 87.
- 5- القباني ثناء علي ، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والالكتروني، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2003، ص 99، 100 .
- 6- البكوع، فيحاء عبد الخالق يحيى، و احمد، منهل مجيد ، "تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية دراسة نظرية تحليلية ، مجلة الإدارة والاقتصاد، 2012، ص 167.

## قائمة المصادر والمراجع

- 7- مهدي، ثامر محمد، أثر استخدام الحاسب الالكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة القاسية للعلوم الإدارية والاقتصادية 2010، ص 175 .
- 8- جازم هاشم الالوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، دار الكتب الوطنية للنشر والتوزيع 2003، الطبعة 1 ، ص 239.
- 9- النقيب كمال عبد العزيز ،مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع ،الأردن، 2004، ص 303 .
- 10-القاضي حسين حمدان مأمون ، نظرية المحاسبة ، منشورات جامعة دمشق ،سوريا 2007، ص 128 .
- 11- عامر إبراهيم قنديلي، علاء الدين الجنابي ، نظم المعلومات الإدارية ، دار المسيرة ،عمان ، الطبعة الثانية، 2007، ص 30 .
- 12- احمد حلمي جمعة ، عصام فهد العرييد ، زياد احمد الزعمي ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار المنهاج للنشر والتوزيع ،عمان الطبعة الأولى، 2008، ص 8.
- 13- محمد القيومي ، تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية ،المكتب الجامعي الحديث ، مصر 1999، ص 52 .

## قائمة المصادر والمراجع

- 14- احمد حسين علي حسين ، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، 2003، ص 37 .
- 15- كريمة علي كاظم ، العلاقة بين المعلومات المحاسبية وقواعدها الحكومية بمجلس الإدارة ، دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد التسعون ، 2011، ص 114
- 15- جبرائيل كحالة ، و آخرون ، المحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق ، دار زهران , دار الهلال، 1997، ص. 58
- 16- مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الأردن الطبعة 02 ، 2009، ص 10 .
- 17- النموذج المحاسبي المعاصر ، رضوان حلوة حنان ، 2003 ، ص 198-199 .
- 18- زينب عباس حميدي ، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم أضرار الحرب ، دراسة ميدانية 2009 ، ص 44 .
- 19- طيبي حمزة ، رينوبة لخضر ، إعداد المعلومات المالية والمحاسبية وفق المعايير الدولية ifrs في سياق الحوكمة المؤسسية ، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية -IAS-IFRS- (IPSAS) ، في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي)

## قائمة المصادر والمراجع

على ضوء التجارب الدولية المنعقد بجامعة ورقلة ، الجزائر 24-25 نوفمبر 2014.

20- السيد عطا الله ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار الياية للنشر والتوزيع عمان ، الطبعة الأولى ، 2009، ص104.

21- نعيم حسين دهشن، القوائم المالية والمبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، دار المطبوعات للنشر ودائرة المكاتب، عمان، الأردن، 1995. ص 74 .

22- عبد الرؤوف جابر ، " الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية" ، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، الطبعة الأولى، 2004،

23- أسعد سمير مرشد، مفهوم الكفاءة والفاعلية في نظرية الإدارة العامة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد الأول، 1988 ، ص 212 .

24- مؤيد محمد الفضل ، عبد الناصر إبراهيم ، " المحاسبة الإدارية " ، دار السيرة للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، عمان ، 2002، ص 305-306 .

25- سليمان مصطفى السلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، مؤسسة الرواق، الأردن 2008، ص33.

26- محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة جودة الايزو 9001، الملتقى الوطني ، جامعة اسكيدكة

،الجزائر،2014/02/20، ص،7.

27- شاهر فلاح وطلال شكر، جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمات المساهمة العامة الأردنية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ،مجلد4، مجلد5، جامعة الأردن،2009،ص475-487 .

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1- auditeur interne opérationnel aujourd'hui : le laudateur interne . L : varus .  
consultant interne ,revue française d audit interne ,n109, mars /avril  
1992

2,Qualitative characteristics of " - financial accounting standard board,  
"accounting information " :13 p ,sfac No 2 May ,1980 .

ثالثا: المذكرات

1- بدوي عبد السلام خميس ، اثر هيكله نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف

الرقابة ،مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2011،ص15.

## قائمة المصادر والمراجع

- 2- فاتح غلاب ، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، تخصص دارة الأعمال الإستراتيجية المستدامة، 2010-2011، ص 47-48.
- 3- الغول سيناء، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة، 2015، ص 03.
- 4- سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة 2011-2012 ص 13-15 .
- 5- ناجي بن يحي ، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة 2012-2013 ص 48-52 .
- 6- ناظم حسن عبد السيد ، اثر حوكمة المصارف على جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة ميدانية لعينة من المصارف العراقية الخاصة ، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 3 العدد 4، 2012، ص 102.
- 7- أحمد عبد المولي الصباغ ، إطار العام لرقابة جودة عملية المراجعة ، ورقة بحثية مقدمة إلى مؤتمر :

## قائمة المصادر والمراجع

مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 2003 ، ص 2

8- صباحي نوال ، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (LAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومات ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر ، 2011 ، ص 71 .

9- أحمد المخادمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة ، في اتخاذ القرارات الاستثمارية "دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية"، مجلة المنارة ، جامعة مؤتة ، المجلد 13 ، العدد 02، 2007، ص 253 .

10- ناصر محمد علي الجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 33 .

11- مجدي مليجي، عبد الحكيم مليجي، " اثر التحول من معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الاعمال السعودية" دراسة تطبيقية كلية التجارة ، جامعة بنها ، مصر، ص 10 .

12- وليد العازمي، اثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، مذكرة ماجستير جامعة الشرق الأوسط، الأردن ، 2012، ص 3 .

رابعا: المواقع الالكترونية

1- <http://www.univ.sba.7olm.org>