الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية

دراسة حالة: مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB– بسكرة –

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبان:

- بروبة الهام
- بن شوية عبلة

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- جودي محمد رمزي

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- غضاب رانية	- أستاذ محاضر	رئيسا	بسكرة
- جودي محمد رمزي	- أستاذ تعليم العالي	مقررا	بسكرة
- جيلح الصالح	- أستاذ محاضر	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022-2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية

دراسة حالة: مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة –TIFIB–

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبان:

- بروبة إلهام
- بن نوبة عبلة

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- جودي محمد رمزي

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
- خضاب راتية	- أستاذ محاضر	رئيسا	بسكرة
- -**	- أستاذ تعليم عالي	مقررا	بسكرة
- جيلح الصالح	- أستاذ محاضر	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022-2023

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

أشكر الله وأحمده لتوفيقه لنا في إنجاز هذه المذكرة وأسأله عز وجل أن يجعله خالصا لوجه الله الكريم وأن يوفقني إلى ما يحبه ويرضاه في الدنيا والاخرة....

نتوجه بالشكر الخالص إلى الأستاذ المشرف رمزي محمد جودي على ما قدمه لنا من نصح وعون في انجاز هذه المذكرة..

ولا يفوتنا أن نشكر كل موظفي مؤسسة النسيج والتجهيز- بسكرة والتي كانت صدد دراستنا من أجل إنجاز هذا التقرير....

كما أشكر جميع أساتذة قسم المالية والمحاسبة.....

وفي الأخير أتقدم بالشكر إلى أوليائي الكرام وإلى كل من علمني حرف من مرحلة الابتدائي إلى الجامعي.....

الاهداء

إلى من نحت من صخور الواقع تمثالا للسعادة لرجل علمني كيف يكون الأباء وسعى جاهدا لأكون في ارتقاء أبي الغالي أطال لله في عمره محمد.

إلى من تحت أقدامها الجنة التي تملأ الدنيا بحنانها إلى قرة عيني أمي صحرة.

إلى شمعت حياتي جدتي

إلى الأستاذ المشرف جودي محمد رمزي

إلى أساتذة الكرام وكل رفقاء الدراسة

إلى كل الاحباب دون استثناء وإلى صديقاتي عبلة. بثينة. ياسمين. ميما

إلى كل من علمني حرف من الابتدائي إلى الجامعي

وفي الأخير أرجوا أن يستفيد من عملي هذا جميع الطلبة المتربصين والمقبلين على التخرج

أشكر أستاذة لطرش إيمان

الهـــام

أهدي ثمرة عملي هذا

إلى سندي وملاذي إلى من يتعب اليوم من أجلي لكي أبني أنا غدي، درع أمان ..... والدي الحبيب حفظه الله ورعاه

إلى مأمني وأماني واطمئناني، إلى ملاكي في الحياة وسيدة الحب وعطر الجنة .... أمي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها

إلى الذين امتزجت روحي بروحهم رموز الوفاء.... إخوتي حمزة رمزي بدرالدين عبد الحق

إلى توأم روحي وقطعة من قلبي وضلعي الثابت أخواتي نريمان نوارة

إلى كل عائلتي

إلى جميع أصدقائي، إلى رمز الصدق والصداقة صديقتي مريا، إلى من سرت معها سويا ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح رفيقة الدرب وزميلتي في هذه الأطروحة إلهام بروبة

إلى من صاغو لي من علمهم حروفا من ذهب ومن فكرهم منارة تنير لنا مسيرة العلم والنجاح إلى كل أساتذتي الكرام، وأخص بالذكر رمز الأدب والأخلاق والتواضع أستاذ محمد رمزي جودي

عبـــلة

قائمة الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
1	الميزانية –الأصول–	6
2	الميزانية –الخصوم–	9
3	قائمة الدخل –حسب الطبيعة –	12
4	قائمة الدخل –حسب الوظيفة–	14
5	تدفقات النقدية –مباشرة–	16
6	تدفقات نقدية–غير مباشرة–	17
7	أموال خاصة	19
8	أوجه اختلاف بين المعلومات لاتخاذ القرار	27
9	مبادئ نظام الرقابة الداخلية	47
10	نوع القماش والخيط	65
11	أنواع جديدة للقماش	65
12	مواد مستعملة لغسل القماش	66

قائمــة الاشكال

الرقم	البيان	الصفحة
1	تحويل البيانات الى معلومات لاتخاذ القرار	27
2	عمليات النظام المحاسبي	28
3	معايير الجودة	32
4	تطور مفهوم واهداف الرقابة الداخلية	39
5	إجراءات الرقابة الداخلية	55
6	مديريات المؤسسة الوطنية لصناعات النسيجية	62

قائمة الملاحق

الرقم	البيان	الصفحة
1	أسئلة المقابلة	83

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال لنظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية والمالية، فقصد تدعيم الجانب النظري وللإلمام بالموضوع قمنا باستعراض الإطار النظري المتعلق بالمفاهيم الأساسية لكل من القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومة المحاسبية، وفيما يخص الجانب التطبيقي قمنا بتصميم مقابلة وتوزيعها على عينة من الأساتذة والموظفين داخل المؤسسة بولاية بسكرة لمعرفة وجهة نظرهم حول إشكالية الدراسة حيث توصلنا أن:

- أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين جودة المعلومة المحاسبية والمالية؛
- للوصول إلى المستوى المطلوب للجودة المعلومة محكوم بجملة من معايير جودة نظام الرقابة الداخلية؛
- اتباع إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يؤدي للحصول على معلومات محاسبية ومالية ذات جودة عالية.

الكلمات المفتاحية نظام الرقابة الداخلية، جودة المعلومات المحاسبية.

Abstract:

This study aimed to highlight the effective role of the internal control system in improving the quality of accounting and financial information, in order to strengthen the theoretical aspect and familiarity with the subject, we reviewed the theoretical framework related to the basic concepts of each of the financial statements, the internal control system and the quality of accounting information, and with regard to the applied aspect, we designed an interview and distributed it to a sample of professors and employees within the institution in Biskra to find out their point of view on the problem of the study, where we found that:

- The internal control system contributes to improving the quality of accounting and financial information;
- To reach the required level of known quality, it is governed by a set of quality standards of the internal control system;
- Following the procedures of the internal control system in the institution leads to obtaining high-quality accounting and financial information.

Key Words: **The internal control system**, **the qualityof accounting information**,

المـــقـــدمـة

المقدمة

مقدمة

تعتبر نظم المعلومات المحاسبية والمالية مصدر رئيسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لمساعدتها في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة، وتساهم في زيادة قدرة على أداء وظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات.

حيث تكتسي المعلومات المحاسبية والمالية أهمية بالغة داخل المؤسسة من خلال التأثير على مختلف القرارات المتخذة في المؤسسة، وهذا ما يقودنا للحديث عن جودة معلومات المحاسبية والمالية والتي بدونها تكون المعلومات بدون فائدة ومضللة إذا ما تم استخدامها واستغلالها في أي غرض كان، ومنه البحث عن المواصفات والخصائص اللازم توفرها لهذا النوع من المعلومات حتى تتمتع بالجودة المناسبة وبالتالي يمكن الاعتماد عليها من قبل المتعاملين الاقتصادين كل فيما يعنيه ويخصه.

ونظرا لتداخل وتعارض الأهداف والغايات بين المستخدمين المعلومات المحاسبية والمالية، فإنه من الصعب الحصول على معلومات ذات جودة عالية، فأصبح من ضروري على الأطراف المعنية البحث عن كيفية ضمان صدق وموضوعية هذه المعلومات المحاسبية والمالية ومدى سلامتها من الأخطاء والتجاوزات المتعمدة وغير المتعمدة، حيث يقوم نظام المعلومات المحاسبي بتوفير هذه الأخيرة من خلال تحويل البيانات الخام إلى معلومات ملائمة ومفيدة وذات جودة عالية يمكن الاعتماد عليها

تسعى المؤسسات اليوم إلى تطوير ودعم إنتاجها في ظل عالم يسوده المنافسة، فكبر حجم المؤسسات وتعقد نواحيها الإدارية والمالية، عزز الاهتمام بالرقابة الداخلية باعتبارها نظاما يساعد ادارة الشركات بتحقيق الخطط وأهداف المرسومة وقد اثبتت الأزمات المالية على أهمية دور نظام الرقابة الداخلية الفعال لشركات ومدى أثر الرقابة الفعالة على أدائها وجعل تقاريرها أكثر دقة وموثوقية، يعتبر نظام الرقابة الداخلية هوا أحد الأنظمة التي تؤثر على أداء المنظمة لأن نظام الرقابة الداخلية أصبح جزء لا يتجزأ من عمل أي شركة فهوا نظام شامل يصم تحت مضلته العديد من الأنظمة الرقابة الفرعية المهمة المتمثلة في النظام الرقابي المحاسبي والمالي والاداري، لذلك أصبحت الشركات ملزمة بالعمل به اذا كانت تسعى لجودة وشفافية في تقاريرها المالية وعليه جاءت الدراسة الحالية لبيان دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية.

الإشكالية:

على ضوء ما سبق فإن الإشكالية الرئيسية المطروحة في هذه الدراسة هي:

كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية؟

الفرضية الرئيسية:

وللإجابة على هذه الإشكالية تم وضع الفرضية الرئيسة التالية وهي: **أن نظام الرقابة الداخلية من خلال اجراءاته يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية.**

ومن هذا التساؤل الجوهري المطروح يتم طرح بعض التساؤلات الفرعية الأتية:

1. كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق مصداقية المعلومة المحاسبية والمالية؟
2. كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق ملائمة المعلومة المحاسبية والمالية؟
3. كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق حيادية المعلومة المحاسبية والمالية

الفرضيات:

للإجابة الأولية على الأسئلة تم وضع الفرضيات التالية:

1. يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق مصداقية المعلومة المحاسبية والمالية من خلال التأكد من صحة البيانات التي تم تسجيلها.
2. يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق ملائمة المعلومة المحاسبية والمالية وذلك من خلال تقديم المعلومات كل المعلومات في الوقت الملاءم.
3. يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق خاصية الحيادية من خلال التأكيد على نشر كل المعلومات ولكل الافراد.

اسباب اختيار الموضوع:

يعود اختيار هذا الموضوع لاختيارات موضوعية منها:

1. محاولة معرفة الإطار الفكري ولمفاهيمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية، ابراز دورها في زيادة ملائمة موثوقية التقارير المالية في اتخاذ القرارات.
2. دراسة التقارير المالية ومعرفة أهميتها في اتخاذ القرارات.
3. معرفة عناصر نظام الرقابة الداخلية التي لها تأثير على جودة المعلومات المحاسبية والمالية؛
4. توافق هذا الموضوع مع طبيعة التخصص الذي ندرسه.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. بيان الخصائص التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية والمالية لكي تكون ذات فائدة لمستخدميها.
2. محاولة إعطاء فكرة عن نظام الرقابة الداخلية المؤسسة من خلال إبراز مفهومها وانواعها.
3. معرفة مختلف الإجراءات والوسائل المستخدمة في نظام الرقابة الداخلية وكيفية ممارستها وكذلك دورها في تحسين من جودة المعلومات المحاسبية والمالية.
4. الخروج بنتائج من شأنها بيان قدرة نظام الرقابة الداخلية الفعالة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج بصفة عامة دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية والمالية، حيث يعد هذا الموضوع من المجالات البحثية التي اهتم بها الباحثون في الفترة الأخيرة وذلك لأن الوصول إلى المعلومات محاسبية تتصف بالجودة يرفع درجة الثقة لدى الأطراف المستفيدة لاتخاذ قرارات مناسبة.

وتتبع أهمية هذه الدراسة كذلك من أهمية نظام الرقابة الداخلية ومدى مساهمة هذا النظام في التقليل من التلاعبات واكتشاف الأخطاء في الإدارة، والاستفادة منه كتغذية مرتدة تساهم في تبصير الإدارة نحو تطوير أدائها واضافة قيمة والعمل على زيادة قدرتها الفنية والمالية لنهوض بمسؤولياتها.

المقدمة

منهج البحث:

نظرا لطبيعة الدراسة وفي محاولة لتحقيق أهدافها سنتبع المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على تجميع البيانات والمعلومات، حيث أن هذا المنهج يهدف إلى تبسيط المعلومات والأفكار التي تحتويها من جهة والتعمق من جهة أخرى في الفصل الأول والثاني.

كما سنحاول إسقاط الجزء النظري من الدراسة على الفصل التطبيقي، وذلك بالاعتماد على المقابلة هذه الأخيرة تمت مع مجموعة من الموظفين لهم علاقة بموضوع الرقابة وبموضوع المحاسبية والمالية، وذلك لدراسة أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة المعلومة المالية.

الدراسات السابقة:

1. بوطورة فضيلة، البحث في الأصل عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف، المسيلة2007/2006. حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في (آليات دراسة وتقيم فعالية وسلامة نظام الرقابة الداخلية لصندوق الوطني الفلاحي). توصلت الدراسة إلى أن الرقابة تعد بمثابة وظيفة تسيير هامة ينبغي القيام بها في كافة الأنشطة واعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمان تحقيق الأهداف المرسومة وأن فحص وتقيم نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة يتضمن التعرف على نظام الرقابة الداخلية، واجراء اختبارات الفهم والتطابق للتأكد من أن كل الإجراءات داخل المؤسسة موجودة ومفهومة.
2. وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، البحث في الأصل عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر3 فرع محاسبة وتدقيق2010/2009. اشكالية الدراسة تدور حول (مدى مساهمة الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين الأداء في المؤسسات). توصلت الدراسة إلى ان نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية لهما دور في ترشيد القرارات من قبل مستخدمي المعلومات والقوائم المالية الداخلين والخارجيين بالنسبة للمؤسسة والمتعاملين المهتمين بنشاطها.
3. صالحي بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني النظام المحاسبي المالي، الدراسة عبارة عن رسالة الماجستير في العلوم التجارية جامعة الجزائر 3فرع محاسبة وتدقيق2010/2009. اشكالية الدراسة تدور حول (آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الحالية للمحاسبة في الجزائر والسبل الكفيلة بتفعيل وانجاح عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي الجديد) حاول الباحث معالجة الاشكالية وذلك من خلال ابراز أهمية استعراض المخطط المحاسبي والمبادئ التي يقوم عليها ومحاولة تقييمه واستخراج نواقصه، كما تناولن الدراسة ملامح النظام المحاسبي وعرض الظروف التي جاء فيها هذا النظام وأهمية بيئته ثم محاولة معرفة مدى توافقه من عدم توافقه مع معايير المحاسبية الدولية.

هيكل البحث:

بغرض دراسة الموضوع تم تقسيمه إلى ثلاث فصول.

الفصل الأول والثاني: الجانب النظري للدراسة، بحيث تضمن الفصل الأول مختلف المفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية والمالية، حيث تطرقنا في هذا الفصل الاول إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية القوائم المالية
- المبحث الثاني: ماهية جودة المعلومات المحاسبية والمالية.

أما الفصل الثاني تضمن المفاهيم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية ومدى مساهمتها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية، حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.
- المبحث الثاني: مساهمة نظام الرقابة الفعال في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية.

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي لنظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية والمالية، بحيث تضمن هذا الفصل الدراسة الميدانية بمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة، ويشتمل على مبحثين كما يلي:

- المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة.
- المبحث الثاني: مقابلة في مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة.

الفصل الأول

الفـــصـــل الأول

تمهيد

تعتبر القوائم المالية محور أساسي للحكم على مدى نجاح أو فشل المؤسسة، يعتمد على هذه القوائم كل من له علاقة بالشركة بشكل او بآخر، حيث تعد القوائم المالية أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال في الشركة، 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 يساعد المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة ومخططة.

يهدف هذا الفصل إلى عرض مفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية وجودة المعلومة المحاسبية، وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

المبحث الثاني: ماهية جودة المعلومة المحاسبية

الفـــصـــل الأول

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الحلقة والوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة وأدائها، تستفيد منها سلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذ مختلف قراراتها.

المطلب الأول: *تعريف وأشكال القوائم المالية*

أولا تعريف القوائم المالية

تعرف القوائم المالية على أنها المرآة التي تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للشركة، شريطة أن تتميز هذه الصورة بالاختصار، الدقة والوضوح، وهذا ما يجيز لمستخدميها اتخاذ القرارات المناسبة حول مستقبل الشركة وعلاقتهم بها وذلك على كل المستويات. (بوضياف، 2021، صفحة 44)

تلخص القوائم المالية أثر الأنشطة التي قامت بها الشركة خلال فترة معينة في شكل ما يسمى بالمركز المالي في نهاية تلك الفترة، فهي تكون نتيجة إجراء معالجة للعديد من المعلومات والاعمال من تبسيط وتلخيص وهيكلة. هذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين:

- المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل
- التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الاعلام لاستعماله.

يستنتج من التعاريف أعلاه أن القوائم المالية تأتي بعد عمليات المعالجة للبيانات ذات الطابع المحاسبي الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية، لإعطاء صورة عن وضعية المؤسسة، تكون موجهة للأطراف المستفيدة منها.

عرفت القوائم المالية بأنها: مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية. (بلمادني، 2020، صفحة 101)

ومن جهة أخرى عرفت القوائم المالية بأنها: عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة.

ثانيا أهداف القوائم المالية

إن اهداف العامة للقوائم المالية تتمثل في الاتي (لطفى، 2005، صفحة 204)

1. توفير المعلومات موثوق فيها عن الاحداث والموارد والالتزامات الاقتصادية لمنشأت الاعمال من أجل:
   - تقييم المواطن القدرة والضعف؛
   - اظهار مواطن التمويل والاستثمار
   - اظهار أساس مواردها لأغراض النمو

2. توفير معلومات موثوق فيها عن التغيرات في صافي الموارد التي تنشأ من الأنشطة الموجهة لتحقيق أرباح منشأة الاعمال من أجل:
   - إظهار العائد الموزع المتوقع للمستثمر
   - إظهار قدرة المنشأة الاعمال على السداد الدائنين والموردين وتوفير الوظائف للعاملين، وسداد الضرائب وتوليد الأموال لأغراض التوسع
   - تزويد الإدارة بالمعلومات الخاصة بالتخطيط والرقابة
   - إظهار ربحية المنشأة طويلة الاجل
3. توفير المعلومات المالية النافعة لتقدير الأرباح المحتملة للمنشأة
4. توفير الاحتياجات الأخرى من المعلومات عن تغيرات في الموارد والالتزامات الاقتصادية.
5. الإفصاح عن المعلومات الأخرى الملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية

ثالثا: عناصر وأشكال القوائم المالية

1. الميزانية

يمكن تعريف الميزانية بأنها كشف بالأرصدة التي لا تزال مفتوحة في تاريخ معين بعد إغلاق الحسابات الوهمية في حساب ملخص الدخل. (الجعرات، 2008، صفحة 113)

أو هي قائمة تتضمن الحسابات الحقيقية المتعلقة بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ معين. (الجعرات، 2008، صفحة 113)

عرفت الميزانية أيضا بأنها: هي التصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ إعداد القائمة)، وعليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة تمييزا لها عن التيارات أو التدفقات والتي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى: حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية، وللميزانية جانبان, ويسمى الجانب الأول بالخصوم او المطلوبات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بالخصوم المؤسسة والتزاماتها تجاه الاخرين, والثاني بالأصول أو الموجودات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة وحقوقها على الاخرين. (بلمداني، 2020، صفحة 102)

وعرفت أيضا بأنها: وهي قائمة تتضمن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق ملكيتها في تاريخ معين. (الجعرات، 2008، صفحة 97)

2.1 مكونات الميزانية

1.2.1 الأصول

الأصول هي الموارد الاقتصادية المملوكة بواسطة وحدة اقتصادية معينة ويتوقع الاستفادة منها مستقبلا. ويدخل في نطاق هذا التعريف جميع الأصول سواء أكانت في شكل

موجودات مثل الأراضي والمباني والاثاث والمعدات والبضائع. أم في شكل حقوق قانونية مثل المستحق طرف العملاء، والاستثمارات وحقوق الاختراع. هذا ويعتبر تحديد القيم النقدية للأصول المختلفة من أكثر الموضوعات أهمية، وفي نفس الوقت من أكثرها جدلا في مجال المعرفة المحاسبية حتى الان. (توفيق، 2014، صفحة 19)

وعرفت الأصول أيضا بأنها هي الموارد التي يتم السيطرة عليها من قبل المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة ويتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة، وتقسم إلى الأصول المتداولة كالنقدية والنقدية المعادلة والمدينين والمخزون، والأصول غير متداولة كالممتلكات والمنشأت والأجهزة والمعدات، ويطلق أحيانا على الأصول بالموجودات، سواء أطلق عليها بالأصول او الموجودات فهي ترجمة لكلمة Assetsوالتي تتمثل حقوق المنشأة التي تمتلكها او تسيطر عليها. (الجعرات، 2008، صفحة 57)

عرفت أيضا بأنها: موارد ينتج عنها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة إلى المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة، أو نتيجة لمجموعة من الاحداث والظروف الأخرى، وتقسم الأصول إلى قسمين هما:

أ. الأصول المتداولة:

ويتم تصنيف الأصول كذلك إذا كانت أو توفرت فيها الشروط التالية:

- النقدية والنقدية المعادلة غير المقيدة؛
- الأصول المتوقع تحققها أو بيعها أو استهلاكها خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. (والدورة التشغيلية هي الفترة التي تبدأ من تاريخ امتلاك المواد الخام إلى تاريخ بيعها وتحويلها إلى نقدية أو أي أصل اخر قابل لتحويل إلى نقدية بسهولة، وإذا كانت الدورة التشغيلية لا يمكن تحديدها فيتم اعتبار مدتها اثني عشر شهرا)؛
- الأصول المقتناة لأغراض المتاجرة؛
- الأصول التي يمكن تحققها خلال الاثني عشر شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية.

وتتضمن الأصول المتداولة ما يلي:

- النقدية والنقدية المعادلة؛
- الاستثمارات القصيرة الاجل؛
- الحسابات المدينة (المدينين وأوراق القبض واي الحقوق أخرى للمنشأة على الغير.)؛
- المخزون (ومكوناته في حالة منشأة الصناعية)؛
- المصروفات المدفوعة مقدما والايرادات المستحقة؛
- أي أصول أخرى تنطبق عليها الشرو السابقة.

ب. الأصول غير المتداولة

وهي الأصول بخلاف الأصول المتداولة المعرفة سابقا، أو الأصول غير المعدة للاستهلاك أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم اقتناءها للاستفادة من طاقتها الإنتاجية، وتتضمن الأصول غير متداولة ما يلي:

- الاستثمارات طويلة الاجل وتشمل الأوراق المالية الممثلة للملكية والمديونية والأصول الملموسة غير المحددة الاستخدام والاستثمارات في صناديق خاصة كصندوق التقاعد؛
- الممتلكات، المنشأة والمعدات؛
- الممتلكات المستثمرة؛

- الأصول البيولوجية كالغابات والمواشي؛
- الأصول غير ملموسة كالشهرة وحقوق الامتياز.

ج. الأصول الأخرى

وهي أصول لا يمكن تصنيفها ضمن الأصول المتداولة، او الأصول غير المتداولة، مثل المصروفات المدفوعة مقدما طويلة الاجل، الضريبة المدفوعة مقدما.

1شكل الميزانية : فيما يلي شكل الميزانية (أصول)وفق النظام المحاسبي المالي :

الميزانية

السنة المالية لمقفلة في .....

الأصول	ملاحظة	N إجمالي	Nاهتلاك رصيد	Nصافي	N-1صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضي					
مبان					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					

أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الاخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

(الجريدة الرسمية عدد19، 2009، صفحة 28)

2.2.1 الخصوم

الخصوم هي الديون المستحقة على الوحدة الاقتصادية المعينة. وعموما مهما بلغ حجم الوحدة ودرجة نجاحها فغالبا ما يكن عليها التزامات للغير، فمن المرغوب فيه شراء البضائع والمعدات بالأجل بدلا من الدفع نقدا عند الشراء. ويثبت الالتزام الناشئ عن شراء بضائع أو الحصول على خدمات بالأجل في حساب الدائنين. والشخص أو الوحدة التي تستحق لها القيمة يطلق عليها الدائن. وقد ينشأ الالتزام أيضا عن طريق الاقتراض، فقد تحتاج الوحدة الاقتصادية إلى بعض الأموال لفترة معينة للاستثمار في مجالات معينة تؤدي إلى زيادة قدرتها على التوسع بصورة سريعة. فمثلا قد يستخدم المبلغ المقترض لشراء بضائع بغرض إعادة بيعها بربح إلى العملاء، أو لشراء آلات جديدة أكثر كفاءة مما يهيئ الفرصة لزيادة حجم لإنتاج بتكلفة أقل ويصرف النظر عن سبب الاقتراض، فهو يؤدي بالطبع إلى زيادة التزامات الوحدة الاقتصادية ويصبح المقرض دائنا. وقد يكون الالتزام في صورة ورقة دفع وهي عبارة عن تعهد مكتوب بدفع مبلغ معين مضافا إليه الفوائد في تاريخ معين. ويتمثل الفرق بين الدفع وبين الحساب الدائنين، في أن الأخير لا يترتب عليه تعهد مكتوب للدائن ولا يتضمن فوائد. وإذا كان لدى الوحدة الاقتصادية التزامات في شكل أوراق دفع وأخرى في شكل حسابات دائنين. يجب أن يظهرا في الميزانية العمومية منفصلين. وعادة ما تبوب أوراق الدفع قبل حسابات الدائنين، على أن يظهر مجموع الالتزامات منفصلا عن حقوق الملكية. (توفيق، 2014، صفحة 24)

وعرفت أيضا الخصوم بأنها مطلوبات حالية تمثل حقوقا للغير على المنشأة ناتجة عن أحداث سابقة تتطلب التضحية ببعض أصولها مستقبلا للتخلص من هذه الخصوم. وتنقسم إلى ما يلي: (الجعرات، 2008، صفحة 117/116)

أ. خصوم المتداولة:

هي الخصوم التي تتوفر فيها الشروط التالية:

- سيتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية؛
- تستحق خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية؛
- يتم تحملها لأغراض المتاجرة؛
- لا يمكن للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية.

وإذا أصبح الالتزام واجب الدفع لان منشأة نكثت بالتزامها بموجب اتفاقية القرض طويلة الأجل في تاريخ الميزانية أو قبل ذلك، فإنه يتم تصنيف الالتزام على أنه متداول حتى لو وافق المقرض بعد تاريخ إعداد الميزانية وقبل التصريح بإصدار القوائم المالية، بأن لا يطالب بالدفع كنتيجة لعدم سداد.

كذلك إذا كان الدين تجاريا فيجب تصنيفه كالتزام متداول حتى لو كان واجب الدفع خلال فترة تزيد من الأثني عشر شهرا القادمة ما دام أنها تتعلق بدورة التشغيل الحالية كالمصاريف التشغيلية المتعلقة بحقوق الموظفين المستحقة كالرواتب المستحقة، وكذلك الأمر بالنسبة للالتزامات التي لا يتم سدادها ضمن دورة التشغيل ولكن خلال الأثني عشرا شهرا القادمة.

وتتضمن الالتزامات متداولة ما يلي:

- حسابات الدائنة كالدائنين وأوراق الدفع وأي حقوق أخرى على المنشأة؛
- المصروفات المستحقة والايرادات المقبوضة مقدما؛
- الجزء المستحق من القروض طويلة الاجل؛
- أي الالتزامات أخرى تنطبق عليها الشروط السابقة.

ب. الخصوم غير متداولة:

وهي الخصوم التي لا يتم تسدديها خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة، أو التي لا تستحق خلال الاثني عشر شهرا، أو التي لا يتم تحملها لأغراض المتاجرة، او تلك التي قد يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا، وكذلك الالتزام الذي يتوقع ان يتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال الاثني عشر شهرا، ويطلق عليها أحيانا الالتزامات طويلة الأجل.

وكذلك يصنف الالتزام كالتزام غير متداول إذا وافقت الجهة المقرضة في تاريخ الميزانية على منح فترة إمهال تنتهي على الأقل بنهاية الأثني عشر شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية حيث تستطيع المنشأة خلال تلك الفترة تداك عدم الالتزام بالسداد ولا يستطيع المقرض خلال ذلك طلب إعادة السداد الفوري.

ج. الخصوم الأخرى:

وهي البنود التي تمثل حقوق على المنشأة ولكنها لا توافق تعريف الالتزامات مثل ضريبة الدخل المستحقة.

وبالنسبة للحد الأدنى من الالتزامات الواجب عرضها في الميزانية فهي:

- الحسابات الدائنة التجارية والأخرى؛

- المخصصات؛
- الالتزامات المالية؛
- التزامات الضريبة الجارية (كما تم تعريفها بموجب المعيار IAS12)؛
- التزامات الضريبة المؤجلة (كما هي معرفة بموجب المعيار IAS12).

شكل2 الميزانية: فيما يلي شكل الميزانية (خصوم) وفق النظام المحاسبي المالي:

الميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأسمال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات -احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
نتيجة الصافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			

خزينة سلبية مجموع الخصوم الجارية (3) مجموع عام للخصوم			

(الجريدة الرسمية عدد19، 2009، صفحة 29)

2. قائمة الدخل

ولقد عرفت هذه القائمة بعدة تسميات قد تختلف من شخص إلى اخر حسب وجهة النظر أو حسب الزاوية التي يرى منها هذه القائمة:

حيث عرفت بأنها قائمة المكاسب- كما يطلق عليها البعض أحيانا – التي تعبر عن مدى نجاح عمليات المنشأة في فترة زمنية معينة, وتستخدم هذه القائمة لتحديد ربحية المنشأة, وتعد قوة الثقة في قائمة الدخل من الأمور الظنية, لأن الدخل المستخرج منها يعتبر في أحسن الحالات تقديريا تقريبا, وذلك لأن قياس الدخل في المحاسبة هو انعكاس للعديد من الافتراضات والمبادئ (المعايير) التي وضعها المحاسبون على مدى العقود الماضية مثل افتراض الدورية ومبدأ الاعتراف بالإيراد, ومبدأ المقابلة, وعليه يمكن القول أن قائمة الدخل هي عبارة عن أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد صافي الدخل أو خسارة بطريقة مبسطة وواضحة. (الشلتوني، 2005، صفحة 19)

وعرفت أيضا بأنها هي القائمة التي تعطينا فكرة عما حدث في هذه المنشأة خلال الفترة التي تعبر عنها القائمة والتي قد تكون ثلاثة أشهر أو ستة أشهر أو عام، هذه القائمة تبدأ بصافي المبيعات وهو العائد الكلي للمبيعات أو الإيرادات ثم يتم خصم التكاليف وتشمل تكلفة

وعرفت أيضا بأنها قائمة تتضمن نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب بالمصاريف والخسائر عن فترة مالية معينة. (الجعرات، 2008، صفحة 97)

وعرفت أيضا بأنها قائمة من قوائم المالية التي بدأ النظر إليها باهتمام متزايد، لا يقل أهمية عن قائمة المركز المالي، بل في كثير من الأحيان ينظر إليها بأهمية أكثر من قبل الأطراف التي تعني باتخاذ قرارات تتعلق بالربحية والاستثمار خاصة، وتعرض قائمة الدخل في نهاية الفترة معينة- أي في تاريخ معين-لنتيجة الأعمال خلال تلك الفترة من الربح أو الخسارة. (الجعرات، 2008، صفحة 120)

ويجب أخذ العوامل التالية بعين الاعتبار:

- لا يتم الاعتراف في قائمة الدخل وفقا لمعايير التقارير المالية الدولة IFRS بالبنود غير العادية؛
- يتم تقسيم الربح أو خسارة الفترة عند وجود حقوق أقلية إلى قسمين: أحدهما يتعلق بحقوق الملاك للمنشأة الام، والأخر يتعلق بحقوق الأقلية؛
- يتم ترحيل صافي الدخل إلى قائمة التغيرات في حقوق الملكية، كذلك يتم تضمين هذه القائمة ببعض بنود المكاسب والخسائر التي تعود لحقوق الملكية، ومن هنا تبرز حقيقة أن التغيرات في حقوق الملكية التي حدثت في المنشأة خلال فترة معينة لا يمكن معرفتها فقط بواسطة قائمة الدخل.

وعرفت أيضا بأنها قائمة تتضمن نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب بالمصاريف والخسائر عن فترة مالية معينة. (جودي، صفحة 3)

عرفت أيضا بأنها قائمة تعرض نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن الفترة المالية محددة، ويشار إلى قائمة الدخل أحيانا بقائمة الربح، حيث تهدف إلى قياس مدى نجاح المنشأة خلال الفترة الزمنية معينة في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح، وعادة ما يهتم المستخدمين بهذه القائمة للحكم على ربحية المنشأة المشروع وتحديد قيمة الاستثمارات والديون. وبصفة عامة قائمة الدخل يتم فيها جمع مختلف عناصر التكاليف والايرادات التي تساهم في تحقيق نتيجة نشاط المنشأة (التجاري والانتاجي) في دورة معينة دون تحديد تواريخها تسجيلها، وهي بمثابة أداة مفيدة في مراقبة التسيير الداخلي للمؤسسة (قوادري، 2010، صفحة 66)

2.2 عناصر قائمة الدخل

وتتضمن قائمة الدخل البنود الأربعة التالية: (الجعرات، 2008، صفحة 122/121)

- الدخل: وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية والتي تكون على شكل تدفقات داخلة أو الزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات الامر الذي يؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية باستثناء ما يتعلق من هذه المنافع بمساهمات الملاك، ويطلق عليه كذلك الإيرادات، ويشمل الدخل بذلك المكاسب؛
- المصروفات: وهي النقص في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية والتي تكون على شكل تدفقات خارجية أو النقص في الأصول أو الزيادة في الالتزامات الامر الذي يؤدي إلى نقص في حقوق الملكية باستثناء ما يتعلف من هذه المنافع بالتوزيعات على الملاك وتشمل المصروفات بذلك الخسائر؛
- المكاسب: وتمثل الزيادة في المنافع الاقتصادية للمنشأة سواء كانت بسبب النشاطات العادية أو النشاطات غير العادية مثل المكاسب الناتجة عن بيع الأصول غير متداولة؛
- الخسائر: النقص في المنافع الاقتصادية للمنشأة التي تنتج عن النشاطات العادية أو النشاطات غير العادية مثل الخسائر الناتجة عن الكوارث الطبيعية كالزلازل والبراكين.

3.2 الحد الأدنى من البنود الواجب عرضها على متن قائمة الدخل: (الجعرات، 2008، صفحة 122)

أ. الإيرادات؛

ب. تكاليف التمويل؛

ج. الحصة من الربح والخسائر في المنشأت الزميلة والعقود المشتركة التي تمت المحاسبة عنها وفق طريقة الشراء؛

د. قيمة موحدة تتضمن الخسارة أو الربح بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة المكسب أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها من التخلص من الأصول أو التخلص من المجموعات المكونة للعمليات غير المستمرة؛

هـ. مصروف الضريبة؛

و. الربح أو الخسائر المرتبطة بحقوق الأقلية؛

ز. الربح أو الخسائر المرتبطة بأصحاب حقوق الملكية للمنشأة الام؛

ح. تخفيضات المخزون للقيمة القابلة للتحقق، أو تخفيضات الممتلكات والمنشأة والمعدات للقيمة القابلة للاسترداد، إضافة إلى عكس هذه التخفيضات؛

ط. إعادة هيكلة نشاطات المنشأة وكذلك عكس أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛

ي. نتائج التخلص من بنود الممتلكات والمنشأة والمعدات؛

ك. نتيجة التخلص من الاستثمارات؛

ل. العمليات غير المستمرة؛

م. التسويات القضائية؛

ن. عكس أي مخصصات أخرى.

وتعتبر البنود ح–ط كتوزيع للربح أو الخسارة، كذلك بالنسبة للبنود ي–م يمكن عرضها على متن قائمة الدخل أو ضمن الملاحظات إذا كانت هامة.

4.2الهدف من إعداد قائمة الدخل:

إن الهدف من إعداد قائمة الدخل هو إظهار صافي نتيجة النشاط في أخر الفترة المالية سواء كان صافي ربح، أو صافي خسارة، فهي إذا تهدف إلى معرفة وقياس مدى نجاح المشروع خلال الفترة معينة (عادة سنة أو نصف سنة) في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح، وعليه يمكننا القول إن قائمة الدخل تهدف إلى: (الشلتوني، 2005، صفحة 19)

- تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها؛
- تقييم كفاءة إدارة المشروع وفعاليتها؛
- تقييم مدى قدرة المشروع على الاقتراض من المصاريف، والمستثمرين؛

3شكل قائمة الدخل:

فيما يلي شكل قائمة الدخل وفق النظام المحاسبي المالي:

حسب الطبيعة

الفترة من .....إلى .....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الاعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1-إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			

الخدمات الخارجية الاستهلاكات الأخرى			
2-استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات الاهتلاكات والمؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية -المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9-النتيجة غير العادية			
10-النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المدح (1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(الجريدة الرسمية عدد19، 2009، صفحة 29)

شكل4 حسب الوظيفة)

الفترة من .....إلى .....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الاعمال			
كلفة مبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات الاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(الجريدة الرسمية عدد19، 2009، صفحة 31)

3قائمة التدفقات النقدية

وهي قائمة تتضمن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال فترة مالية معينة في المنشأة، ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للشركة في تاريخ معين، وتكتسب أهميتها استنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناء عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة المركز المالي يتم إعدادها استنادا إلى أساس الاستحقاق. (جودي، صفحة 3)

وعرفت أيضا بأنها نظرا للقصور في القوائم المالية السابقة الذكر في عرض الملخص التفصيلي لكل من التدفقات النقدية الداخلية والخارجية, أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة المالية, فقد طالبت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB (المعيار95) بقائمة مالية جديدة وهي قائمة تدفقات النقدية, وكذلك فعلت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية التي أصدرت المعيار المحاسبي الدولي السابع من العام 1992والذي عنون باسم قائمة التدفقات النقدية, والغرض الرئيسي منها هو توفير معلومات ملائمة عن التحصيلات والمدفوعات النقدية, وذلك لمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية, وتقرر هذه القائمة عما يلي : (لزعر، 2012/2011، صفحة 54)

- الاثار النقدية لعمليات المؤسسة خلال الفترة؛
- لصفقاتها الاستثمارية؛
- لصفقاتها التمويلية؛
- صافي الزيادة أو النقصان في النقدية خلال الفترة.

1.2محتويات قائمة التدفقات النقدية (الشلتوني، 2005، صفحة 29/28)

أنشطة التشغيل وتشمل:

- كافة الأنشطة الرئيسية المنتجة للدخل (المعاملات التي تدخل في تحديد صافي الربح/الخسارة)؛
- كافة العمليات التي لم تصنف كأنشطة استثمار أو التمويل؛
- كافة المقبوضات النقدية الناتجة عن البيع وتقديم الخدمات والعمولات والايرادات وكافة المدفوعات النقدية سدادا للالتزامات أو العاملين؛
- كافة المدفوعات والمقبوضات النقدية المتعلقة بعقود التعامل أو الاتجار مع الاخرين؛
- كافة المدفوعات والمقبوضات النقدية المتعلقة بضرائب الدخل وكذلك المعاملات مع شركات التأمين.

أنشطة الاستثمار وتشمل:

- الأنشطة المتعلقة بامتلاك الأصول طويلة الاجل والتخلص منها؛
- المقبوضات النقدية الناتجة من بيع الأصول الثابتة وغير الملموسة؛
- المقبوضات النقدية والناتجة من بيع الأسهم والسندات (غير المخصصة أصلا للمتاجرة)؛
- المقبوضات النقدية من تحصيل القروض (لا يسري على المؤسسات المالية والمصاريف)؛
- المدفوعات النقدية لاقتناء الأصول الثابتة وغير الملموسة؛
- المدفوعات النقدية لشراء الأسهم والسندات (ليست لغرض المتاجرة)؛

- المدفوعات النقدية والقروض الممنوحة للغير.

أنشطة التمويل وتشمل:

- كافة الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية وعمليات الاقتراض؛
- مقبوضات نقدية عن إصدار الأسهم؛
- مقبوضات نقدية عن إصدار السندات أو القروض أو أوراق الدفع؛
- مدفوعات نقدية لسداد مبالغ مقترضة أو لتخفيض التزام.

شكل 4جدول السيولة الخزينة:

فيما يلي شكل جدول السيولة الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي:

شكل5 (الطريقة المباشرة)

الفترة من .....إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية او معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية او معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والاقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			

المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			

(الجريدة الرسمية عدد19، 2009، صفحة 35)

شكل 6جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الفترة من .....إلى.....

	ملاحظة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
-الاهتلاكات والارصدة			
-تغير الضرائب المؤجلة			
-تغير المخزونات			
-تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى			
-تغير الموردون والديون الأخرى			
-نقص أو الزيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط(أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمارية			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الادماج (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمارية (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			

أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الاقفال تأثيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة			

(الجريدة الرسمية عدد19، 2009، صفحة 36)

4 التغيرات في حقوق الملكية

وهي قائمة تتضمن: (الجعرات، 2008، صفحة 97)

- كل التغيرات في حقوق الملكية؛
- التغيرات في حقوق الملكية التي لا تظهر بسبب عمليات مع أصحاب حقوق الملكية كممارسات تتم من قبلهم باعتبارهم مالكين.

وعرفت أيضا بأنها قائمة توضح راس مال مالكي المنشأة في بداية السنة والتغيرات التي طرأت عليه خلال السنة وما أصبح عليه في نهاية السنة. (جبور، 2022، صفحة 56)

2.3أهداف قائمة حقوق الملكية:

إن الأهداف الأساسية من المعلومات المتعلقة بتغيرات حقوق الملكية: (قوادري، 2010، صفحة 79)

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الأصول المتاحة للبيع.

4.3محتويات قائمة تغيرات حقوق الملكية:

تتكون قائمة التغيرات في حقوق الملكية مما يلي: (الشلتوني، 2005، صفحة 25/24)

أ. التغيرات في رأس المال المدفوع؛

ب. التغيرات في الأرباح المحتجزة؛

ج. التغيرات في رأس المال المحتسب.

التغيرات في رأس المال المدفوع

يتكون رأس المال المدفوع من رأس المال القانوني، والذي يمثل القيمة الاسمية للأسهم أو القيمة الحصص ورأس المال الإضافي، والذي يشمل علاوة أو خصم إصدار الأسهم والهبات الرأسمالية وأسهم الخزينة، وتشمل التغيرات في رأس المال المدفوع زيادة رأس المال بالاستثمارات الإضافية التي يقدمها الملاك في صورة نقدية أو عينية أو تسديد لبعض التزامات المنشأة، كما يتم تخفيض رأس المال عن طريق التوزيعات النقدية من الأرباح المحتجزة أو بشراء أسهم الخزانة.

التغيرات في الأرباح المحتجزة

إن التغيرات في هذا القسم من حقوق الملكية يعود إلى ثلاثة مصادر على النحو التالي:

- رصيد الأرباح المحتجزة أو الدورة وتعديله بتسويات السنوات السابقة؛
- توزيعات الأرباح على الملاك أو المساهمين خلال الدورة؛
- صافي الدخل الشامل أو الخسارة حسب ما تظهره قائمة دخل الدورة الجارية؛

علما أن توزيعات الأرباح تتم إما نقدا او عينا، وفي كلتا الحالتين تؤثر هذه التوزيعات على إجمالي حقوق الملكية؛

التغيرات في رأس المال المحتسب:

أهم مصادر التغير:

- مكاسب أو الخسائر إعادة التقدير؛
- مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة؛
- مكاس أو الخسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوافرة في نهاية الدورة؛

شكل 7جدول تغير الأموال الخاصة:

فيما يلي شكل جدول تغير الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي:

جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الاخطار الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح او الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي النتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة						

إعادة تقييم التثبيتات الأرباح او الخسائر غير مدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد 31 ديسمبر N						

(الجريدة الرسمية عدد19، 2009، صفحة 37)

5.الإيضاحات (الملاحق): (قوادري, محمد، 2010، صفحة 79)

تعتبر الإيضاحات مرفقة للقوائم المالية جزء لا يتجزأ من القوائم المالية، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم.

وبحسب المعيار المحاسبي الدولي(IAS1) فإن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية:

- تقديم المعلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية من قبل المنشأة في إعداد القوائم المالية؛
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولي ولا تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، ويعتبر نشرها ضروري لتفسير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية؛

2.5 محتويات الإيضاحات

عادة تشمل الإيضاحات الملحقة معلومات تكتسي طابعا هاما أو مفيدا لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية، ووفق المعيار المحاسبي الدولي يتم إعادة عرض الإيضاحات التالية: (قوادري, محمد، 2010، صفحة 80/79)

- عبارة تفيد بامتثال المؤسسة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية؛
- عرض أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة؛
- معلومات موضحة ومؤدية للبنود المعروضة في صلب قوائم المالية؛
- إفصاحات أخرى مثل الإفصاحات المتعلقة بالالتزامات المحتملة بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS37 , والتعهدات التي تقدمها المنشأة للغير ولم تظهر في القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية؛

ويمكن عرض هذه الإيضاحات بأحد الأساليب الاتية:

- التفسيرات بين الاقواس؛
- الملاحظات الهامشية؛
- الجداول الإضافية؛
- حسابات التقييم مثل حساب الأصول غير المتداول ومجمع إهتلاكه كحساب مقابل؛

- السياسات المحاسبية، حيث يتم عرض كافة الأسس والسياسات التي تمت المعالجات المحاسبية والتي أعدت كذلك على أساسها القوائم المالية، وتعتبر السياسات المحاسبية هامة لفهم القوائم المالية وقراءة الأرقام التي تحتويها، وهذه السياسات مثل أسلوب الاهتلاك وأسلوب تقدير تكلفة بضاعة، وأسلوب تقدير الاستثمارات المالية؛

ومما سبق نلاحظ أن الإيضاحات أو الملاحق المرفقة بالقوائم المالية تنقسم إلى ثلاث أنواع هي:

- إيضاحات تهتم بالسياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية للمنشأة؛
- إيضاحات أو المعلومات تفصيلية لتفسير وتوضيح البنود الغامضة في القوائم المالية لتسهيل فهمها؛
- إيضاحات مالية إضافة عن البنود التي لم يتم التقرير عنها في القوائم المالية؛

المطلب الثاني: محددات التي تتكون منها القوائم المالية

أولا محددات القوائم المالية (الجعرات، 2008، الصفحات 98-99-100-101-102) تتمثل هذه محددات في:

أ. التمثيل الصادق والالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية

يجب أن تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالي. الأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، ويتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لأثار العمليات والاحداث الأخرى على حسابات المنشأة ذات العلاقة، وكذلك توفر الشروط التي تقتضيها المفاهيم المحاسبية وطرق الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات وتعاريفها، ويفترض عند تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وإعداد القوائم المالية استنادا إلى هذه المعايير إضافة للإفصاحات الإضافية عند الضرورة أن تؤدي إلى قوائم المالية تحقق التمثيل العادل.

ويتطلب المعيار IAS1 أن تقوم المنشأة التي تلتزم بإعداد قوائمها المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية IFRS بالنص على ذلك الالتزام صراحة وبدون تحفظ من خلال الملاحظات، مع تأييد ذلك من قبل المدقق في رأيه عن القوائم المالية، ويجب عدم وصف القوائم المالية بأنها متوافقة مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS إلا إذا كانت ملتزمة بكل متطلبات هذه المعاييرIFRS.

ولا يتم تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة من خلال الإفصاح عن تلك السياسات المستخدمة او الملاحظات او التفسيرات، بل لابد من اتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة لعكس تصحيح هذه السياسات من الناحية المحاسبية، إضافة إلى الإفصاح عن كل ما يتعلق بهذه السياسات لإزالة أي غموض يمكن أن يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

ويشير المعيار IAS1 أنه في بعض الظروف النادرة، أن الإدارة قد تتوصل إلى أن الالتزام بمعايير التقارير المالية IFRS يكون مضللا إلى حد بعيد، بحيث يكون متعارضا مع أهداف القوائم المالية المنصوص عليها في إطار إعداد وعرض القوائم المالية، وفي هذه الحالة فيتطلب من المنشأة ما يلي:

- عدم تطبيق متطلبات معايير التقارير المالية الدولية IFRS؛
- الإفصاح المفصل عن طبيعة وأسباب عدم تطبيق المعايير والاثار الناجمة عن ذلك؛
- بيان معالجة المحاسبية التي تم تطبيقها والتي تمثل خروجا عن معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

وهذا يعتبر إقرارا واضحا من قبل مجلس معايير المحاسبية الدولية IASB بإمكانية الخروج عن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS. وفي سبيل ذلك يجب تفعيل الإدارة لحكمها لشخصي بما يؤدي إلى تحقيق التمثيل الصادق والعرض العادل للمعلومات المالية الموثوقة والصحيحة.

ب. فرضية الاستمرار

تعتبر فرضية الإستمرارية المنشأة من أهم الفرضيات التي يتم التعامل معها حيث يفترض بالمنشأة التي تعد القوائم المالية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS أن تكون مستمرة إلى أجل غير محدود في المدى المستقبلي المنظور. حيث تعتمد المنشأة على هذه الفرضية في إعداد القوائم المالية للمنشأة, والتي تختلف بلا أدنى شك عن إعدادها وفقا لمفهوم التصفية الذي يستند على عدم القدرة المنشأة على الاستمرارية, وبذلك فيجب على المنشأة تقييم مدى قدرتها على الاستمرار, والافصاح عن أي أمور تتعلق بعد قدرة المنشأة على الاستمرار من خلال الملاحظات, وكذلك عن الظروف والأسباب التي تجعل المنشأة غير قادرة على الاستمرار, وإذا تبين للإدارة أن المنشأة غير قادرة على الاستمرار فيجب عدم إعداد القوائم المالية على أساس فرضية الاستمرارية, وفي هذه الحالة يتطلب المعيارIAS1 إدراج مجموعة من الإفصاحات تتعلق بظروف التي أدت إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار.

ج. المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق

ومن متطلبات المعيارIAS1 أن تقوم المنشأة بإعداد قوائمها المالية على أساس الاستحقاق والذي يعترف بالمصروفات والخسائر التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم, وكذلك بالإيرادات والمكاسب التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم قبضها أو لم يتم, ويتعلق أساس الاستحقاق بالاعتراف ببنود الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية (الأصول ,الالتزامات, حقوق الملكية, الدخل والمصروفات) استنادا إلى طرق الاعتراف التي تضمنها الإطار, وبخصوص قائمة التدفقات النقدية فلا تعد على أساس الاستحقاق كونها تتضمن معلومات تتعلق بالتدفقات النقدية.

د. الاتساق أو الثبات

يعنى الاتساق: الثبات في استخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية من فترة لأخرى, وقد يكون الاتساق متعلق بالمعالجات المحاسبية كمعالجة الاهتلاك بأحد الأساليب التي أقرتها معايير التقارير المالية الدولية IAS2 المتعلق بالمخزون, أما فيما يتعلق بالقوائم المالية فالاتساق يرتبط بالعرض والتصنيف لبنود القوائم المالية من فترة لأخرى كشكل الميزانية, وأسلوب إعدادها, وكذلك شكل وإعداد قائمة الدخل, ويجب الثبات باستخدام ذات طريقة العرض والتصنيف إلا إذا كان التغيير:

- مبررا بتغير الظروف؛
- متطلبا جديدا لمعاير التقارير المالية الدوليةIFRS ؛
- يؤدي إلى المعلومات أكثر دقة وموثوقية.

وأهمية الاتساق تكمن في قابلية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للمقارنة، ولذلك فإذا تم تغيير أسلوب العرض والتصنيف فيجب إعادة عرض المعلومات المقارنة على الأسس الجديدة.

هـ. الأهمية النسبية ومستوى التجميع

وتعني الأهمية النسبية باعتبار بند معين هام نسبة إلى بنود أخرى، ويترتب على ذلك اختلاف في المعاملة المحاسبية أو طريقة العرض، مثل اعتبار بعض تكاليف الأصول منخفضة القيمة مصاريف إيراديه استنادا إلى أهميتها نسبة إلى إجمالي الأصول، أما ما يتعلق بالأهمية النسبية للعرض فذلك يعني أن يتم عرض كل فئة تتمتع بالأهمية النسبية للبنود المماثلة بشكل منفرد في القوائم المالية، ويمكن تجميع البنود غير المتماثلة فقط عندما تكون منفردة لا تتمتع بالأهمية النسبية.

و. المقاصة

وتعني المقاصة إظهار بنود على أساس القيمة الصافية الناتجة عن طرحها من بعضها البعض، كإظهار صافي الإيرادات بعد طرحها من المصروفات، وهذا يؤدي إلى الغموض وعدم الوضوح والبعد عن الشفافية وينص المعيارIAS1 على عدم جواز إجراء مقاصة بين بنود الأصول والالتزامات، أو بين بنود الدخل والمصروفات إلا إذا كان ذلك مطلوبا أو جائزا بموجب معيار من معايير التقارير المالية الدوليةIFRS

ز. المعلومات المقارنة

وتتعلق المعلومات المقارنة بالتزويد بمعلومات عن فترة أخرى, وذلك تطبيقها لخاصية قابلية المقارنة والتي تعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية أخرى سابقة للمنشأة ذاتها, أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشأت أخرى, ويقوم بذلك مستخدمو القوائم المالية لأغراض الاستثمار أو التمويل أو التعرف على المركز المالي والأداء المالي وغير ذلك, ولا يمكن ان تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة إلا إذا تم إعدادها باستخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية وفقا لمبدأ الثبات أو الاتساق, ومن أجل تسهيل عملية المقارنة للقوائم المالية التي تعود لنفس المنشأة فيتطلب المعيار الإفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية لكل القيم التي تتضمنها القوائم المالية والملاحظات, إلا إذا تطلب معيار أخر غير ذلك.

ويجب ان تتم المقارنة في ضوء اتساق وثبات أسلوب العرض والتصنيف بحيق إذا تغيرت القيم المقارنة أو أعيد تصنيفها، فيتطلب إدراج إفصاحات عما يلي:

- طبيعة عمليات إعادة التصنيف؛
- قيمة كل بند أو فئة معينة من البنود التي تمت إعادة تصنيفها؛
- أسباب إعادة التصنيف.

وإذا كانت إعادة عرض المعلومات المقارنة غير عملية، فيجب الإفصاح عما يلي:

- أسباب عدم إعادة تصنيف البنود ذات العلاقة؛
- طبيعة التعديلات التي تتم فيها لو تم إعادة تصنيف القيم ذات العلاقة.

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية

إن تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبة وتباين طرق استخدامها لها، جعل من الضرورة تحديد الأطراف المستخدمة للإفصاح من أجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح للإجابة على احتياجاتهم المتباينة.

كما يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات, لأن شكل ونوعية الإيضاحات يجب أن تتلاءم مع تطلعات المستخدم من حيث الشكل والمضمون لان المستخدمين للمعلومات المحاسبية لهم مستويات مختلفة في تفسير المعلومات ولهذا كان من الواجب إعداد المعلومات عن طريق إعداد تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياجات أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد الأغراض بحيث يلبي احتياجات المستخدمين المحتمل وجودهم وهذين النموذجين من الصعب تحقيقها فلذلك من الأفضل إعداد نموذج يفترض انه يلبي حاجات مستخدم معين من بين تلك الفئات وجعله محورا أساسيا في تحديد أبعاد الإفصاح بتولية العناية للملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائنين, وعموما فان مستخدمي البيانات المحاسبية يتمثلون في الاتي:

1. المستثمرون الحاليون والمحتملون:

وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الاتي: (جودي، صفحة 4/3)

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم أسهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى؛

2. الموظفون:

يحتاج الموظف في الشركة إلى المعلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية. (جودي، صفحة 3)

3. الموردون والدائنون التجاريون:

وتعتبر هذه الفئة مصدرا للتمويل والائتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة والتداول، كذلك نشاطها والنسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة لتأكد من استمرارية وكفاءة وربحية الشركة. (بوعلام، 2010/2009، صفحة 35)

4. العملاء:

ويعتبر العملاء شريان الإيرادات ومصدرها، حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات، لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة وقدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات. (بوعلام، 2010/2009، صفحة 35) .يحتاج العملاء إلى المعلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعتها. (جودي، صفحة 4)

5. المقرضون:

وهم بحاجة إلى المعلومات تساعدهم في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية. (بوعلام، 2010/2009، صفحة 35)

6. الحكومة ودوائرها المختلطة والجهات المنظمة لأعمال المنشأت:

تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني. (جودي، صفحة 3)

7. الجمهور:

وله اهتمامات مختلفة بالشركات منها ما يتعلق باستيعاب الأيدي العاملة وتشغيلها ومنها ما يتعلق بدور الشركات الاجتماعي والتنموي ومنها ما يتعلق بسلوك الجمهور الاستهلاكي استنادا إلى جودة مخرجاتها من السلع والخدمات.

8. استخدام القوائم المالية بواسطة الأطراف الخارجية:

إن الأطراف الخارجية التي لديها قدر من المعرفة المحاسبية سوف تتمكن من دراسة القوائم المالية بطريقة متأنية تسمح لها بتفهم المركز المالي للوحدة الاقتصادية، وإدراك مغزى التغيرات التي حدثت بعد أخر ميزانية عمومية، وينبغي أن نتذكر دائما حدود القوائم المالية فقد سبق أن ذكرنا أن الميزانية العمومية لا تتضمن سوى العمليات التي يمكن التعبير عنها ماليا. ومن العمليات الهامة التي لا تظهر في الميزانية العمومية وصف المنافسة الشديدة المتوقعة في المستقبل نتيجة افتتاح شركة منافسة في المبنى المقابل. وهناك مثال أخر فقد تكون خبرة ومهارة وشهرة بعض أعضاء مجلس الإدارة هي العامل الهام والحيوي في نجاح شركة معينة، ولكن هذه الخصائص يصعب قياسها والتعبير عنها ماليا في الميزانية العمومية، ومع ذلك فإن هناك جهودا تبذل لتطوير أساليب المحاسبية عن الموارد البشرية. ويشكل هذا الموضوع أهمية كبيرة في مجال البحث المحاسبي حاليا. (توفيق، 2014، صفحة 11)

9. مديرو البنوك والدائنون الأخرون

إن البنوك التي قدمت قروضا نقدية إلى الوحدات الاقتصادية، أو التي تدرس إمكانية تقديم مثل هذه القروض تهتم كثيرا بالميزانيات العمومية التي تصدرها هذه الوحدات وعن طريق دراسة أنواع الأصول ومبالغها ومقارنتها بقيمة وتواريخ استحقاق الالتزامات يستطيع مدير البنك تكوين فكرة عن قدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها. وعادة يركز مدير البنك على عنصر النقدية والأصول الأخرى (مثل حساب المدينين) التي سوف تتحول إلى نقدية في الحال ثم يقارن هذه الأصول مع الالتزامات التي يستحق سدادها في المستقبل القريب. ويهتم مدير البنك أيضا بمقدار حقوق الملكية لأن هذه الحقوق توفر حماية وضمانا للبنك ضد أي خسائر محتملة قد تتعرض لها الوحدة الاقتصادية. من النادر إن لم يكن من الصعوبة أن تمنح البنوك قرضا للوحدة الاقتصادية ما لم يتوفر لدى مديرو البنوك القناعة بأن المعلومات التي تتضمنها الميزانية العمومية وأي مصادر أخرى للمعلومات تفيد بأن هذه الوحدة قادرة على سداد قيمة القروض وقت استحقاقها. وهناك مجموعة أخرى تستخدم الميزانيات العمومية باستمرار، وتتكون هذه المجموعة من مديري أقسام الائتمان في المصانع، وشركات التجارة بالجملة، حيث ينبغي عليهم أن يقرروا ما إذا كانوا سوف يمنحون العملاء المحتملين الحق في شراء بضاعة بالأجل. ومديرو الائتمان مثل مديري البنوك يدرسون الميزانيات العمومية الخاصة بعملائهم، والعملاء المحتملين لتقييم قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم. وفي الولايات المتحدة الامريكية توجد وكالات تتخصص في دراسة القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية. وتكون الدراسة متاحة لمن يرغب في الحصول عليها مقابل سداد القيمة المقررة عن التقرير المطلوب. (توفيق، 2014، صفحة 12)

10.الملاك

إن ملايين المساهمين ينتظرون القوائم المالية التي تصدرها شركاتهم المساهمة فالقوائم المالية التي تعكس ازدهار المنشأة معينة تؤدي إلى ارتفاع سعر أسهمها في السوق، بينما القوائم المالية التي تعكس حالة تدهور قد تسبب انخفاضا في سعر الأسهم في سوق الأوراق المالية. إن القوائم المالية الموثوق فيها، والمعدة عن الفترة التي انتهت حديثا تعتبر من أهم مقومات الاستثمار الناجح في الأوراق المالية. ومن الطبيعي أن القوائم المالية للمنشأت الفردية وشركات التضامن لها نفس أهمية القوائم المالية التي تصدرها شركات المساهمة. فالقوائم المالية توفر معلومات للملاك عن مدى نجاح أعمالهم كما أنها توضح المركز المالي لمنشأتهم في شكل موجز ومختصر. (توفيق، 2014، صفحة 13)

11.أطراف أخرى تهتم بالمعلومات المحاسبية

بالإضافة إلى الملاك ومدير البنوك, والدائنين التجاريين, توجد مجموعات أخرى تستخدم البيانات المحاسبية منها الأجهزة الحكومية , العمال المستثمرون ومحررو الجرائد الاقتصادية , إن بعض شركات المساهمة الضخمة قد يصل عدد ملاكها إلى أكثر من مليون مساهم, ومثل هذه الشركات يرسل صورة من قوائمها المالية السنوية إلى هؤلاء المساهمين العديدين , وفي السنوات الأخيرة ظهر اتجاه ملحوظ نحو التوسع في توزيع القوائم المالية على كل من يهمه مصلحة الوحدة الاقتصادية , وذلك على عكس ما كان سائدا في الماضي حينما كانت كثير من الشركات تعتبر قوائمها المالية من الموضوعات الشرية. (توفيق، 2014، صفحة 14)

ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ونظرا لأهمية القوائم المالية ودورها في توفير معلومات المالية لمختلف أطراف السابق ذكرها وجب على المحاسب أن يقدم القوائم المالية ذات جودة، لأنه في ظل التغيرات التي تحدث في بيئة المنشأة أصبح للقوائم المالية أهمية ودور كبير في صنع واتخاذ مختلف القرارات.

المبحث الثاني: أساسيات حول جودة المعلومات المحاسبية والمالية

في عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصال تعاظم دور المعلومات المحاسبية والمالية وأصبحت موردا من موارد المؤسسة تتخذ قيمتها بمدى الفائدة التي تقدمها فهي تحدد فعالية وكفاءة المؤسسة والتي على أساسها تتخذ العديد من القرارات الاستراتيجية في المؤسسة، يجب أن تكون موثوقة وذات جودة عالية ودقيقة فتعتبر عنصر ربط بين المؤسسة وفروعها اضافة الى أنها وسيلة اتصال بينها وبين أطراف التي لها مصلحة معهم في اتخاذ مختلف القرارات.

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية والمالية

تعتبر المعلومات المحاسبية والمالية العصب الرئيسي للإدارة أي مؤسسة اقتصادية كما أنها مهمة جدا خاصة وأنه يتم اعتماد عليها من طرف المستثمرين والدائنين وغيرهم من أطراف في عملية اتخاذ القرار.

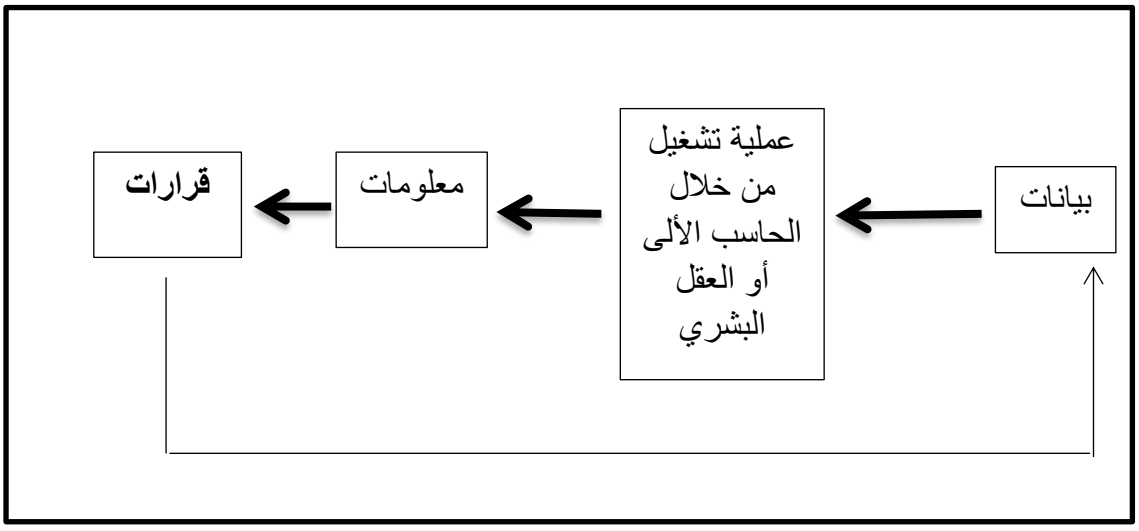
قبل التطرق الى تعريف المعلومات المحاسبية والمالية لابد من تعريف المعلومات ككل:

أولا: مفهوم المعلومات وأهميتها

البيانات والمعلومات (date and information) عادة ما يستخدم هذين المصطلحين في الحياة العملية كمترادفين لوصف شيء واحد رغم اختلاف الكبير في مفهوم كل واحد منهما لذلك يتطلب الأمر التحديد الواضح لمعنى ومفهوم كل مصطلح "البيانات" و "المعلومات" حتى يمكن الحصول على الفهم الصحيح لمعنى تشغيل البيانات.

- البيانات: يعبر هذا المصطلح عن حقائق مجردة ليست ذات معنى أو دلالة في ذاتها لمعنى أنها لو تركت في حالها فلن تضيف شيء الى معرفة مستخدميها بما يؤثر في سلوكهم في اتخاذ القرارات لذلك تتضمن البيانات أي مجموعة من الحروف والرموز والأرقام التي تعبر عن حقيقة وقوع أحداث معينة داخل نظام نتيجة لتعامل النظام مع الأطراف الأخرى خارج النظام.
- المعلومات: يعبر هذا المصطلح عن بيانات تم تشغيلها بطريقة معينة أدت الى الحصول على نتائج ذات معنى مفيد لمستخدميها، ان المعلومات هي بيانات تمت معالجتها، أي مجموعة من البيانات تم ترتيبها بشكل معين وأصبحت معدة للاستخدام بواسطة شخص معين في غرض معين في وقت محدد. (خضراوي، 2001، صفحة 30،35).

الشكل رقم (1): تحويل البيانات الى معلومات لاتخاذ القرار:



ومما سبق يمكن استنتاج أن البيانات المحاسبية والمالية هي عبارة عن مواد خام وهي تمثل المدخلات في نظم المعلومات وهي لا تصلح لاتخاذ القرارات كونها غير منظمة.

أما معلومات فهي تمثل المنتج النهائي لنظام المحاسبي والتي تكون في شكل بيانات تتم معالجتها وتشغيلها لتعبير عن احداث وقائع اقتصادية فعلية مما يؤكد أنها تساعد في زيادة قدرة مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة.

ومن هنا يمكن التفريق بين المعلومات والبيانات فالأخيرة هي حقائق خام رموزا وأرقاما...وبالتالي المعلومات هي بيانات تم تحويلها الى معلومات وذلك بتشغيلها.

جدول (1): أوجه اختلاف بين المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية:

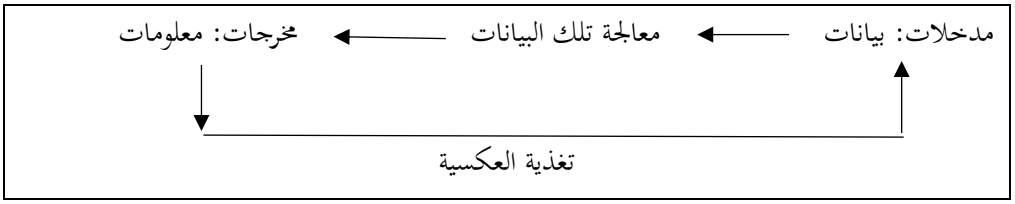
الرقم	*أوجه اختلاف*	*البيانات*	*المعلومات*
1	طبيعتها	مواد خام تمثل قيم وحقائق أولية	قيم وحقائق نهائية

2	موقعها في النظام	تمثل مدخلات النظام	تمثل مخرجات النظام
3	مصدرها	يتم الحصول عليها في المستويات الدنيا داخل النظام أو خارجه	يتم الحصول عليها من المستويات العليا من داخل النظام
4	دلالتها	ذات دلالة تاريخية بالدرجة كبيرة	ذات دلالة مستقبلية تنبؤيه بدرجة كبيرة
5	قيمتها اقتصادية	ذات دلالة اقتصادية بسيطة	ذات دلالة اقتصادية عالية
6	أثرها على القرار	ليس لها تأثير مباشر على القرارات الادارية مفردات مستقلة عن بعضها البعض	ذات تأثير مباشر في ترشيد ومساندة القرارات الادارية

(شبير، 2006/2005، صفحة 34)

ضرورة الحاجة الى المعلومات التي يمكن ان توفرها تلبية لاحتياجات المستخدمين الداخليين والخارجيين لمساعدتهم في اتخاذ قرارات اقتصادية وعلى هذا يمكن اعتبار المحاسبة مصنعا للمعلومات، ان التدفق في أي نظام للمعلومات يجري في ثلاث خطوات متتالية كما هوا موضح في الشكل التالي:

الشكل (2): عمليات النظام المحاسبي:



(جعفر، 2003، صفحة 31)

أهمية المعلومات للإدارة:

يعتبر عدم توافر المعلومات الكافية والمناسبة التي يعتمد عليها المستخدمين من أهم أسباب الفشل الكثير من القرارات الادارية حيث ان سلامة وفعالية القرار الاداري يتوقف بدرجة الأكبر على سلامة وكفاءة المعلومات التي يبنى عليها القرار وتحتاج الادارة الى المعلومات في كل اوجه نشاطها وفي كل مجالاتها حيث يتطلب صناعة القرار على اختلاف مستوياتهم التنظيمية معلومات صحيحة وحديثة فتساعدهم في اتخاذ القرارات السليمة.

كما أن صنع القرار الجيد يعتمد على معلومات ملائمة لطبيعة القرار من حيث النوعية والوقت والتكلفة، وان المعلومات الكاملة تساعد في صنع قرار جيد وبناء عليه فان المعلومات يجب ان تكون ملائمة من حيث النوعية (الدقة الشمول . الكمية) والوقت والتكلفة.

ومن هنا فان هدف نظام المعلومات ببساطة هوا توفير المعلومات المناسبة لمتخذي القرارات طالما ان المعلومات متاحة ويمكن تحليلها، فمهما تعددت مداخل التشغيل والتحليل التي تمر بها البيانات يعتبر التوقيت السليم لوصول المعلومة من اهم عناصر أيضا

وعاملا في تحديد قيمة المعلومات، وتكمن أهمية المعلومات المحاسبية في كونها وسيلة وأداة فاعلة بيد الادارة لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها.

ثانيا: مفهوم المعلومات المحاسبية والمالية

ان معلومات المحاسبية والمالية لها دور فعال في مساعدة المستخدمين في أداء مهامهم الملقاة على عاتقهم واتخاذ القرارات الرشيدة لأداء وظائفهم.

أ) مفهوم المعلومات المحاسبية والمالية: تعرف المعلومة المحاسبية والمالية على أنها كل المعلومات الكمية وغير كمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها وتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية والمالية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية في خطط تشغيل والتقارير المستخدمة داخليا. وبذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات المحاسبية والمالية والتي تستخدم من قبل الجهات الداخلية والخارجية التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية.

ب) شروط المعلومات المحاسبية والمالية:

يجب أن يتحقق شرطين مهمين (أو احداهما على الأقل) عند استخدامهما من قبل متخذي القرار وهما:

- الشرط الأول: ان المعلومات الناتجة يجب ان تقلل من درجة عدم التأكد لمتخذ القرار وذلك من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة أمام متخذ القرار.
- الشرط الثاني: ان المعلومات الناتجة يجب ان تزيد من معرفة متخذ القرار، وذلك في حاجة عدم تحقق الشرط الأول، حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ القرارات أخرى مستقبلا. (علوان ، 2017، صفحة 77)

ثالثا: ماهية جودة المعلومات المحاسبية والمالية

ان المعلومات هي تلك البيانات التي تم اعدادها لتصبح ذات نفع لمتخذ القرار ولكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لابد ان تكون على مستوى من الجودة وعلى الرغم انه لا يوجد تعريف محدد لجدودة المعلومات المحاسبية والمالية لاختلاف وجهات النظر فيها نجد مفهومين لمصطلح الجودة هما:

أ) مفاهيم الجودة:

- المفهوم الأول: مصطلح الجودة بشكل عام يعني صلاحية الشيء لغرض الذي أعده من أجله أو مطابقة السلعة أو الخدمة للموصفات المطلوبة، كما أن جودة الخدمة تعني ملائمتها للغرض التي تعد من أجله وبذلك فالجودة مسألة نسبية وحدودها ان تكون في الخدمة المقبولة من جانب العميل ومن حيث اشباعها لحاجته في حدود المقابل الذي يتحمله.
- المفهوم الثاني: بأن مفهوم الجودة قد تطور عبر الزمن فقد كان ينظر اليها البعض على أنها الكمال ولكن يعاب هذا المفهوم انه محدود الفائدة وقد ينظر اليها البعض الأخر على أنها شيء غير ملموس ومعنوي ويعاب هذا أيضا لأنه مفهوم غامض وغير واقعي، في حين نظر اليها اخرون على أنها درجة الملاءمة للاستخدام. (بن يحى، 2013، صفحة 56)

ب) جودة المعلومات المحاسبية والمالية:

يقصد بجودة المعلومات المحاسبية والمالية هي تلك الخصائص الرئيسة التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية والمالية المفيدة والمعبرة عنها بالفائدة المرجوة من اعداد تقارير المالية في تقيم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق وأساليب محاسبية البديلة. أيضا تعرف على أنها تعني ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وان تخلو من التحريف أو التضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية وغيرها من معايير بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.

ومن خلال ما سبق تبين أن جودة المعلومات المحاسبية والمالية تتوقف على مدى توفرها على خصائص نوعية ومساهمة الاعتماد عليها في تحقيق الهدف من استخدامها. (حسان ، 2019، الصفحات 36-35)

المطلب الثاني: جودة القوائم المالية

تؤثر جودة المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم المالية على تقييم المشاركين في السوق النقدية المستقبلية، كما تؤثر على قرارات الشركة, فالجودة تمثل الهدف الرئيسي للقوائم المالية في توفير معلومات مفيدة تمكن من أصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية من اتخاذ القرارات السليمة، بالتالي تساعد تلك القوائم في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الادارة والاطراف الخارجية ، فالقوائم رغم وجود عدة مصادر للحصول على معلومات الا أنها تمثل أحد أهم تلك مصادر ان لم تكن المصدر الرئيسي لها، فجودة القوائم المالية تحقق العديد من الأثار الايجابية الاقتصادية.

تعتبر الجودة أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في رفع روح التنافس بين الشركات.

أولا: مفهوم جودة القوائم المالية وأهميتها

أ) مفهوم جودة القوائم المالية:

هناك الكثير من التعاريف لجودة القوائم المالية، رغم ذلك لا يوجد مفهوم محدد لجودة القوائم المالية ويمكن توضيح بعض أهم مفاهيم التي جاءت بها:(أبو قاسم ، 2022، صفحة 231/230)

1. عرفت جودة القوائم المالية بأنها هي خلو القوائم والتقارير المالية من التحريفات الجوهرية، واعطائها صورة حقيقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة، وامكانية قدرة تلك التقارير على التنبؤ بالوضع المستقبلي للمؤسسة.
2. وعرفت جودة القوائم المالية بأنها تتمتع بالمعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية بمجموعة من الخصائص النوعية الأساسية والتعزيزية المتمثلة في الملائمة والمصداقية والقابلية للمقارنة بما يلبي الاحتياجات المختلفة لكافة مستخدمي تلك القوائم، وترتبط بشكل رئيسي بمدى قدرة المعلومات المفصح عنها على احداث فرق في قرارات مستخدمي تلك القوائم، مع ضمان عدم وجود أي تلاعب بما يؤدي الى تحريف البيانات وتضليل مستخدميها.
3. وعرفها آخر بأنها تعبر عن صورة حقيقة عن واقع المؤسسة كونها خالية من أخطاء والتحريف والتزوير والغش، ومعدة بشكل خال من التضخيم وبواقعية صادقة لبنود حسابات هذه القوائم لتعطي القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها تأثير في تحديد نتائج الاجراءات أو القرارات المتخذة.
4. وعرفت أيضا على أنها الوجه الشفاف للقوائم المالية الذي يعكس صيغة المنظمة، مما يمكن المستثمرون من اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة.

وفي هذا الصدد تأخذ القوائم المالية عدة أشكال من ناحية الجودة حيث تعكس الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية والمالية وهي كالآتي:

- جودة اعداد القوائم المالية: تصنيف البيانات المالية للعناصر القوائم المالية بشكل جيد بحيث تكون أرقام الواردة بمحتوى القوائم واضحة ومفهومة ومعبرة بدقة عن الاحداث والعمليات، ويتطلب توافر خاصية الوضوح.
- جودة محتوى القوائم: وجود القيم الصحيحة لبيانات وخلوها من الاخطاء الجوهرية، ويتطلب هذا توافر ثلاث خصائص وهي الشمول . الاكتمال . الدقة.
- جودة عرض القوائم: سهولة الحصول على القوائم في الوقت المناسب أو عرض المعلومة المحاسبية بطريقة لا تحتاج للمزيد من التفسير والتوضيح عند استخدامها، ويتطلب هذا توافر أربع خصائص هي ثبات . الحياد . التوقيت المناسب . الشفافية.

مما سبق يتضح أن جودة القوائم المالية ترتبط بشكل مباشر بمدى قدرة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية بما تحققه من منفعة للمستخدمين وعلى احداث فرق في قرارات المستخدمين لها.

ب) أهمية جودة القوائم المالية:

في ظل الأوضاع الحالية وما تشهده الشركات التنافسية من أزمات مالية التي حدثت والتي كان ما أسبابها عدم التزام المحاسبين بالتقرير والإفصاح الكافي عن كل ما يجب الإفصاح عنه أصبحت جودة القوائم المالية تكتسي أهمية كبيرة منها:

- أن جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية ودقة وموثوقية المبالغ والقيم عن أصول والتزامات الوحدة الاقتصادية تعكس أهمية القرارات المتخذة من قبل المستثمرين بصورة خاصة في تقيم المركز المالي لها.
- أن جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية والتي تصور النشاط الاقتصادي والإداري داخل الشركة، والأرباح المعلنة أو المتوقعة تساهم في دعم قيمة السهم وأدائه في الأسوق المالية.
- أن المحللين والمستثمرين يطمعون بالحصول على معلومات ذات جودة عالية لكي يبنوا على أساسها تحليل وتقيم الاتجاهات التي من ممكن أن تشكلها قراراتهم المتخذة لتحقيق الفوائد المتوقعة منها.
- أن جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية تمكن مستعمليها من الحصول على صافي الدخل الحقيقي والذي يعكس النشاط التشغيلي للشركة بما يعزز فوائد القرارات المتخذة.
- أن جودة القوائم المالية تعكس مدى إعدادها على وفق المعايير المحاسبية الدولية بالرغم من وجود بعض القيم ذات الطبيعة التقديرية كالأصول غير ملموسة أو الالتزامات المحتملة، ولكنها بالنتيجة تؤدي إلى الثقة لدى مستعملي تلك المعلومات. (طبايبية و جودي)

ثانيا: معايير جودة القوائم المالية

تعد معايير جودة القوائم المالية ضرورية عند إعداد التقارير المالية لما لها من أهمية ودور كبير في اتخاذ القرارات. فيما يلي مجموعة من معايير جودة القوائم المالية:

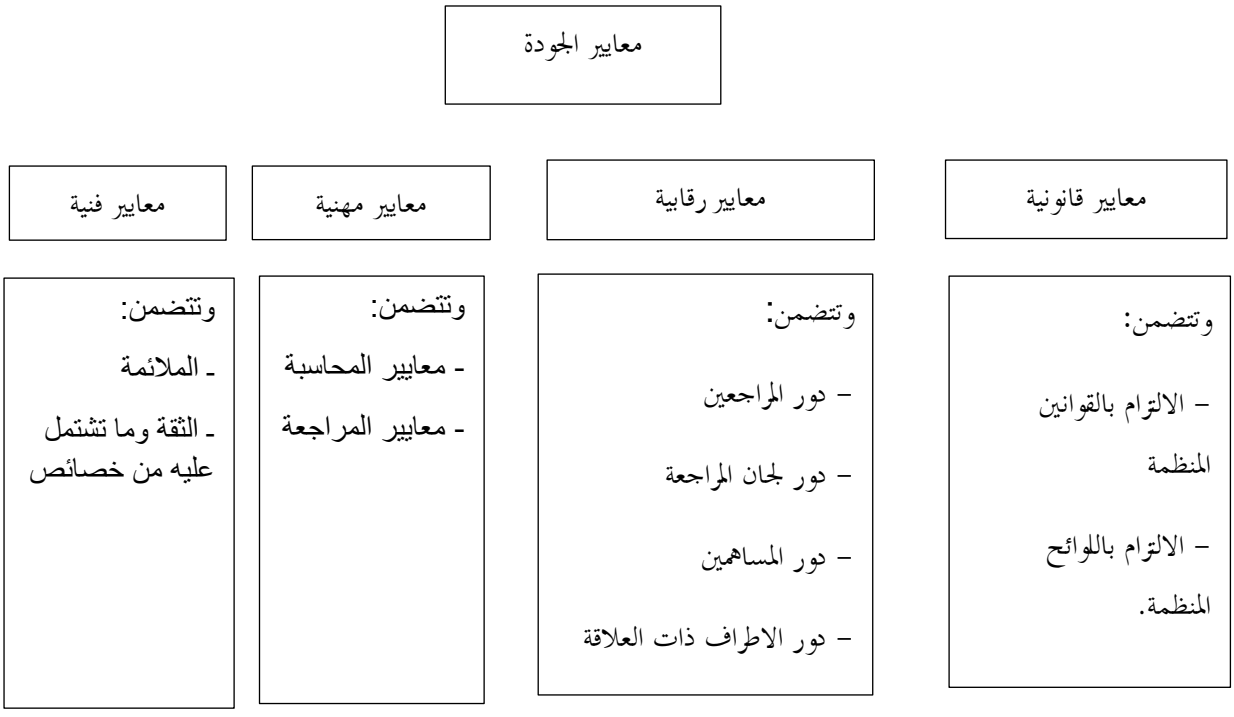
أ) معايير قانونية: تسعى العديد من المؤسسات في العديد من دول لتطوير المعايير الخاصة بجودة التقارير المالية وتحقيق الإلتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات.

ب) معايير رقابية: ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أخذ مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ويتوقف نجاح هذا العنصر غلى تفعيل دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية وكذلك دور المساهمين في الأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة.

ت) معايير مهنية: تهتم الهيئات والمجالس المهنية للمحاسبة بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء عملية المحاسبة مما برز معه مفهوم مسألة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم والتي أدت إلى ظهور الحاجة للإعداد القوائم المالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

ج) معايير فنية: إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية والمالية التي تنعكس بدورها على جودة التقارير المالية، ويزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالقوائم المالية لشركات مما يؤدي إلى رفع الإستثمار فيها، هذا ما دفع المنظمات المهنية وعلى رأسها مجلس المعايير المحاسبية الأمريكي لإصدار معايير تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات. (شيخي و رياض، 2021، الصفحات 75-75).

الشكل رقم (3): معايير الجودة



(صباحي، 2011/2010، صفحة 3)

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية

تعتبر المعلومات المحاسبية والمالية المفيدة هي لأكثر تأثيرا في اتخاذ القرارات وتتصف المعلومات المحاسبية والمالية بالجودة مما تمتلكه من خصائص مفيدة تساعد المسؤولين عند وضع معايير المحاسبة وعند إعداد القوائم المالية في تقيم المعلومات التي تنتج من تطبيق

طرق محاسبية بديلة، كما يمكن القول أن إذا كان تحديد أهداف التقارير المالية يمثل نقطة البدء والمستوى الأعلى في هيكل الرقابة فإن المستوى الثاني الذي يليه مباشرة يختص في تحديد الصفات والسمات الذي ينبغي أن تتوفر في مقاييس المحاسبة والمعلومات لكي تتمكن من تحقيق أهداف الموضوعة، ولكي يتحقق ذلك هناك مجموعة من خواص (السمات) التي يجب أتتسم بها المعلومات المحاسبية والمالية.

نص المرسوم التنفيذي رقم 156.05 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11.07 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية الواجب توفرها في القوائم المالية المعدة وفق نظام المحاسبي المالي في نص المادة 08 كما يلي:

"يجب أن تتوفر في المعلومة الواردة في كشوف المالية على خصائص النوعية الملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح."

وتنقسم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية إلى خصائص أساسية وأخرى ثانوية.

أولا: الخصائص الأساسية

أ) الملائمة:

تعرف الملائمة على انها قدرة المعلومات المحاسبية والمالية على تغير قرار عن مستخدم المعلومات والتأثير عليه أو هي قدرة المعلومات لإيجاد فرق في اتخاذ القرار.

كما عرفها FASB بأنها تلك المعلومات القادرة على إحداث فرق في القرار عن طرق مساعدة المستخدمين على تكوين تنبؤات لنتائج المستقبلية أو تعزيز التنبؤات السابقة أو تصحيحها، ويمكن للمعلومات المحاسبية والمالية أن تكون ملائمة عن طريق تأثيرها على الفهم والأهداف والقرارات خاصة الملائمة تشتمل 03 عناصر فرعية هي:

- التوقيت المناسب: يقصد بخاصية التوقيت المناسب توفير المعلومات في حينها فمن البديهي أنه إذا لم تتوفر المعلومات عند الحاجة إليها فلن يكون لها تأثير على الحدث أو القرار لذلك وجب توفيرها في الوقت المطلوب الوصول إلى قرار ملائم، أي توافر المعلومات لدى متخذ القرار قبل أن تنفذ قدرتها في التأثير على القرارات، إن عدم توفر المعلومات عند الحاجة إليها يفقدها عنصر الملائمة.
- القدرة على التنبؤ في المستقبل: يجب أن تساعد المعلومات مستخدميها وتحسن من قدرتهم على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، تقوم معلومات تقارير المالية بهذا الدور عبر الإفصاح عن نتائج الأحداث الماضية في القوائم المالية لفترتين متتاليتين كما يمكن لتقارير المرحلية والتقارير القطاعية القيام بهذا الدور كذلك.
- التغذية العكسية: هي قدرة المعلومات المحاسبية على مساعدة متخذي القرار والمستخدمين على التقييم الارتدادي لتنبؤات السابقة ومعرفة مدى صحتها وبالتالي تقييم نتائج القرارات المتخذة بناء على هذه التوقعات.

ب) المصداقية (الموثوقية):

تعتبر أحد الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات وتتوفر هذه الخاصية في المعلومات عندما تكون خالية من الأخطاء وحيادية وتتصف بأمانة في التعبير أي أنها خاصية تتعلق بأمانة المعلومات المحاسبية والمالية وإمكانية اعتماد عليها.

الموثوقية حسب بيان (02) الصادر من FASB هي: "أن تكون المعلومات خالية بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وتعبر بصدق عن العرض، ولكي تتسم المعلومات بالمصداقية يجب أن تتوافر على 03 خصائص الفرعية التالية:

- الحياد: تكون المعلومات محايدة عندما لا تميل إلى عرض حالة المؤسسة في أفضل مما عليه أو أسوء من الظروف الفعلية الموجودة حتى لا تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.
- الصدق في العرض: يعني أن ضرورة وجود مطابقة أو اتقان بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية والموارد والأحداث التي تنتجه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى بمعنى آخر هل تمثل الأرقام ما حدث يفعل أي وجود درجة عالية من تطابق بين المعلومات والمظاهر المراد التقرير عنها.
- قابلية التحقق: أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص، إذا ما تم استخدام نفس الطرق وأساليب التي استخدمت في مقايس المعلومات المحاسبية والمالية، وغالبا ما يستخدم مصطلح مرادف لتحقق والموضوعية أي التثبيت من سلامة موضوعية المعلومات. (السيد، 2009، صفحة 35)

ثانيا: الخصائص الثانوية

تتمثل في خاصيتي المقارنة والثبات وبيانهما في الآتي:

أ) القابلية للمقارنة: تزيد منفعة المعلومات الخاصة بالمؤسسة عند إمكانية مقارنتها مع المعلومات المماثلة في المؤسسة نفسها أو مع المؤسسات الأخرى، حيث تمكن مقارنة المعلومات الواردة في تقارير المالية مستخدميها من تحليل البيانات المالية لمؤسسة بمرور الزمن وتحديد الاتجاهات في مركزها المالي في الأداء. وكذلك البيانات المالية للمؤسسات الأخرى واجراء التقييم لمراكزها المالية لهذا فإن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة هي إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في المؤسسة وتحديد الاختلافات بينهما للعمليات المالية المشابهة من فترة لأخرى، لهذا فإن الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة.

ب) الثبات: تعرف كذلك بالتماثل وهي خاصية إذا توفرت مكنت المستخدم من إجراءات المقارنات فالمقصود بالثبات هو تطبيق المؤسسة لنفس المعالجة المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى ولا يعني ذلك أن المؤسسات لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية لأخرى، وإنما يمكنها من تغير الطريقة وذلك فقط لما تكون الطريقة المعتمدة حديثا أحسن من القديمة وإذا تمت الموافقة عليها فالمؤسسة ملتزمة بإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغير المحاسبي في البيانات المالية الخاصة بالفترة التي تم فيها تغير. (قمان ، 2019، الصفحات 132-133)

مما سبق يتضح أن أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية تنبع من خلال الأهمية البالغة التي يمكن الاستفادة منها من خلال التقارير المالية والأهداف التي تحققها لمستخدميها.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الأهداف الأساسية للقوائم المالية والتقارير المالية وأهم مستخدميها، حيث نجد أن لها أهمية كبيرة لدى الهيئات المحاسبية، فيتم عرض القوائم المالية من خلال قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية التي تبين كل تدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية وأنشطة الاستثمار والتمويل التي تهدف إلى توضيح أسباب العجز أو الفائض في الخزينة الناتجة عن كل نشاط، وقائمة تغيرات حقوق الملكية التي توضح حركة رؤوس الأموال الخاصة، كما تم استحداث قائمة أخرى تتمثل في الملاحق أو الإيضاحات.

كما تطرقنا أيضا إلى المعلومات المحاسبية والمالية التي تعتبر الركيزة الأساسية في عملية اتخاذ القرار وذلك لأهميتها، حيث تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية، لكن لابد لها من صفات وخصائص ومعايير جودة حتى تزيد من قيمتها ليستفيد منها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم السليمة، كما تمثل القوائم المالية أهم المصادر للمعلومات المحاسبية والمالية التي تعمل الشركات على اعدادها والإفصاح عنها بكل شفافية لكل من له علاقة بالشركة لاستخدامها في كل مجاله حيث يتم ذلك بواسطة معايير محاسبية التي من خلال تطبيقها تحدث اثارا على عدة مستويات من خلال إعادة ترتيب بنود القوائم المالية فتمكن من قراءتها بدقة ووضوح وموضوعية.

ومنه نستنتج أن القوائم المالية والتقارير هي المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي والذي تفصح فيه المؤسسة عن جميع معلومات مرتبطة بأنشطتها ومركز المالي ونتائجها المتحققة خلال دورة المالية.

الفـصل الثانـي

الفصـل الثـاني

تمهيد

يعد نظام المعلومات السليم أحد المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فوجود نظام قوي للرقابة الداخلية على الممارسة المحاسبية من شأنه يسمح لنظام المعلومات المحاسبية بتوليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المنشأة

يهدف هذا الفصل إلى عرض المفاهيم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية والإشارة إلى العلاقة بين النظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومة المحاسبية حيث تم تقسيم هذه الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية كأداة لتحسين جودة المعلومة المحاسبية.

المبحث الثالث: ماهية نظام الرقابة

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة بمثابة العنصر الأول لتحقيق السير السليم الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة، وكافة الأطراف ذات الصلة داخل المنشأة بصفة عامة، حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها في عملية اتخاذ القرارات والوصول إلى الأهداف المخطط لها.

المطلب الاول: **عموميات نظام الرقابة الداخلية**

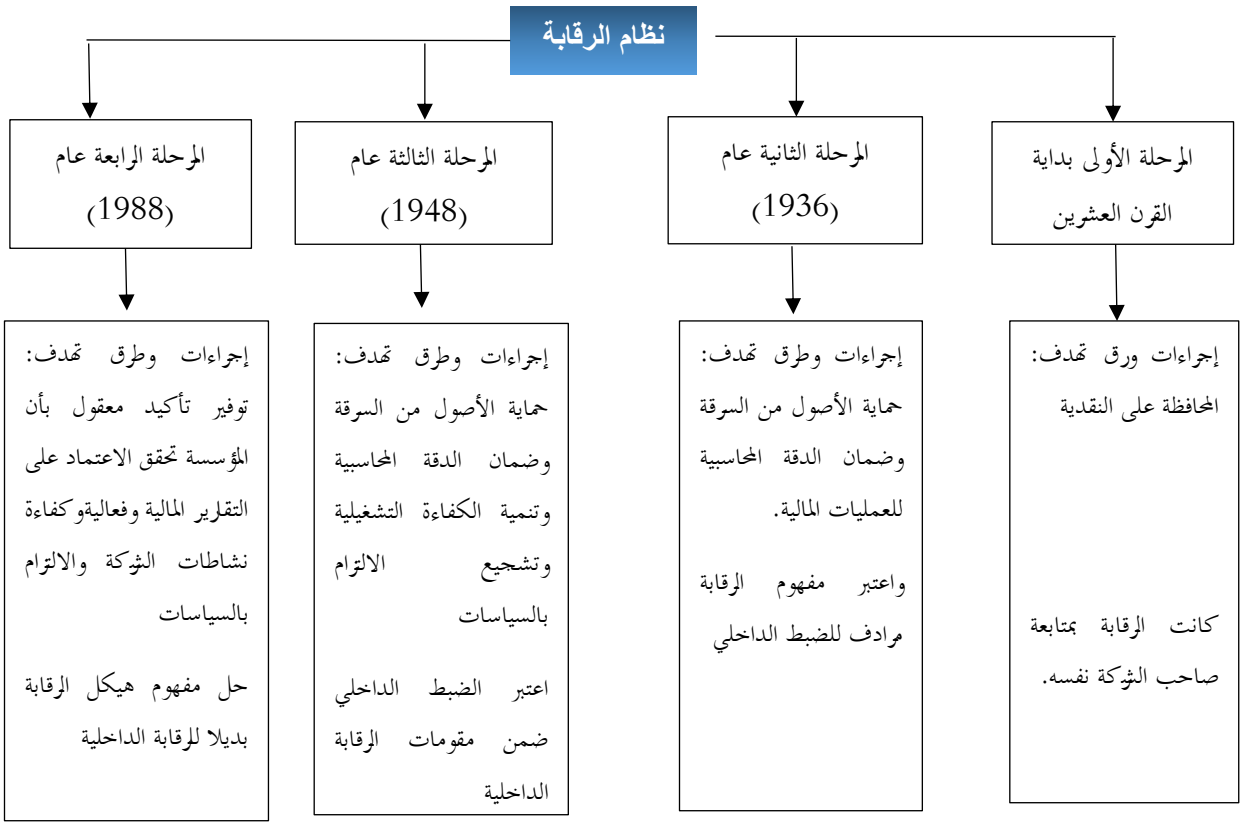
إن كبر حجم المؤسسات وتعقدها وانفصال الملكية عن التسيير، ساهم بشكل رئيسي في ظهور نظام الرقابة الداخلية وهذا من أجل ضمان السير الحسن لجميع وظائف المؤسسة وضمان دقة وسلامة المعلومات المحاسبية، وكما أصبح أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة وتحقيق أهدافها.

1. نشأة نظام الرقابة الداخلية: (عبدالصمد، 2018)

في بادئ الامر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث كانت هناك رقابة المالك او ما يعرف بالرقابة الشخصية، ويمكن تقسيم أهم المراحل التي مر بها مفهوم الرقابة الداخلية كما يلي:

- مرحلة الرقابة الشخصية: وهي مرحلة الرقابة على النقدية ففي بادئ الامر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والتسيير، حيث كان المالك يقوم بالرقابة على أمواله أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، وانحصر مفهوم الرقابة في حماية النقدية فقط باعتبارها أكثر أصول المؤسسة تداولا.
- مرحلة الضبط الداخلي: والذي يعني تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل بينهما عن طريق موظف ما بعملية كاملة ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه: مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحسابتها. حيث شهدت هذه المرحلة نمو في حجم المؤسسات وزيادة في نشاطاتها وعملياتها واتساع نطاقها الجغرافي وهو ما اقتضى تطوير في مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها الوحدة الاقتصادية من أجل حماية النقدية والأصول الأخرى لضمان الدقة المحاسبية والعمليات المثبتة في الدفاتر.
- مرحلة الكفاءة الإنتاجية: تضمنت هذه المرحلة طفرة في مفهوم 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 في المحافظة على أصول المؤسسة وضمان الدقة الحسابية للعمليات والسجلات.
- مرحلة تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية: توفر هذه المرحلة تأكيدا منطقيا بأن الأهداف التي تخص المؤسسة سوف يتم إنجازها.

- مرحلة النظم: كبر حجم المؤسسات وتعقد نواحيها الإدارية المالية والتنظيمية أدى إلى اعتبار نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا للإدارة الحديثة للمحافظة على مواردها المتاحة كما أن إدخال نظم المعلوماتية وتعقد عالم الاعمال وحدوث الفضائح المالية أدت إلى إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية من أجل تطويره وتحسين فعاليته ليتماشى مع المستجدات الحالية.



شكل 4: تطور مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية (شعت، 2017، صفحة 27)

2. تعريف نظام الرقابة الداخلية

أولا: تعريف الرقابة الداخلية

قبل التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية نبدأ أولا بمصطلح الرقابة حيث عرف (ديري، 2011، صفحة 35) الرقابة على أنها: هي عملية قياس النتائج ومقارنتها بالخطط أو المعايير وتشخيص أسباب انحراف النتائج الفعلية عن النتائج المرغوبة واتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضروريا.

وعرفت أيضا بأنها: الوظيفة الخاصة بقياس وتصحيح أداء العاملين بهدف التأكد من تحقيق الأهداف والخطط التي وضعتها المنظمة.

وعرفت أيضا بأنها: متابعة الاعمال والتأكد من أنها تتم وفق لما أريد لها، والعمل على تصحيح أي انحراف يقع في المستقبل.

وعرف معهد المدققين الداخليين الرقابة على أنها أي اجراء تتخذه الإدارة، مجلس الإدارة وأطراف أخرى من أجل إدارة المخاطر وزيادة احتمال تحقيق الأهداف الغايات وخطط الإدارية، تنظم وتوجه الأداء بطريقة مرضية لتوفير ضمان معقول أن أهداف المؤسسة سوف تحقق. (IIA، 2009)

ثانيا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

في بداية يشير مصطلح نظام الرقابة الداخلية إلى الخطة التنظيمية وجميع الوسائل التي تتبناها إدارة المنشأة لتوفير تأكيدا معقولا بتحقيق الأهداف التالية: (عصيمي، 2011، صفحة 290)

أ. أهداف الرقابة المحاسبية:

- حماية الأصول، ومنع حدوث الغش والاخطاء واكتشاف وتصحيح الغش والاخطاء في حالة حدوثه، واتخاذ الاجراء الازم لمنع تكراره مستقبلا.
- دقة واكتمال السجلات والدفاتر والتقارير المحاسبية.

ب. أهداف الرقابة الإدارية:

- انتظام وكفاءة إنجاز الاعمال، والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.
- الالتزام بالأنظمة والتعليمات والسياسات التي تتبناها الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة.

قامت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتعريف الرقابة الداخلية على أنها: تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية. (زاهد، 2011، صفحة 187)

عرفت جمعية المدققين الأمريكيين على أن الرقابة الداخلية هي الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر ونتيجة التطور في الجانبين الاقتصادي والإداري والتنبه لأهمية الحفاظ على الأصول الأخرى بالإضافة للنقدية. (زاهد، 2011، صفحة 35)

عرفت لجنة coso الرقابة الداخلية بأنها عملية متأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المنشأة، ويتم تصميمها من أجل الحصول على التأكيد مناسب بأن الأهداف التالية قم تم تحقيقها:

- كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية؛
- مصداقية البيانات المالية؛
- الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة؛

3. الأهداف الرئيسية لرقابة الداخلية

تكمن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية في الأمور التالية: (زاهد، 2011، الصفحات 187-188)

- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات؛
- حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب؛

- التأكد من الدقة البيانات المحاسبية حتى يتمكن من الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية؛
- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية؛
- تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنشأة؛

من خلال هذه الأهداف نلاحظ أن الرقابة الداخلية تشتمل على جوانب محاسبية واقتصادية وإدارية.

_ جوانبها المحاسبية: حماية الأصول والتحقق من صحة البيانات والقوائم المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها.

_ جوانب محاسبية واقتصادية: أساليب التخطيط وبحوث العمليات والموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والانحرافات وأسبابها وأساليب مراجعتها.

_ جوانب الاقتصادية: مرتبطة بزيادة الكفاءة التشغيلية أي تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لمنع لإسراف والضياع العادم والتلف وأعطال التجهيز الالي.

_ جوانب إدارية: تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات والاهداف الموضوعة من قبل الإدارة ودراسة الزمن والحركة، وبرامج تدريب العاملين والرقابة على الجودة.

4. أنواع الرقابة الداخلية وأساليب تقويمها:

الفرع أولا أنواع نظام الرقابة:

من خلال تطور مفهوم نظام الرقابة يمكن تقسيم هذا النظام إلى ثلاثة أنواع ويحتوي كل نوع على مجموعة من عناصر بغرض تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية بشكل عام، وتتمثل أنواع نظام الرقابة الداخلية كما يلي : (أحمد، 2010/2009، الصفحات 10-11)

أولا الرقابة المحاسبية

وتهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من إن كل عمليات المنشأة قم تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة وان كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية. وتتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة فعلا في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالشركة مسئوله عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة لاعتماد عليها.

عناصر الرقابة المحاسبية

- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع؛
- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع؛
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات الشروع وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛

- وضع نظام لمراقبة وحماية موارد المشروع وأصوله وممتلكات ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيها خصصت له. ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك؛
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكتشفها هذه المقارنة؛
- وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهري مثلا) للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة؛
- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسئول واحد أو أكثر في المشروع.

ثانيا الرقابة الإدارية:

وتتضمن الرقابة الإدارية السياسات والخطط التنظيمية والسجلات والتي تكون متعلقة باتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية وتهدف هذه الأساليب إلى زيادة الكفاءة التشغيلية وتنمية روح الالتزام وتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمنشأة.

وقد عرضت لجنة معايير المراجعة، الرقابة الإدارية بأنها خطة التنظيم وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختص بالعمليات القرارية، والتي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات من هذا التعريف نجد أن:

الرقابة الإدارية هي الخطة التنظيمية والإجراءات المتعلقة بالكفاءة ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية.

نجد أن الرقابة الإدارية ترتب بأقسام التشغيل وليس بقسم الحسابات أو القسم المالي بالمنشأة والسبب في ذلك إن هذه الأقسام غير مرتبطة مباشرة بالقسم المالي بمعنى غير خاضعة لمسئولية المدير المالي مما يعني عدم قيام مراجع الحسابات بتقييمها.

عناصر الرقابة الإدارية: (أحمد، 2010/2009، الصفحات 12-13)

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والاقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.
- وضع نظام الرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكوين 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 والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها:
  - سياسات وإجراءات الشراء؛

_ سياسات وإجراءات البيع؛

_ سياسات وإجراءات الإنتاج؛

_ سياسات التوظيف والترقي بالنسبة للعاملين؛

_ سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع؛

_ إجراءات وقواعد تنفيذ السياسات المالية في المشروع؛

- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، وعلى أساس أن أي قرار إداري لا يتخذ إلا بناء على أساس ومعايير معينة وبعد دراسة وفيه تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

ثالثا نظام الضبط الداخلي

يقصد بالضبط الداخلي ذلك النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل او مقاييس تهدف إلى ضبط عمليات المؤسسات ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة، وذلك يجعل عمل كل موظف يراجع بواسطة موظف أخر لضمان حسن السير أعمال المؤسسة. وتشمل جميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الغش والاختلاس، ولتحقيق ذلك يعتمد على تقسيم العمل مع تحديد الاختصاصات. (دحو، 2018/2017، صفحة 57)

وبالإضافة إلى أنواع أخرى وهي كما يلي: (الحسبان، 2009، الصفحات 54-55)

أ. رقابة المنع: تهدف إلى منع الأخطاء أو الغش قبل حدوثه؛

ب. رقابة الاكتشاف: تهدف إلى اكتشاف الخطأ بعد حدوثه؛

ج. رقابة التصحيح: تهدف إلى تصحيح الخطأ الذي اكتشف بواسطة رقابة الاكتشاف؛

د. رقابة التوجيه: تهدف إلى الحصول على نتائج إيجابية من برامج معينة وضعت لهذا الغرض؛

الفرع ثاني أساليب تقويم نظم الرقابة الداخلية:

أ. طريقة قائمة الأسئلة:

يستخدم المدققون طريقة قائمة الأسئلة للحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على مقومات الرقابة في النظم الالكترونية، وللحكم على مدى فاعلية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية. (الحسبان، 2009، صفحة 54)

ب. طريقة تحليل خرائط النظم

إن خرائط النظم هي عبارة عن عرض بياني لإجراءات التدقيق البيانات في نظام معين أو في دورة حياة محددة. (الحسبان، 2009، صفحة 55)

ج. طريقة فحص كشوفات الأخطاء

تعد هذه الطريقة مكملة للطريقتين السابقتين اللتين تعرضنا لهما سابقا، إن كشوف الأخطاء تبين الأخطاء الفعلية التي تم اكتشافها خلال عمليات التشغيل الخاصة بالتطبيقات المختلفة، إن تحليل الأخطاء والتعرف على الإجراءات التي اتبعت لتصحيحها تساعد المدقق

بالأدلة والبراهين على بيان نواحي الضعف والقوة في إجراءات الرقابة المتبعة، وتساعد المدقق على تقرير مدى الاعتماد عليها لضمان دقة البيانات المحاسبية وسلامتها. (الحسبان، 2009، صفحة 55)

د. الموازنات التخطيطية

نظرا لان الموازنة التخطيطية تحتوي على تقديرات كمية ومالية لكافة العمليات المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية قادمة فهي بذلك تحتوي على الأهداف المنتظر تحقيقها، وبالتالي فهي تصلح كوسيلة للرقابة الإدارية حيث تقارن الأرقام الفعلية مع الأرقام المستهدفة ويتم الوقوف على الفروق بينهما وتقصي أسبابها وتحديد المسئولين عنها وبالتالي معرفة نقاط الضعف والقصور وعلاجها، (انحراف غير ملائم). أو مواطن القوة وتنميتها (انحراف ملائم) (أحمد، 2010/2009، صفحة 23)

هـ. الرسوم والبيانات والجداول الإحصائية

وهي إحدى وسائل عرض المعلومات على الإدارة، فقد يتم عرض تطور إنجازات المنشأة عن عدة فترات سابقة في شكل بياني عن الاعمدة مثلا، أو منحنى يمثل تطور الكميات المنتجة والمباع منها للسوق المحلي والمصدر منها مثلا، أو في جداول إحصائية يظهر بيانات مجمعة ومقارنة...إلخ. (أحمد، 2010/2009، صفحة 23)

و. تقارير الكافية الدورية

والتي يتم رفعها إلى الإدارة على الفترات دورية متضمنة مجموعة من البيانات التاريخية مقارنة مع بيانات تاريخية لفترات زمنية مختلفة أو مع أرقام مستهدفة، وعلى ضوء هذه البيانات يمكن الحكم على كفاءة الأداء واتخاذ القرارات المناسبة. (أحمد، 2010/2009، صفحة 23)

ز. دراسات الحركة والزمن

وهي أحد وسائل الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تنمية الكفاءة الإنتاجية للعاملين عن طريق الدراسة العلمية (التجريبية) لكافة الخطوات والحركات اللازمة للإنتاج بهدف تحديد الخطوات والحركات المثلى للأداء والعمل على استبعاد غير الضروري وبالتالي استنفاذ القدر الأدنى من الموارد البشرية وتحقيق اقل زمن ممكن. (أحمد، 2010/2009، صفحة 23)

ح. البرامج التدريبية للعمال والموظفين

والتي تهدف إلى رفع الكفاءة في أداء العاملين وذلك عن طريق إمدادهم بكل ماهة جديد ومستحدث من المعلومات الملائمة من حين لأخر. (أحمد، 2010/2009، صفحة 24)

ط. الرقابة على الجودة

وذلك عن طريق عمليات الرقابة الإحصائية على الجودة باستخدام خرائط الرقابة على الجود وهذا بالإضافة إلى عناصر الرقابة المحاسبية المتمثلة ب (المراجعة المستندة المراجعة الفنية – الرقابة المالية – المراجعة الداخلية للنظام المحاسبي.). (أحمد، 2010/2009، صفحة 24)

5. حدود نظام الرقابة الداخلية:

إن نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى تزويد تأكيد المعقول وليس تأكد مطلق يساعد في تحقيق أهدافها، ويرجع السبب في ذلك إلى: (دحو، 2018/2017، الصفحات 55-56)

- الأخطاء الحكمية، حيث قد تتأثر فعالية الرقابة الداخلية بسبب اتخاذ الإدارة قرارات حكمية لا تمثل الواقع، أو لضيق الزمن، أو لضغوط أخرى؛
- فهم الموظفين الخاطئ لتعليمات الإدارية، أو لارتكابهم أخطاء نتيجة الإهمال، أو عدم التركيز، أو التغيرات المؤقتة والدائمة التي تحدث للموظفين؛
- احتمال حدوث تواطؤ من بعض الموظفين لإبطال إجراءات الرقابية الداخلية، سواء كان ذلك مع أطراف من داخل او خارج المؤسسة؛
- احتمال تجاوز الإدارة للإجراءات الرقابية المعتمدة لتحقيق أهداف غير قانونية، أو لتحقيق مصلحة ذاتية، أو تحريف المعلومات أو احتمال تقادم السياسات والإجراءات؛

مطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن يحتوي على العناصر التالية: (عصيمي، 2011، صفحة 291/290)

1) الخطة التنظيمية:

إن الخطة التنظيمية هي أساس عملية الرقابة، ويجب أن يتوافر في الخطة التنظيمية مجموعة من الخصائص أهمها ما يلي:

- الدقة في تحديد المسئوليات، وتفويض السلطة بالقدر اللازم للنهوض بالمسئوليات، والمحاسبة لاحقا على أساس هذه المسئوليات؛
- المرونة لمقابلة أي تطوير أو تغيير أو تعديل في المستقبل، خاصة في ظل الظروف غير العادية خلال تنفيذ الاعمال؛
- البساطة والوضوح حتى يتفهمها العاملون بالشركة في مختلف المستويات والوظائف، مع الاخذ في الحسبان العلاقات المختلفة الرأسية بين المستويات الإدارية المختلفة والافقية لنفس المستوى الإداري؛
- تحديد خطوط السلطة والمسئوليات للإدارات المختلفة من خلال هيكل تنظيمي متكامل؛
- العمل على تحقيق الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة في ضوء التحديد الواضح للسلطات والمسئوليات، وبالرغم من وجود هذا الاستقلال الوظيفي، فإن هذا لا يمنع الأقسام المختلفة من أن تعمل مع بعضها البعض بتكامل وتناسق يمكنها من تنفيذ مهامها بانتظام، وبكفاءة عالية أي أن الاستقلال الوظيفي لا يعني إقامة الحواجز؛
- مراعاة تقسيم المهام، لا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون أن يحدث تدخل من شخص أخر؛
- فصل سلة تنفيذ القرارات عن سلة تقييمها؛
- مراعاة التكلفة الاقتصادية في إعداد وتنفيذ كل الوسائل الرقابية، بحيث يجب أن تفوق الفوائد أو المنافع التي تعود على المنشأة تكاليف الاعداد والتنفيذ والمتابعة.

2) العناصر البشرية المؤهلة:

يجب أن تحرص الشركة على اختيار الموظفين بعناية، ووضعهم في المناصب التي يمكنهم تحمل مسئولياتها، وبالتالي يجب الأخذ في الاعتبار ما يلي:

- اختيار الموظفين على أساس التأهيل العلمي، والخبرات العملية اللازمة لكل وظيفة؛
- تدريب الموظفين وفقا لسياسة مرسومة؛
- مراعاة وضع الشخص المناسب في المكان المناسب تطبيقا لمبدأ التخصص وتقسيم العمل؛
- مراجعة أعمال الموظفين لملاحظة أوجه النقص أو الضعف فيها، ولتصحيح الأوضاع فورا.

3) نظام محاسبي متكامل وفعال: (ديري، 2011، صفحة 190)

وجود نظام محاسبي سليم يستند إلى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تعني باحتياجات المشروع، وتصميم لدورات محاسبية مستنديه تحقق رقابة فعالة، ويجب أن يراعي في المستند البساطة والوضوح حتى يسهل مهمة على من يستعمله ويجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفا من أهداف إدارة المشروع كما يجب أن تراعي في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى تقلل من تغيير النماذج كل حين. هذا كما يجب أن يراعى في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند.

أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعي في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة، وأن يتضمن الحسابات الازمة والكفاية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية. واشتمال الدليل على الحسابات مراقبة والفصل الواضح بين العناصر الإرادية والرأسمالية من نفقات وإيرادات، وتضمن الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاختصار ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الالية.

4) نظام للضبط والرقابة الداخلية: (عصيمي، 2011، صفحة 292)

إن وجود نظام للضبط والرقابة الداخلية يعتبر مهما جدا لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة، إننا نعمل في بيئة متغيرة، فلابد من الية للمراجعة المستمرة لأنظمة الضبط الداخلي، فلأفراد قد يصابون بعدم الاكتراث ما لم يقم شخص ما بالمتابعة وتقييم أدائهم.

والضبط الداخلي هو مجموعة من الإجراءات والترتيبات الخاصة التي يتم وضعها بغرض منع حدوث الأخطاء والغش والتحريفات واكتشاف الأخطاء والتحريفات والغش بعد حدوثه وتصحيحه من ناحية، والتطوير المستمر في أداء العمل لمنع تكرار هذه الأخطاء والتحريفات مستقبلا من ناحية أخرى، وهذه الترتيبات والإجراءات هي ما يمكن أن يطلق عليه قواعد وأسس الضبط الداخلي والتي منها :

أ. التأمين على الاصول:

يجب أن تضع الشركة مجموعة من الإجراءات الخاصة بالتأمين على الأصول التي لها طبيعة خاصة، كقابلية تعرضها للسرقة أو الاختلاس أو التلف أو الضياع مثل النقدية والمخزون.

ب. استخدام أسلوب الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة:

يجب أن تحرص الشركة على استخدام أسلوب الرقابة الحدية بوضع حدود لتدرج السلطة في مجال التصريح بعملية معينة، وتزداد هذه السلة مع الصعود من المستويات الإدارية الدنيا إلى المستويات الإدارية العليا...

كما يجب أيضا أن تحرص على استخدام أسلوب الرقابة المزدوجة، والتي تعتمد على اشتراك أكثر من شخص لإنجاز عملية معينة مثل أهمية وجود توقيعين لإصدار الشيكات التي تتعدى حدا معينا.

ج. تحديد الاختصاصات:

يتم تحديد الاختصاصات في مختلف المستويات الإدارية بالمشاة بالنسبة لكل مستوى إداري على حدة، وبالنسبة لكل فرد داخل هذه المستويات وبشكل يؤدي إلى تكامل الجهود المبذولة وعدم تضاربه، مع مراعاة عدم استقلال شخص واحد بأداء عملية معينة بأكملها، وذلك بتقسيم العملية إلى عدد من الخطوات الجزئية، ويوكل لكل موظف لرقابة موظف اخر، مما يقلل من احتمالات الخطأ، ويساعد على تحديد المسئولية عن أي خطأ يحدث.

د. وضع الإجراءات التفصيلية لأداء العمليات:

تضع الشركة الإجراءات التفصيلية التي تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات المختلفة، ولنجاح الإجراءات في مجال الرقابة تحرص الشركة على توافر النواحي التالية:

- إدراك وفهم العاملين لهذه الإجراءات
- مراعاة إن تكون الإجراءات مرنة، وتقبل التعديل كلما تطلب الامر ذلك.
- تقييم مدى فاعليتها في مجال تحقيق الرقابة الداخلية بصفة مستمرة وبشكل دوري.

المطلب الثالث: مكونات(معايير) نظام الرقابة الداخلية وفق COSO ومسؤولياتها

تعرف هذه المعايير على أنها الحد الأدنى من الجودة المطلوبة لأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات بشكل عام والشركات المساهمة بشكل خاص، وتعطي هذه المعايير أساسا يمكن تقييم أنظمة الرقابة الداخلية مقارنة معه، وتنطبق هذه المعايير على جميع مجالات عمل الشركات كالمجالات البرامجية والمالية وغيرها.

الفرع الاول: مبادئ نظام الرقابة الداخلية

يحتوي الإطار (COSO) على 17 مبدأ تنقسم بدورها إلى 77 نقطة تركيز رقابية والتي هي عبارة عن نقاط إرشادية تشرح المبادئ ليس لها صفة الالتزام بصفة إجمالية، وتعتبر هذه المبادئ اعتبارات هامة في تقييم المؤسسات الاقتصادية لتصميم وتشغيل فعالية الضوابط وتحسين وتحديد الفرص المتاحة لإدارة المنهجية التنظيمية والتشغيلية. ويمكن تبيينها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): مبادئ نظام الرقابة الداخلية وفق (COSO)

البيئة الرقابية	1. الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية. 2. إشراف مجلس الإدارة عن وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية والفصل بينه وبين الإدارة العليا.

	3. وضع الهيكل التنفيذي، السلطات والمسؤوليات المرتبطة به. 4. الالتزام بالاختصاص في العمل من تحقيق الأهداف. 5. وضع المساءلة.
تقدير المخاطر	6. تحديد الأهداف المناسبة. 7. تحليل المخاطر المرتبطة بالمؤسسة. 8. تقييم مخاطر الاحتيال. 9. تحديد وتحليل التغيرات الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية.
الأنشطة الرقابية	10. اختيار وتطوير الأنشطة الرقابية. 11. اختيار وتطوير الضوابط المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات 12. التطبيق من خلال السياسات والإجراءات.
المعلومات والاتصال	13. استخدام المعلومات ذات العلاقة. 14. التواصل خارجيا. 15. التواصل داخليا.
المراقبة والمتابعة	16. إجراء تقييمات مستمرة أو دورية للتأكد من وجود وتطبيق المكونات الخمسة. 17. تقييم أوجه القصور والاتصال مع الأطراف المسؤولة لاتخاذ الإجراءات التقويمية.

وسيتم عرض كل المعايير مستخدمين عبارة بسيطة ودقيقة كما يلي:

1. البيئة الرقابية (الحسبان، 2009، صفحة 50)

تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساسا لكل المعايير. حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها أهمها:

- نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها؛
- التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على المستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير وتطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة؛
- فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الافراد وغيرها؛
- الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطارا للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف الشركة؛
- أسلوب إدارة الشركة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات؛
- السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها؛
- علاقة المالكين بالشركة وعلاقة أصحاب المصالح بالشركة.

يساعد وجود بيئة الرقابية تعمل بفعالية على تحقيق فعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأربع الأخرى، ولا شك أن فعالية بيئة الرقابة يتوقف على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة الشركة ومدى اقتناعهم بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية بالشركة وذلك لان تلك السياسات ستنعكس على سلوك جميع العاملين بالشركة. (أحمد، 2010/2009، صفحة 35)

2. تقييم المخاطر (عبدالصمد، 2018، صفحة 174)

يجب أن تخضع كافة مكونات نظام الرقابة الداخلية بدءا من بيئة الرقابة حتى المراقبة إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها, وتقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم المدقق لها رغم الارتباط الوثيق بينهما, حيث أن الإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية للتقليل من الأخطاء والمخالفات بينما يقوم المدقق بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الاثبات المطلوب في عملية التدقيق ويوجد شرط مسبق لتقييم المخاطر وهو وضع أهداف مرتبطة بجميع المستويات في المؤسسة وتحدد الإدارة الأهداف ضمن الفئات المتعلقة بالعمليات والتقارير والامتثال مع وضوح كافي لتكوين قادرة على تحديد وتحليل المخاطر لهذه الأهداف وتقييم المخاطر يتطلب من الإدارة النظر في تأثير التغييرات المحتملة في البيئة الخارجية وداخل نموذج أعمالها.

ان القصور الذاتي في الهيكل الرقابة الداخلية لا يعطي الإدارة التأكيد المطلق بشأن فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة على عملية إعداد القوائم المالية، وبالتالي فلا بد من وجود درجة معينة من الخطر المتعلق بهيكل الرقابة الداخلية. ويجب أن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بفعالية، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على العوامل والأسباب التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر والقيام بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة. من العوامل التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر عدم الكفاءة العاملين بالشركة وزيادة درجة تعقيد نشا الشركة، وزيادة درجة اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات، ودخول منافسين جدد سوق المنتوجات التي تقوم الشركة بتصنيعها. (أحمد، 2010/2009، صفحة 36)

3. أنشطة الرقابة (عبدالصمد، 2018، صفحة 174)

ويطلق عليها إجراءات الرقابة وتمثل أنشطة السياسات والإجراءات التي تحددها الإدارة لتحقيق أهداف المؤسسة التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على مخاطر والتي تعيق تحقيق أهدافها يتم تنفيذ أنشطة الرقابة على جميع المستويات في المؤسسة, وفي مراحل مختلفة داخل العمليات والبيئة التكنولوجية, ويمكن أن تكون وقائية أو استكشافية ويمكن أن تشمل أنشطة يدوية او الية مثل التراخيص والموافقات والتحقق والتسويات وأداء الاعمال والفصل بين الواجبات يبنى عادة في اختيار وتطوير أنشطة المراقبة, وحيث إن الفصل بين الواجبات ليس عمليا فإن الإدارة تعمل على اختيار و تطوير بدائل لأنشطة المراقبة.

4. الاتصالات والمعلومات (عبدالصمد، 2018، صفحة 175)

يتطلب وجود نظام رقابة داخلية فعال وجود أنظمة معلومات يعتمد عليها وبشكل يغطي كامل نشاطات الوحدة الاقتصادية, وكذلك وجود قنوات اتصال فعالة للتأكد من أن كافة الموظفين يفهمون ويلتزمون بشكل كامل بالسياسات والإجراءات الرقابية ذات صلة بعملها ومسؤولياتهم ضمن النظام وأن الاتصال الفعال يجب أن يكون مفتوح بكافة الاتجاهات وأن يسري من خلال المؤسسة عبر مكوناتها وهيكلها, وأن تتوفر للعاملين وسيلة لتوصيل المعلومات الهامة إلى المستويات الأعلى وأن يكون هناك اتصال مفتوح مع الأطراف الخارجية فعندما تتعرض أهداف المؤسسة للخطر فإنه يمكن من خلالها اتخاذ الاجراء اللازم وفي الوقت المناسب

5. المراقبة والمتابعة (عبدالصمد، 2018، صفحة 175)

تتعلق أنشطة المتابعة بالتقييم المستمر أو التقييم المنفصل أو مزيج من الاثنين معا لوجود أداء الرقابة الداخلية, وتقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها, و تحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيير في الظروف المحيطة, ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تشمل دراسة الرقابة الداخلية الحالية, تقارير المدقق الداخلي, التقرير الاستثنائي عن أنشطة الرقابة, تقارير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية, التغذية المرتدة من العاملين وشكاوي العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير وبالتالي فإن بيئة الرقابة تمثل مظلة للمكونات الأخرى, ومن غير وجود بيئة رقابية فعالة لن تنتج عن المكونات الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها.

البيئة الرقابية تعتبر مظلة للمكونات الأربعة الأخرى وأساسها، فبدون بيئة رقابية فعالة، المكونات الأربعة الأخرى تصبح بدون فائدة وبدون فعالية مهما كانت جودتها المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية لا تعمل بشكل مستقل، فليس كل مكون يعمل على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية لوحده فالنظام عملية مترابطة ومتكاملة وليست إجراءات ساكنة ومستقلة. كما أن المكونات الخمسة تعمل مع بعض بشكل متكامل، بحيث كل مكون يقدم إضافة للمكونات الأخرى وفي نفس الوقت يأخذ منها بعض الإضافة.

الفرع ثاني: المسؤوليات تجاه نظام الرقابة الداخلية

1.مسؤولية الادارة:

تتحمل الإدارة مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي، والمحافظة عليه، وعند تنفيذها لمسؤولياتها الاشرافية يجب عليها وبانتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي، وذلك لضمان تطبيق جميع الضوابط الهامة بفاعلية.

2.مسؤولية المدقق الداخلي:

يتضمن مجال العمل المدقق الداخلي فحص وتقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة، ونوعية الأداء في تنفيذ المهمات المحددة.

لذلك تعتبر الرقابة الداخلية جزءا مكملا للروتين الإداري ويجب أن تعمل بشكل مستقل بغض النظر عما إذا نفذ التدقيق الداخلي أم لم ينفذ. وكذلك لا يمكن لأي نظام رقابة داخلي فعال أن يحل محل التدقيق الداخلي، إلا إن وجود وظيفة التدقيق الداخلي تزيد من متانة وقوة أنظمة الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: علاقة الرقابة بتحسين المعلومات المحاسبية والمالية

تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات والإشارات التي قد تكون مكتوبة أو غير مكتوبة في لوائح وتعليمات تلزم من يعمل في المؤسسة باتباعها بهدف حماية أصول وممتلكات المؤسسة قصد تحقيق كفاءة استخدام هذه الموارد وتوفير البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة بالدقة المطلوبة من خلال ما توفرت من معلومات محاسبية ومالية ملائمة ومفيدة وذات جودة عالية للاعتماد عليها، ويتولى إجراءات الرقابة الداخلية في اكتشاف ومنع الأثار السلبية الناجمة عن متغيرات البيئة المحيطة ومنع الأخطاء الحسابية الناجمة أيضا في عمليات التسجيل المحاسبي فبوجود نظام رقابة داخلية فعال وقوي داخل المؤسسات من شأنه ان يعطي لمتخذي القرارات معلومات محاسبية ومالية ذات جودة عالية وأكثر مصداقية.

المطلب الأول: مدى مساهمة الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية

الرقابة كإجراء يتضمن تأمين القيادة الناجحة في إدارة المؤسسة، فإن لهذه الإجراءات مجالات وأهداف ومبادئ وأهميته كبيرة، فالواضح أنه هناك ضرورة ماسة لممارسة أنشطة الرقابة باستمرار وفي مختلف الأوقات والأزمنة، لأن تقيد الأعمال، وتقيد الخطط، يتم عادة بواسطة البشر، ومن المعروف أن هؤلاء يختلفون في القدرات الفكرية، الأداء والدوافع، الأمر الذي يفرض وجود أجهزة رقابية تساهم في الربط بين العمليات الإدارية.

فالرقابة ازدادت أهميتها بعدما منحت استقلالية أكثر للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الأمر الذي جعل هذه الأخيرة تتمادى في نشاطاتها وتتجاوز حدود أهدافها وهوا ما ترتب عنه تسخير العديد من الأجهزة الرقابية سواء كانت داخلية أو خارجية لضمان التزام المؤسسات بحدودها القانونية المرسومة لها، حيث يتم تقسيم أنواع التنظيم بالاعتماد على عدة اسس ومعايير.

أولا: على أساس المستويات الإدارية

حسب هذا المعيار يمكن التميز بين ثلاثة أنواع:

أ) الرقابة على مستوى المؤسسة: من خلالها يتم تقيم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة محدودة لمعرفة مدى تحقيق الأهداف الموضوعية، وذلك بانتقاء مجموعة من معايير الخاصة بالمؤسسة في سوق، نمط المبيعات، العائد على الاستثمار وفي حالة عدم تحقق هذه المعايير يتم اتخاذ مجموعة من الإجراءات تتمثل

- إعادة تصميم الأهداف ووضع الخطط؛
- إجراء تغيرات في الهيكل التنظيمي؛
- توفير وسائل الاتصالات الداخلية والخارجية وتوجيه دافعية الأفراد العمال داخل المؤسسة؛

ب) الرقابة على مستوى العمليات: تكون الرقابة بشكل يومي للعمليات والأنشطة التي تتم داخل المؤسسة مثل التسويق، الإنتاج، العمال ويعتمد هذا النوع من الرقابة على مجموعة من المعايير

- زيادة مراقبة الجودة على الإنتاج؛
- تعديل معدلات تشغيل الآلات؛
- خفض الإنفاق في المصروفات البيعية؛
- تشغيل العمال إضافي للارتفاع بمعدل الإنتاج؛
- قياس نسبة الإنتاج مطابق للموصفات مع مجموعة الوحدات المنتجة؛

ت) الرقابة على ستسوى الأشخاص: في هذا نوع من الرقابة يتم تقيم سلوك الفرد وأداءه وانتاجه في العمل ويتم ذلك على عدة معايير تطبق على الفرد العامل منها ما هوا كمي، وكيفي، تتمثل في تقارير الأداء التي يقوم بإعدادها رؤساء على مرؤوسهم.

ثانيا: على أساس توقيت القيام بالرقابة

حسب معيار التوقيت القيام بالرقابة يمكن ان نميز ثلاث أنواع من الرقابة

أ) الرقابة السابقة: يتم هذا النوع من الرقابة على مدى توفر جميع متطلبات ووسائل الإنتاج، قبل البدء في التنفيذ، فهو يخلق نوع من التوازن بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع، كما انها تعمل على المشاكل المتوقع حدوثها وذلك من أجل اتخاذ كامل الإجراءات لمواجهتها وإيجاد الحلول المناسبة لها وبالتالي فان الرقابة السابقة تساعد على مواجهة المستقبلية التي تعترض طريق التنفيذ الأحسن. (أبو القحف، 2002، صفحة 476)

ب) الرقابة الجارية: هذا النوع الرقابي يهتم بالمعلومات التي تصل إلى المديرين من بجوار العمل، مستوى الإنجاز المحقق وتكشف هذه الرقابة على الانحرافات في الأداء أثناء تنفيذ النشاط أو العمل مثلا أثناء تحويل المدخلات إلى المخرجات مثلا تقوم المؤسسة بالقيام بعمليات التفتيش عند كل بداية مرحلة من مراحل العملية الصناعية أي أن الرقابة المتزامنة هي رقابة آلية مصاحبة الأداء وتتابع الأنشطة خلال ممارستها. (محمد، 2003، الصفحات 300-399)

ت) الرقابة اللاحقة: بعد الانتهاء من تنفيذ الأنشطة يتم التركيز على الأداء الماضي، وبالتالي تتدخل الرقابة، بالإبلاغ الإدارة بنتائج التنفيذ بعد فترة زمنية معينة وتزويدها بنتائج المقارنة بين الأهداف الفعلية والأهداف الموضوعية سابقا، في هذا نوع من الرقابة يتم التعامل مع المنتجات المؤسسة من السلع والخدمات من حيث الكم والكيف، إنها تقوم بالرقابة على السلع بعد انتهاء من الانتاج، وقبل شحنها إلى السواق والعملاء، ويتم ذلك من خلال تعديل الأداء الحالي وتحديد الخطوات العلاجية للأداء في المستقبل.

وفي الأخير يمكن القول إن تطبيق الأنواع الثلاث الرقابة اللاحقة السابقة المتزامنة بصورة جماعية وشكل متسلسل حسب توقيت كل واحدة يؤدي بالمؤسسة للوصول إلى الأهداف الموضوعية والمخطط لها من قبل وبالتالي تساعد على تحسين مستوى أداء المؤسسة.

ثالثا: على أساس المؤسسة

أ) الرقابة الداخلية: تسمى أيضا في بعض الدول المراجعة الداخلية، حيث بموجبها تتم عملية مراقبة نشاطات المؤسسة عن طريق جهاز الرقابة يكون داخل المؤسسة ويمنح عادة استقلالا عن الإدارة التي تقوم بمراقبة اعمال، وذلك ضمانا لعدم التأثر في الكيفية التي يمارس بها هذا الجهاز أعماله، وتتمثل الرقابة الداخلية بمفهومها شامل فيما يلي:

- تقيم درجة دقة وصحة وشمول المعلومات الإدارية التي تم توفيرها في داخل المؤسسة؛
- تقيم درجة كفاءة الأداء واقتراح أساليب لتحسين طريقة أداء المؤسسة لمهامها؛
- تقيم أوجه الرقابة في مختلف نشاطات المؤسسة والعمل على جعلها أكثر كفاءة وبأقل قدر من التكاليف؛
- فحص مدى تطابق نشاطات المؤسسة مع السياسات والإجراءات الموضوعية من قبل الدولة؛
- المحافظة على أصول المؤسسة ومنع التلاعب بها أو سرقتها واتلافها واكتشاف موطن الخلل التي تؤدي إلى ذلك.

ب) الرقابة الخارجية: يقوم مبدأ هذه الرقابة على الاعتقاد بأن العاملين مدفوعون أصلا لحواجز خارجية يحتاجون لأن يكونوا تحت رقابة مديرهم هذه الرقابة تتضمن ثلاث مراحل:

- المرحلة الأولى: تحديد معدلات معايير الأداء.

- المرحلة الثانية: وضع مقاييس بدقة بحيث لا يلتفت أو يناور العاملون حولها.
- المرحلة الثالثة: ربط مكافآت مباشرة بالأداء. (محمد، 2003)

رابعا: الرقابة على التطبيقات

أ) **الرقابة على المدخلات**: **Input control**هذه الرقابة تصمم لبيان دقة البيانات وصلاحيتها وإدخال المصرح فقط للنظام. ومن إجراءات الرقابة على المدخلات:

*__الفحص بالعين__ :وهو يقع على عاتق الموظف المسؤول على البيانات الداخلية بفحصها والتدقيق فيها.

*__التصميم الجيد للمستندات__ :هذا يساعد على تسجيل البيانات بسهولة.

*__ترميز الحسابات__ :وذلك بإعطاء رموز معينة وارقام لكل الحسابات التي تتضمنها خريطة الحسابات في المؤسسة.

ويتحقق هذا بضمان جودة مدخلات نظام المعلومات المحاسبي، كتحديد مصادر المدخلات مثل الحصول على البيانات والتأكد من صحتها وتصنيفها. (علي، 2012، صفحة 43)

ب) **الرقابة على المعالجة**: ومن أهم أنواع الرقابة على الحاسوب، وبدون هذا النوع من الرقابة فإن المنشأة تتعرض لخسائر كبيرة نتيجة التشغيل غير الصحيح، وصعوبة اكتشاف الانحرافات، ولهذا يجب التأكد أن جميع إجراءات التشغيل الموضوعة من قبل الإدارة قد تم تطبيقها بصورة كاملة، والتأكد من أن المعلومات التي تم تشغيلها صحيحة وسجلت في الوقت المناسب وكاملة ومخولة من سلطة لها حق التخويل، ولهذا فإن الأخطاء الموجودة في المدخلات ستنعكس على التشغيل وعلى المخرجات، أما الأخطاء في مرحلة التشغيل فهي إما أخطاء في المدخلات، أو نتيجة أخطاء فنية في وحدة التشغيل ، وتهدف إلى توفير درجة تأكد معقولة من تنفيذ عمليات معالجة البيانات إلكترونيا للتطبيقات المحددة، بمعنى معالجة العمليات كما صرح وعدم إغفال ومعالجة كافة العمليات، ولذلك يجب التأكد من صحة البرامج والقواعد المستخدمة في عمليات المعالجة. (سائب، 2011، صفحة 67)

ت) الرقابة على المخرجات: قد تكون مخرجات نظام التشغيل مخزنة في شكل يمكن للحاسب قراءته، أو في صورة مطبوعة، ويمكن التغلب على مخاطر المخرجات من خلال مجموعة من الإجراءات الرقابية والتي تهدف إلى منع الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها والرقابة على تصحيحها كالآتي:

– الفحص الدقيق لكافة المخرجات بغرض التحقق من مدى دقتها؛

–مقارنة سجلات عمليات التشغيل بسجلات عمليات المدخلات وذلك للتحقق من أن العمليات التي تم تشغيلها هي نفسها التي تم إدخالها؛

–وجود إجراءات مكتوبة لتصحيح الأخطاء أو المخالفات وإعادتها للتشغيل سواء في الأقسام المستفيدة أوفي أقسام تشغيل البيانات؛

–وجود سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع الأخطاء أو المخالفات التي وقعت في المخرجات وتصحيحها؛

وتهدف إلى تأكيد مخرجات عمليات معالجة البيانات (مثل قوائم الحسابات أو التقارير أو الملفات) وتداول هذه المخرجات بواسطة الأشخاص المصرح لهم فقط بذلك. (بوطور، 2007، صفحة 40)

المطلب الثاني: فحص وتقيم نظام الرقابة الداخلية في ظل النظم المعلومات المحاسبية والمالية

يمكن القول إن الاهتمام بجميع الأنشطة والمهام التي تمارسها المؤسسة داخل محيطها وفي كافة المستويات الإدارية مثل الرقابة على العمال، الرقابة على الإدارة.... إلخ تلعب دورا كبير في صحة ودقة كل المعلومات المحاسبية والمالية التي تم توفيرها داخل المؤسسة.

أولا: الإجراءات الرقابية الداخلية الداعمة لتفعيل الأداء المحاسبي

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل معلومات المحاسبية والمالية تستجيب لأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية. وتتضمن عدة اجراءات مختلفة لنظام الرقابة الداخلية منها:

أ) إجراءات تنظيمية وإدارية: تتمثل هذه الإجراءات في الآتي:

- تحديد الاختصاصات
- تقسيم العمل
- احترام السياسات الإدارية
- تنمية روح الالتزام وزيادة الكفاءة التشغيلية وتدريب العاملين

ب) إجراءات تخص العمل المحاسبي: سنتطرق إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي لرفع أدائه في النقاط التالية:

- التسجيل الفوري للعمليات يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين الوظائف المحاسب إذا يقوم هذا الاخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباسرة بغية عدم تراكم المستندات وضياعها لذلك اعتماد السرعة التي تصاحبها الدقة في تسجيل وحفظ المستندات المحاسبية التي تقوم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون شطب وتسجيل فوق تسجيل اخر.
- لا يلغى تسجيل معين الا وفق طرق المعروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس تسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح
- التأكد من صحة المستندات التي هي عبارة عن مجموعة من البيانات تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية في تصميم هذه المستندات (الوضوح البساطة التسلسل في المستندات).

ت) اجراءات المطابقات الدورية: تعبر المطابقات الدورية من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع لأن العمل يعتمد أساسا على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندية أي أن هذه المستندات يمكن ان تكون غير صحيحة مما يؤثر سلبا على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمالية وبالتالي على القوائم المالية الختامية للمؤسسة، عدم اشراك الموظف في مراقبة عمله يكتسي العنصر البشري داخل اي نظام أهمية كبيرة في تحقيق أهداف هذا الأخير في المحافظة على السير الحسن له، كون أن التقيد الجيد لطرق والإجراءات تتوقف على هذا العنصر لذلك أصبح من ضروري تحديد الاختصاصات في توزيع المسؤوليات داخل نظام المعلومات المحاسبية والمالية بما يتناسب مع موقع كل موظف داخل النظام وبما يستجيب إلى مقومات نظام الرقابة الداخلية المفروضة على نموذج المحاسبي للمؤسسة. لهذا وجب على نظام الرقابة الداخلية سن اجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام معلومات المحاسبية نظرا لأن المراقبة تقضي

كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكن وقوعها، والتي تخل بأهداف الرقابة الداخلية فعند حدوث خطأ من المحاسب عن جهل لطرق والقواعد المحاسبية فهذا الاخير لا يستطيع كشف خطئه وكذلك اذا حدث خطأ تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادر عنه، فوضع هذا الإجراءات لتقضي على هذه الأشكال وينتج معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية والمالية.

ث) اجراءات العامة:

- ـالتأمين على ممتلكات المؤسسة؛
- التأمين ضد الخيانة؛
- اعتماد على الرقابة مزدوجة؛
- ادخال الإعلام الالي.

الشكل رقم (5): إجراءات الرقابة الداخلية

الإجراءات

إجراءات تنظيمية وإدارية	إجراءات محاسبية	إجراءات عامة
. تحديد الاختصاصات . تقسيم العمل . توزيع المسؤوليات . إعطاء تعليمات صريحة	. التسجيل الفوري للعمليات . التأكد من صحة المستندات	. التأمين على ممتلكات المؤسسة . التأمين ضد خيانة الأمانة . إدخال الإعلام الآلي

(طواهر و مسعود، 2003، صفحة 123)

بالإضافة إلى إجراءات مطابقات دورية:

إجراءات مطابقات دورية

. عدم إشراك موظف في المراقبة .كشف الأخطاء و التلاعبات الممكن وقوعها

ثانيا: فحص وتقيم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق الخارجي بالفحص والتقييم الشامل لنظام الرقابة الداخلية لتفهم الظروف العامة لإجراءات الضبط وتسلسل المعاملات، إذ تشمل دراسته الهيكل التنظيمي لنظم معالجة المعلومات المحاسبية والمالية والإدارة والموظفين وطبيعة معالجة البيانات، فإذا وجد القناعة المعقولة في قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية المتبع في محل التدقيق ورغب الاعتماد على إجراءات الضبط الداخلي فيها عند قيامه بمهمته عليه أن يحدد الإجراءات التي يعد الاعتماد عليها فعالا ومفيدا ويقوم بتدقيقها تدقيقا أوليا. فإذا كانت كافية لتوفير القناعة المعقولة بان البيانات التي ينتجها النظام كاملة وصحيحة ومعتمدة عندها يقرر المدقق أن يحصر اعتماده واختبارات الالتزام التي ينوي القيام بها عند أداء عمله على هذه الضوابط.(تتمثل الخطوات التي يتبعها المدقق عند فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية والمالية ما يلي:

أ) **الفحص المبدئي** (**Preliminary Review**)يهدف إلى مساعده المدقق على فهم العناصر التالية، تدفق العمليات خلال النظام المحاسبي ونطاق استخدام المعلومات المحاسبية والمالية في كل تطبيق من التطبيقات المحاسبية المهمة والهيكل الأساسي لأساليب الرقابة المحاسبية. إذ يستخدم المدقق الخارجي بشكل رئيس (الاستفسارات) خلال قيامه بعملية الفحص المبدئي إلى جانب (قوائم الاستبيان) التي تقسم على جزئيين هما:

- الجزء الأول: أساليب الرقابة العامة وتشمل أربعة محاور من الأسئلة كونها تتضمن أربعة أنواع من أساليب الرقابة هي (أساليب الرقابة التنظيمية وأساليب رقابة التوثيق وأساليب رقابة حماية الملفات وأساليب الرقابة على امن الوصول للنظام).
- الجزء الثاني بأساليب الرقابة على التطبيقات ويشمل ثلاثة محاور من الأسئلة تمثل أساليب الرقابة المتبعة في كل مرحله (المدخلات والمعالجة والمخرجات) وهي تهدف إلى التأكد من وجود أساليب الرقابة الوقائية والتحذيرية والعلاجية للأخطاء والمخالفات المحتمل حدوثها خلال مراحل النظام المحاسبي للمعلومات.

ب) **التقييم المبدئي**: (**Preliminary Evaluation**): أوضح معيار التدقيق الدولي400(ISA) ،NO الصادر من التحاد الدولي للمحاسبين أن المقصود بالتقييم المبدئي هو (عملية تقييم فعالية النظام المحاسبي وانظمة الرقابة الداخلية في

شركة من منع واكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية في القوائم المالية). هناك دائما بعض مخاطر الرقابة بسبب وجود بعض القيود الملازمة للنظام المحاسبي وانظمة الرقابة الداخلية، فبعد حصول المدقق على الفهم الكافي بالنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية عليه أن يقوم بتقييم مبدئي لمخاطر الرقابة عند مستوى كل تأكيد وعلى كل رصيد من أرصدة الحسابات المهمة وكل عملية من العمليات، وغالبا ما يقوم المدقق بتقدير مخاطر الرقابة على مستوى مرتفع بالنسبة لبعض أو كل التأكيدات عندما يكون النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في الشركة غير فعالة وغير كفوءة، (يجب أن يكون التقدير المبدئي لمخاطر الرقابة في القوائم المالية على درجة عالية إذا لم يتمكن المدقق من تحديد نظم الرقابة الداخلية المناسبة للتأكيد التي من المحتمل ان تقوم بمنع واكتشاف وتصحيح التحريف، وإذا لم يقم المدقق بوضع خطة لأداء إجراءات مدى الالتزام لتدعيم التقدير).

ت) **الفحص النهائي (Final Review)** :يقوم المدقق بعمل الفحص النهائي لأساليب الرقابة المحاسبية، في حالة وجود عددا من التطبيقات المحاسبية المهمة وعندما يقرر المدقق بناء على نتائج تقييمه المبدئي إمكانية الاعتماد على النظام، كما يجب عليه أن يكون ملما بكافة نواحي النظام وتطبيقاته المحاسبية المهمة. يتحقق ذلك من خلال قيامه بالاستفسارات الإضافية وفحص البرامج ووثائق النظام وأعداد خرائط تدفق النظام والبرامج والفحص الفجائي لعمليات معينة. يهدف الفحص النهائي للتحقق من كفاية كل من أساليب الرقابة العامة المتعلقة بكل تطبيق محاسبي مهم وأساليب الرقابة على التطبيقات المتعلقة ب (المدخلات والمعالجة والمخرجات).

ث) **التقييم النهائي (Final Evaluation)**: بعد إتمام المدقق الفحص النهائي لأساليب الرقابة المحاسبية يتخذ قراره النهائي بخصوص: أنواع الأخطاء والمخالفات التي يحتمل حدوثها وأساليب الرقابة المحاسبية المفترض وجودها في النظام بهدف الوقاية من تلك الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها والتأكد من أن هذه الأساليب موجودة فعلا في النظام المعلومات المحاسبي للشركة محل التدقيق.

ج) **اختبارات الالتزام بتعليمات نظام الرقابة الداخلية –** :أن دراسة وتقييم عناصر نظام الرقابة الداخلية تعد الحجر الأساس لعملية التدقيق في ظل النظم المعلومات المحاسبي، كما أنها تعطي للمدقق إمكانية التقرير عن مدى ملائمة هذه النظم وإمكانية الاعتماد عليها في ضمان دقة البيانات المحاسبية ومدى تمثيلها لنشاط الشركة، كما أنها تساعد على تحديد طبيعة نوعية وتوقيت استخدام إجراءات التدقيق بطريقة تمكن المدقق من الحصول على الأدلة والقرائن الأخرى اللازمة لإبداء رأيه الفني المحايد في عدالة ومصداقية القوائم المالية للشركة محل التدقيق. (جبار ، 2021).

ثالثا: فعاليات آليات الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية

تعد الرقابة الداخلية مسألة حيوية بالنسبة للشركات والمؤسسات كما تعد نظاما منهجيا يهدف إلى حماية الممتلكات وضمان دقة السجلات المحاسبية وتعزيز الامتثال للقوانين واللوائح، تنفذ آليات الرقابة الداخلية من خلال مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تساهم في ضمان التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية والمالية، وقد تشمل هذه الآليات ما يلي:(htt)

أ) الفصل بين الواجبات: تقوم الرقابة الداخلية بتفصيل وتوزيع المسؤوليات المحاسبية على عدة أشخاص، مما يقلل من فرصة وقوع تلاعب أو تزوير البيانات المالية.

ب) تحديد السياسات والإجراءات: يتم وضع سياسات واجراءات دقيقة لإرشاد الموظفين في المؤسسة حول كيفية التعامل مع المعلومات المحاسبية والمالية، بما في ذلك توثيق العمليات والمراجعة الداخلية.

ت) مراجعة الأداء: يتم اجراء مراجعات دورية للعمليات المحاسبية والمالية لتحقق من صحة التمثيل والتقارير المالية، وتحديد أي تباينات أو توجيهات لتحسين.

ث) التدريب والتوعية: يتطلب ضمان التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية والمالية توفير التدريب المناسب للموظفين حول السياسات والإجراءات المحاسبية وتعزيز الوعي بالأهم.

رابعا: علاقة نظام الرقابة الداخلية وآثارها على تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية

نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية والمالية لها علاقة وثيقة بفعالية نظام الرقابة الداخلية حيث يساهم هذا النظام في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية والمالية التي يتم توليدها وتقديمها في المؤسسة. فيما يلي بعض العناصر التي توضح هذه العلاقة:(htt)

أ) دقة وموثوقية المعلومات: نظام الرقابة الداخلية يساهم في ضمان وموثوقية المعلومات المحاسبية والمالية من خلال توفير آليات لتحقيق التدقيق والمراقبة العمليات المحاسبية، يمكن التأكد من صحة المعلومات التي يتم توثيقها. لتعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية والمالية لشركة والتأكد على أن معلومات المالية تم توليدها وتقديمها بطريقة دقيقة وموثوقة، وهذا ما يساهم في بناء ثقة المساهمين والمستثمرين والشركاء التجاريين.

ب) الالتزام بالمعايير المحاسبية: يعمل نظام الرقابة الداخلية على ضمان الامتثال بالمعايير المحاسبية المعترف بها يتضمن ذلك توفير اجراءات محددة لتسجيل والتقارير المالية وتقيم المخاطر وغيرها من المسائل المحاسبية ذات صلة.

ت) حماية الممتلكات والمصالح: يعمل نظام الرقابة الداخلية على حماية الممتلكات والمصالح للمؤسسة من خلال وجود آليات للكشف عن أي أنشطة احتيالية أو سوء تصرف، يمكن الحفاظ على سلامة الممتلكات ومنع التلاعب في المعلومات المالية.

ث) الامتثال للقوانين واللوائح: يساعد نظام الرقابة الداخلية في ضمان الصلة يتضمن ذلك توفير اجراءات لتدقيق والتقييم والإبلاغ المالي والضوابط الداخلية الملائمة.

ج) توفير المعلومات الموثوقة لاتخاذ القرارات: نظام الرقابة الداخلية يضمن توفير معلومات ومالية دقيقة وموثوقة مما يمكن القيادة التنفيذية والمسؤولين عن اتخاذ القرارات من الاعتماد على هذه المعلومات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية المناسبة.

ح) تقليل المخاطر والأخطاء: يساعد نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقليل المخاطر المحتملة والأخطاء في العمليات المحاسبية والمالية وذلك من خلال وجود آليات للكشف المبكر عن الأخطاء والمخالفات واتخاذ التدابير اللازمة لتصحيحها ومنع حدوثها مستقبلا.

خ) ضمان الشفافية والمساءلة: يعزز نظام الرقابة الداخلية الشفافية والمساءلة في المؤسسة يوفر آليات لتوثيق العمليات والمراجعة الداخلية وتقييم أداء مما يساهم في إظهار الشفافية وامكانية مراجعة الإجراءات والقرارات.

ومن خلال كل ما سبق تبين أن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبية والمالية علاقة تكاملية فيما بينهما فالأول يكمل الثاني لأن نظام الرقابة الداخلية يعمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية لتكون أكثر دقة وفعالية فيوفر نظام الرقابة

الداخلية الظروف الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة فكلما كانت معلومات المحاسبية والمالية ايجابية دلت على فعالية هذا النظام فهي تساهم في تسهيل عمليات اتخاذ القرارات بالشكل السليم والتوقيت المناسب.

لذا على ادارة المؤسسة ومن الضروري تفعيل نظام الرقابة الداخلية بشكل خاص على المعلومات المحاسبية والمالية والاجراءات التي تطرأ عليها للحصول على جودة المعلومات المحاسبية والمالية لمستخدميها.

خلاصة الفصل:

لقد تناولنا من خلال هذا الفصل الإطار النظري ومفاهيم نظام الرقابة الداخلية وعلاقة هذا النظام بنظام المعلومات المحاسبي، يعتبر نظام الرقابة الداخلية أداة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية، فيوفر نظام المعلومات المحاسبي البيانات والمعلومات الأولية اللازمة لخدمة متطلبات المؤسسة وتحقيق كفاءة هذا النظام فإنه يعتمد بدور أساسي وفعال من خلال عملية الرقابة فمصداقية مخرجاته تعتمد على مدى تطبيق الرقابة الداخلية بصورة جيدة وفعالة في المؤسسة.

الفـصـل الثالث : التطبيقي

الـــفـصـــل الثالث

تمـــهـــيد

بعد التطرق في الفصلين السابقين إلى الجانب النظري إلى بعض المفاهيم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، والقوائم المالية وكذا المعلومات المحاسبية وكيفية الحصول على هذه المعلومات بدرجة عالية من الصحة والمصداقية حتى تصبح ذات جودة، كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من الموظفين في أقسام المحاسبة والمالية لبعض المؤسسات وهذا من أجل إعطاء وجهات نظرهم حول مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ومعرفة مدى التزامهم بإجراءات نظام الرقابة الداخلية.

ولاختبار الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة من أجل التأكد من صحفة هذه الفرضيات والاجابة على إشكالية البحث اعتمدنا على أسلوب المقابلة حيث تمت مع بعض مسؤولي هذه الشركة، كما تم اجراء المقابلة مع بعض الاساتذة في الاختصاص، عموما تمحورت جوانب الدراسة على العناصر التالية:

المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة النسيج والتجهيز.

المبحث الثاني: تحليل مقابلة تمت في مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة.

المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة النسيج

تعد المؤسسة الصناعية لصناعة النسيج والتجهيز ببسكرة(TIFIB) أحد المؤسسات الصناعية المتواجدة بالمحيط الصناعي بمدينة بسكرة، تتواجد هذه المؤسسة في محيط يتميز بتغيير مستمر مما يجعلها معنية بتطوير مستوى تسييرها في مختلف الجوانب ولعل من أهم هذه الجوانب ذلك الذي يختص بالمحاسبة باعتباره عنصر مهم بالمؤسسة.

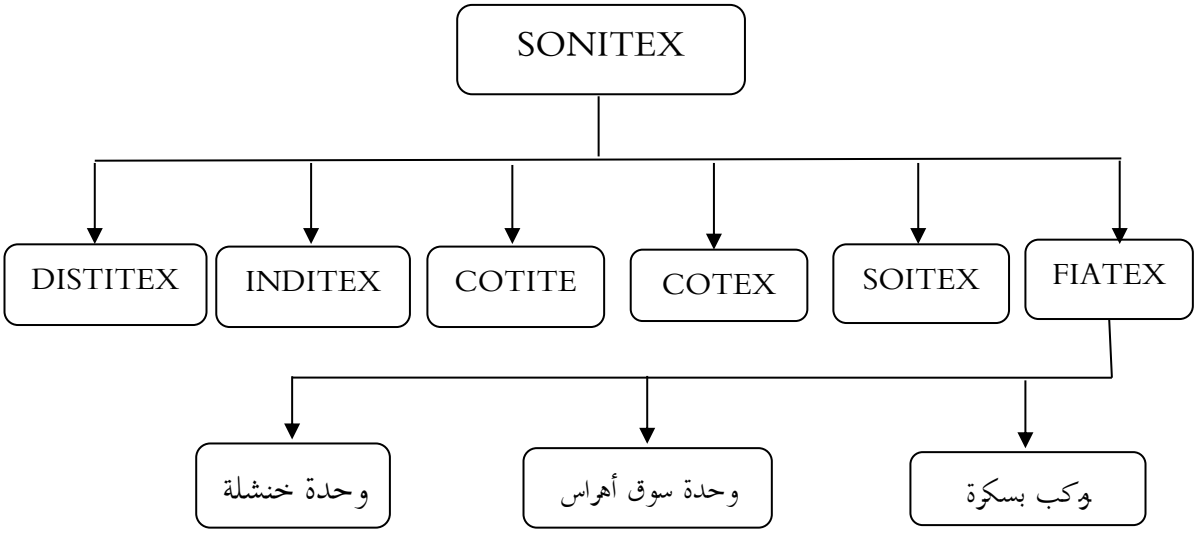
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية SONITEXT منذ نشأتها حتى تقسيمها

أولا: نشأة المؤسسة TIFIB

انجزت المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية SoniText كمؤسسة لصناعة النسيج لتحقيق اهداف منها الحد من التبعية شبه تامة للخارج من جانب المنتجات النسيجية، وكان إنشائها عبارة عن محاولة للتخلي عن الخارج والسعي وراء النهوض نحو الاستقلالية الإنتاجية، وذلك بموجب المرسوم رقم66/218 الصادر بتاريخ 1966/07/22 وتطورت هذه الشركة وتوسعت حيث أصبحت تضم 31 وحدة إنتاجية مجهزة بالات حديثة تستهلك مواد أولية مختلفة نذكر منها: القطن، الصوف، الفيسكور.... الخ.

وبعد سنوات انفصلت المركبات عن المؤسسة الأم بالكامل وأصبح مجال النسيج قائما على المركبات أو المديريات المفصلة كالتالي:

الشكل رقم 6



الشكل: مديريات المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية.

المصدر: (مديرية الموارد البشرية)

تتكون شركة **SONITEX**من المؤسسات التالية:

- المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات النسيجية. DITRITEX
- المؤسسة الوطنية للأنسجة الصناعية. INDITEX
- المؤسسة الوطنية لتفصيل الملابس الجاهزة القطنية. ECOTEX

- المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية الحريرية. SOITEX
- المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية الصوفية. COTITEX
- المؤسسة الوطنية للصناعة الأليف النسيجية الصوفية ELATEX .

تعتبر مؤسسة النسيج و التجهيز بسكرة من أقدم المؤسسات الجزائرية المنتجة للأقمشة، كانت تحتل مكانة جيدة في السوق الجزائري، وحتى تبقى هذه الشركة وتطور من مكانتها كان لابد من تنظيم إدارة محكم يقوم على تسييرها خاصة معاملات البيع والشراء لذا يجب أن يكون لها مزيجا تسويقيا منظما تستطيع من خلاله تصريف منتجاتها خاصة في ظل المنافسة الشديدة من قبل المؤسسات الخاصة و الأجنبية، تحتوي هذه الشركة على مركبات منها مركب بسكرة الذي أنشئ تحت قرار 82/397 بتاريخ 11 أفريل 1982 بعد مدة انجاز دامت ثلاث سنوات و أربعة أشهر بتكلفة 71,9 مليار سنيتم، و قد مرت عملية انجازه بعدة مراحل يمكن حصرها كما يلي:

- أفريل 1976: تمت دراسة المشروع من قبل شركة. SENRI
- ديسمبر 1976: إمضاء العقد بين الشركة الوطنية للصناعات النسيجية والشركة الألمانية. FAMAT
- ديسمبر 1977: انطلاق الأشغال بعد تحضير المستلزمات.
- ديسمبر 1978: بداية تركيب الآلات ومختلف التجهيزات الخام بالمركب.
- ديسمبر 1980: وضع مخطط الإنتاج بمعدل تجريبي منتظم.
- 11 أفريل 1982: الانطلاقة الفعلية للعملية الإنتاجية.

وقد ساهمت عدة شركات أجنبية متخصصة كل واحدة منها بما يلي:

- شركة FAMATEXالألمانية متكلفة بالتكوين التقني للعمال لتركيب الآلات.
- شركة مازورتو الايطالية متكلفة بالتكوين التقني للعمال لتركيب الآلات.
- شركة اندريتور متكلفة بالهندسة المدنية للمؤسسة.

وقد تفرع مركب الصوف بدوره عن تبسه بعد عقد محضر اجتماع الجمعية العامة الاستثنائية للمؤسسة يوم 25 مارس 1998 وتم تسميتها مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة كشركة تابعة لمجموعة النسيج TEXMACOالتي أصبحت تسمى TEXALG في سنة 2012.

ثانيا: تعريف مؤسسة صناعة النسيج والتجهيز بسكرة.

مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة: (TIFIB) هي مؤسسة إنتاجية متخصصة في صناعة القماش الجاهز، تقع في المنطقة الصناعية يحدها شرقا مؤسسة العموري للأجر، وغربا مؤسسة الكوابل وشمالا مؤسسة نفطال، وجنوبا مؤسسة الغزال للطحين حيث تتربع على مساحة (12 هكتار) منها 6 هكتار مغطاة، وقد دامت مدة انجازها 3 سنوات و4 أشهر متكلفة 71,9 مليار سنتيم يقدر رأسمالها ب 839.000.000 دج، وتتوفر على يد عاملة مقدرة ب:350 عامل موزعة على 15 ورشة ويتم إيجازها فيما يلي:

A- مخزن الخيط، B- التحضير، C- النسيج، D- التصليح، E- مخزن قماش خام،

F-التجهيز الرطب و الجاف، G- مخزن القماش النهائي، H- الملحقات التقنية،

I- ورشة المراقبة و مخزن قطع الغيار، K- التكوين و الإبداع، L- الإدارة،

M-المطعم، N- عيادة العلاج، P- تكرير المياه، Q-مولد الكهرباء و الغاز،

ومن هذه الملاحق توجد 7 ورشات إنتاجية مجاورة لبعضها البعض على شكل حرف Uوهي:

(G_7)، (F_6)،(E_5) ، (D_4)، (C_3)، (B_2)، (A_1).

(A_1): ورشة مخزن الخيط: تتم فيها عملية تخزين لكل أنواع الخيط التي تدخل في العملية الإنتاجية.

(B_2): ورشة التحضير: تتم فيها عملية تحضير الخيط الذي يدخل في عملية النسيج(القماش).

(C_3): ورشة النسيج: تتم فيها عملية نسيج القماش.

(D_4): ورشة التصليح: تتم فيها عملية تعديل وتصليح كل الأخطاء الموجودة في القماش.

(E_5) : مخزن القماش الخام : يتم فيها عملية التخزين الأولي التي تدخل في عملية الغسل.

(F_6): التجهيز الرطب والجاف: وتتم في هذه الورشة بعملية الغسل وتجفيف كل أنواع القماش ومراقبة وتغليفه.

(G_7): مخزن القماش النهائي: تتم فيه عملية التخزين والتوزيع للقماش.

المطلب الثاني: التعريف بالمنتوج محل الدراسة ومراحل إنتاجه

أولا: التعريف بالمنتوج محل الدراسة

بما أن مؤسسة النسيج والتجهيز مؤسسة إنتاجية فهي تتوفر على ثلاث مخازن.

- مخزون المواد الأولية: ويتمثل في الخيط بكل أنواعه.
- مخزون الإنتاج التام: ويتمثل هذا المخزون في القماش بكل أنواعه.
- المخزون المركزي: والذي يتضمن مواد أولية وقطع غيار وتجهيزات مكتب ومواد ولوازم.

I. تعريف المنتوج: هو عبارة على قماش جاهز وتركيبته الأساسية تتمثل في الخيط. وله أنواع عدة حسب الخيط المستعمل وهي كثيرة منها: 100 %قطن، 100% بولستار والممزوج مثل كارمل (Kermel) وبولستار (Polyster).

II. أنواع الخيط: بولستار (Polyster)، بولستارلان (Polyster laine) (Viscose/Polyster)، أكريليك (Acrylique)،100% قطن، 100% صوف.

III. أنواع القماش

في المؤسسة يوجد أنواع عدة من القماش كل منهم له تركيبة الخاصة من الخيط وعلى ذكر المثال، الجدول التالي الذي بين نوع القماش ونوع الخيط الذي يستخدم في صنعه.

جدول رقم 10

نوع القماش	نوع الخيط المستعمل
W 3355	Polyster/Laine 45/55
Atlantic	Polyster/ Viscose 35/65
Cirta.Tiss	%100 (acrylique)
Ter 190	%100قطن (Coton)

كما ظهرت عدة أنواع جديدة من القماش منها ما هو مدني والآخر عسكري ويمكن تلخيص هذه الأنواع في الجدول التالي:

المصدر (مصلحة التجارة)

جدول رقم 11

القماش المدني	القماش العسكري
CRT190	3395Bw
K 270	Atlantic
S 215	Classic
Par Ka	Prestige
	KAFAT

ثانيا: مراحل العملية الإنتاجية بالمؤسسة.

تمر العملية الإنتاجية بالمؤسسة بمراحل أساسية متتالية هي:

I. مرحلة تحديد المواصفات والكميات: وتضم مجموعة من المراحل الفرعية تتمثل في:

1. مرحلة التصميم (الإبداع):

وتتمثل في عملية نسج عينات من الخيوط التي يرسلها على المؤسسة حتى تجري عليها عمليات الاختبار، والفحص للتأكد لمدى مطابقتها لما تطلبه المؤسسة من مواصفات خلال السنة ووفقا ما يطلبه العميل.

2. مرحلة دخول المادة الأولية إلى مخزن الخيط:

بعد عملية تحديد المواصفات الأزمة للمواد الأولية، واختيار المورد المناسب تأتي عملية استلام الخيط من قبل المؤسسة، عند وصوله إلى المؤسسة تجرى على الطلبية عملية اختيار من حيث:

- وزن الخيط (كغ).
- التأكد من ألوان الخيط.

- عدد الوحدات.

وبعد ذلك إتباع نظام العينات لمعرفة نوعية الخيط ومدى مطابقته للمواصفات.

II. مرحلة التحضير: **(مصلحة التحضير)**

تسلم هذه المصلحة بيان من مصلحة البرمجة ورقة السلسلة Billet. Chain

تحتوي على جميع المعلومات الخاصة بنوع القماش والمتمثلة في:

طول الخيط وعرضه، لون الخيط عدد الأمتار، الرسم الداخلي للقماش، رسم الجافة.

وتقسم هذه المرحلة إلى أربعة مراحل:

المرحلة الأولى: دورها تقديم الخيط وجمعه في أسطوانة واحدة وفقا للنسخة المطلوبة.

المرحل الثانية: دورها ترتيب الخيوط وتنظيمها.

المرحلة الثالثة: دورها عملية فرز الخيوط وتسديها.

المرحلة الرابعة: تكون هذه المرحلة في حالة يكون فيها الخيط ذا قوة ضعيفة حيث تضاف له مواد لاصقة لتنمية ثم يرسل إلى مصلحة النسيج.

مرحلة تصليح القماش: يتم تصليح بعض الأخطاء التي حددت من طرف المراقبة الأولى.

مثال: نزع الخيوط الزائدة والعقد، تلوين الخيوط التي يكون لونها مغاير للون القماش.

مرحلة تصليح القماش: وأيضا الذي يمون مصلحة التجهيز الرطب وتدخل في عملية الغسل على حساب الطلبية.

III. ثالثا: مرحلة التجهيز:

1.التجهيز الرطب **(مصلحة التجهيز الرطب):** وتقوم فيه عملية الغسل لكل أنواع القماش وتجفيف وتدخل في عملية الغسل بعض المواد الكيميائية كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 12

المواد الكيميائية	دوره
Dafpon	صابون جاف
Ammoniaque	عدم ازالة اللون
Patmor	يستعمل لغلق ثقوب المانع لمرور المادة
Raplidise	ينزع الشموع
Mayor	ينزع الزيت
Fumon	مرطب القماش
Aversin	يستعمل للصباغة
Evlan-V33	مانع لدخول السوسة

2. مرحلة التجهيز الجاف :(مصلحة التجهيز الجاف)

وتتم هذه المرحلة عبر الخطوات التالية:

1.2 تجميع قطع القماش للحصول على طول واحد.

2.2 قص الزوائد، ويتم أيضا تحديد الوجه العلوي والسفلي بالقماش.

3.2 عملية كي القماش لينتج عنه تبريق القماش وتثبيت طول القماش.

4.2 تثبيت القماش للمرة الثانية لكي ينقص طوله وكذلك تخفيف لمعادن القماش المرتفع.

5.2 عملية مشط القماش من أجل تجعيده لأنه يستعمل في خياطة البرانيس والجلاليب والمعاطف.

ثم ينتقل ليتم مراقبته نوعيا لتحديد نوعية القماش.

3. مرحلة التغليف:

تأخذ المواصفات الفنية لطريقة تغليف القماش لمرك العوامل التي يتأثر بها القماش والمواد المستعملة في عملية التغليف هي البلاستيك المعالج بالمواد الكيميائية امنع التسوس في حالة التخزين الطويل.

4. مرحلة التخزين النهائي:

يتم تخزين القماش وفقا للطريقة المناسبة للمحافظة على نوعية القماش وتكون العملية لوصل الدخول حيث تحمل كل قطعة قماش المواصفات الخاصة بها، والتي يصف على أساسها كل نوع القماش.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة النسيج والتجهيز TIFIB.

الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة والتي تعتبر وحدة مستقلة بذاتها وذلك باحتوائها على خمس مديريات وكل مديرية تحتوي على خمس مصالح وفروع نقابة ولجنة المساهمة الخاصة بالعمال.

- المديرية العامة: ويشرف عليها رئيس عام وهو المسؤول الأول ويسيرها داخليا وخارجيا

- سكريتاريا: ويشرف عليها كاتبة وهي التي تنسق كل الأعمال الإدارية الخاصة بتلك المديرية وتنظم العلاقات الخارجية والمواعيد الخاصة بالمدير.

- الحماية والأمن: ويشرف عليها رئيس مصلحة وتنقسم الى خمس أفواج: أ، ب، ج، د، التي تسهر على سلامة وحماية المؤسسة.
- قسم الحسابات والتدقيق: ويشرف عليها نائب مدير مكلف بدراسة كل الحسابات وتدقيق خاصة بالمؤسسة
- قسم الإبداع: ويشرف عيها نائب مدير مكلف بالا بداع وهو الذي يخطط للإبداعات وتعتبر خطوت من خطوات المراحل الإنتاجية الأولى.
- مصلحة المنازعات: وتشرف عليها رئيسة منازعات مكلفة بالقضايا القانونية التي تخص المؤسسة.

أولا: مديرية الموارد البشرية

يشرف عليها مدير مكلف بالموارد البشرية وهو الذي تربطه علاقة مع كل المصالح وكذلك المدير العام ويتمثل دور هذه المديرية في تسيير وتكوين العمال وهي مقسمة إلى مصلحتين:

- مصلحة الموارد البشرية: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير بشؤون العمال وتنقسم إلى فرعين: فرع الموارد البشرية وفرع الأجور.
- مصلحة الوسائل العامة: ويشرف عليها رئيس المصلحة مكلف بتسيير وسائل النقل ونظافة المؤسسة داخليا ولها ثلاث فروع هي: نظافة، صيانة، وسائل النقل.

ثانيا: مديرية المحاسبة المالية:

ويشرف عليها مكلف بالمحاسبة و المالية و هو الذي يقوم بكل المحاسبية للمؤسسة مع الاتصال دائم بالمدير العام و يحتوى على: مصلحة المحاسبة و المالية و الإجراءات الحسابية كما يقوم بتحديد أسعار المنتجات و تقسم إلى أربعة فروع: المواد ، البنوك ، الشراء ، الممولون.

ثالثا: مديرية التجارة والتموين

يشرف عليها مكلف بالتموين والتجارة وهو المسؤول على العلاقات التي تربط بين الإدارة ومصالحها وتقسم هذه المديرية إلى ثلاثة مصالح:

- مصلحة التجارة: ويشرف عليها رئيس مصلحة ويقوم بكل المبيعات الخاصة بالقماش التام محليا (مدني، عسكري، شبه عسكري) ويقسم إلى ثلاث فروع هي: فرع البيع، فرع تسيير المخزونات، فرع الفوترة.
- مصلحة تسيير المخزونات: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير كل المخزونات الخاصة بالمؤسسة ومثل: المواد الأولية، قطع الغيار...الخ. وتنقسم إلى ثلاث فروع هي: فرع تسيير المخزونات، فرع تسيير الموارد الأولية، فرع تسيير المواد الكيماوية.
- مصلحة الشراء: ويشرف عليها مدير مكلف بكل المشتريات المؤسسة واحتياجاتها.

رابعا: مديرية الصيانة

ويشرف عليها مدير مكلف بالصيانة وتنقسم إلى خمسة مصالح:

- مصلحة الصيانة العامة: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بصيانة الآلات الإنتاجية والآلات غير الإنتاجية.
- مصلحة الكهرباء: ويشرف عليها مصلحة مكلف بتسيير شؤون كهرباء الآلات و كهرباء العامة.
- مصلحة صيانة الآلات الميكانيكية: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتصليح كل أعطاب الآلات الصناعية الخاصة بعملية الإنتاج.
- مصلحة الدراسات: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بالقيام بدراسات حول قطع الغيار الداخلية في العملية الإنتاجية.

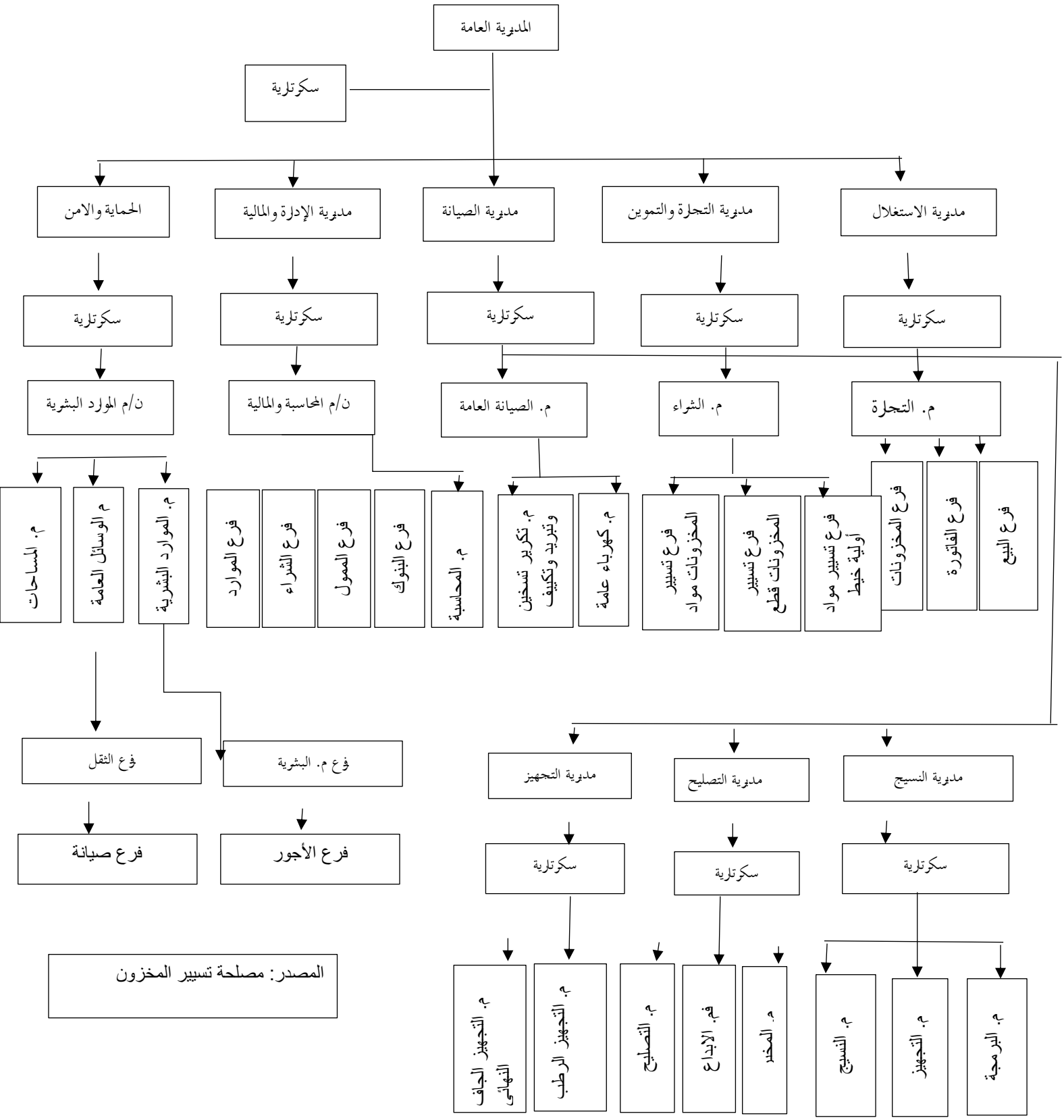
خامسا: مديرية الاستغلال

ويشرف عليها مدير مكلف بالاستغلال وتنقسم إلى أربع أقسام وهي كالتالي:

- قسم التجهيز: ويشرف عليها نائب مدير مكلف بالتجهيز وتنقسم إلى ثلاث مصالح: مصلحة التصليح، مصلحة التجهيز الرطب، مصلحة التحضير الجاف.
- قسم التقني: ويشرف عليها نائب مدير مكلف بالشؤون التقنية وتوحد بها مصلحة البرمجة.
- قسم النوعية والمخبر: ويشرف عليها نائب مدير مكلف بمراقبة النوعية والتحليل المخبرية.

هيكل التنظيمي للمؤسسة

شكل 7



المصدر: مصلحة تسيير المخزون

المبحث الثاني: تحليل مقابلة تمت في مؤسسة النسيج والتجهيز ببسكرة

وبهدف معرفة دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية والمالية تم إجراء مقابلات مع هيئة تدريس المحاسبة والمراجعة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة بسكرة من جهة، ومن جهة أخرى تم اجراء مقابلة مع بعض من لهم علاقة بالمحاسبة والمراجعة بشركة النسيج ببسكرة، وذلك كأسلوب لجمع البيانات الكيفية، واعتمادا على التحليل الكيفي لمضمون ومحتوى المقابلات تم استكشاف واقع نظام الرقابة الداخلية.

الدراسة الميدانية:

لجمع البيانات الخاصة بالدراسة الميدانية تم إعداد دليل مقابلة تتكون من أسئلة تم إجرائها مع هيئة تدريس المحاسبة والمراجعة بجامعة بسكرة وذلك لمعرفة دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية والمالية ، أعضاء هيئة التدريس الذين تم إجراء مقابلة معهم هم بالدرجة الأولى أساتذة يشرفون على تدريس وتكوين طلبة المحاسبة والمراجعة، نفس الشيء بالنسبة للموظفين بشركة النسيج الاشخاص الذين تم اجراء معهم المقابلة هم الموظفين في مصلحة المحاسبة والمالية، بعد ذلك قمنا بالتحليل الكيفي لمضمون ومحتوى المقابلات لاستكشاف دور نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول التحليل الكيفي للمقابلات:

في هذا الجزء سنتناول عرض ومناقشة نتائج أسئلة دليل المقابلات وتحليلها كيفيا، أي القيام بالتحليل الوصفي لدليل المقابلات، وذلك كما يلي:

1عرض ومناقشة نتائج السؤال الأول:

تمت صياغة السؤال الأول من دليل المقابلة كالآتي: **كيف تساهم الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟** والهدف من طرح هذا السؤال هو محاولة معرفة أهم الطرق أو الاجراءات أو المبادئ التي يوفرها نظام الرقابة والتي تساعد المحاسب على انتاج معلومات مالية ذات جودة.

وبناءا على إجابات المبحوثين فإنهم يرون أن الرقابة الداخلية تساهم في تحقيق جودة المعلومات المالية من خلال الاجراءات التي يقوم بها الاشخاص فمثلا القيام بتسجيل العمليات من طرف شخص ومراجعتها من طرف شخص آخر يساهم في تقديم معلومة مالية صحيحة.

كذلك اجراءات تقسيم العمل في الشركة وعدم تكليف شخص واحد يقوم بكل عمليات تسجيل الصادرات والواردات سيساهم في الحد من ازدواجية المهام والتي من شأنها تقليل الاخطاء.

كما أن وجود نظام رقابة فعال وكفء بالشركة سيساهم في تحسين جودة المعلومة المالية، كذلك الاجراءات التي يقوم بها المراقبين المتمثلة في التأكد من دقة البيانات المحاسبية من خلال اعادة الحساب، او من خلال القيام بالتأكد من الوجود الفعلي لعناصر الاصول والتقرير عنها سيساهم في انتاج بيانات مالية دقيقة. كما ان هناك من يرى ان الرقابة تساهم في انتاج معلومات مالية ذات جودة من خلال اجراءات التدقيق التي تتم في الحسابات المالية من قسم لآخر.

2.عرض ومناقشة نتائج السؤال الثاني

بالنسبة للسؤال الثاني فقد كان كالآتي: في رأيك كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق مصداقية المعلومة المحاسبية والمالية؟

وهذا السؤال يرتبط بالسؤال الأول، حيث تعد المصداقية بعد من ابعاد جودة المعلومة المالية والمحاسبية، الهدف من هذا السؤال هو محاولة التأكد من اهتمام المحاسبين بعناصر جودة المعلومات المالية والتي من بينها المصداقية، حيث ان العديد ممن يستخدمون المعلومات المالية يركزون بالدرجة الاولى على مصداقية المعلومة المالية حتى يعتمدوا عليها في اتخاذ مختلف قراراتهم من جهة، ومن جهة اخرى تساهم خاصية المصداقية في تعزيز الجودة هاته الاخيرة اصبحت مطلب مستعملي المعلومة المالية بشكل سريع في الآونة الأخيرة. بناءا على ذلك فقد كانت إجابات المبحوثين تؤكد على أن هذه المصداقية يمكن تحقيقها اولا من خلال الالتزام بمبادئ ومعايير النظام المحاسبي، وأنه على مقيدي العمليات المالية والمحاسبية ان لا يقوموا بأي عمل دون وجود وثيقة تثبت صحة العمليات المسجلة، كما أن هناك من يرى ان وجود نظام رقابة داخلية كفء وفعال له تأثير كبير على جودة القوائم المالية، حيث يساهم هذا النظام في التأكد من أن المعلومات المحاسبية خالية من الاخطاء وخاضعة لقوانين المحاسبة.

كذلك وجود اجراء الرقابة القبلية أو البعدية للعمليات المالية سيساهم في مراجعة وفي التأكد من ان العمليات التي قامت بها الشركة صحيحة وان هناك وثيقة تثبت صحة العمليات، والتي من شأنها أن تنتج بيانات مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات.

3. عرض ومناقشة نتائج السؤال الثالث:

كانت صياغة السؤال الثالث كالتالي: **"كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق ملائمة المعلومة المحاسبية والمالية؟**

الملائمة تعتبر بعد من ابعاد جودة المعلومة المالية والمحاسبية، ومن خلال إجابات المبحوثين فإن أغلبها ترى أن الملاءمة يمكن تحقيقها من خلال توفير بيانات في الوقت اللازم من جهة ومن جهة اخرى من خلال تقديم معلومات ذات موضوعية مدعمة بأدلة اثبات، من خلال كذلك تقديم معلومات ملاءمة لطبيعة اتخاذ القرارات، ضمن هذا هناك من يرى أن المعلومات الملاءمة هي تلك المعلومات التي لا تؤثر بشكل سلبي على متخذ القرارات، تساعدهم في تقييم الحسابات الماضية والحاضرة والمستقبلية.

ان وجود نظام للرقابة بالمؤسسة سيمكن من التأكد من أن البيانات المسجلة صحيحة وأنها مصنفة حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية، وان البيانات المسجلة تم التأكد من صحة القيم المقيدة وأنها مبالغ غير مبالغ فيها.

4.عرض ومناقشة نتائج السؤال الرابع:

كانت صياغة السؤال الرابع كالتالي: **تعمل المحاسبة على تحقيق حيادية المعلومة المحاسبية والمالية؟ في رأيك كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيقها؟**

من خلال الإجابات المتحصل عليها نجد ان هناك من يرى ان تحقيق الحيادية يكون من خلال عدم الميول الذاتي لكل من المدقق والمحاسب اتجاه المؤسسة أو أشخاص بحيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كانت هناك حيادية اتجاه المعلومات المحاسبية والمالية، كما ان هناك من يرى انه عند اتباع معايير نظام الرقابة الداخلية سيضفي مصداقية على القوائم المالية. كذلك يمكن تحقيق

الحيادية من خلال عدم إلزام شـــخص القيام بكل العمليات المالية مثلا التســـجيل والتســـديد، بل الشـــخص الذي يقوم بعملية التسجيل ليس هو الشخص الذي يقوم بعملية التسديد هذا الذي من شأنه ان يساهم في تحقيق الحيادية.

5. عرض ومناقشة نتائج السؤال الخامس:

كانت صياغة السؤال الخامس كالتالي: **يعمل المحاسب على تحقيق جودة المعلومة المحاسبية والمالية في رأيك كيف يمكن تحقيق هذه الجودة؟**

تمحورت اجابات المبحوثين على هذا السؤال حول الاقتراحات التالية حيث يمكن تحقيق الجودة من خلال:

إتباع القوانين المتعارف عليها في المحاسبة والمعايير المتفق عليها وفق نظام المحاسبي وذلك للحكم على المعلومة بأنها ذات جودة إذا توافرت الخصائص التالية الملائمة والمصداقية والحيادية والثبات والاتساق.

كذلك من خلال التزام المحاسب والمدقق الداخلي بأخلاقيات المهنة؛ ومن خلال كذلك وضع رقابة ومراقبة وإتباع النظام المحاسبي والقوانين، ومن خلال تقديم نتائج قابلة للفهم وواضحة وأن تكون معلومات خالية من الأخطاء وتكون النتائج قابلة للمقارنة وقابلة للفهم، كذلك من خلال تقسيم العمل وان لا توكل كل الاعمال لشخص واحد فقط، كذلك فصل المهام بين من يقوم بتقييد العمليات المالية عن من يقوم بالتحصيل او التسديد.

كذلك تطبيق النظام المحاسبي المالي والالتزام بالمبادئ التي يتضمنها هذا النظام تساهم في تحقيق جودة المعلومة المالية، مبادئ حوكمة الشركات هي الاخرى تساهم في تحقيق جود المعلومة المالية والمحاسبية.

خلاصة

في هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للمقابلة ونتائجها من أجل معرفة أراء الافراد المتكونين من الموظفين داخل المؤسسة التجهيز والنسيج وبعض أساتذة الكلية حول مجموعة من النقاط المتمثلة في العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومة المحاسبية، وكذا مدى توفر الفعالية والكفاءة في نظام الرقابة الداخلية من أجل الحصول على المعلومات ذات مصداقية وموثوقية.

ومن خلال تحليل نتائج المقابلة واختبار الفرضيات الدراسة تم الوصول إلى أن وجود اتفاق شبه كلي على أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وذلك من خلال الالتزام بالإجراءات والسياسات المسطرة من طرف المؤسسة هذا ما يساهم في عملية اتخاذ القرارات الصائبة.

الخاتمة

عالجت دراستنا هذه دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية لمؤسسة اقتصادية بولاية بسكرة، ولإبراز مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في انتاج معلومات محاسبية ومالية ذات جودة ومصداقية، ولمعالجة إشكالية البحث التي هي على الشكل التالي: **إلى أي مدى يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية؟** ومن أجل ذلك قمنا بتوضيح أهم الطرق المستخدمة في الدراسة وذلك بالجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى وبتحليل مقابلة البحث التي وزعت على الموظفين داخل المؤسسة وبعض أساتذة الجامعة بسكرة.

في الفصل الأول والفصل الثاني تم التطرق إلى الإطار النظري للقوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومة المحاسبية، أما الفصل الثالث الدراسة الميدانية فقد تم التطرق فيه إلى تحليل المقابلة التي تمت مع بعض من مسؤولي المؤسسة، وكذا مع بعض الاساتذة المختصين، ثم عرض وتحليل نتائج الدراسة واختيار الفرضيات.

ثانيا نتائج البحث

من خلال الدراسة النظرية لهذا البحث والدراسة الميدانية لمؤسسة النسيج والتجهيز ببسكرة كانت النتائج كالتالي:

نتائج الدراسة النظرية:

- يساهم نظام الرقابة بشكل فعال في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؛
- يساعد النظام المحاسبي المالي في تقديم معلومات ذات مصداقية وموثوقية في اتخاذ القرارات؛
- اتباع إجراءات نظام الرقابة الداخلية يحفظ المؤسسة من الوقوع في الأخطاء والتلاعبات.
- يساهم نظام الرقابة الداخلية في حمايةً أصول وممتلكات المؤسسة باستخدام الأمثل لمواردها
- من خلال ما سبق يمكن القول ان نظام الرقابة في المؤسسة يساهم في تحسين ابعاد جودة المعلومة المحاسبية المتمثلة في المصداقية والحيادية والملاءمة؛
- وأن هذا النظام كلما كان فعال كلما أدى إلى توفير معلومات محاسبية ومالية ذات جودة؛
- تتوقف كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية على مدى توافر مجموعة من الإجراءات والسياسات المسطرة مسبقا في مؤسسة

الدراسة الميدانية:

اختبار الفرضيات: في البداية وضعنا الفرضية الرئيسية التالية: **أن نظام الرقابة الداخلية من خلال اجراءاته ومن خلال مبادئه يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية.**

من خلال تحليل المقابلات تم ملاحظة ان نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين جودة المعلومة المحاسبية والمالية، حيث تتضمن الرقابة الداخلية مجموعة من الاجراءات منها تقسيم المهام، ومنها الرقابة القبلية والرقابة البعدية كل هذا يساهم في تحسين ابعاد جودة المعلومة المحاسبية والمالية.

اما بالنسبة للفرضيات الفرعية فهي كمايلي:

الفرضية الفرعية الاولى: يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق مصداقية المعلومة المحاسبية والمالية من خلال التأكد من صحة البيانات التي تم تسجيلها.

من خلال تحليل المقابلات تم ملاحظة ان اجابات جميع المستجوبين تتفق على ان هذا النظام يساهم في تحقيق مصداقية المعلومة المحاسبية والمالية، وذلك من خلال تقديم معلومات تم اعدادها وفقا لبيانات صحيحة من جهة ومن جهة اخرى تقديم بينات يمكن الاعتماد عليها.

الفرضية الفرعية الثانية: يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق ملائمة المعلومة المحاسبية والمالية وذلك من خلال تقديم المعلومات كل المعلومات في الوقت الملاءم.

من خلال تحليل المقابلات كذلك تم ملاحظة ان اجابات جميع المستجوبين تتفق على ان هذا النظام يساهم في تحقيق خاصية الملائمة، من خلال تقديم معلومات شاملة لكل المستخدمين من جهة ومن جهة اخرى ان هذه المعلومات تم تقديمها في الوقت المناسب وفقا لاحتياجات المستخدمين.

الفرضية الفرعية الثالثة: يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق خاصية الحيادية من خلال التأكيد على نشر كل المعلومات ولكل الافراد.

من خلال تحليل المقابلات تم ملاحظة ان اجابات جميع المستجوبين تتفق على ان هذا النظام يساهم في تحقيق حيادية المعلومة المحاسبية والمالية، حيث ان المعلومة المالية والمحاسبية المقدمة خاصة بالوضعية المالية للشركة، ومن جهة اخرى عدم اخفاء اي معلومة مالية عن المستخدمين.

ثالثا اقتراحات البحث

- ضرورة تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية من أجل حماية أصول المؤسسة؛
- ضرورة الاعتماد على خبراء متخصصين في وضع النظام الرقابي؛
- ضرورة الرفع من المستوى العلمي والتأهيل للموظفين القائمين بالعملية الرقابية بكل أنواعها؛
- يجب أن يتسم نظام الرقابة الداخلية بالمرونة، لأن المؤسسة تعمل في ظل عوامل ديناميكية ومتغيرة وبالتالي يتحتم أن يتكيف نظام الرقابة الداخلية مع هذه العوامل؛

- يجب رفع مستوى العلمي والتأهيلي للموظفين القائمين بالعملية الرقابية بكل أنواعها؛
- يجب استشارة موظفين في تحديد إجراءات نظام الرقابة الداخلية؛
- ضرورة توعية العمال بأهمية تطبيق الإجراءات والقواعد من أجل الحصول على كفاءة أكبر لإدارة موارد المؤسسة الذي لا يكون إلا من خلال توفير معلومات محاسبية ذات جودة.

رابعا أفاق الدراسة

عالج هذا البحث إشكالية دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، شملت الدراسة مجموعة من الموظفين داخل المؤسسة وبعض الأساتذة، وقد حاول البحث الإجابة عن الإشكالية المطروحة باستعمال رق تحليل المقابلة، وإذا كانت هذه الدراسة قد كشفت عن الدور الفعال لنظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية والمالية لهذه المؤسسة، ويعتبر بحثنا هذا بداية انطلاقه لبحوث أخرى جديدة نقترح منها:

- دور الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر المالية في المؤسسة الاقتصادية؛
- دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر لأنظمة المعلومات؛
- أثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية على تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية؛
- دور نظام الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي.

1. مقالات ومجلات

2. ,IIAمعهد مدقيق الداخلين..(2009) .

3. *الجريدة الرسمية*28 ,صفحة(2009) إتفاقات دولية قوانين ومراسيم قرارات واراء مقررات مناشير إعانات وبلاغات.

4. الجريدة الرسمية عدد19 ,(2009) .مارس 25

5. بلمادني, محمد طالب عبد العزيز .(2020) .مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية .*مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة*.101 ,

6. بلمداني, عبد العزيز(2000) ,أكتوبر مساهمة حكومية الشركات في تحسين القوائم المالية .*مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة*.102 .p ,

7. بوضياف, فوزي الحاج احمد ,رحيمة العيفة سارة .(2021) .المنظور الاخلاقي للمحاسبة الابداعية وأثره على القوائم المالية .*مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة*.44 ,

8. توفيق, عبد الرحمان .(2014) .*القوائم المالية ومخرجات العمل المحاسبي* .مصر.

9. جبور, علي. سايح ,2022) .ماي .(التدقيق الخارجي كألية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية .*مجلة المنهل الاقتصادية*.56 .p ,

10. جودي محمد رمزي. تكامل معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية ودورهما في تحقيق جودة القوائم المالية.

11. سلم شيخي، و مريم رياض. (2021). التدقيق الداخلي كأداة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. *مجلة البحوث في علوم المالية والمحاسبة*. *6*، الصفحات 87-64. الجزائر: المركز الجامعي مرسلي عبد الله- تيبازة.

12. طاهر شريف حسان . (2019). أثر تكنولوجيا المعلومات على جودة المعلومات المحاسبيةواتخاذ القرارات الاستثمارية. *مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية*، صفحة 3635.

13. طباييية, سليمة جودي, محمد رمزي تكامل معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية ودورها في تحقيق جودة القوائم المالية.(p. 5-4) ,.

14. طواهرمحمد تهامي , مسعودة صديقي(2003), المراجعة وتدقيق الحسابات . *الاطار النظري والممارسات التطبيقية* .بن عكنون , الجزائر : ديوان المطبوعات .

15. علي الجواهرة الكريمة .(2012) .*التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات* .القاهرة: المنظمة العربية لتنمية مصر الجديدة.

16.قمان عمر , (2019) .أهمية جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية والخارجية .*مجلة الدراسات الإقتصادية المعاصرة* .142-127 pp. ,*4*,

17.معالي فهمي حيدر, (2002) .نظم المعلومات مدخل لتحقيق الميزة التنافسية .الاسكندرية , مصر: الدار الجامعة.

18.جعفر, عبدالله .(2003) .لمعلومات المحاسبية والقياس المحاسبي .الاردن: مكتلة الفلاح دار لنشر وتوزيع.

2.الكتب

19.الجعرات, خالد. .(2008) .*معايير التقارير المالية الدولية 2007* .الاردن: دار إثراء للنشر والتوزيع.

20.الحسبانعطا الله أحمد سويلم (2009) .*الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات* .عمان: دار الراية لنشر والتوزيع.

21.زاهد محمد ديري, .(2011) .*الرقابة الادارية* .عمان: دار المسيرة لنشر والتوزيع.

22.عبدالصمد, عمر علي .(2018) .*التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي* .حي لابرويار بوزريعة الجزائر: دار هومة.

23.عصيمي أحمد زكريا .(2011) .*نظم المعلومات المحاسبية مدخل معاصر* .الرياض مملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.

24.لطفى, أمين السيد احمد. .(2005) .*نظرية المحاسبية* . الاسكندرية: دار الجامعة.

25.محمد فتحي, (2003) .*مصطلحات ادارية ايضاح وبيان* .مصر, دار التوزيع والنشر الإسلامية.

26.خضراوي, محمد. يوسف .(2001) .*نظم المعلومات المحاسبية* .عمان: دار وائل لنشر.

3.المذكرات

27.محمود أبوشالة أبو قاسم . (2022). الافصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية(أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسير ، بسكرة : جامعة محمد خيضر .

28.دحو عامر الحاج , (2017/2018) .التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية .*اروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الثالث في علوم التسيير* .أدرار, قسم علوم التسيير.

29.أحمد وجدان علي, دورالرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة .*رسالة لنيلشهادة الماجستير في العلوم التجارية* .الجزائر, محاسبة وتدقيق.

30.الشلتوني, فايز. زهدي .(2005) .مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية الازمة لمستخدمي القوائم المالية .*رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجيستير* .قسنطينة, قسم المحاسبة والتمويل.

31.بوطور فضيلة, .(2007) دراسة وتقيم نظام الرقابة الداخلية في البنوك .*مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسير* . مسيلة: جامعة محمد بوضياف.

32.بوعلام, صالحي .(2009/2010) .أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وافاق تبني وتبيق النظام المحاسبي المالي .*مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستير في العلوم التجارية* .قسم العلوم التجارية.

33.جبار مصطفى أحمد .(2021) .نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإكتروني وأثره على تقويم الأداء في المصارف . *رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية و الإدارية قسم المالية والمحاسبة* .اربيل: جامعة الشرق الاوسط معهد الدراسات العليا.

34.سائب رامي, .(2011) .أثر استخدام معالجة الألية للبايانات محاسبية في فعالية نظام الرقابة الداخلية .*مذكرة لنيل شهادة ماجستير* . بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.

35.شبير, احمد عبد الهادي .(2005/2006) .دور المعلومات في اتخاذ القرارات الادارية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في فلسطين . *مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل* .غزة.

36.شعت محمد حيدر موسى,(2007). أكتوبر .(اثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية .*بحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة المجاستير .دراسة تبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين* .غزة, التجارة.

37.صباحي نوال, .(2010/2011) .الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبية وأثرها على جودة المعلومة، .*مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير* .الجزائر.

38.علوان , محمد لمين .(2017) .دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية .*رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث العلوم التجارية تخصص محاسبة* . بسكرة: جامعة محمحد خيضر بسكرة.

39.قوادري, محمد .(2010) .قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبية الدولية .*مذكرة ماجستير* .بليدة, قسم علوم التجارية.

40.لزعر, محمد سامي .(2011/2012) .التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي .*مذكرة ماجيستير* . قسنينة, قسم التسيير.

41.ناجي بن يحى. (2013). دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الافصاح المحاسبي (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير ، بسكرة: جامعة محمدخيضر بسكرة .

الفهرس

البيان	الصفحة
الشكر والتقدير	
الاهداء	
ملخص	
قائمة الجداول	
قائمة الاشكال	
قائمة الملاحق	
مقدمة	
الفصل الأول: الإطار النظري	2
المبحث الأول: ماهية القوائم المالية	3
المطلب الأول: تعريف وأشكال القوائم المالية	3
المطلب الثاني: محددات التي تتكون منها القوائم المالية	21
المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية	23
المبحث الثاني: أساسيات حول جودة المعلومات المحاسبية والمالية	26
المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية والمالية	26
المطلب الثاني: جودة القوائم المالية	30
المطلب الثالث: خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية	32
الفصل الثاني: الإطار النظري	37
المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية	38
المطلب الأول: عموميات نظام الرقابة الداخلية	38
المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية	45
المطلب الثالث: مكونات (معايير) نظام الرقابة الداخلية وفق COSOومسؤوليتها	47
المبحث الثاني: علاقة نظام الرقابة الداخلية بتحسين جودة المعلومة المحاسبية والمالية	50

المطلب الأول: مدى مساهمة الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية	50
المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل النظم المعلومات المحاسبية والمالية	53
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	61
المبحث الأول: عموميات مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة	62
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية لصناعات النسيجية من نشأتها حتى تقسيمها	62
المطلب الثاني: التعريف بالمنتوج محل الدراسة ومراحل انتاجها	64
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة النسيج والتجهيز TIFIB	67
المبحث الثاني: تحليل مقابلة في مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة	70
المطلب الأول: تحليل الكيفي للمقابلات	70
الخاتمة	74
قائمة المراجع	77
الفهرس	80
الملاحق	

المـــــلاحـق

دليل مقابلة خاص بموضوع: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

1. كيف تساهم الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟

.....
.....
.....
.....
.....

2. في رأيك كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق مصداقية المعلومة المحاسبية والمالية؟

.....
.....
.....
.....
.....
.....

3. كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق ملائمة المعلومة المحاسبية والمالية؟

.....
.....
.....
.....
.....
.....

4. تعمل المحاسبة على تحقيق حيادية المعلومة المحاسبية والمالية؟ في رأيك كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيقها؟

.....
.....
.....
.....
.....

5. يعمل المحاسب على تحقيق جودة المعلومة المحاسبية والمالية في رأيك يكف يمكن تحقيقها؟

.....
.....
.....
.....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

بسكرة في: .....

إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ (ة): جودي محمد رمزي

الرتبة: أستاذ التعليم العالي

قسم الارتباط: قسم محاسبة ومالية

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر للطلبة: 1- إلهام بوريدة 2- بن ستوية عبلة

الشعبة: **العلوم المالية والمحاسبة**

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة معلومات المحاسبية والمالية

أرخص بطبع مذكرة الماستر المذكور.

الأستاذ المشرف **رئيس القسم**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية

الرقم : 76 / ك.ق.ت.ت / 2023

بسكرة في : 22 - 02 - 2023

إلى السيد : مدير مؤسسة النسيج
والتجهيز TIFIB بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالبان :

1 – **بروبة إلهام**

2 – **بن شوية عبلة**

المسجلان بالسنة : **ثانية ماستر** تخصص : **محاسبة وتدقيق**

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية "

تحت إشراف : **د/ جودي محمد رمزي**

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

TEXTILES TEXALG SPA
UNITE PRODUCTION BISKRA
الموارد البشرية
شهباوي محمد

عميد الكلية

نائب العميد للدراسات و المسائل
بالطلبة
د. غربي وهيبة

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 .....

الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): الطاهر بروبة ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث ..... طالبة .....

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 208233739 والصادرة بتاريخ 2022/04/05 .....

المسجل(ة) بكلية / معهد كلية علوم اقتصادية قسم علوم مالية ومحاسبة .....

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،

عنوانها: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية - مذكرة ماستر .....

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/06/07 .....

توقيع المعني (ة)

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في 2020 ماي 27 .....

الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): بن شويخ عبلة الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالبة

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 029591266 والصادرة بتاريخ 2018/03/12

المسجل(ة) بكلية / معهد علوم الطبيعة والحياة قسم

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،

عنوانها: دور نظام الوقاية الداخلية في تحسين جودة المعلومات الحاسوبية

وطالبية / مذكرة ماستر

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2020/06/07

توقيع المعني (ة)