الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: تدقيق محاسبي

عنوان المذكرة

مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل الرقابة الداخلية لدى المؤسسة الإقتصادية

إعداد الطالبة: **تحت إشراف الأستاذة:**

- بوكراع سكينة **- درقاوي أسماء**

أعضاء لجنة المناقشة

- د/	**جامعة مستغانم**	**رئيسا**
- درقاوي أسماء	**جامعة مستغانم**	**مقررا**
- د/	**جامعة مستغانم**	**مناقشا**

السنة الجامعية: 2016/2015

قائمة

الجداول

قائمة الجداول:

رقم الجداول	العنوان	الصفحة
1.1	أوجه الاختلاف بين البيانات و المعلومات المحاسبية	10
2.1	خطوات المعالجة المحاسبية للبيانات	31
3.1	أنواع التقارير	35
1.2	الاختلاف بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية	91
2.2	الأساليب التي يعتمد عليها المراجع	118
1.3	قائمةالاستقصاء	164

قائمة
الأشكال

قائمة الاشكال:

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
1.1	النمودج الأساسي لنظام المعلومات	12
2.1	خصائصالمعلومات المحاسبية	25
3.1	تصور عام لنظام المعلومات المحاسبي	28
4.1	المعالجة في نظام المحاسبي	29
5.1	الدورة المحاسبية	30
6.1	تدفق المعلومات	41
1.2	اشكالو رموز خريطة التدفق	116
2.2	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	124
1.3	هيكل تنظيم لشركة سوناطراك	137
2.3	الهيكل التنظيمي للمركب GNL2/Z	139

تشكرات

الحمد لله العلي القدير الجليل الأعظم الرب الأكرم عز وجل و الشكر على نعمه التي لا تعد و لا تحصى رزقنا بالفعل لنفكر و بالعلم لتدبر، الذي أنار لنا الحياة و علمنا ما لا نعلم، نحمده على نعمه و ما وهبنا إياه سبحانه و تعالى و نصلي و نسلم على سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم و على آله و صحبه أجمعين.أما بعد:

أتقدم بجزيل الشكر إلى:

كل من كان لي عونا و سندا عرفانا بالجميل و بكل ما قدموه لي مهما مر علي الدهر لن تنجلي، و إلى:

الأستاذة المشرفة"درقاوي أسماء" التي كانت السند و العون و التي لم تبخل علي بما لديها من معلومات و إرشادات، فجزاها الله خيرا.

كما أشكر كل عمال مركب "GNL2/Z" خاصة السيد رضا داني و مراد و إبتسام اللذين لم يبخلوا علي بالمعلومات و الوثائق الخاصة بهذا الموضوع.

و إلى كل أستاذ صادفني في الحياة الدراسية.

و إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في انجاز هذه المذكرة.

المقدمة العامة

لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي في خاصة بعد التحولات الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والتكنولوجية التي يشهدها عالم الأعمال، فكانت لهذه التحولات أثار مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات المالية والمؤسسات، فهذا التطور الاقتصادي مس حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميز في وقتنا الحاضر بكبر وتعقد الوظائف المكونة لها وتشابكها، وأصبحت مجبرة على التعايش مع المعطيات الجديدة، وبعد أن كان هدف المؤسسة هو تحقيق تقدمها وازدهارها أصبح همها إيجاد حلول تسمح لها بالحفاظ على بقائها ، ونتيجة لتعاظم استخدام الحاسبات الالكترونية و شبكة الانترنت في كافة المجالات عامة و نظم المعلومات المحاسبية خاصة ، فلا شك أننا نعيش عصر ثورة الاتصالات و التقدم في التكنولوجيا المعلومات ، و ما سايره من تعاظم دور المعلومات المالية و المحاسبية ، حيث أصبحت من المدخلات الاستراتيجية للمؤسسة و التي على أساسها تتخذ العديد من القرارات الاستراتيجية للمؤسسة، و لكي تؤدي هذه المعلومات الدور الاقتصادي المنوط بها يجب أن تكون دقيقة و صحيحة و في الوقت المناسب، و هذا لن يتم إلا بتوفير نظام معلومات محاسبي حديث ومتطور.

- ويعتبر نظام المعلومات المحاسبي جزءا من النظام الكلي للمعلومات ويلعب هذا النظام دورا هاما وفعالا يتمثل في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات جاهزة كاملة وأكثر صدق تساعدهم لاتخاذ مختلف القرارات، ويتم توفير هذه المعلومات من واقع البيانات اليومية الفعلية.

- إن هدف نظام المعلومات المحاسبي المالي هو تقديم صورة موثوق فيها عن الواقع المالي والاقتصادي للمؤسسة، وهو يعتمد في ذلك على جمع البيانات المحاسبية الناتجة عن العمليات المحاسبية وتسجيلها ومعالجتها وتقديمها عن طريق الوثائق المحاسبية والتي لها دور فعال في التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة.

- لذا ومن أجل تحقيق الجدوى الاقتصادية لمخرجات النظام المحاسبي يجب أن يتوفر النظام على وسائل وإجراءات متبعة للتأكد من الصحة الحسابية لما هو مدون في السجلات، ومدى إمكانية الاعتماد عليها وحماية الموجودات ورفع كفاءة الأداء وتنفيذ السياسات المرسومة ويمكن تطبيقها باستخدام الرقابة الداخلية.

- **طرح الإشكالية:**

مما سبق تبرز إشكالية هذا الموضوع كالآتي:

- كيف يمكن مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل الرقابة الداخلية لدى المؤسسة الاقتصادية؟

ماهي الأسس والخصوصيات التي يرتكز عليها النظام المحاسبي المالي؟

ماهي المراحل لتي يمر بها النظام المحاسبي المالي لاستخلاص المعلومات؟

ماهي مقومات نظام الرقابة الداخلية الجيد في المؤسسة؟

ماهي الإجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية في المؤسسة؟

ما مدى أهمية نظم الرقابة الداخلية في تحقيق فعالية النظام المحاسبي؟

- **الفرضيات:**

والإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على الفرضيات التالية:

- يتمتع النظام المحاسبي بخصوصيات ويرتكز على مجموعة من المبادئ والمقومات يتبعها لتحقيق أهدافه.

- يقوم النظام المحاسبي المالي بثلاث خطوات لاستخلاص المعلومات حيث يقوم بجمع البيانات تم معالجتها للحصول على المعلومات.

- يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم الأساسية.

- الوحدة الاقتصادية الإجراءات الرقابية الداخلية المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من الأساليب التي تطبق على العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية.

- يقوم نظام الرقابة الداخلية بتوفير أساليب تسمح بمعرفة إجراءات عمليات التسجيل التي تعمل على منع الأخطاء ومنه صحة البيانات التي يستخدمها النظام المحاسبي.

- **أهداف البحث:**

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فيما يلي:

- محاولة تقديم نظام المعلومات المحاسبي.

- محاولة الإلمام بالإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية.

- محاولة إبراز إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية.

- محاولة إبراز تأثير تكنولوجيا المعلومات والاتصال على كل من نظام المعلومات المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

- **أهمية البحث:**

تنبع أهمية البحث من أهمية نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر الركن الأساسي الذي من الواجب على الإدارة أن تضعه وتكفل الالتزام بسياسته وإجراءاته خاصة مع التطورات الهائلة فهو يعتبر من أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسات حيث أن وضع نظام الرقابة الداخلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية ويتم تطبيقه من طرف الأفراد والإدارة يضمن حسن سير النظام المحاسبي وبالتالي الدقة في مخرجاته.

- **أسباب اختيار الموضوع:**

هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي و ما هو موضوعي نوجزها فيما يلي :

- الاهتمام بالموضوع و إرادة البحث في هذا المجال و الرغبة في الاطلاع على جانبه النظري و التطبيقي .
- إثبات العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية.
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية نظرا لأهمية الموضوع بالنسبة للمؤسسات.

المنهج المستخدم:

اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج التاريخي بما يتناسب مع سرد التطور التاريخي للمحاسبة و المنهج الوصفي التحليلي في التطرق إلى الإطار النظري و التطبيقي للموضوع .

الدراسات السابقة :

في حدود علم الباحث فإنه لا توجد دراسات سابقة كافية عن نظام المعلومات المحاسبي و الرقابة الداخلية في نفس الوقت إلا أنه يوجد بعض الدراسات التي تناولت موضوع نظام المعلومات المحاسبي أو نظم الرقابة و المراجعة كما يلي :

- **محمد لمين عيادي** :

" مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة "

البحث عبارة عن رسالة ماجستير في علوم التسيير بجامعة الجزائر لسنة 2007-2008، تطرق فيها صاحبها إلى الجمع بين نظام المعلومات المحاسبي و المراجعة الداخلية في نفس الوقت مع دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية.

- **شعباني لطفي**:

" المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة "

البحث عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر لسنة 2004/2003، تطرق فيها صاحبها إلى موضوع المراجعة الداخلية مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونا طراك.

- **عزوز ميلود** :" دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية "

البحث عبارة عن رسالة ماجستير تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات بجامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، تطرق فيها صاحبها إلى الجمع بين المراجعة و الرقابة الداخلية في نفس الوقت.

خطة البحث:

و للإجابة على إشكالية البحث و كذا الأسئلة الفرعية المطروحة فقد تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة و تعقبهم خاتمة.

حاولنا في الفصل الأول عرض نظام المحاسبي المالي من خلال ثلاث مباحث يحتوي المبحث الأول على عموميات حول نظام المعلومات المحاسبي و تم التطرق في المبحث الثاني إلى الدورة المحاسبية وبيان أثر استخدام الحاسوب على النظام المحاسبي، أما المبحث الثالث يحتوي على عرض الإطار العم للنظام المحاسبي المالي الجديد.

أما الفصل الثاني تحت عنوان دور نظام الرقابة الداخلية في تقييم النظام المحاسبي فقد قسم هو الأخر إلى ثلاث مباحث سنتناول في المبحث الأول ماهية نظام الرقابة الداخلية، و خصصنا المبحث الثاني لنظام الرقابة الداخلية المحاسبي و المبحث الثالث لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

و في الفصل الثالث و الأخير دراسة حالة سوناطراك مركب -GNL2Z- متضمنا بدوره ثلاث مباحث خصصنا المبحث الأول منها لتقديم مركب -GNL2Z- ، لننتقل من خلال المبحث الموالي إلى مقومات النظام المحاسبي الملي لمركب -GNL2Z- ،أما المبحث الأخير فقد حاولنا من خلاله عرض مقومات نظام الرقابة الداخلية على مستوى مركب GNL2Z بالإضافة إلى تقييم مدى فعالية النظام المحاسبي المالي.

خطة البحث:

و للإجابة على إشكالية البحث و كذا الأسئلة الفرعية المطروحة فقد تم تقييم البحث إلى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة و تعقبهم خاتمة.

حاولنا في **الفصل الأول** عرض النظام المحاسبي المالي من خلال ثلاث مباحث يحتوي المبحث الأول على نظم المعلومات المحاسبية و تم التطرق في المبحث الثاني إلى الدورة المحاسبية و تطور آليات نظام المعلومات المحاسبي. أما المبحث الثالث يحتوي على عرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجديد.

أما **الفصل الثاني** تحت عنوان دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية فقد قسم هو الأخر إلى ثلاث مباحث سنتناول في المبحث الأول الطبيعة الأولية الداخلية، و خصصنا المبحث الثاني لنظام الرقابة الداخلية المحاسبي و المبحث الثالث لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

و **في الفصل الثالث** و الأخير دراسة حالة سوناطراك لمركب GNL2Z.

الفصل الأول

تمهيد :

تعتبر المحاسبة نظاما يهدف لجمع، تحليل، معالجة البيانات وتوصيل المعلومات المحاسبية والمالية المتعلقة بمؤسسة معين إلى أطراف مختلفة لها فائدة من الاطلاع على هذه المعلومات، ولقد ازدادت أهمية أنظمة المعلومات المحاسبية في ظل الثورة العلمية والتقنية التي نعيشها، وأصبحت من أهم الأنظمة التي تزود مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات جاهزة صحيحة و دقيقة في الوقت المناسب تساعدهم لاتخاذ القرارات السليمة ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق التقارير و القوائم.

وسنحاول من خلال هذا الفصل تناول ثلاثة مباحث تضم العناصر التالية

- نظام المعلومات المحاسبي.
- الدورة المحاسبية وتطور آليات نظام المعلومات المحاسبي.
- عرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجديد.

المبحث الأول : نظام المعلومات المحاسبي .

المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية .

أولا المفاهيم الأساسية :

1- البيانات :

هي تمثيل رمزي للحقائق تصف الأشخاص، أو الأماكن، أو الأشياء، أو الأفكار، أو الأحداث، أو مزيج منها[1]

2- المعلومات :

المعلومات هي بيانات تم تجهيزها،ولها معنى لمستلمها أو مستخدمها،ولها قيمة حقيقية أو متوقعة في العمليات الجارية أو المستقبلة لاتخاذ القرارات،ويجب أن يضيف إلى ما نعرفه عن حدث أو مكان،وأن توضع لمستلمها شيء لا يعرفه ولا يمكن التنبؤ به[2].

الجدول رقم (1- 1) : أوجه الاختلاف بين البيانات و المعلومات المحاسبية :

أوجه الاختلاف	البيانات	المعلومات
طبيعتها	مواد خام تمثل قيم وحقائق أولية	قيم و حقائق نهائية
موقعها في النظام المحاسبي	تمثل المدخلات في النظام	تمثل المخرجات في النظام
مصدرها	المستويات الدنيا داخل النظام وخارجه	المستويات الدنيا داخل النظام

[1] :محمد الفيومي محمد،2005، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار ايجيت، مصر، ص11

[2]: المرجع السابق، ص36.

دلالتها	ذات دلالة تاريخية بدرجة كبيرة	ذات دلالة مستقبلية تنبؤية
قيمتها الاقتصادية	ذات دلالة اقتصادية بسيطة	ذات دلالة اقتصادية عالية
أثرها على القرارات	ليس لها تأثيرها مباشر على القرارات	ذات تأثير مباشر في ترشيد القرارات
العلاقة بين مفرداتها	مفرادات مستقلة عن بعضها البعض	ترتبط بعلاقة تبادلية متشابكة

المصدر: أحمد عبد الهادي شبير،2006، دور المعلومات المحاسبة في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، منشورة، الجامعة الإسلامية عزة، فلسطين، ص34.

3– النظام:

لقد تطرق العديد من الكتاب إلى تعريف النظام ونذكر:

"النظام هو مجموعة من العناصر المترابطة فيما بينها لتحقيق هدف مشترك"[1]

"النظام هو مجموعة من العناصر و الإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض وتحكمها آليات وعلاقات عمل معينة وفي نطاق محدد بقصد تحقيق هدف معين "[2]

"مجموعة نظم فرعية مترابطة فيما بينها تسمح بالعمل، واتخاذ القرارات،وتخزين المعلومات"[3].

[1] Louis regaud,1994,la mise en place des systèmes d'information « pour la gestion des organisation »,dunod édition, France,p19.

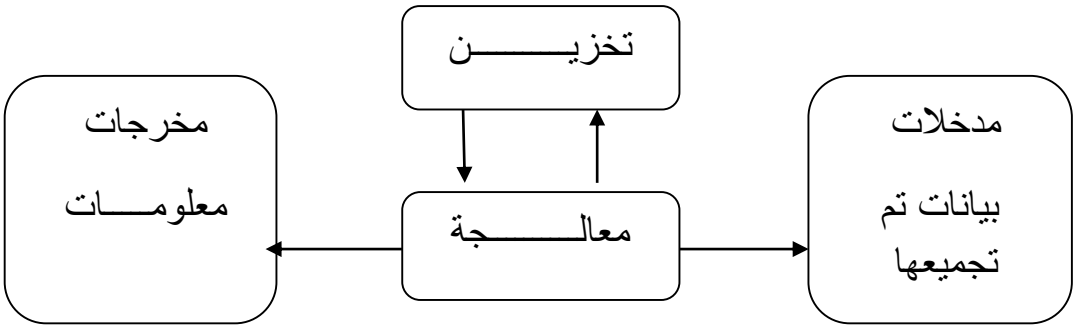
[2]: سليم ابراهيم الحسنية،1998، نظم المعلومات الادارية، مؤسسة الوراق، الأردن ، ص.27.

[3] :camille moigne,2001,organisation du système d'information de gestion,édition foucher,France,p7 .

4- نظام المعلومات :

"هو مجموعة مركبة ومبنية تعمل وفق تقنيات وإجراءات و قواعد موجهة لتحقيق أعمال امتلاك، تخزين، معالجة، ونشر المعلومات بهدف مساعدة الأفراد والجماعات في المؤسسة في اتخاذ قرارات التسيير اعتمادا على مجموعة متكاملة من الموارد البشرية و الحاسوبية التي ترافق عمليات جمع وتخزين ومعالجة ونشر واستخدام المعلومات في مجال وظائف نشاط المؤسسة"[1]

الشكل رقم (1- 1): النموذج الأساسي لنظام المعلومات.



المصدر: ياسر صادق مطيع، طارق سعيد أبو عقاب، 2007، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، الأردن ص39.

ثانيا: مفهوم النظام المحاسبي:

أعطى العديد من الكتاب والمختصين مفاهيم للنظام المحاسبي نتطرق الى البعض منها فيما يلي :

[1] :Armand Dayan et autres,1999, manuel de gestion, volume1, ellipses édition, France, p949.

"النظام المحاسبي هو نظام معلومات جزئي من نظام معلومات كلي في أي وحدة أو منظمة أو مجتمع، والواقع أن نظام المعلومات المحاسبي هو أهم جزئيات أي نظام معلومات في أي وحدة أو منظمة اقتصادية عاملة على تحقيق أهداف معينة بموارد اقتصادية محدودة"[1]

ويوجد فريق آخر يتناول النظام المحاسبي كنظام الاتصال إذ ينظر إلى المحاسبة على أنها أداة للاتصال و إيصال المعلومات المالية لأطراف عديدة سواء داخل المنظمة أو خارجها، لها غالبا على أنها ترجمة عملية للوقائع والمفاهيم الاقتصادية وقد جاء في تقرير جمعية المحاسبين الأمريكية التي أعطت أهمية بالغة لعملية الاتصال[2]

"يعتبر إنتاج البيانات المحاسبية جزءا من وظيفة المعلومات المحاسبي، غير أن المظهر الأساسي للوظيفة يتمثل في عملية الاتصال التي تشمل توزيع بيانات المحاسبة، وتفسير البيانات المعلن عنها في القوائم أو في التقارير المالية، حيث أن ذلك من اختصاصاته بل من واجباته لمساعدة الغير في تفهم الأمور المعقدة في هذه البيانات"

و يعرفه البعض بأنه "شبكة الاتصال الرسمية التي تنتج تلقائيا المعلومات المفيدة التي تساعد المنفذين في تحقيق الأهداف الأساسية و الفرعية المحددة مقدما من خلال التنظيم"[3]

ويظهر لنا التعريف التالي العناصر التي يتكون منها النظام المحاسبي والإجراءات التي تحكم عمل هذا النظام"[4]

"النظام المحاسبي يتكون من مجموعة من المستندات التي تعد المصدر الرئيسي للبيانات المحاسبة ، ومجموعة من السجلات التي تستخدم لتسجيل هذه البيانات تسجيلا تاريخيا وفقا لترتيب حدوثها ثم تبويبها في مجموعات متجانسة من أثارها المالية، وذلك بالإضافة إلى مجموعة القواعد التي تحدد أسس إعداد تلك المستندات والسجلات وفقا للمبادئ المحاسبية المقررة"

[1]: اسماعيل ابراهيم جمعة، عبد الحي مرعي، 1992، نماذج المحاسبة الادارية وبحوث العمليات في اتخاذ القرارات، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، ص9.
[2]: غسان القباني،1988، التقارير المالية المصرفية، معهد الادارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية، ص43.
[3]:عبد المفقود ديبان،1987، تصميم النظام المحاسبي في المنشآت المالية، مؤسسة شباب الجامعة،مصر،ص6.
[4]: شكري حنا طيب، مقداد أحمد الحليلي، 1984، النظم المحاسبية

وعلى ضوء هذا يمكن تعريف النظام المحاسبي على أنه[1]:

"مجموعة متكاملة من الإجراءات الموضوعية لتسجيل الأحداث المالية و العمليات التي تتعلق بمجال أو أكثر من مجالات النشاط الذي تزاوله المنظمة وتحقيق الرقابة عليها"

ونتيجة لتعدد مفاهيم النظام المحاسبي وفي غياب الإجماع حول مفهوم وحيد ومقبول يمكن لنا أن نستخلص من جملة من التعاريف السابقة ما يلي :

"النظام المحاسبي هو مجموعة الوسائل التي تمكن إدارة المنظمة من تجميع وتشغيل وتقرير البيانات الضرورية عن نتيجة الأعمال التي تمت بتوجيهها وإشرافها، ويشتمل النظام المحاسبي على مجموعة من النماذج، السجلات، الإجراءات والوسائل المستخدمة في تسجيل و تلخيص الأحداث المالية ، تقرير البيانات المالية وعرضها في شكل تقارير معبرة عن البيانات المطلوبة من قبل الإدارة لتحقيق الرقابة على الأنشطة ، ولتقديمها إلى الجهات الخارجية المهتمة بأعمال المنظمة لأغراض اتخاذ مختلف القرارات"[2].

المطلب الثاني : وظائف وخصائص نظام المعلومات المحاسبية

التطور الكبير الذي شهده علم المحاسبة، كما العلوم الأخرى تمثل في عدة جوانب، ومن أبرز هذه التطورات هو ابتكار أنظمة محاسبية تعمل بكفاءة وفاعلية، وتعطي مزيدا من الثقة على العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

أولا: وظائف نظام المعلومات المحاسبي :

يؤدي النظام المحاسبي مجموعة من الوظائف ضمن المنظمة تتلخص في الوظائف الرئيسية الأربعة التالية :

[1]: من إعداد الطـالبة.
[2]: من اعداد الطالبة.

1- **تجميع البيانات**[1] : تشمل هذه المرحلة:

- الحصول على البيانات من نظام العمليات وتسجيل هذه البيانات في المستندات و الوثائق الملائمة.
- التحقق من صحة البيانات و تسجيلها على المستندات.
- التأكد من شمولية المستندات وعمالها .

يقوم النظام المحاسبي باستلام المستندات الأساسية الناجمة عن نظام العمليات وعبر مجموعة من الإجراءات يتم التأكد من صحة هذه البيانات و المستندات، على الرغم من إمكانية تسجيل البيانات المتعلقة بأنشطة العمليات على أوراق فارغة في الدفاتر، الا أن الرقابة والدقة الأفضل تتحقق عند استخدام نماذج خاصة للتسجيل تسمى الوثائق الأصلية.

ويؤدي الترقيم المسبق لكل مستند أو وثيقة إلى تحسين الرقابة على مجموعة البيانات، كما تطورت أيضا دقة البيانات لأن الوثائق الأصلية تحدد المعلومات التي يجب تجميعها، أو تتضمن المعلومات الأفضل مثل العناوين.

2- عمليات المعالجة :

يقصد بها معالجة البيانات خلال مجموعة معينة من العمليات الأساسية لتحويلها إلى معلومات إلى معلومات ذات معنى مفيد لمتخذي القرارات[2] وتتمثل هذه العمليات في المراحل التالية[3] :

- نقل محتوى المستندات إلى مستندات أخرى حيث يتم تسجيل قيود العمليات في دفتر اليومية .

[1]: عبد الرزاق محمد قاسم، 2004، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحايبية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، ص46.
[2]: أحمد حسين على حسين،2003-2004، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، دار الجامعية، مصر ، ص32.
[3]: عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص47-48 .

- ترحيل محتوى الوثائق والمستندات إلى السجلات المحاسبية الملائمة حيث يتم ترحيل العمليات المالية إلى دفاتر الأستاذ المساعد ودفاتر الأستاذ العام وتقوم المنظمات بوضع دليل الحسابات وتستخدم دفاتر الأستاذ لتقديم ملخص عن الأوضاع المالية.

- إجراء مجموعة العمليات المقارنة بين محتوى الحسابية على البيانات كعمليات الجمع و الطرح والضرب والقسمة بغرض حساب أرصدة الحسابات ومجموع العمليات المسجلة في اليومية.

- إجراء بعض العمليات المقارنة بين محتوى السجلات المختلفة للتأكد من صحة التسجيل و الترحيل إلى السجلات المختلفة.

3- توليد المعلومات[1] :

هي توفير المعلومات المفيدة للإدارة لاتخاذ القرارات وللمستفدين الخارجيين، ففي الأنظمة اليدوية يتم تأمين تلك المعلومات على شكل تقارير تصنف في فئتين رئيسيتين:

1. القوائم المالية :

يتضمن سلسلة من العمليات تبدأ بإعداد ميزان المراجعة حيث يتم تصنيف أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ العام و التأكد من أن الأرصدة المدنية الإجمالية للحسابات مساوية الأرصدة الدائنة الإجمالية للحسابات الأخرى، وطالما يتم إعداد ميزان المراجعة وتحقيقه يتم وضع قيود التسوية اللازمة ومن ثم يتم إعداد ميزان المراجعة المعدل ويتم اختباره من أجل إثبات مساواة المبالغ الدائنة مع المبالغ المدينة .

[1]: عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص49-50

ويمكن الاستفادة من ميزان المراجعة المعدل في إعادة قائمة الدخل،ثم يتم إعداد قيود الإقفال لإغلاق كل حسابا المصاريف والإيرادات، وتحويل مبلغ الدخل أو الخسارة الصافية إلى حساب حقوق الملكية المناسب ثم يتم إعداد الميزانية الختامية، وأخيرا قائمة التدفقات النقدية باستخدام المعلومات من قائمة الدخل والميزانية الختامية.

2. التقارير الإدارية :

يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبي،قادر على تزويد الإداريين بالمعلومات التشغيلية التفصيلية حول أداء الشركة، مثلا تقارير حول حالة المخزون، الربحية ،النسبية للمنتجات،الأداء النسبي للمتحصلات النقدية .

3. تأمين رقابة فعالة على الأصول والبيانات[1]:

هي توفير رقابة داخلية كافية لتحقيق ثلاثة أهداف رئيسية وهي:

- تأكيد ثقة بالمعلومات المنتجة من خلال النظام .
- تأكيد القيام بنشاطات العمل بشكل كفؤ ودقيق لكي تكون هذه الأعمال متطابقة مع السياسات الإدارية.
- حماية أصول المنشأة وبياناتها.

تستخدم المنظمات مجموعة من الإجراءات لتحقيق رقابة داخلية فعالة على العمليات ضمن المنظمة ومن أهم هذه الإجراءات :

- التحديد المسبق للصلاحيات و المسؤوليات عن تنفيذ الأعمال والأنشطة.
- الفصل بين الوظائف والمهام ذات العلاقة ببعضها .

[1]: عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق ،ص51-

- تأمين التوثيق الكافي والملائم لكل الفعاليات و الأنشطة .
- حفظ الأصول والسجلات بطريقة جيدة ومأمونة.
- التقويم المستقبل للأداء في مختلف الوحدات التنظيمية داخل المنظمة.

ثانيا: خصائص نظام المعلومات المحاسبي:

نظام المعلومات المحاسبي يتميز بعدة خصائص إذا ما توفرت فيه تجعله نظاما معلوماتيا حيويا في المؤسسة المتواجدة فيها، ومن أهم خصائص نظام المعلومات المحاسبي التي تجعله كفؤا وفعالا ما يلي[1] :

- يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات وتحويلها لمعلومات محاسبية .
- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة لديها
- أن يكون سريعا و دقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والكيفية المخزنة في قواعد بياناته ذلك عند الحاجة إليها .
- أن يتصرف بمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة التي تحدث في المؤسسة .
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المتمثلة في التخطيط لأعمال المؤسسة المستقبلية.

[1]: عبد الفتاح صحن و آخرون،2004، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، ص34.

- نموذج نظام المعلومات المحاسبي يعطي صورة واضحة عن مكونات النظام وتفاعله مع البيئة والإدارة، حيث يحصل النظام على البيانات من البيئة والأنظمة الفرعية الأخرى في المؤسسة، ليخزنها النظام في قواعد بياناته المحسوبة والتي تسترجع منها هذه البيانات فيما بعد لإجراء المعالجة عليها من عمليات حسابية ومحاسبية لتتشكل في النهاية المعلومات المحاسبية التي تخدم الإدارة والبيئة الداخلية والخارجية في اتخاذ القرارات المختلفة.

المطلب الثالث: مبادئ ومقومات النظام المحاسبي

أولا: مبادئ النظام المحاسبي:

يرتبط تصميم النظام المحاسبي بمجموعة من المبادئ الأساسية نتناول البعض منها[1]:

1- مبدأ التكلفة المناسبة:

يعتبر من أهم المبادئ التي توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات، وتحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة ومناسبة لحجم المنظمة وإمكانيتها المالية، ويجب توفر شرطين أساسيين وهما:

- ✓ **شرط إجباري** : ويتمثل في ضرورة ضمان النظام المحاسبي وتحقيق الحد الأدنى من الإجراءات التي تعمل على توفير المعلومات اللازمة وتضمن متطلبات نظام الرقابة الداخلية .
- ✓ **الشرط الاختياري:** ويتمثل في إمكانية عل النظام المحاسبي ذو قدرة عالية على تزويد الإدارة بمعلومات أوفر وأدق، وكذا تحقيق فاعلية قصوى لنظام الرقابة الداخلية.

2- مبدأ الثبات في إعداد التقارير:

[1]: منير محمود سالم ، رمضان محمد غنيم، 1986، نظم المعلومات المحاسبية، جامعة القاهرة مصر، ص38.

يتطلب أن تكون مخرجات النظام معدة بطريقة واحدة وثابتة في كل الدورات، حتى يتمكن المستعملون لها من المقارنة بين عدة سنوات والاستفادة منها، للحصول على بيانات محاسبية تمتاز بالدقة والسرعة وبتكاليف مقبولة ،كما يساعد على زيادة الرقابة الداخلية في النظام المحاسبي.

3- مبدأ عمل الإنسان في إعداد التقارير :

الفرد هو الثروة الحقيقية للمنظمة ، لذلك وجب مراعاة جانب العلاقات الإنسانية بالتركيز على توفير الظروف الملائمة والمحفزة للأفراد لأداء مهامهم بشكل جماعي، والقيام بدراسة مستضيفة لنفس البشرية وميولها لأن العنصر البشري له دور فعال.

4- مبدأ الهيكلة:

إن تصميم نظام المعلومات المحاسبية يتطلب مراعاة ما يتضمنه الهيكل التنظيمي للمنظمة من خطوط السلطة والمسؤولية، لأنه على أساسها توضع أساليب الضبط والرقابة الداخلية، وتحدد أيضا خطوط الاتصال اللازمة لتدفق البيانات والمعلومات من والى نظام المعلومات المحاسبية، ومما لا شك فيه أن مبدأ مراعاة الهيكل التنظيمي يستوجب تحديد البيانات المطلوبة ومدى فائدتها لإدارات و أقسام الوحدة الاقتصادية ووضع نظام سليم لمراقبتها.

5- مبدأ الضبط والرقابة الداخلية:

إن الهدف من مخرجات النظام المحاسبي هو توفير معلومات دقيقة، صحيحة، وصادقة تكون قاعدة القرار السليم، لذلك يجب أن يتوفر على إجراءات تنظيمية متكاملة تضمن هذه الدقة وتمنع كل الأخطاء ، وأسلوب لضبط الداخلي أضيف نطاقا من المراقبة الداخلية ، لأنه يوفر الأساليب التي تساعد على التحقق التلقائي من صحة البيانات وتمكين العاملين من تقليل فرص الوقوع في الأخطاء فاستخدام حسابات المراقبة ونظام الجرد المستمر و الفعلي تعد الأمثلة على نظم الضبط الداخلي .

6- مبدأ التوقيت السليم: إن نتائج النظام توجه إلى جهات مختلفة لتتخذ القرارات المناسبة لذلك يجب أن يكون النظام المحاسبي المصمم قادرا على توفير هذه النتائج ي الوقت المناسب وبالنوعية الجيدة.

7- مبدأ المرونة : يجب أن يكون نظام المصمم مرنا ليواجه كل التغيرات التي تحدث في المستقبل مع مراعاة الثبات والاستمرار في عرض البيانات، بحيث يمكن التعديل حسب الظروف التي تواجه المنظمة دون المساس بمبدأ الثبات والاستمرار.

8- مبدأ إعداد التقارير : يجب على النظام المحاسبي أن يكون قادرا على إصدار التقارير الداخلية والخارجية التي تعد وسيلة اتصال مابين المستويات الإدارية داخل الوحدة الاقتصادية، ما يجب أن تعد هذه المخرجات بشيء من الدقة تؤهلها لأن تكون قاعدة سليمة لاتخاذ القرارات .

ثانيا: مقومات النظام المحاسبي:

يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة من المقومات تعمل جميعها على تحقيق الهدف المسنود من تصميم هذا النظام، نعرض أهمها فيما يلي :

1- **المستندات** : تعتبر من مدخلات النظام المحاسبي وهي في غاية الأهمية وأن سلامتها تعني سلامة المراحل الأخرى في النظام، لذلك وجب الإلمام بمبادئ التي تحكمها ومنها ما يلي[1]:

- ✓ استخدام أقل عدد ممكن من المستندات .
- ✓ التبسيط والوضوح في تصميم المستندات وإهمال كل ماهو غير ضروري من المعلومات .
- ✓ استخدام عدة صور من نفس المستند .

[1]: شكري حناطيب، مقداد أحمد الحليلي، مرجع سبق ذكره، ص34.

- ✓ منع الازدواج في جمع البيانات وتسجيل العمليات.
- ✓ أن تلبي المستندات أغراض الرقابة.

وتعتبر المستندات في دورتها المنتظمة أداة هامة في للنظام المحاسبي، ويمكن قياس كفاءة الدورة المسندية حسب البيانات و المعلومات الصحيحة المجمعة عن العمليات المالية التي تقوم بها المنظمة على وجه السرعة، وضبطها بما يكفل تحقيق أسس المراقبة الداخلية على عمليات المنظمة وتحقيق سلامة التوجيه المحاسبي

2- **الترميز:** يعرف الترميز على أنه عملية وضع أرقام أو حروف هجائية أو صور أو ألوان لتمييز كل مفردة من مفردات العنصر المعين بعملية على غيره[1].

3- دليل الحسابات :

يعتبر دليل الحسابات المحاسبي المفتاح الرئيسي لأي نظام محاسبي لاشتماله على ترجمة للمدخلات والمخرجات في المعاملات المالية التي يشملها النظام مما أدى إلى البحث عن لغة محاسبية متجانسة ومتداولة بين جمهور المحاسبين، تسهل التفاهم و التعاون فيما بينهم وتكون مناسبة للنظام المحاسبي، حيث جعلت المنظمات المحاسبية والهيئات المختصة في كل بلد تبحث على دليل موحد للحسابات يلزم تطبيقه[2] ويعرف الدليل المحاسبي على أنه، "عملية اختيار و تحديد أسماء الحسابات المعبرة عن المعاملات المالية التي تتم بالوحدة المحاسبي، وتبوبها في مجموعات رئيسة و فرعية متجانسة ثم وضعها في إطار عام و إعطائها رموزا و أرقاما مميزة لكل منها.[3]

[1]: شكري حناطيب، مقداد أحمد الحليلي، مرجع سبق ذكره،ص34.
[2]أحمد لعماري :مرجع سبق ذكره، ص61
[3]: أحمد لعماري: مرجع سبق ذكره، ص61

4- **المجموعة الدفترية**[1] : تعد المجموعة الدفترية متكاملة حسب طبيعة الوحدة الاقتصادية وخصائص أنشطتها خاصة دفتر اليومية العامة و ما يرتبط به من يوميات مساعدك، كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد المجموعة الدفترية:

- ✓ ترقيم الصفحات قبل استخدامها لأغراض الرقابة .
- ✓ إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك .
- ✓ أن تتميز المجموعة الدفترية بالبساطة في التصميم و قدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

5- التقارير: تعد التقارير إحدى الوسائل المهمة التي تستعمل في الرقابة، إذ تعتبر أداة الاتصال بين مختلف المستويات الإدارية لذلك فمن الواجب إعدادها في الوقت المناسب، و أن تتسم بالسهولة في إدراك محتوياتها، وأن تعرض بشكل لا يستدعي مجهود من الإداريين لفهمها كما يجب إعداد هذه التقارير في شكل مفصل حسب المستويات الإدارية للمنظمة، ويستدعي ذلك ضرورة تحديد مراكز المسؤولية من خلال إتباع نظام محاسبة المسؤولية، الذي يعمل على إبراز الأقسام المسئولة عن الفشل في تحقيق الأهداف، ويعطي صورة أدق كدليل على مدى نجاح المدير في تحقيق أغراض معينة تبعا للعناصر الخاضعة لرقابته[2].

6- **دور الرقابة في النظام المحاسبي**[3] : يتوقف صلاح الأنظمة المحاسبية على مدى خضوع العمليات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية، حيث لابد من وجود نظام معلوماتي جيد يسمح بمعرفة كيفيات

[1]: منير محمود سالم، مرجع سبق ذكره، ص38.

[2]: أحمد لعماري :مرجع سبق ذكره، ص62

[3] : أحمد لعماري :مرجع سبق ذكره، ص62

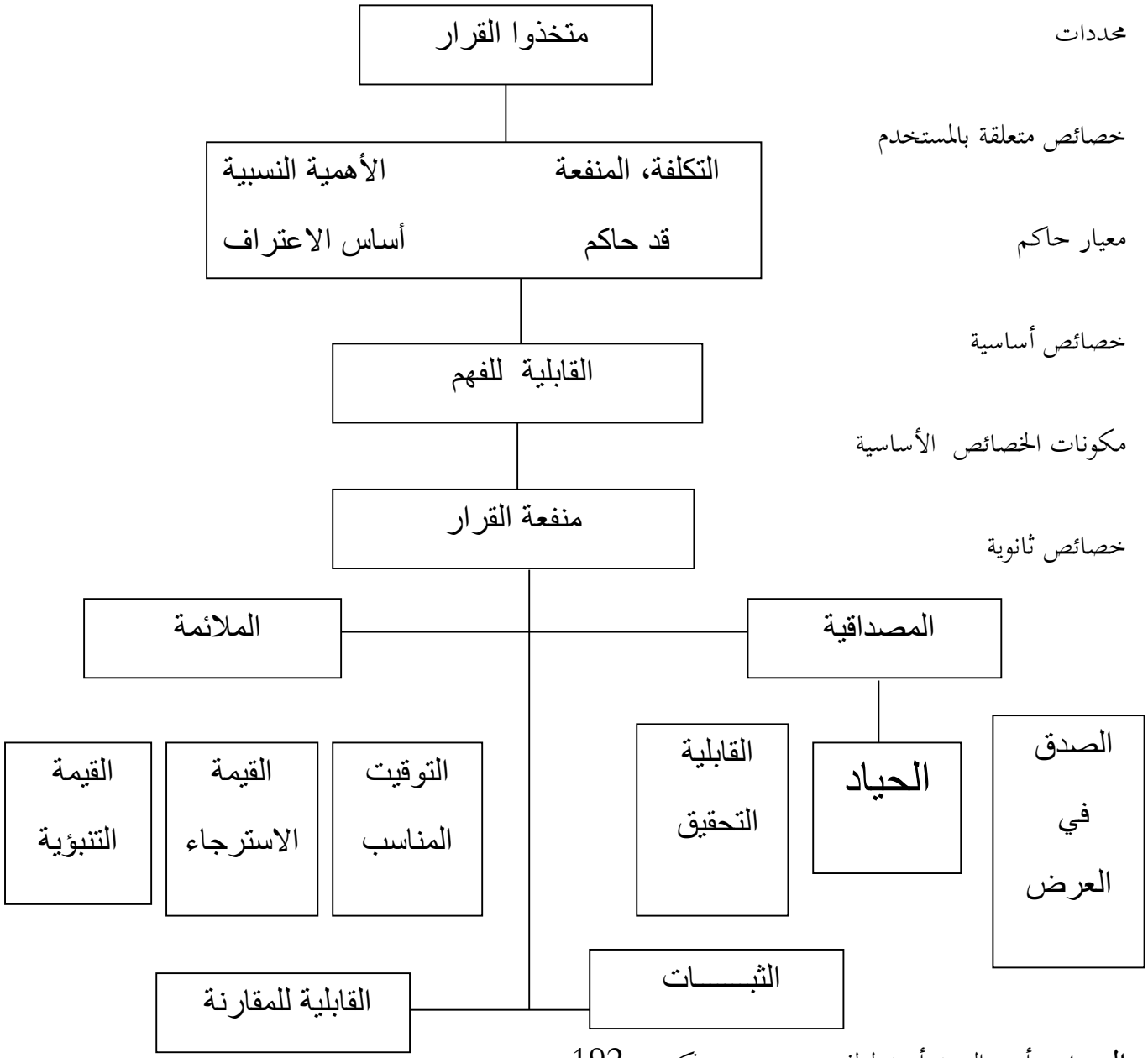
وإجراءات عمليات التسجيل، وكرق التسجيل، و الطرف الذي يقوم بعمليات إعداد التقارير و المستفيد منها .

المبحث الثاني: الدورة المحاسبية وتطور آليات نظام المعلومات المحاسبي :

المطلب الأول : خصائص ومستخدمي المعلومات المحاسبية :

أولا : خصائص المعلومات المحاسبية :

شكل رقم (1– 2) : خصائص المعلومات المحاسبية :



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي :مرجع سبق ذكره،ص192.

1- الدقة : الدقة تصف ما إذا كان تمثيل المعلومات للموقف أو للحدث كما هو في حقيقته فالمعلومات غير دقيقة هي نتيجة أخطاء قد تكون حدثت خلال عملية التجميع أو التجهيز أو إعداد التقارير، وذلك يمثل مشكلة في التعامل مع المعلومات فقد تكون غير دقيقة و لكن مستلمها لم يكشف ذلك و استخدامها في اتخاذ القرارات، ولهذا يكون على مقدم المعلومات التأكد من دقتها[1] .

2- الملائمة: توصف المعلومات بالملائمة عندما تؤثر على لرأي متخذي القرارات، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الاقتصادية أو تمكنهم من تعزيز وتعديل التقييمات السابقة[2]

3- الوقتية: بمعنى أن تتاح المعلومات حينما نحتاج إليها فعلا في اتخاذ قرار معين وأن لا تكون المعلومات متقادمة حين استلامها أو حين الرغبة في استخدامها[3] .

4- المصداقية: ومعناها خلو المعلومات من الخطأ والتحيز وأنها تنطوي بصدق على الخصائص و السمات المستهدف إبرازها عن الموضوع الذي يتم التقرير عنه[4]

5- **القابلية في الفهم** : من المفترض أن يتوفر لدى المستخدمين مستوى مناسب من المعرفة عن أعمال ونشاط المؤسسة وقدر من المعرفة بأصول المحاسبة[5].

6- القابلية للمقارنة: أي إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية للمؤسسة و المتعلقة بالفترات الزمنية مختلفة وذلك في ظل احترام استخدام نفس الإجراءات المحاسبية عبر الزمن، أو بين المعلومات المالية للمؤسسة والمؤسسات الأخرى من نفس القطاع في فترة زمنية محددة

[1] محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره،ص41.
[2] ياسين أحمد العيسى،2003، أصول المحاسبة الحديثة، دار الشوق الأردن،ص25.
[3] محمد عجيلة، مصطفى بو نوي ،2011، آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والابداع المحاسبي ،ورقة بحثية، الملتقى الدولي حول "الاصاح المحاسبي في الجزائر" المنعقد في 29و201/11/30،جامعة ورقلة ،ص258.

[4]: ياسين أحمد العيسى ،المرجع السابق،ص26
[5]: [2]: محمد عجيلة ،مصطفى بو نوي، المرجع السابق،ص258

7- الثبات : تشير خاصية الثبات إلى تطبيق المؤسسات نفس المعالجة المحاسبية على نفس الأحداث من فترة إلى أخرى[1].

ثانيا : مستخدمي المعلومات المحاسبية :

يمكن تصنيف مستخدمي المعلومات المحاسبية في ظل المجموعتين التاليتين:

1- مستخدمو ذو مصلحة مباشرة[2]: ويتضمن هؤلاء المستخدمين الملاك و الدائمين والموردين و الملاك المرتقبين والإدارة والسلطات الضريبية والعاملين بالإضافة إلى المستهلكين.

2- مستخدمو ذو مصلحة غير مباشرة: وتتضمن تلك المجموعة المحللين الماليين، و بورصات الأوراق المالية والمحامين و المحاسبين و السلطات الرقابية والصحافة المالية و التنظيمات المهتمة بالتقرير و السجل التجاري و نقابات العمل.

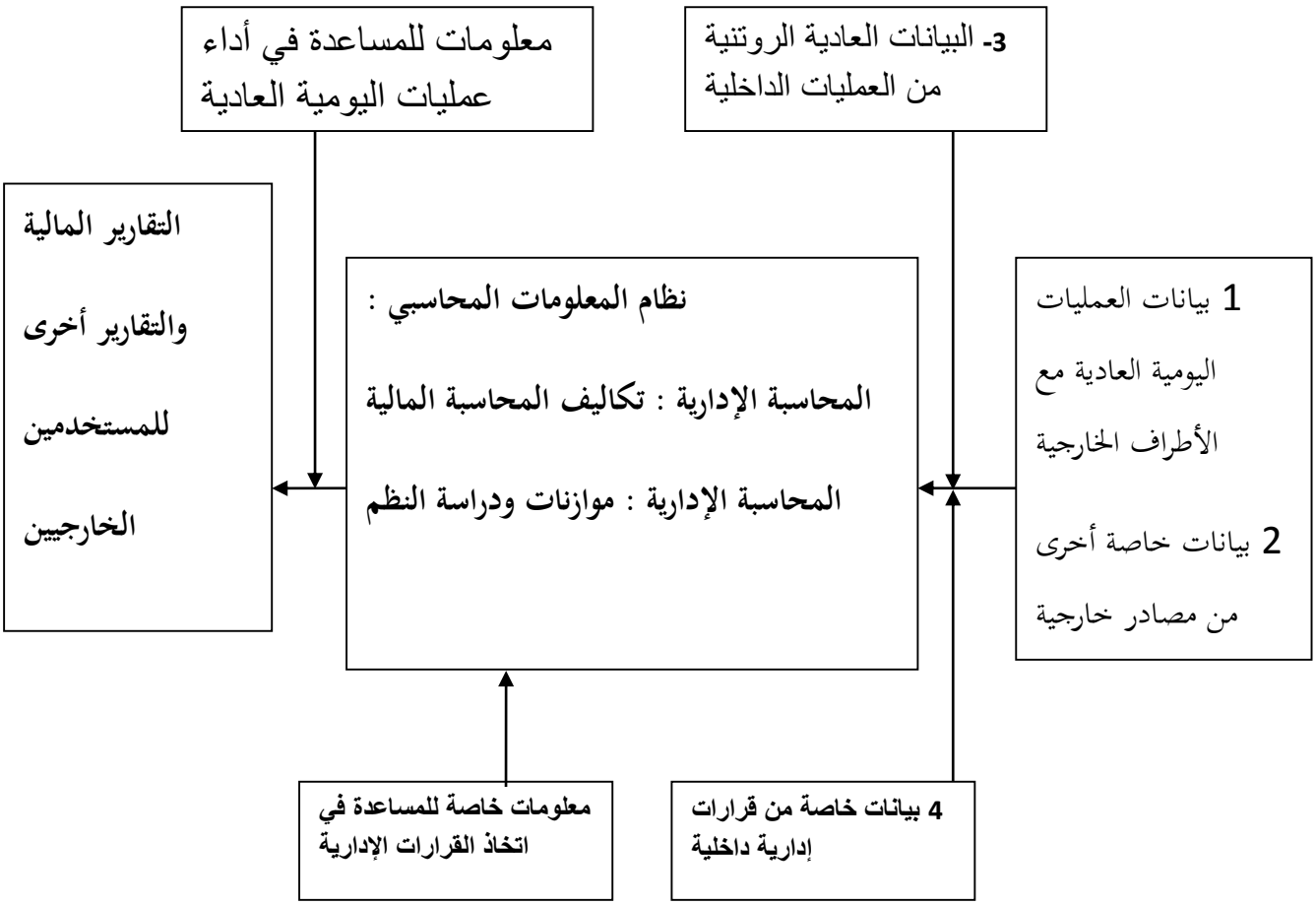
إن الأشخاص أو الهيئات المصنفة في تلك المجموعة يجمعون و يساعدون أشخاص أو أشخاص مرتقبين لديهم مصلحة مباشرة معهم، و بتعبير آخر يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين و المحتملين، والموظفين، و المقرضين والموردين و الدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء و الحكومات ووكالاتها والجمهور، ويستخدم هؤلاء الأطراف معلومات المحاسبة لتلبية بعض من احتياجاتهم المختلفة من المعلومات الملائمة لاتخاذ قراراتهم .

المطلب الثاني : الدورة المحاسبية

أولا : مدخلات النظام المحاسبي : تنشأ البيانات المحاسبية نتيجة للعمليات المحاسبية التي تتم خارج أو داخل الوحدة الاقتصادية، وتعرف العملية المحاسبية بأنها حدث اقتصادي يمكن قياسه كميا ويؤثر على أصول وخصوم

[3]: محمد عجيلة ،مصطفى بو نوي، المرجع السابق،ص258
[2] أمين السد محمد لطفي ،المرجع السابق،ص26

الوحدة المعنية ويظهر في حساباتها وقوائمها المالية[1] والشكل التالي يوضح المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية بحسب مصدرها :



(الوحدة الاقتصادية)

المصدر : أحمد حسن علي حسين، مرجع سابق، ص49.

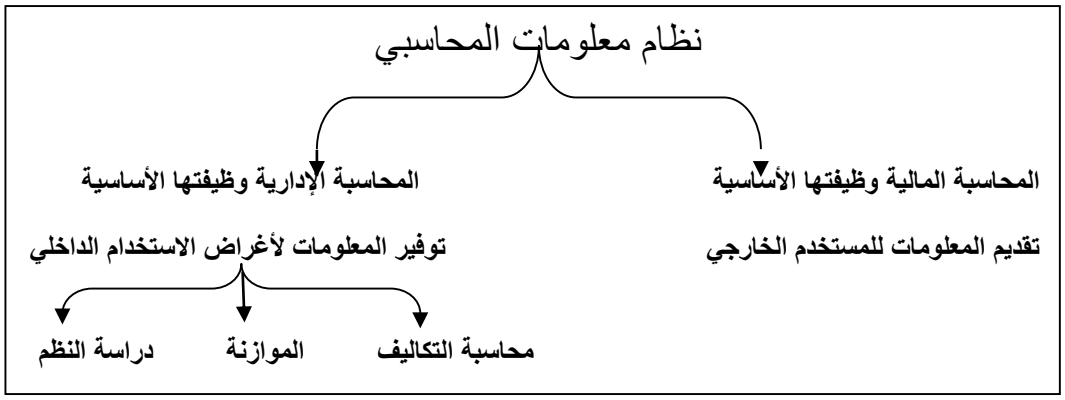
[1] : أحمد حسين على حسين، مرجع سبق ذكره،ص50.

يتم إدخال البيانات المحاسبية باستخدام المستندات و الوثائق و تعد الأساس في التسجيل المحاسبي و تعتبر الدليل على حدوث العمليات الاقتصادية و تتم عملية أرشفة لهذه المستندات في قسم المحاسبة و تشكل المدخل في تصميم عمليات الرقابة الداخلية وتحديد مسار المراجعة[1]

ثانيا : المعالجة في النظام المحاسبي :

يتكون النظام المحاسبي بدوره من نظامين فرعين متكاملين كما هو موضح في الشكل التالي

الشكل رقم (1– 2) المعالجة في النظام المحاسبي



المصدر : أحمد حسين على حسين، مرجع سبق ذكره ،ص 53.

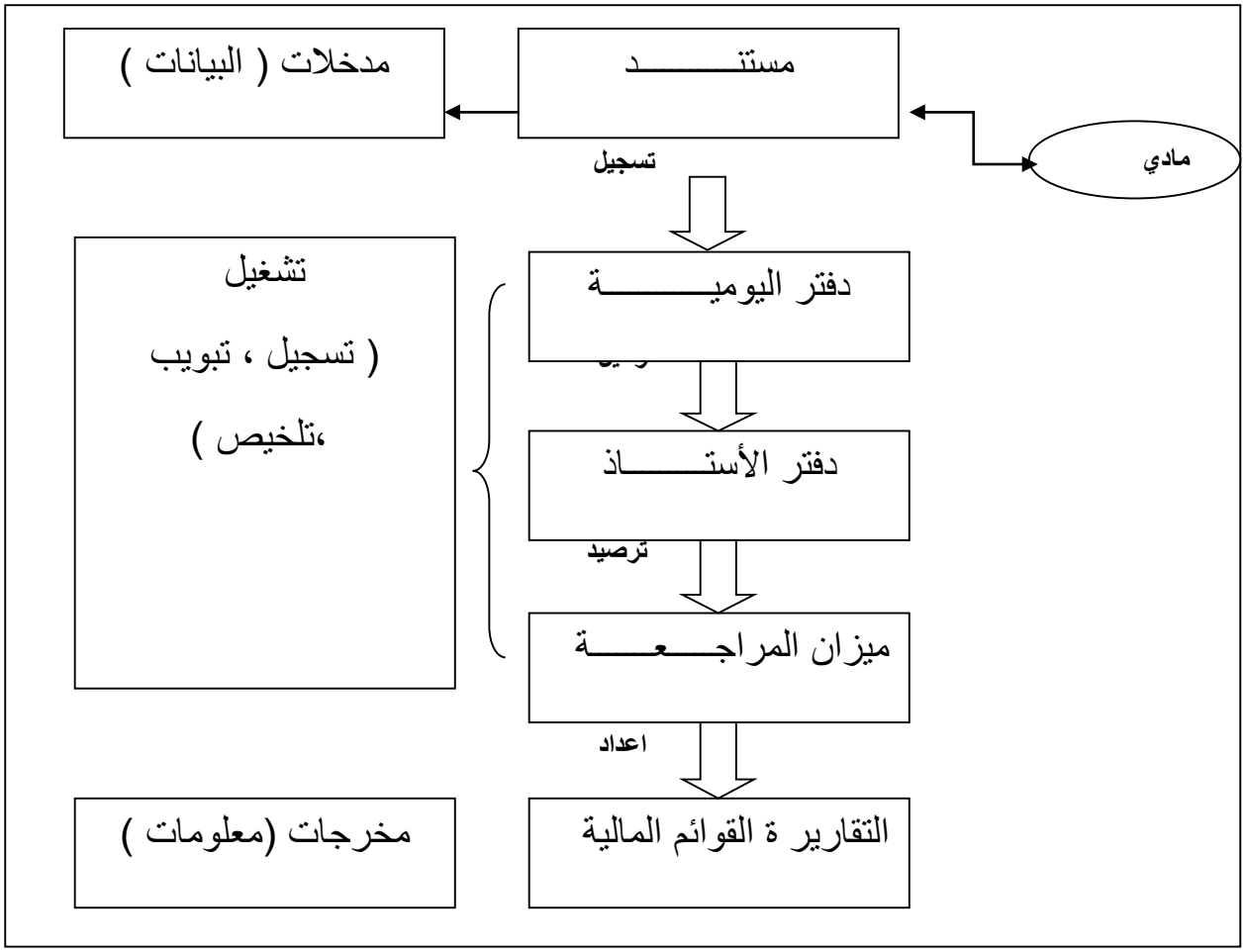
1– المحاسبة المالية :

1-1 **تسجيل العمليات المالية في دفاتر اليومية**[2] :

[1] عبد الرزاق محمد قاسم ، مرجع سبق ذكره ،ص173.
[2] أحمد حسين على حسين، مرجع سبق ذكره ،ص 53.

يتم تسجيل العمليات المحاسبية في الدفتر اليومية وفقا لمبدأ القيد المزدوج الذي ينص على أن كل عملية مالية تؤثر في طرفين أو حسابين بحيث تجعل الحساب الأول مدين للحساب الثاني دائنا بالقيمة نفسها ومن الممكن تسجيل كامل العمليات المالية في اليومية العامة التي تحتوي على عموديين أحدهم يستخدم لتسجيل المبلغ المدين و الثاني لتسجيل مبلغ الدائن وعمود ثالث لتسجيل أسماء الحسابات و تاريخ العملية، ولتنشيط عملية تسجيل للكم الكبير من العمليات المتشابهة تستخدم العمليات الفرعية وتختص كل يومية بنوع معين من العمليات وتحتوي على عدة أعمدة تحليلية وتنشأ نتيجة عملية التقسيم نوع من الرقابة الذاتية

الشكل رقم (1- 5): الدورة المحاسبية



المصدر : مساهمة شخصية :

1-2- **الترحيل إلى الحسابات** : هي عملية نقل المبالغ المدينة و الدائنة من دفتر اليومية الى دفتر الأستاذ[1]، وتتم عملية ترحيل حساب وفق ما يلي :

- يحدد في دفتر الأستاذ اسم الحساب الأول الذي يتضمنه قيد اليومية العامة .
- يثبت تاريخ العملية في الحساب بدفتر الأستاذ.
- يثبت رقم الصفحة اليومية التي تم ترحيل المبلغ منها في خانة المرجع بالحسابات ب دفتر الأستاذ.
- يسجل في الجانب المدين أو الدائن من الحساب بدفتر الأستاذ المبلغ المدين أو الدائن المثبت في اليومية و يعرض الجدول التالي تلخيصا موجزا لخطوات معالجة البيانات .

الجدول رقم (1– 2) : خطوات المعالجة المحاسبية للبيانات :

تسجيل قيود اليومية : تنطوي على إجراءات التعرف على الأحداث ذات التأثير الاقتصادي على المنظمة و تسجيل تلك الأحداث تسجيلا تاريخيا في شكل أحداث مالية .
تبويب الأحداث المالية : ويتم تحقيق ذلك من خلال تلخيص الأحداث المالية المسجلة تسجيلا تاريخيا وتبويبها على أساس نوعي إجمالي في صورة حسابات يخصص كل منها لنوعية محددة من الأحداث المالية من وجهة نظر تأثيرها على مركز المنظمة المالي من جهة أو تأثيرها على هيكل إيرادات ومصروفات المنظمة من جهة أخرى .

[1] ياسين أحمد عيسى، مرجع سبق ذكره ،ص73.

ميزان المراجعة : يتم إعداد ميزان المراجعة بصورة دورية في صورة جدول يفصح عن مجاميع الجانب المدين و الدائن لكل حساب من الحسابات المبنية في سجلات المنظمة، أو يفصح عن أرصدة هذه الحسابات .
قيود التسوية : وهي قيود يومية يتم تسجيلها في نهاية الفترة المالية لإثبات التسويات الخاصة باستحقاق الإيرادات أو المصروفات للفترة المالية المعينة، أو لتصحيح الأخطاء التي يتم اكتشافها عند إعداد ميزان المراجعة أو مراجعة .

المصدر : سيد عبد المقصود ديبان و آخرون، 2002، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، مصر ، ص26.

وهناك نوعان أساسيان من دفاتر الحسابات هما :

1-2-1- دفتر الأستاذ العام :

في ظل هذه الخطوة يتم ترحيل طرفي قيد التسجيل المحاسبي المدين و الدائن إلى الحسابات التي تأثرت على كل حساب على حدة وبيان تأثيرها على الموقف المالي للمنظمة[1].

1-2-2- دفاتر الأستاذ المساعد :

يقوم المحاسبون بتنظيم عدد من الحسابات في دفتر الأستاذ المساعد لكل حساب في دفتر الأستاذ العام نظرا لحاجة المنظمة إلى معلومات تفصيلية لأغراض تخطيط و رقابة العمليات التشغيلية وان مجموع أرصدة المدينين في دفتر الأستاذ الفرعي يجب أن تتساوى مع رصيد حساب المدينين في دفتر الأستاذ العام[1]

[1] :سيد عبد المقصود ديبان وآخرون ، مرجع سبق ذكره،ص19.

عندما تشير اليومية إلى المستندات الأساسية التي تثبت حدوث العمليات المسجلة باليومية، و عندما يشير الأستاذ إلى رقم الصفحة اليومية التي رحلت منها العملية يتكون ما يسمى "مسار المراجعة " إنهاء بأرقام المجاميع الظاهرة في القوائم المالية يعتبر من الخصائص الهامة لنظام المعلومات المحاسبية في النظام اليدوي وركنا أساسيا في عمليات الرقابة الداخلية المحاسبية[2]

1-3- ميزان المراجعة[3] :

يتم إعداد ميزان المراجعة وهو جدول يلخص أرصدة الحسابات لهدف التحقيق من التساوي بين جانب المدين و الدائن بدفتر الأستاذ خلال الفترة المحاسبية و يؤكد على ما يلي :

- أن كل العمليات تتساوى فيها الأطراف الدائنة و المدينة .
- أن رصيد المدين و الدائن لكل حساب تم تحديده بطريقة صحيحة.
- أن ثبات أرصدة الحسابات في ميزان المراجعة تم بطريقة سليمة .

عند إقفال حسابات السنة المالية يجب على المؤسسة إعداد بالإضافة إلى ميزان المراجعة قبل الجرد ميزاني المراجعة آخرين الأول ميزان المراجعة بعد الجرد وقبل تسجيل القيود التسوية بهدف إعداد جدول حسابات النتائج ويتم ذلك بعد التسجيل .

كل قيود التسوية المرتبطة بعمليات الجرد وثاني ميزان المراجعة بعد الجرد و بعد تسجيل قيود التسوية بهدف إعداد الميزانية الختامية ويتم ذلك بعد ترصيد كل حسابات التسيير لتحديد النتيجة السنوية[4]

[1] :عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق ،ص162.
[2] :أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره،ص59.
[3] :قالتر ميجس و روبرت ميجس، مرجع سبق ذكره، ص 111.
[4] Gérard Melyon, Rendois Noguere, 2001 comptabilité général édition ESKA France, p 94.

1-4- قيود التسوية[1]

يتم إثبات قيود الاستحقاق وتسوية حسابات اهتلاك الأصول و الديون المعدومة و المشكوك فيها، وتسجيل القيود المتعلقة بإنشاء المخصصات أو تعديل قيمتها على ضوء الجرد الفعلي لعناصر الأصول و الالتزامات الخاصة بالمنظمة.

تهدف هذه الخطوة إلى تحقق مبدأ الاستحقاق حيث تتم الإجراءات اللازمة لتحميل الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات أو إيرادات، ولتحقيق سلامة تطبيق مبدأ المقابلة حيث يتم مقابلة الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية لمصروفات تلك الفترة وصولا إلى نتيجة أعمال المنظمة، و من ناحية أخرى هذه الخطوة تساهم في إمكانية الإفصاح عن المركز المالي للمنظمة بصورة صحيحة عند إعداد تقرير المركز المالي.

2- المحاسبة الإدارية :

تقوم بتوفير المعلومات الضرورية لتخطيط و تقييم أداء مراكز المسؤولية بأنواعها المختلفة من خلال ثلاثة نظم فرعية:

2-1- محاسبة التكاليف[2]: تقاس التكلفة بأغراض تسعير المنتجات وتخطيط رقابة الأنشطة المختلفة المتعلقة بعمليات الإنتاج والتوزيع ويركز على القيمة المضافة أي التي تضيفها عمليات الإنتاج و التشغيل في مركز المسؤولية المعين على المواد الخام أو المواد نصف مصنوعة أو الخدمات التي يقدمها هذا المركز.

2-2- الموازنات[3]: وهي تصور مادي ومالي لما يتوقع أن تكون عليه الوحدة الاقتصادية المعينة في المستقبل ويمكن وضع هذه الموازنات للفترة القصيرة حيث مثل في هذه الحالة خطط تفصيلية لاثني عشرة شهرا القادمة و

1

[2] :أحمد حسين علي حسين ،مرجع سابق،ص63.
[3] :المرجع السابق،ص65.

الموازنة للفترة الطويلة حيث يتم وضع تصورات أقل تفصيلا لفترة تتراوح بين خمس و عشرة سنوات مستقبلية و يطلق عليها اسم "موازنة رأسمالية" .

2-3- دراسة النظم : تعتبر المعلومات التي تخرجها المحاسبة الإدارية مدخلات لدراسة وتطوير نظم المعلومات داخل الوحدة الاقتصادية، بما يتماشى مع التطورات المخططة في المستقبل خصوصا في حالة ظهور مشاكل أو المعوقات في نظام المعلومات الحالي[1]

ثالثا: مخرجات النظام المحاسبي : يعرض الجدول التالي أنواع التقارير المحاسبية بحسب المعيار المستخدم في تصنيف التقارير التي يقدمها النظام المحاسبي .

الجدول رقم (1- 3) أنواع التقارير :

المعيار	أنواع التقارير
بحسب الوظائف الإدارية	1- تقارير تخطيطية . 2- تقارير رقابية. 3- تقارير تشغيلية.
بحسب درجة تفصيل التقرير	1- تقارير موجزة . 2- تقارير تفصيلية.
بحسب اتجاه سير التقرير	1- تقارير عمودية.

[1] أحمد حسين علي حسين ، مرجع سابق، ص67.

	2- تقارير أفقية.
دورية إعداد التقرير	1- تقارير فورية. 2- تقارير حسب الطلب. 3- تقارير دورية

المصدر : عبد الرزاق محمد قاسم ، مرجع سابق، ص128.

1-تقارير تشغيلية[1] :

تهدف إلى تقديم التدعيم للأفراد المسئولين عن تنفيذ الأنشطة التشغيلية اليومية ويمكن تقسيمها إلى نوعين :

1-1- تقارير وصفية : وتصف هذه التقارير حالة وظروف نشاط أو تشغيل معين داخل الوحدة في نقطة زمنية معينة، فمثلا تصف الميزانية العمومية للوحدة المركز المالي لها في تاريخ إعداد هذه الميزانية .

1-2- تقارير النشاط : وهي تقارير تلخص وتعبر عن نتائج الأحداث التي تمت داخل الوحدة الاقتصادية نتيجة لعمليات التشغيل خلال فترة معينة مثل قوائم التدفقات النقدية، وقائمة الدخل التي تلخص إيرادات ومصروفات الوحدة خلال فترة زمنية معينة بغرض تحديد نتيجة الأعمال عن هذه الفترة.

وعلى الرغم من إعداد هذه التقارير أساس لأغراض التقييم الأداء إلا أنها تساعد المديرين مساعدة فعالة في اتخاذ القرارات ، فهي من ناحية تعتبر مدخلات أساسية لتقارير الأداء ذلك لمقارنتها بالمعايير و الموازنات المعدة مقدما، و بالتالي تصبح أداة رقابية هامة و منذر للخطر قبل وقوعه، من ناحية أخرى يمكن أن تكون هذه التقارير أداة تخطيطية .

[1] المرجع السابق، ص68،69.

2- تقارير تخطيطية : يتم اشتقاق التقارير التخطيطية من الموازنات التقديرية وتعتبر هذه التقارير أداة هامة في مساعدة الإدارة في[1] :

تحاشي الأزمات والاختناقات التي قد تتعرض لها المنظمة نتيجة فقدان التوازن بين العمليات المختلفة.

- تحديد الموارد الأزمة للوصول إلى أهداف المنظمة وطرق اكتساب وتوزيع هذه المواد على العمليات المستقبلية.

3- تقارير رقابية[2] : وهي التقارير التي تساعد الإدارة على تحقيق من أن عمليات تسيير وفقا لما هو مخطط لها وذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة المحددة مقدما وتحديد أي اختلافات هامة و جوهرية وتحليلها لمعرفة الأسباب التي أدت إليها، ومن أمثلتها تقارير مقارنة التكاليف المعيارية في مراكز التكاليف المختلفة.

المطلب الثالث : أثر استخدام الحاسوب على نظام المعلومات المحاسبي :

أولا : أثر استخدام الحاسوب على أهداف النظام المحاسبي :

إن النظام المحاسبي بمكوناته من سجلات و مستندات تعتبر وسيلة لإنتاج البيانات والمتمثلة في التقارير، ولتحقيق فعالية هذا النظام في إنتاج هذه التقارير يجب أن يرتبط بالأهداف التالية[3].

1- إنتاج التقارير اللازمة :

بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف، ووضع الخطط الكفيلة لتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة، وبهذا فالتقارير تعتبر أداة للتخطيط ووسيلة رقابية على نشاط المنظمة .

[1] :عبد الرزاق محمد قاسم ، مرجع سابق، ص127

[2]:أحمد حسين علي حسين ،مرجع سابق،ص71.

[3] : أحمد لعماري، مرجع سابق، ص62،63.

2- ملائمة التقارير لاحتياجات المستويات الإدارية :

كلما كانت هذه التقارير خالية من التفاصيل غير الضرورية وغير المناسبة كلما كانت أكثر فعالية .

3- الدقة في إعداد التقارير :

يمكن قياس كفاءة النظام المحاسبي بجودة التقارير التي ينتجها ، ومعيار الجودة نلمسه في دقة البيانات الواردة في هذه التقارير.

4- توقيت تقديم التقارير :

إن عنصر الزمن له أهمية كبرى حيث تفقد التقارير قيمتها إذا قدمت في وقت متأخر،و يمكن التضحية بالدقة المتناهية في سبيل تحقيق السرعة لأن تقديم المعلومات في الوقت المناسب يساعد في اتخاذ القرارات الملائمة كما يمكن الاستفادة بخدمات الحاسب في تحقيق الدقة و السرعة معا بشرط أن تكون المدخلات دقيقة.

5- توافر وسائل الرقابة الداخلية في النظام :

إن توافر الأساليب الرقابة الداخلية يعتبر هدفا من أهداف النظام المحاسبي الجيد، وهي لا تقتصر على تصميم النماذج ومستندات المحاسبة بل تشمل كافة العمليات بالمنظمة لأنها تتعلق بكفاءة هيئة العمال، الموظفين .

تقسيم العمل ومعايير الأداء لكل مهمة ووجود إثبات للأعمال المنجزة ومراجعتها والدقة في تسجيل البيانات المحاسبية، ولتحقيق الرقابة يجب أن يتم إعداد التقارير بصفة دورية ومنتظمة، فكلما كانت دورية هذه التقارير قصيرة كلما كانت الرقابة فعالة و مجدية.

6- تحقيق التوازن بين التكلفة النظام وأهدافه:

إن اهتمام بجانب التكلفة في إعداد التقارير، يعني محاولة تخفيضها إلى حد معين دون أن يكون ذلك على حساب الهدف من إعداد هذه التقارير، كما يجب أيضا أن تتصف بالمرونة لتصحيحها وتعديلها كلما اقتضى الأمر ذلك

إن استعمال الحاسوب يحدث تغيرات في إجراءات التسجيل ومعالجة البيانات إلا أن هذا لا يغير من أهداف نظام المحاسبي، وإنما يزيد من فاعلية النظام في تحقيق أهدافه: حيث أن استخدامه يؤدي إلى تقليل فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات أثناء تشغيلها لأنه يتم داخل الجهاز وطبقا لبرامج محددة مسبقا، ويؤثر على درجة كفاءة النظام ولكن دون التأثير على طبيعة أهداف النظام[1]

ثانيا: أثر استخدام الحاسوب على المقومات النظام المحاسبي:

1- المستندات[2] :

في النظام الآلي فان الأمر يتطلب تعديلا في الشكل أو طبيعة المستند أو استخدام مستندات وسيطة تحوي على البيانات المدونة في المستندات الأصلية ومترجمة بطريقة يتعامل معها الحاسوب لأجل تغذية هذه البيانات والتي تعد مدخلات النظام، حيث يتم تغذية الحاسوب بالبيانات الموجودة في المستندات الأصلية مباشرة عن طريق لوحة المفاتيح المتصلة بالحاسوب وتتم عن طريقها التغذية وفي الوقت نفسه تتم طباعة البيانات على قرص أو اسطوانة.

في ظل استخدام الحاسوب فان الدفاتر و السجلات أخذت شكل أقراص و أسطوانات ممغنطة و لا يتمكن القارئ من الاطلاع على البيانات المسجلة عليها بصورة مباشرة كما هو الحال في النظام اليدوي حيث إعداد

[1] :عيادي محمد لمين، مرجع سابق، ص95.
[2] :مرجع سابق، ص 96.

القيد و إثباته في دفتر اليومية وترحيله إلى دفتر الأستاذ وحساب الأرصدة داخل الكومبيوتر مما يؤدي إلى صعوبة تتبع مسار العملية المحاسبية، وبتالي احتمال حدوث الأخطاء أو التزوير[1]

ويعتبر دفتر اليومية في ظل النظام المحاسبي اليدوي مصدرا هاما في تبويب البيانات، أما في ظل النظام الحالي فالدفاتر المساعدة تكون في الصدارة من حيث الأهمية نظرا لارتباطها بالبرامج الخاصة لتنفيذ المهام المتشابهة للعمليات المالية[2]

2- دليل الحسابات[3] :

إن وجود دليل الحسابات في الأنظمة التي تستخدم الحاسوب يعتبر أمرا ضروريا وذلك لأن الحاسوب لا يتمكن من توجيه بيان معين إلى حساب معين إلا إذا كان هناك رموز بأرقام وأسماء الحسابات الإجمالية و الفرعية، وعليه فان دليل الحسابات لن يتغير سواء كان النظام المستخدم أليا أو يدويا .

3- التقارير و القوائم المالية[4] :

إن استخدام الحاسوب في تشغيل البيانات قد أدى إلى التأثير على التقارير و القوائم المالية فمن حيث نوعية التقارير والقوائم نجد أن استخدام الحاسوب قد أدى إلى السرعة و الدقة وإعداد التقارير و القوائم، إذ أصبح بإمكان معالجة كميات هائلة من البيانات في زمن قياسي، ومن ناحية أخرى أصبح عرض النتائج على شاشات مما يمكن من تدقيقها وتصحيح الأخطاء إن وجدت بسرعة قبل طباعة النتائج و كذلك إجراء التغيرات بسرعة وكفاءة.

[1] عيادي محمد لمين، مرجع سابق،ص96.
[2] أحمد لعماري ، مرجع سايق،ص61.
[3] عيادي محمد لمين، مرجع سابق،ص96.
[4] مرجع سابق، ص 97.

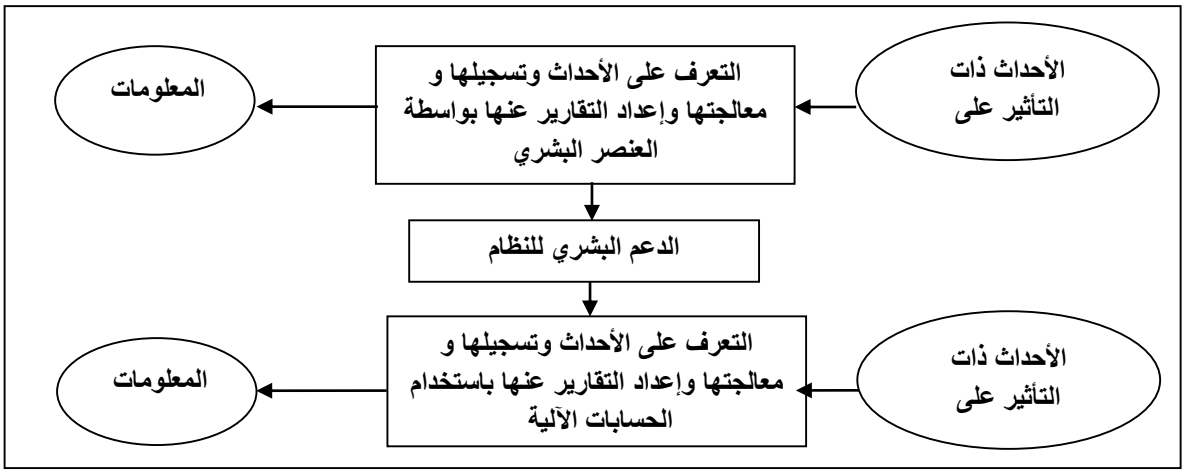
4- المنهج المحاسبي[1] :

عند استخدام الحاسوب فانه يتم اختصار الخطوات التي تمر بها العمليات المالية إلى ثلاث:

- تسجيل العمليات و تشمل تسجيل العمليات بدفتر اليومية و الأستاذ.
- معالجة البيانات أو تشغيل النظام.
- عرض النتائج على شكل تقارير و قوائم مالية .

والشكل التالي يوضح الفرق بين تدفق المعلومات في النظام اليدوي وفي النظام الذي يستند إلى الحسابات.

الشكل رقم (1 – 6) تدفق المعلومات :



المصدر : سيد عبد المقصود ديبان و آخرون ، مرجع سبق ذكره، ص45.

5- تخزين البيانات[2] :

في ظل نظام التشغيل الآلي فان طبيعة الحاسب تفرض صورة جديدة لتخزين البيانات و الوسائط المستخدمة في ذلك، و يمكن القول بأن هناك طريقتان أساسيتان لتخزين البيانات الأولى تخزين داخل الحاسوب و هو ما يعرف

[1] مرجع سابق، ص 97.
[2] حواس صلاح،2008،2007، التوجه الجديد نحو معيير الابلاغ المالي الدولية، أطروحة الدكتورة دول، منشورة، جامعة الجزائر،ص 46،45.

بالتخزين الداخلي أو الرئيسي بواسطة وحدة التخزين الأصلية الثانية و التخزين الخارجي ويتم عادة على أسطوانات ممغنطة أو أقراص.

المبحث الثالث : عرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجديد :

يعتبر مشروع المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب المجلس المحاسبة الوطني " CNC" لتحسين النظام المحاسبي الجزائري و الذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي .

حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية " IAS/IFRS" المنصوص عليها في إطار عرض قوائم المالية .

وسنتطرق في هذا المبحث إلى عامل من إطار ألمفاهيمي وتنظيم المحاسبة لهذا النظام وكذا قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي و في الأخير القوائم المالية و مدونة وسير الحسابات .

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي وتنظيم المحاسبة :

قدم نظام المحاسبي المالي الجديد إطار مفاهيمي بين مختلف المفاهيم الضمنية لتحضير و تقديم القوائم المالية، حيث يقسم الإطار ألمفاهيمي إلى :

أولا : التعريف و مجال التطبيق :

- **تعريف النظام المحاسبي المالي :**

عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي صلب هذا النص بالمحاسبة المالية :

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1] .

ثانيا : المبادئ و القواعد المحاسبية :

1- الفرضيات الضمنية لتحضير قوائم المالية :

تتمثل في محاسبة الدورة و استمرارية النشاط[2]

❖ **محاسبة الدورة (محاسبة الالتزام) :**

حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق، وطبقا لهذا الأساس فانه يتم الاعتراف بالآثار العمليات و الأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع نقدا و ما يعادلها) كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها.

❖ **استمرارية النشاط :**

يجري إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة و ستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة لتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة فان القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك.

2- المبادئ المحاسبية الأساسية :

تبني مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة و قد حددها ب 12 مبدأ وهي :

[1] الجريدة الرسمية ، العدد 74 بتاريخ 25نوفمبر 2007، القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي، المالي، المادة 03،ص3.
[2] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب الى تطبيق المعايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، الدار الجامعية،مصر،سنة2006،ص61.

❖ **الدورة المحاسبية :**

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة بحيث تبدأ في 01 يناير وتنتهي في 31 ديسمبر، كما يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة لسنة المدنية وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا.

❖ **استقلالية الدورات** : إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة واللاحقة لها حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة.

❖ **قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية** : تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة على ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع[1] .

❖ **قاعدة الوحدة النقدية** : أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق إذ كان لديها تأثير مالي على صورة الفوتوغرافية.

❖ **مبدأ الأهمية النسبية** : تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم.

❖ **مبدأ استمرارية الطرق**: أي نفس الطرق المطبقة في الدورة السابقة تطبق في الدورة الحالية وكل تغيير لابد أن يبرز في الملاحق[2]

[1] Projet de système comptable financier, ministère des finances, juillet 2006, document de travail, p6.

[2] : بوتين محمد، ندوة في المحاسبة، سلسلة محاضرات لطلبة الماجستير بالمركز الجامعي، دلجي فارس بالمدية، سنة الجامعية2006-2007.

❖ **مبدأ الحيطة و الحذر:** ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم و إفراط في قيمة الأصول و الإيرادات أو التقليل في قيمة الخصوم و التكاليف[1]

❖ **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية** : يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها .

❖ **تغليب الوضعية الاقتصادية على الشكل القانوني** : من الضروري محاسبة العمليات المالية و الأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنها بعض حالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا تعتبي عملية الإيجار(عدم انتقال الملكية) من النظرة القانونية، وتعتبر عملية شراء و بيع من الناحية الاقتصادية .

❖ **مبدأ عمل المقاصة** : المقاصة بين عناصر الأصول و الخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات و النفقات في حساب النتيجة غير مسموح بها، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها في نص قانوني.

❖ **مبدأ التكلفة التاريخية** : تسجل عناصر الأصول في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها، لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة.

❖ **مبدأ الصورة الصادقة** : يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة، وحتى تتوفر هذه الصورة لا بد من احترام قواعد و مبادئ المحاسبة وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه و الإشارة إلى ذلك في الملحق[2]

[1] Robert Obert, pratique des normes.
[2] Projet de système comptable financier, op cit p70.

3- الخصائص النوعية لتحضير القوائم المالية :

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، هناك أربعة خصائص نوعية أساسية هي :

- **الملائمة**: Pertinence

يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثيرات على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحالية أو المستقبلية.

- **المعلومات ذات المصداقية : La Fiabilité**

تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء و يثق فيها مستخدموها، و تكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية :

- البحث عن الصورة الصادقة.
- تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني.
- الحياد.
- الحيطة و الحذر.
- الشمولية .

- **القابلية للمقارنة: Comparabilité**

تعد المعلومات وتنشر و تحضر احتراما لاستمرارية الطرق، وتسمح المعلومات للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن و ما بين المؤسسات .

- **المعلومة الواضحة و سهلة الفهم: Intelligibilité**

المعلومة القابلة للفهم أو الواضحة هي معلومة سهلة الفهم من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير و المحاسبة والاقتصاد ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات.

ثالثا : تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، والأعباء.

عرف نظام المحاسبي المالي الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، والأعباء كالآتي[1] :

1- **الأصول** : هي كل الموارد التي تخضع إلى رقابة المؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية تنتظر المؤسسة منها مزايا اقتصادية لاحقة و مستقبلية، و عليه فان الأصول التي تم استئجارها لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول.

2- **الخصوم**: هي الالتزامات الحالية والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد وينتظر منها الحصول على منافع اقتصادية، ومنه يلاحظ أن مؤونة الإخطار لا تعتبر من عناصر الخصوم

3- **الأموال الخاصة** : هي الفرق بين الأصول و الخصوم الجارية و غير الجارية، وتتكون من رأس المال المطلوب و الغير مطلوب و بعض الاحتياطات والرصيد الرحل وفرق التقييم.

[1] :Projet de système comptable financier, op cit p9

4- **النواتج** : هي ارتفاع المزايا الاقتصادية خلال الدورة في شكل مدخلات أو زيادات في الأصول أو انخفاض في الخصوم .

5- **الأعباء** : هي انخفاضات أو نقصان في المزايا الاقتصادية أثناء الدورة في إطار نقص الأصول وزيادة في الخصوم.

و عرف أيضا النظام المحاسبي المالي نتيجة الصافية بأنها تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية، كما يمكن الإشارة إلى أنه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر التكاليف و الإيرادات للدورات السابقة، وحدد رقم الأعمال على أنه مبيعات البضائع والمنتجات المباعة للمواد والخدمات مقيمة سعر البيع.

رابعا: تنظيم المحاسبة :

حددت المواد من 10 إلى 24 من قانون 07-11 تنظيم المحاسبة وأهم ما جاء فيها:

- ✓ يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظار و المصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها و رقابتها و عرضها وتبليغها.
- ✓ تمسك المحاسبة بالعملية الوطنية.
- ✓ تكون أصول و خصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم و القيمة مرة واحدة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي وإحصاء لوثائق الثبوتية.
- ✓ تحرر كتابات المحاسبية حسب القيد المزدوج.
- ✓ تستند كل وثيقة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة و مثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية و الحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق .

- ✓ تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبة تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ و دفتر الجرد مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة.
- ✓ تحفظ الدفاتر المحاسبة أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا وثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ الإقفال لكل سنة مالية محاسبية.
- ✓ يرقم دفتر اليومية ودفتر الجرد للمنشأة ويؤشر عليهما من طرف رئيس المحكمة.
- ✓ تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي .

المطلب الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي:

تتكون قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي من:

أولا: مبادئ عامة :

هي المبادئ الأساسية لتسجيل المحاسبي وقواعد قياس عناصر القوائم المالية:

1- التسجيل المحاسبي الأصول الإيرادات و التكاليف:

تتلخص المبادئ العامة للتسجيل المحاسبي للأصول، الخصوم، الإيرادات، و التكاليف فيما يلي[1]:

- ✓ يجب أن تسجل كل التعاملات المتعلقة بالأصول، الخصوم، رؤوس الأموال، النواتج، والتكاليف.
- ✓ غياب التسجيل المحاسبي لا يمكن تبريره أو تعديله بأي معلومة أخرى مكتوبة أو مرقمة.

[1] Projet de système comptable financier, op cit p12, 13

- ✓ يسجل الأصل في الميزانية إذا كان من الممكن أن يعود على المؤسسة بمزايا اقتصادية مستقبلية، وتكلفته أو قيمته يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها .
- ✓ يسجل الخصم في الميزانية إذا كان من الممكن أن يعود على المؤسسة بمزايا اقتصادية مستقبلية، وتكلفته أو قيمته يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها.
- ✓ يسجل الخصم في الميزانية إذا كان من المحتمل تسديد الالتزام الذي يمثله هذا الخصم ينتج عنه مزايا اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وإذا كان هذا التسديد يمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.
- ✓ يسجل الإيراد في حساب النتيجة عندما تحدث زيادة في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة في الأصول أو نقص في الخصوم، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.
- ✓ يسجل العبء في حساب النتيجة عندما يحدث نقص في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بنقص في الأصول أو زيادة في الخصوم، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.

2- قواعد عامة لتقييم :

تحديد المبالغ النقدية التي سجلت بها العناصر في الجداول المالية عند إجراء عملية التسجيل المحاسبي وعند نهاية كل دورة محاسبية .

طريقة تقييم العناصر المسجلة في المحاسبة تعتمد بصفة عامة على أساس قاعدة التكلفة التاريخية، لكن في بعض الحالات والعناصر يمكن إجراء مراجعة التقييم الأولي على أساس ما يلي :

- القيمة العادلة (التكلفة الحالية).
- القيمة الانجاز (القيمة التاريخية).

- القيمة المحدثة(قيمة المنفعة).

تسجل هذه العناصر كباقي الأصول بتكلفة شرائها بالنسبة الأصول الثابتة المشتراة وبتكلفة الإنتاج بالنسبة للأصول الثابتة المنتجة من طرف المؤسسة نفسها .

ثانيا: قواعد خاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي:

إضافة إلى القواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي توجد قواعد خاصة نوجزها فيما يلي :

1. الأصول الثابتة المادية والمعنوية :

❖ **الأصل الثابت:** هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال في أغراض إدارية والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية.

❖ **الأصل الثابت المعنوي:** هو أصل غير نقدي و غير مادي معترف به، تراقبه وتستعمله المنشأة في إطار أنشطتها العادية، على سبيل المثال: شهرة المحل المكتسبة، العلامات التجارية، البرمجيات المعلوماتية، رخص الاستغلال الأخرى...الخ.

وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يتم تسجيل الأصول المادية والمعنوية في الأصول :

- إذا كان من المحتمل أن تعود الوحدة بمزايا اقتصادية مستقبلية.
- إذا كانت تكلفة هذا الأصل كعناصر منفصلة إذا كانت لديها مدة انتفاع مختلفة أو تعود بمزايا اقتصادية حسب وثيرة مختلفة.

- تسجل الأصول الثابتة محاسب بالقيمة المنسوبة إليها مباشرة والتي تتمثل في تكاليف الشراء وتكلفة وضع المشتريات في مكانها، الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة.
- تضاف تكلفة تفكيك أو تجديد الموقع إذا كان يشكل التزامات للوحدة

النفقات المستقبلية المتعلقة بالأصول الثابتة الموجودة يجب أن تدرج في المحاسبة من إحدى الزاويتين:

- إذا أصبح مستوى أداء الأصل أحسن يسجل في التكاليف.
- إذا زادت القيمة المحاسبية لهذه الأصول فان النفقات تسجل في الأصول الثابتة

بمعنى تضاف القيمة المحاسبية للأصل:

- تغيير وحدة الإنتاج الذي يسمح بتمديد مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية.
- تحسين قطع الآلات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية إنتاج الوحدة أو إنتاجيتها.
- تبني أساليب إنتاجية جديدة تسمح بتخفيض جوهري لتكاليف العملية.

أ- **الاهتلاك** :

- يجب أن تعد الإهتلاكات وفق طريقة الاهتلاك الخطي المتناقص أو حسب الاستعمال التقني للأصل المعني (مخطط الاهتلاك).
- يكون التوزيع التنظيمي للمبلغ المهتلك لأصل معين حسب مدة الاستعمال المقدرة.
- الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل .

- يجب إعادة النظر، في مدة الانتفاع وطريقة الاهتلاك دوريا وفي تغير التقديرات والتنبؤات السابقة، يجب أن يتم تسوية تخصيص قيمة الاهتلاك للدورة أو الدورات اللاحقة.
- يفترض أن لا يتعدى مدة الانتفاع للأصول الثابتة المعنوية 20 سنة.

ب- نفقات التنمية:

تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناتجة عن مرحلة التنمية لمشروع داخلي أصول ثابتة معنوية في الحالات الآتية :

- إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها حظوظ جدية لتحقيق مردودية شاملة.
- إذا كانت للوحدة النية وتمتلك القدرة التقنية المالية وغيرها لانجاز العمليات المرتبطة بنفقات التنمية لاستعمالها و بيعها.
- إذا كانت هذه النفقات يمكن تقييمها بصورة موثوق فيها.

ت- نفقات البحث:

تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي أعباء يتم تسجيلها عندما تكون مستحقة ولا يمكن إدراجها ضمن الأصول الثابتة.

2. الأصول المالية غير الجارية (أصول ثابتة مالية) السندات و الحقوق :

هي عبارة عن سندات وحقوق لأكثر من سنة ممتلكة من طرف وحدة اقتصادية أخرى غير القيم المنقولة للتوظيف تتمثل هذه الأصول في :

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها (السندات المالية الموظفة).

- السندات الثابتة للنشاط، حافظة الأوراق المالية (مساهمات نقدية).
- سندات ثابتة أخرى و المتمثلة في حصص من رأس المال أو حصص التوظيف على المدى الطويل (الالتزامات و الديون).
- القروض و الحقوق التي ليس للمؤسسة النية في بيعها على المدى القصير (لحقوق الزبائن أكثر من سنة).

هذه الفئات الأربعة من الأصول المالية تشكل الأصول الثابتة المالية الواردة في الأصول المالية غير الجارية (غير أنه في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة تكون سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها تكون محل معالجة طبقا لقواعد التجمع).

تسجل الأصول المالية محاسبيا عند دخولها للوحدة بتكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة لمقابل معين يضاف إليها مصاريف السمسرة والرسوم الغير قابلة للاسترجاع ومصاريف البنك، ولكن لا تضاف إليها أرباح الأسهم و الفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء.

تسجل القوائم المالية الفردية، المساهمات في الفروع، المؤسسات المشتركة أو الوحدات الشريكة التي هي ممتلكة ضمن الاحتمال الوحيد بالتنازل عنها في المستقبل القريب، و الحقوق المتعلقة بهذه المساهمات تسجل بتكلفة ممتلكه وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاعتبار التناقص في القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول المالية.

3. المخزونات :

طبقا لمبدأ الحيطة والحذر تقيم المخزونات بأقل تكلفة وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام و التسويق .

تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لانجاز هذا المخزون، وعند خروجها من المخزن، تقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا خرج أولا FIFO وإما بتكلفة الوسيطة المرجحة للشراء أو الإنتاج.

4. الإعلانات :

تسجل الإعلانات المالية في باب الإيرادات في حساب النتيجة التي هي مخصصة لتغطية تكاليف دورة أو عدة دورات مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها، والإعلانات المالية المتعلقة بالأصول القابلة للاهتلاك تسجل في الإيرادات حسب أقساط الاهتلاك المحسوب .

5. مؤونات الأعباء و المخاطر :

مؤونة الأعباء و المخاطر هي خصم مالي يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد، وتسجل المؤونات محاسبيا عندما :

- تكون للوحدة التزام حالي (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث ماضي .
- تكون من المحتمل خروج مواد تعتبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام.
- يمكن تقدير مبلغ الالتزام بصفة موثوق فيها .

6. قروض و الخصوم المالية الأخرى:

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى أصلا حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها .

7. تقييم الأعباء و النواتج المالية :

تأخذ في الحسبان الأعباء و النواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن وترتبط بالنسبة المالية التي تترتب خلالها الفوائد والعمليات التي تم من خلالها الحصول أو منح تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق، تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل .

في حين أن الفرق بين القيمة الاسمية للمقابل القيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح، يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري و كإيرادات مالية في حسابات البائع.

ثالثا : عمليات خاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي :

توجد عمليات خاصة أخرى عاجها المشروع النظام المحاسبي المالي الجديد نذكر منها النقاط التالية :

1- العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الأطراف الأخرى[1]:

أ- شركات المساهمة:

تسجيل هذا النوع من العمليات يجب أن يأخذ بعين الاعتبار:

- ✓ شروط تقاعدية (بنوك تقاعدية).
- ✓ التنظيم المحاسبي المقرر من طرف المشاركين.

عندما تمسك محاسبة العمليات المنجزة بصورة مشتركة من طرف المسير، هو وحده المعروف قانونيا من الأطراف الأخرى، حيث أن أعباء ونواتج العمليات المنجزة بصورة مشتركة تكون ضمن أعباء ونواتج هذا المسير، وكل واحد من المشاركين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل نواتج الأعباء.

[1] : Projet de système comptable financier, op cit p24-31.

عندما تتطلب العمليات المنجزة بصورة مشتركة من طرف المسير، هو وحده المعروف قانونيا من الأطراف الأخرى، حيث أن الأعباء ونواتج العمليات بصورة مشتركة تكون ضمن أعباء ونواتج هذا المسير، وكل واحد من المشاركين يسجل في حساباته قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصصه من النواتج و الأعباء.

ب- امتيازات الخدمة العمومية:

في إطار الامتيازات من الخدمة العمومية، فان الأصول التي يطرحها المتنازل أو المتنازل له في الامتيازات تسجل محاسبيا في أصل ميزانية المنشأة صاحبة الامتيازات.

ت- العمليات المنجزة لحساب الأطراف الأخرى :

- تسجل في حساب الأطراف الأخرى العمليات التي تجعلها الوحدة لحساب الغير بصفة وكيل، ولا يسجل هذا الأخير في حساب النتيجة سوى الأجر الذي يتلقاه بمتضى توكيله.
- تسجل العمليات التي تعالجها الوحدة لحساب الغير باسم الوحدة حسب طبيعتها في أعباء ونواتج الوحدة.

2- عقود طويلة الأجل :

يتعلق عقد طويل الأجل بانجاز سلعة، خدمة، أو مجموعة من السلع والخدمات تقع في تواريخ بداية ونهاية دورات مختلفة ويتعلق الأمر بـ :

- عقود البناء.
- عقود إصلاح أصول مالية أو بيئية.
- عقود تقديم الخدمات.

ويمكن الأخذ بعين الاعتبار طريقتين لحساب العقود:

أ- طريقة التقدم:

تسجل التكاليف والإيرادات حسب وثيرة تقدم الأعمال أو الخدمة وتحرر بذلك نتيجة محاسبية حسب نسبة انجاز العملية.

ب- طريقة الانجاز:

إذا كان نظام معالجة الوحدة أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التسجيل المحاسبي حسب التقدم أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة موثوق بها، فانه يكون من المقبول على سبيل التبسيط أن لا يسجل كإيرادات مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا .

عند تاريخ الجرد، ويفعل حوادث طارئة أو معروفة في هذا التاريخ، يظهر أنه من المحتمل أن إجمالي التكاليف العقد ستكون أكبر من إيراداته عند تاريخ الجرد (خسائر متوقعة بعد الانجاز)، يتم تكوين مؤونة بالنسبة للخسائر الإجمالية للعقد التي لم توضح في التسجيلات المحاسبية .

3- الضرائب المؤجلة: فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تسجيل عبئ الضريبة كأعباء على النتيجة المنسوبة لعمليات الدورة فقط.

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضرائب مؤجلة على الأصل) أو قابلة للاستيراد (ضرائب مؤجلة على الخصوم) خلال دورات مستقبلية .

وتسجل في الميزانية و في حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن :

- الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو التكلفة ما، وأخذها بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة قادمة في مستقبل متوقع.
- العجز الجبائي أو القرض الضريبي قابل للتأجيل إذا كان منسوبا إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل المتوقع.
- عمليات التعديل، الحذف و إعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

4- عقود الإيجار التمويلية:

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مالي مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة، وعقد الإيجار التمويلي هو عقد تحول بواسطته إلى المستعمل للأصل المزايا،الأخطار المرتبطة بملكيته بصفة شبه تامة مع تحويل أو عدم تحويل الملكية في نهاية العقد.

و كل أصل يكون محل عقد الإيجار تمويلي يسجل محاسبيا عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الوضع الاقتصادي على الشكل القانوني كالآتي.

أ- عند المستأجر:

- يسجل الأصل المالي المستأجر في أصول الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا.

- يسجل الالتزام دفع الإيجار المستقبلية بنفس مبلغ الخصم المالي للميزانية.

ب- عند المؤجر:

- يسجل في الأصل، ويتم عرضه كذمة مدينة بمقدار مساوي لصافي الاستثمارات في عقد الإيجار (أو بالقيمة العادلة إذا كان المؤجر صانعا أو موزع).
- تسجل الإيرادات خلال مدة العقد لدى المؤجر والمستأجر كليهما مع التمييز بين:
  - ✓ الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم نسبة مردودية دورية ثابتة للاستثمار الصافي
  - ✓ تسديد المستحقات الرئيسية.

المطلب الثالث: عرض الكشوف المالية:

حسب ما جاء في المادة 25 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون مجبرة على إعداد قوائم أو كشوف مالية سنويا على الأقل.

وتتضمن الكشوف المالية الخاصة و بالمؤسسات الاقتصادية ماعدا الوحدات الصغيرة على :

- الميزانية.
- حساب النتيجة.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تغيرات الأموال الخاصة.
- ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة.

و يوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتيجة .

تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسات كما يتم إصدارها في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية.

وتلزم المادة 28 و29 من نفس القانون على أن القوائم المالية تعرض اجبارا بالعملة الوطنية، وتوفر كذلك معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع السنة المالية السابقة على القوائم المالية أن توفر بعض المعلومات نذكر منها[1]

- ✓ تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للمؤسسة.
- ✓ تاريخ الإقفال .
- ✓ العملة التي تقدم بها.

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة.

- ✓ عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط، والبلد الذي سجلت فيه.
- ✓ الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة.
- ✓ اسم الشركة والأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.
- ✓ معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

ميزانية البنوك والهيئات المالية المشابهة تضم الأصول و الخصوم حسب طبيعتها وتقدمها في نظام حسب سيولتها واستحقاقيتها النسبي.

[1] : النظام المحاسبي المالي، سلسلة قانونية تحت إشراف . شلبي، قصر الكتاب، بليدة، ص76.

أولا: الميزانية :

تعتبر بيانا لكافة الأحداث التي تم تسجيلها في المؤسسة، وتلقي الضوء على تاريخ المؤسسة، كما أنها تظهر الوضع الحالي و يمكن من خلالها وبواسطة التحليل المالي قراءة الأحداث المستقبلية، ان التمييز بين الموجودات و المطلوبات المتداولة أصبح ضروريا، حيث يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناءا على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة وغير المتداولة والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية، وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الموجودات بشكل عام حسب سيولتها[1]

تحتوي الميزانية في جانب الأصول ما يلي[2]:

- ✓ التثبيتات المعنوية.
- ✓ الاهتلاكات.
- ✓ المساهمات.الأصول المالية.
- ✓ المخزونات.
- ✓ الأصول الضريبية(مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- ✓ الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا).
- ✓ خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية .

[1] :حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معيير الابلاغ المالي و أثره على المهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير جامعة الجزائر،2007-2008، ص183.

[2] : النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص79-80.

أما في جانب الخصوم : نجد:

- ✓ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال المصدر (في حالة الشركة) والاحتياطات والنتيجة الصافية لسنة المالية والعناصر الأخرى.
- ✓ الخصوم غير الجارية التي تتضمن الفائدة.
- ✓ الموردون و الدائنون الآخرون.
- ✓ الخصوم الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- ✓ خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية.

لا يمكن إجراء عملية المقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية انجاز هذه العناصر (الأصول، الخصوم) في نفس الوقت أو على أسس قاعدية صافية.

ثانيا : حساب النتيجة:

حساب النتيجة هو بيان ملخص للأعباء و المنتجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين هذا الحساب بعين الاعتبار تاريخ تحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية لسنة المالية الربح أو الخسارة.

الملومات الدنيا المقدمة في حساب النتيجة هي كالآتي :

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتجات المالية و الأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب و الرسوم والتسديدات المماثلة.
- مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات العينية و المعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء) .
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة .

في حالة النتيجة المدمجة:

- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية.
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

يضم حساب نتيجة البنوك والمؤسسات المالية المماثلة منتجات و أعباء حسب النوع و طبيعة ويبين مبالغ أبرز أنماط المنتجات و الأعباء.

تحتسب نتيجة الأعباء والمنتجات التي نشأت خلال السنة المالية حتى و لو كانت معروفة بين تاريخ إقفال السنة المالية و تاريخ إعداد الكشوف المالية[1]

ثالثا: جدول سيولة الخزينة :

إن الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال أو السيولة وما يعادلها، وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

يقدم جدول سيولة الخزينة مدخلات ومخرجات الأموال المتحصل عليها خلال السنة المالية حسب مصدرها:

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتجات أو إيرادات والنشاطات غير مرتبطة لا بالاستثمار ولا بتمويل) .
- التدفقات الناتجة عن أنشطة الاستثمار (سحب الأموال عند الشراء وتوصيل الأموال عند بيع أصول طويلة الأجل)
- التدفقات المالية الناتجة عن أنشطة التمويل (أنشطة يكون لها أثر على تغيير حجم ونسبة رؤوس الأموال الخاصة أو القروض) .
- تدفقات الخزينة الناتجة فوائد وحصص ربح الأسهم التقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة لأخرى في الأنشطة العملياتية، الاستثمار و التمويل.

يعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين : إما بالطرقة المباشرة أو بالطريقة الغير مباشرة.

1- الطريقة المباشرة:

[1] النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص83-85.

- تتمثل في تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب،...) قصد إبراز تدفق مالي صافي .
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

2- الطريقة الغير مباشرة:

تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار :

- أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات، زبائن، المخزونات، تغيرات الموردين،...الخ)
- التدفقات أو التسوية (الضرائب المؤجلة).
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة).

وهذه التدفقات تقدم كل على حدى.

رابعا : جدول تغيير رؤوس الأموال[1]

يشكل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تشكل منها رؤوس الأموال للمؤسسات خلال السنة المالية.

أما فيما يخص المعلومات الدنيا التي يقدمها هذا الجدول فهي:

- النتيجة الصافية لسنة كاملة.
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال.

[1] النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص88.

- المنتجات و المصاريف الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد،.....)

- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

خامسا : الملاحق:

يعتبر الملحق قائمة مالية تتضمن شرحا كتابيا لقواعد التسجيل و التقييم والطرق المحاسبية المعتمدة ويعطي معلومات إضافية ضرورية للفهم و الإفصاح (مبدأ الإفصاح الشامل)، ويعطي كذلك معلومات عن الشركات الحليفة، الفروع، الشركة الأم،.....الخ.

- وكل العمليات الخاصة و الضرورية للفهم مضمون القوائم المالية (لأن المعلومات تفصيلية) لأي عنصر أو الطريقة التي اعتمدتها المؤسسة.

- كل قائمة من القوائم المالية (سواء الميزانية، جدول الحسابات النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة) تحتوي على عمود الملاحظات يتضمن إحالات على الملاحق بإعطاء تحليل عن مبالغ الدورة[1].

[1] من إعداد الطالبة.

نماذج الكشوف المالية:

1- الميزانية: السنة المالية المقفلة في:

الأصول	الملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية . فارق الشراء (Good will). تثبيتات معنوية. تثبيتات عينية. أراضي. تثبيتات عينية أخرى. تثبيتات ممنوح امتيازاتها. تثبيتات يجري انجازها. 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 جاري					
أصول جارية . مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ. حسابات دائنة واستخدامها مماثلة. الزبائن. المدينون الآخرون. الضرائب و ما شابهها. حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة. الموجودات وما شابهها. الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية.					
مجموع الأصول الجارية					

المجموع العام للأصول					

الخصـــوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة. رأس المال تم إصداره. رأس مال غير مستعان به علاوات و احتياطات- احتياطات مدمجة. فوارق إعادة التقييم. فارق المعادلة. نتيجة صافية. رؤوس الأموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد.			
حصة الشركة المدمجة (1).			
حصة ذوي أقلية (1) .			
المجموع 1 الخصوم غير جارية.			

قروض وديون مالية. ضرائب (مؤجلة ومرصود لها). ديون أخرى غير جارية. مؤونات ومنتجات ثابتة مسبق.			
مجموع الخصوم غير الجارية (2).			
الخصوم الجارية . ضرائب. ديون أخرى. خزينة سلبية.			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
المجموع العام للخصوم			

2- **حساب النتائج**: (حسب الطبيعة) الفترة من..... إلى.....

المبيعات والمنتوجات الملحقة .			

تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع. الانتاج المقبت. اعانات الاستغلال.			
1- انتاج السنة المالية.			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى.			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.			
4- إجمالي فائض الاستغلال.			
المنتجات العملياتية. الأعباء العملياتية المخصصات للاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة.			
5- النتيجة العملياتية.			
المنتوجات المالية.			

الأعباء المالية.			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية . الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية.			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية .			
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها). عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها).			
9- النتيجة غير عادية			
10- صافي نتيجة السنة المالية. حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية.			
صافي نتيجة المجموع المدمج – حصة المجمع ومنها حصة ذوي الأقلية			

3- جدول سيولة الخزينة :

أ- الطرقة المباشرة:

الفترة من .....إلى.....

	الملاحظة	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 الغير العادية (يجب التوضيحات)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير عادية (يجب التوضيحات)			
صافي تدفقات الأموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية . (أ)			

تدفقات الأموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار: - المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية. - التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية. - الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية. - الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة.			
صافي التدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل: - التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم . - الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها. - التحصيلات المتأتية من القروض. - تسديدات القروض و الديون الأخرى المماثلة.			

صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويل (ج)			
- تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات. - تغيرات أموال الخزينة في فترة (أ+ ب + ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية. أموال الخزينة ومعادلتها عند إقفال السنة المالية . تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة.			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية.			

ب– الطرقة الغير مباشرة:

	الملاحظات	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية . صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل الاهتلاكات و الأرصدة.			

تغير الضرائب المؤجلة. تغير المخزونات. تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى . تغير الموردين والديون الأخرى. نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب. تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ) - تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار - مسحوبات عن اقتناء تثبيتات - تحصيلات التنازل عن التثبيتات. - تأثير تغيرات محيط الإدماج. تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب) - تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل. - الحصص المدفوعة للمساهمين. - زيادة رأس المال النقدي. - إصدار القروض.			

تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج) - تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج). - أموال الخزينة عند الافتتاح. - أموال الخزينة عند الإقفال. - تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية - تغير أموال الخزينة.			

خاتمة:

تكييف الأدوات المحاسبية مع متطلبات التحول الذي يعرفها محيط المؤسسة أهل المحاسبة لأن تصبح نظاما للمعلومات، حيث أن أهمية المعلومات المحاسبية تتجلى من خلال نوعية وخصوصيات النظام المحاسبي الذي ينتجها، لذلك كان التركيز على هذا الأخير بتحديد المفاهيم الأساسية، وكذا مبادئ ومقومات النظام و مراحل جمع ومعالجة البيانات المحاسبية بشكل يضمن الفعالية اللازمة لإنتاج معلومات هامة، دقيقة وصحيحة.

إن التطور الذي عرفته المؤسسات وما سايره من توسع في نشاطها أدى إلى ضرورة التقرير عن نتائجها الاقتصادية إلى الأطراف المعنيين بها، والذي يستوجب من مستخدمي المعلومات المحاسبية الثقة الكاملة بنظام المعلومات المحاسبي للقيام بدوره، ويتطلب تحقيق هذه الثقة مراقبة مستمرة لتسجيل و معالجة مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي تشكل الأساس إعداد معلومات محاسبية .

لقد كان استخدام التكنولوجيا أثر ايجابي على نظام المعلومات المحاسبي، من خلال تحقيق السرعة والدقة ومعالجة المحاسبة و تقديمها إلى الأطراف ذات الصلة، وفي نفس الوقت كلما تطورت التكنولوجيا و زاد استخدام أنظمتها والاعتماد عليها زادت المخاطر التي يمكن التعرض لها، وبتالي يجب فهم المخاطر ووضع الضوابط اللازمة لمهاجمتها وتطبيق ضوابط و الأساليب الرقابية .

الفصل الثاني

تمهيد:

تمثل الرقابة الداخلية خط الدفاع الأول في منع و صد تحجيم المخاطر و الأخطاء التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسات في أعمالها اليومية، و ترتكز الرقابة الداخلية على مجموعة من الضوابط الحاكمة لسير أعمال المؤسسات للتأكد من الصحة الحسابية لما مدون في السجلات و حماية موجودات المؤسسة و رفع كفاءة المواطنين و تشجيعهم على التمسك بالسياسات الإدارية و المالية المرسومة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيما جيدا، لا بد أن تتوافر الوسائل و الإجراءات الرقابية و تعتبر المراجعة أداة لقياس فاعليتها في المؤسسة، من أجل التأكد من أداء العمل التنفيذي الجيد و الصحيح، و إن استخدام الحاسبات الالكترونية له تأثير على نظام الرقابة الداخلية المطبق.

و نظرا للأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية خصصنا هذا الفصل لتناوله بالتفصيل، حيث تم تقسيمه منهجيا إلى ثلاث مباحث:

- ماهية نظام الرقابة الداخلية
- الرقابة الداخلية المحاسبية
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول : الطبيعة الأولية للرقابة الداخلية :

المطلب الأول: التطور في مفهوم الرقابة الداخلية :

أولا :مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية :

يمكن التمييز بين أربع مراحل لتطور مفهوم الرقابة الداخلية و هي :

1- مرحلة الرقابة الشخصية:

في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة بأنظمة الرقابة الداخلية، حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، حيث كان المالك يقوم بنفسه بالرقابة على أنشطة المشروع.[1]

2- مرحلة الضبط الداخلية :

بعد الفصل بين الملكية و الإدارة أصبح مفهوم الرقابة يستخدم كمرادف للضبط الداخلي و الذي يعني :الملكية و الإدارة أصبح مفهوم الرقابة يستخدم كمرادف للضبط الداخلي و الذي يعني *توزيع المسئوليات و السلطات بطريقة تحقق الضبط التلقائي للعمليات اليومية*[2]

3- مرحلة الكفاءة الإنتاجية:

ظهر الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية و إعداد التقارير عن فعاليتها نتيجة إصدار عدد من النشرات و الإصدارات المهنية من طرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين، حيث عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA الرقابة الداخلية:[1]

---

[1]: عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، 2005-2006، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، ص 53.

[2]: المرجع السابق، ص53.

❖ بأنها خطة التنظيم و كل الطرق و الإجراءات و الأساليب التي تضعها إدارة الوحدة الاقتصادية و التي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة و ضمان دقة و صحة المعلومات المحاسبية و زيادة درجة الاعتماد عليها و تحقيق الكفاءة التشغيلية و التحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة.

و يتضح من التعريف السابق أن مفهوم الرقابة الداخلية لا يقتصر فقط على نظام الضبط الداخلي بل اتسع ليشمل على العديد من الجوانب المحاسبية و الاقتصادية و الإدارية .[2]

4- مرحلة هيكل الرقابة الداخلية :

ازداد الاهتمام بمفهوم و نطاق نظام الرقابة الداخلية،و قد ظهر هذا الاهتمام في التقرير رقم 55 لسنة 1988 الذي أصدره مجمع المحاسبين القانونيين الامركيين ليطبق اعتبارا 1990/1/1 ،و قد استبدل هذه التقرير مصطلح نظام الرقابة الداخلية بهيكل الرقابة الداخلية باعتبار انه هذا المفهوم الاخيراكثر شمولا من المفهوم الأول.[3]

و قد تم تعريف الرقابة الداخلية :*بأنها السياسات و الإجراءات التي يتم من خلالها تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية و التي يجب أن يهتم بها مراقب الحسابات،حتى يستطيع الحكم على مقدرة الشركة محل المراجعة على تسجيل و تلخيص البيانات و الأحداث المالية التي قامت بها الشركة محل المراجعة*.[4]

و وفقا للتقرير رقم 55 يتكون هيكل الرقابة الداخلية من ثلاث عناصر أساسية هي :[5]

- ✓ بيئة المراقبة.
- ✓ النظام المحاسبي.

---

[1]: المرجع السابق، ص 54.
[2]-عبد الوهاب نصر،شحاته السيد شحاته مرجع سبق ذكره،ص 55.
[3]-المرجع السابق ،ص 66-67.
[4]- المرجع السابق،ص 67.
[5]-المرجع السابق،ص 67.

✓ إجراءات الرقابة.

و في سبتمبر 1992 صدر تقرير لجنة COSO و هي إحدى اللجان المنبثقة عن مجمع المحاسبين الامركيين AICPA،و عن اللجنة TREADWAY بعنوان*الإطار المتكامل للرقابة الداخلية* و يعتبر امتداد لتقرير لجنة TREADWAY في عام 1987 و الذي تضمن ضرورة إعداد الإدارة في الشركات المساهمة لتقرير عن فعالية الرقابة الداخلية،ز لم يحدد ضرورة أبداء مراجع الحسابات الخارجي لرأيه في هذا التقرير.[1]

و قد عرف تقرير لجنة COSO الرقابة الداخلية على أنها :*العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفعالية و كفاءة عمليات التشغيل و بإمكانية الثقة في القوائم المالية و بالالتزام بالقوانين و اللوائح، هي عملية تتأثر بمجلس الإدارة، الإدارة، الأفراد، الآخرين[2]

و يتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول و ليس تأكيد مطلق بخصوص تحقيق الأهداف التالية:

- الاعتماد على القوائم المالية.
- التحقق من كفاءة و فعالية التشغيل.
- التحقق من الالتزام بقوانين و اللوائح.

و وفقا لتقرير لجنة COSO يتكون نظام الرقابة الداخلية من المكونات التالية و التي تمثل الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية:[3]

- بيئة الرقابة.

[1]- المرجع السابق،75.
[2]- المرجع السابق،ص 76.
[3]: عبيد الوهاب نصر،شحاته السيد شحاته،مرجع سبق ذكره،ص 77.

- تقييم المخاطر
- أنشطة الرقابة
- المعلومات و الاتصالات .
- المتابعة.

و تمشيا مع تقرير لجنة COSO فقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين في عام 1996 الإصدار بمعيار رقم 78 و الذي عرف الهيكل الرقابة الداخلية بأنه :*عملية تتأثر بإدارة الوحدة الاقتصادية و بالعديد من الأطراف و يتم من خلال تلك العملية الحصول على تأكيد مناسب أو معقول و ليس تأكيد مطلق فيما يتعلق بالأهداف الثلاثة التالية :[1]

- إمكان الاعتماد على التقارير المالية.
- الالتزام بالقوانين و الأنظمة المطبقة.
- كفاءة العمليات و فاعليتها.

و نتيجة لزيادة حالات الإفلاس و الإعسار و الفشل المالي للعديد من الشركات في السنوات الأخيرة و حدوث فضيحة ENRON في عام 2001 في الولايات المتحدة الأمريكية، و ذلك بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في تلك الشركات، تم إنشاء مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة المقيدة بالبورصة في الولايات

[1]: عجيب مصطفى هلندي، ثائر محمود الغبان، 2010، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، ورقة بحثية، مجلة العلوم إنسانية العدد 45 شتاء 2010، جامعة السليمانية، العراق، ص 08.

المتحدة الأمريكية PCAOB و ذلك بهدف التدخل الحكومي للعمل على زيادة فاعلية هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية و حماية أموال المستثمرين في تلك الشركات.[1]

و قد قام مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة المقيدة بالبورصة في الولايات المتحدة الأمريكية PCAOB بتعريف هيكل الرقابة الداخلية من خلال إصداره الثاني بأنها عملية يتم تصميمها بمعرفة الإدارة التنفيذية، و يتأثر هيكل الرقابة الداخلية بالعديد من الأطراف مثل مجلس الإدارة،و لجنة المراجعة و كافة الأفراد العاملين بالمنشاة، بهدف توفير تأكيد مناسب أو معقول بإمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة في القوائم المالية لأغراض اتخاذ القرارات و انه تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.[2]

و يرى الباحثون إمكانية تسمية هذه التطور في مفهوم الرقابة الداخلية بالمرحلة الخامسة من مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية، حيث تغير المفهوم من هيكل الرقابة إلى إجراءات و عمليات.[3]

مما سبق هناك عدة تعاريف و ضعت للرقابة الداخلية من قبل الهيئات و المنظمات و الدولية المختصة ويستخلص منها بأن الرقابة الداخلية ما هي إلا عملية تمارسها الموارد البشرية العاملة على كافة المستويات أولا و تأكيد معقول و ليس مطلق بسبب محدوديات الرقابة الداخلية ثانيا و المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتعلقة بالثقة في التقارير المالية و الالتزام بالقوانين و اللوائح و كفاءة و فعالية العمليات ثالث.[4]

المطلب الثاني: مكونات و أنواع الرقابة الداخلية

أولا مكونات الرقابة الداخلية

[1]عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 100.
[2]: المرجع السابق، ص 100.
[3]: عجيب مصطفى هلدني،ثائر صبري محمود الغبان،مرجع سبق ذكره،ص 7.
[4]: المرجع السابق ص 6.

هي عبارة للرقابة الداخلية و تعتبر بمثابة مقاييس يتم على أساسها تقييم كفاءة و فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية المتمثلة فيما يلي

بيئة الرقابة تعتبر الأساس الذي تبنى عليه باقي مكونات هيكل الرقابة الداخلية. و تتكون بيئة الرقابة من العديد من العوامل بعضها ذات صلة مباشرة بالإرادة و بعضها ذات صلة بتنظيم المنشاة ذاتها نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية و يتم التعرف على نزاهة الإدارة و القيم الأخلاقية له من خلال وجود لائحة للسلوك تركز على النزاهة و القيم الأخلاقية مع ضرورة التزام العاملين بالقوانين مع التحقيق من إتباع هذه اللائحة بالمنشاة بصفة دورية الالتزام بالكفاءة و يتحقق الالتزام بالكفاءة من خلال وجود مستويات للأداء داخل المنشاة مع ضمان الالتزام بتلك المستويات بصفة مستمرة دور و مشاركة مجلس الإدارة و لجنة المراجعة مجلس الإدارة هو صلة الوصل بين المساهمين و الإدارة التنفيذية فإذا كان أعضاء مجلس الإدارة كلهم يمارسون وظائف تنفيذية فان رقابة المساهمين تصبح او شبه معدومة تتكون لجنة المراجعة من المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين و تتكون أداة الاتصال بين مجلس الإدارة و مراجع الحسابات الخارجي

فلسفة الإدارة و نمط التشغيل ز بقصد بفلسفة الإدارة المدى التزامها بتطبيق اللوائح و القوانين أو ما إذا كانت لديها الرغبة في القيام بعليات تشغيلية تتسم بمخاطر أم لا إذا كانت فلسفة الإدارة تعتقد بأهمية الرقابة فإنها تركز على بناء سياسات و إجراءات رقابية فعالة هذا الإدراك ينعكس على سلوك العاملين من خلال الممارسة الإدارية المستمرة الهيكل التنظيمي يتم تخطيط و تنفيذ أعمال الوحدة الاقتصادية و الرقابة عليها من خلال الهيكل التنظيمي مع ضرورة دراسة الهيكل التنظيمي للشركة لمعرفة مزاياه و عيوبه.

تحديد الصلاحيات و المسؤوليات إذا كان تفويض السلطة و تحديد المسؤولية يتم بما ينسجم مع الهيكل التنظيمي و على شكل مستندات مكتوبة من خلال دليل توصيف إجراءات تنفيذ الأعمال و السياسات الإدارية فان

الرقابة الداخلية تكون قوية سياسات و ممارسات الأفراد تتضمن السياسات و الممارسات طريقة توظيف العاملين و تدريبهم و التقييم المستمر لهم و كذلك تحديد كيفية تحديد مرتباتهم و كيفية ترقيتهم و توقيع الجزاءات عليهم و يعد وجود العمال و الموظفين الأكفاء و الترين عنصر نظم الرقابة الداخلية

2- تقدير المخاطر:

في الغالب تواجه كافة الوحدات مخاطر داخلية و خارجية التي يمكن أن تؤثر عكسا على قدرتها على تسجيل و التشغيل و التقرير عن البيانات المالية بشكل يتسق مع تأكيدات قوائمها المالية و يجب أن تقوم الإدارة بدراسة جوهرية لتلك المخاطر و احتمالات حدوثها و طرق ادارتها وقد تستهل الإدارة الخطط و البرامج أو التصرفات بدراسة مخاطر معينة أو قد تقرر ان تقبل المخاطر بسبب التكلفة أو سبب اعتبارات أخرى

3- المعلومات و الاتصالات :

يوفر نظام المعلومات الفعال المدخل الملائم لتحديد الطرق التي تسجل كافة العمليات المالية على أساس زمني مناسب و بتفصيل كاف للسماح بالتبويب الصحيح للتقرير المالي بجانب قياس و عرض العمليات المالية بشكل صحيح و الإفصاح عنها في القوائم المالية وفيما يتعلق بالاتصالات فهي أمر أساسي في نظم المعلومات المحاسبية فضلا عن توفير المعلومات الملائمة لتمكين الموظفين و أداء واجباتهم و يجب أن تأخذ معنى أوسع لنشر الثقافة التنظيمية المشتركة في الوحدة و التعامل مع التوقعات و من الجدير بذكر أن هناك حاجة إلى ابتكار أساليب اتصال للموظفين للإبلاغ عن معلومات ذات صلة بالمخاطر إلى المعنيين و من الأمور الهامة هي بقاء قنوات الاتصال مفتوحة ذلك الأمر الذي يشعر العاملين بالارتياح لنقلهم المعلومات الإدارة.

5- الأنشطة الرقابية:

هي السياسات والإجراءات و القواعد التي توفر تأكيد مناسب من انه قد تم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية و انه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها الوحدة الاقتصادية

6- المتابعة:

ويقصد بهذا الجزء المتابعة المستمرة و التقييم الدوري لمختلف أجزاء هيكل الرقابة الداخلية للتحقيق من فعالية و كفاءة هيكل الرقابة الداخلية ومن الأدوات المستخدمة هو الإدارة للمراجعة الداخلية و التي يجب إن يقدم تقارير بنتائج المتابعة إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة و يجب إن تتم عملية المتابعة بواسطة أفراد مؤهلين

ثانيا: أنواع الرقابة الداخلية:

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى الرقابة محاسبية و رقابة إدارية هذه الأنظمة الفرعية تتولى مسؤولية تحقق أهداف النظام الرقابة الداخلية كما يلي:

1- الرقابة المحاسبية

هي رقابة مانعة في طبيعتها و لذلك يحاول هذا النظام من خلال إجراءات و مقاييس الرقابة و الأمن أن يمنع الأخطار الناتجة عن البيانات غير الصحيحة و الأخطاء في الإجراءات المتعبة في التجميع و تشغيل البيانات كما يحاول نظام الرقابة الداخلية المحاسبية أن يمنع فقد أو ضياع البيانات نتيجة الإهمال و القصور في الأداء بالإضافة إلى منع سرقة الأصول بالاستخدام عمليات الغش و الاحتيال وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات مسئولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول و زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية لما لها من تأثير على

صدق و سلامة القوائم المالية حتى يستطيع أن يحدد ماهي درجة الاختبارات الجوهرية التي يجب أن يقوم بها المراجع

2- الرقابة الإدارية:

و هي رقابة مكتشفة للأخطاء و مصححة لها لذلك فهي تحاول أن تكتشف أي انحراف عن النتائج المخططة أو أي ابتعاد عن السياسات و الإجراءات التي وضعتها الإدارة و يتطلب هذا النوع من الرقابة مشاركة فعالية نشطة من الإدارة و من أمثلة الرقابة الإدارية إعداد و إدارة الموازنات نظام محاسبة المسئولية و متابعة و تقييم الأداء

ترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلية و ليس الإدارة المالية و ذلك نظرا لعدم ارتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات و الدفاتر المالية.

و يوضح الجدول التالي الاختلاف بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية من ناحية طبيعتها و أهدافها:

الجدول: الاختلاف بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة و الضياع و الاختلاس وسوء الاستخدام - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم و التقارير المالية	- التحقق من كفأة أداء العمليات التشغيلية - التحقق من الالتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات و الإجراءات التي وضعتها الإدارة

طبيعة عملية المراقبة	التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم و المعتمد من الإدارة. - التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر و السجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما	التحقق من تنفيذ و تطبيق الإجراءات و السياسات الإدارية

المطلب الثالث : مقومات و أهداف نظام الرقابة الداخلية:

أولا: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم أو المقومات الأساسية وهي:

1. هيكل تنظيمي كفء:

يختلف الهيكل التنظيمي حسب الوحدة الاقتصادية و حجمها و عدد مستوياتها التنظيمية الانتشار الجغرافي لها و يهدف إنشاء هيكل تنظيمي كفء إلى تحديد الإدارات و الأقسام و اختصاصات كل منها بالإضافة إلى مسؤوليات الأشخاص و العلاقات بينهم و ذلك من خلال توصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة و تحديد القسم أو الإدارة المسؤولة عن تنفيذها عن طرق:

- إعداد خريطة تنظيمية رئيسية و خرائط تفصيلية لكل قسم أو إدارة على حدى

- تحديد مسؤوليات و الفصل بين المهام

2. سياسات و إجراءات لحماية الأصول:

وجود مجموعة من السياسات و الإجراءات التي تسمح بحماية الأصول و منع تسربها و اختلاسها و لضمان صحة البيانات و التقارير المحاسبية و تزداد الحاجة إليها كلما كبر حجم المشروع و تعددت فروعه بهدف توفير وسائل رقابية مناسبة للتأكد من انجاز القرارات المختلفة على كافة المستويات وتزداد أهميتها كلما وصف التنظيم بأنه لا مركزي كما تتطلب حماية الأصول و منع تبديدها توافر إجراءات الضبط الداخلي بين الأقسام و إعداد التقارير المتداولة و تعاون كافة الأقسام و الإدارات

3. وجود إجراءات لزيادة الكفاءة و تشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعة:

تساهم كفاءة الأفراد بشكل مهم في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية و حتى في حالة ضوابط رقابية عالية فان ضعف قدرات العاملين و الثقة فيهم سوف يترتب عليه محاولات من هؤلاء للتغلب على هذه الضوابط

إن وجود هيكل تنظيمي كفء و عمالية مدربة و ذات قدرات و كفاءات عالية لا يعني التخلي عن التوفير معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين من ذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي و تحديد الانحرافات و الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيحها

ومن الأساليب التي تستخدم لزيادة الفعالية و الكفاءة التشغيلية في المنشاة استخدام نظام الموازنات التخطيطية و نظام التكاليف المعيارية و تجدر الإشارة إلى أن الكفاءة تعني تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات و المخرجات في أن الفعالية تعني تحقيق الأهداف المطلوبة و قد يكون الأداء كفء و فعال في نفس الوقت و قد يتحقق إلى منهم دون الأخر

4. نظام محاسبي سليم و مكتوب :

يتمثل مجموعة من المبادئ و الأسس العلمية و الطرق و الأساليب و الإجراءات التي تتبع لتحقيق العمليات المالية ة تسجيلها و تبويبها و قياس نتائجها و عرضها لأغراض تقويم الأداء و ترشيد القرارات

لا بد من الوجود إجراءات لتحقيق من صحة ودقة البيانات و التقارير المحاسبية و يتطلب ذلك تقسيم للعمل مع وجود مراجعة لكل عملية من الناحية المستندية أو من الناحية تسجيلها.

و لكي يكوم النظام المحاسبي سليم و مكتوب يجب أن تتوفر فيه العناصر التي سنتطرق لها فما يلي:

5. الدليل المحاسبي :

تخضع عمليات تبويب الدليل المحاسبي إلى طبيعة الوحدة الاقتصادية نوع النظام المحاسبي المستخدم والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها و يظهر ذلك من خلال تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية و أخرى فرعية و شرح كيفية تشغيل هذا الحساب و بيان صنف العمليات التي تسجل فيه[1]

6. الدورة المستندية :

تعتبر الدورة المستندية التي تتميز بدرجة عالية من كفاءة المصدر الأساسي لأدلة الإثبات[2]

7. المجموعة الدفترية :

يتم إعداد مجموعة دفترية متكاملة حسب طبيعة الوحدة الاقتصادية و أنشطتها في ظل النواحي القانونية و خاصة دفتر اليومية العامة و ما يرتبط به من اليوميات مساعدة[3]

8. الوسائل الآلية الالكترونية المستخدمة[4]:

تساهم الوسائل الآلية المستخدمة ضمن النظام المحاسبي في ضبط و انجاز الأعمال كآلات عند النقدية المحصلة أو تسجيلها إلى جانب استخدام الحاسب في انجاز بعض خطوات الدورة المحاسبة و تحليل البيانات والمعلومات سواء يفترض إعدادها أو الإفصاح عنها و هو ما يدعم الدور الرقابي للنظام المحاسبي.

9. قسم المراجعة الداخلية[1]: من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل الوحدة الاقتصادية يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية مهتمة التأكد من تطبيق كافة الإجراءات و اللوائح

[1]: فتحي رزق السوافريري،مرجع سبق ذكره،ص15.
[2]: المرجع السابق،ص15.
[3]: المرجع السابق،ص15.
[4]: المرجع السابق،ص 15.

و السياسات التي وضعتها الإدارة أيضا التأكد من الدقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي و أيضا التحقق من عدم وجود أوجه تلاعب أو المخالفات و بصورة مختصرة فان المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق و انجاز مهمات نظام الرقابة الداخلية

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية:

يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية و هي :[2]

- المحافظة على الأصول :

و يقصد بها حماية كافة أصول المنظمة من الخسائر التي قد تنتج عن الغش أو الخطأ أو الأمور الأخرى غير المرغوب بها، و تقع المسؤولية الكاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول و يتم التحقق من الحماية الكاملة و المستمرة عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية مع الأصول المادية الموجودة و التحقق من القيمة و الملكية و الدقة المحاسبية هذا بالإضافة إلى حماية البيانات من سوء الاستخدام أو الضياع أو السرقة.

- ضمان صحة و دقة المعلومات المحاسبية:

تعني دقة البيانات إن تكون المعلومات كاملة وواضحة و إن تعكس وضع المنظمة الحقيقي وأن تقدم هذه المعلومات في الشكل الملائم و الوقت المناسب.

التحقق من صحة تسجيل العمليات المحاسبية من قيد و ترحيل و بالتالي التحقق من صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية.[3]

[1]: المرجع السابق،ص 15.
[2]- عبد الرزاق محمد قاسم،مرجع سبق ذكره،ص 101-102.
[3]- عبد الوهاب نصر،شحاتة السيد شحاتة،مرجع سبق ذكره،ص55.

– الالتزام بالسياسات و الأهداف الإدارية:

تتم ترجمة أهداف المنظمة إلى مجموعة من السياسات و الخطط و الإجراءات المتكاملة التي تغطي كافة الجوانب العمل ضمن المنظمة، و تصدر الإدارة بذلك قرارات و تعليمات توجهها إلى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، و بالتالي فان تنفيذ الدقيق لهذه السياسات و الخطط و الإجراءات ينعكس على مدى تحقيق الأهداف.

– الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد :

و يعني ذلك تجنب أوجه الإسراف و القصور و التبذير في استخدام الموارد المتاحة،و من ثم الارتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام تلك الموارد و تعني الكفاية الأهداف المطلوبة بأقل التكاليف الممكنة.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية المحاسبي:

المطلب الأول: عناصر الرقابة الداخلية المحاسبية

تتكون الرقابة المحاسبية الداخلية من مجموعتين رئيسيتين من الإجراءات و هما:

أولا :إجراءات الرقابة العامة:

تتصف هذه الإجراءات بأنها عامة في طبيعتها، بمعنى أنها لانطبق على عملية بذاتها و لكنها خاصة بنشاط الوحدة الاقتصادية ككل و هي تنقسم إلى :

1- **ممارسات إدارية سليمة :**

وضع و إتباع سياسات إدارية صحيحة بخصوص التوثيق بالمستندات متمثلة في وجود مسار جيد للمراجعة، و بخصوص الأفراد متمثلة في كفاءة العاملين و الإشراف الجيد عليهم، و منحهم إجازات إجبارية، و تناوبهم في العمل.[1]

2- **رقابة تنظيمية :**

تتكون من الاستقلال التنظيمي و الذي يعني التقسيم الواضح و المنطقي للمهام و المسؤوليات ،وفقا لهذا المبدأ لا يجب أن يقوم شخص واحد بتشغيل العملية المعينة من نشأتها إلى نهايتها مما سيجعل عمل موظف معين يراقب عمل الموظف الأخر تلقائيا ،و بالتالي زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء المقصودة و غير المقصودة.[2]

3- **إجراءات أمن مادية:**[3]

[1]- أحمد حسين على حسين،مرجع سبق ذكره ،ص 100.
2- المرجع السابق ،ص102.
[3]-المرجع السابق،ص 103.

3-1- حماية الوصول إلى الأصول:

الحد من عدد المتعاملين المصرح لهم بالتعامل مع النقدية ،المخزون،الأجهزة،ملفات البيانات،و من الإجراءات المادية المتاحة في هذا الصدد ضرورة وجود حراسة و أمن،صناديق مغلقة،وجود أسوار تصاريح دخول للمناطق الحساسة، أجهزة إنذار و تحذير من عمليات السطو،و إن أمكن دائرة تلفزيونية مغلقة.

3-2- حماية استخدام الأصل:

يمكن أن يصل الشخص المعين إلى الأصل و لكن لا يحق له استخدامه إلا إذا كان لديه الصلاحية بذلك.

3-3- حماية حفظ الأصل:

يمكن حماية و حفظ الأصل عن طريق حصرها و عدها للحد من الخسائر الناتجة عن السرقات أو الإهمال و التسيب و اكتشاف ثغرات تستلزم ضرورة وجود إجراءات امن مادية صارمة .

ثانيا:الرقابة على التطبيقات:

يقصد بها إجراءات الرقابة المطبقة على دورات تشغيل البيانات و تهدف إلى التأكد من أن العمليات المختلفة قد تم التصريح بها، و تنفيذها ،و تسجيلها، و تشغيلها ،و التقرير عنها وفق السياسات الإدارية الموضوعة.[1]

تحتاج كل دورة عمليات إلى أربعة أنواع من الرقابة على التطبيقات و هي :

1) الرقابة بالتصاريح:

لا يمكن القيام بأي عملية محسابية ايا كان نوعها إلا إذا كان مصرح بهذه العملية من المدير أو الموظف المسؤول عنها،و قد يكون التصريح عاما في شكل إجراءات روتينية يجب استيفائها قبل تنفيذ العملية أو تصريح خاص

1-احمد حسين على حسين،مرجع سبق ذكره،ص 104

يحتاج إلى موافقة من مستوى أعلى، و تعتبر المستندات الأساسية بمثابة تصريح و هنا تظهر أهمية المستندات و الدور الحيوي الذي تلعبه في نظام المعلومات المحاسبي.[1]

2) رقابة المدخلات:[2]

و تهدف إلى التأكد من أن العمليات قد تم تسجيلها بطريقة صحيحة و كاملة و في الوقت الملائم، و بالتالي يجب أن تظهر المقادير آو القيم الصحيحة في الحسابات الصحيحة و في الفترة المحاسبية التي تمت فيها هذه العمليات، و هناك إجراءات عديدة للرقابة على المدخلات منها:

2-1- الفحص بالعين:

و هو التدقيق الذي يقوم به الموظف المعين على البيانات الداخلية.

2-2- تصميم جيد للمستندات :

يشجع على تسجيل بيانات كاملة و صحيحة عن العمليات المطلوب تسجيلها، حيث يفترض أن يوجد في المستند تعليمات واضحة و مسافات مناسبة وواضحة لكتابة البيانات في المستند.

2-3- سجل للمستندات:

حيث يتم فيه تسجيل المستندات الواردة قبل عملية التشغيل و الخارجة بعد عملية التشغيل و بذلك يمكن ان تتبع حركة المستندات و الرقابة عليها.

2-4- شرائط الرقابة:

[1]- المرجع السابق، ص 105.
[2]-المرجع السابق، ص 105-106

تمثل دليل إثبات على عمليات تحصيل نقدية و تقارن بيانات هذه الشرائط مع النقدية الفعلية المتحصل عليها،و لذلك يحرص الموظف المسئول على أن يكون يقظا في تناول العمليات النقدية.

2-5- ترميز الحسابات :

و هو نظام لإعطاء رموز معينة لكل الحسابات التي تتضمنها خريطة حسابات في الوحدة الاقتصادية،و يساعد هذا النظام على تسجيل العمليات و تتبع البيانات و التأكد من استخدام إجراء التشغيل المناسب.

3- رقابة التشغيل :[1]

يجب أن تدخل بيانات العمليات إلى نظام التشغيل دون أي نقصان،كما يجب تشغيل هذه البيانات تشغيلا صحيحا و كاملا لذلك تشتمل على إجراءات الضبط الداخلي التلقائي من أمثلته ما يلي:

3-1- و تشمل الأفعال التي تنقل المسئولية و المحاسبة عن شيء معين إلى مكان أو شخص أخر باستخدام المستندات .

3-2- الرقابة بالمجاميع:

يشمل هذا الإجراء على جمع بيانات دفعة أو مجموعة من مستندات العمليات قبل عملية التشغيل، ثم يعاد جمع هذه البيانات مرة أخرى أثناء التشغيل، فإذا حدث توافق في المجاميع فمعناه إن العمليات المسجلة قد تم تشغيلها تشغيلا صحيحا ومكتملا.

3-3-التسويات:و هي مقارنات تجري بين بيانات متحصل عليها من مصدر مستقل مع البيانات التي يتم تشغيلها حتى يمكن اكتشاف أي حذف آو أخطاء في التشغيل.

[1]-أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 106-107

4- رقابة المخرجات:[1]

يجب أن تكون مخرجات نظام المعلومات المحاسبي كاملة، و يمكن الاعتماد عليها، و يتم توزيعها على الشخص المسئول المفترض أن تصل إليه هذه المخرجات، و تشمل إجراءات رقابة المخرجات على:

4-1- وإجراءات التحقق و التقييم:

و هي إجراءات يقوم بها شخص أو أكثر و يمكن أن يكون من خارج الشركة لأعمال قام بها آخرين.

4-2- أرشيف التوزيع:

و هو قائمة بالأفراد الذين يفترض أن تصل إليهم التقارير المختلفة التي يخرجها نظام المعلومات المحاسبي، و بذلك يتم التحقق من عملية التوزيع من خلال مطابقة عملية التوزيع الفعلي لمخرجات النظام مع الأشخاص المحددين في أرشيف التوزيع.

المطلب الثاني: مزايا و مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية:

أولا:مزايا استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية:[2]

هناك العديد من المنافع المستمدة من استخدام تكنولوجيا المعلومات و ذلك لتحقيق فعالية و كفاءة للرقابة الداخلية مثل:

- تحسين الوقتية، أي أن توفير المعلومات في الوقت المناسب
- و زيادة الدقة في المعلومات .

[1]- أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص108-109
[2]- عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص248-249

- تحسين و تسهيل التحليل الإضافي للمعلومات، حيث أن تشغيل الحاسب للبيانات بصورة جيدة و دقيقة يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات التي يقدمها النظام مما ينعكس على اتخاذ الإدارة للقرارات الإدارية السليمة بصورة تحقق الاستغلال الأمثل للموارد.
- تخفيض الخطر الذي يحيط بإجراءات الرقابة.
- تحسين إمكانية الفصل المنسب بين المهام عن طريق تنفيذ رقابة أمنة، قواعد البيانات ،نظم التشغيل.
- إجراء حسابات معقدة و أمكانية تشغيل قدر هائل من المعاملات في وقت قصير و بتكلفة اقل علاوة على انعدام الأخطاء التشغيلية و الحسابية تقريبا نتيجة الاستفادة من إمكانيات تكنولوجيا المعلومات و انخفاض درجة الاعتماد على العنصر البشري.
- إمكانية الاستفادة بالحاسب الآلي في تحقيق الرقابة الذاتية على كل عمليات التشغيل اليومية.
- الإمكانية الضخمة لتخزين البيانات في صورة ملفات الكترونية تغني عن الكثير من الملفات والسجلات اليدوية.

ثانيا :مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية:

النظام المحاسبي لم يتغير من حيث جوهر المفهوم إلا أن الانتقال من الآلية اليدوية إلى المحسوبة جعل عملية مراقبته صعبة و ذلك لأسباب عديدة أهمها:

1- اختفاء السجلات المادية:[1]

[1]: محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 95.

في ظل نظم التشغيل باستخدام الحاسبات الالكترونية ،تتم عمليات تسجيل و حفظ البيانات المحاسبية باستخدام النبضات الالكترونية في الذاكرة الرئيسية للحاسب، أو على أشرطة و اسطوانات ممغنطة خارج الحاسب، و بلغة لا يفهمها إلا الحاسب، و بالتالي أصبحت البيانات المحاسبية غير مرئية، و غير قابلة للقراءة،كما يمكن تغيير أو إضافة أو حذف أي بيانات دون ترك أي اثر يدل على حدوث هذه العمليات، مما يسهل من ارتكاب حالات الغش و جعل من الصعب اكتشافها.

2- عدم وجود سند جيد للمراجعة:[1]

إن تصميم سند جيد للمراجعة في ظل نظم الحاسبات المتقدمة،يعد مهمة شاقة أو أكثر تعقيدا،فالتصميم الجيد لسند المراجعة لا يمكن أن يتأتى إلا عن الفهم الواعي لطبيعة و مصدر الأخطاء التي تفسده و تعيبه، وأنواع الإجراءات التصحيحية التي يمكن إجرائها عندما تقع مثل هذه الأخطاء، و يؤدي غياب سند المراجعة الجيد في بيئة الحاسبات الالكترونية إلى صعوبة تتبع العمليات، و من ثم صعوبة اكتشاف جرائم الحاسبات.

جرائم الأخطاء النظامية و ذلك لوجود التشغيل الالكتروني:

حيث أن الطبيعة المتكررة لعمليات برامج الحاسب الآلي قد تؤدي إلى عدم قدرة الحاسوب على تمييز البيانات الخاطئة التي يتم إدخالها إليه بعكس الإنسان الذي بإمكانه التمييز بين البيانات الخاطئة والصحيحة، و كذلك فان الحاسب غير قادر على التفكير أو الحكم الشخصي و بالتالي فان هناك العديد من الأخطاء التي يمكن حدوثها ما لم توجد إجراءات للرقابة على البرامج المستخدمة للتعرف على الثغرات التي يمكن أن تزيد من تكلفة الأخطاء التي حدثت.[2]

[1]: المرجع السابق،ص99.

[2]- الان عجيب مصطفى هلدني، ثائر محمود الغبان، مرجع سبق ذكره ص 14.

و بالإضافة إلى أن الحاسب يقوم بالعديد من المهام التي تتعارض مع مبدأ الفصل بين المهام.[1]

3- سهولة و حافز جرائم الغش في ظل استخدام الحاسبات الالكترونية و صعوبة اكتشافها:

يقصد بالغش في مجال الحاسبات الالكترونية أي تلاعب في برامج الحاسب، ملفات البيانات، التشغيل، المعدات، و يؤدي ذلك إلى إلحاق خسائر بالتنظيمات التي يقع الغش في مجال استخدامها للحاسبات، و إن ظهور الحاسبات قد ترتب عليه طرقا حديثة تماما لارتكاب حالات الغش،مما جعلها أكثر سهولة من حيث ارتكابها،و أكثر صعوبة من حيث اكتشافها.[2]

و التعامل غير مصرح به و هو على نوعين، يعرف الأول بالاختراق الخارجي حيث يتم الدخول من خارج الوحدة، أما الثاني فيعرف بالاختراق الخارجي حيث الدخول من خارج الوحدة،أما الثاني فيعرف بالاختراق الداخلي و الذي يقوم بع عادة أفراد من داخل الوحدة.[3]

و تعتبر التعاملات الالكترونية التي تتم بين الأفراد و الوحدة ذات طابع معلوماتي مهم، و بالتالي فان تمكن احد من معرفتها و تتبعها فسيتم فقدان الثقة بالوحدة التي يتعامل معها، من منطلق أنها لم تتمكن من حماية خصوصيتها.[4]

4- فيروسات الحاسبات:[5]

الفيروسات قد لا تكون متعمدة أو بغرض تحقيق عائد من ورائها، فقد تنقل النظام من خلال وسائط مصابة بالعدوى، و تسبب فيروسات الحاسبات العديد من المشاكل في بيانات و برامج الوحدة الاقتصادية،و ذلك على حسب نوع الفيروس.

[1]-عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 250.
[2]- محمد الفيومي محمد،مرجع سبق ذكره،
[3]- السامروني و اخرون،2004، نظم المعلومات الإدارية، دار صفاء،عمان،ص 244.
[4]: الان عجيب مصطفى هلندي، ثائر صبري محمود الغبان،مرجع سبق ذكره، ص11.
[5]: محمد القيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 104.

5- العاملون بنظم المعلومات القائمة على استخدام الحاسبات الالكترونية:[1]

يؤدي نقص خبرة العاملين في مجال التشغيل الالكتروني للبيانات إلى وقوع أخطاء في التشغيل أو الفشل في تخزين و استدعاء البيانات،أو عدم القدرة على اكتشاف جرائم الحاسبات، و من ناحية أخرى فان ارتفاع مستوى خبرة هؤلاء العاملين له تأثير سلبي،يتمثل في زيادة قدرتهم على الوصول غير المصرح به للنظام من خلال نقاط الضعف الموجودة بنظام الرقابة الداخلية، و من تم ارتكاب جرائم الحاسبات التي عادة ما يصعب اكتشافها.

أن معظم مرتكبي حالات غش الحاسبات من داخل التنظيم، حيث أجرت لجنة المراجعة البريطانية مسحا بين أن أكثر الناس ارتكابا لحالات غش الحاسبات، و يرجع ذلك إلى ضعف أساليب الرقابة الداخلية القائمة، و عدم الأخذ بالأساليب المتطورة منها.

غالبا ما يؤدي العاملون بنظم الحاسبات إلى انتشار فيروسات الحاسبات،حيث أنهم قد يمتلكون حاسبات خاصة و يتبادلون الأسطوانات المرنة فيما بينهم، و عادة ما يقومون بتشغيل هذه الأسطوانات في محطات عمل الوحدة الاقتصادية،مما يجعل الفرصة مواتية لانتقال عدوى الفيروسات عبر شبكة حاسبات الوحدة الاقتصادية و حاسبها الرئيسي.

إن العاملين بالنظام الذين تم استبعادهم يعلمون كلمات السر، و بالتالي يمكنهم الوصول غير المصرح به للنظام، و ارتكاب حالات الغش أو نقل عدوى الفيروسات.

يؤدي انخفاض الحالة المعنوية للعاملين بنظم الحاسبات،إلى زيادة جرائم الحاسبات.

المطلب الثالث:الرقابة الداخلية المحاسبية في بيئة الحاسب:

و يوجد لدى الوحدات التي تطبق نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني أساليب للرقابة المحاسبية وهي :

[1]: المرجع السابق، ص108-109.

أولا: الرقابة العامة:

و هي رقابة مانعة في طبيعتها حيث يعني وجودها الوقاية من الوقاية من حدوث الأخطاء و التأكد بان النظام المحوسب هو نظام مستقر و امن و يدار بشكل جيد.[1]

و تعد بمثابة أساليب رقابة إدارية على الوظائف و يكون لمواطن الضعف فيها أثار على عمليات المعالجة و تضم :

1- الرقابة التنظيمية:[2]

إن عملية الاستقلال التنظيمي بين المهام في بيئة الحاسب من الأمور الهامة و الحساسة جدا،و في هذا الصدد توجد ناحيتين للفصل بين المهام و هما:

الفصل بين قسم الحاسب و بين الأقسام التشغيلية الأخرى المستخدمة و المستفيدة من خدمات قسم الحاسب.

الفصل بين هؤلاء اللذين يعرفون كيف يعمل النظام و بين هؤلاء اللذين لديهم تصاريح دخول على الحاسب و الملفات و السجلات،و لا يجب السماح

لمبرمج واحد أن يكتب كل البرامج التطبيقية الحساسة.

2- التوثيق:[3]

يقصد بتوثيق النظام المعين الوصف الكتابي و أي وسائل تعبير أخرى للتعريف بأهداف و ملامح نظام المعلومات و الطريقة التي يعمل بها هذا النظام، و يخدم هذا التوثيق لعملية الرقابة لأنه يعتبر المصدر الأساسي للمعلومات عن من المسئول عن تشغيل النظام، و عن تحسين النظام، و عن تقييم النظام و توجد خمس فئات لتوثيق هي :

[1]: احمد حسين على حسين، مرجع سبق ذكره، ص 375.
[2]- المرجع السابق، ص375.
[3]- المرجع السابق، ص 378،377.

- توثيق الإجراءات و هو الخطة الرئيسية للنظام ككل.

- توثيق النظم هي وثائق هامة جدا لمحللي النظم و للمراجعين و لمستخدمي النظام كما انه يحدد أيضا مسئولية القيام بكل إجراء تشغيل و إجراء رقابة،كما يحدد إجراءات تصحيح الأخطاء.

و يؤدي التوثيق الجيد للنظام إلى زيادة فهم المراجع للرقابة على تطبيقات النظام،و من ثم تدني وقت و تكلفة المراجعة.[1]

- توثيق البرامج هي وثائق هامة جدا للمبرمجين.

- توثيق العمليات هي وثائق هامة جدا للمسئولين عن تشغيل أجهزة النظام.

- توثيق البيانات هي وثائق هامة جدا لإدارة قاعدة البيانات و تجدر الإشارة هنا إلى عدم السماح باستخدام هذه الوثائق إلا للشخص المسئول فقط.

3- رقابة الأجهزة و البرامج :[2]

تشمل أجهزة و برامج نظام الحاسب الحديثة على العديد من إجراءات الرقابة الذاتية المبرمجة داخل برنامج نظام الحاسب نفسه لاكتشاف أي قصور في أداء الأجهزة مثل:

- اختبار التماثل و هي خلية اختبار تضاف عند الضرورة إلى كود الثنائي لكل حرف عند التنقل داخل النظام و بالتالي اكتشاف أي فقد أو إضافة لخلايا الحروف.

- اختبار التماثل و هي خلية اختبار تضاف عند الضرورة إلى كود الحرف المعين للتحقق من صحة الكود الثنائي لكل حرف عند التنقل داخل النظام و بالتالي اكتشاف أي فقد أو إضافة لخلايا الحروف.

[1]- محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 122.
[2]- احمد حسين على حسين، مرجع سبق ذكره، ص 378-379.

– اختبار الصدى و هي إشارة عكسية يرسلها طرف الحاسب إلى وحدة التشغيل المركزية تفيد بأنها على استعداد للتشغيل،و يفيد هذا الاختبار في التأكد من أن الطرف المعين يعمل بالشكل المطلوب عند الحاجة إليه.

– اختبار القراءة بعد الكتابة ثم مقارنة القراءة مع الكتابة للتأكد من دقة ما تم كتابته على وحدة التخزين الثانوي.

– اختبار القراءة المزدوجة بمعنى قراءة المدخلات مرتين للتأكد من دقة قراءة البيانات.

– الدائرة المزدوجة و التي تسمح لوحدة الحساب و المنطق أن تجري العمليات الحسابية مرتين لاختبار النتائج.

4– مقاييس الأمن :

و هي عمليات الحماية المادية للأجهزة و البيانات داخل النظام ككل:

4–1– امن البيانات:

يهدف امن البيانات إلى المحافظة على سلامة و خصوصية البيانات داخل نظام الحاسب من الفقد او الفساد أو الوصول غير المسموح به لهذه البيانات،و تشمل مقاييس امن البيانات على:لحماية محتويات الملف

– أرشيف البيانات هو تسجيل حرفي لما يحدث للبيانات داخل النظام و تفيد هذه التسجيلات كمسار للمراجعة و كأدلة إثبات يمكن الرجوع إليها للتحقق من سير العمل في النظام و التحقق من فعالية النظام المطبق للرقابة.

– حماية الملف هي وسائل تستخدم لحماية محتويات الملف من التسجيل عليها و بالتالي إتلافها.

– تقييد الوصول و هي وسائل لمنع أي شخص غير مصرح له بالوصول إلى البيانات.

– استعادة البيانات يجب الاحتفاظ دائما بنسخة احتياطية من ملفات البيانات ،و البرامج ،و قواعد البيانات و الوثائق ،و يجب الاحتفاظ بهذه النسخة في مكان بعيد و امن عن مكان نظام الحاسب،كما يجب أيضا تحديد طول الفترة التي سيحتفظ بها هذه النسخ الاحتياطية.

–4–2– امن الأجهزة:[1]

و يقصد بها رقابة أجهزة الحاسوب و ملحقاته و إجراءات الأمن الخاصة بالمحافظة على الأجهزة هي :

- حماية الوجود و هي الخاصة بالحماية من الظروف البيئية في مكان تواجد نظام الحاسب.
- رقابة إمكانية التوصل إلى النظام و تشمل كل الأساليب الرقابية ذات الصلة بدخول غرفة الكومبيوتر.[2]
- التأمين على الأجهزة و البيانات ضد بعض الأخطار مثل الحريق، الفيضان، التجسس، السرقة، الغش
- استعادة النظام يجب ان توجد خطة يمكن تنفيذها لواجهة أي ظروف طائرة يمكن أن تؤدي إلى تعطل الحاسب..

5– ممارسات إدارية سليمة:[3]

لا شك أن الإجراءات السابقة لن يمكن تحقيقها إلا في وجود ممارسات إدارية على مستويات عالية من الكفاءة تتمثل في عمالة أمينة قادرة،تنظيم عمل الحاسب،الإشراف على التغيير و التطوير في النظام ،و تقييم العمل.

ثانيا:الرقابة على التطبيقات :

تعرفها نشرة معايير المراجعة التي أصدرها مجمع المحاسبين

[1]-احمد حسين على حسين، مرجع سبق ذكره، ص 380،379.
[2]-ألان عجيب مصطفى هلدني، ثائر صبري محمود الغبان، مرجع سبق ذكره، ص 14.
[3]-احمد حسين على حسين،مرجع سبق ذكره،ص 384.

القانونيين الأمريكي عام 74 على النحو التالي"بأنها أساليب مختصة يقوم بأدائها قسم معالجة البيانات الكترونيا، و تهدف إلى توفير درجة تأكد معقولة من سلامة عمليات تسجيل و معالجة البيانات و إعداد التقارير"[1].

و تعتبر أساليب الرقابة على التطبيقات أساليب رقابة وقائية و يصمم العديد منها بهدف اكتشاف الأخطاء و تصحيحها،[2]و يمكن تقسيم الرقابة على التطبيقات إلى الأنماط التالية:

1- رقابة المدخلات:

تهدف إلى التأكد من تسجيل كل العمليات ،و إن هذه العمليات مصرح بها وكاملة و دقيقة ،و أن كل الأخطاء المحتملة تم اكتشافها قبل بدء التشغيل.[3]

و يمكن تجميع إجراءات الرقابة على المدخلات فيما يلي :

1-1 التصريح :[4]

فيجب أن توجد إجراءات للتصريح بالعمليات التي سيترتب عليها بيانات مدخلات للنظام التطبيقي المعين، فإذا تطلب النظام التطبيقي وجود مستندات أساسية فيجب أن يكون هذا المستند موقعا أو مختوما من الشخص المسئول، أما في حالة الإدخال المباشر للعمليات من خلال الوحدات الطرفية بدون وجود مستندات أساسية، فيجب أن يشمل البرنامج نفسه على نظام للتصريح.

1-2- التسجيل:[5]

[1]-عبد الرزاق محمد قاسم،مرجع سبق ذكره،ص 391.
[2]-المرجع السابق،ص 392.
[3]-احمد حسين على حسين،مرجع سبق ذكره،ص 387.
[4]-المرجع السابق،ص 388.
[5]- احمد حسين على حسين،مرجع سبق ذكره،ص 388.

يجب استخدام المستندات الأساسية بقدر الإمكان لتسجيل العمليات ة يجب أن تكون سابقة الترقيم ومسلسلة و منظمة بحيث يسهل إدخال البيانات على المستند و اكتشاف أي مستند مفقود، أو أن يظهر على الشاشة تخطيط منظم لشكل مستند يساعد على إدخال البيانات.

1-3 الإعداد :[1]

و يقصد به تحويل بيانات المستند إلى لغة مفهومة للحاسب في وحدات التخزين الثانوي أو إلى ذاكرة الحاسب مباشرة و تعتبر هذه الخطوة مصدر رئيسي للأخطاء و ذلك لسببين الأول أن عملية الإعداد تتم بطريقة روتينية و بصورة يدوية،و الثاني انه غالبا ما تبدأ عمليات الغش في هذه المرحلة حيث يمكن تعديل البيانات و من أهم إجراءات الرقابة المستخدمة في هذه المرحلة:

- رقم الاختبار و هو رقم إضافي يضاف إلى كود الحساب أو العنصر المعين بغرض اكتشاف أي أخطاء في إدخال البيانات إلى الحاسب.

-الرقابة بالمجاميع يبدأ بإعداد مجاميع للمستندات التي سيتم إدخالها على أن يقوم بهذه المهمة شخص مستقل ثم يتم مقارنة هذه المجاميع مع الإحصاءات التي يخرجها الحاسب بعد إدخال بيانات هذه المستندات.

1-4- الإدخال:[2]

و يقصد به قيام الحاسب بقراءة بيانات عدد كبير من العمليات تم إدخالها بواسطة أفراد فلا بد من الاستفادة من إمكانيات الحاسب في تصحيح الأخطاء عن طريق برامج تدقيق البيانات و اختبارها قبل عملية المعالجة.

2- رقابة المعالجة:

[1]-المرجع السابق،ص 388-389.
[2]- المرجع السابق، ص392.

تهدف إلى التحقق من صحة عملية معالجة البيانات بعد أن يتم إدخالها إلى وحدة المعالجة المركزية.[1]

المراقبة الذاتية التي يتم توفيرها من خلال تصميم الحاسب ذاته و البرامج التي تنظم عمله لتبقى مستقرة و لا يمكن حذفها.[2]

المراقبة البرامجية التي يضيفها مستخدم الحاسوب عن طريق التعليمات التي يتضمنها البرنامج عند تنفيذه.[3]

3- رقابة المخرجات:

أساليب رقابة المخرجات مصممة للتأكد من أن البيانات قد تم توصيلها إلى المستفدين.

3-1-رقابة مخرجات المعالجة على دفعات:

تتم الرقابة على مخرجات المعالجة على الدفعات من خلال التصميم الجيد للتقرير،و من خلال العناية بإدارة التقرير خلال كل مراحل إنتاجه و توزيعه و استخدامه،فالتصميم الجيد للتقرير يسهل من عملية ترتيب تدفق التقارير خلال عملية المخرجات،كما أن الإدارة الجيدة للتقرير تؤكد على الالتزام بإجراءات الرقابة على عملية المخرجات.[4]

3-2-رقابة مخرجات المعالجة الفورية وقت حقيقي :[5]

إجراءات رقابية لمنع شخص غير المصرح له من أن يدخل على البيانات أثناء نقلها على خطوط الاتصال من الحاسب إلى الوحدة الطرفية:

- كابل مقوى لا يسمح بالتسرب

---

[1]- الان عجيب مصطفى هلدني، ثائر صبري محمود الغبان، مرجع سبق ذكره، ص 15.
[2]- محمود قاسم تنتوش،1998، نظم المعلومات في المحاسبة و المراجعة المهنية دور الحاسوب في الإدارة و الشغيل، دار الرواد و الجيل، لبنان ،ص358.
[3]- المرجع السابق ،ص 358.
[4]- احمد حسين هلى حسين، مرجع سبق ذكره، ص 397.
[5]- المرجع السابق، ص402.

– استخدام بيانات بشفرة يعاد حلها.

إجراءات رقابية لمنع هذا الشخص من رؤية محتويات التقارير أثناء عرضها على الشاشة:

– كل وحدة طرفية في حجرة ووجود غطاء أعلى الوحدة الطرفية.

– ظهور البيانات بإضاءة منخفضة و الجلوس و ظهر المستخدم إلى الحائط.

المبحث الثالث : تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية :

المطلب الأول:أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

أولا : أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية في عمل المراجع،و ليتوصل ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب و هي كالتالي:

1– الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية:

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية،و يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسئولين عن أداء كل عملية،فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية و الإجراءات التي يمر بها و المستندات التي تعد من اجلها و الدفاتر التي تسجل بها،و قد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات ،بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها و يحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات آو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.[1]

[1]- جربوع محمود يوسف، 2000، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة الاول، مؤسسة الوراق، عمان، ص 113.

2- خرائط التدفق:

إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين،و لدورة عمليات محددة،إن هذه الخرائط تمكن المدقق من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة و في فترة وجيزة نسبيا.[1]

كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط:[2]

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز و الرسوم لتكون خريطة سهلة الفهم .

- إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة و ذلك لزيادة الإيضاح.

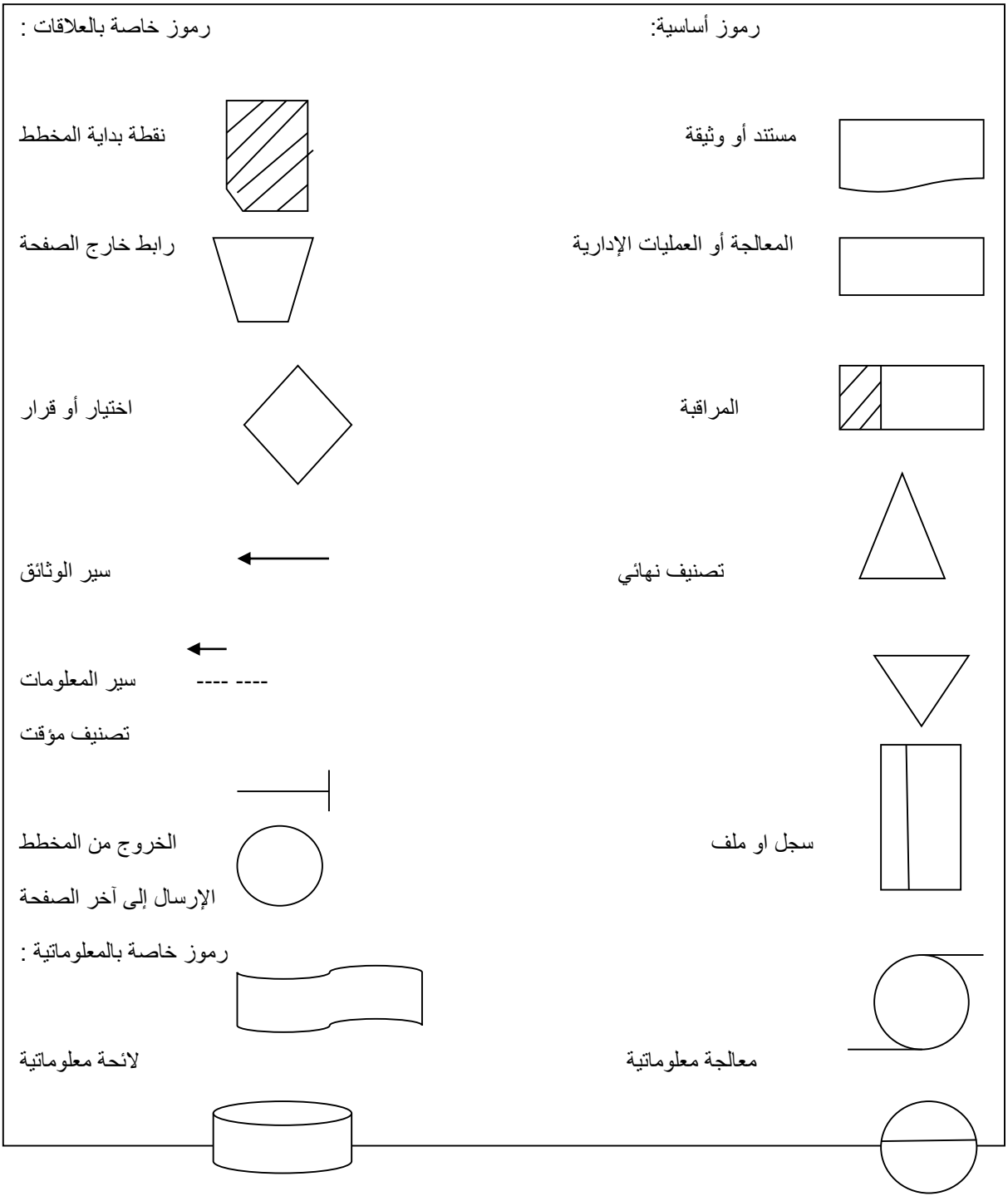
- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند و الجهة التي يرسل إليه.

و فيما يلي مجموعة من الرموز و الأشكال التي تستعمل في خرائط التدفق.

[1]- حسين القاضي، حسين ممدوح، 1999، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية و الدولية، دار الوراق، عمان، ص276.

[2]- جربوع محمود يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 115.

الشكل رقم (1.2): أشكال و رموز خريطة التدفق:



المصدر :شعباني لطفي،2003-2004،المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، منشورة، جامعة الجزائر، ص113.

3- أسلوب قوائم الاستقصاء:

و تسمى كذلك قوائم الاستبيان،فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية،حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة و المراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، و يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها،و من ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.[1]

و من الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط و في معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية و تصاغ الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمال و خطواته المتبعة في مراكز النشاط،و يراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية و هي :[2]

- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال و التحقيقات التي تتم للتأكد منها.

- التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة و نواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية.

- احتواءها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

[1]-شعباني لطفي،مرجع سبق ذكره،ص115.
[2]-حسين القاضي،حسين ممدوح،مرجع سبق ذكره،ص 275.

و الجدول التالي يبين مميزات و مساوئ كل أسلوب من الأساليب التي يعتمد عليها المراجع.

الجدول رقم (2.2):الأساليب التي يعتمد عليها المراجع:

الطريقة	المميزات	المساوئ
الأسلوب الوصفي (المذكرات)	-يتم تصميمها وفقا لطبيعة العمل -تحتاج لتحليل مفصل مما يضطر المراجع لفهم طبيعة عمل النظام -وصف كتابي للنظام و تعتبر المرونة بمثابة الميزة الاولى -نجاح هذا الأسلوب يعتمد على قدرة المراجع في ممارسة مهنة الكتابة	-قد تصبح مطولة بحيث تستهلك الجهد و الوقت و صعوبة تتبع الشرح المطول -غموض الأجوبة و بالتالي صعوبة استخراج الأهم من المهم و إهمال أجزاء هامة. -قد لا تؤدي إلى اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة.
خرائط التدفق	-توضح خط سير العمليات بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة و الوسائل المستعملة في إدخال البيانات و استخراجها -تضم جميع الأجزاء الهامة في نظام الرقابة -مناسبة لنظام المعالجة الالكترونية -لا تحتاج لألفاظ و عبارات مطولة بل تعتمد على	-يحتاج تصميمها لوقت أطول نسبيا -قد لا تؤدي إلى اكتشاف نظام الضعف في نظام الرقابة . -تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة. -لا تبين الإجراءات الاستثنائية و التي قد

	لغة نمطية شائعة. -تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن النظام و تمكنه بسرعة و سهولة اكبر في الحكم عن مدى جودته.	تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.
قوائم الاستقصاء (الاستبيان)	-سهولة الملئ -الشمول لكل ما هو مهم في نظام الرقابة -إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص اقل تأهيلا و خبرة -كشف و توضيح نقاط الضعف.	-الأسئلة قد لا تناسب المسئول و عرضه لعدم استيعاب المجيب لمحتوى السؤال -الإجابة تمثل وجهة نظر من إجابة على الأسئلة فقط و ليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا. -قد لا تصلح القوائم النمطية لجميع الحالات -الإجابة يمكن أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا

المصدر :مساهمة شخصية

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

أولا: وصف النظام

تهدف هذه المرحلة إلى جمع كل ما يساعد المراجع الداخلي على تقييم الأنظمة،و الإجراءات و الناهج في المؤسسة، و تتعلق الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال، و الوثائق المستخدمة،محتواها،نشرها، وحفظها،كذلك الترخيص و المصادقة، تسجيل و معالجة المعلومات اللازمة لسير المؤسسة و مراقبتها،و تختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم ووظيفة في المؤسسة،و يتطلب وصف الإجراءات عدة جلسات مع المسئولين عن الوظيفة المدروسة.[1]

إن نتيجة هذه المرحلة تسمح بتحديد نقاط الضعف و إعداد وثيقة تحليلية تسمح بالانتقال إلى فحص عمل النظام ،و تعتمد هذه المرحلة على الأسلوب الوصفي و خرائط التدفق بالإضافة إلى طريقة الاستجوابات .

1- التمعن في الإجراءات و استجواب موظفي المؤسسة:

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة و هيكلها التنظيمي،فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة،طريق عملها و،العلاقات الموجودة بينها،و التعبير عنها.[2]

كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجوابات و هي تقنية غير رسمية يقوم المراجع عن طريقها باستجواب أو عدة استجوابات تهدف إلى وصف الأنظمة الموجودة و يواجه المراجع بعض الصعوبات عند تحليل هذه الاستجوابات و التي ترتبط بحجم المؤسسة و تعقيد نشاطاتها و كثافة معلوماتها.[3]

هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة و هي :[1]

[1]- عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص 142.
[2]- شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 118.
[3]- عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص 143.

– احترام السلم التنظيمي فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله بعلم بهذه الاستجواب إلا في حالات خاصة.

– التذكير بالمهمة و أهدافها حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب و بالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة.

– حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل الموظف الآخر.

سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم فعلى المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

2– خرائط التدفق و الأسلوب الوصفي:

انطلاقا من الملاحظات و الاستجوابات يعبر المراجع عن نظرته للعمليات و إجراءات الرقابة الموضوعة،هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي،و لكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق أي أشكال تسطر مختلف التدفقات و الرقابة المنفذة.[2]

ثانيا :اختبارات الفهم :

يقوم المراجع باختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع،و يتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي ،و اختبار بعض العمليات،و عمليا تتم هذه العملية في السنة الأولى بشكل يتزامن مع وصف النظام،و ليس الهدف منها البحث عن الأخطاء و لكن التأكد من تطابق النظام الموصوف مع واقع المؤسسة،و يقوم المراجع باختيار عدد محدود من العمليات و بتتبع دورتها بالصعود إلى

[1] -renard jacques.2000.théorie et pratique de l’audit interne. organisation.3eme édition 314.
[2]- شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص119.

أصلها ثم النزول إلى النتيجة التي تقدمها ،و يقوم بفحص تطابق معالجة الوثائق مع ما هو مشار إليه على مخطط تدفق الوثائق.[1]

يقدم اختبار التطابق ضمانا على صحة وصف النظام، و حالة اكتشاف أخطاء يجب تصحيح الوصف،و يعاد هذا الاختبار كل سنة للتأكد من عدم تغيير النظام بالنسبة للسنة الماضية. [2]

ثالثا :التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية،فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة و الضعف الخاصة بالرقابة الداخلية،و ذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من اجل إيجاد النقائص لتصحيحها و الحفاظ على نقاط قوتها.[3]

و هي تتعلق بتصميم التنظيم الموجود في المؤسسة و لكنها لا تدرس تطبيقه الجيد من طرف العمال،و لتقييم الرقابة الداخلية،يستعمل المراجع قوائم الاستقصاء و التي تعتبر الأكثر استعمالا لهذه العملية،فهناك نوعين لهذه القوائم،النوع الأول قوائم الاستقصاء المغلوقة أين تكون الإجابة بنعم أو لا،و تعتبر الإجابات السلبية عموما عن ضعف الرقابة الداخلية و التي يتم تحليلها فيما بعد بدقة،و الايجابيات الايجابية تعبر عن نقاط قوة الرقابة الداخلية دون توفر الوسائل اللازمة للتحقق منها،و النوع الثاني متمثل في قوائم الاستقصاء المفتوحة و لا تقتصر الإجابة بنعم أو لا فقط،و عند الانتهاء من مرحلة التقييم الأولي للرقابة الداخلية يقوم المراجع بإعداد وثيقة شاملة يلخص بها نقاط قوى مستخرجة نظريا و النقائص التي تم إيجادها.[4]

[1]-عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص143-144
[2]-المرجع السابق، ص144.
[3]-شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 121.
[4]-محمد بوتين،2003، المراقبة و مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص73.

رابعا:اختبارات المطابقة:

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات،كما يتم التأكد من أن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية و أن هذه الإجراءات تطبق فعلا و كما يجب من طرف المؤسسة.[1]

لتحقيق هده المرحلة يستعمل المراجع اختبارات الاستمرارية،و التي تستعمل لتحديد نقاط القوة للنظام،و التي يفترض أنها تتضمن كافة الإجراءات و التسجيلات، و أنها تشتغل فعلا على طوال السنة المالية هذه الاختبارات تمكن المراجع من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الإجراءات و التي يمكن لها أن تحدث.[2]

خامسا :التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

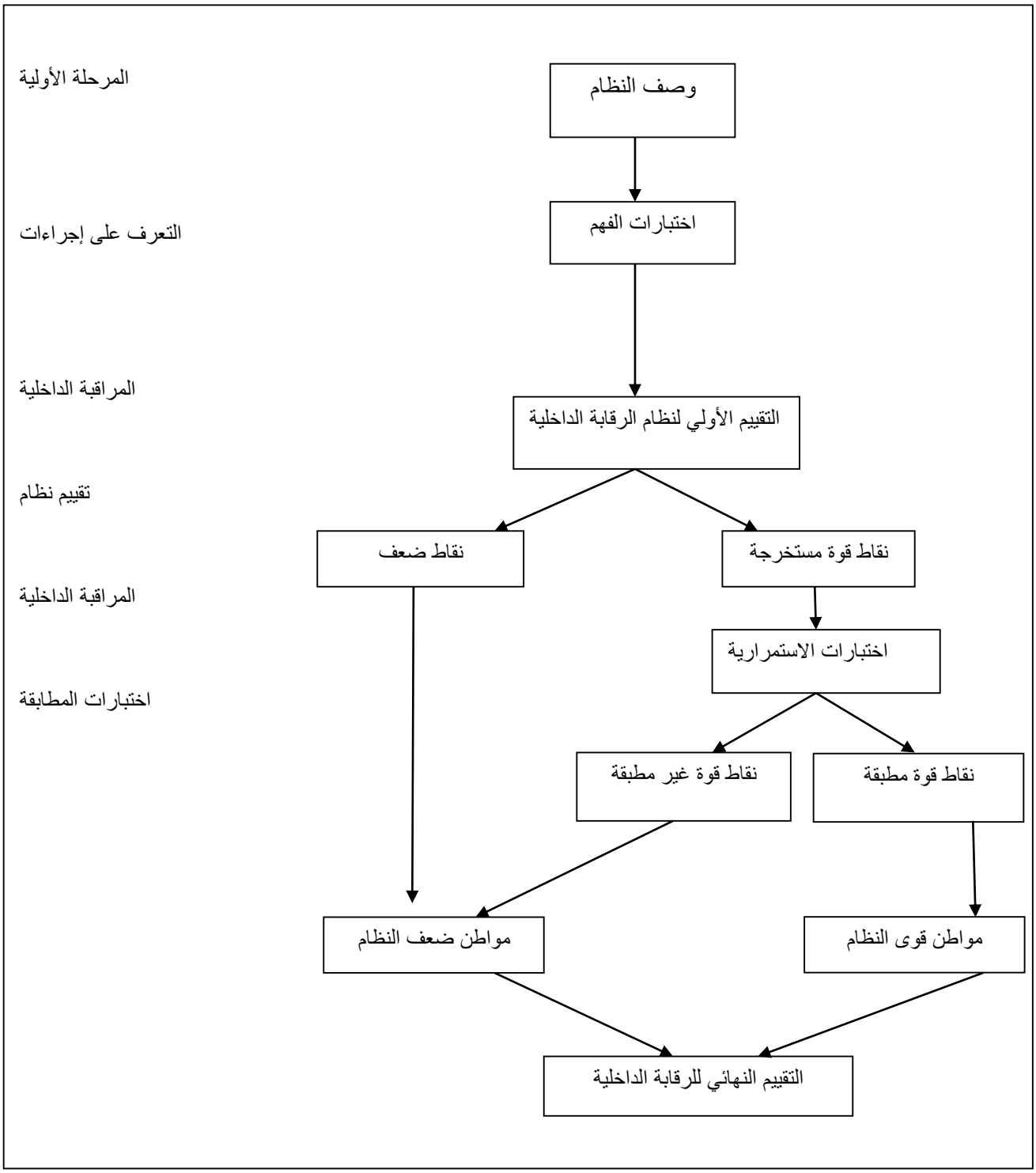
اعتمادا على اختبارات الاستمرارية السابقة يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام و سوء سيره عند اكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المراجع عند التقييم الأولي لذلك النظام.[3]

و انطلاقا مما سبق يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة و مصداقية الحسابات،كما أن التقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.[4]

كما يمكن تلخيص تقييم الرقابة الداخلية في الشكل الموالي:

[1]- شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص122.
[2]-المرجع السابق،ص122.
[3]-عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص144.
[4]- شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 123.

الشكل رقم (2.2) :مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:



المصدر :مساهمة شخصية

المطلب الثالث:خطوات و أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية

أولا:خطوات تقييم الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للبيانات

تفرض خصائص البيئة الحاسوبية خطوات خاصة لتقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة في ظل استخدام جهاز الحاسوب لمعالجة البيانات المحاسبية،و يتم تقييم الرقابة الداخلية من خلال ثلاث مراحل أساسية:

- جمع المعلومات عن البيئة الحاسوبية:[1]

تتعلق بالخصائص العامة لبيئة التشغيل الالكتروني لمعالجة النظم المحاسبية الحاسوبية،و يجب الحصول على المعلومات الأساسية التالية:

- التنظيم المفصل لقسم الإعلام الآلي و موقعه في المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالدارة العامة.

- تحديد أماكن تثبيث و تخزين العناصر الحساسة(نسخ عن ملفات،البرامج،الوثائق)كذلك الدخول الخارجي(الأجهزة الطرفية،وسائل الاتصال)

- دليل الإجراءات المستخدم في المؤسسة و كل ما يتعلق بإجراءات الأمن المتخذة.

- وصف التطبيقات المستخدمة سواء تم تصميمها من طرف المؤسسة أو شراؤها من الخرج أو العمل النمطي و خاصة التطبيقات التي تعالج المعلومات المحاسبية و المالية.

- وصف الأجهزة(الوحدة المركزية و الوسائط).

- تقييم الرقابة العامة لمعالجة البيانات الكترونيا

[1]- عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص184-185

– تقييم الرقابة التطبيقية لمعالجة البيانات الكترونيا.

إن المراجعة في بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات تفرض مؤهلات ملائمة و تتمثل فيما يلي:[1]

– إجراءات المعالجة الآلية للمحاسبة يجب أن تكون منظمة بشكل يسمح بمراقبة ما إذا كانت متطلبات الأمن و الكفاءة المكتسبة في هذا المجال قد تم احترامها.

– في بيئة التشغيل الالكتروني لا توجد منهجية واحدة لمراجعة الرقابة الداخلية و لكن تتبع عدد من الخصائص النموذجية حسب أهمية و درجة تعقيد البيئة الحاسوبية في المؤسسة.

– يقوم المراجع بجمع البيانات القاعدية عن البيئة الحاسوبية (تحديد الموقع،المخطط التنظيمي،الأجهزة و البرامج المستخدمة).

– يجب التحقق من احترام المبادئ العامة للرقابة الداخلية من خلال التعمق في اختبار البيئة الحاسوبية،و يهتم المراجع أساسا بالرقابة المرتبطة بالتنظيم، الأمن، الحفظ،الإجراءات المتعلقة بالمعالجة، إجراءات التطوير، استغلال و صيانة التطبيقات ووجود التوثيق.

– يهتم المراجع أساسا بالتطبيقات التي لها تأثير على القوائم المالية و يقوم بفحص ان كانت طبيعة عملها تضمن النتائج الكاملة و الدقيقة.

– يسمح اختبار الرقابة الداخلية بترجمة المنهجية المستقبلية للمراجع،و كما تم في الإطار اليدوي بقوم المراجع بتقييم أولي لنقاط قوة و ضعف الرقابة الداخلية.

– فحص التطبيق الفعلي لإجراءات الرقابة الداخلية،و بإمكانه استخدام تقنيات رقابة تعتمد على الحاسوب.

[1]- المرجع السابق، ص187-188.

– إذا لم يثق المراجع في نظام الرقابة الداخلية أو لم يحصل على الضمان بان إجراءات الرقابة الداخلية قد أدت عملها بشكل صحيح خلال فترة المراجعة يجب أن يكرس أهمية كبيرة لمراقبة الحسابات و المعاملات.

ثانيا :أهداف تقييم نظلم الرقابة الداخلية :

يقوم المراجع الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لضمان التطبيق الصحيح للإجراءات و تحديثها حسب تطور المؤسسة و احتياجاتها، و يهدف ذلك إلى:[1]

– اختيار ما إذا كانت المؤسسة تستخدم إجراءات فعالة تضمن الثقة في المعلومات التي يتم إنتاجها.

– اختبار ما إذا كانت القنوات و الإجراءات تسمح بتحقيق أهداف المؤسسة.

– و منه تهدف المنهجية المتبعة في تقييم الرقابة الداخلية إلى :

تقييم وجود الرقابة الداخلية:

يتم ذلك من خلال فهم إجراءات معالجة البيانات و الرقابة الداخلية اليدوية و الآلية التي تملكها المؤسسة و ذلك عن طريق :

- ✓ التعرف على نظام معالجة البيانات و نظم الرقابة التي وضعتها المؤسسة.
- ✓ التحقق عن طريق الاختبارات من أن الإجراءات التي تم وضعها و عملية الرقابة المبرمجة فعلا في المؤسسة.
- ✓ تقييم درجة الخطر الناتجة عن الأخطاء التي يمكن أن تقع خلال معالجة البيانات مقارنة بالأهداف التي يجب أن تحققها الرقابة الداخلية.

[1]- عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص 141.

- ✓ تقييم نظم الرقابة الداخلية التي تضمن حماية الأصول عند وجود خطر فقدانها.
- ✓ فعالية الرقابة الداخلية التي يمكن أن يعتمد عليها المراجع الداخلي و التي تسمح بتخفيف أعمال المراجعة.

تقييم استمرارية الرقابة الداخلية:

أي فحص سير العمليات الرقابة الداخلية التي سيعتمد عليها المراجع بهدف ضمان تحقيقها للنتائج المرجوة طوال فترة المراجعة، و ذلك عن طريق:

- فحص التطبيق الدائم للإجراءات.
- الحكم النهائي انطلاقا من تقييم نتائج المراحل السابقة.

الخلاصة:

يهدف نظام الرقابة الداخلية موارد المؤسسة من سوء الاستخدام وتنمية الكفاءة الانتاجية في المنشأة وضمان تحقيق السياسات و الاهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة، وازدادت الحاجة إلى وجود نظام رقابة داخلي فعال لمواكبة التطورات و المستجدات في بيئة تكنولوجيا المعلومات، وذلك للوقاية من زيادة مخاطر التلاعب و الوقوع بالخطأ.

يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بالاعتماد على مجموعة من الأساليب المختلفة و وفق مراحل متتالية للوقوف على مواطن قوي وضعف النظام وهذا بهدف تحسين و تصحيح الاجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة.

الفصل الثالث

مقدمة:

تعتبر الدراسة الميدانية تطبيقا عمليا للإطار النظري الذي تم تناوله في الفصلين السابقين، وتهدف إلى إسقاط المعلومات المتحصل عليها على أرضية الواقع من خلال معالجتنا لموضوع مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل الرقابة الداخلية لدى المؤسسة الاقتصادي، في الجانب النظري تبقى هذه الدراسة صعبة و غير كاملة كونها تحتوي على افتراضات مبنية على آراء الباحثين، تكملة للجانب النظري فإن الجانب التطبيقي له أهمية خاصة في جعل موضوعنا هذا أكثر واقعية و مصداقية لإثبات الفرضية المطروحة أو نفيها.

و لدراسة أعمق و أكثر تفصيلا لهذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث رئيسية والمتمثلة في :

- تقديم شركة سوناطراك.
- مقومات النظام المحاسبي لمركب GNL2 Z.
- مقومات نظام الرقابة الداخلية لمركب GNL2 Z و تقييم مدى فعالية النظام المحاسبي.

المبحث الأول : تقديم المركب "GNL2Z" :

المطلب الأول : تقديم مؤسسة سوناطراك :

1. لمحة تاريخية عن مؤسسة سوناطراك :

سوناطراك مؤسسة وطنية بترولية و غازية ضخمة، أنشئت بموجب مرسوم رقم 491/36 المؤرخ في 1963/12/31 من أجل تقييم نشاط المحروقات، بعدها تم تغيير الشكل القانوني للمؤسسة حسب المرسوم 292/66 الموافق لـ 1966/09/22 حيث أصبحت سوناطراك الشركة الوطنية للبحث، الإنتاج، النقل، التحويل، و تسويق المحروقات، و في سنة 1969، انضمت الجزائر سوناطراك إلى منظمة الدول المصدرة للنفط OPEP آنذاك، هذا الاتفاق يسمح لسوناطراك بتقوية موقفها بشكل حاسم، كذلك صدر المرسوم التشريعي لـ : 1976/08/30 يعطي الشركة حق الاحتكار و التوزيع الشامل للطاقة و المنتجات البترولية.

و هكذا أخذت سوناطراك على عاتقها قطاع المناجم متوجهة نحو البحث و حافظت على اسمها و رمزها باللون الأسود الذي يمثل البترول و اللون البرتقالي الذي يرمز للصحراء.

1.1 إعادة الهيكلة :

وصلت سوناطراك في وقت قصر جدا إلى درجة تكامل عمودي و أفقي لنشاطات متعددة، بدئا بالاستغلال التوزيع النهائي و على غرار كل المؤسسات الوطنية و على قاعدة توجيهات المخطط الخماسي 1984/1980 تمت إعادة هيكلتها، حيث تنشأ عنها 17 مؤسسة صناعية : 3 مؤسسات للانجاز، 4 مؤسسات مختلفة، 6 مؤسسات للخدمات، 4 مؤسسات لتسيير المناطق الموجودة بأرزيو، سكيكدة، حاسي رمل، حاسي مسعود، مع إعادة الهيكلة،

و خلال سنة 1986 تمت المصادقة على قانون المحروقات الذي يجعل الشركة خيار استراتيجي لأنها تسمح بتقاسم العناصر الصناعية و المالية المتعلقة بنشاطها، ترتكز سوناطراك اليوم وظائفها الأساسية التي تتمثل في التنقيب، البحث و التطوير، الحفر، الإنتاج، النقل بالأنابيب، النقل البحري، و تمييع المحروقات و تسويقها.

و حسب ما تضمنته المادة 03 من قانون 48/98 المؤرخ في 1998/02/11 في شركة سوناطراك هي شركة ذات أسهم تخضع للتشريع المعمول به أي أنها شركة مساهمة تخضع لقواعد القانون التجاري، و هي تتوفر على رأسمال ثابت قدره 254 مليار دينار موزعة على 254 سهم قيمة كل واحد مليار دينار، تكتبها و تحررها الدولة دون سواها، و رأسمال شركة سوناطراك غير قابل فيه للتصرف أو الحجز أو التنازل عنه، و يوجد مقرها بمدينة الجزائر، و يمكن نقله إلى أي مكان من التراب الوطني، بمقتضى تداول الجمعيات.

و وفقا لقانون 48/89 في المادة 07 منه، تهدف سوناطراك إلى التنقيب على المحروقات واستغلالها و تطوير شبكات نقل المحروقات و تكريرها و كذا تسويقها و اكتساب و حيازة كل حقيبة أسهم و الاشتراك في رأس المال، و في كل القيم المنقولة الأخرى في الشركة الموجودة أو سيتم إنشاؤها في الجزائر تمويل البلاد بالمحروقات، دراسة كل مصادر وتقويمها و تطويرها و كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة لصناعة المحروقات و كل نشاط تترتب عنه فائدة سوناطراك، و كل عملية مهما كانت طبيعتها ترتبط بهدف الشركة و ذلك باستغلال كل وسيلة متاحة و لقد كانت أول مهمة أوكلت إلى سوناطراك هي إيصال أنبوب من مركز التخزين في الحوض (الأحمر حاسي) مسعود إلى ميناء أرزيو (وهران)، و كان

هذا أول إنجاز تحققه عن طريق سوناطراك و أول قناة لنقل البترول.

2.1 سوناطراك اليوم :تعد سوناطراك من أهم الشركات البترولية الدولية الإثني عشر بعدما قطعت أشواط حاسمة و تحولت من شركة فتية إلى المجموعة التي نعرفها اليوم، حيث لم يترك التطور الاقتصادي العالمي

للمحروقات أي خيار لسوناطراك غير انتهاج شروط في العمل و التغيير الجذري للسلوكيات إذا اقتضت الحاجة.

– إن هدف سوناطراك هو أن تصبح مجمع بترولي دولي و لهذا الغرض يجب عليها:

تسطير أهداف معتبرة، توضيح استراتيجيتها، ترجمة أهدافها على الجانب الوطني و تحديد المسؤوليات.

و إن المهمة التي أوكلت سوناطراك هي تغطية الحاجيات الوطنية من المحروقات على المدى الطويل، و توفير العملة الصعبة الضرورية لتحويل الاقتصاد الوطني بغرض مسايرة العصرية ثم توضيح المراحل التالية:

- ✓ **المرحلة الأولى** : 1995/1992 أن تكون مجمع بترولي و صناعي عمومي جزائري يتكفل بالنشاطات القاعدية.
- ✓ **المرحلة الثانية** : 2000/1995 أن تكون مجمع بترولي و صناعي جزائري دولي يتكفل بكب فروع الطاقة الكيميائية و الخدمات المشتركة.
- ✓ **المرحلة الثالثة** : بعد سنة 2000 تكملة النشاطات البترولية، الطاقة، الكيمياء، نشاطات أخرى تتطلب معرفة مماثلة مثل خدمات المناجم... إلخ، إذن بفضل

إنجازات الماضية و التوسعات الحالية على الصعيد الوطني و الدولي تكون شركة سوناطراك اليوم قاعدة صناعية ناجحة قابلة للتطور في محيط تنافسي و مواجهة التحديات الخاصة بعد فتح الاقتصاد الوطني على السوق الخارجي و الدخول إلى اقتصاد السوق.

3.1 المهام الإستراتيجية لمؤسسة سوناطراك :

- ✓ البحث و التنقيب عن الآبار البترولية.

- ✓ تنمية الحقول و استغلالها.
- ✓ نقل المحروقات و تمييع الغاز.
- ✓ عملية للتسويق.
- ✓ المبادلات التجارية للمنتوجات البترولية.

4.1 أهداف و طموحات مؤسسة سوناطراك :

أ- أهداف سوناطراك الإستراتيجية:

- ✓ التحكم مع استعمال الأمثل للوسائل و التقنيات بهدف الترفيه و التحسين الدائم لشهرتها و صورة علامتها.
- ✓ تلبية الحاجيات الوطنية المتزايدة في الجزائر.
- ✓ توصيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية.
- ✓ المشاركة في الانجازات الصناعية و التجارية في الخارج حتى تكون أكثر قربا من الزبون النهائي.
- ✓ تنويع منتجاتها.

ب- أهداف على المستوى الدولي : إن سوناطراك سطرت لنفسها أهداف على المستوى الدولي نذكر منها:

- ✓ أن تكون القائد في تصدير الغاز لطبيعي، لاسيما عن طريق أنابيب الغاز.

- ✓ أن تكون القائد في ميدان تكامل النشاطات الصناعية على مستوى الاقتصاد الوطني و في المغرب العربي.
- ✓ الحصول على حصة في السوق العالمي.

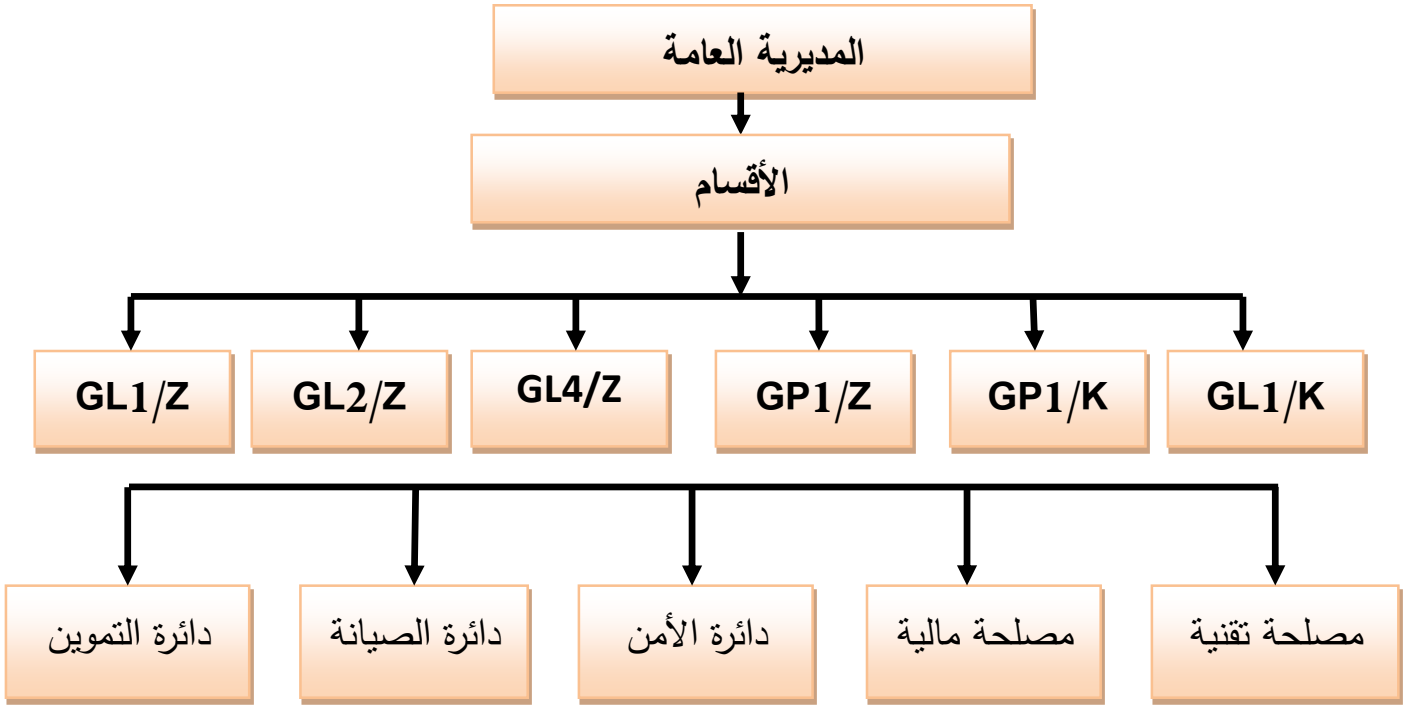
وحدات تمييع الغاز و تكرير البترول : تحتوي سوناطراك على 4 مركبات لتمييع الغاز الطبيعي تقع 3 بأرزيو و واحدة بسكيكدة على بعد 450 كلم على الجزائر العاصمة، وتتمثل كالآتي :

- ✓ مركب 1 لتمييع الغز الطبيعي GNL1Z ببطيوة.
- ✓ مركب 1 لتمييع الغز الطبيعي GNL1Z ببطيوة.
- ✓ مركب 1 لتمييع الغز الطبيعي GNL1Z ببطيوة.
- ✓ مركب 1 لتمييع الغز الطبيعي GNL1Z ببطيوة.

مركبين تابعين للمؤسسة الوطنية للصناعات البترولية GPL و هما :

* مركب الأثيلين بسكيكدة GP1/K .
* مركب الأثيلين بأرزيو GP1/Z .

شكل رقم (01) : هيكل تنظيمي للشركة سوناطراك :



المطلب الثاني : التعرف على المركب :

أ- نبذة تاريخية عن المركب GNL2/Z :

أحد المصانع الجزائرية لتمييع الغاز الطبيعي، كان بناء هذا المركب من قبل الشركة الأمركية Kellok Pulman التي تكفلت بالدراسات الخاصة بالبناء ة تشغيل الأجهزة المركب تم بناؤه سنة 1977 ثم في سنة 1980 أول إنتاج من الغاز الطبيعي المميع كان في 11 فيفري 1981، و كان أول إرسال للغاز الطبيعي المميع في 20 جويلية 1981.

-هذا المركب يقع في الشمال الشرقي لبلدية بطيوة التابعة للمنطقة الصناعية "عبن البية" على بعد 40 كلم من ولاية وهران، و بحولي 450 كلم من الجزائر العاصمة، يتربع على مساحة 72 هكتار، يتمثل دوره الأساسي

في تحويل الغاز الطبيعي إلى سائل قابل للشحن والاستعمال بالإضافة إلى استخلاص بعض المواد منها: (الهليوم، الغازولين، البروبان...).و يأتي الغاز الطبيعي من حاسي رمل، و يوجد بهذا المركب منطقتين :

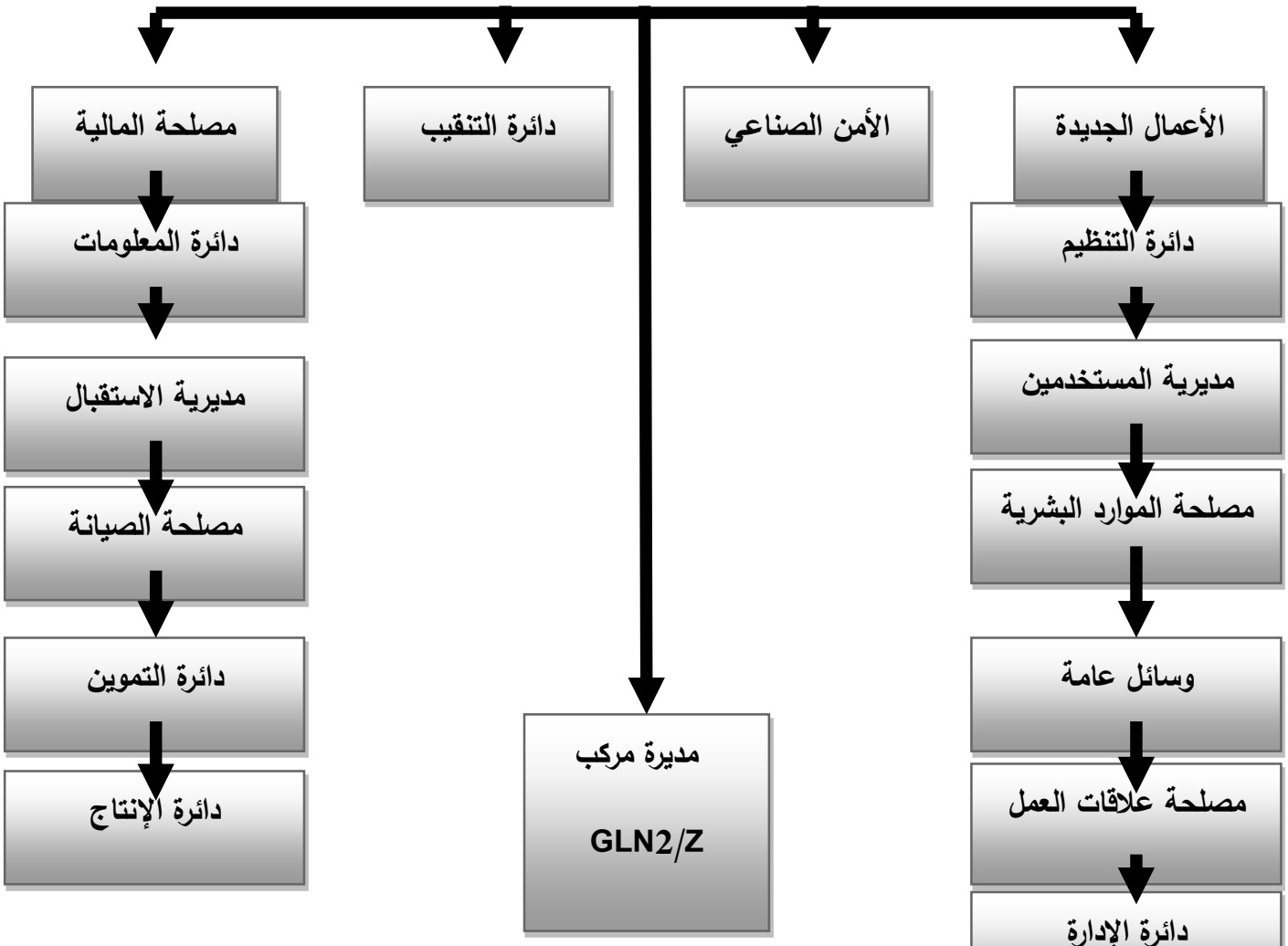
- ✓ المنطقة الإدارية : توجد في هذه المنطقة المديرية العامة للمركب و مختلف المديريات الفرعية التابعة لها.
- ✓ المنطقة الصناعية و الاستغلال: يوجد بها 6 قاطرات لعبور الغاز المميع، سعة إنتاج متوسطة تقدر بـ 9000 م^3 من الغاز الطبيعي يوميا إذا نظرنا إلى حلقة الإنتاج أنها تحتوي على العناصر التالية :

- 3 وحدات لإنتاج الكهرباء، سعة الواحدة 60 ميغاواط.
- 3 وحدات لإنتاج بخار الماء، سعة الواحدة 135 طن في الساعة.
- محطة لضخ ماء البحر، بسعة 19800م^3/الساعة.
- وحدة إنتاج الآزوت، بسعة 214م^3/ الساعة، منها 161 غازي و 53 سائل و يقدر إنتاج الوحدة بـ 54000م^3 يوميا موزعة كالآتي :

- ✓ Propane 623 طن يوميا.
- ✓ Butane 448 طن يوميا.
- ✓ Gazoline 168 طن يوميا.

2 هيكل تنظيمي للمركب **GNL2/Z** :

شكل رقم (02) : الهيكل التنظيمي لمركب GNL2/Z :



المصدر : عن وثائق المؤسسة

المطلب الثالث : التعرف على بعض المصالح داخل المركب :

مصلحة الصيانة : تمثلت وظيفتها في تصليح وحفظ تجهيزات الإنتاج أي لتفادي أي عطل أو توقف الإسعافات في حالة وقوع الحوادث، تنفيذ تغييرات التي أعلن عنها بطلب من مصالح التقنية و هذا ما يجعلها ذات أهمية بالغة تضمن السير الحسن للمركب و يبلغ عدد عمالها بـ 295 عاملا.

مصلحة الإنتاج : وظيفتها تمييع الغاز و تحويله إلى بروبان، بوتان، و غازولين، حيث يتم التنسيق بين الطلب و كمية الإنتاج المناسبة لتغذية ذلك إلى جانب حفظ وحدات الإنتاج، و عدد عمالها 255 عاملا.

مصلحة الأمن : يقدر عدد عمالها في السنة الحالة 111 عاملا، و قد تمثلت وظيفتها في مراقبة تحركات الأشخاص العمال منهم و الزائرين، و كذلك حركات السيارات، و تستعمل لذلك 34 كاميرا، و هذا ما يجعل دورها مهم من اجل ضمان الأمن داخل المركب و وقاية العمال من الحوادث.

المصلحة المالية : تكمن أهمية هذه المصلحة في أنها المسير المالي للمركب إذ تقوم باختيار المالي الأفضل سواء على المدى الطويل، و تتكون هذه المصلحة من :

- قسم الإعلام الآلي : يوفر المعلومات اللازمة للمركب.
- قسم الخزينة: يوفر السيولة العامة للمركب.
- فرع الصندوق و البنك: يتم التعامل فيه بالعملة الصعبة.
- قسم الشؤون القانونية: يسهر على السير الحسن للوحدة في حدود القانون.

- قسم المحاسبة العامة.

مصلحة المستخدمين: وظيفتها تأمين جميع العقود الإدارية للمركب، تأمين المتابعة الاجتماعية و الطبية للأشخاص و عدد عمالها 255 عامل.

مصلحة التموين : وظيفتها شراء و تسيير قطاع الغيار المسجلة، و تجهيزها خاصة للمركب كذلك المواد الكيميائية اللازمة للإنتاج، مراقبة توحيد الرموز حسب موافقة التقنية التجارية، له قسمان (قسم المشتريات و آخر تسيير المخزون).

مصلحة علاقات العمل : يبلغ عدد عمالها 95 عامل، و تمثلت وظيفتها في المحافظة عل سلامة الجو و العمل داخل المركب و ذلك بوضع التزامات و قوانين تفرض على العمال.

مصلحة الموارد البشرية: تضم هذه المصلحة مناصب عمل اتجاه كامل أبنية المركب، وتقوم بتطويره و تفتح العمال، و لتحقيق كل الأهداف المرجوة، المصلحة لها تنظيم خاص بها و لها قسمين (قسم التكوين، و قسم التخطيط و التسيير المهني).

– **قسم التكوين:** يهتم بـ : تكوين و إعادة تأهيل الأشخاص :

- يتكلف بدراسة ملفات الأشخاص المترشحين للتكوين بالخارج.
- توفير كل المستلزمات الخاصة بعملية التكوين (داخل و خارج المركب).
- يوم بوضع مخططات التكوين، و إعداد الميزانية، و يضم (فرع نشاط البرمجة، فرع الانتقاء و التكوين، فرع مكلف بالدراسات، إطار الموارد البشرية، المكتبة.)

- **قسم التخطيط و التسيير المهني**: هذا القسم مكلف بتخطيط مهنة العامل و متابعته منذ توظيفه، و دوره يتمثل في الاهتمام بإجراءات الترقية و على حسب حاجات بنية المركب،

وحسب المناصب، و يضم 04 فروع (فرع الانتقاء، فرع تسيير المهن، فرع مكلف بدراسات،

إطار بدراسات).

المبحث الثاني : مقومات النظام المحاسبي لمركب GNL2/Z :

المطلب الأول: مراحل وضع النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق من طرف المؤسسة الاقتصادية :

قبل أن يصبح النظام المحاسبي مشروع وطني فإن تعميم المعايير الدولية احدى الشكوك الكبرى لمؤسسة سوناطراك، بالموازاة مع الوثائق المحاسبية الوطنية.

و منذ إنشائها خاصة كونها مؤسسة دولية فإنها تعمل بوثائق محاسبية ترجع إلى المعايير الأمريكية US-GAAP، و هذا ما جعل المؤسسة تنتظر قرار السلطات العمومية فيما يخص أي نوع من المعايير سيتم العمل بها، كما كان الحال بالنسبة للبلدان الأخرى، حتى تكون محاسبيا تتوافق مع المتطلبات العالمية، و تسهيل العمليات المحاسبية (توحيد اللغة المحاسبية)، و توفير الوقت.

- علاوة على ذلك و بنفس هذا المنطق وضعت سوناطراك على رأس مسيرتها (تحديدا في مجال التسيير و المالية) مخرج للتكوين على المستوى الوطني بل الدولي أيضا، يسمح لهم بإتقان قواعد و دواليب التسيير الدولية الجديدة، هذا ما جعل لسوناطراك فائدة لتحقيق مشروع الملائمة المحاسبية.

- و كون سوناطراك أكبر مصنع في الجزائر فهي ربما أكثر من أية شركة تقوم بإتمام المهام الثقيلة لتضع النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق.

- و لتوضيح عملية تنفيذ هذا النظام الجديد سوف نتطرق في هذا الفصل التطبيقي لتقديم مختلف المراحل لوضع النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق.

❖ في إطار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي وضعت سوناطراك مسعى مترجم بالمراحل التالية:

1) تنظيم الاجتماعات :

على مستوى مؤسسة سوناطراك كانت طرق وضع النظام المحاسبي المالي الجديد محل التنفيذ من مسؤولية فريق متصل بالإدارة بطريقة موطدة، و متواجد في مجمع المديرية العامة بالجزائر العاصمة، بحيث هذا الأخير يشتغل بصفة كبيرة على تأطير مخطط الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد.

- إن مختلف الاجتماعات كانت ترأس من طرف المدير التنفيذي للمالية، كان الهدف منها وضع برنامج للتنفيذ و خطة عمل، و قد شارك أيضا متدخلون آخرون بما في ذلك ممثل عن مكتب للخبرة المحاسبية من خارج الجزائر المسمى"BIG FOUR"، الذي كان لهم دور كبير في تنمية و تأطير النظام المحاسبي المالي، و في الأخير انتهت هذه الاجتماعات بتحرير محاضر كتابية.

2) تكوين الموظفين العاملين في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

من أجل تحضير أعوان في سوناطراك لتطبيق هذا النظام الجديد، تم الإعلان عن تكوينات للتحسيس بضرورة إنشاء هذا النظام الجديد، و كانت هناك صعوبات بالموازاة مع ذلك.

_ تتعلق هذه التكوينات في المقام الأول بالمعايير الدولية IAS/IFRS، التي كانت على مستوى المجمع، بحيث شملت كل الأنشطة العملياتية و الفنية لسوناطراك، على سبيل المثال فإن تكوين إطارات المركب GL2Z كانت على مستوى مجمع نشاط المصب AVAL.

3) دليل الإجراءات :

إن مختلف الاجتماعات و التكوينات كانت متتالية بمتابعة مؤطرة بدليل إجراءات، بحيث وضع بيان يحمل لمجموعة من العمليات و التي يمكن أن تصادف موظفي الشركة.

- كما يرصد أيضا وثائق كاملة و متوفرة تحت تصرف الموظفين الحاليين و المستقلين لمؤسسة سوناطراك.

❖ **الرهانات و الآثار :**

إن الرهانات و الآثار المترتبة من مرور إلى المعايير الدولية IAS/IFRS أمليت لتحقيق الأهداف التالية :

- ضمان و تسهيل إمكانية مقارنة الحسابات لعمل أفضل الأسواق.
- حماية المستثمرين، أو الحفاظ على الثقة اتجاه الأسواق المالية.
- تقوية القدرة التنافسية لسوق رؤوس الأموال و تطوير عملية المبادلات الحدودي، و تسهيلات لتحديد الأسعار على بورصات أخرى غير محلية.
- تأمين أفضل تجانس لسماح أكثر لنجاعة نظام الرقابة و كذلك المراقبة في تنفيذ التزامات المؤسسة في تقييم التقارير المالية و هذا من منطق المعلومات المالية.
- التركيز و الحذر على تحليل القدرات و الجوانب الاستراتيجية.

1- رهانات تطبيق النظام المحاسبي المالي:

إن الرهانات الرئيسية تتعلق أساسا بمجالين أساسيين :

- نظام المعلومات.
- الاتصالات المالية.

يجب على نظام المعلومات في الجزائر أن يتغير جذريا، و أن يتوافق مع المعطيات الجديدة، و ليكن فعالا لا يمكن الاستغناء عن :

* إعادة النظر في تنظيم صنع البيانات المالية بتقريب عوامل التسيير، و نقل الأرصدة الداخلية للجداول المالية التقليدية.

* ترقية مهنة المحاسبة و إعادة تقييمها.

* تغيير البرمجيات المحاسبية.

إيصال المعلومات المالية لابد أن يستجيب للمتطلبات الجديدة التي أدخلتها المعايير الدولية IAS/IFRS حسب :

* القوائم المالية الموجزة.

* نوع المعلومات في القطاعات.

* ملحقات مفصلة و نوعية، تحسين وقت إعداد و تواتر الاتصالات المالية.

* تكييف نظم التسيير و تنظيم المؤسسة.

بالنسبة للمجمعات و المؤسسات الكبيرة فإنه يجب التأكد من السعر المتعلق بشكل و تنفيذ البرمجيات الفعالة التي تتناسب و احتياجاتها، و لابد من الرجوع إلى التجارب السابقة من اجل التوصل إلى تقرير جيد السعر و الجودة، و اليوم في ظل أعقاب هذه المعايير فإن الكثير من المكاتب الاستشارية عرضت سابقا حلول معلوماتية من أجل تقييم أحسن قبل الانخراط.

2- الآثار :

✓ تقييم تكلفة تبديل المعايير الدولي IAS/IFRS لأن هذا الأخير لا يحصل بأقل من التكلفة.

- ✓ خلق ورشات واسعة لتكوين المختصين في مهنة المحاسبة على مستوى المكاتب و أيضا المؤسسات ما قد يكون على المدى الطويل.
- ✓ بعض المعايير و المفاهيم الموجودة في هذه المعايير ستكون صعبة التطبيق في ظل غياب أسواق حقيقية (القيمة العادلة، قيمة المنفعة، مدة المنفعة).

المطلب الثاني : المشاكل التي واجهت المؤسسة الاقتصادية أثناء التطبيق :

1- على مستوى مؤسسة سوناطراك :

إن المؤسسة لقيت مشاكل عديدة خلال الانتقال إلى المعايير الجديدة و لم تكن هذه المشاكل معارضة لمزايا المعايير الدولية من حيث شفافيتها أو مصداقية معلوماتها المالية، و إنما مدة الانتقال كانت صعبة جدا و هذا راجع لضيق الوقت، إضافة إلى هذا كانت هناك كلفة مرتفعة تنتظر المؤسسة التي سوف تدخل في تطبيق هذا النظام.

- إن المعايير الدولية جديدة في الميدان، و بالتالي صعبة الترجمة مما يدفع المؤسسة إلى القيام بعملية المقارنة بين المؤسسات لإنشاء مخرج للأحكام القضائية، و هذا ما ليس عليه الحال في الجزائر، و هذا راجع إلى :

- وجود أزمة ثقة في المعلومات المالية و المحاسبية.

- أزمة ثقة في تسيير المؤسسات، بحيث في السابق كانت الأسواق المالية تتغذى بمختلف

التدفقات، (الفوائد بين شركاء المؤسسات... مدققين، محللين ماليين، وكالات التأشير).

- المحاسبة فقدت مصداقيتها.

أما بالنسبة للمعايير التي تطرح أكبر قدر من المشاكل لهذا الانتقال فهي :

- ✓ IAS2 المخزونات.
- ✓ IAS 32/39 الأدوات المنزلية.
- ✓ IAS 6 الممتلكات و المصانع و المعدات.
- ✓ IAS 36 انخفاض قيمة الأصول.
- ✓ IAS 37 المخصصات و التزامات الأصول المحتملة.
- ✓ IAS 38 الأصول غير الملموسة أو المعنوية.

2-على مستوى المركب GNL2/Z :

إن المشاكل التي واجهتها إدارة المركب ليست في الانتقال و إنما هي مشاكل داخلية نذكر منها:

- ✓ انتظار القرارات التي تصدر عن المديرية المالية.
- ✓ مدة تكوين الإطارات كانت قصيرة جدا (5 أيام)، بحيث شملت هذه الفترة إعطاء فقط الأفكار العريضة مقارنة مع حجم و أهمية هذا النظام الجديدSCF.
- ✓ أثناء فترة التكوين كان الجانب التطبيقي قليل جدا مقارنة مع الجانب النظري الذي تم التركيز عليه بصفة كبيرة.
- ✓ قلة الوقت لم تسمح بإجراء التطبيقات و الوقوف أمام بعض الحالات التي يمكن مصادفتها في المستقبل.

- ✓ قرار تطبيق نظام المحاسبي المالي جاء بعد ستة أشهر من بداية سنة 2010، بالضبط في شهر جويلية، إضافة إلى هذا لم يرافق قرار التطبيق الأنظمة المعلوماتية التي تسمح بتنظيم المعلومات مما اضطرت الإدارة لمعالجة المعلومات المحاسبية و المالية والتسييرية باستعمال برمجيات أخرى « EXEL ».
- ✓ عندما تم إعداد البرمجيات الخاصة بهذا النظام تم إعادة معالجة البيانات المحاسبية من بداية يناير 2010، و هذا ما أخذ وقت كبير مصادف ذلك وقت استراحة العمال.
- ✓ تحديث الحسابات لم يكن يتماشى مع سيرها.
- ✓ حجم العمل الكبير أصبح عامل ضغط على العمال و بالتالي كثرة الأخطاء و غيرها من التجاوزات.

من خلال زيارتنا إلى الدائرة المالية و القانونية الموجودة على مستوى مركب تمييع الغز GL2/Z، و بالضبط فرع التثبيتات و المخزونات (الصنف الثاني و الثالث)، تطرقنا إلى دراسة الصنف الثالث و هذا من خلال (التسجيلات المحاسبية أي كيف كانت في النظام القديم و كيف أصبحت في النظام المحاسبي المالي، مع إظهار بعض الفروق الموجودة.

1. الحالة الأولى : تسجيل المشتريات:

عند عملية الشراء في النظام القديم كان التسجيل د/31 المخزونات (مدين) إلى د/38

مشتريات (دائن)، بينما في النظام المحاسبي المالي الجديد ظهر حساب جديد و هو ح/32

(تموينات أخرى)، و الذي يتفرع بدوره إلى ح/322 (اللوازم القابلة للاستهلاك)، بحيث هذا الحساب يحدد المواد و الأشياء التي تساهم في المعالجة أو الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتج المصنع أو المعالج مثل التغليفات ... الخ.

في المخطط المحاسبي الوطني PCN : أنظر الملحق

N° de compte				
Débit	Crédit		Débit	Crédit
	31650	Fournitures électronique.	X X X	
	38010	Prix d'achat mat et fournit, stock		X X X

في النظام المحاسبي المالي SCF : أنظر الملحق (A).

N° de compte				
Débit	Crédit		Débit	Crédit
	322605	Fournitures électronique.	X X X	
	38200	Prix d'achat mat et fournit, stock		X X X

2. الحالة الثانية : خروج المواد و اللوازم من المخازن (داخل المركب) :

في هذه الحالة قدم المركب GL2/Z بإخراج مواد و لوازم من المخزن، فكان التسجيل المحاسبي حسب المخطط المحاسبي على الشكل التالي :

ح/61 مواد و لوازم مستهلكة (مدين) إلى ح/60 من بضاعةو مستهلكة إلى مشتريات مستهلكة، بحيث هذا الأخير تفرغ إلى مجموعة من الحسابات ذات ثلاثة أرقام و عليه أصبح التسجيل على الشكل :

من ح/602 تموينات أخرى مستهلكة (مدين) إلى ح/322 اللوازم القابلة للاستهلاك (دائن).

يختلف تسيير الحسابات 60 (المواد الأولية و التموينات المستهلكة الأخرى...)، المتعلقة به في الكيان: سواء الجرد المتناوب أو جردا دائما.

في النظام المحاسبي الوطني PCN : أنظر الملحق (02).

N° de compte				
Débit	Crédit		Débit	Crédit
	61603	Pièces détachées pour matériel.	X X X	
	31603	Pièces détachées pour matériel.		X X X

في النظام المحاسبي المالي SCF : أنظر الملحق (A 2).

N° de compte				
Débit	Crédit		Débit	Crédit
	602603	Pièces détachées pour matériel.	X X X	
	322603	Pièces détachées pour matériel.		X X X

الحالة 03 : خروج البضاعة من المخازن (خارج المركب).

في النظام المحاسبي الوطني PCN : أنظر الملحق (03).

N° de compte				
Débit	Crédit	Pièces détachées pour matériel.	Débit	Crédit
	31603	Pièces détachées pour matériel.	X X X	
	60603			X X X

في النظام المحاسبي المالي SCF : أنظر الملحق (A 3).

N° de compte				
Débit	Crédit	Pièces détachées pour matériel.	Débit	Crédit
	322603	Pièces détachées pour matériel.	X X X	
	600603			X X X

الحالة الرابعة : خروج البضاعة من المخازن (للوحدات التابعة لمجمع aval) :

في النظام المحاسبي الوطني PCN : أنظر الملحق (04).

N° de compte				
Débit	Crédit		Débit	Crédit
	16033	Pièces détachées pour matériel.	X X X	
	8960603	Pièces détachées pour matériel.		X X X

في النظام المحاسبي المالي SCF : أنظر الملحق (A 3).

N° de compte				
Débit	Crédit		Débit	Crédit
	226033	Pièces détachées pour matériel.	X X X	
	89600603	Pièces détachées pour matériel.		X X X

ملاحظة : عند وجود العدد (89) قبل أي حساب سواء في النظام القديم أو الجديد، فهذا يعني التنازل إلى مركب ينتمي إلى مجمع AVAL.

الملاحظات العامة:

من خلال هذه التسجيلات المحاسبية قمنا باستنتاج بعض الملاحظات، و نذكر منها:

- في غالب الأحيان كان هناك نفس مبدأ التسجيل المحاسبي سواء في النظام القديم أو الجديد، إلا في حالة تحميل تكاليف السنوات السابقة.

- إن ترقيم الحسابات في النظام القديم PCN كان يبدأ برقمين على عكس ما هو موجود في النظام الجديد SCF فإن الترقيم يبدأ بثلاثة أرقام.

– يوجد بعض الحسابات ألغيت أو حذفت لأن هذه الأخيرة تم حلها إلى عدة حسابات كما هو الحال بالنسبة للحساب 3731 (Matière et fournitures)، الذي انقسم إلى عدة حسابات.

المطلب الثالث:القوائم المالية:

تمثل القوائم و التقارير المالية مخرجات النظام المحاسبي للمركب، و التي يتم إعدادها على فترات دورية و يوجد قوائم يومية و قوائم تعد على أساس شهري و أخرى تعد كل ثلاثة أشهر و نهاية السنة المالية المتمثلة في القوائم المالية التالية:

أولا : الميزانية :

تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول و عناصر الخصوم، و يتم إعدادها وفقا لترتيب تنازلي للسيولة، بالإضافة إلى أنها تحتوي معلومات تخص السنة المالية الماضية لجعل الميزانية قابلة للمقارنة.[155]

ثانيا : خارج الميزانية :

يحتوي على التزامات ممنوحة للمؤسسات المالية و الزبائن و التزامات أخرى ممنوعة، بالإضافة إلى الالتزامات المتحصل عليها من قبل الهيئات المالية و التزاما أخرى متحصل عليها، و تظهر معلومات السنة الماضية.

ثالثا: حساب النتائج :

هو بيان ملخص الأعباء و نواتج المنجزة من المركب خلال السنة المالية و يبرز الناتج الصافي للسنة المالية من ربح أو خسارة.

رابعا : جدول نفقات الخزينة :

[155] ـ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، نظام رقم 09-05 يتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك و المؤسسات المالية و نشرها، العدد 76، مؤرخ في 2009/07/23، المادة 4.

يعطي تدفق أساس التقييم مدى قدرة المركب على توليد أموال الخزينة و معدلاتها، و كذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة لأموال الخزينة، بحيث يمثل التدفقات المالية للفترة المصنفة بالأنشطة العملاتية، الاستثمار و التمويل.

خامسا: جدول تغيير الأموال الخاصة :

يشكل تحليلا للمركبات التي أثرت في العناصر المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمركب خلال السنة المالية.

سادسا: الملحق :

يحتوي الملحق على التفسيرات و التعاليق للضرورية لفهم أفضل للقوائم المالية، اي تشمل على معلومات بالغة الأهمية أو مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية.

المبحث الثالث : مقومات نظام الرقابة الداخلية للمركب GNL2/Z و تقييم مدى فعالية النظام المحاسبي:

تتوقف نجاعة نظام الرقابة الداخلية على مدى الالتزام بإجراءاته، و على كفاءة الموارد البشرية في البنك، باعتباره أهم عنصر في المقومات الإدارية للنظام إلى جانب المقومات المحاسبية و المالية، فكلما توفرت هذه المقومات الأساسية كلما ازدادت فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه داخل البنك، و هذه المقومات الأساسية كلما ازدادت فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه داخل البنك، و هذه المقومات سيتم إسقاطها على ما هو موجود في مركب GNL2/Z، باعتبارها محل تقييم و دراسة.

المطلب الأول: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية :

يختص الجزء الإداري لنظام الرقابة الداخلية بأهمية بالغة كونه يعمل على ضمان تطبيق مختلف القوانين والإجراءات الصادرة من الجهات العليا، و تخدم مصالح البنك على المدى القريب و البعيد، و يضمن هذا الجزء الإداري مجموعة من الوسائل التي تزيد من كفاءته، المتمثلة فيما يلي:

1) قسم المراجعة الداخلية :

تحت إدارة مدير المركب توجد مصلحة المحاسبة توكل لها المهام الآتية :

- تطبيق اللوائح و القوانين المنصوص عليها، سواء مناشير أو تعليمات أو إجراءات.

- الرقابة على العمليات المحاسبية اليومية.

- التأكد من مطابقة التسجيلات المحاسبية وع المستندات المرفقة و التأكد من الإمضاءات.

- ضمان أن كل العمليات المحاسبية اليومية مسجلة في الحسابات الصحيحة.

- تحليل و ترصيد الحسابات و وضع الميزانية في الوقت المحدد و القانوني و عن طريق

النظام المحاسبي المتعارف عليه و المتفق عليه قانونا.

- ضمان المتابعة لكل الحسابات خاصة المتعلقة بحسابات ما بين الوكالات و الحسابات التي يجب أن تكون مرصدة (الحسابات الوسيطة).

- التأكد من وجود السجلات القانونية و السير الجيد للتسجيلات فيهم و الحفظ الجيد أيضا.

- متابعة التوقعات الخاصة بالميزانية و مقارنتها بما تم تحقيقه فعلا.

- التأكد من أن وثائق التطابق و المقاربة الخاصة بالحسابات المفتوحة لدى بنوك أخرى موجودة و ضمان حفظها.

- السهر على حفظ الوثائق و المستندات المحاسبية في أرشيف منظم.

من خلال هذه المهام يتضح جليا وجود مهمة المراجعة ضمنيا في مصلحة المحاسبة، فبذلك يكون لدى المركب مراجعها الداخلي الذي يسعى لتحقيق معظم الوظائف الرقابية سابقة الذكر، حيث يقوم كل موظف في المركب في نهاية كل يوم بتقديم يومية العمليات التي قام بها مصحوبة بكود الموظف و توقيعه و الوثائق المبررة إلى مصلحة المحاسبة أين يختص بمراجعة العمليات، حيث يقوم المسؤول على المصلحة بتتبع كل عملية و مقارنتها بالوثائق المبررة لها و بعد إتمام المراجع لعمليه، يمضي عليه، و يتم إرساله إلى مدير المركب من أجل المصادقة عليه، تحفظ نسخة باللون الأبيض منه في الأرشيف الخاص بالمركب و النسخة باللون الزهري ترسل للجهات العليا، الجدير بالذكر أنه يوجد بالمركب سجل للمراجعة اليومية تسجل فيه كل يومية النقائص إن كانت موجودة أو أي ملاحظة يمكن الرجوع إليها عند الضرورة، بالإضافة إلى وثيقة تملأ من طرف المراجع

تخص كل يومية و تمضى من طرفه حيث يتم الاحتفاظ بها داخل اليومية للتعبير عن مصداقية عملية المراجعة في المركب.

المطلب الثاني: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية :

يعتبر القسم المحاسبي بمثابة رقابة على العمليات التي تقوم بها مختلف إدارات البنك، بحيث يستقبل الوثائق المحاسبية والإشعارات المصحوبة بالنتائج =، و يقوم نظام الرقابة الداخلية على مقومات محاسبية أساسية لا يمكن الاستغناء عليها تتمثل فيما يلي:

أولا: الدليل المحاسبي:

يوجد لدى المركب دفتر للتعليمات و الإجراءات المحاسبية، يعتبر كأهم دليل محاسبي يحمل كل ما يتعلق بالجانب المحاسبي، و أهم ما تناوله ما يأتي :

- أهداف المحاسبة المصرفية.
- وصف تفصيلي لكل حساب حسب المخطط المحاسبي للبنك.
- عرض نموذجي للخطوات العملية للحسابات حسب اللوائح و القوانين.
- طرق تنفيذ العمليات المصرفية.
- الرقابة الداخلية.

من الناحية المحاسبية يحمل هذا الدفتر على تصنيف الحسابات و المتمثل فيما يلي:

المجموعة الأولى : حسابات عمليات الخزينة و عمليات ما بين المصارف.

المجموعة الثانية : حسابات العمليات مع الزبائن.

المجموعة الثالثة: حسابات الحافظة، سندات و حسابات التسوية.

المجموعة الرابعة: حسابات القيم الثابتة.

المجموعة الخامسة : رؤوس الأموال الخاصة و العناصر المماثلة.

المجموعة السادسة : حسابات الأعباء.

المجموعة السابع: حسابات النواتج.

المجموعة التاسعة: حسابات خارج الميزانية.

كل المصالح الموجودة بالمركب تؤدي نشاطاتها بالاعتماد على الدفتر المرجعي للصندوق باعتباره الدليل المحاسبي الذي يحمل كل تفاصيل الحسابات و أرقامها وتسمياتها و وضعيتها مدينة أو دائنة و هذا ما يجعله سندا لكل الموظفين في المركب، وبالنسبة لمصلحة المحاسبة فإن هذه المصلح تستقبل جميع الوثائق المحاسبية والإشعارات المصحوبة بالنتائج و تقوم بتجميع الكشوفات الصادرة عن كل مصلحة و تفريغها في سجلات خاصة وفق نظام لرقابة محاسبي معين، ضمن خطوات مسطرة و باستعمال دفاتر و مستندات قانونية، حيث يمكن إيجاز المهام المحاسبية لمصلحة المحاسبة كما يلي :

- مراقبة اليومية و تصنيف الحسابات.
- ترتيب الإشعارات بالدفع من جهة و الإشعارات بالسحب من جهة أخرى.
- إعداد تقرير مستندي حول اليومية في نسختين.

- المباشرة بترتيب الوثائق المحاسبية حسب المخطط المحاسبي البنكي.

- إعداد مستند مؤقت يصحب نموذج يحمل أرصدة الحسابات التي عرفت حركة خلال كل يوم.

- وضع الشيكات و الوثائق المحاسبية في الحافظات المخصصة لها.

إن هذه الخطوات تترجم كل ما جاء به دفتر التعليمات و الإجراءات.

ثانيا الدورة المستندية :

بالنسبة للدورة المستندية على مستوى المركب، لا تتم عملية الرقابة إلا بوجودها لاسيما وهي تصب في نفس المصلحة التي فيها عملية الرقابة و هي مصلحة المحاسبة و تنشأ الدورة وفقا للخطوات التالية.

- تتكون القيود المحاسبية من مصادر القيد الأولية مثل الشيكات و أوامر التحويل وقسائم القبض.. إلخ.

- ينظم من واقع هذه المصادر الأولية مستندات قيد (مدينة و دائنة) من قبل المصالح المعنية.

- يتم ترحيل هذه القيود إلى كشوفات الحركة اليومية لكل مصلحة على حدى.

- يتم عمل كشوف بخلاصة الحركة اليومية لكل مصلحة.

- ترسل الكشوف و ما يرافقها من مستندات و وثائق إلى مصلحة المحاسبة للتدقيق و ضبط الحركة اليومية الإجمالية.

- تقوم مصلحة المحاسبة بعد استلام القيود من مصالح البنك المختلفة بإثبات هذه القيود في اليومية العامة، ثم يقوم بمطابقة مجاميع اليومية العامة مع المجاميع الواردة في يوميات المصالح و بعد ذلك تقوم

مصلحة المحاسبة بمطابقة الحركة اليومية و الترحيل إلى دفاتر الأستاذ و عل ميزان المراجعة اليومي و مركز مالي يومي.

- يتم حفظ المستندات و الوثائق في حافظة خاصة و في خزائن آمنة.
- ترسل نسخة على كل يومية إلى الجهات العليا.
- ترسل موازنة شهرية للجهات العليا، ترفقها تحاليل لكل الحسابات التي تكون بها أرصدة سواء مدينة أو دائنة مع بقاء نسخة في مصلحة المحاسبة بالمركب.
- يرع تقرير حول أرصدة الحسابات و تفسيرها و تحليلها إلى الجهات العليا خلال فترة ثلاثة أشهر.

ثالثا : الوسائل الآلية و الالكترونية المستخدمة :

يعمل المركب على أداء المهام الآتية :

- تطبيق سياسة الإعلام الآلي الموضوعة.
- ضمان جمع و تسجيل المعلومات بالإعلام الآلي.
- معالجة التعليمات الخاصة بالإعلام الآلي طبقا للرزنامة المحددة.
- الرقابة على نوعية الوثائق المستخرجة بالإعلام الآلي.

أما بالنسبة لأجهزة التكنولوجية تحتوي على شبكة الحاسبات الآلية مزودة بأجهزة الكمبيوتر و الأجهزة المحيطة، و هي كل الأجهزة الإضافية و المساعدة للحاسب في إدخال المعلومات (الطابعات، وحدات التخزين،

الماسحات ...الخ)، و مزودة ببرامج خاصة بالعمليات المصرفية، إضافة إلى معدات تكنولوجية أخرى تستعمل في عملية الاتصال مثل الهاتف والفاكس.

إن مركب GNL2/Z غير مزود بشبكة الانترنت، و تشكل أجهزة الكمبيوتر في المركب شبكة محلية من خلالها يتم إرسال و استقبال الرسائل الصادرة عن مختلف الجهات و ذلك عبر كوابل و وفقا لبروتوكولات الاتصال و شبكة أخرى بين المركب.

رابعا الموازنات التخطيطية :

عادة يرسل المركب توقعات الميزانية للفترة السنوية و الثلاثية انطلاقا مما تحقق خلال السنوات السابقة و المعطيات الاقتصادية، تقارير النشاطات، عوامل مساعدة أخرى كلها تستطيع التأثير بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على نشاطات المركب، هذه التوقعات حول لميزانية تصدر بعد أن تناقش مع المسؤول في المركب و كل اقتراح يجب أن يكون مفسر وموثق، تقوم مصلحة المحاسبة بعد ذلك بحساب الميزانيات من خلال ما تحقق فعلا و يتم على الأكثر بتاريخ 20 من كل شهر الذي يتبع الثلاثية و ترسل إلى مدير المركب ليقوم بالاطلاع عليها و توقيعها بالإضافة إلى التقارير الخاصة بالنشاطات خلال نفس الفترة، وكذلك تقوم مصلحة المحاسبة بتوضيح و تفسير أي انحراف نشأ عن مطابقة التوقعات و ما تحقق فعالا، و أعطاء الانحرافات أسباب مقنعة و توضيحات و الاستفادة من خطط تصحيحية تقلل أقصى ما ينمك هذه الانحرافات في الثلاثية من السنة المالية.

المطلب الثالث : تقييم مدى فعالية النظام المحاسبي :

بالإضافة إلى الوصف الكتابي لمقومات النظام و الرقابة الداخلية قمنا بملء قائمة الاستقصاء مغلفة و التي تكون إجابة فيها "بنعم" أو "لا".

الجدول رقم (1،3) : قائمة الاستقصاء :

الأسئلة	الإجابة		الملاحظات
	نعم	لا	
1. هل لدى المركب نظام محاسبي محدود ومكتوب؟	X		
2. هل هناك دليل حسابات مكتوب يظهر جميع أنواع الحسابات و أرقامها؟	X		
3. هل يصف طبيعة الحسابات و ما يجب أن يدون فيها؟	X		
4. هل النظام المحاسبي المالي يحدد السجلات الواجب حفظها؟	X		
5. هل يوفر نظام المعلومات المحاسبي تقارير رقابية عن أداء المستوبات الإدارية المختلفة في الوقت الملائم؟	X		
6. هل توفر نظم المعلومات المحاسبية في المركب معايير و مؤشرات رقابية تمكن الإدارة من اكتشاف الانحرافات و تحليل أسبابها ومعالجتها؟	X		
7. هل للنظام المحاسبي المالي القدرة على توفير التقارير	X		

التي تطلبها الجهات الخارجية والداخلية بسهولة و في الوقت المناسب؟			
8. هل تسعى الإدارة و بشكل مستمر لتطوير الأجهزة و البرمجيات المستخدمة؟	X		
9. هل تهتم الإدارة بتوفير جميع المستلزمات المطلوبة لتشغيل النظام المحاسبي بكفاءة وفعالية و مرونة؟	X		
10. هل تستخدم مجموعة من الإجراءات الرقابية على البرامج و الملفات لضمان سلامة التشغيل الالكتروني للبيانات و كشف الأخطاء حالة حدوثها؟	X		
11. هل تساهم المعلومات التي توفرها التقارير المحاسبية في المركب بشكل فعال في تحديد الانحرافات عن الموازنة و اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها؟	X		
12. هل يتمتع العاملون في المجال المحاسبي بمستوى مهني يتناسب مع المهام و الأعمال المطلوبة منهم؟	X		
13. هل تقوم إدارة المركب بعمل برامج ودورات تدريبية و بشكل دوري للموظفين والعاملين في المجال المحاسبي لتطوير مهاراتهم و رفع كفاءاتهم؟	X		

14. هل يقوم المحاسبون بتطوير أنفسهم لملائمة متطلبات المهنة؟		X	
15. هل يمتلك المحاسبون المهارات اللازمة لتطوير النظام المحاسبي و تعديله إن لزم الأمر؟		X	
16. هل يقوم بإعداد المعلومات المحاسبية في المركب محاسب لديه المعرفة بالقواعد والمعايير المحاسبية؟	X		
17. هل يشارك المحاسب في تطوير و إعداد نظم المعلومات المحاسبية؟		X	
18. هل يوفر النظام المحاسبي المالي بيانات عن الواجبات و الصلاحيات لكافة العاملين؟	X		

تحليل النتائج :

إن النظام المحاسبي المالي يمثل جزءا أساسيا و أولويات في نشاط المركب و بشكل عام من خلال نتائج الإجابة عن الاستقصاء فإن النظام المحاسبي المالي الحالي فعال و يعتبر وسيلة ضرورية في تحقيق الرقابة الداخلية الجيدة، وذلك من خلال تحليل إجابات الاستقصاء التي تدل على اهتمام المركب بتطور الأجهزة و البرمجيات المستخدمة في إنتاج المعلومات المحاسبية، كما أن النظام الحالي يوفر بيانات عن الواجبات و الصلاحيات لكفاءة العاملين، و أن المعلومات المحاسبية في المركب يوم بإعدادها متخصص في المحاسبة لديه معرفة بالقواعد و المعايير المحاسبية، و قيام المركب بعمل برامج و دورات تدريبية و بشكل دوري للموظفين و العاملين في المجال المحاسبي لتطوير مهاراتهم و رفع كفاءاتهم، إلا أن المحاسبين لا يقومون بتطوير أنفسهم لملائمة متطلبات المهنة،

بالإضافة إلى عدم مشاركة المحاسبين في إعداد و تطوير نظام المعلومات المحاسبي، و عدم امتلاك المحاسبين يوفر القدرة المطلوبة من التقارير التي تساعد المركب في الرقابة، و ذلك من خلال قيام النظام المحاسبي بترجمة الأهداف والسياسات العامة للمركب إلى إجراءات و برامج تنفيذية، بالإضافة إلى أنه يوفر معلومات إضافية تساعد الإدارة على إجراء مقارنات و تقييم الأداء بصورة أفضل تمكن من اتخاذ الإجراءات و القرارات التصحيحية بشأنها، و يوفر معايير ومؤشرات رقابية تمكن من اكتشاف الانحرافات و تحليل أسبابها و معالجتها.

الخلاصة :

ما يمكن استخلاصه من هذه الدراسة الميداني لمركب GNL2Z –سوناطراك–، هو أنه مر بعدة مراحل و إصلاحات للوصول إلى ما هو عليه حاليا، حيث تم جمع المعلومات من خلال مقابلة و هو ما سمح لنا بالقيام بوصف كتابي لكل من مقومات النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية و تم ملء قائمة الاستقصاء لتقييم النظام المحاسبي المالي، حيث نبين أن المركب يملك نظاما فعالا للمحاسبة و أن النظام السليم هو أحد العناصر الأساسية من مقومات نظام الرقابة الداخلية.

– كما نلاحظ أن المركب يسهر على تطبيق الإجراءات و السياسات المخولة إليه خاصة في جانب الرقابة الداخلية، و هذا لمساعدة النظام المحاسبي المالي على تقديم معلومات محاسبية تمتاز بالمصداقية و الدقة.

الخاتمة العامة

خاتمة العامة :

إن التطور الكبير الذي شهده علم المحاسبة أدى إلى ابتكار أنظمة محاسبة تعمل بكفاءة و فاعلية، و تعطي مزيدا من الثقة في العمليات التي تقوم بها المؤسسة، فهو يؤدي مجموعة من الوظائف الأساسية تتلخص في تجميع البيانات من واقع المستندات، و تسجيلها ثم القيام بعمليات المعالجة للبيانات المتحصل عليها لتوليد معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات للمستخدمين الداخليين و الخارجيين، بالإضافة إلى تأمين رقابة فعالة على الأصول و البيانات.

و لكي يقوم النظام المحاسبي بأداء وظائفه بكفاءة و فعالية يجب أن يتحلى بخصائص تجعله نظاما معلوماتي حيوي في المؤسسة، بالإضافة إلى أنه يتقيد بمبادئ أساسية عند القيام بتصميمه، و يعتمد على مجموعة من المقومات أولها المستندات، حيث تتوقف سلامة النظام على البيانات، و يمكن قياس كفاءة الدورة المستندية و التقارير و القوائم المالية.

و يتوقف صلاح الأنظمة المحاسبية على مدى خضوع العمليات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية لذلك تعتبر أسالبه هدفا من أهداف النظام المحاسبي الجيد لذلك تطبق إجراءات خاصة بنظام الرقابة الداخلية تتمثل في إجراءات الرقابة العامة و إجراءات تخص الجانب المحاسبي المتمثل في إجراءات الرقابة العامة و إجراءات الرقابة على التطبيقات في كل من النظام اليدوي و الالكتروني، و لاشك أيضا من وجود مقومات و مكونات أساسية لهذا النظام يجب على المؤسسات مراعاتها.

أن فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية، من خلال جمع مختلف المعلومات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية، تليها خطوة اختبار الفهم للتأكد بأن كل الإجراءات موجودة و مفهومة، ثم نمر إلى التقييم الأولي بالاعتماد على الخطوتين السابقتين باستخراج مبدئيا نقاط القوة ونقاط الضعف، مرورا إلى الخطوة الرابعة و المتمثلة في اختيارات

الاستمرارية بهدف التأكد من أن نقاط القوة المتوصل إليها مطبقة، أما في التقييم النهائي بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية أين يمكن تقديم حوصلة في وثيقة شاملة تبين مدى قوة وضعف النظام و هذه الوثيقة تمثل التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية، و لقد تم التعرض إلى مقومات كل من النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية على مستوى مركب GNL2Z –سوناطراك- ، بالإضافة إلى تقييم مدى فعالية نظام المعلومات المحاسبي، حيث تبين وجود نظام محاسبي فعال ويعتبر وسيلة ضرورية في نظام الرقابة الداخلية الجيد.

و في الأخير استنتجنا إلى جملة من الاقتراحات التي وجدناها مناسبة من وجهة نظرنا :

- ضرورة قيام المحاسبين بتطوير أنفسهم لملائمة متطلبات المهنة، و تساعد في الارتقاء بمستواهم العلمي و المعرفي في مجال المحاسبة و هذا من شأنه أن يزيد موضوعية و دقة إعداد القوائم و التقارير المالية.

- ضرورة مشاركة المحاسبين في إعداد و تطوير نظام المعلومات المحاسبية، مما يزيد فعالية هذه النظم نظرا لمعرفتهم بمتطلبات النظم في هذه المؤسسات و ذلك بعد قيامهم بتطوير كفاءتهم، و مواكبة التطورات الحادثة في نظام المعلومات المحاسبية.

- تكثيف و زيادة الدورات التكوينية و التربصات المهنية لجعل الموظفين على اطلاع دائم و متواصل.

- التأكد على التحسين المستمر لنظم المعلومات المحاسبية، مما يمكنها من مواكبة التطورات التكنولوجية بما ينعكس بالإيجاب على توفير الدقة و السرعة في إيصال المعلومات إلى الأطراف المستفيدة.

- وضع العديد من اللوائح اللازمة الخاصة بالرقابة الداخلية حتى تكون معلومة لدى جميع موظفيها .

- الاهتمام ببناء و تصميم نظام رقابة داخلي فعال في الاستجابة للتغييرات التي يحدثه عصر تكنولوجيا المعلومات.

- الاهتمام أكثر بنظم الرقابة الداخلية في المصارف لتأثيرها الكبير على المصارف، و التأكيد على الاستفادة من مخرجات نظم المعلومات المحاسبي و التي توفر تقارير تمكن من اتخاذ الإجراءات و القرارات التصحيحية بشأنها.

- هذه الدراسة جهد متواضع و تحتمل الصحة و الخطأ، فنرجو المعذرة عن كل خطأ غير مقصود، بالإضافة إلى النقائص نظرا لبعض الصعوبات التي واجهناها، و كلنا أمل في أن يستفيد كل من يطلع على هذا البحث و أن يحققوا نتائج أفضل من التي توصلنا إليها.

الفهرس:

- قائمة الأشكال
- قائمة الجداول
- الإهداء
- الشكر
- المقدمة العامة
-

الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي

تمهيد.....**09**

المبحث الأول: نظام المعلومات المحاسبي.....10

المطلب الأول: مفهوم نظم المعلومات المحاسبية.....10

المطلب الثاني: وظائف وخصائص نظام المعلومات المحاسبي.....14

المطلب الثالث: مبادئ ومقومات النظام المحاسبي.....20

المبحث الثاني: الدورة المحاسبية وتطور آليات نظام المعلومات المحاسبي.....25

المطلب الأول: خصائص ومستخدمي المعلومات المحاسبية.....25

المطلب الثاني: الدورة المحاسبية.....27

لمطلب الثالث: أثر استخدام الحاسوب على نظام المعلومات المحاسبي.....37

المبحث الثالث: عرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجديد.....43

المطلب الأول: الإطار المفاهمي و تنظيم المحاسبة.....43

المطلب الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي.....50

المطلب الثالث: عرض الكشوف المالية.....61

الخاتمة.....**80**

الفصل الثاني: دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية.

تمهيد.....**82**

المبحث الأول: الطبيعة الأولية للرقابة الداخلية.....83

المطلب الأول: التطور في مفهوم الرقابة الداخلية.....83

المطلب الثاني: مكونات وأنواع الرقابة الداخلية.....87

المطلب الثالث: مقومات وأهداف نظام الرقابة الداخلية.....93

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية المحاسبي.....98

المطلب الأول: عناصر الرقابة الداخلية المحاسبية.....98

المطلب الثاني: مزايا ومخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية. 102

المطلب اثالث: الرقابة الداخلية المحاسبية في بيئة الحاسب.....106

المبحث الثالث: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.....114

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.....114

المطلب االثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.....120

المطلب الثالث: خطوات و أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية.....125

الخاتمة.....**129**

الفصل الثالث: دراسة حالة سوناطراك في مركب

المقدمة.....**131**

المبحث الأول: تقديم المركب GNL2Z.....132

المطلب الأول: تقديم مؤسسة سوناطراك.....132

المطلب الثاني: التعرف على المركب.....137

المطلب الثالث: التعرف على بعض المصالح داخل المركب.....140

المبحث الثاني: مقومات النظام المحاسبي لمركب GNL2Z.....143

المطلب الأول: مراحل وضع النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق من طرف المؤسسة سوناطراك.....143

المطلب الثاني: المشاكل التي واجهت المؤسسة أثناء التطبيق.....147

المطلب الثالث: القوائم المالية.....152

المبحث الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية لمركب GNL2Z وتقييم مدى فعالية النظام المحاسبي.. 157

المطلب الأول: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية.....157

المطلب الثاني: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية.....159

المطلب الثالث: تقييم مدى فعالية النظام المحاسبي المالي.....163

الخاتمة.....**170**

قائمة المراجع

الملاحق

رهداء

أهدي هذا العمل إلى رفيقة دربي وسندي ودافعي في الحياة.....إلى من لا ترفع يديها إلا دعاء لي....إلى من توجت نجاحي....وفرحت لفرحي.....إلى من أناام وتسهر لفرحي....

إلى من حملت العناء لأعيش في هناء....

إلى من دارت النقص لأعيش في رخاء.....

إلى من قدمت دون مقابل وبسخاء.....

إلى من علمتني أن للصبر معنى...وللنجاح لذة

إلى من حارب بعزيمة حتى لا ترى دموعي وان كانت تمنتها دموع الفرح لا العزيمة.

إلى من أحبتني لأنني أنا فقط.

أمي الغالية التي أتمنى لها طول العمر لأرد لها جميل ماصنعت

إلى والدي الكريم الذي يتمنى لنا دائما المناصب العليا

إلى كل من عرفته طيلة حياتي الدراسية.

إلى كل طلبة العلوم