



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير الأكاديمي

بعنوان:

جودة المعلومة المحاسبية ودورها في فعالية الرقابة

الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

-دراسة حالة مجمع الحليب بولاية سعيدة-

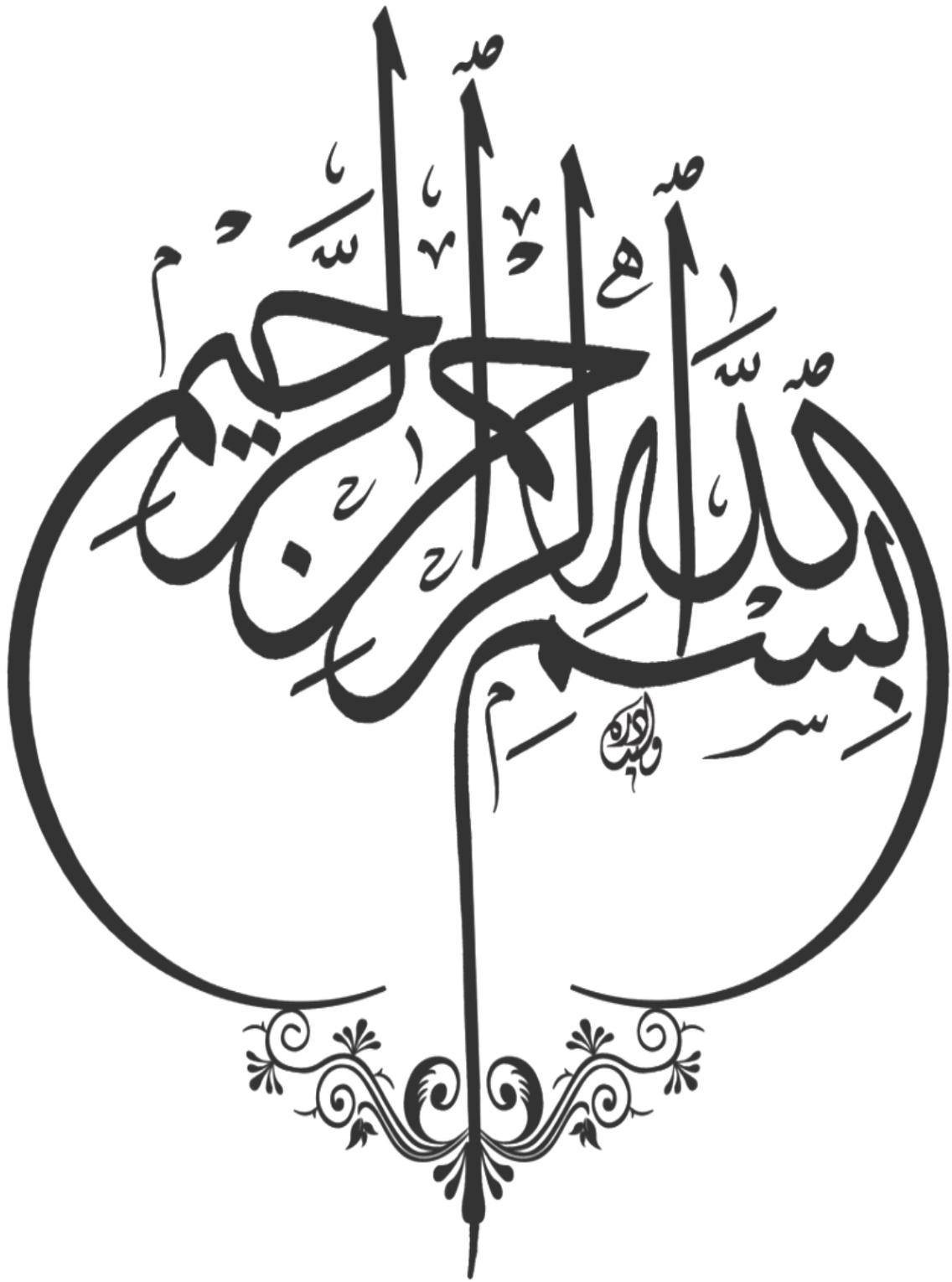
إشراف الأستاذ:

أ.د/ بدري عبد المجيد 

من إعداد الطالب:

فيداح محمد 

السنة الجامعية 2022-2023م.





دعاء

الحمد لله الذي كرم خلقه، وسخره العقل وجعله كل ذخره مبدع الكون، منير
الدروب وهادي القلوب، اللهم لك أسلمت وبك أمنت و عليك توكلت، أعوذ بك من
قلب لا يخشع ومن دعاء لا يسمع ومن نفس لا تشبع، ومن علم لا ينفع، اللهم انفعنا
بما علمتنا وعلمنا ما ينفعنا وزدنا علما، أسالك نعيما لا ينفذ والرضي بعد القضاء،
اللهم أعنا على شكرك واجعل هذا العلم نعيما مقيما الذي لا يحول ولا يزول، اللهم
بارك من فضلك واجعلنا دائمين لشكرك، قائمين بنعمك، راضين بحكمتك حافظين
لعلمك، متواضعين لفضلك اللهم أي أسالك فواتح الخير وخواتمه وجوامعه وأوله
وظاهره وباطنه والدرجات العليا من الجنة.

أمين يارب العالمين

شكر وعرفان

أود أن أختتم هذه الفرصة لأشكر

أستاذتي على دعمها السخي لي للخروج بهذا البحث
القيم في النهاية، كما أقدم أجمل معاني الامتنان لأسرتي
والأصدقاء الذين لم يتركونني خلال سنوات دراستي وفي
فترة كتابة هذا البحث، كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى
كل من كان لهم السبق في ركب العلم والتعليم، ويا من
بذلتهم جهودكم معي ولم تنتظروا مني شيئاً أهدي لكم
أسمى عبارات الشكر والتقدير، وأفتخر بأنكم أساتذتي.

أشكر الأستاذة الدكتورة عزوز سارة التي زادتني

من علمها ومنحتني من وقتها الثمين

ولم تتخلي عني حتى أخرج لكم

بالبحث بهذا الشكل اللائق.



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

الصفحة	العنوان
-	دعاء
-	شكر وعرهان
-	الملخص
-	فهرس المحتويات
-	فهرس الجداول
-	فهرس الأشكال
أ-ط	المقدمة العامة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لجودة المعلومة المحاسبية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي
03	المطلب الأول: مفهوم نظام المحاسبي المالي
04	المطلب الثاني: أهداف ووظائف نظام المحاسبي المالي
06	المطلب الثالث: عناصر النظام المحاسبي المالي
07	المبحث الثاني: ماهية جودة المعلومة المحاسبية
08	المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية المالية
10	المطلب الثاني: مفهوم المعلومة المحاسبية وأهميتها

11	المطلب الثالث: خصائص جودة المعلومة المحاسبية
14	المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية وطرق قياسها
14	المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية
17	المطلب الثاني: معايير تحقيق جودة المعلومة المحاسبية
18	المطلب الثالث: طرق قياس جودة المعلومة المحاسبية
20	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية	
22	تمهيد
23	المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية
23	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية
24	المطلب الثاني: خصائص الرقابة الداخلية
25	المطلب الثالث: أهمية الرقابة الداخلية
26	المبحث الثاني: مقومات الرقابة الداخلية
26	المطلب الأول: أنواع الرقابة الداخلية
29	المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية
32	المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية
34	المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية
35	المطلب الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

42	المطلب الثاني: طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
44	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مجمع الحليب ومشتقاته بسعيدة
46	تمهيد
47	المبحث الأول: تقديم عام لمجمع الحليب بولاية سعيدة
47	المطلب الأول: نشأة مجمع الحليب بولاية سعيدة
51	المطلب الثاني: البنية الهيكلية لمجمع الحليب بولاية سعيدة
59	المبحث الثاني: واقع جودة المعلومة المحاسبية لمؤسسة مجمع الحليب ومشتقاته
	المطلب الأول: عرض القوائم المالية للمؤسسة
	المطلب الثاني: الرقابة الداخلية على مستوى المجمع
59	المبحث الثالث: دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية
59	المطلب الأول: الرقابة الداخلية على الأنظمة المحاسبية والمالية
64	المطلب الثاني: مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية
65	خلاصة الفصل
65	الخاتمة
	قائمة المصادر والمراجع
	قائمة الملاحق

فهرس الحداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
59	الميزانية المالية لسنتي 2018-2019 جانب الأصول	01
60	الميزانية المالية لسنتي 2018-2019 جانب الخصوم	02
61	الميزانية المالية لسنتي 2020-2021 جانب الأصول	03
63	الميزانية المالية لسنتي 2020-2021 جانب الخصوم	04

فهرس الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
41	إجراءات الرقابة الداخلية	01
58	الهيكل التنظيمي لمجمع الحليب ومشتقاته بسعيدة	02

المقدمة العامة:

نتيجة للتطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم في ظل ما يعرف بالعولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض وظهورها كسوق واحدة، وتنامي دور الشركات المتعددة الجنسيات ظهرت الحاجة إلى ضرورة توحيد الممارسات المحاسبية، والحد من الاختلاف في الأنظمة المحاسبية الدولية في ظل الترابط والتشابك بين الأسواق المالية الدولية والأنظمة المالية وانكشافها على بعضها البعض، بما يضمن قراءة موحدة للمعلومات المالية والمحاسبية المقدمة للأطراف المستخدمة لها.

كما أن للمحاسبة هدف أساسي هو تقديم معلومات محاسبية ومالية كاملة، قانونية موضوعية، شفافة، وأكثر صدق تسمح بتشجيع المستثمرين وتضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم فهي المصدر الموثوق فيه بالنسبة للمعلومات الاقتصادية والمالية، وتقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للوحدة وقياس كفاءتها، وعن التغيير في الوضعية المالية في مقابل الالتزامات القانونية الواجب عليها احترامها، فبتطور عالم المال والأعمال زاد الاهتمام بالمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وكذا الحاجة إليها، هذه المعلومات تعتبر عنصرا هاما من عناصر الإنتاج لها دور كبير وهام في تحديد فعالية و كفاءة المؤسسة، لذلك اتجهت هذه الأخيرة إلى تصميم أنظمة للمعلومات تعمل في تناسق تام وذلك من خلال ضمان فعالية كافة الأنشطة والسيطرة على الكم الهائل من المعلومات الناتجة عنها من جهة، وتزويد المسيرين بمعلومات محاسبية دقيقة في الوقت وبالشكل المناسب لاتخاذ القرارات الملائمة من جهة أخرى بهدف تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة.

هذا ما يقودنا إلى الحديث عن جودة المعلومات المحاسبية التي بدونها تكون المعلومة المحاسبية من غير فائدة ومظلة إذا ما تم استخدامها واستغلالها في أي غرض كان، وهذا بدوره يقودنا إلى البحث عن الخصائص الواجب توفرها في هذا النوع من المعلومات حتى تتمتع بالجودة وبالتالي يمكن الاعتماد عليها من قبل المتعاملين الاقتصاديين.

المقدمة العامة:

ونظرا لما تكتسبه المعلومات المحاسبية من أهمية بالغة في المؤسسات الاقتصادية، وهذا ما يفرض عليها وضع أدوات رقابية على نظام المعلومات، وهذا ما يوفره نظام الرقابة الداخلية فكلما كان هذا الأخير فعال-تأدية الأعمال الصحيحة لتحقيق أهداف المؤسسة- كلما كانت المعلومة المحاسبية ذات جودة وفعالية تلبي حاجات الأطراف المستفيدة منها مع القدر المطلوب من الثقة في محتوياتها ويمكن من الحصول على اتخاذ قرارات مناسبة من حيث التكلفة والوقت المناسب، وكلما كانت هناك جودة في المعلومات المحاسبية كان هناك نظام رقابة داخلي فعال.

إشكالية الدراسة وتساؤلاتها:

من خلال ما سبق، نطرح السؤال الرئيسي الذي مفاده: " إلى أي مدى يمكن أن تؤثر جودة المعلومة المحاسبية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

للوصول إلى عمق هذا السؤال سيتم طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

هل توجد علاقة بين كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية واللوائح والإجراءات المحددة له؟

هل توجد علاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية الملحقة بها نقترح الإجابات التالية:

تتوقف كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية على مدى توافر مجموعة من الإجراءات

واللوائح المحددة مسبقا؛

كلما كانت معلومات محاسبية ذات جودة كان هناك نظام رقابة داخلية فعال.

أسباب ودوافع اختيار الموضوع:

هناك مجموعة من الأسباب والدوافع التي أدت بنا إلى اختيار الموضوع والعمل عليه ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

أ. الأسباب الذاتية: تتمثل أساسا في

الميل للموضوعات التي لها علاقة بجودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية للمؤسسات؛

الفضول لاكتساب معلومات حول واقع تطبيق الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة.

كون هذا الموضوع من مواضيع الساعة التي لقت إقبالا كبيرا من المحاسبين والماليين؛

توافق موضوع الدراسة وتخصصي.

ب. الأسباب الموضوعية: وتتمثل هي بدورها في

أهمية جودة المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة باعتبارها الأساس الذي تبنى عليها القرارات بمختلف أنواعها.

اعتبار القوائم المالية المنتج النهائي لعمل النظام المحاسبي التي تقدم سواءً للأطراف داخل المؤسسة أو الأطراف الخارجية، وبالتالي فإن الاعتماد الكبير لهؤلاء في عملية اتخاذ القرارات مرتبط بمدى جودة المعلومات المحاسبية التي تحتويها هاته القوائم.

دراسة جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة من ناحية تطبيقها وفقا للنظام المحاسبي المالي؛

محاولة إثراء الساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا، نتيجة ندرة الدراسات والبحوث في مجال الإفصاح.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع في المزوجة في كل من النظام المحاسبي المالي والمعلومات المحاسبية يشكلان أهمية كبيرة في نمو و استمرار نشاط المؤسسة لأن عدم الاهتمام بمصداقية المعلومات المحاسبية ستؤثر على نتائج المؤسسة بصفة عامة و أدائها المالي ونظام الرقابة الداخلية فيها بصفة خاصة، هذا من جهة ومن جهة أخرى تكمن أهمية الدراسة في إثبات أن جودة المعلومات المحاسبية تساهم بشكل كبير في اتخاذ القرارات وتعزيز الثقة والمصداقية بين المنشأة ومستخدمي هذه المعلومات كالمدققين الداخليين، كما تكمن أهمية الموضوع من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق إلى حد ما في محتواه مع معايير المحاسبة الدولية، وما يحقق من فعالية و شفافية في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها في النقاط التالية:

- ☞ إبراز الدور الذي يلعبه النظام المحاسبي المالي في جودة المعلومات المحاسبية؛
- ☞ بيان أهمية جودة المعلومات المحاسبية وحاجة مستخدميها إليها؛
- ☞ إبراز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والدور الذي تقدمه في زيادة جودة القوائم المالية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
- ☞ محاولة الإلمام بالإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية والإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية؛
- ☞ إظهار دور الرقابة الداخلية في نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة؛

الإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية الملحقة، مع إثبات صحة الفرضيات من عدمها؛

الخروج بنتائج وتوصيات في هذا المجال؛

تقديم مساهمة علمية وتطبيقية متواضعة لتطوير مستوى الاعتماد على جودة المعلومة المحاسبية من خلال تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
تقديم إضافة علمية وتطبيقية لمكتبة الكلية.

عرض ومناقشة الدراسات السابقة:

تبرز الأهمية البالغة والكبيرة للدراسات السابقة في التمهيد للموضوع محل الدراسة من خلال تكوين إطار نظري حول البحوث والدراسات والأعمال التي تناولت الموضوع في أحد جوانبه، كما تعد الدراسات السابقة نوعاً من التبرير الموضوعي للموضوع محل الدراسة، وهي حلقة لمجموعة من البحوث تحدد بدقة الإطار العام للموضوع.

الدراسة الأولى:

دراسة جدي أسماء، بعنوان: دور الرقابة في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة عينية من المؤسسات الجزائرية، عبارة عن أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، التخصص بنوك، مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، الجزائر، 2017/2016م.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يؤديه نظام الرقابة الداخلية في تحسين مصداقية المخرجات المحاسبية. حيث تم الوقوف على أهم الجوانب المفاهيمية المتعلقة بالرقابة الداخلية والمخرجات المحاسبية. إلى جانب استطلاع آراء المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية عن ما إذا كان لنظام الرقابة الداخلية دور في تحسين مصداقية مخرجات المحاسبية.

توصلت الدراسة إلى أن العلاقة التي تربط الرقابة الداخلية بالمخرجات المحاسبية تتمثل في الهدف الذي تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيقه والتمثل في تحقيق مصداقية التقارير المالية، وأن وجود نظام رقابة فعال داخل المؤسسة الاقتصادية سيؤدي إلى الوثوق في مخرجات المحاسبية، وبالتالي سيساعد متخذي القرار في اتخاذ قرارات صائبة، بالإضافة إلى وجود نقص في التشريعات المحلية المتعلقة بالرقابة الداخلية مقابل تصاعد الاهتمام الدولي في هذا المجال، وعلى الرغم من عدم إلزامية تطبيق نماذج خاصة بالرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلا أن ملامح نموذج COSO للرقابة الداخلية تبدو موجودة وأن الوعي بأهمية وجود نظام رقابي فعال بالمؤسسة متوفر.

الدراسة الثانية:

دراسة عبد الباسط مداح، بعنوان: أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية -. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص: بنوك، مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، 2017/2018م.

هدفت هذه الأطروحة إلى البحث في أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات بالتطبيق على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية. وقد تبين أن المعلومة المحاسبية تعد بمثابة الأساس الذي تبنى عليه المخرجات المحاسبية التي يعتمد عليها أصحاب المصلحة بالمؤسسات الاقتصادية عند اتخاذهم للقرارات. كما أن أغلب الانهيارات التي حدثت في أكبر الشركات وما تلتها من فضائح وقضايا فساد

مالي في دول أجنبية وعربية، كانت نتيجة لانعدام الثقة والشفافية في التعاملات المحاسبية. حيث أن غياب الجودة في المعلومات المحاسبية في ظل التطبيق غير السليم لمبادئ حوكمة الشركات أثر سلبا على المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية، الأمر الذي أدى إلى ظهور وتفاهي ظاهرة الفساد المالي بها.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، تمثلت في تحليل (08) حالات واقعية لقضايا فساد مالي، وكذا إستخدام إستمارة الاستبيان على عينة الدراسة والتي بلغت (165) مفردة.

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها أن غياب التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية وكذا غياب الجودة في المعلومة المحاسبية كان من مسببات ظهور حالات فساد مالي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

الدراسة الثالثة:

دراسة محمد أمين لونيصة، بعنوان: **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث علوم تجارية تخصص بنوك مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2016/2017م.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى تأثير تطور مهنة المدقق على المعلومة المالية، محاولة ربط أسس الحوكمة الناجحة في المؤسسات بالتدقيق، ودراسة أسس و قواعد عملية تدقيق المعلومات المالية وسبل التحسين من جودتها.

هاته الأطروحة تهدف إلى دراسة أثر تطور المهنة على جودة المعلومة المالية، من خلال دراسة مدى مواكبتها لتطورات العالمية على مختلف الأصعدة؛ انطلاقا من معايير

الشخص المهني ومعايير العمل الميداني وكذا معايير إعداد التقرير وصولاً للمسؤوليات، أين أصبح المدقق الآن حريص على التطبيق الأمثل للإجراءات والتعليمات والمعايير كما هو معمول به في الساحة الدولية.

الدراسة الرابعة:

دراسة رايح طويرات بعنوان: "علاقة المعلومة المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالية، دراسة عينة من خبراء ومحافظي الحسابات" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، فرع مالية ومحاسبة، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013-2014م.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تؤديه كل من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والأهمية النسبية لهذه المعلومات في تحديد طبيعة وحجم المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح في القوائم المالية، وذلك من خلال تحديد العلاقة التي تربط هذه الخصائص بمستوى الإفصاح في القوائم المالية المصادق عليها في الجزائر بعد تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، بتطبيقها النظام المحاسبي المالي (SCF) ابتداء من 2010/01/01. لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها قمنا بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي معتمدا على إجابات وآراء 48 فرد من عينة الدراسة (11 خبير محاسب و 37 محافظ حسابات) موزعين في كل من ولاية: المسيلة، الجلفة، برج بوعريج، سطيف والجزائر العاصمة، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

يوجد مستوى إفصاح محاسبي مناسب في القوائم المالية المصادق عليها في الجزائر، يتميز بالمرونة مع عناصره الرئيسية التي تشمل طبيعة المعلومات واجبة الإفصاح، الأطراف التي تستخدم هذه المعلومات وتوقيت الإفصاح عنها.

توجد علاقة ارتباطية قوية بين خاصية الملاءمة ومستوى الإفصاح في القوائم المالية المصادق عليها في الجزائر عند مستوى دلالة 0,01، والتي تعني أنه كل ما زادت ملاءمة المعلومات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية زاد مستوى الإفصاح في هذه القوائم.

توجد علاقة ارتباطية ضعيفة بين خاصية الموثوقية ومستوى الإفصاح في القوائم المالية المصادق عليها في الجزائر عند مستوى دلالة 0,05، وتبين هذه العلاقة أن خاصية الموثوقية تزيد من مستوى الإفصاح بدرجة أقل من الزيادة التي تحققها خاصية الملاءمة

توجد علاقة ارتباطية قوية " طردية " بين قيد الأهمية النسبية ومستوى الإفصاح في القوائم المالية المصادق عليها في الجزائر عند مستوى دلالة 0,01، والتي تعني أنه كل ما زادت الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية زاد مستوى الإفصاح في هذه القوائم.

الدراسة الخامسة:

دراسة بلخيري عايدة، هوم جمعة، بعنوان: " دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات"، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 6، العدد 1، جامعة باجي مختار، عنابة، 2023م.

هدفت هذه الدراسة الى اظهار دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات ولتحقيق هذا قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وبإعداد وتوزيع استبيان على مجتمع الدراسة، والمتمثلة في أكاديميين ومهنيين.

وقد توصلت الدراسة الى وجود أهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات ووجود عالقة قوية بين متغيرات الدراسة فالتدقيق الخارجي الذي يتمتع بخصائص الجودة من شأنه ان يحسن من جودة المعلومة المحاسبية، وترسيخ حوكمة الشركات باعتباره الية من الآليات التي تركز عليها الحوكمة.

مناقشة الدراسات السابقة:

مما سبق نجد أن أغلب الدراسات السابقة قد ركزت على خصائص مختلفة مشتركة لـ:

☛ تحديد جودة المعلومات المحاسبية المالية؛

☛ تحديد دور المدقق الداخلي انطلاقاً من تفعيل الرقابة الداخلية؛

☛ دور لجان التدقيق في تحسين جودة المعلومات المالية؛

وعليه فإن موضوع الدراسة يتفق مع الدراسات السابقة في نقاط متعددة حول وجود علاقة ودور للرقابة الداخلية على جودة المعلومة المحاسبية يكون جلياً، وسنركز في موضوعنا على إبراز أثر تطور الرقابة الداخلية في المؤسسة على تفعيل جودة المعلومة المحاسبية ذلك بدراسة مدى أهمية الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

منهجية الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا هذه على المناهج المستخدمة في الدراسات المالية والاقتصادية حيث استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للبحث من خلال الاعتماد على الكتب، الملتقيات، البحوث العلمية والمواقع الإلكترونية، وهذا لعرض الإطار النظري، أما الجزء التطبيقي فقد استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت المعالجة باستخدام التعليق والتحليل على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة.

حدود الدراسة:

تقتصر دراستنا في الجانب النظري على دور الرقابة الداخلية في تفعيل جودة المعلومة المحاسبية ولم تتناول دور كل من المراجعة الداخلية والخارجية، وهذا راجع لمقتضيات الدراسة، وبالنسبة للجزء التطبيقي تحددت الدراسة من حيث المجال الزمني بسنة 2021/2018 أما المجال المكاني تمثلت الدراسة مؤسسة الحليب بولاية سعيدة

محتوى الدراسة:

قد قسمنا دراستنا إلى (3) ثلاثة فصول حيث سنتناول **الفصل الأول** الإطار المفاهيمي لجودة المعلومة المحاسبية، ثم **الفصل الثاني** الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، والذي تضمن ثالث مباحث حاولنا من خلالها الإحاطة بالنظري.

أما **الفصل التطبيقي** فقد خصص لدراسة حالة من خلال التطرق فيه إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة ثم، عرض القوائم المالية لها والتعليق عليها، لنصل في الأخير لدور جودة المعلومة المحاسبية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.

هذا تم عرضه بعد التطرق إلى مقدمة عامة تناولنا فيها إشكالية الدراسة وتساؤلاتها، ثم عرض الفروض التي قامت عليها الدراسة، لنشير إلى أهمية وأهداف الدراسة، ومنهجيتها، في الأخير تم عرض لأهم الدراسات السابقة التي تم الاعتماد عليها في موضوعنا وأهم الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذه الدراسة. وفي الأخير خاتمة عامة فيها أهم النتائج العامة للدراسة وبعض التوصيات والمقترحات التي تخدم آفاق الدراسة.

الفصل الأول: الإطار

المفاهيمي لجودة

المعلومة المحاسبية

تمهيد:

أدت التحولات الاقتصادية الراهنة التي انتهجتها الجزائر بانقائها من الاقتصاد الإشتراكي إلى اقتصاد السوق، وكذلك الإفتتاح على العالم الخارجي إلى قيامها بجملة من الإصلاحات من بينها إصلاح المنظومة المحاسبية، وذلك من خلال تبني نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS وقادر على إنتاج معلومات مالية ومحاسبية ذات جودة عالية تشبع احتياجات مستخدميها الداخليين والخارجيين على المستويين المحلي والدولي.

ولقد تضمن النظام المحاسبي المالي SCF إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير المحاسبة ومدونة للحسابات تسمح بإنتاج وتقديم معلومات مالية ومحاسبية تقوم على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتلبي احتياجات مختلف الاطراف المستخدمة لها، حيث يشكل الإطار التصوري دليلا لإعداد القوائم المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية المناسبة في حالة وجود عمليات غير معالجة في المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى ذلك يتضمن الإطار التصوري مفاهيم الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء والمنتجات وطرق تقييمها وإدراجها في الحسابات.

وبهدف التعرف على ما جاء به النظام المحاسبي المالي، من أجل جودة المعلومات المحاسبية سيتم التطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

❖ **المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي**

❖ **المبحث الثاني: ماهية جودة المعلومة المحاسبية**

❖ **المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية وطرق قياسها.**

المبحث الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي

تعتبر دراسة نظم المعلومات المحاسبية من الأمور الهامة وذلك من خلال ما حازته المعلومات من موقع متميز في حياتنا المعاصرة، إذ أن المعلومات المحاسبية التي تنتجها هذه النظم تعدد موردا أساسيا من موارد المؤسسات على اختلاف أشكالها، حيث تشكل نظم المعلومات المحاسبية العمود الفقري في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة وتحقيق أهدافها في النمو والاستمرار.

المطلب الأول: تعريف نظام المعلومات 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 وتلخيص الأخطاء المالية، تقرير البيانات المالية وعرضها في شكل تقارير عن البيانات المطلوبة من قبل الإدارة لتحقيق الرقابة على الأنشطة، ولتقديمها إلى الجهات الخارجية المهتمة بأعمال المنظمة لأغراض اتخاذ مختلف القرارات.¹

ويمكن القول أنه: هو أحد النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية، يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية، لجميع الجهات التي يهملها أمر الوحدة الاقتصادية وبما يخدم تحقيق أهدافها.²

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن: " يعتبر نظام المعلومات المحاسبية الجهة المسؤولة عن توفير المعلومات المالية والكمية لجميع الإدارات والأطراف الأخرى، ويعرف أنه أحد مكونات تنظيم إداري يختص بتجميع ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية إلى الأطراف المعنية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة 1، الإسكندرية، 2009، ص20.

² قاسم محمد إبراهيم، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، 2003م، ص42.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف نظام المعلومات المحاسبي

لنظام المعلومات المحاسبي عدة وظائف على مستوى المؤسسة الاقتصادية يسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف معينة، والتي تخدم المؤسسة وتمكنها من الوصول إلى هدفها العام وكذلك يمكن من توصيل المعلومات إلى بيئة المؤسسة الداخلية والخارجية.

أولاً: أهداف نظام المعلومات المحاسبي

إن نظام المحاسبي بمكوناته من سجلات ومستندات يعتبر وسيلة لإنتاج البيانات والمتمثلة في التقارير، ولتحقيق فعالية هذا النظام في إنتاج هذه التقارير يجب أن يربط بالأهداف التالية:³

☞ إنتاج التقارير اللازمة: يمكن تعريف التقارير المحاسبية بشكل عام على أنها التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المنظمة بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف، وضع الخطط الكفيلة لتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة.

وبهذا فالتقارير تعتبر أداة للتخطيط وسيلة رقابية على نشاط المنظمة، فالدفاتر والسجلات والقوائم المالية لا تظهر كفاءة وفعالية الوحدة الاقتصادية، إلا إذا تم ترجمة ودراسة البيانات الواردة فيها، وتجسيدها في صورة تقارير مالية ومحاسبية وتقديمها للمسؤولين والمستخدمين لها في الأقسام المختلفة.

☞ ملائمة التقارير لاحتياجات المستويات الإدارية: بما أن التقارير توجه لمستويات إدارية مختلفة، وتقاس فعاليتها وفقاً لاحتياجات كل مستوى من هذه المستويات من المعلومات لهذا يجب أن تتناسب التقارير مع احتياجات المستوى الإداري الذي يستخدمها، وكلما كانت هذه التقارير خالية من التفاصيل غير الضرورية وغير المناسبة كلما كانت هذه التقارير خالية من التفاصيل غير الضرورية وغير المناسبة كلما كانت أكثر فعالية.

☞ الدقة في إعداد التقارير: تعتبر الدقة في إعداد التقارير هدفاً من الأهداف التي يسعى النظام المحاسبي لتحقيقها، حيث يمكن قياس كفاءة هذا الأخير بجودة التقارير التي ينتجها، ومعياري هاتين الجودة نلمسه في دقة البيانات الواردة في هذه التقارير، ولتحقيق هذا الهدف يجب توفر عدة عناصر.

³ غازي إبراهيم، محمد نور برهان، نظم المعلومات المحاسبية، دار المناهج، الطبعة 1، الأردن، 2001، ص20.

☞ **توقيت تقديم التقارير:** من الأهمية بمكان وصول البيانات اللازمة إلى إدارة المنظمة في الوقت المناسب، والسرعة في إعداد وتقديم البيانات يعتبر أمراً ملازماً للدقة في آن واحد يمكن الجمع بينهما في إعداد التقارير، حيث يجب تقليل الفجوة الزمنية بين إعداد التقارير واتخاذ القرارات حيث يمكن فحص الانحرافات اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب، إن عنصر الزمن له أهمية كبرى حيث تفقد التقارير إذا قدمت في وقت متأخر، ويمكن التوضيح 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 والسرعة معا بشرط أن تكون المدخلات دقيقة.

☞ **توفير وسائل الرقابة الداخلية في النظام:** إن نظام الرقابة الداخلية عبارة عن خطة تنظيمية متكاملة لتنظيم الوسائل والإجراءات المستخدمة داخل المنظمة، لحماية أصوله والتأكد من دقة بياناته المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها، وتشجيع كفاءة الأداء وتنفيذ السياسات الإدارية الموضوعية.

وعموماً فإن النظام المحاسبي يهدف إلى إنتاج بيانات دقيقة وواضحة، وكذلك حماية أموال المنظمة والرقابة عليها، إذ أن توافر أساليب الرقابة الداخلية يعتبر هدفاً من أهداف النظام المحاسبي الجيد، وهي لا تقتصر على تصميم النماذج والمستندات المحاسبية بل تشمل كافة العمليات بالمنظمة لأنها تتعلق بكفاءة هيئة العمال، الموظفين، تقسيم ومعايير الأداء لكل مهمة ووجود إثبات للأعمال المنجزة ومراجعتها والدقة في تسجيل البيانات المحاسبية، ولتحقيق الرقابة يجب أن يتم إعداد التقارير بصفة دورية ومنظمة، فكلما كانت دورية هذه التقارير قصيرة كلما كانت الرقابة فعالة ومجدية.⁴

تحقيق التوازن بين تكلفة النظام: إن الانتماء بجانب التكلفة في إعداد التقارير، يعني محاولة تخفيضها إلى حد معين دون أن يكون ذلك على حساب الهدف من إعداد التقارير كما يجب أيضاً أن تتصف بالمرونة لتصحيحها وتعديلها كلما اقتضى الأمر ذلك.⁵

⁴ عبد اللطيف محمد حمزة، النظم المحاسبية، الدار الجماهيرية، طبعة 1، الأردن، 2010، ص 39.

⁵ كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 55.

ثانيا: وظائف نظام المعلومات المحاسبي

يؤدي النظام المحاسبي مجموعة من الوظائف ضمن المنظمة تتلخص الوظائف الرئيسية التالية:⁶

✚ جمع وتخزين البيانات المتعلقة بأنشطة وعمليات المنشأة بكفاءة وفعالية؛

✚ معالجة البيانات عبر عمليات الفرز والتصنيف والتلخيص...الخ؛

✚ توليد معلومات مفيدة لاتخاذ القرار وتوفيرها للمستفيدين؛

✚ تأمين الرقابة الكافية التي تؤكد تسجيل ومعالجة البيانات المتعلقة بأنشطة الأعمال بدقة، وتؤكد أيضا

حماية هذه البيانات وأصول المنشأة الأخرى؛

بالإضافة إلى الوظائف السابقة نذكر أيضا:⁷

✚ تجميع البيانات المحاسبية؛

✚ مراجعة وادخال وتخزين البيانات المحاسبية في النظام المعلوماتي المحاسبي؛

✚ معالجة البيانات المحاسبية لتحويلها لمعلومات تخدم أهداف المنشأة؛

✚ تخزين المعلومات المحاسبية؛

✚ عرض تلخيصي للمعلومات بأسلوب كمي أو بياني وبتقارير دورية أو حسب الطلب؛

✚ توصيل كافة البيانات والمعلومات عن طريق مجموعة من التقارير والقوائم إلى كافة الجهات التي يمكن

أن تستفاد منها.

✚ تحقيق الرقابة الداخلية على جميع العناصر المادية التي تتواجد في الوحدة الاقتصادية.

المطلب الثالث: عناصر نظام المعلومات المحاسبي

لابد لأي نظام معلومات محاسبي أن يتكون من ثلاثة عناصر أساسية تتمثل في الآتي:

⁶ عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، دمشق، 2004، ص45.

⁷ محمد يوسف حنفاوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، 2001م، ص60

✓ **مدخلات نظام المعلومات المحاسبية:** الحلقة الأولى في النظام وتتمثل في مجموعة من البيانات المحاسبية التي يتم الحصول عليها والمطلوب تشغيلها وطلبات الإدارات والأقسام المختلفة من المعلومات ويحصل نظام المعلومات المحاسبي على المدخلات من مصدرين أساسيين هما المنظمة وهي المصدر الداخلي والبيئة المحيطة وهي المصدر الخارجي.

✓ **تشغيل نظام المعلومات المحاسبية:** تتم عملية المعالجة وفقا للمراحل التالية:

▪ تصنيف المستندات التي يتم الحصول عليها وفقا لمعايير محددة؛

▪ نقل محتوى المستندات إلى مستندات أخرى؛

▪ ترحيل محتوى الوثائق إلى السجلات المحاسبية؛

▪ إجراء عمليات المقارنة للتأكد من صحة التسجيل والترحيل إلى السجلات المختلفة.

✓ **مخرجات نظام المعلومات المحاسبية:** هناك العديد من يحتاج الحصول على المعلومات التي يوفرها النظام سواء داخل الشركة أو خارج الشركة وهذه المعلومات هي التي تتمثل في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.⁸

المبحث الثاني: ماهية جودة المعلومة المحاسبية

تمثل المعلومات المحاسبية الخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي بعد تغذيته بالبيانات المالية لمعالجتها وإخراجها في شكل تقارير مالية تؤدي إلى زيادة المعرفة العلمية والعملية التي يستند إليها المستخدمون المختلفون عند عملية اتخاذ القرارات، وهنا سيتم التطرق إلى مفهوم المعلومات المحاسبية، مفهوم جودة المعلومة المحاسبية، وأهدافها.

⁸ نوري منير، نظام المعلومات المطبقة في التسيير، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، 2012م، الجزائر، ص 56.

المطلب الأول: مفهوم المعلومة المحاسبية وأهميتها

أولاً: مفهوم المعلومة المحاسبية

توجد عدة تعاريف للمعلومة المحاسبية نذكر منها:

"هي البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث الحاجة إلى التفصيل فيها من جهة، ومدى اختصارها على شكل دلالات رقمية مركزة من جهة أخرى لكي تكون ذات منفعة لمتخذي القرار".⁹

كما تعرف على أنها: "المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية والتي يتم معالجتها والتقارير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجة في خطط التشغيل والتقارير المالية المستخدمة داخلياً".¹⁰

وتعرف بمفهومها البسيط: "عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل النظام المحاسبي، كما أن المعلومات تمثل لغة وأداة اتصال ما بين معدلها الذي يجب أن يحدد هدفها بوضوح وبين مستلمها الذي يتطلب من تلك المعلومات أن تكون فاعلة وذات كفاءة ومفيدة في اتخاذ القرارات".¹¹

ومنه نستنتج من التعاريف السابقة أن المعلومات المحاسبية تمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، وقد تكون كمية أو غير كمية وتأتي في شكل قوائم مالية، حيث تفيد مستخدميها سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي في اتخاذ القرارات اللازمة.

ثانياً: أهمية المعلومة المحاسبية

⁹ أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، (مدخل تطبيقي معاصر)، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 7-8.

¹⁰ زياد هاشم يحي، قاسم محمد الحبيطي، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص 27.

¹¹ كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 303.

لم يعد هناك أي شك في أن المعلومات أصبحت في عصرنا الحالي موردا رئيسيا لأي مؤسسة بغض النظر عن طبيعة نشاطها أو حجمها أو ملكيتها، فالمعلومات هي أحد ثلاثة الموارد الهامة في المنظمة (الموارد البشرية، الموارد المادية، المعلومات)، ولقد أصبحت المعلومات بالنسبة لمنظمات الأعمال المعاصرة والناجحة بمثابة القاعدة الأساسية التي يعتمد عليها لممارسة أعمالها في ظل بيئة الأعمال المتغيرة، والمعقدة والتي تحيط بالمنظمة حاليا ومستقبلا، وتمثل المعلومات الأساس المنطقي لعملية اتخاذ القرارات.¹²

وقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية كوسيلة أساسية وأداة فعالة لاتخاذ العديد من القرارات التي يتخذها المستثمرون والتي تتطلب منهم الحصول على معلومات محاسبية دقيقة، وموثوقة عن المؤسسات الاقتصادية التي يرغبون الاستثمار فيها، ذلك أن قراراتهم تتأثر سلبا وإيجابيا بمدى دقة المعلومات المحاسبية وتوقيت الحصول عليها ودرجة الثقة فيها وموضوعية قياسها.¹³

ويعتبر عدم توفر المعلومات المحاسبية الكافية والمناسبة ذات العلاقة والمعلومات الصحيحة التي يعتمد عليها من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات الإدارية والقصور في الموازنات التخطيطية والرقابة وتقييم الأداء، حيث أن سلامة وفعالية القرار الإداري يتوقف بالدرجة الأولى على سلامة ودقة وكفاية المعلومات التي يبني عليها القرار.¹⁴

ومنه نستنتج أن أهمية المعلومة المحاسبية تكمن من شدة الحاجة إليها، لأنها تساعد الوحدة الاقتصادية في اتخاذ القرارات الصحيحة التي تحقق الأهداف المرجوة، كما أنها تمكن متخذي القرار من أداء واجباتهم ومسؤولياتهم بشكل سليم ودقيق.

¹² إدريس ثابت عبد الرحمان، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، ط1، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص79.

¹³ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص13.

¹⁴ محمد موسى فرج الله، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010-2011، ص54.

المطلب الثاني: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية

أولاً: تعريف الجودة

توجد عدة تعاريف للجودة سنحاول تقديم أهمها:

عرفتها الجمعية الفرنسية للمعايير بأنها: "عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي تميز بها المنتج والخدمة، والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء، سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيفه أو قدراته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم".¹⁵

كما تعرف على أنها: "عبارة عن مقياس لتلبية حاجات الزبائن ومتطلباتهم المعلنة والضمنية".¹⁶

وعرفها المعهد الأمريكي للمعايير بأنها: "حملة السمات والخصائص للمنتج أو الخدمة التي تجعله قادراً على الوفاء بالاحتياجات المعنية".¹⁷

ومن التعاريف السابقة يتضح أن الجودة هي توفير مجموعة من الصفات والخصائص من أجل تلبية حاجات المستخدمين وإسعادهم حاضراً أو مستقبلاً.

ثانياً: تعريف جودة المعلومة المحاسبية

يعتبر مفهوم جودة المعلومة المحاسبية من المفاهيم المعاصرة التي تهتم بها مختلف الجامعات العلمية والمهنية وذلك لما له من أهمية عند إعداد القوائم المالية وتحقيق متطلبات الإفصاح اللازمة في تلك القوائم بها يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية وعموماً يمكن إعطاء عدة تعريف لجودة المعلومات المحاسبية يمكن إبرازها فيما يلي:¹⁸

¹⁵ عبد النبي الطائي وآخرون، الجودة الشاملة والإيزو، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص29.

¹⁶ Je marie chatelet, méthodes productique et qualité, édition mawletting, paris, 1996, p12.

¹⁷ نزار عبد المجيد البرواري، إدارة الجودة (مدخل للتميز والريادة)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص138.

¹⁸ ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم التجارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008-2009، ص54.

تعرف بأنها: "مصادقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها".

كما يمكن تعريفها بأنها: أحد مكونات التنظيم الإداري الذي يختص بتجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وإدارة المنشأة".

ومن جهة أخرى هي: "هي مدى الامتثال للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وإخلاص يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والاهمية النسبية للأحداث المسجلة".

ومن جهة أخرى عرفت بأنها تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ذات المنفعة لكافة الأطراف التي تستخدم المعلومات".¹⁹

المطلب الثالث: خصائص جودة المعلومات المحاسبية

أولاً: الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة للمستخدمين يجب أن تتوفر على مجموعة من الخصائص النوعية، وتتمثل الخصائص النوعية تلك الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات جودة عالية، بحيث تساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات رشيدة، ويمكن توضيح الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية في الآتي:

أ. **الملائمة (Relevance):** تكون المعلومة المحاسبية ملائمة إذا كانت ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وذلك بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية.²⁰

¹⁹ عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، أهمية جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم والثقافة، المجلد 12، السودان، 2012، ص114.

²⁰ Ali Tazdait , **Maitrise du système comptable financier**, 1er Ed ACG, Alger, 2009, p23.

وتحتوي على ثلاثة خصائص فرعية هي:²¹

☞ **القيمة التنبؤية:** ويقصد بها قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة أو بقوتها الأيرادية؛

☞ **التغذية العكسية:** أي مدى توفير المعلومات المحاسبية الإمكانية للمستخدمين، بما يسمح لهم تعديل توقعاتهم السابقة؛

☞ **التوقيت المناسب:** أي مدى توصيل المعلومات للمستخدمين في التوقيت الذي يحتاجونها، لأن التوصيل المعلومة في التوقيت غير المناسب يفقدها تأثيرها على عملية اتخاذ القرار، ومن ثم تفقد الفائدة المرجوة منها.

ب. **الموثوقية (Reliability):** تكتسب المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة، وإذا كانت محايدة ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث التي وقعت أو من المتوقع أن تقع وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية التالي:²²

☞ **القابلية للتحقق:** وتعني القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل الأنظمة المحاسبية المختلفة إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس.

☞ **التمثيل الصادق:** تعني مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع، أي أنها تعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها المؤسسة، أي أن المعلومات المحاسبية تمثل بصدق جوهر هذه الأحداث وليس شكلها فقط؛

☞ **الحيادية:** ويكون ذلك بأن تخلو المعلومات المحاسبية من أي تحيز عن طريق قياس النتائج وعرضها بطريقة لا تغلب مصالح فئة معينة من المستخدمين على حساب غيرها من الفئات.

²¹ محمد مطر، وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص333.

²² رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية (الإطار الفكري - التطبيقات العلمية)، ط2، دار وائل، عمان، 2009، ص75.

إن فالملائمة والموثوقية الخاصيتان الأساسيتان اللتان يجب توفرهما في المعلومات المحاسبية حتى يكون وصفها بأنها ذات جودة ولكن هناك احتمال التعارض بين هاتين الخاصيتين نتيجة تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية، ولهذا فإن من الممكن التضحية بمقدار من الملائمة في مقابل المزيد من الموثوقية، كما يمكن التضحية بمقدار الموثوقية في مقابل المزيد من الملائمة.

ثانياً: الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المحاسبية

بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية السابقة هناك العديد من الخصائص التي تساهم بشكل أو بآخر في تحسين جودة المعلومات المالية، ونذكر منها حسب ما ورد في الإطار التصوري لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والذي اتفق فيه مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB على الخصائص النوعية المعززة التالية:

أ. **القابلية للمقارنة:** يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى وإجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة، وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات، كما يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى.²³

ب. **قابلية التحقق:** وهي أن تكون درجة التطابق والاتفاق عالية في نتائج القياس بين المكلفين المختلفين بعملية القياس وباستخدام نفس الوسائل وطرق القياس، وهناك مفاهيم أخرى لقابلية التحقق وهي وجود إثباتات يرجع لها في حالة التأكد من المعلومات والأرقام الواردة في التقرير المالي.²⁴

²³ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 13 الأردن، 2013، ص10.

²⁴ المرجع نفسه، ص11.

ج. **قابلية الفهم:** تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أن يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشأة ونشاطات الاقتصادية ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة، كما يجب أن تكون المعلومات المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما أمكن.

د. **توقيت المناسب:** تعني خاصية التوقيت المناسب أن تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار، وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلاً يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية، ولكن مع مرور الوقت وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات.²⁵

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية وطرق قياسها

المطلب الأول: العوامل المؤثرة في جودة المعلومة المحاسبية

تعتبر جودة المعلومات المحاسبية الهدف الرئيسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه، ولكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي يمكن بيانها فيما يلي:

1. **العوامل البيئية (بيئة المحاسبة):** إن للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تعيش فيها المؤسسة لها تأثير على جودة المعلومات المحاسبية التي يجب تقديمها في التقارير المالية، وتختلف المعلومات المحاسبية والمالية، التي يجب عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة إلى أخرى، وسببه التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر، حيث أجريت دراسات حول العوامل البيئية ومتطلبات

²⁵ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص11.

الإفصاح لدى أسواق البورصة، وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها هو أن اختلاف مستوى الإفصاح في الأسواق مرتبط بالعوامل البيئية.²⁶

ومن أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية مايلي:

أ. **العوامل الاقتصادية:** تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي، ففي الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير بأهمية كبيرة، إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين، بينما في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة لغرض أحكام المراقبة المركزية.

ب. **العوامل السياسية:** تعتبر العوامل السياسية لبيئة المحاسبة ذات تأثير كبير على العمليات المحاسبية، لأنها تلتزم بتحديد الاحتياجات من المعلومات لمستخدمي التقارير المالية، التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات، ومن هنا يقع على عاتق المؤسسة أو المهنة مسؤولية توجيه وتطوير إمكاناتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات، حيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من معلومات وبين ما هو ممكن التحقيق.

ج. **العوامل الاجتماعية:** تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت...الخ، فالسرية تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية.

د. **العوامل القانونية:** إن الممارسات المحاسبية تتأثر سواء في مناهجيتها أو تطبيقاتها المحاسبية بقوانين الشركات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى، ولا يعتبر غياب القوانين والتشريعات أو التمسك والالتزام الدقيق بها أمر مرغوباً فيه ولكن يعتمد على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي.

كما أن العوامل القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خاصة مع ظهور شركة المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة حيث تخضع للتشريعات

²⁶ Eldon Hendriksen." Disclosure Insight into requirement in U.S.A and U.K" . The International Journal of Accounting. Vo1.65 spring 1992. P.21-32

القانونية والضريبية منذ بدأ تكوينها، حتى تصفيتها مما ينعكس على الطريقة التي يتم بها إعداد المعلومات وطريقة عرضها في التقارير المالية بهدف توفير الثقة لمستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية، والقواعد الملزمة بتوفير المعلومات وقانون المحاسبين القانونيين وقواعد شروط سوق البورصة والنظام الضريبي هي قواعد قانونية التي تتأثر بها جودة المعلومات المحاسبية والمالية وبالتالي تؤثر على إعداد وعرض التقارير المالية.²⁷

2. العوامل المتعلقة بالمعلومات:

تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار ولقد حددت نشر معايير التقارير المالية رقم 2 التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية 1980 الخصائص النوعية للمعلومات، التي بموجبها يتم التمييز بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة، لاتخاذ القرار يتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية نوعية المعلومات الواجب تقديمها وعرضها في التقارير المالية.²⁸

3. تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي):

يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، وزيادة الثقة في المعلومات المتوفرة فيها، وهدف تقرير المراجع الخارجي هو التحقق من إعداد وعرض التقارير المالية أنه تم وفقاً لمعايير المحاسبة المعتمدة وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها، ولا تكمن أهمية دور مدقق الحسابات في مراجعته للمعلومات بالتقارير المالية المدققة فحسب بل تمتد إلى تقريره.

²⁷ <http://www.iasb-org/home.htm> اطلع عليه بتاريخ 3 ماي 2023.

²⁸ ناصر محمد علي المجهري، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات مذكرة ماجستير، في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص70.

حيث أن تقرير مدقق الحسابات ذو أثر كبير على قرارات الاستثمار، كما تحتل مرتبة لدى المحللين الماليين وغيرهم، وبناء على ذلك فإن مدقق الحسابات يؤثر في ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية.²⁹

المطلب الثاني: معايير تحقيق جودة المعلومة المحاسبية

تحكم جودة المعلومات المحاسبية عدة معايير منها:

أ. **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية والمعلومات التي تتضمنها، من خلال التنسيق وإيجاد قاعدة مشتركة للانطلاق منها لوضع المعايير المحاسبية الدولية بقواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية وتضع دليلاً لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية ولبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.

ب. **معايير رقابية:** ينظر إلى الرقابة بأنها أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ويتوقف جناح هذا العنصر على وجود رقابة مالية فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية.

ج. **معايير مهنية:** بما أن المحاسبة تؤثر بصفة مستمرة في بيئتها وتتأثر بها فإن هناك اهتمام كبير بصياغة المعايير المحاسبية وبالممارسة المحاسبية وقد تبنت مهنة المحاسبة مجموعة عامة من المعايير والإجراءات المحاسبية والتدقيقية التي تضمن حقوق جميع الأطراف ذات المصالح المتعارضة مما يؤدي بالإدارة إلى إصدار تقارير مالية ذات جودة.

د. **معايير فنية:** إن توافر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما ينعكس بدوره على جودة المعلومات المحاسبية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع

²⁹ نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية، تجربة الجزائر، مداخلة فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، الجزائر المنعقد يومي 29،30، نوفمبر 2011، ص2.

وزيادة الاستثمار³⁰.

المطلب الثالث: طرق قياس جودة المعلومة المحاسبية

توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي:

1. **الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:** يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تنص بها المعلومات أي بدرجة تميل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية، وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي بين عليها القرار تتطوي على المستقبل وبالتالي فهي على دراية من عدم التأكد.

2. **المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:** وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور التالية:

✚ **المنفعة الشكلية:** وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومة عالية؛

✚ **المنفعة التقييمية والتصحيحية:** وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

✚ **المنفعة الزمنية:** وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثال يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

3. **الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:** يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصاد مع نظم المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات.

³⁰ طلال محمد علي الجاوي، ورافد كاظم نصيف العبيدي، قياس جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معيها ومستخدميها، ط1، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص74.

4. الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: تعبر الفاعلية عن مدى درجة تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة وكذلك يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنه مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محددة؛

5. التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات: يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه المعلومات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات تتمثل في تخفيض حالة عدم التأكد³¹.

³¹ مؤيد الفضل، عبد النصر نور، المحاسبة الإدارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص306

خلاصة الفصل الأول:

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى المعلومات المحاسبية والتي تعتبر أهم المصادر المعتمدة عليها في تقييم الأداء المالي فهي مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الذي يزود جميع الأطراف سواء داخلية أو خارجية بالمعلومات ذات القيمة تؤثر على متخذي القرار وتتنوع هذه المعلومات وتعد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أهم ما يجعلها مفيدة وذات أهمية لمستخدميها وأهم هذه الخصائص خاصيتين أساسيتين الملائمة والموثوقية إضافة إلى الخصائص الثانوية لا تقل أهمية عنها كقابلية للمقارنة والثبات وإن تعددت أنواع المعلومات إلا أن القوائم المالية تبقى من أهمها هذه الأخيرة شهدت تحولاً مع تغير المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المالي المحاسبي حيث تم تغيير شكل القوائم المالية مع إضافة قوائم جديدة لم تكن موجودة مثل قوائم تدفقات الخزينة لتصبح المعلومات المالية أكثر منها محاسبية وهذا الشيء سهل من عملية الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وهو ما سيتم التطرق إليه في الفصل التالي.

الفصل الثاني: الإطار

المفاهيمي للرقابة

الداخلية

تمهيد

أدى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا إلى حاجة الإدارة العليا إلى تفويض صلاحياتها ومسؤولياتها إلى المستويات المختلفة داخل المنشأة، مما أدى إلى توفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات الادارية المختلفة بواجبها وفقا للتعليمات الموضوعة.

وبهذا ظهرت الحاجة إلى وجود نظام للرقابة الداخلية فعال يهدف إلى مساعدة الإدارة للقيام بوظائفها بكفاءة وفعالية، ولا بد من تقييم هذا النظام حتى يتسنى للمراجع فحص الحسابات.

ولدراسة أعمق وأشمل لما تم ذكره، ارتأينا تقسيم الفصل الأول إلى 03 مباحث رئيسية كالاتي:

❖ المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية

❖ المبحث الثاني: مقومات الرقابة الداخلية

❖ المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية

تكتسي الرقابة الداخلية مكانة هامة في المؤسسة فهي بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، حيث توفر الحماية لموجوداتها وتضمن دقة البيانات المحاسبية والحد من الأخطاء وحالات الغش والتلاعب، وهذا لتحقيق أهداف المنشأة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

من خلال المطلب سنحاول التطرق لعدة تعاريف خاصة بالرقابة الداخلية.

تعريف 1: تعرف الرقابة الداخلية على أنها: " هي نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للوحدة مع تحديد الواجبات والمسؤوليات، ووجود نظام للحسابات وإعداد التقارير هذا بالإضافة لجميع الطرق والوسائل الأخرى المستخدمة داخل الوحدة لتحقيق الأهداف".³²

تعريف 2: كما تعرف " الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات الأمنية التي تضعها المؤسسة بهدف حماية أصولها من جهة وضمان جودة المعلومات من جهة أخرى ويتم تطبيقها من أجل تحسين الأداء وتوضع بطريقة منظمة وتشتمل على الطرق والخطوات الخاصة بكل نشاط، وهذا للحفاظ على ديمومة المؤسسة".³³

تعريف 3: عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الرقابة الداخلية تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها، ومدة الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".³⁴

³² محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003م، ص197.

³³ Réda khelassi: **Le contrôle Interne Des Organisations**, Edition Houma, Alger, 2013, p42.

³⁴ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص192.

تعريف 4: وعرفت أيضا: " هي كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية ورفع الإنتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية".³⁵

تعريف 5: وحسب مكتب المحاسبة العام الأمريكي GAO: " الرقابة الداخلية خطة للتنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها، ومراجعة دقة وتوثيق البيانات المحاسبية (الرقابة المحاسبية)، وتحسين الهيكل التنظيمي والعمل على تحقيق أهداف الخطة والإنتاجية والبرمجة، الكفاءة والاقتصاد، الفعالية وتشجيع التعاون بين العاملين واتخاذ السياسات الإدارية المناسبة (الرقابة الإدارية)".³⁶

ومما سبق نستنتج أن الرقابة الداخلية هي تلك الخطة هي تلك الخطة التنظيمية التي تشمل الإجراءات وما يرتبط بها من أساليب وبرامج عمل تنفذها المؤسسة لحماية موجوداتها ومواردها فهي تقيس التطورات المحققة مع مقارنتها بالمتوقعة للكشف عن الغش والأخطاء إن وجدت.

المطلب الثاني: خصائص الرقابة الداخلية

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءته، فعاليته ودرجة إمكانية الاعتماد عليه في المؤسسة، وتتمثل هذه الخصائص والمميزات في:³⁷

1- **الملائمة:** على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم.

2- **مقارنة العائد بالتكاليف:** إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، وكلما كان الفرق بينها كبير كلما ازدادت نسبة الربح

³⁵ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص123.

³⁶ محمد السيد سرايا، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص85.

³⁷ عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003، ص136-137.

المحقة، وبالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصري العائد والتكاليف عند تصميم نظامها الرقابي.

3- **المرونة:** المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.

4- **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.

5- **الموضوعية:** تمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وألا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جدا، لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات وصحيحة دقيقة وكاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب والتأكد من مصادرها من خلال الوثائق والسجلات المحاسبية من جهة، وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية وإيصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى.³⁸

وهذا لكي لا تفقد هذه المعلومات معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، وكمثال على الأهمية الكبيرة لعنصر الوقت إذا تعلق الأمر مثلا بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على المعلومات الصحيحة المتعلقة بشروط المشاركة أمر لا قيمة له إذا جاءت هذه المعلومات بعد انقضاء الأجل المحدد للمشاركة.

المطلب الثالث: أهمية الرقابة الداخلية

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها، وأشكالها أدى إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفعالية الإدارة داخل هذه الوحدات، وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة الرقابة الداخلية مايلي:

³⁸ جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004، ص371.

☞ نجاح وكفاءة وفعالية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة؛

☞ زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم؛

☞ مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل الأنشطة وبرامج الوحدة؛

☞ مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع التدقيق (المراجعة)؛

☞ المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرنامج المنشأة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

ونظرا للأهمية الكبرى للرقابة الداخلية في مختلف الوحدات الاقتصادية الخاصة أو العامة أو الحكومية فقد حظيت بالعديد من الدراسات العلمية التي تهدف إلى تقييم دورها، والعمل على زيادة فعالية هذا الدور في المجالات المختلفة داخل الوحدات.

وقدمت مثل هذه الدراسات العديد من البرامج والإجراءات الخاصة بتطوير وتحسين مستويات التقرير الإداري للرقابة الداخلية، وتحسين أسس محاسبة المسؤولية وقواعد وإجراءات المحاسبة والرقابة الداخلية للإدارة داخل الوحدات والمنشآت المختلفة، حيث بينت هذه الدراسات أن هناك أهمية كبرى للثقة في نظم الرقابة الداخلية بالنسبة لمختلف الأعمال والأنشطة داخل هذه المنشآت.³⁹

المبحث الثاني: مقومات الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية، كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول: أنواع الرقابة الداخلية

³⁹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص75.

تتقسم الرقابة الداخلية إلى عدة أنواع وهي كالتالي:

أ. الرقابة الإدارية:

وتتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع وعنصرها رئيسيا من عناصرها، وتهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المشروع استخداما أمثلا من ناحية، والعاملين بالأساسيات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على سواء والمنظمة لأعمال وأنشطة المشروع من ناحية أخرى (المقصود بذلك النظم والقوانين الداخلية في المشروع)، أو التي يتم وضعها على مستوى القطاع أو الصناعة أو على مستوى الدولة ومعنى ذلك تحقيق الكفاية الإنتاجية الملائمة.⁴⁰

ويتم تحقيق هذا القسم من الرقابة عن طريق العناصر التالية:⁴¹

☞ تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام، والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية مع وضع توظيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها؛

☞ وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية؛

☞ وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية، لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة ومنها:

☞ قواعد وأسس تقدير المبيعات والإنتاج؛

☞ قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى؛

☞ قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.

☞ وضع نظام خاص للسياسات، والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها:

⁴⁰ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسة متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2006، ص 232.

⁴¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجع والتدقيق الشامل، مرجع سبق ذكره، ص 81.

☞ سياسات وإجراءات الشراء والبيع؛

☞ سياسات وإجراءات الإنتاج؛

☞ سياسات التوظيف والترقية بالنسبة للعاملين؛

☞ سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع؛

☞ إجراءات وقواعد السياسة المالية في المشروع؛

☞ إجراءات وقواعد تنفيذ السياسة المالية في المشروع.

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

ب. الرقابة المحاسبية:

هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدمة من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة وإثباتها محاسبياً ويجب أن تكون الأطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية وظائف النظام المحاسبي، وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظاماً لتفويض السلطات ومن الصلاحيات وكذلك الفصل بين مسؤوليات الوظيفة التي تتعلق بإمساك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول، وتتمثل وظائف ذلك النظام في:⁴²

☞ تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية.

☞ فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات.

⁴² ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 4، العراق، 2010، ص 180.

إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي.

ج. نظام الضبط الداخلي:

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.⁴³

المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة عنصر ضروري ولازم لكافة العمليات ذات الطبيعة المالية، وتختلف درجة الرقابة باختلاف حجم المنشأة وحجم أعمالها، ومدى إمكانية الرقابة المباشرة من مالكي المنشأة على كافة عناصر النشاط، ومن الواضح أنه في المنشأة الصغيرة قد يتسنى لصاحب المنشأة من خلال رقابته الشخصية للحفاظ على أمواله وتوجيهها بما يحقق له أفضل عائد ممكن.

وعندما اتسعت دائرة نشاط المنشآت وزاد حجم عملياتها تطورت الرقابة من المراقبة الشخصية إلى المراقبة الحاسوبية، حيث اعتمد أصحاب المنشأة على الأساليب والأدوات المحاسبية في تحقيق الرقابة إلى أعمالهم، لغرض إبداء الرأي في انتظام الدفاتر والسجلات ومدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة.

ونتيجة ازدياد الاهتمام بتحقيق استخدام الموارد المتاحة للمنشأة أحسن استخدام ممكن، تطور مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية وذلك عن طريق الرقابة الإدارية، والتي تقوم باستخدام وسائل إدارية ومحاسبية في تحقيق الرقابة على عمليات المنشأة.

وفي ضوء هذا التحليل نجد أن اهتمام المراجعين - في بداية القرن 20 - بموضوع الرقابة الداخلية كان مقتصرًا على مفهومها كإجراءات للاحتياط ضد الأخطاء في القيود المحاسبية أو في عرض النتائج، وضد

⁴³ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 230.

التلاعب في أصول المنشأة وأموالها، لذا فإن وجهة النظر عن الرقابة الداخلية كانت تتخلص في عناصر رئيسية وهي:⁴⁴

☞ تقسيم لعمل بين الموظفين؛

☞ استخدام طرق الضبط المحاسبي؛

☞ إجراء تنقلات دورية لهؤلاء الموظفين؛

وبالرغم أن هذه العناصر لا تزال لها قيمة في الرقابة الداخلية، فإن مفاهيم هذه الرقابة في الوقت الحالي قد اتسعت وتطورت بشكل يجعل العناصر المشار إليها مجرد مفردات في إحدى نواحي نظم الرقابة الداخلية، وذلك بفعل العوامل التالية:

أولاً: اتساع حجم المؤسسة

أدى اتساع حجم المؤسسة وتشعب نشاطها إلى صعوبة إدارة فعالة مباشرة، نتيجة لتنوع عملياتها وتنوع مشكلاتها، وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده واستخدام عدد كبير من العاملين، وقد أدى ذلك إلى فقدان الصفة المباشرة التي كانت قائمة عندما كان حجم المؤسسة صغيراً من ناحية، وإلى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن عن طريقها تتبع العمليات وتحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة من ناحية أخرى، ولكي تؤدي هذه الوسائل أهدافها وتحقق غاياتها فإنه لا بد من التأكد من صحة ما تتضمنه هذه التقارير والكشوف من بيانات وأرقام وخلوها من أي خطأ أو تضليل، ومن هنا خطرت فكرة الرقابة الداخلية التي تخدم الإدارة العليا بشكل أساسي⁴⁵

ثانياً: حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة

⁴⁴ - حازم هاشم الآلوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003، ص ص، 222، 223

⁴⁵ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، الأردن، 1999، ص 236.

لابد لإدارة المشروع من الحصول على عدة تقارير دورية على الأوجه المختلفة لنشاطه من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات، ورسم سياسة المؤسسة في المستقبل، ولذلك لابد من وجود نظام رقابة سليم يطمئن الإدارة من صحة التقارير التي تقدم لها، وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها⁴⁶

ثالثا: حاجة مؤسسات الحكومة وإدارتها إلى بيانات دقيقة

تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة على المنشآت المختلفة العامة داخل البلد، لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير وغيرها من الأسباب، فإذا ما طلبت هذه المعلومات من منشأة ما يجب عليها تحضيرها بسرعة ودقة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قويا ومتماسكا⁴⁷

رابعا: تطور إجراءات المراجعة

نظرا لكبر المنشآت فإنه لا يمكن عمليا أن تتم مراجعة شاملة (100%) للعدد الضخم من المعاملات المختلفة، لأن مثل هذه المراجعة تكلف مبالغ باهظة وتحتاج إلى وقت ومجهود كبيرين وقد كان من نتيجة ما تقدم أن أعترف رجال الإدارة والمختصون بمهنة المحاسبة والمراجعة وأيدتهم في ذلك أحكام القضاء بضرورة اقتصار المراجعة التفصيلية للقيود والمعاملات على نسبة إخبارية إسناد إلى وجود رقابة داخلية قوية، وحتى لو تمت عمليات المراجعة بالكامل فإن ذلك لا يمكن أن يكون بديلا لوجود نظام سليم للرقابة الداخلية⁴⁸

خامسا: اضطراب الإدارة إلى حماية أصول المؤسسة

أصبحت الإدارة (نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة) ذات مسؤولية كاملة عن حماية أصول المؤسسة وموجوداتها من الضياع وسوء الاستعمال، وتطلب الأمر أن تضع الإدارة من الإجراءات ما يكفل الحماية

⁴⁶ مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، 2010، ص11.

⁴⁷ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص133.

⁴⁸ حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص225.

لهذه الأصول وحتى تتمكن من إخلاء مسؤوليتها اتجاه أملاك المساهمين أو الدولة فإن عليها توفير سلسلة من الإجراءات التي تعمل على حماية الأصول والتأمين عليها، كما تعمل على تفادي الأخطاء والإهمال والتبذير واكتشاف ما قد يحدث من ذلك، وهذه الأمور واجبات تقع على عاتق الإدارة التي يقاس نجاحها أو فشلها بمدى تحقيقها لهذه الوظيفة الأساسية، ومما يساعدها على ذلك بدون شك هو وضع نظام محكم للرقابة الداخلية⁴⁹

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يجمع الباحثون في التدقيق على أنه لا بد من توافر المقومات الرئيسية التالية في نظام الرقابة الداخلية السليم:⁵⁰

أولاً: هيكل تنظيمي إداري

يراعي في وضعه تسلسل الاختصاصات، وتوضح الإدارات الرئيسية مع تحديد السلطات والمسؤوليات لهذه الإدارات بدقة تامة، والهيكل التنظيمي لا بد منه خاصة في المشروعات الكبيرة التي تتعامل إدارتها عن طريق الاتصال الشخصي، لا بد من وجود إدارات فرعية متعددة وتتولى إدارة المشروع ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المشروع وحجمه وشكله القانوني، ولا بد أن تراعي في البساطة والمرونة لمقابلة أي تطورات في المستقبل كذلك يجب أن تحقق الخطة التنظيمية (الهيكل التنظيمي) استقلال الإدارات التي تقوم بالعمل عن الإدارات التي تحتفظ بالأصول وعن تلك التي تجري فيها المحاسبة عن تلك العمليات والأصول، والمقصود من استقلال الإدارات هو منع أي إدارة من المحاسبة عن نتائج أعمالها، أي أن يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون تدخل شخص آخر حتى لا يحدث تلاعب أو تغيير في السجلات يجعل اكتشافه أمراً صعباً أن لم يكن مستحيلاً، وعندما يتحقق استقلال الوظائف المشار إليها، ينبغي بعدها تحديد المسؤوليات داخل كل قسم أو إدارة، وتفويض السلطات التي تتناسب مع المسؤوليات، وذلك عن طريق مطبوع تصدره الشركة ليكون مرشداً أو مرجعاً لجميع المختصين، فلا يحدث تضارب أو تداخل أو تكرار للاختصاصات

⁴⁹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 238

⁵⁰ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 169

ثانياً: نظام المعلومات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية للرقابة الداخلية الفعالة، ونظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانوناً ويستجيب إلى الوضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل الحسابات يراعي في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، لتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية، والنفقات الاستهلاكية انطلاقاً مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:⁵¹

- ✍ وجود دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات)؛
- ✍ إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها؛
- ✍ وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الأداء الفعلي)؛

ثالثاً: الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات

يجب إعادة تقييم الواجبات بين الدوائر المختلفة بحيث لا يعين شخص واحد لعملية ما من أولها لآخرها، أي أن إنشائها والاحتفاظ بالأصول المترتبة عليها والمحاسبة عنها، لأن الجمع بين هذه المراحل في يد شخص واحد يشكل خطراً على المشروع بوجود تلاعب أو اختلاس.⁵²

رابعاً: اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في مراكز مناسبة

⁵¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016م، ص 99.

⁵² - سليمان مصطفى الدلاهمة، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 169.

وما يتضمن ذلك من توظيف دقيق لوظائف المشروع المختلفة، وبرنامج مرسوم لتدريب العاملين في المشروع بما يضمن حسن اختيارهم ووضع كل موظف أو عامل في المكان المناسب له حتى يمكن الاستفادة من الكفاءات المختلفة.⁵³

خامسا: رقابة الأداء في إدارة المشروع ومراحله المختلفة

وذلك لتحقيق كفاءة عالية فيه، ومما يجب ملاحظته ضرورة الالتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة، وإذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه، وتتم مراقبة الأداء بطريقة مباشرة كإشراف كل مسئول عن عمل كل منهم أو بطريقة غير مباشرة كاستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات والتكاليف المعيارية، وتقارير الكفاية، والتدقيق الداخلي وما شابه⁵⁴

سادسا: استخدام كافة الوسائل الآلية

وذلك بما يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والحفاظ على أصول المشروع وموجوداته من أي تلاعب أو اختلاس

هذه هي المقومات الأساسية لناظم الرقابة الداخلية السليم، وهي تختلف من مشروع لآخر حيث لا يمكن توافرها من المنشآت الكبيرة التي تملك الإمكانيات المادية، والتي يتوفر فيها عدد كبير من الموظفين يسهل من تقسيم العمل بالشكل المثالي، أما المنشآت الصغيرة فيتعذر وجود ذلك فيها، ولكن الرقابة الشخصية أو استخدام الآلات الحديثة في العمل تساعد على جعل نظام الرقابة الداخلية مقبولا لدى المدقق بشرط انتقاء ما يثير شكه وريبته فيما يدقق⁵⁵.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن وضعيتها الحقيقية، لذلك بات من الضروري ربط

⁵³ نفس المرجع: ص70.

⁵⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص170

⁵⁵ المرجع نفسه، ص171

مصادقية هذه المعلومات ومثانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج المحاسبي، والتي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة. لذا فحساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره.

المطلب الأول: إجراءات الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه، وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب لأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية، وتعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذه النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية، لذلك سنتطرق في هذا البند إلى الإجراءات المختلفة للرقابة الداخلية من خلال العناصر الآتية:⁵⁶

☞ إجراءات تنظيمية وإدارية

☞ إجراءات تخص العمل المحاسبي

☞ إجراءات عامة

أولاً: إجراءات تنظيمية وإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل المديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسئول، ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من أصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعرض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين وضبط الخطوات الواجب ثباتها لإعداد عملية معينة،

⁵⁶ محمد النهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 105.

بحيث لا يترك لأي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة المسئول، لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية:⁵⁷

☞ تحديد الاختصاصات

☞ تقسم العمل

☞ توزيع المسؤوليات

☞ إعطاء تعليمات صريحة

☞ إجراء حركة التنقلات بين العاملين

1) تحديد الاختصاصات: إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية يكون حتما عبر تظافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصاتها وداخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر وداخل المصالح إلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي.

2) تقسيم العمل: إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه من تضاربها أو تداخلها كما أنه يقلل بدرجة كبيرة كم احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة، والتلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

☞ الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله؛

☞ الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله؛

☞ الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه؛

☞ تقسيم العمل المحاسبي.

⁵⁷ المرجع السابق، ص ص 106-112

(3) توزيع المسؤوليات: يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين، إذ لا يمكن من تحديد تباعية الإهمال أو الحظر، لذلك يجب تحديد المديرية والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة، وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها، بيد أن تحديد المسؤوليات يمكن من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه تجاهها، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال إذ أن هذا الإجراء يعطي الرقابة الداخلية فعالية أكبر، من خلال التحديد وبدقة لمتكرب الخطأ وعدم استطاعته التملص منه من جهة، ومن ثمانية يضمن الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره

وفي الأخير نرى بوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة، تحديد الاختصاصات، تقسيم العمل، توزيع المسؤوليات والتي بانسجامها تحقق لنا شطرا كبيرا من الرقابة الداخلية الفعالة.

(4) إعطاء تعليمات صريحة: عادة ما يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسئول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه، كإعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم الموظف بالتوقيع على المؤسسات التي أعدها بغية تحديد مسؤوليته تجاهها.

ومن أجل الوقوف على تعليمات يستطيع المنفذ تطبيقها على أحسن وجه، لابد أن تتوفر هذه الأخيرة على العناصر التالية:

☞ الوضوح؛

☞ الصراحة؛

☞ الفهم؛

☞ احترام السلم التسلسلي للوظائف؛

(5) إجراء حركة التنقلات بين العاملين: إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من صلب إجراءات الرقابة الداخلية، كون أن هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء والتلاعبات التي ارتكبتها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤولياته

بيد أن حركة التقلبات بين العاملين لابد أن تكون مدروسة ومبنية على أساس علمي، ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل، كتغيير موظف من مصلحة المالية إلى مصلحة المحاسبة أو إلى مصلحة البيع، ولا ينبغي في هذا الإطار تغيير موظف من مصلحة الأمن إلى مصلحة تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة المنتمي لها كمصلحة المستخدمين

ثانياً: إجراءات محاسبية وتضم النواحي التالية:⁵⁸

أ- إصدار التعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشروع على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة؛

ب- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين، ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى؛

ج- عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر؛

د- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل؛

هـ- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية؛

و- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك الموردين ومصادقات العملاء؛

ي- القيام بجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

ثالثاً: إجراءات عامة: بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها، ويتفاعل جميع هذه الإجراءات تستطيع الرقابة الداخلية تحقيق أهدافها المرسومة، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية:⁵⁹

⁵⁸ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 172، 173

⁵⁹ محمد النهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص، ص، 120، 123

☞ التأمين على ممتلكات المؤسسة؛

☞ التأمين ضد خيانة الأمانة؛

☞ اعتماد رقابة مزدوجة؛

☞ إدخال الإعلام الآلي؛

أ. التأمين على ممتلكات المؤسسة

تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطاتها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية، وذلك عن طريق الاستعمال الأمثل لموارده والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطاء المحتملة، سواء كانت طبيعية كالأخطاء الجردية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للمواد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات ضد أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر

ب. التأمين ضد خيانة الأمانة

في ظل تدعيم مقومات الرقابة الداخلية يكون من إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية ضد خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم، إذ نجد من بينهم موظف معين يحصل قيم مبيعات المؤسسة مثلا طوال اليوم والتي تقدر بمبالغ ضخمة فيجب في هذا الإطار التأمين عليه ضد خيانة الأمانة التي تكبد المؤسسة خسائر كبيرة والتي قد تؤثر على سيرورتها الطبيعية، وكذلك الشأن بالنسبة للموظفين الآخرين.

ج. اعتماد رقابة مزدوجة

يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه ضمانا للمحافظة على النقدية، فعند شراء مادة معينة مثلا ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الاستلام الذي يكون ممضي عليه من الجهات الموكلة لها ذلك، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى،

وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير الشركة لكي يكون هذا الشيك قابلاً للسحب إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على:

- حماية النقدية
- تفادي التلاعب والسرقة
- إنشاء رقابة ذاتية
- تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية

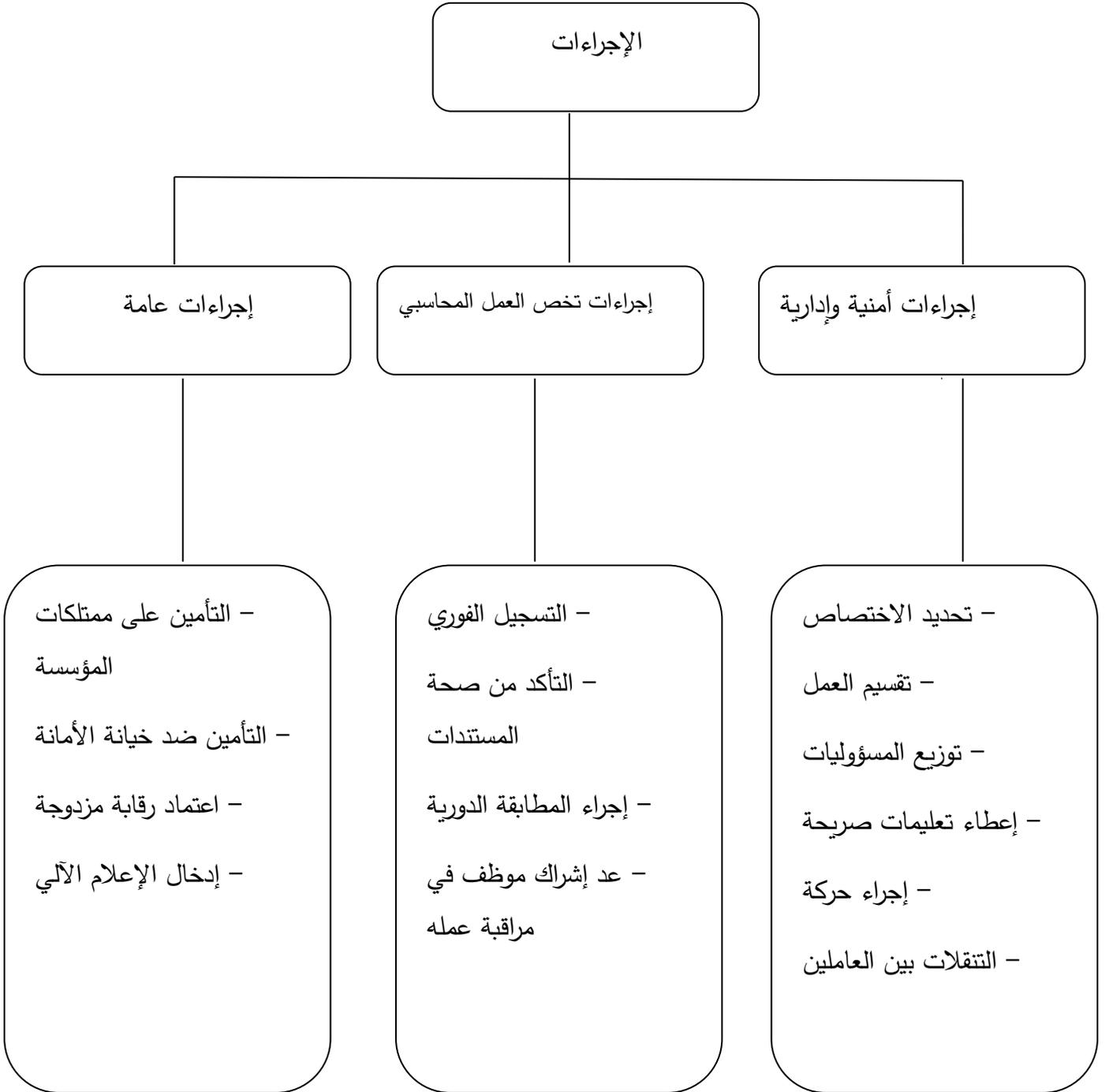
د. إدخال الإعلام الآلي

يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي تتم بتشغيل نظام المعلومات، فمن خلاله يمكن لأي نظام للمعلومات ولنظام المعلومات المحاسبية على وجه الخصوص مواصلة العمل بغية توليد معلومات بشكل سريع، إن إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة وتنفيذ العمل المحاسبي آلياً له مبررات عدة هي على النحو التالي:

- حجم عدد العمليات
- السرعة في معالجة البيانات
- تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة
- إمكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة

وعليه يمكن للمعالجة السريعة للبيانات المحاسبية في ظل استعمال الإعلام الآلي أن تعطي لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتعكس السرعة سواء في المعالجة أو في إعداد هذه القوائم، بغية السماح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت والمكان المناسبين من أجل اتخاذ القرارات أو تلبية حاجات الأطراف المستعملة للمعلومات، ينبغي إدخال هذه الوسيلة في أنظمة المعلومات الأخرى داخل المؤسسة، والتي لها علاقة مباشرة بنظام المعلومات المحاسبية كنظام معلومات الأفراد، التسويقية، التمويلية، والإنتاج، وفي الأخير نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها.

الشكل رقم 1: إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة، ديوان

المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 123.

المطلب الثاني: طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

من الوسائل التي يستخدمها المدققين للتعرف على النظام المطبق في المشروع وتقييم مدى كفايته ما يلي:

✍ الإستبيان

✍ الملخص التذكيري

✍ التقرير الوصفي

✍ دراسة الخرائط التنظيمية

✍ فحص النظام المحاسبي

وفيما يلي شرح موجز لكل من هذه الوسائل:

أ- الإستبيان: ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة وتقدم هذه القائمة من الأسئلة الى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها الى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الإختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل.

ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (نعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة ب (لا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية.

ب- الملخص التذكيري: ويقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان ميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال الهام من النقاط، أما عيوبها فتنحصر في كونها لا تقود الى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني، كما أنها لا تنطبق على المشروعات ذات الطبيعة الخاصة بالإضافة الى كون هذا الملخص أمر متروك لكل مدقق على حدة يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.

ت- التقرير الوصفي: ويقوم المدقق هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة الداخلية والدورة المستندية، وهي طريقة مناسبة للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الى حد ما، ويلخص التقرير الوصفي الى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها، أما عيبه فيتلخص

في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.⁶⁰

ث- دراسة الخرائط التنظيمية: وهنا يقوم المدقق بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للخرائط التنظيمية المستعملة في المشروع مثل الخريطة التنظيمية العامة، و خرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المشروع، كالتقديرة، و الأجور.... الخ ومن عيوب هذه الطريقة صعوبة رسمها و استخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها لان الخرائط تظهر الوقائع العادية، أما الإجراءات غير العادية فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة لعملية التدقيق في معظم الأحيان و الحالات.⁶¹

ج- فحص النظام المحاسبي: وهنا يحص المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشاء وعهدها وتدقيقها، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... الخ، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة خاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات، وما شابه.⁶²

⁶⁰ زهير الحدب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص 141.

⁶¹ نفس المرجع، ص 142.

⁶² خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، عمان الطبعة الأولى، 2014، ص 122.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تقدم في هذا الفصل توصلنا إلى أنه خلال السنوات الأخيرة زاد الاهتمام بالرقابة الداخلية من قبل المنشآت نظرا لمساهمتها في المحافظة على أصول الشركة، وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وتحقيق الكفاءة التشغيلية لكل جوانب النشاط في المؤسسة، والتأكد من التزام العاملين بالمنشأة بكافة السياسات والأهداف التي وضعتها الإدارة، فوجود نظام رقابة سليم وفعال أصبح ضرورة حتمية لكل منشأة تهدف إلى الاستمرار في النشاط.

الفصل الثالث: واقع

جودة المعلومة

المحاسبية والرقابة

الداخلية في مؤسسة

الحليب ومشتقاته

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

تمهيد:

تتاولنا في الفصلين السابقين الجانب النظري للموضوع وما كان الاكتفاء بهذا الجانب دون الإنتفاع به مجرد ترف فكري، ارتأينا أن نقوم بدراسة ميدانية تهدف من خلالها إلى محاولة التأليف بين المعارف العلمية النظرية مع الواقع العملي، وقد وقع الاختيار على مجمع الحليب بولاية سعيدة.

وذلك لتوفره على القوائم المالية يمكن استخدامها للعرض مقارنة بالعديد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الأخرى، وسنتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية بداية بعموميات حول المجمع، ثم الإفصاح على القوائم المالية للمجمع، وأخيرا اختبار الفرضيات والنتائج العامة للدراسة، وذلك في حدود ما سمحت به المعطيات المحصل عليها بخصوص المؤسسة.

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع الحليب بولاية سعيدة

المطلب الأول: نشأة مجمع الحليب ولاية سعيدة

أنشئت المؤسسة بأمر رقم 69-63 في 20 نوفمبر 1996 و هي في شكل مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري و صناعي تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلالية المالية، نلاحظ أن الديوان للحليب تحت سلطة وزارة الفلاحة و قد تم تقسيم هذا الديوان حسب النواحي التالية :

- الناحية الشرقية ORELAIT .

- الناحية الوسطى OROLAC .

- الناحية الغربية OROLAIT .

A. التعريف ب OROLAIT :

يعتبر الديوان الجهوي الغربي للحليب ومشتقاته مؤسسة عمومية اقتصادية، وهي مختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته عن طريق وحداتها المنتشرة عبر الجهة الغربية من الوطن، مقرها الرئيسي في مدينة وهران.

تأسست هذه المؤسسة في سنة 1948 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال يقدر ب 900000 فرنك فرنسي قديم و بطاقة إنتاجية تقدر ب 420 ألف لتر يوميا، و هذا تحت اسم مركب حليب وهران (CLO) .

عرفت المؤسسة عدة تغيرات، حيث سنة 1967 أصبحت تسمى بتعاونية حليب وهران، وفي عام 1970 حل محلها الديوان الوطني للحليب ومشتقاته والذي هو مؤسسة إنتاجية وتجارية.

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

أما في 12-12-1981 أنشئ الديوان الغربي للحليب ومشتقاته OROLAIT في إطار إعادة تركيب المؤسسات بمرسوم رقم 81-354، و هذا الديوان كانت له مجموعة من المهام الرئيسية كمعالجة الحليب ومشتقاته.

و بعد الإصلاحات الاقتصادية دخلت المؤسسة الاستقلالية في ماي 1990، و تحررت من ناحية التسيير والتمويل وإقامة المشاريع الاستثمارية واختيار الموردين وأصبح الديوان مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل أسهم تنتمي لقطاع التغذية، ومزودة برأس مال يقدر ب 40 مليون دينار جزائري و يحتوي على الوحدات التالية :

- وحدة الإنتاج بوهران .

- وحدة الإنتاج بسيدي بلعباس .

- وحدة الإنتاج بمستغانم .

- وحدة الإنتاج بسعيدة .

- وحدة الإنتاج بمعسكر .

- وحدة الإنتاج بتيارت .

- وحدة الإنتاج ببشار .

- وحدة الإنتاج بتلمسان .

B. لمحة تاريخية عن الوحدة :

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

وحدة سعيدة * المنبع* تقع بالقرب من مدينة سعيدة شمالا بالمنطقة الصناعية كانت البداية في بنائها سنة 1984 و دخلت ميدان إنتاج في 13-2-1988 بقدره إنتاجية تقدر ب 40000 لتر من الحليب و 10000 لتر من اللبن .

كانت هذه الوحدة تابعة إلى المؤسسة الأم OROLAIT بوهران إلى غاية 30-12-1997، من 1-10-1997 أصبحت هذه الوحدة تسمى بوحدة المنبع للحليب و هي وحدة مستقلة رأس مالها يقدر ب 1000000 دج و يتمثل إنتاجها في الحليب و مشتقاته كما تتسع مناطق توزيع إلى كل من وهران ، مشرية ، عين الصفراء، فرندة ، البيض، سيق ، المحمدية .
تنقسم الوحدة إلى ثلاثة بنايات :

1- المخزن الخاص بالمواد الأولية و مواد التغليف .

2- الورشة الخاصة بالإنتاج مقسمة إلى خمسة أقسام :

أ - ورشة إعادة التركيب .

ب - ورشة التعقيم أو البسترة .

ت - ورشة التكييف أو التعليب .

ث - قسم التنظيف .

ج - غرفة التبريد .

C. البنائية الإدارية :

تشغل الوحدة 2*8سا يوميا بحيث أن عدد العمال الإجمالي هو 86 عاملا موزعين

حسب المصالح و ذلك كتوزيع أولي كما يلي :

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

- المديرية و الإدارة العامة و المراقبة و التسيير: 5 عمال .
- المحاسبة و المالية: 5 عمال .
- الإنتاج: 23 عامل.
- الصيانة: 7 عمال.
- التموين: 3 عمال .
- البيع: 17 عامل .
- مصلحة الاستقبال: هذه المصلحة يستقبل فيها حليب البقر من عند الفلاحين ،العدد : 3 عمال .
- المخبر: 2 عمال .
- الأمن: 11 عامل .
- كما يوجد توزيع ثانوي لعدد عمال الوحدة و ذلك يتم كما يلي :
- منفذين: 49 عامل .
- السيطرة: 18 عامل .
- الإطارات : 9 عمال .
- الإطارات العليا : 10 عمال . تنتج الوحدة حوالي 25000 لتر يوميا توزع كلها و هي مقسمة كالتالي:
- * 13000 لتر حليب معقم .

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

* 8000 لتر حليب بقر .

* 4000 لتر لبن .

يتم إنتاج الحليب على نوعين، الكيس والعلبة، وكذلك بالنسبة للبن، كما أنه تم البدء في إنتاج الزبدة، السمن، ومستقبلا تحضر المؤسسة مشروع إنتاج الجبن لكن هذا المشروع تعترضه بعض العراقيل الإدارية

رغم وصول التجهيزات الخاصة بالإنتاج وتوفر الإمكانيات والأرضية اللازمة لذلك.

ملاحظة :

العمل في الورشات يتم على شكل نظام أفواج ويوجد فوجين كل فوج متكون من 17 عامل مقسم إلى : 2 تقنيين و 15 منفذا و يكون العمل لمدة 8سا يوميا لكل فوج .

المطلب الثاني: البنية الهيكلية لمجمع الحليب بولاية سعيدة

بالنسبة للهيكل التنظيمي للمؤسسة فهو يضم عدة مصالح تابعة لهذه الأخيرة لا يمكن الاستغناء عنها وهي مرتبة حسب الشرح التابع لها.

شرح الهيكل التنظيمي للوحدة:

ويتكون هذا الهيكل من 6 مديريات أو مصالح رئيسية تابعة لها مصالح ثانوية:

1- المديرية التقنية: وتضم هذه 4 مصالح ثانوية:

أ - مصلحة الإنتاج:

وهذه المصلحة بدورها تضم ورشتين: ورشة التحضير، ورشة التعقيم.

* ورشة التحضير:

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

و يتم في هذه المرحلة تخليط المادة الأولية * مسحوق الحليب * مع إضافة الماء وبعض المستلزمات الضرورية للحصول على الحليب , هذه المواد التي تستورد غالبا من الدول الاسكندنافية بالتحديد من النرويج .

* ورشة التعقيم:

هذه المرحلة يتم تعقيم الحليب أو ما يعرف بعملية البسترة حتى يكون صالحا للاستهلاك البشري، إضافة إلى الورشتين السابقتين هناك غرفتين للتبريد تفصلان بينهما، الغرفة الأولى مخصصة لخزن مشتقات الحليب التي تحتاج إلى برودة شديدة وهي منتجات ذات مدة صلاحية طويلة، أما الغرفة الثانية فدرجة البرودة فيها متوسطة ويتم فيها تخزين المنتجات التي تكون مدة فسادها سريعة جدا كالجبن مثلا، وتفكر المؤسسة في زيادة إنتاج بإضافة فرقة ثالثة من العمل لضمان الإنتاج على مدار الساعة.

ب - مصلحة الصيانة:

تقوم هذه المصلحة بصيانة و إصلاح آلات و تجهيزات مستعملة في الإنتاج، و لها علاقة أيضا مع مصلحة التموين والتوزيع عن طريق إصلاح وسائل النقل حيث تسهر هذه المصلحة على:

- ضمان المحافظة على وسائل الإنتاج.

- ضمان الصيانة والتشغيل المتواصل لكل التجهيزات المرتبطة والمشاركة في الإنتاج.

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

- تحقيق الأهداف المسطرة ضمن برنامج الصيانة المعدة سابقا.
 - إعداد وتنسيق ومراقبة الصيانة السنوية للوحدة.
- وتظم مكتبا للدراسات وورشة لعملية الصيانة المجهزة بالوسائل اللازمة لذلك.

ج - المخبر:

يقوم باستقبال حليب المربين وإجراء تحاليل للتأكد من مدى مطابقته للمعايير المطلوبة سواء تعلق الأمر بنسبة الماء أو درجة الحموضة و هذا عن طريق تحاليل فيزيوكيميائية ثم تحاليل بكتريولوجية للتأكد من خلوه من أي أمراض ويقوم بتحليل المواد المستوردة من الوحدات الأخرى.

د - مصلحة تجميع واستقبال الحليب:

دورها استقبال حليب المربين وتسييرهم إداريا حيث تعادل مساهمة المربين بالحليب الطبيعي من الإنتاج الكلي ويتم تسييرهم وتنظيمهم بالتعاون مع المخبر.

2 - مديرية المحاسبة والمالية: تحتوي هذه الوظيفة على المصالح التالية:

أ - مصلحة المحاسبة العامة:

والتي تعني بضبط العمليات والحسابات المالية التجارية وفقا لأصول المحاسبة المتعارف

عليها، وبناء على الوثائق التي يحتفظ بها لغرض الإثبات والتطهير ومن أهم مهامها:

- مراقبة ومتابعة الصندوق وتوجيه المداخل إلى البنك.

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

- مراقبة خزينة المؤسسة.

- تبرير نفقات ومداخل المؤسسة.

- إعداد قوائم الحسابات الختامية كالميزانية، جدول حسابات النتائج والتي تمكن من تحليل

وضعية التسيير داخل المؤسسة.

- القيام بعملية الجرد، الترحيل إلى دفتر الأستاذ وتسجيل العمليات يوميا.

ب - المحاسبة التحليلية:

والتي تم الشروع في تطبيقها نظرا للنقائص الناتجة عن المحاسبة العامة، فبواسطة

المحاسبة التحليلية يتم تصنيف التكاليف وتحليلها، وحساب التكلفة النهائية بدقة .

3 - الإدارة العامة:

وظيفتها الرئيسية هي تسيير المستخدمين و تنقسم إلى المصالح الآتي

أ - تسيير المستخدمين : تهتم هذه المصلحة بشؤون المستخدمين والتأكد من صلاحية

العاملين و تأهيلهم من كونهم في الأماكن المناسبة و من كون شروط عملهم الحسنة ومشجعة

على بدل الجهد و تكريس الطاقات من أجل العمل كما أنها تسهر على ضمان حقوق و

واجبات العامل في إطار ما يعرف بعلاقات العمل.

ب - مصلحة التكوين : دورها يتمثل في إطارات المؤسسة أو إطارات أخرى غير تابعة

للمؤسسة * التكوين المهني ، المتربصين ... الخ * .

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

ج - المصلحة الاجتماعية :

تسهر هذه الأخيرة على حل كل مشاكل العمال الاجتماعية والمهنية، وتشرف على تلبية متطلبات العمل في ظروف أفضل ، كما تقوم بالتأمين على كافة العمال داخل الوحدة .

4 - مديرية البيع : تنقسم هذه المديرية إلى المصالح الآتية :

أ - مصلحة تسيير المبيعات:

و يتلخص دورها في الاستقبال و البيع و تسيير هذه العمليات إداريا .

ب - مصلحة البيع: تهتم ببيع منتج الحليب و مشتقاته و تسيير موزعي الحليب سواء داخل الولاية أو خارجها .

ت - مصلحة الفوترة : يتلخص دورها في إعداد الفواتير لكل المبيعات سواء تعلق الأمر

بالحليب أو مشتقاته .

د - مصلحة النزاعات القضائية: تهتم نكل النزاعات القضائية التي تخص الوحدة سواء تعلق

الأمر بالموزعين أو العمال ، فأحيانا يخل أحد الموزعين بالعقد الذي يربطه بالوحدة فهنا يأتي

دور هذه المصلحة في متابعته قضائيا .

و - مصلحة النقل : المهمة الأساسية لهذه المصلحة تتمثل في توفير وسائل النقل سواء نقل

المواد الأولية أو المنتجات أو قطع الغيار .

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

5 - مديرية التموين: تقوم بتموين الوحدة بكل مستلزمات الإنتاج من غبرة، الحليب، مادة دسمة، مواد التغليف ... الخ .

إذ تحصل على المادة الأولية الغبرة عن طريق المؤسسة الأم وهذا عبر مؤسسة أنشئت لغرض تموين الوحدات بالمواد الأولية، حيث ترسل الوحدة الكمية المطلوبة وتقوم تلك المؤسسة بشرائها والتفاوض مع الشركات الأجنبية مباشرة، أما فيما يخص مواد التغليف من نوع الكيس فإنها كانت تجلب من إسبانيا ثم انطلق إنتاجها محليا بمركب المدية و هي ذات جودة متوسطة ولكنها تتحسن مع مرور الوقت ، كما أنها تحصل على مادة التغليف من نوع علب ألمانيا .

كان قرار بدء إنتاج العلب قد تم على مستوى المديرية الجهوية بوهران و هذا ضمن خطة وطنية تهدف إلى التخلص من الكيس التقليدي لكن هذا المشروع لم يكتمل ولقد عادت المؤسسة بعد مدة إلى الطريقة الأولى نظرا لعدم رواج هذه الفكرة، واتجهت بهذا النوع من التغليف إلى ولايات أخرى وبالأخص وهران، وتنقسم هذه المديرية إلى مصلحتين:

* مصلحة تسيير المخزون: تهتم بتسيير وإدارة المدخلات والمخرجات للمواد الأولية المختلفة مواد التغليف، مواد التنظيف، قطع الغيار، وبالتالي فهذه المصلحة تتعامل مع كل أقسام الوحدة.

* مصلحة الشراء: تهتم بكل ما يتعلق بشراء المواد الأولية وكل مستلزمات الإنتاج.

6 - مصلحة الأمن والنظافة:

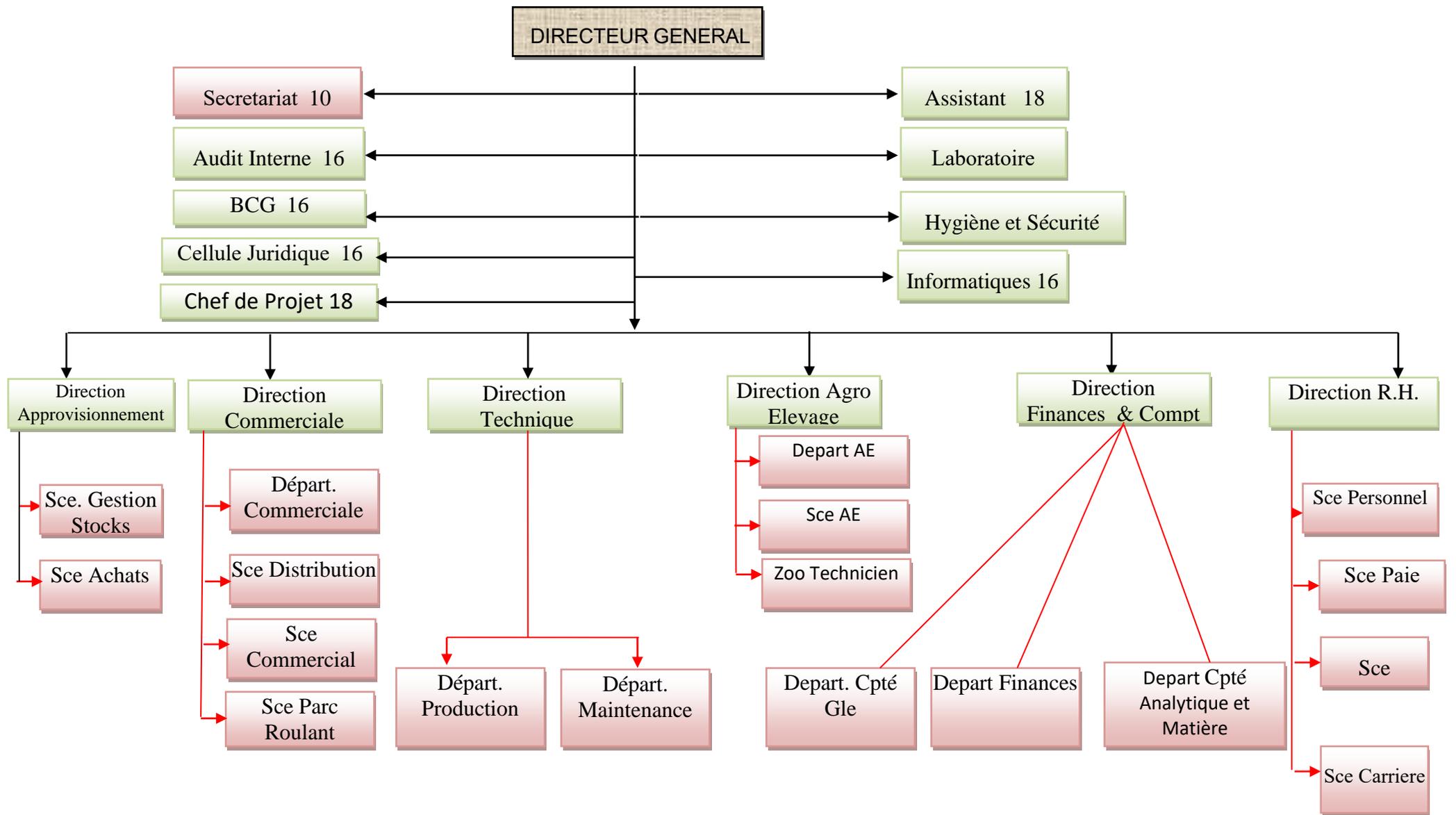
الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب
ومشتقاته بسعيدة

(تضم مصلحة الوسائل العامة) تقوم بمراقبة المعدات و أمن العمال كما أنها مسؤولة عن

مراقبة دخول و خروج العمال و الشاحنات و تقوم بحفظ الوحدة و تنقسم بدورها إلى :

- مصلحة الوسائل العامة :

تسهر على توفير كل مستخدمات المكتب و مستلزمات التنظيف .



الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

المبحث الثاني: واقع جودة المعلومة المحاسبية للمؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

المطلب الأول: عرض القوائم المالية للمؤسسة

الفرع الأول: عرض الميزانية المالية للمؤسسة

الميزانية المالية لسنتي 2018 و2019م (جانب الأصول)

الأصول	المبلغ الإجمالي	الإهلاكات وخسائر القيمة	صافي 2019	صافي 2018
الأصول غير الجارية				
تثبيتات معنوية	565 500,00	493 100,00	72 400,00	39 250,00
تثبيتات عينية				
أراضي	158 186 530,00		158 186 530,00	158 186 530,00
مباني	175 447 094,85	23 575 771,45	151 871 323,40	154 167 557,27
تثبيتات أخرى	779 355 812,30	492 262 697,39	287 093 114,91	313 249 744,85
تثبيتات تحت الإمتياز				
أصول قيد التنفيذ				
تثبيتات مالية				
أوراق مالية				
استثمارات مالية	200 000,00		200 000,00	200 000,00
أوراق مالية أخرى				
أوراق مالية غير متداولة	887 500,00		887 500,00	965 500,00
ضرائب مؤجلة	23 643 251,65		23 643 251,65	24 071 859,16
مجموع الأصول غير الجارية	1 138 285 688,80	516 331 568,84	621 954 119,96	650 880 441,28
أصول جارية				

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب
ومشتقاته بسعيدة

100 971 885,89	80 148 175,24	1 952 409,53	82 100 584,77	مخزون
				حسابات ملحقة
7 261 230,43	15 162 549,06	51 381 417,18	66 543 966,24	زبائن
55 786 274,03	59 669 474,97	24 741 189,23	84 410 664,20	مدينون آخرون
22 233 919,25	17 363 903,33		17 363 903,33	ضرائب مؤجلة
				ذمم مدينة أخرى
				التوفير
35 506 000,00	50 000 000,00		50 000 000,00	إستثمارات مالية متداولة
183 981 991,09	302 014 555,16		302 014 555,16	خزينة الأصول
405 741 300,69	524 358 657,76	78 075 015,94	602 433 673,70	مجموع الأصول الجارية
1 056 621 741,97	1 146 312 777,72	594 406 584,78	1 740 719 362,50	المجموع العام للأصول

الميزانية المالية لسنتي 2018 و2019م (جانب الخصوم)

2018	2019	الخصوم
		رؤوس أموال خاصة
396 410 000,00	396 410 000,00	رأس مال خاص
		رأس مال غير مسمى
371 161 402,71	474 189 326,01	إحتياطات
		إعادة تقييم
		فرق تكافئ
118 552 923,30	114 332 762,66	صافي الدخل (النتيجة)
		حقوق ملكية (أرباح)

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

		محتجزة)
		حصة الشركة الأم
		حصة الأقلية
886 124 326,01	984 932 088,67	مجموع رؤوس أموال خاصة
		خصوم غير جارية
	2 696 400,00	إقتراضات
		ضرائب مؤجلة
		ديون أخرى غير جارية
33 316 993,37	36 255 546,62	مخصصات وإرادات مؤجلة
33 316 993,37	38 951 946,62	مجموع الخصوم غير الجارية
		خصوم جارية
85 101 307,55	82 477 010,64	الموردون
10 774 634,13	2 991 677,38	ضرائب
41 304 480,91	36 960 054,41	ديون أخرى
		خزينة الخصوم
137 180 422,59	122 428 742,43	مجموع الخصوم الجارية
1 056 621 741,97	1 146 312 777,72	المجموع العام للخصوم

الميزانية المالية لسنتي 2020 - 2021 (جانبا الأصول)

صافي 2018	صافي 2019	الإهلاكات وخسائر القيمة	المبلغ الإجمالي	الأصول
				الأصول غير الجارية
39 250,00	72 400,00	493 100,00	565 500,00	تثبيتات معنوية
				تثبيتات عينية
158 186 530,00	158 186 530,00		158 186 530,00	أراضي

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب

ومشتقاته بسعيدة

154 167 557,27	151 871 323,40	23 575 771,45	175 447 094,85	مباني
313 249 744,85	287 093 114,91	492 262 697,39	779 355 812,30	تثبيتات أخرى
				تثبيتات تحت الإمتياز
				أصول قيد التنفيذ
				تثبيتات مالية
				أوراق مالية
200 000,00	200 000,00		200 000,00	استثمارات مالية
				أوراق مالية أخرى
965 500,00	887 500,00		887 500,00	أوراق مالية غير متداولة
24 071 859,16	23 643 251,65		23 643 251,65	ضرائب مؤجلة
650 880 441,28	621 954 119,96	516 331 568,84	1 138 285 688,80	مجموع الأصول غير الجارية
				أصول جارية
100 971 885,89	80 148 175,24	1 952 409,53	82 100 584,77	مخزون
				حسابات ملحقه
7 261 230,43	15 162 549,06	51 381 417,18	66 543 966,24	زبائن
55 786 274,03	59 669 474,97	24 741 189,23	84 410 664,20	مدينون آخرون
22 233 919,25	17 363 903,33		17 363 903,33	ضرائب مؤجلة
				ذمم مدينة أخرى
				التوفير
35 506 000,00	50 000 000,00		50 000 000,00	إستثمارات مالية متداولة
183 981 991,09	302 014 555,16		302 014 555,16	خزينة الأصول
405 741 300,69	524 358 657,76	78 075 015,94	602 433 673,70	مجموع الأصول الجارية
1 056 621 741,97	1 146 312 777,72	594 406 584,78	1 740 719 362,50	المجموع العام للأصول

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب
ومشتقاته بسعيدة

الميزانية المالية لسنتي 2020 - 2021 (جانب الخصوم)

2020	2021	الخصوم
		رؤوس أموال خاصة
396 410 000,00	396 410 000,00	رأس مال خاص
		رأس مال غير مسمى
573 012 088,67	573 012 088,67	إحتياطيات
		إعادة تقييم
		فرق تكافئ
-20 335 583,97	47 259 392,75	صافي الدخل (النتيجة)
	-20 335 583,97	حقوق ملكية (أرباح محتجزة)
		حصة الشركة الأم
		حصة الأقلية
949 086 504,70	996 345 897,45	مجموع رؤوس أموال خاصة I
		خصوم غير جارية
1 797 600,00	898 800,00	إقتراضات
	2 572 062,78	ضرائب مؤجلة
		ديون أخرى غير جارية
39 194 099,87	43 012 229,47	مخصصات وإرادات مؤجلة
40 991 699,87	46 483 092,25	مجموع الخصوم غير الجارية II
		خصوم جارية
102 107 616,25	78 851 871,46	الموردون
682 079,24	811 793,00	ضرائب
26 193 241,37	37 336 133,33	ديون أخرى
		خزينة الخصوم
128 982 936,86	116 999 797,79	مجموع الخصوم الجارية III

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب
ومشتقاته بسعيدة

1 119 061 141,43	1 159 828 787,49	المجموع العام للخصوم
---------------------	------------------	----------------------

جدول حسابات النتائج لسنتي 2018-2019

2018	2019	البيان
1 387 269 981,47	1 501 711 958,32	مبيعات المنتجات
17 326 543,33	2 314 444,42	إنتاج مخزن أو المنتقص من المخزون
4 975 197,28		إنتاج مثبت
45 640 681,00	40 530 505,00	إعانات اسغلال
1 455 212 403,08	1 544 556 907,74	إنتاج السنة المالية
-1 133 041 921,55	-1 215 002 476,44	مشتریات مستهلكة
-20 712 315,07	-20 009 236,48	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى
-1 153 754 236,62	-1 235 011 712,92	إستهلاك السنة المالية
301 458 166,46	309 545 194,82	القيمة المضافة للإستغلال
-101 818 816,12	-111 494 321,41	أعباء المستخدمين
-1 627 131,71	-1 154 659,12	الضرائب والرسوم
198 012 218,63	196 896 214,29	إجمالي فائض الإستغلال
3 892 023,24	6 631 697,67	منتجات عملياتية أخرى
-9 553 907,92	-11 750 829,32	أعباء عملياتية أخرى
-64 960 902,01	-77 320 895,26	مخصصات إهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة
2 033 781,72	2 152 139,55	إسترجاعات خسائر القيمة
129 423 213,66	116 608 326,93	النتيجة العملياتية
1 743 752,27	1 400 000,00	منوجات مالية
-898 800,00		أعباء مالية
844 952,27	1 400 000,00	نتيجة مالية

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب
ومشتقاته بسعيدة

130 268 165,93	118 008 326,93	النتيجة العادية قبل الضرائب
-12 679 531,88	-3 246 956,76	الضرائب الواجب دفعها
964 289,25	-428 607,51	الضرائب المؤجلة
1 462 881 960,31	1 554 740 744,96	مجموع المنوجات الأنشطة العادية
-1 344 329 037,01	-1 440 407 982,30	مجموع الأعباء الأنشطة العادية
118 552 923,30	114 332 762,66	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		العناصر غير عادية منوجات
		العناصر غير عادية أعباء
		النتيجة غير العادية
118 552 923,30	114 332 762,66	النتيجة الصافية للسنة المالية

جدول حسابات النتائج لسنتي 2020-2021

2020	2021	البيان
1 314 158 237,25	1 523 813 445,26	مبيعات المنتجات
33 436 418,87	-16 326 908,58	إنتاج مخزن أو المنتقص من المخزون
	2 668 235,29	إنتاج مثبت
40 352 784,00	45 242 834,00	إعانات اسغلال
1 387 947 440,12	1 555 397 605,97	إنتاج السنة المالية
-1 170 403 189,76	-1 256 905 531,27	مشتريات مستهلكة
-23 961 664,99	-22 692 724,71	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى
-1 194 364 854,75	-1 279 598 255,98	إستهلاك السنة المالية
193 582 585,37	275 799 349,99	القيمة المضافة للإستغلال
-134 703 066,65	-135 344 979,95	أعباء المستخدمين
-1 959 964,29	-1 573 153,49	الضرائب والرسوم

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب

ومشتقاته بسعيدة

56 919 554,43	138 881 216,55	إجمالي فائض الإستغلال
17 129 496,12	6 707 995,75	منتجات عملياتية أخرى
-16 878 782,05	-20 528 380,07	أعباء عملياتية أخرى
-70 194 913,83	-77 140 930,68	مخصصات إهلاكات ومؤونات وخسائر القيمة
801 673,65	100 000,00	إسترجاعات خسائر القيمة
-12 222 971,68	48 019 901,55	النتيجة العملياتية
1 797 600,00	1 752 397,25	منوجات مالية
-16 043,58	-21 391,44	أعباء مالية
1 781 556,42	1 731 005,81	نتيجة مالية
-10 441 415,26	49 750 907,36	النتيجة العادية قبل الضرائب
-10 000,00	-1 108 059,65	الضرائب الواجب دفعها
-1 640 991,79	-1 383 454,96	الضرائب المؤجلة
1 407 676 209,89	1 563 957 998,97	مجموع المنوجات الأنشطة العادية
-1 419 768 616,94	-1 516 698 606,22	مجموع الأعباء الأنشطة العادية
-12 092 407,05	47 259 392,75	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		العناصر غير عادية منوجات
-8 243 176,92		العناصر غير عادية أعباء
-8 243 176,92		النتيجة غير العادية
-20 335 583,97	47 259 392,75	النتيجة الصافية للسنة المالية

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب
ومشتقاته بسعيدة

التعليق على الوضعية المالية للمؤسسة:

البيان	سنة 2018	سنة 2019	سنة 2020	سنة 2021
صافي الدخل	118 552 923,30	114 332 762,66	-20 335 583,97	47 259 392,75
رقم الأعمال	1 387 269 981,47	1 501 711 958,32	1 314 158 237,25	1 523 813 445,26
نسبة تطور ر.أ.	-	%0.0825	-0.1069%	0.1595%

من خلال الجدول أعلاه والذي يوضح كل من صافي الدخل لمجمع الحليب ومشتقاته بولاية سعيدة المتمثلة في صافي النتيجة المالية للمجمع حيث لاحظنا انخفاض خلال سنتي 2018 و 2019 من 118 552 923,30 سنة 2018 إلى 114 332 762,66 سنة 2019، بينما سنة 2020 سجلنا نتيجة سالبة قدرت بـ 20 335 583,97- وقد يرجع ذلك إلى تداعيات جائحة كورونا covid19 التي عصفت بالاقتصاد الوطني العام والخاص. ثم ارتفعت النتيجة إلى سنة 2021 لتصل إلى 47 259 392,75.

أما بالنسبة إلى رقم الأعمال فقد شهد تباين خلال فترة الدراسة، حيث تطور من سنة 2018 إلى 2019 بنسبة 0.08% بينما انخفض من سنة 2019 إلى 2020، بنسبة 0.10%- وارتفع من سنة 2020 إلى 2021م بنسبة 0.15%.

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

ويرجع هذا التباين في النتيجة الصافية ورقم الأعمال إلى الأنشطة الاستغلال بالمؤسسة أي بيئتها الداخلية بالإضافة إلى التطورات الحادثة على مستوى البيئة الخارجية، كارتفاع الأسعار، الأزمة الاقتصادية والصحية، وغيرها.

المطلب الثاني: الرقابة الداخلية على مستوى المجمع

تتم الرقابة الداخلية على مستوى مؤسسة الحليب ومشتقاته مرة واحدة سنويا وبطريقة فجائية، من قبل مراقب مرسل من المديرية الجهوية بوهراڤ ليقوم بمزاولة عمله بعد استلامه الأمر من المسؤول المباشر بفتح عملية المراقبة، ليقوم بعدها بتحديد المراحل الأولى قبل البدء بعملية الرقابة والمتمثلة في النقاط التالية:

- تحديد توقيت عملية الرقابة (تحديد عدد ساعات أو عدد الأيام التي تتم فيها الرقابة)
- تحديد العمليات المراد مراقبتها؛
- تحديد المصلحة أو القسم الذي ستجرى فيه عملية الرقابة.

وفيما يلي سيتم عرض الوثائق والمستندات المحاسبية التي يقوم المراقب بمراقبتها على

مستوى مصلحة المحاسبة والمالية وهي كالآتي:

☞ مراقبة سجلات الإيرادات والنفقات

☞ مراقبة إنتاج المؤسسة ؛

☞ مراقبة جميع الحسابات البنكية versement

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

☞ مراقبة عمليات الصندوق؛

☞ مراقبة عدد الفواتير المسلمة للزبائن؛

☞ مراقبة الشيكات البنكية للمدخلات والمخرجات؛

☞ مراقبة أرقام الفواتير والشكل القانوني لها، والتأكد من خلوها من جميع عمليات الشطب أو
الخطوط التي تجعلها غير مفهومة؛

☞ رقابة عمليات الأرشيف والتأكد من أنها تتم بطريقة جيدة ومثلى؛

☞ رقابة على لوحة القيادة bord de tableau والدفاتر المحاسبية؛

☞ رقابة محتويات القوائم المالية.

بعد القيام بعملية الرقابة الدقيقة والفعالية لمختلف الوثائق والسجلات المحاسبية، تأتي

عملية إعداد تقرير كآخر خطوة من خطوات عملية الرقابة.

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

المبحث الثالث: دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بمجمع الحليب

المطلب الأول: الرقابة الداخلية على الأنظمة المحاسبية والمالية

تعتبر الرقابة على أنظمة المعلومات المحاسبية والمالية ذات أهمية كبيرة والتي ازدادت نتيجة للعديد من المتغيرات العلمية المحيطة بمهنة الرقابة منها التطور التكنولوجي الحالي، والذي أدى إلى تغيير طرق إدخال ومعالجة وتخزين واسترجاع المعلومات المالية والمحاسبية، بعد أن كانت تتم يدويا لتنتقل إلى مرحلة أخرى وهي المعالجة في ظل أنظمة تعمل بشبكة الأنترنت، دون الحاجة إلى حضور المراقب المالي للمؤسسة فهو يباشر عمله عن بعد، بمجرد دخوله للموقع أي للنظامين، بحيث يستطيع رقابة جميع العمليات الواردة في النظامين والمتمثلة في:

☞ التأكد من أن البيانات المدخلة لنظامين صحيحة وكاملة؛

☞ رقابة على جميع الحسابات ابتداء من حساب (الأموال الخاصة) وإلى غاية حساب (نتيجة

السنة المالية)

☞ التأكد من صحة ودقة القوائم المالية والمعلومات الواردة بها؛

☞ التحقق من جميع الحسابات الجارية CCP والبنكية BNA التي تتعامل بها المؤسسة وهي

متكونة من ثلاث حسابات بنكية مختلفة:

☞ حساب خاص بإدخال الأموال؛

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

حساب خاص بإخراج الأموال؛

حساب خاص بتمويل الاستثمارات؛

رقابة على جميع عمليات التقارب التي تتم بين المؤسسة والبنك.

وتمر عملية الرقابة في مصلحة المحاسبة والمالية بعدة خطوات بدءا برقابة بين المصالح إلى رقابة المراقب الداخلي، وفيما يلي سيتم التطرق لهذه المراحل: أولاً الرقابة الذاتية من قبل الموظفين ورؤساء المصالح قبل التعرض لرقابة الداخلية فإن كل موظف في المؤسسة يقوم بعملية المراقبة، فهو يراقب كل عملية إدخال يقوم بتسجيلها وتمريها للموظف الموجود معه على مستوى القسم ليراقب عمل زميله، كذلك فإن رؤساء المصالح مسؤولون عن عملية المراقبة، فقبل الإمضاء على أي وثيقة يقوم بتأكد من صحة المعلومات الواردة فيها وفي حالة وجود خطأ بها فإنه يطلب من الموظف تبرير هذا الخطأ والعمل على تصحيحه، إذا تعتبر كفاءة الموظفين جزءاً أساسياً من نظام الرقابة الوقائية، فعندما ينجز العمل بطريقة قانونية وعملية وفي المستوى من قبل الموظفين خاصة بوجود أسس ومبادئ وأنظمة تسيير العمل والتي تلزم الموظف على إتباعها، فهذا يشكل رقابة وقائية في حد ذاتها، فإذا قام كل موظف بعمله بطريقة جيدة فذلك سيسهل من عملية الرقابة الداخلية وبالتالي تحسين من جودة المعلومات المحاسبية وتحسين أداء المؤسسة في وقت وجيز وتكلفة أقل.

المطلب الثاني: مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

إن جودة المعلومات المحاسبية مرتبطة بفعالية ونجاح نظام الرقابة الداخلية، حيث يعمل هذا الأخير على توفير معلومات دقيقة، كاملة، قابلة للمقارنة وتساعد في اتخاذ القرارات الإدارية، التشغيلية، والاستراتيجية.

كما أن المعلومات التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبي تساعد في مراقبة عملية الالتزام بالسياسات الإدارية التي تشمل القواعد والإجراءات التي تسمح بالوصول إلى الأهداف المرسومة.

بمعنى أن هناك علاقة تأثير وتأثر تربط نظام الرقابة الداخلية بنظام المعلومات المحاسبي، فكلما كانت الرقابة فعالة كلما كانت المعلومات المحاسبية ذات جودة ومصداقية تمنح الثقة لمختلف الأطراف المستخدمة له.

وحتى تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة يجب على المراقبة الداخلية أن تتأكد من

انجاز العمليات التالية:

☞ يجب أن يتم تسجيل العمليات المحاسبية في وقتها؛

☞ إنجاز الميزانية في الوقت المحدد لها؛

☞ التأكد من عدم وجود أخطاء في إدخال المعلومات المحاسبية لنظام (الكتابة المحاسبية

الآلية)؛

☞ سهولة الانتقال من النظام المحاسبي إلى النظام المالي دون عراقيل؛

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

✍️ خلو القوائم المالية من إي أخطاء؛

✍️ وجود نظام أجور تحفيزي (أي عدم وجود تأخير في دفع أجور العمال)؛ فالأمر الذي يؤكد

أن الرقابة الداخلية أضافة شيء قيم على المعلومات المحاسبية وجعلتها ذات جودة هو خلو كل

المعلومات المحاسبية من الأخطاء والانحرافات، والتأكد من أن كل الأعمال تتم في الوقت

المناسب فالمعلومة المحاسبية تعود بلا قيمة عند تأخير في تسجيلها.

الفصل الثالث: واقع جودة المعلومة المحاسبية والرقابة الداخلية في مؤسسة الحليب ومشتقاته بسعيدة

خلاصة الفصل:

بعد تناولنا لنظام الرقابة الداخلية لمجمع الحليب ومشتقاته بولاية سعيدة على مختلف العمليات التي تتم داخل الوحدة الاقتصادية والتي شملت معظم المعلومات والأنظمة المحاسبية والمالية، حيث تبين لنا إن المؤسسة موضوع الدراسة تولي اهتمام كبير لنظام الرقابة الداخلية على مختلف أنشطتها وهذا يظهر جليا في إتباعها الرقابة الذاتية من قبل الموظفين والمسؤولين قبل التعرض لرقابة المراقب، إضافة إلى السياسات الادارية الواضحة، وتقسيم العمل، وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات ، اما في ما يخص رقابة المراقب الداخلي الذي يقف على رقابة كل الوثائق والمستندات المحاسبية والمالية بالمجمع، وتقديم تقرير للحكم على وضعية المؤسسة، وهذه الإجراءات تزيد من فعالية ونجاعة نظام الرقابة الداخلية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

تمحور موضوع بحثنا حول دراسة جودة المعلومات المحاسبية في فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، ومحاولة الوقوف على الدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في إعطاء صورة واضحة وشفافة عن القوائم المالية، وكذلك التقارير الناتجة عنها، ومدى مساهمتها في فعالية الرقابة الداخلية، التي تعتبر تقنية ووسيلة ناجحة لتقاضي المخاطر التي تعيق مسار المؤسسة، واستخدام أهم المعايير والمؤشرات التي تمكننا من تقييم الأنشطة المالية التي تمارسها المؤسسة وتحقيق الأهداف المسطرة خلال فترة زمنية معينة.

من خلال الدراسة النظرية لهذا الموضوع والدراسة الميدانية توصلنا إلى النتائج التالية:

- ☛ تساهم الرقابة الداخلية بشكل فعال في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؛
- ☛ السير وفق إجراءات وقواعد الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة يمكن من الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية؛
- ☛ تعتمد الرقابة الداخلية على مجموعة من الأهداف المسطرة كلما كان تطبيقها أكثر زاد فعاليتها؛
- ☛ تساهم الرقابة الداخلية المطبقة بطريقة علمية بالمحافظة على أصول المؤسسة من الضياع؛
- ☛ تساعد الرقابة الداخلية على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمان الموظفين، الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتوفير مصادر معلومات ذات جودة عالية.
- ☛ تقييم إجراءات الرقابة الداخلية بشكل دوري من أجل تدارك جوانب الضعف ووضع الإجراءات المناسبة لمعالجتها، والاهتمام من قبل الإدارة العليا لغرض تحقيق الأهداف المسطرة لرقابة الداخلية.

الخاتمة العامة:

من خلال دراستنا والمتمثلة في دور جودة المعلومات المحاسبية في فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة مجمع الحليب بولاية سعيدة توصلنا إلى ما يلي:

بخصوص الفرضية الأولى والتي تتمثل في "تتوقف كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية على مدى توافر مجموعة الإجراءات واللوائح المحددة مسبقاً" توصلنا لصحة هذه الفرضية، حيث أنو بالفعل توجد أنظمة معلومات حديثة تسمح بعملية الرقابة عن بعد من بينها نظام حساب ونظام مالية والتي تعمل على تسلسل عملية الرقابة وفق إجراءات وآليات مرتبة ومصنفة حسب الحاجات والأهداف الموضوعية من الرقابة الداخلية؛

أما فيما يخص الفرضية الثانية "كلما كانت معلومات محاسبية ذات جودة هناك نظام رقابة داخلية فعالة" توصلنا إلى صحة هذه الفرضية من خلال محاولة إبراز مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعية من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى سير ناجح للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة، فنظام الرقابة الداخلية أداة للتسيير والوقاية، حيث أن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية ضمان صحة البيانات والمعلومات التي ستعتمد كأساس على مدى نجاعة المؤسسة التي تمتلك نظام محاسبي مالي فعال.

توصيات الدراسة:

من بين التوصيات التي يمكن اقتراحها ما يلي:

على القائمين بعملية الرقابة الداخلية في مجمع الحليب ومشتقاته بولاية سعيدة إعادة النظر في تحديد فترة القيام بعملية الرقابة، وأن تكون على الأقل مرتين في السنة على غرار مرة واحدة سنوياً؛

باعتبار أن أساليب التسيير في تطور دائم يجب على الرقابة الداخلية أن تواكب هذا التطور؛ ضرورة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في وقتها، حتى لا تفقد هاته الأخيرة أهميتها.

آفاق الدراسة:

ركزت هذه الدراسة على إشكالية دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وحاولنا الإجابة عليها اعتمادا على الملاحظة والمقابلة الشخصية مع موظفي مصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة مجمع الحليب ومشتقاته ولاية سعيدة. وارتأينا أن يكون بحثنا هذا انطلاقة جديدة لبحوث أخرى متمثلة في:

دور نظام الرقابة الداخلية في الرفع من كفاءة الموظفين؛

الرقابة الداخلية ودورها في الحد من مخاطر أنظمة المعلومات؛

دور التكنولوجيا الحديثة في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1. كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة 1، الإسكندرية، 2009، ص20.
2. قاسم محمد إبراهيم، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، 2003م، ص42.
3. غازي إبراهيم، محمد نور برهان، نظم المعلومات المحاسبية، دار المناهج، الطبعة 1، الأردن، 2001، ص20.
4. عبد اللطيف محمد حمزة، النظم المحاسبية، الدار الجماهيرية، طبعة 1، الأردن، 2010، ص39.
5. عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، دمشق، 2004، ص45.
6. محمد يوسف حنفاوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، 2001م، ص60.
7. نوري منير، نظام المعلومات المطبقة في التسيير، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، 2012م، الجزائر، ص 56.
8. أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية (مدخل تطبيقي معاصر)، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص ص7-8.
9. زياد هاشم يحي، قاسم محمد الحبيطي، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص27.
10. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص303.
11. إدريس ثابت عبد الرحمان، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، ط1، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص79.
12. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص13.

قائمة المراجع:

13. محمد موسى فرج الله، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010-2011، ص54.
14. عبد النبي الطائي وآخرون، الجودة الشاملة والإيزو، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص29.
15. Je marie chatelet, méthodes productique et qualité, édition mawletting, paris, 1996, p12.
16. نزار عبد المجيد البرواري، إدارة الجودة (مدخل للتميز والريادة)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص138.
17. ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم التجارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008-2009، ص54.
18. عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، أهمية جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم والثقافة، المجلد 12، السودان، 2012، ص114.
19. Ali Tazdait , Maitrise du système comptable financier, 1er Ed ACG, Alger, 2009, p23.
20. محمد مطر، وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص333.
21. رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية (الإطار الفكري - التطبيقات العلمية)، ط2، دار وائل، عمان، 2009، ص75.
22. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 13 الأردن، 2013، ص10.

قائمة المراجع:

23. Eldon Hendriksen." Disclosure Insight into requirement in U.S.A and U.K" .
The International Journal of Accounting. Vo1.65 spring 1992. P.21-32
24. <http://www.iasb-org/home.htm> اطلع عليه بتاريخ 3ماي 2023.
25. ناصر محمد علي المجهري، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات مذكرة ماجستير، في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص70.
26. نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية، تجربة الجزائر، مداخلة فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، الجزائر المنعقد يومي 30، 29، نوفمبر 2011، ص2.
27. طلال محمد علي الجاوي، ورافد كاظم نصيف العبيدي، قياس جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معديها ومستخدميها، ط1، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص74.
28. مؤيد الفضل، عبد النصر نور، المحاسبة الإدارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص306
29. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003م، ص197.
30. Réda khelassi: Le contrôle Interne Des Organisations, Edition Houma, Alger, 2013, p42.
31. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص192.
32. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص123.
33. محمد السيد سرايا، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص85.
34. عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003، ص136-137.

قائمة المراجع:

35. جميل أحمد توفيق، مبادئ الادارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004، ص371.
36. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص75.
37. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسة متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2006، ص 232.
38. ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الالكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد12، العدد 4، العراق، 2010، ص180.
39. حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003، ص 222، 223.
40. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، الأردن، 1999، ص236.
41. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، 2010، ص11.
42. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص133.
43. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016م، ص99.
44. سليمان مصطفى الدلاهمة، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص169.
45. زهير الحذب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص 141.

قائمة المراجع:

46. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، عمان الطبعة الأولى، 2014، ص 122.

فهرس الملاحق

الملحق رقم 1: دليل المقابلة

فقرة أسئلة حول نظام الرقابة الداخلية واجراءاته

س 1: تأخذ إدارة المؤسسات الإقتصادية عدة أقسام منها قسم الرقابة ومتابعة نشاط المؤسسة، هل تمتلك المؤسسة نظام رقابي داخلي؟

ج 1: نعم تمتلك المؤسسة نظام رقابي داخلي لمراقبة أعمالها وضمان الإمتثال للمعايير والسياسات الداخلية والتشريعات الخارجية، يهدف النظام الرقابي الداخلي إلى النزاهة والمسؤولية والتحقق من الأداء الداخلي والحد من المخاطر.

س 2: هل يشمل النظام الرقابي الداخلي جميع أنشطة المؤسسة؟

ج 2: نعم يهدف النظام الرقابي الداخلي عموماً إلى تغطية جميع أنشطة المؤسسة، قد تشمل الأنشطة التي تتم مراقبتها ضمن نظام رقابي داخلي مجموعة متنوعة من الجوانب مثل:

أ. المحاسبة والمراجعة الداخلية: يتضمن تسجيل ومراقبة العمليات المالية وإعداد التقارير المالية والمراجعة الداخلية للتحقق من صحة وموثوقية البيانات.

ب. تقييم المخاطر: يتم تحديد وتقييم المخاطر التي يمكن أن تواجه المؤسسة بتطبيق إجراءات إدارية.

ت. الجودة: يتم مراقبة جودة المنتجات التي تقدمها المؤسسة لضمان تلبية المعايير المحددة ورضا العملاء.

ث. السلامة والأمان: يتم وضع إجراءات وسياسات لضمان سلامة الموظفين والعملاء وحماية الممتلكات المادية.

س 3: حتى يكون هناك تحكم في نشاط وسير المؤسسة لابد من نظام يضبط ويوجه سير هذا النشاط، هل هناك قوانين تنظم العمل الداخلي للمؤسسة؟

ج 3: نعم هناك قوانين تنظم العمل داخل المؤسسة نذكر منها:

أ. **قانون العمل:** يحدد حقوق وواجبات أصحاب العمل والعاملين وينظم العلاقات العملية

بينهم حيث يتضمن هذا القانون عدة مسائل منها ساعات العمل والإجازات والعطل ...

ب. **قوانين الصحة والسلامة المهنية:** تحدد متطلبات السلامة والصحة في مكان العمل

وتهدف إلى حماية العاملين من المخاطر والحوادث المحتملة.

ت. **قوانين التوظيف:** تنظيم عملية التوظيف وتضمن عدم التمييز في التعامل مع المتقدمين

للعمل بناء على الجنس، الأصل القومي أو الاجتماعي ...

س 4: يعتبر الجانب المالي والمحاسبي من بين الجوانب الأكثر نشاطا في المؤسسة، هل هناك

رقابة مستمرة على هذا الجانب؟

ج 4: توجد رقابة مستمرة على الجانب المالي والمحاسبي والهدف منه إلتزام المؤسسة

بالمعايير المحاسبية المعترف بها وتتم من خلال عدة طرق:

أ. **المراجعة الداخلية:** يتم تعيين فريق داخلي مستقل من المحاسبين أو المدققين لفحص

وتقييم العمليات المالية والمحاسبية داخل المؤسسة.

ب. **المراجعة الخارجية:** تتم عادة بواسطة مكاتب المراجعة الخارجية المستقلة، يقومون

بفحص وتقييم السجلات وإصدار تقارير مستقلة حول صحة القوائم المالية.

ت. **الإلتزام بالمعايير المحاسبية:** توجد مجموعة من المعايير المحاسبية المعترف بها دوليا

مثل المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) والتي يتوجب على المؤسسة الإلتزام بها.

س 5: تتعدد وتتنوع الرقابة في المؤسسة الإقتصادية حسب النشاط والحجم، ماهي أنواع

الرقابة في هذه المؤسسة؟

ج 5: هناك عدة أنواع للرقابة نذكر منها:

أ. **الرقابة الداخلية:** والتي تهدف إلى حماية الموارد وتحقيق الكفاءة والفعالية في

العمليات.

ب. **المراجعة الداخلية:** تستخدم هذه الرقابة تقنيات التدقيق للتحقق من السياسات

والإجراءات وتحديد نقاط الضعف.

ت. **المراجعة الخارجية:** تهدف هذه المراجعة إلى تقديم تقارير مستقلة تحدد صحة وموثوقية القوائم المالية وتوافقها مع المعايير المحاسبية المعتمدة.

ث. **رقابة النقابات العمالية:** يمكن أن تلعب النقابات العمالية دورا في الرقابة على شروط العمل والأجور وحقوق العمال.

س 6: تسعى الإدارة إلى وضع إجراءات نموذجية لتنفيذ المهام، هل الموظفون ملتزمون بهذه الإجراءات أثناء أداء مهامهم؟

ج 6: هناك عدة عوامل تؤثر على مدى إلتزام الموظفين بإجراءات نموذجية منها:

أ. **ثقافة المؤسسة:** إذا كانت المؤسسة تولي أهمية كبيرة للإمتثال للإجراءات النموذجية فمن المرجح أن يكون الإمتثال بها أعلى.

ب. **التوعية والتدريب:** يلعبان دورا هاما في زيادة إلتزام الموظفين بإجراءات نموذجية عندما يتلقى الموظفون تدريبا جيدا.

ت. **التوجيه والقيادة الإدارية:** يلعب القادة والمديرين الإداريين دورا حاسما في تعزيز إلتزام الموظفين بإجراءات نموذجية عندما يكون للقادة سلوك يعكس إلتزامهم الشخصي بإجراءات نموذجية يؤثر وجوبا على الموظفين بالإلتزام بهذه الإجراءات.

س 7: في حالة عدم إلتزام الموظفون بالقوانين التنظيمية، كيف يتعامل جهاز الرقابة في هذه الحالة؟

ج 7: يتعامل جهاز الرقابة مع عدم إلتزام الموظفين بهذه الإجراءات من خلال عدة طرق نذكر منها:

أ. **التحقيق:** يجب أن يتم التحقيق في حالات عدم إلتزام الموظفين بهذه الإجراءات عن طريق تعيين فريق مستقل لجمع الأدلة وفحص الحقائق المتعلقة بالانتهاكات المزعومة.

ب. **توفير الدعم والتوجيه:** في بعض الحالات يمكن أن يكون السبب وراء عدم إلتزام الموظفين هو عدم الفهم الكامل للإجراءات أو صعوبة تنفيذها، في هذه الحالة يجب على جهاز الرقابة توفير الدعم والتوجيه والشرح اللازم للموظفين.

ت. تطبيق العقوبات: في حالات عدم الإلتزام الخطيرة أو المتكررة قد يكون هناك حاجة لتطبيق العقوبات المناسبة والمنصوص عليها في السياسات الداخلية أو التشريعات المعمول بها.

ث. تحسين الإجراءات: إذا كان عدم إلتزام الموظفين مرتبط بمشاكل في الإجراءات نفسها فإنه يمكن أن يكون هناك حاجة لتحسين وتعديل هذه الإجراءات وجعلها أكثر وضوحا وفعالية وملائمة لإحتياجات المؤسسة.

س 8: تقم الإدارات الحديثة بتقسيم العمل وفق مراحل شتى بهدف تحسين نوعية الإنجاز وربح الوقت والجهد، هل تتبنى المؤسسة مثل هذا الإجراء؟

ج 8: نعم تقوم المؤسسة بتقسيم العمل عن طريق تقنيات فعالة يمكن إستخدامها لتحسين نوعية الأداء وتوفير الوقت والجهد بدلا من تحميل شخص واحد بجميع المهام، يمكن تقسيم العمل إلى مراحل أو مهام فرعية وتعيينها لأفراد مختلفين، هذا يؤدي إلى تخصص وتحسين كفاءة العمل وتحقيق نتائج أفضل.

س 9: يقوم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسات الإقتصادية بإعداد تقارير دورية حول كشف الأخطاء والغش، هل المؤسسة تقوم بإعداد مثل هذه التقارير؟

ج 9: نعم تقوم المؤسسة بإعداد تقارير دورية تتناول نتائج عمليات الرقابة الداخلية، بما في ذلك أي إكتشاف للأخطاء أو الغش حيث تتضمن هذه التقارير عادة معلومات حول النتائج المحققة والتحقيقات التي تم إجراؤها والتدابير التصحيحية.

س 10: في ظل التطور التكنولوجي والسعي نحو رقمنة الإدارة، هل تسخر المؤسسة الحواسيب الآلية للموظفين لإنجاز المهام اليومية؟

ج 10: نعم تتجه المؤسسة نحو استخدام التكنولوجيا وتقنيات الحوسبة الآلية لتحسين إدارة المهام اليومي وتعزيز كفاءة الموظفين مثلا: يمكن استخدام الحواسيب الآلية في معالجة البيانات والمعلومات المتعلقة بالعمليات اليومية مما يمكن الموظفين من الوصول إلى معلومات بشكل أسرع وتوليد تقارير دقيقة.

س 11: هل سهلت الحواسيب من مهمة الرقابة؟

ج 11: نعم سهلت الحواسيب عملية الرقابة على العكس تماما ما كانت عليه في الماضي حيث كانت تحتاج إلى وقت وموارد بشرية أما في التطور التكنولوجي ساهمت الحواسيب في تسهيل عملية الرقابة مثل:

أ. جمع وتحليل البيانات: يمكن للحواسيب جمع البيانات من مصادر متعددة وتخزينها بشكل منظم وآمن بفضل القدرات التحليلية المتقدمة.

ب. التحقق والمراقبة الآلية: يمكن للحواسيب القيام بعمليات التحقق والمراقبة بشكل آلي مما يسهل إكتشاف الأخطاء أو التجاوزات المحتملة.

فقرة أسئلة حول جودة المعلومات المحاسبية

س 1: تعتبر المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات الإدارية لدى المؤسسة الإقتصادية ولها استخدامات عدة، هل لديكم إهتمام بالمعلومات المحاسبية بالمؤسسة؟

ج 1: نعم تهتم المؤسسة بالمعلومات المحاسبية بشكل كبير حيث تعد المعلومات المحاسبية أساسية لعملية التخطيط والرقابة المالية واتخاذ القرارات في المؤسسة وتتضمن هذه المعلومات العديد من العناصر مثل: القوائم المالية كقائمة الدخل والميزانيات والقوائم النقدية، وتقارير التكاليف والتقارير الضريبية وتقارير إدارية أخرى، تساعد هذه المعلومات المؤسسة في تحليل أدائها المالي وتحديد نقاط الضعف والقوة.

س 2: ما هي المجالات التي تستخدمون فيها المعلومات المحاسبية؟

ج 2: تستخدم المؤسسة المعلومات المحاسبية في العديد من المجالات منها:

أ. التخطيط المالي: تساعد المعلومات المحاسبية في تطوير خطط مالية فعالة للمؤسسة بما في ذلك تحديد الميزانيات والأهداف المالية والتنبؤ بالإيرادات والتكاليف المستقبلية.

ب. **المحاسبة العامة:** تستخدم المعلومات المحاسبية في تسجيل وتوثيق ومتابعة العمليات المالية اليومية للمؤسسة بما في ذلك تسجيل القوائم المالية والمعاملات والمستندات المالية الأخرى.

ت. **التقارير المالية:** تستخدم المعلومات المحاسبية لإعداد التقارير المالية المهمة مثل قائمة الدخل والميزانيات حيث تساعد هذه التقارير في تحليل أداء المؤسسة والتواصل مع الجهات الخارجية.

ث. **إدارة التكاليف:** تساعد المعلومات المحاسبية في تحليل ومراقبة وتحديد التكاليف المختلفة للمنتجات أو الأنشطة المختلفة في المؤسسة.

س 3: يتم التسجيل المحاسبي للأنشطة اليومية وفق مراحل وعلى وثائق مختلفة، ما هي الوثائق التي تستخدمونها في التسجيل المحاسبي؟

ج 3: هناك عدة وثائق تستخدمها المؤسسة في عمليات التسجيل المحاسبي منها:

أ. **فواتير البيع وفواتير الشراء:** تستخدم لتسجيل عمليات البيع وعمليات الشراء التي تتم في المؤسسة وتحتوي هذه الفواتير على التفاصيل والمعاملات مثل: الأصناف المباعة أو المشتراة والكميات والأسعار.

ب. **الدفاتر اليومية:** هو الدفتر الذي تسجل فيه كل العمليات اليومية التي تقوم بها المؤسسة تحت وثائق إثبات العمليات.

ت. **سجلات الرواتب:** تستخدم لتسجيل المدفوعات المرتبطة برواتب الموظفين، تتضمن هذه التسجيلات تفاصيل الرواتب المدفوعة والضرائب والإستقطاعات.

س 4: تعتبر السجلات والوثائق المحاسبية ذات أهمية بالغة كونها وثائق قانونية، هل إدارة المؤسسة مكلفة بحماية هذه السجلات؟

ج 4: نعم المؤسسة مكلفة بحماية السجلات والوثائق المحاسبية لأنها ذات قيمة كبيرة بالنسبة لها حيث تحتوي على معلومات مالية حساسة، تحتاج المؤسسة إلى اتخاذ إجراءات لحماية وثائقها المحاسبية من فقدان أو الوصول غير المصرح به أو التلاعب بها ومن بين هذه الإجراءات النسخ الاحتياطي، التخزين الآمن، الوصول المحدود.

س 5: هناك عدة عوامل قد تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ومصداقيتها، في رأيكم ومن خلال خبرتكم ما هي هذه العوامل؟

ج 5: هناك عدة عوامل تؤثر على جودة المعلومة المحاسبية منها:

أ. **الدقة وموثوقية المدخلات:** يعتمد نظام المعلومات المحاسبية على المدخلات الصحيحة والدقيقة، إذا تم إدخال معلومات غير صحيحة أو غير دقيقة في النظام فسيؤثر ذلك سلباً على جودة المعلومة المحاسبية.

ب. **تصميم النظام المحاسبي:** تتأثر جودة المعلومة المحاسبية بتصميم النظام المحاسبي الذي تستخدمه المؤسسة، يجب أن يكون التصميم فعالاً ومناسباً لإحتياجات المؤسسة.

ت. **التحكم الداخلي:** يلعب التحكم الداخلي دوراً هاماً في ضمان جودة المعلومة المحاسبية يشمل ذلك وجود سياسات وإجراءات دقيقة للتحكم في العمليات المالية والمحاسبية.

ث. **المعايير المحاسبية:** يجب على المؤسسة إتباع المعايير المحاسبية المعترف بها والمطابقة للمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS).

س 6: قد يحدث أحيانا تسجيل خاطئ للعمليات المحاسبية أو للمبالغ المالية الواردة أو المصروفة، هل لديكم رقابة على مثل هذه العمليات لتقويم هذه الأخطاء؟

ج 6: عند تسجيل عمليات خاطئة في المؤسسة يجب إتخاذ الخطوات التالية:

أ. **إكتشاف الخطأ:** يجب أن يتم إكتشاف الخطأ سواء عن طريق المراجعة الدورية للسجلات المحاسبية أو من خلال ملاحظة الموظفين أو من خلال إجراءات التدقيق الداخلي.

ب. **تحديد نوع الخطأ:** يجب تحديد نوع الخطأ وتحديد المعلومات الصحيحة التي يجب تسجيلها بدلا منها، يمكن أن يكون الخطأ في القيم المالية أو في التواريخ أو في الحسابات المحاسبية.

ت. **تعديل السجلات المحاسبية:** يتم تعديل السجلات المحاسبية الخاطئة عن طريق إجراء تسجيلات تصحيحية حيث يتم تسجيل المعلومات الصحيحة وإلغاء المعلومات الخاطئة.

ث. التوثيق والمصادقة: يجب توثيق عملية تصحيح الأخطاء وتوثيق الأشخاص الذين قاموا بالتصحيح قد تتطلب العملية توقيعات المسؤولين أو الموظفين المخولين.

ج. التواصل والإبلاغ: يجب أن يتم إبلاغ الأطراف المعنية بتصحيح الأخطاء المحاسبية مثل الإدارة المالية أو الجهة المسؤولة عن التدقيق الداخلي.

س 7: هل تعتقدون أن الإجراءات الموضوعية للعمل المحاسبي كافية لتوفير معلومات صادقة وصحيحة؟

ج 7: الإجراءات الموضوعية للعمل المحاسبي تهدف إلى تحقيق دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية ولكن لا يمكن القول بأنها كافية بشكل مطلق لتوفير معلومات صادقة. هناك عدة عوامل تؤثر على جودة المعلومة المحاسبية وعلى المؤسسة المراعات لهذه العوامل نذكر منها:

دقة المدخلات: التأكد من أن المعلومات التي تدخل في النظام المحاسبي معلومات صحيحة.

التدقيق والمراجعة: يجب إجراء عمليات التدقيق الداخلي والمراجعة الخارجية بانتظام للتحقق من صحة السجلات والعمليات المحاسبية.

المعايير المحاسبية: الحرص على العمل بها من أجل زيادة رفع الموثوقية والمصادقية.

س 8: تستمد المعلومات المحاسبية جودتها من مدى مصداقيتها وخلوها من التلاعب والغش، هل تعمل المؤسسة على تقليل الأخطاء وتحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

ج 8: نعم عمل المؤسسة يهدف عادة إلى تقليل الأخطاء وتحسين جودة المعلومات المحاسبية وذلك نتيجة استخدام التكنولوجيا وتدريب الموظفين.

س 9: في رأيكم هل تساهم الجولات التفتيشية التي تبرمجونها لمختلف المكاتب في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفي تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟

ج 9: الجولات التفتيشية تلعب دورا هاما في تفعيل الرقابة وتحسين جودة المعلومة في المؤسسة حيث تساهم هذه الجولات التفتيشية في ذلك كالتالي:

- أ. إكتشاف الأخطاء والتجاوزات: يقوم فريق التفتيش بزيارة مختلفة للأقسام والمناطق الحساسة في المؤسسة للتحقق من الإمتثال للسياسات والإجراءات المحاسبية والقوانين المعمول بها.
- ب. توفير توصيات لتحسين: إسنادا إلى نتائج الجولات التفتيشية يقدم فريق التفتيش توصيات وتوجيهات لتحسين النظام المحاسبي والرقابة الداخلية.
- ت. تعزيز الإمتثال للمعايير واللوائح: بواسطة الجولات التفتيشية يتم التحقق من أن المؤسسة تلتزم بالمعايير المحاسبية المعتمدة واللوائح القانونية المطبقة وفي حالة وجود إنحرافات يتم إشعار المؤسسة بضرورة تصحيحها.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الموسومة ب: " الرقابة الداخلية ودورها في تحسين جودة الخدمة المعلومة المحاسبية على مستوى مجمع الحليب ومشتقاته بولاية سعيدة" إلى دراسة الدور الفعال لرقابة الداخلية في الإفصاح المحاسبي من خلال دراسة الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن أن تساهم الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟

وقد توصلت الدراسة إلى أن كفاءة وفعالية نظام الرقابة داخلية يتوقف على مدى توافر مجموعة الإجراءات واللوائح المحددة مسبقا لعملية الرقابة، بالإضافة إلى أنه كلما كانت معلومات محاسبية ذات جودة هناك نظام رقابة داخلية فعالة" وبالتالي صحة فرضيات الدراسة وتحققها.

وأوصت الدراسة على أنه يجب على القائمين بعملية الرقابة الداخلية في مجمع الحليب ومشتقاته بولاية سعيدة إعادة النظر في تحديد فترة القيام بعملية الرقابة، وأن تكون على الأقل مرتين في السنة على غرار مرة واحدة سنويا.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، جودة المعلومة المحاسبية، القوائم المالية، مجمع الحليب ومشتقاته سعيدة.

الملخص باللغة الأجنبية:

This study titled: "Internal Control and its Role in Improving the Quality of Accounting Information Service at the Level of Milk and Derivatives Complex in Saida State" aims to study the effective role of internal control in accounting disclosure by examining the following problem: To what extent can internal control contribute to improving the quality of accounting information?

The study concluded that the efficiency and effectiveness of the internal control system depends on the availability of a set of pre-determined procedures and regulations for the control process, in addition to the fact that whenever the accounting information is of quality, there is an effective internal control system, and thus the validity and verification of the study hypotheses.

The study recommended that those in charge of the internal control process in the milk and derivatives complex in Saida state should reconsider determining the period for carrying out the control process, and that it be at least twice a year, similar to once a year.

Keywords: internal control, quality of accounting information, financial statements, happy milk and derivatives complex.