

## المقدمة

تتضمن على الآتي :

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

## اولاً : الاطار المنهجي :

### تمهيد :

ساعد التطور السياسي والاجتماعي والاقتصادي المستمر على ضرورة تطور العلوم المرتبطة بها لتغطية الحاجة المتنامية في هذا الاتجاه . مما حدا بالقائمين على جهات الرقابة الداخلية بتحمل مسئولياتهم واتخاذ ما يلزم من تدابير لمواكبة التطورات التكنولوجية الحديثة التي ظهرت بعد استخدام الحاسوب في شتى ضروب الحياة ، لاسيما في الاجراءات والمعاملات المحاسبية ، مما أدى لظهور اتجاهات حديثة عاصرت هذا التطور التكنولوجي في ظل الزخم الهائل من البيانات الالكترونية المحاسبية والتي تحتاج وجود رقابة داخلية الكترونية تغطي الحاجة في هذا المجال وتسد فجوة قصور الانظمة التقليدية للرقابة الداخلية عن الاطلاع بدورها في ظل دخول الحاسبات الالكترونية في أغلب او جميع المعاملات التي يقوم بها المواطن في حياته اليومية . خاصة بعد اتجاه الدولة إلى تطبيق الاستراتيجية القومية الشاملة والتي بدورها تؤسس للحكومة الالكترونية ، وظهرت جلياً في تطبيق عملية التحصيل الالكتروني بالدولة و إلغاء اورنيك (15) المالي الورقي الذي كان يستخدم في تحصيل رسوم وزارة المالية الاتحادية او ما يعرف بالرسوم المركزية .

يتطرق البحث في هذه الدراسة إلى مراحل التطور في الفكر المحاسبي والمالي ودور الاتجاهات المعاصرة في الرقابة الداخلية في زيادة كفاءة الأداء المالي والمحاسبي وانعكاسات ذلك على مؤسسات القطاع العام بالتركيز على حالة وزارة الداخلية السودانية .

### مشكلة الدراسة :

نسبةً للتطور التكنولوجي وتعدد استخداماته خاصة في مؤسسات الدولة بصفة عامة وادخال الحاسوب واستخدام البرامج في اغلب او معظم القطاعات الخدمية العامة والانتقال من الإستخدام اليدوي والورقي إلى الإستخدام التكنولوجي نجد ان ذلك أدى لظهور فجوة في عملية الرقابة الداخلية و ألقى بأعباء جديدة على القائمين علي الرقابة الداخلية أهمها البحث في تحقيق مواكبة التطور التكنولوجي بانواعه المختلفة، الادارية ، والمالية ، والمحاسبية ، لسد الفجوة ما بين التطور الذي حدث من خلال الدراسات التي تمت في هذا المجال بالمقارنة مع التطبيق العملي ، ومن خلال ذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

1. هل تؤثر التطورات الاجتماعية والاقتصادية في تطوير فكر الرقابة الداخلية؟
2. هل يؤثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في مؤسسات القطاع العام على الرقابة الداخلية ؟

3. هل تؤثر الاتجاهات الحديثة للرقابة الداخلية بالتركيز علي تكنولوجيا المعلومات والرقابة الإستراتيجية وحوكمة الرقابة الداخلية والكفاءة الإدارية على الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات القطاع العام؟

**اهمية الدراسة :**

**الاهمية العلمية :**

تكتسب الدراسة اهميتها في انها تميزت عن سابقتها من الدراسات في هذا المجال في ابراز الاتجاهات الحديثة للرقابة الداخلية وتمييز دورها في زيادة كفاءة الأداء المالي والمحاسبي ، وتطرقت إلى احدث المفاهيم والاساليب المستخدمة في عملية الرقابة الداخلية .

كما ان الدراسة وضعت اسس لعملية الرقابة يمكن الانطلاق من خلالها إلى آفاق ارحب في زيادة كفاءة الأداء المالي والمحاسبي . والارتقاء بعملية الرقابة في احدث صورها الالكترونية بما يضمن سلامة الاجراءات المالية والمحاسبية ويحقق الأداء المتوقع والمخطط له اضافة لتحقيق مقترحات زيادة كفاءة الأداء بصورة مستمرة ، ويتسند ذلك على التحديث المستمر لعملية الرقابة الداخلية في الادوات والمقومات والوسائل والمعدات .

**الاهمية العملية :**

إن دراسة حالة وزارة الداخلية السودانية كواحدة من أهم الوزارات السيادية بالدولة زاد من اهمية الدراسة لما لها من خدمات تقدم للمواطنين في شتى ضروب الحياة وهذه الخدمات متعددة منها المحسوسة ومنها المعنوية والتي يتطرق لها الباحث في دراسته في مساحة مقدره .

**اهداف الدراسة :**

من خلال تركيز الدراسة على تطوير عملية الرقابة والبحث في الاتجاهات المعاصرة في هذا المجال بغرض زيادة كفاءة الأداء المالي والمحاسبي ، نجد أن الدراسة هدفت إلى تحقيق الاتي :

1. التعرف على التطور الذي حدث في عملية الرقابة الداخلية .
2. عرض اهم الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية .
3. معرفة أثر تكنولوجيا المعلومات على الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات القطاع العام بالسودان .
4. معرفة اثر حوكمة الرقابة الداخلية في زيادة كفاءة الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات القطاع العام بالسودان .
5. تحديد أثر الرقابة الإستراتيجية علي كفاءة الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات القطاع العام .
6. التعرف على أثر الكفاءة الإدارية على الأداء المالي والمحاسبي للرقابة الداخلية في مؤسسات القطاع العام .

## فرضيات الدراسة :

### الفرضية الرئيسية الأولى :

توجد علاقة ايجابية بين الاتجاهات المعاصرة لرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي .  
وتشمل الفرضيات الفرعية الآتية :

1. توجد علاقة ايجابية بين تكنولوجيا المعلومات وكفاءة الأداء المالي .
2. توجد علاقة ايجابية لحوكمة الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي .
3. توجد علاقة ايجابية بين الرقابة الاستراتيجية وكفاءة الأداء المالي .
4. توجد علاقة ايجابية بين الكفاءة الادارية وكفاءة الأداء المالي .

### الفرضية الرئيسية الثانية :

توجد علاقة ايجابية بين الاتجاهات المعاصرة لرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المحاسبي .  
وتشمل الفرضيات الفرعية الآتية :

1. توجد علاقة ايجابية بين تكنولوجيا المعلومات وكفاءة الأداء المحاسبي .
2. توجد علاقة ايجابية بين حوكمة الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المحاسبي .
3. توجد علاقة ايجابية بين الرقابة الاستراتيجية وكفاءة الأداء المحاسبي .
4. توجد علاقة ايجابية بين الكفاءة الادارية وكفاءة الأداء المحاسبي .

### التعريفات الاجرائية :

**الرقابة الداخلية :** هي واحدة من أهم وظائف الادارة التي تحقق العديد من النتائج المرتبطة بالاهداف والتطور والاستمرار والنمو وتحقيق الاهداف المخططة من خال الموارد والامكانيات المتاحة .

#### 1. الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية :

تطورت الرقابة الداخلية عبر تاريخها تبعاً لتطور الحقول المستخدمة فيها وفي الونة الاخيرة انتشر استخدام الحاسوب في جميع المستويات الادارية واصبحت تكنولوجيا المعلومات هي الاستخدام الاغلب فيها لاسباب عدة اهمها ما يتعلق بالتكلفة والزمن ولذلك كان الاتجاه للرقابة الاستراتيجية وتحقيق الرقابة وادارة الرقابة الداخلية في ظل المخاطر من خلال جودة الاصول وكفاءة الادارة .

#### 2. كفاءة الأداء المالي :

تعمل المؤسسات على تحسين الأداء المالي وتحقيق الكفاءة المالية عبر القيمة والمردودية وتحقيق النمو والربحية والتوازن المالي وتوفير السيولة المناسبة في وقتها .

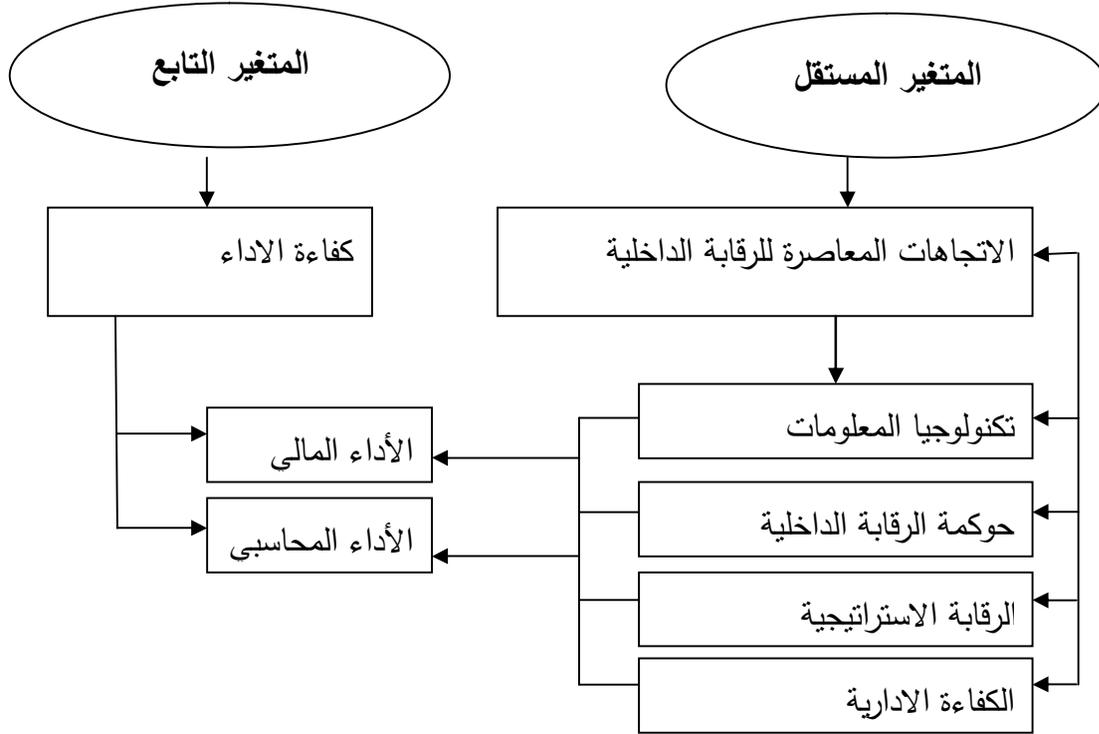
#### 3. كفاءة الأداء المحاسبي :

تهتم المؤسسات بالأداء المحاسبي لعلاقته المباشرة بالادارة وتحقيق اهدافها عبر استخدام نموذج يجمع جميع انواع المحاسبة ويشمل تفاصيلها المختلفة المتعلقة بالاسس والمبادئ المحاسبية واستخدامها في احسن صورة لتحقيق الكفاءة المحاسبية المنشودة .

نموذج الدراسة :

شكل رقم (أ)

نموذج الدراسة



المصدر : إعداد الباحث ، 2017 م .

### منهج الدراسة :

لتحقيق اهداف الدراسة اعتمد الباحث على عدة مناهج بحثية بما يتوافق مع دراسته وهي :

1. المنهج الاستنباطي : تم استخدامه فيما يتعلق بصياغة الفروض موضع التساؤلات المتعلقة بمشكلة البحث .
2. المنهج الاستقرائي : وتم استخدام هذا المنهج لاختبار مدى صحة فروض البحث.
3. المنهج التاريخي : تم استخدامه لعرض التطور التاريخي لعملية الرقابة الداخلية والفكر المالي والمحاسبي .
4. المنهج الوصفي التحليل : تم استخدامه في الدراسة الميدانية في تحليل الاجابات التي وضعت للاستئلة .

### حدود الدراسة :

1. الحدود المكانية : وزارة الداخلية السودانية .
2. الحدود البشرية : تشمل الاكاديميين من اساتذة ودارسين في الجامعات السودانية والعاملين في العمل المالي والمراجعين الداخليين بوزارة الداخلية السودانية.
3. الحدود الزمانية : فترة الدراسة 2017م .

## مصادر جمع البيانات :

1. المصادر الأولية : الاستبانة .
2. المصادر الثانوي : الكتب والرسائل الجامعية والمجلات والدوريات والمنشورات العلمية والانترنت .

## هيكل الدراسة :

تم تقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة واربعة فصول ، حيث اشتملت المقدمة على الاطار المنهجي والدراسات السابقة . اما الفصل الأول تناول الرقابة الداخلية من خلال المبحث الأول مفاهيم الرقابة الداخلية، المبحث الثاني تقييم كفاءة الرقابة الداخلية وتقريرها، المبحث الثالث الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية. اما الفصل الثاني تناول الأداء المالي من خلال المبحث الأول مفاهيم الأداء المالي، المبحث الثاني انواع الأداء المالي واهميته، المبحث الثالث الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي. وتناول الفصل الثالث الأداء المحاسبي من خلال المبحث الاول مفاهيم الأداء المحاسبي، المبحث الثاني تقييم الأداء المحاسبي، المبحث الثالث الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المحاسبي . كما تناول الفصل الرابع الدراسة الميدانية من خلال المبحث الأول نبذة تعريفية عن وزارة الداخلية، المبحث الثاني اجراءات الدراسة الميدانية، المبحث الثالث تحليل البيانات واختبار الفرضيات . ثم الخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات .

## ثانياً الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات التي تحدثت عن الرقابة الداخلية في كافة الإتجاهات المتمثلة في الطرق والوسائل والمنهج والإستخدامات وبالرغم من وجود دراسات تحدثت عن المفاهيم الحديثة للرقابة الداخلية إلا أنها قليلة ولم تغطي التطور المتسارع في التطبيقات الحديثة المستخدمة في الجانب المالي والمحاسبي لا سيما في مؤسسات القطاع العام، ومن خلال ذلك يعرض الباحث فيما يلي بعض الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع دراسته وفيما يلي عرض بعض هذه الدراسات:

### 1. دراسة: د. جورج دانيال غالي، 1998م<sup>(1)</sup>

ظهرت أهمية الدراسة في كيفية تقييم نظم الرقابة الداخلية نظراً للحاجة المتزايدة للتقارير المالية، وتزايد حالات إعداد التقارير المالية الإحتيالية والإدعاء بفشل المراجعة الداخلية، ذلك زاد الإهتمام بإعداد تقارير الإدارة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية والإضطلاع المتزايد لأداء مهامها كاملة، ومعالجة المعوقات المتعلقة بتقييمها وإعداد التقارير عن فعاليتها ودراسة تأثيرات ذلك على ممارسة مهنة المراجعة. هدفت الدراسة إلي التعرف على تطور نظم الرقابة الداخلية في بعض الدول المتقدمة تحديد عقبات إعداد تقارير الرقابة الداخلية والتأثيرات المترتبة عليها، وإستطلاع واقع التطبيق العملي بخصوص إعداد تقارير الإدارة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية، تمثلت مشكلة الدراسة في وجود صعوبات تتعلق بتقييم نظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها للأغراض المختلفة، في ظل إسهام المنظمات المهنية في الدول المتقدمة (كندا، أستراليا، وبريطانيا) في معالجة عملية تقييم فعالية الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عنها، بالإستناد علي القوانين والتعريفات والإيضاحات الصادرة من المنظمات المهنية المختصة، خاصة وأن تقرير الإدارة الذي يحقق سلامة عملية تقييم نظم الرقابة الداخلية ويؤكد فعاليتها يؤثر على مهنة المراجعة. إستخدمت الدراسة القوانين الصادرة من المنظمات المهنية. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، وجود صيغ مختلفة لإعداد التقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، منها التقرير الذي يشتمل على أهم تفاصيل نظم الرقابة الداخلية، والإفصاح عن المعلومات الهامة المتعلقة بمسؤولية إعداد التقرير والمجال الذي شمله ومسؤولية التوقيع عليه. أوصت الدراسة بضرورة إلزام المنشآت بإعداد تقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية، وضرورة إصدار المنظمات المهنية لإرشادات واضحة بخصوص إعداد هذه التقارير، وأن يتضمن تقرير الإدارة الصعوبات التي واجهت إعداد التقرير، وأن يفحص المراجعين الداخليين نظم الرقابة الداخلية وعليهم إعداد تقارير عن فعاليتها .

يظهر للباحث بأن هذه الدراسة تناولت طرق إعداد التقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية، من حيث المضمون والمحتوي والمسؤولية، وتحديد المشاكل التي تتسبب في صعوبة وتعثر إعداد

(1) د. جورج دانيال غالي، إعداد التقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية المشكلات والتأثيرات، (القاهرة : المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثالث، يوليو، 1998م).

التقارير، بينما دراستي شملت جميع خطوات ومراحل الرقابة الداخلية خاصة مرحلة إعداد التقارير عن فعاليتها لأهميتها في عملية الرقابة وإتخاذ القرار .

## 2. دراسة: د. فاروق احمد أحمد حسن، 1999م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد المدى الذي تقوم به المراجعة الخارجية في عملية مراجعة هيكل الرقابة الداخلية بالوحدة الإقتصادية لضمان تحقيق أهدافها، ذلك بالإعتماد علي التقارير المعدة داخليا بواسطة الإدارة والمراجعة الداخلية. ظهرت أهمية الدراسة في حاجة الجهات الخارجية إلي تقرير مستقل للتعبير عن مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية. هدفت الدراسة إلي التعرف علي المفاهيم المعاصرة المتعلقة بهيكل الرقابة الداخلية وبحث مدى كفاءة معايير المراجعة القائمة. إستخدمت الدراسة المنهج الإستنباطي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن محتويات القوائم المالية تعبر عن كفاءة وفعالية الأداء الرقابي الفعلي لهيكل الرقابة الداخلية، وتقرير المراجع الخارجي عن الرقابة الداخلية لا يمثل فحص مباشر لنظام الرقابة الداخلية. أوصت الدراسة بأن تتبنى الهيئات العلمية والمهنية المختصة مهمة إصدار الصلاحيات لقيام المراجع الخارجي بإصدار تقرير محايد مستقل عن الرقابة الداخلية وضرورة تواصل البحث العلمي في مجال الرقابة الداخلية.

يظهر للباحث أن هذه الدراسة تناولت أهمية دور المراجع الخارجي في فحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وإعداد تقارير الرقابة الداخلية التي تفيد الجهات الخارجية، للتعرف علي حقيقة الرقابة الداخلية بالوحدة أو المنشأة المعنية، بينما دراستي تتناول طرق تحسين الأداء الإداري من خلال عملية الرقابة الداخلية.

## 3. دراسة: David M. Walker, 1999<sup>(2)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تحقيق المسؤولية الإجتماعية أصبح غاية تهدف إليها جميع الدول تجاه شعوبها، مع ملاحظة القصور الواضح في مجالات المسؤولية الإجتماعية عن إلتزاماتها، وسعي الدول للوفاء بهذه الإلتزامات. هدفت الدراسة إلي وضع نظام للرقابة الداخلية يساعد في تحقيق المسؤولية الإجتماعية في الأجهزة الحكومية، لبحث وتحديد نقاط القوة والضعف فيها، والتقرير عنها. ظهرت أهمية الدراسة في الدور الكبير والهام الذي تلعبه الرقابة الداخلية في المحافظة علي الجوانب الإجتماعية في الأجهزة والمصالح الحكومية، خاصة وأن المسؤولية الإجتماعية من الجوانب الهامة لتأثيرها المباشر علي الجوانب الإقتصادية الأخرى، يتضح ذلك من خلال إتجاه جميع الدول لاسيما المتقدمة منها لتحقيق المسؤولية الإجتماعية في دولها، سعيا للوصول لإرضاء الشعوب وتمييتها. إستخدمت الدراسة المنهج الإستنباطي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن نظام الرقابة

(1) د. فاروق احمد أحمد حسن ، التقرير عن الرقابة الداخلية للجهات الخارجية ( القاهرة: جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد رقم 13، العدد الأول، يونيو، 1999م) .

(2) www.Yahoo.net.com, , David M.Walker, Standards For Internal Control In the Fedrl Government ,1999.

الداخلية يمكن تصميمه لتحقيق المسؤولية الاجتماعية والمساهمة في إرساء دعائمها بما يضمن سلامتها ويحقق رضا الشعوب عن الأداء في الدولة، وأن الرقابة الداخلية يمكن أن تلعب دوراً هاماً في مساعدة الأجهزة الحكومية في تحقيق ذلك. أوصت الدراسة بضرورة إجراء التحقق المادي والمراجعة المتعاقبة بشكل منتظم، وضرورة التركيز على تصميم نظام للرقابة الداخلية في الأجهزة الحكومية يتلائم مع تحقيق المسؤولية الاجتماعية .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت المسؤولية الاجتماعية في مصالح وأجهزة الدولة وسبل تحقيقها واعتمدت نظام الرقابة الداخلية كمدخل لتحقيق هذه المسؤولية، بينما دراستي تستفيد من مقومات الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء الإداري.

#### 4. دراسة: د. سوسن عبد الفتاح محمد أبو الجود، 2000م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في تطلع جميع الشركات لتحقيق حوسبة الأنظمة الخاصة بها، ذلك بتطبيق الأنظمة الإلكترونية في جميع النواحي العملية، هذا أدى إلى إضافة عبء إضافي على نظام الرقابة الداخلية عند التغيير إلى النظام الإلكتروني، ويحتم تعديل نظام الرقابة الداخلية القائم ليواكب هذا التطور. هدفت الدراسة إلى تصميم إجراءات رقابة داخلية إلكترونية تتلائم مع التطورات الحديثة لتكنولوجيا المعلومات، وتحمي المنشأة وبياناتها المهمة من الإختراقات الداخلية والخارجية، وتعديل إجراءات الرقابة الداخلية التقليدية واليدوية إلى إجراءات الرقابة الإلكترونية وتطبيق مفهوم الأمن الإلكتروني. استخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، عند إختيار نظم المعلومات الإلكترونية من الضروري تصميم نظام رقابة داخلية جديد يلائم هذه الأنظمة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية. أوصت الدراسة بضرورة تعديل إجراءات الرقابة الداخلية الإلكترونية بصفة دورية تبعاً لتطورات تكنولوجيا المعلومات.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت التطور المتسارع في الأنظمة الإلكترونية، خاصة وأن العديد من الشركات تستخدم التقنيات الحديثة في مجال عملها، مما يستوجب التحديث المستمر لإجراءات الرقابة الداخلية بما يتلائم مع هذه الأنظمة ومتطلباتها. بينما دراستي تتناول كيفية تطبيق الرقابة الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني وتحقيق أهدافها .

#### 5. دراسة: Santa Barbara, 2000<sup>(2)</sup>

هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين المحاسبين والرقابة الداخلية ، وحددت مجالات تستند عليها الرقابة الداخلية لأجل تحقيق الأهداف الكلية للنشاط. ظهرت أهمية الدراسة في تحديد المسؤوليات والفصل بينها وبين التفويض والموافقة واعتبرت أن كل فرد داخل المنظمة مسئولاً عن المحافظة على

(1) د. سوسن عبد الفتاح محمد أبو الجود، إجراءات الرقابة الداخلية للشركات في ظل التطورات الكبيرة، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، بني سويف، المجلد العاشر ، العدد الأول، مارس، 2000م).

(2) Santa Barbara, Accountability and Internal Control Policy, Accountability Services and Controls, 2000.

الأصول الثابتة والمتداولة عن طريق إتباع السياسات الموضوعية ومزاولة الممارسات السليمة. تمثلت مشكلة الدراسة في قصور دور المحاسبين في ممارسة عملية الرقابة الداخلية، ذلك أوجد صعوبة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية. إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن دور السلطات المخولة ما هو إلا واحدة من الأدوات لإنجاز الأهداف، وأن للمحاسبين دور كبير في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية لوجود العلاقة التنفيذية المباشرة مع الجانب المالي. أوصت الدراسة بالإستعانة بالمحاسبين بصفة أساسية في تنفيذ عملية الرقابة الداخلية . يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت العلاقة بين سياسات الرقابة الداخلية والمحاسبين، لمعرفة دور المحاسبين في عملية الرقابة الداخلية والتعرف علي طرق القيام بعملية الرقابة الداخلية، بينما دراستي تتناول دور الرقابة الداخلية في تحقيق الأهداف الإدارية .

#### 6. دراسة: International Control Standards Committee, 2001 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الكثير من المنظمات الحكومية تتجاهل أو تهمل نظام الرقابة الداخلية، مما أدى إلى فشل هذه المنظمات في الوصول إلى أهدافها. هدفت الدراسة إلى تحليل مفهوم الرقابة الداخلية في المنظمات الحكومية، للتأكد من أن الأهداف الإدارية المخططة يجري تحقيقها، وأن المنظمات الحكومية تطبق التمسك بالقوانين واللوائح والموجهات الإدارية لحماية الموارد ضد مخاطر السرقة، التلغ، والغش. ظهرت أهمية الدراسة في أن تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المنظمات الحكومية يساعدها في توفير المنتجات من السلع والخدمات التي تعمل عليها هذه المنظمات وتكون ذات جودة تتماشى مع رسالة هذه المنظمات الحكومية. إستخدمت الدراسة المنهج الأستنباطي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتماشى مع أهداف المنظمات الحكومية يسهل العملية الإدارية وتحقيق الأهداف ، وأن علي الإدارة متابعة تطبيق النظام الرقابي الذي تم تصميمه. أوصت الدراسة بأن يدرك المديرون بالمنظمة أهمية إنشاء رقابة داخلية والمحافظة عليها ودعمها .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت دور الرقابة الداخلية في المنظمات الحكومية وتطبيقها بما يمكنها من تحقيق أهدافها ، بينما دراستي تتناول دور الرقابة الداخلية في جميع الوحدات الإقتصادية كأداة لتحقيق الأهداف الإدارية .

#### 7. دراسة: د. ضياء حامد الدباغ، د. محمد عمر زيدان، 2002م (2)

هدفت الدراسة إلى الحد من السلوك المنحرف الذي يترتب عليه إرتكاب مخالفات ضد القوانين لتحقيق أهداف خاصة وهو ما يعرف بالفساد الإداري، وتحديد أنواعه وأسبابه وأثره على الكفاءة والإستقرار والنمو الإقتصادي وطرق علاجه، وإستخدام أنظمة الرقابة الداخلية في عدم إتاحة الفرصة

(1) Internal control: Providing a Foundation for Accountability in Government , International Control Standards Committee, 2001.

(2) د. ضياء حامد الدباغ ، د. محمد عمر زيدان، دور نظم الرقابة الداخلية في الحد من الفساد الإداري، ( بيروت : المؤتمر العربي الثالث في الإدارة القيادة الإبداعية ، أكتوبر، 2002م).

لنفشي ظاهرة الفساد الإداري وحصره في أضيق نطاق. ظهرت أهمية الدراسة في دور الرقابة الداخلية بأنواعها المحاسبية والإدارية وعناصرها المختلفة في الحد من ظاهرة الفساد الإداري. تمثلت مشكلة الدراسة في إنتشار الفساد الإداري وآثاره الضارة علي الإقتصاد, وعجز نظام الرقابة الداخلية في الحد من هذه الظاهرة وتقليل آثارها. إستخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها, أن الفساد الإداري هو سلوك منحرف يؤدي إلى عدم تحقيق الإدارة لأهدافها, وتصل خطورة هذا الفساد عند نقطة إنعدام الخدمات المقدمة للمواطن, وأن يفعل نظام الرقابة الداخلية للحد من الفساد الإداري وآثاره المترتبة عليه. أوصت الدراسة بتشديد العقوبات ومضاعفتها لمن يثبت تورطه في أي من العمليات التي تتسبب في فساد إداري .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت أسباب وأنواع وآثار الفساد الإداري, وركزت على تفعيل نظام الرقابة الداخلية وإستخدامه للحد من مثل هذه الظاهرة, ومعرفة الدور الذي يمكن أن تلعبه نظم الرقابة الداخلية في ذلك, ودراستي شملت دور الرقابة الداخلية في تطوير الأداء الإداري, والإرتقاء به لتحقيق الأهداف بأنواعها المختلفة وإكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات بالتركيز علي محاربة الفساد بجميع أنواعه لأنه آفة كل نجاح.

#### 8 . دراسة: جاسر عبد الرازق اليعقوب الجسور, 2002م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في نقص أو غياب الوصف الوظيفي في أغلب المنشآت والمنظمات بالأردن مما ينعكس سلباً علي بقية الأدوار الإدارية من تخطيط ورقابة وكذلك يؤثر قي علي تحقيق الأهداف. هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين الوصف الوظيفي والأداء الإداري ومعرفة طبيعة الترابط بين الوصف الوظيفي وعمليات تخطيط الموارد البشرية. ظهرت أهمية الدراسة في معالجة العقبات المعقدة التي تعاني منها المنظمات والمنشآت الأردنية, ووضع الحلول لها من خلال الربط بين مكونات الوصف الوظيفي وعمليات تخطيط الموارد البشرية. إستخدمت الدراسة إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها, أن غياب الوصف الوظيفي في القطاعين الخاص والعام أدى إلى قصور في التدريب وسياسات التزقي وأثرت كذلك في عملية إتخاذ القرارات وتخطيط الموارد البشرية. أوصت لלוاسة بالإهتمام بالوصف الوظيفي وإنشء وحدات متخصصة لهذا الغرض والإستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت الوصف الوظيفي ودوره في الإرتقاء بالأداء الإداري, كما أن التحديد الدقيق للمسؤوليات وتخطيط الموارد البشرية, هو أحد الأعمدة التي يقوم عليها تحسين الأداء الإداري, بينما دراستي إستخدمت الوصف الوظيفي وتحديد المسؤوليات كأدوات لتحقيق الرقابة الداخلية للنهوض بالأداء الإداري .

(1) جاسر عبد الرازق اليعقوب النسور, أثر الوصف الوظيفي علي التخطيط الإداري وتقويم الأداء لتنمية الموارد البشرية, رسالة ماجستير غير منشورة, جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, كلية الدراسات العليا , 2002م .

## 9. دراسة: حسني عابدين محمد عابدين, 2002م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود عقبات وصعوبات إدارية تواجه بلدة غزة في بناء أجهزة للرقابة الداخلية تتمثل في قلة التمويل وندرة العناصر البشرية المؤهلة للقيام بالعملية الرقابية , ويرجع الإهتمام بالرقابة الداخلية لدورها الكبير الذي تقوم به في الجهات الحكومية , لتحقيق الدولة أهدافها بالكفاءة الفعالية المرجوة. هدفت الدراسة إلي تقييم كفاءة وفاعلية أجهزة الرقابة الداخلية في بلدية غزة لتحديد نقاط الضعف والقوة في الإجراءات والسياسات المطبقة والإتجاه لمعالجة مكامن الضعف. إهتمت الدراسة بالعمل علي تأسيس أجهزة الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية ودعمها وتفعيلها وتطويرها بليتمار للإستفادة منها في إتخاذ القرارات الإدارية. إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي, ودراسة الحالة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها, أن جهاز الرقابة الداخلية ببلدة غزة يتمتع بالإستقلالية والحياد, وأن نطاق الذين يعملون بجهاز الرقابة الداخلية يتسع ليشمل النواحي المالية والإدارية. أوصلت الدراسة بأن يكون هناك تخطيطاً شاملاً لكافة المهام الخاصة بأجهزة الرقابة الداخلية لتغطية جميع الأنشطة بصورة جيدة وفعالة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت طرق تقييم فاعلية أجهزة الرقابة الداخلية, وكيفية تذليل العقبات التي تعيق الرقابة الداخلية من خلال بحث مصادر التمويل وتأهيل العاملين وتدريبهم للقيام بعملية الرقابة وفق ما تم التخطيط له, بينما دراستي تتناول مضمون الرقابة بما يكفل تحقيق تطلعات وأهداف الإدارة .

## 10. دراسة: عبد الرحمن الزين النور, 2003م<sup>(2)</sup>

هدفت الدراسة إلي بيان مفهوم الأداء وتوضيح علاقته بالعمل الإداري, وتقويمه وتحديد المعايير المستخدمة في عملية تقييمه بالشركات السودانية بإعتباره تقييم لنشاطها, ومؤشر لمدى تحقيق الإدارة لأهدافها وجزءاً هاماً من عملية الرقابة, ذلك بمقارنة النتائج التي تحققت بالأهداف المخططة. تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود دور للرقابة الإدارية في الشركات السودانية وذلك لتعدد الأجهزة داخل الوحدة وتداخل إختصاصاتها, إضافة إلي الممارسات الخاطئة لبعض المسؤولين, مما أدى إلي إعاقة الأداء في الشركات الحكومية. ظهرت أهمية الدراسة في أن تقويم الأداء يؤدي إلي تحسين العمل وتنمية القدرات المادية والبشرية وإيجاد علاقة بين الخبرة والأداء في الشركة, وبين الأداء والمقدرة المالية إستخدمت الدراسة المنهج التطبيقي وإستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها, أن مفهوم تقويم الأداء تطور تبعاً للتطور الإقتصادي العالمي, وأن

(1) حسني عابدين محمد عابدين, تقييم فاعلية وكفاءة أجهزة الرقابة الداخلية ببلدة غزة خلال الفترة من 1995 – 2000م, رسالة ماجستير غير منشورة, جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, كلية الدراسات العليا, 2002م.

(2) دراسة عبد الرحمن الزين النور, تقويم الأداء وأثره على تحسين كفاءة العمليات في الشركات, رسالة ماجستير غير منشورة, جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, كلية الدراسات العليا, 2003م.

الموارد البشرية تلعب دوراً كبيراً في رفع مستوى الأداء بالشركات، وأن الرقابة الإدارية تؤثر على مستوى الأداء. أوصت الدراسة بتفعيل دور تقويم الأداء بالشركات لتحقيق الكفاءة في العمليات . يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت كيفية الوصول لكفاءة العمليات من خلال تقويم الأداء بإعتباره مؤشر من مؤشرات تحقيق الأهداف ومكماً لعمليات الرقابة الداخلية، بينما دراستي تتناول كل مايلي الرقابة الداخلية واستخدامها للوصول إلى تحقيق فعالية الأداء الإداري.

#### 11. دراسة: Lilja Steinhors Dottir , 2003 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن النظام المصرفي العالمي يتغير ويتطور باستمرار، وعدم مواكبة الإجراءات المتبعة ببنك آيسلندا المركزي لهذا التطور. إهتمت الدراسة بالمراجعة الداخلية لتوضيح أثر التغيرات العالمية في النظام المصرفي العالمي على التنظيم والإجراءات بالبنك. هدفت الدراسة إلى التعرف على العناصر الأساسية للرقابة الداخلية وكيفية استخدام المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية للبحث على التغيير والتجديد الإستراتيجي. هدفت الدراسة إلى التعرف على آخر التطورات في مجال العمل المصرفي وما يتطلبه من تعديل في إجراءات الرقابة الداخلية. استخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج التطبيقي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن الرقابة الداخلية تعتبر أحد أهم العناصر في إدارة الشركات، وأن المراجعة الداخلية تضيف قيمة للمنظمة من خلال تقييم النظم الرقابية، بتضمين ذلك في تقاريرها المقدمة لمجلس الإدارة لقياس صحة العمل التنظيمي، أوصت الدراسة بتفعيل دور المراجعة الداخلية لتطوير طريقة الإجراءات لمواكبة التطور العالمي .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت دور المراجعة الداخلية لتطوير الإجراءات الرقابية وتوضيح مشاكل الرقابة في المصارف في ظل التطور المستمر، بينما دراستي إهتمت بنظام الرقابة الداخلية لمواكبة النظام العالمي في شتي المجالات خاصة الإدارية، وتجديد إجراءات الرقابة الداخلية باستمرار لتحقيق أهداف الرقابة نفسها أولاً ثم بقية الأهداف الأخرى .

#### 12. دراسة إبراهيم محمد كمال بدر، 2004م (2)

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر الرقابة الداخلية في القطاع المصرفي في السودان علي زيادة فعالية الكفاءة التشغيلية، وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم لمعرفة ما يقوم به في تحقيق أهداف الرقابة، وتوضيح علاقة الرقابة الداخلية بكفاءة التشغيل. ظهرت أهمية الدراسة في التعرف على نظم الرقابة الداخلية المطبقة في المصارف السودانية وعلاقتها بالمراجعة وبيئة الكمبيوتر. تمثلت مشكلة الدراسة في أن نظام الرقابة الداخلية لا يطبق بالكفاءة اللازمة وفق ما ورد بالخطط في المصارف السودانية، مما أدى إلى فقدان الثقة في نتائج أعمال هذه المصارف. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن سلامة

(1) Lilja Steinhors Dottir, Internal control and Collusion, U.S.A. University of Texas, 2006.

(2) إبراهيم محمد كمال بدر، أثر الرقابة الداخلية في تفعيل الكفاءة التشغيلية في القطاع المصرفي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا ، 2004م.

المركز المالي في المصارف مستمد من سلامة نظام الرقابة الداخلية فيها، وأن الرقابة الداخلية هي أساس تحديد نطاق عمل المراجع الخارجي. أوصت الدراسة بتفعيل دور المراجع الداخلي، والعمل بمبدأ الشفافية المستدامة عند إتخاذ القرارات، وتأهيل لعنصر البشري مهنيًا وأخلاقياً .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت مفهوم الرقابة الداخلية لرفع كفاءة التشغيل في المصارف، وكيفية تطبيق الرقابة الداخلية وفق ما خطط له، بينما دراستي تتناول كيفية تطبيق وتفعيل الرقابة الداخلية في جميع المجالات الإدارية للوصول لنتائج النشاط، وتختلف عنها في دراسة الحالة .

### 13. دراسة: ممدوح موسى الحسن العوران، 2004م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد النفقات والإيرادات الواردة لدولة الأردن في موازنات المؤسسات العامة أو في الموازنة العامة للدولة، حيث ظهرت الحاجة إلي رقابة الأداء أو ما يطلق عليه رقابة مردود الإنفاق. إهتمت الدراسة بتوضيح التعديلات اللازمة للديوان المحاسبي الأردني الرقابي للانتقال من التدقيق السابق إلي التدقيق اللاحق. هدفت الدراسة إلي معرفة إتجاهات وميول مدقي الحسابات بالديوان المحاسبي الأردني في ممارسة رقابة الأداء وبيان دورها في التدقيق والرقابة، وفي مبادئ الأسس العلمية والعملية التي تتطلبها، وأن الديوان المحاسبي الأردني يجب أن تتوفر لديه أدلة ومعايير رقابية لممارسة رقابة الأداء. ظهرت أهمية الدراسة في تحليل رقابة الأداء في الإتجاهين العلمي والعملية إستخدمت الدراسة المنهج التاريخي وإستمارة الإستبانة والمنهج التطبيقي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن ممارسة رقابة الأداء تحتاج لأسس ومبادئ علمية، وأن الدورات التدريبية المتعلقة برقابة الأداء تلعب دوراً هاماً في زيادة المعرفة لدى ممارس مهنة الرقابة. أوصت الدراسة بعمل دليل لممارسة عملية رقابة الأداء يبين طريقة الإجراءات والأساليب التي يجب إستخدامها في ذلك .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت دور رقابة الأداء في التدقيق في عمليات النفقات والإيرادات الخاصة بالدولة، بينما دراستي تتناول كيفية تفعيل الأدوات الرقابية المتاحة للرقابة الداخلية للإرتقاء بالأداء الإداري وإختلفت عنها في دراسة الحالة .

### 14. دراسة: د. صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويري، 2005م<sup>(2)</sup>

ظهرت أهمية الدراسة في توسع دائرة الفساد بأنواعه المختلفة المتمثلة في تعارض المصالح والرشوة والمنح والهدايا غير القانونية لإبتزاز المالي وإساءة إستخدام السلطة العامة والإثراء غير المشروع في الوحدات الحكومية والذي ترجع أسبابه إلي ضعف أجهزة الرقابة الداخلية وعدم تطبيق القوانين أو مخالفتها، مما زاد الإهتمام العالمي بظاهرة الفساد، والذي ينتشر في الدول النامية ويؤثر علي الإقتصاد القومي حيث تلحق الممارسات الفاسدة الضرر بالمواطنين وحقوقهم وتؤدي إلي فقدان الخدمات العامة أحياناً. تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد حدة الممارسات الفاسدة في الوحدات الإدارية

(1) ممدوح موسى حسن العوران، رقابة الأداء المنظور العلمي والعملية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2004م.

(2) د. صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويري، مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية، ( القاهرة : المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الرابع، أكتوبر 2005م).

الحكومية، بالرغم من محاولتها الحد من هذه الظواهر والتي غالباً ما يتسبب فيها ضعف نظام الرقابة الداخلية. هدفت الدراسة إلى وضع مفهوم محدد للفساد في الوحدات الإدارية الحكومية مع دراسة وتحليل جميع أنواعه، وبيان وتفسير الأسباب والدوافع التي أدت إليه، وتطوير نظم الرقابة الداخلية لرفع كفاءتها وزيادة فعاليتها وتدعيمها للحد من الفساد فيها. إستخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج المعياري. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن الفساد ظاهرة عالمية ويمارس على نطاق واسع في الدول النامية، ويرجع السبب الرئيسي في ذلك إلى قصور نظم الرقابة الداخلية. أوصت الدراسة بضرورة أن يتضمن نظام الرقابة الداخلية ميثاق للأخلاق والمحافظة عليه والإلتزام به وتدعيمه بإستمرار، وضرورة الحد من الصلاحيات الواسعة لبعض المسؤولين، وتجريم الفساد بجميع أنواعه .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت ظاهرة الفساد في الوحدات الحكومية، أسبابه وأنواعه وآثاره على النشاط والإقتصاد وطرق معالجته واستندت على الرقابة الداخلية في مكافحة هذه الظاهرة الخطيرة، لتحقيق التنمية وتوزيع السلع والخدمات في الدولة، بينما دراستي تعتبر الرقابة الداخلية أساس تحقيق الأهداف الإدارية متضمنة محاربة الفساد.

#### 15. دراسة: د. عطية صلاح سلطان، 2005م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في نقشي ظاهرة غسيل الأموال بسبب ضعف أجهزة الرقابة الداخلية وعدم مواكبتها للتطور التكنولوجي الذي تظهر سلبياته متتابعة في ظل التحول الكبير في العمل من اليدوي إلى الإلكتروني. ظهرت أهمية الدراسة في التعرف على كيفية ممارسة عملية غسيل الأموال ورفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية للحد منها. هدفت الدراسة لمعرفة آثار عملية غسيل الأموال الإقتصادية، وكيفية إكتشاف ذلك من خلال الطرق والوسائل والأنشطة والمراحل المتبعة لإتمام عملية غسيل الأموال، وتحديد الآليات التي يتم بها مكافحة عملية غسيل الأموال، ودعم هيكل الرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي للحد من هذه الظاهرة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يساهم في إكتشاف بعض عمليات غسيل الأموال. أوصت الدراسة بضرورة تجريم غسيل الأموال عبر القانون، ومراقبة النقد عبر الحدود وخاصة التحويلات الإلكترونية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة أوضحت خطورة عمليات غسيل الأموال وآثارها الإقتصادية والسياسية، وتضمنت وضع إطار لرفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية للحد من هذه الظاهرة ومنعها من الإنتشار، بينما دراستي تناولت دور الرقابة الداخلية في إكتشاف الإنحرافات والظواهر غير العادية التي تحدث أثناء مرحلة التنفيذ وتؤثر على سير النشاط وكيفية معالجتها .

(1) د. عطية صلاح سلطان، إطار مقترح لرفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الأموال العامة للحد من ظاهرة غسيل الأموال، (دمشق: ملتقى إعادة هيكلة القطاع الحكومي في إطار الفكر الإداري والمحاسبي والقانوني، 25-28 يوليو، 2005م).

## 16. دراسة: T. Nagbalee Warner, 2005 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور نظام الرقابة الداخلية في البنوك الليبيرية عن القيام بالدور الرقابي الذي خطط له في عمليات التصميم الأولية للرقابة الداخلية. ظهرت أهمية الدراسة في إبراز العناصر الأساسية للرقابة الداخلية وأدواتها، والتعرف على البنيات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية والتي يؤثر عليها حجم ودرجة تعقيد عمليات المؤسسة المراد تشغيله بها. هدفت الدراسة إلى تأكيد أن أي نظام رقابة داخلية يجب أن يكون كفوفاً للإدارة بما يحقق أهدافها، ومعرفة عناصر الرقابة الداخلية المتمثلة في البيئة الرقابية وتقييم المخاطر، وتحديد الأنشطة الرقابية، والنظم المحاسبية ونظم المعلومات و الإتصال، والتقييم الذاتي. استخدمت الدراسة إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن أي إدارة يجب أن تصمم نظام الرقابة الداخلية الخاص بها بما يتوافق مع حجم ونوعية عملياتها. أوصت الدراسة بضرورة تناسب نظام الرقابة الداخلية مع حجم وأهداف النشاط الإداري. يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت كيفية تصميم نظام الرقابة الداخلية يتناسب مع طريقة الإدارة لتحقيق أهدافها، وتحديد أوجه القصور التي تظهر أثناء التنفيذ ومعالجتها، بينما دراستي تتناول دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء الإداري .

## 17. دراسة: (Internal Control and Risk Management) (2)

2005, Edward R.F Chow

هدفت الدراسة إلى التعرف على مخاطر الرقابة الداخلية وكيفية إدارة هذه المخاطر، لتأثيرها المباشر علي بقية أوجه النشاط. ظهرت أهمية الدراسة في المساهمة في توفير أساس يمكن إستخدامه لتطوير وتقييم كفاءة الرقابة الداخلية، لمساعدة الإدارة وجهاز الرقابة الداخلية علي إكتشاف مخاطر الرقابة الداخلية والعمل علي معالجتها. تمثلت مشكلة الدراسة في أن الكثيرين ممن يشغلون مناصباً ترتبط بإتخاذ القرار ليس لهم الدراية والإلمام بالوسائل الرقابية الفعالة وكيفية تطبيقها، ذلك يؤدي إلي حدوث مخاطر الرقابة الداخلية، وما يترتب عليها من إنحراف الخطط والفشل في تحقيق الأهداف بأنواعها المختلفة. استخدمت الدراسة المنهج التطبيقي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن معرفة المديرين بوسائل وأدوات الرقابة الداخلية الفعالة يجنب الإدارة مخاطر الرقابة الداخلية والتي تعتبر أساس إنهيار الوحدات الإقتصادية. أوصت الدراسة بأن يتم إدارة مخاطر الرقابة الداخلية بالطريقة التي تمكن من تفادي إنعكاساتها السلبية علي بقية النشاط .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت كيفية معرفة وتحديد الوسائل الرقابية الفعالة وطريقة تطبيقها بالنسبة للإدارة، والتعرف على مخاطر الرقابة الداخلية وتجنب الوقوع فيها والعمل على معالجتها في حينها لتجنب آثارها المستقبلية، فيما دراستي تتناول تنفيذ سياسات الرقابة الداخلية وتلافي

(1) T. Nagbalee Warner, Internal Controls A Guide For Directors and Managers of Liberian Banks, (Liberia: bank of Liberia , 2005)

(2)W.W.W. yahoo.net. (Internal Control and Risk Management ) .

الإنحرافات التي تحدث في جميع الخطط أثناء تطبيقها لتفادي مخاطر الرقابة وعدم الوصول للأهداف المخططة .

### 18. دراسة: أم سترين علي الحسن محمد خير, 2005م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في إزدياد أعباء الإدارة وعدم كفاءة الرقابة الداخلية علي توفير أدلة قاطعة بأن الأهداف المخططة يمكن التوصل إليها, مما يستلزم وجود تحليل كامل للأعمال والأنشطة, وتقييم مستمر للسياسات والنظم المعنية بمتابعة ورقابة الأداء, لتجنب التطبيق الخاطئ من بعض المدراء, للوصول للأهداف الأساسية. هدفت الدراسة إلي تقليل القيود المؤثرة علي أداء المنشآت بتذليل العقبات وتحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية إهتمت الدراسة بتشخيص القيود علي الرقابة الداخلية وإيجاد الحل لها, نسبة للتوسع المستمر في حجم المؤسسات وإفصال الإدارة عن الملكية, وتحويل المراجعة الداخلية من مراجعة تفصيلية إلي مراجعة إختبارية. إستخدمت الدراسة إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها, أن غياب مقومات الرقابة الداخلية يمثل قيداً ذا تأثير بالغ علي فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية, وأن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية يمثلان عاملان أساسيان في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية. أوصت الدراسة بضرورة زيادة إهتمام إدارة الشركات بأنظمة الرقابة الداخلية ودعمها بكفاءات بشرية ملائمة, والتركيز على جانب المراجعة الداخلية بوصفها الإدارة المقومة والمقيمة للعمليات داخل المنشأة, وتوفير الإستقلالية لها وحمايتها من أعلى سلطة في المنشأة .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت الرقابة الداخلية بوضوح ساعد في تحديد القيود علي الرقابة الداخلية, وبحث طرق معالجتها, وتوصلت إلى نتائج في ذلك, وتميزت دراستي عنها في تناول الطرق التي توصل لفعالية نظام الرقابة الداخلية والإستفادة منها في عملية تحسين الأداء الإداري .

### 19. دراسة: د. علاء فرحان طالب, 2006م<sup>(2)</sup>

إهتمت الدراسة بتعامل المنظمات مع الحاسوب بالشكل الذي يساعد على تحقيق أهدافها وتوفير المعلومات المفيدة للمستخدم والمتلقي بالقدر الذي يفي بإشباع حاجات الطرفين. تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على أثر إستخدام الحاسوب في العمل المحاسبي, ومدى ملائمة أنظمة العمل المحاسبي والتجاري في جامعة كربلاء للنظم التقنية, والتعرف علي الدور الكبير الذي تؤديه الأنظمة المحاسبية والرقابية, وأثر ذلك في تحقيق النجاح المنظمي النابع من أهمية الجامعة نفسها في خدمة المجتمع والمساهمة في حل مشكلاته. هدفت الدراسة إلى تطوير نظام الرقابة الداخلية بما يواكب إستخدام الحاسوب, وبيان أثر إستخدام الحاسوب في النظام المحاسبي والرقابة الداخلية على طبيعة عمل الجامعة, وعلى تغيير الإجراءات الرقابية ومضمونها. إستخدمت الدراسة المنهج الإستنباطي

(1) أم سترين علي الحسن محمد خير, القيود علي الرقابة الداخلية وأثرها علي فاعليتها وكفائتها في المنشآت السودانية, رسالة ماجستير غير منشورة, جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, كلية الدراسات العليا, 2005م .

(2) د. علاء فرحان طالب, أثر استخدام الحاسوب على النظام المحاسبي والرقابة الداخلية في جامعة كربلاء, ( القاهرة : ملتقى دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في تنمية الموارد, 19-23 فبراير, 2006م).

والمنهج التطبيقي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن إستخدام الحاسوب بالجامعة كان له أثره على مقومات النظام المحاسبي والنهج المحاسبي وتمثل أثره على الرقابة الداخلية في تغيير نمط الإجراءات. أوصت الدراسة بتوحيد أنظمة وقوانين إعداد المرتبات والحوافز، وضرورة إعداد البحوث لتوضيح الآثار المترتبة على التحول إلى النظم الإلكترونية وما يتطلبه من تعديلات في نظم الرقابة الداخلية .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت أهمية إستخدام الحاسوب بما يساعد في تحقيق أهداف المنظمة، وركزت على الإستخدام الأمثل للحاسوب لتفادي سلبيات وقصور النظم الآلية، ودراستي تميزت عنها بتناول الرقابة الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني لضرورة الإحتفاظ بالسجلات حتي في ظل النظام المحوسب لتحسين الأداء وتحقيق الأهداف .

## 20. دراسة: د. ماجد محمد الفراء، 2006م<sup>(1)</sup>

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة نظام الرقابة الداخلية المستخدم في وزارات السلطة الفلسطينية والوقوف على المعوقات الأساسية التي تعترض التطبيق السليم للرقابة الداخلية، وتحديد سبل ووسائل تنمية وتطوير الرقابة الداخلية. تمثلت مشكلة الدراسة في مدى توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الفلسطينية وتحديد مستوى تطبيقها. إهتمت الدراسة بالرقابة الداخلية بإعتبارها أحد دعائم الوزارات في السلطة الفلسطينية لأداء مهامها، والتعرف علي عناصر وخصائص نظام الرقابة الداخلية و المقومات الأساسية له، وأكثر الوسائل المستخدمة فيه، لتطور عملية الرقابة الداخلية من إرتباطها بالعمل المالي فقط إلي مفهوم أشمل يرتبط بكافة أوجه النشاط. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن المقومات الإدارية والمالية تمثل الحد الأدنى الذي يجب توفره لضمان وجود وتطبيق نظم رقابة داخلية جيدة، وأن يتم إيجاد وتطبيق معايير دقيقة لقياس الأداء. أوصت الدراسة بضرورة إستكمال المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية، وتقويم نظام الرقابة الداخلية بإستمرار لتحديد نواحي القصور فيه.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت العناصر و المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية والتعرف على خصائصها، وتحديد العقبات التي تؤدي إلى فشل الرقابة الداخلية ومعالجتها، وتوصلت إلى نتائج في ذلك، بينما دراستي تناولت تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية والتقارير عنه للأغراض الإدارية والتقييمية والإستخدامات الأخرى.

(1) د. ماجد محمد الفراء، نظرة على الرقابة الداخلية وآثارها في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، ( القاهرة : ندوة الرقابة المالية وتقويم أداء التنظيمات الحكومية، يونيو، 2006م).

## 21. دراسة: ناهض نمر محمد الخالدي، 2006م (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في توقف بعض المصارف في السودان عن العمل لوجود أخطاء ومخالفات جوهرية وعدم ملاءمة وفعالية نظام الرقابة الداخلية فيها. إهتمت الدراسة بالتعرف علي السبل والطرق التي تقوي نظام الرقابة الداخلية لضمان جودة المعلومات لفئات المستخدمين، خاصة في المصارف الإسلامية بإعتبارها أداة لتحقيق سلامة العمل. هدفت الدراسة إلي تحديد العوامل التي تساعد في رفع كفاءة أداء الرقابة الداخلية، وبحث سبل ووسائل تطبيقها في المصارف بما يلائم طبيعة نشاطها، إستخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج التطبيقي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن تقويم نظام الرقابة الداخلية من أولويات عمل المراجع الخارجي، وأن نظام الرقابة الداخلية الجيد يساعد علي عدم الوقوع في الأخطاء الكبيرة. أوصت الدراسة بتغيير البيئة الثقافية التي رسخها العمل المصرفي التقليدي حتى تتحول لجهود وخطط داعمه للتغيير المستمر الذي أصبح سمة العصر. يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت إقتراح إطار للرقابة الداخلية يتضمن عملية التطوير المستمر لرفع كفاءة الرقابة الداخلية بالإعتماد على عوامل الرقابة الداخلية لتحقيق دقة وسلامة جودة المعلومات المخرجة في التقارير المالية، وتميزت عنها دراستي في تناول كيفية تفعيل الرقابة الداخلية للإرتقاء بالأداء وتحقيق الأهداف .

## 22. دراسة محمد عبد الرحمن إدريس سبيل، 2006م (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم فعالية أجهزة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية وعدم مقدرتها على القيام بالمراجعة الإدارية والكشف عن الخلل والقصور الإداري. ظهرت أهمية الدراسة في تناولها الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وتحديد أثرها على تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، لتطوير الأداء الإداري وتقوية نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية. هدفت الدراسة إلى التعرف على أحدث الإتجاهات في المراجعة الداخلية، وتطوير نظام الرقابة الداخلية لإحكام الرقابة الإدارية والمالية. إستخدمت الدراسة المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية دور هام بإعتبارها أهم أقسام الرقابة الداخلية، وعدم وجود معايير أداء رقابية في الوحدات الحكومية، وأن إتباع المدخل السلوكي لمراجع الداخلي ضمان لنجاح عمليات المراجعة الداخلية وخاصة الإدارية منها كإتجاه حديث للمراجعة الداخلية، وأن قلة عدد المراجعين الداخليين وعدم التأهيل الكافي أدى إلى قصور في عملية المراجعة الداخلية وأدائها. أوصت الدراسة بدعم المراجعة الداخلية وتأهيلها للقيام بدورها، وضرورة وضع معايير أداء رقابية لتساعد في تنفيذ عملية المراجعة الإدارية.

(1) ناهض نمر محمد الخالدي، إطار مقترح لتطوير نظام الرقابة الداخلية في المصارف الإسلامية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2006م.

(2) محمد عبد الرحمن إدريس سبيل، الإتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية وأثرها على تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا ، 2006م.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية بالتركيز علي المدخل السلوكي للمراجع الداخلي، والإستفادة منه في تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، وسعت لإيجاد معايير موحدة لقياس الأداء، بينما دراستي تتناول المواكبة لما توصلت إليه أحدث التقنيات في الرقابة الداخلية لتطوير الأداء والإرتقاء به .

### 23. دراسة: 2006, Financial Reporting plan English Guide (1)

ظهرت أهمية الدراسة في أن الوصول لتعريف دقيق وواضح للرقابة الداخلية يساعد في تحقيق أهدافها، والمساهمة في ترسيخ مفهوم الرقابة المتمثل في أنها عملية لتحقيق نتيجة منشودة. هدفت الدراسة إلى توضيح طريقة إعداد التقارير المالية بواسطة جميع الجهات سواء كانت منشآت أعمال أو منظمات ربحية أو غير ربحية أو حكومية بغرض الإستخدام لمجموعة المستفيدين من هذه التقارير. تمثلت مشكلة الدراسة في أن جميع الجهات تسعى لإعداد ونشر تقارير مالية معتمدة لزيادة مصداقية وموثوقية هذه التقارير، خاصة المنشآت التي تعمل على تجميع وإستقطاب رؤس الأموال والإستثمار فيها ذلك يتطلب نظاماً فعالاً ومعتمداً للرقابة الداخلية. إستخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يظهر أثره على صدق وعدالة القوائم المالية المنشورة. أوصت الدراسة بضرورة إيجاد مفهوم موحد للرقابة الداخلية يسهل من عملية تطبيقها .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت دور الرقابة الداخلية في مدي صدق وموثوقية التقارير المالية المنشورة، بينما دراستي إهتمت بجانب تحقيق الأهداف الإدارية والتي منها سلامة التقارير المالية، ولبراز أهمية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية لما له من أثر في تحسين الأداء وتحقيق الأهداف .

### 24. دراسة: فريد محمد حسين السيد أحمد، 2007م (2)

هدفت الدراسة إلى التعرف على الصعوبات والمشاكل التي تواجه معدي الموازنات التخطيطية لتذليل العقبات، والإستفادة من إعداد هذه الموازنات في عملية الرقابة، والإستغلال الأمثل للموارد البشرية المتاحة والنادرة والمحدودة، ورفع روح الإلتزام لمن هم في موقع المسؤولية وتنمية روح الرقابة الذاتية، وتحديد الإنحرافات السالبة والموجبة الناتجة عن الأداء الفعلي، وتعزيز الإنحراف الإيجابي ومعالجة الإنحراف السلبي ومعرفة أسبابه ومنعه مستقبلاً، ظهرت أهمية الدراسة في إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للاتصال والتنسيق بين أفراد المنشأة وإستخدام المعلومات المحاسبية الجيدة التي ينتجها النظام المحاسبي عند إتباع ما جاء في طريقة الموازنة التخطيطية. تمثلت مشكلة الدراسة في مدى معرفة مدراء المدارس بالموازنات التخطيطية وصعوبات إعدادها وإستخدامها في الرقابة الداخلية وكيفية إتباع خطوات الرقابة السليمة، إستخدمت للدراسة المنهج الإستقرائي وإستمارة الإستبانة.

(1) W.W.W.yahoo.net, (Understanding Internal Control)

(2) فريد محمد حسين السيد أحمد، دور استخدام الموازنات التخطيطية في عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء لصناعة القرار، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2007م.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن الموازنة التخطيطية تعتبر أداة تخطيط ورقابة تعتمد على كفاءة العناصر المعدة لها، وتعد من أهم أدوات التخطيط، وتعتبر معيار لقياس كفاءة أداء الإدارة، وأن علي معدي الموازنات التخطيطية الإعتقاد على معلومات جيدة وموثوقة عند إعدادها. أوصت الدراسة بضرورة استخدام الأدوات التخطيطية للتخطيط والرقابة وصناعة القرارات، وضرورة استخدام الموازنات التخطيطية كأداة رقابية، وأن يتصف نظام الرقابة بالشفافية والموضوعية .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت مفهوم الموازنات التخطيطية بطريقة شاملة كأحد أهم أدوات الرقابة الداخلية، وأشارت إلى إعدادها بطريقة سليمة كأساس لنجاح عملية الرقابة الداخلية، بينما دراستي تناولت دور جميع وسائل وأدوات الرقابة الداخلية في تحقيق عملية الرقابة الداخلية، ومن هذه الأدوات الموازنات التخطيطية .

## 25. دراسة: سهير عوض قنديل، 2007م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف نظام الرقابة الداخلية في شركات التأمين وعدم كفاءته مما يؤثر على النظام المحاسبي وقدرته على إكتشاف الأخطاء، وعدم استثمار الأموال الفائضة عن الحاجة يعود بالضرر على المدخرين والإقتصاد الوطني ككل، وأن بطء الإجراءات وعدم الأمانة في التقدير يعود بالضرر على العميل. ظهرت أهمية الدراسة في إبراز أثر المعوقات التي تعترض الرقابة الداخلية علي العميل في شركات التأمين، والعمل على تفاديها، كما أن وجود الرقابة المستمر يسهل تحديد العقبات التي تواجه الرقابة والعمل بصفة عامة. هدفت الدراسة إلي بيان أهمية كفاءة الرقابة الداخلية ووضع أسس يتم من خلالها قياس هذه الكفاءة، ودراسة العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية الكفاء وخصائص جودة المعلومات المحاسبية، ومعرفة مدى إسهام نظام الرقابة الداخلية في إكتشاف الأخطاء، وتطبيق النظام المحاسبي بدقة وزيادة كفاءته. استخدمت الدراسة المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن الهيكل الإداري الواضح والوصف الدقيق للمسئوليات، وتطبيق اللوائح ومراقبة أرصدة البنك والخبز، يمنع التلاعب والغش، وأن الدورة المستندية المكتملة دليل على جودة النظام المحاسبي، وتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية من قبل ذوي الخبرة يؤدي لرفع كفاءة الأداء. أوصت الدراسة بضرورة تفعيل نظام الرقابة الداخلية واستخدامه في معالجة الأخطاء التي يتم إكتشافها، لتحسين الأداء المحاسبي.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية على النظام المحاسبي والذي ينعكس بدوره على كل النشاط، وحاولت إيجاد أسس لقياس تلك الكفاءة وتحديد مدى تأثير ذلك على النظام المحاسبي، بينما دراستي تتناول كيفية تفعيل نظام الرقابة الداخلية لتجويد الأداء وتحقيق الأهداف.

(1) سهير عوض قنديل، أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الأداء المحاسبي في شركات التأمين، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م.

## 26. دراسة: عبد المنعم جميل مصطفى، 2007م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الإستخدام المناسب للأساليب والأدوات الرقابية في أنظمة الرقابة الداخلية، وعجز بعض نظم الرقابة الداخلية عن تأدية دورها الرقابي، وتحديد أثر تطبيق معايير المحاسبة الإسلامية والدولية على القوائم المالية، وتوضيح دور البنك المركزي في إستخدام الأدوات الرقابية المناسبة لتحقيق أهداف السياسات النقدية، وتحديد درجة فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف السودانية، والصعوبات التي تواجهها. ظهرت أهمية الدراسة في خصوصية عملية الرقابة على النظام المصرفي في السودان عن بقية الأنشطة الأخرى، خاصة أن المصارف لا تتعامل في أموال ملاكها بل تتعامل في أموال الغير والتي تشكل النسبة الأكبر في موارد البنك، وتأثير النشاط المصرفي على بقية الأنشطة الإقتصادية الأخرى لكبر حجم المعاملات بالمصارف وارتفاع درجة المخاطرة فيها. هدفت الدراسة إلي التعرف على إمكانية تطبيق الأساليب والأدوات الرقابية المطبقة في المصارف العالمية على المصارف السودانية، لتحديد مدى التزامها بمتطلبات الإفصاح والتأكد من كفاءة النظام المحاسبي، والأجهزة الرقابية، وتقويم أساليب وأدوات الرقابة الداخلية في المصارف السودانية لمعرفة المعوقات التي تعترضها، تغيير نظام الرقابة الداخلية القائم بتعديل الأساليب والأدوات التقليدية المستخدمة في عملية الرقابة الداخلية في المصارف، والإتجاه لإستخدام الرقابة السابقة والمستمرة، وإستخدام الرقابة بالمخاطر والحوكمة للوفاء بمتطلبات الرقابة الداخلية، وتحقيق وقت وتكلفة العملية الرقابية من خلال العلاقة المباشرة بين إنضباط السوق وإلتزام المراجع الخارجي بمتطلبات الرقابة المصرفية الحديثة، والتنسيق المستمر بين أجهزة الرقابة المختلفة في أداء مهامها، وتوضيح دور البنك المركزي في إستخدام أساليب وأدوات رقابية قادرة على تحقيق أهداف السياسة النقدية ومدى تأثيرها على القوائم المالية. إستخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج الإستقرائي. وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها، ضرورة إستخدام الرقابة السابقة والمستمرة لمواكبة التطورات الحديثة في تقنية المعلومات والإتصالات، وضعف نظام الرقابة الداخلية الشرعية بالمصارف السودانية، وأن الكيانات المنافسة وتحقيق أهداف السياسة الكلية يمكن من إستخدام أساليب الرقابة الحديثة. أوصت الدراسة بضرورة تقويم أساليب وأدوات الرقابة الداخلية بالمصارف السودانية، وضرورة التنسيق بين الأجهزة الرقابية المختلفة، وضرورة أن يستخدم البنك المركزي أدوات وأساليب الرقابة المصرفية العالمية .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت أساليب وأدوات الرقابة الداخلية وطرق تقويمها في المصارف السودانية بطريقة أسهمت في التعرف على طبيعتها وتطويرها وربطها بالرقابة الشرعية التي تبناها البنك المركزي، والسعي لمواكبة أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المصارف العالمية، بينما

(1) عبد المنعم جميل مصطفى، تقويم أساليب وأدوات الرقابة الداخلية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م.

دراستي تناولت استخدام أدوات وأساليب الرقابة الداخلية لتقويم الرقابة وتحقيق الأهداف الرقابية والإدارية .

## 27. دراسة: هشام الدين عبد السلام محمد أحمد، 2007م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في تحليل الرقابة الداخلية في المصارف السودانية لمعرفة دورها في إكتشاف المخاطر أو التنبية بحدوثها وكيفية تلافي ذلك قبل وقوعه أو معالجته بعد وقوعه، لأن ضعف الهيكل الإداري يؤدي لضعف الرقابة الداخلية ويعيق الأداء المالي، كما أن موظفي المراجعة الداخلية والتفتيش لا يوجد ما يميزهم في القيام بواجباتهم المهنية عن بقية الموظفين، والحاجة المستمرة إلى تطوير نظام الرقابة الداخلية للوصول لمستوى الكفاءة والجودة الذي يساهم في تحقيق الأهداف. ظهرت أهمية الدراسة في دور الرقابة الداخلية في سلامة الإجراءات المالية ومعالجة وإكتشاف الأخطاء والتجاوزات، وتوفير الرقابة المناسبة يساعد في التنفيذ وفق البرنامج الزمني الموضوع لتحقيق الأهداف. هدفت الدراسة إلى تحديد مفاهيم وأهداف الرقابة الداخلية، ومعرفة أسباب المخاطر الموجودة ببنك التنمية التعاوني الإسلامي السوداني، والإتجاه لدعم الكادر العامل بجهاز الرقابة الداخلية وخاصة المالية منها. استخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي وإستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أنه من أسباب وجود إختلالات بالبنك يرجع لقيام بعض الموظفين بمسؤوليات محددة لفترة طويلة، وأن من سلبيات تبعية نظام الرقابة الداخلية لإدارة البنك التأثير على دورها بتوجيهها وتحديد مسارها، وأن على إدارة البنك تنويع التمويل وتقديمه لأكبر شرائح ممكنة، وتقديم خدمات ما بعد التمويل. أوصت الدراسة بدعم نظام الرقابة الداخلية ببنك التنمية التعاوني الإسلامي لتقويته ورفع كفاءة الهياكل الإدارية والمالية، وضرورة الإهتمام بالدوران الوظيفي، ورفع كفاءة موظفي المراجعة الداخلية والتفتيش بإستمرارية تدريبهم لمواكبة التطور التقني الحديث .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت دور الرقابة الداخلية في تقليل المخاطر التي قد تعترض المصارف في عملياتها خاصة منح الإئتمان المصرفي لأهميته في إسترداد المبالغ وتحقيق الأرباح، بينما دراستي تناولت مسؤولية جميع الموظفين في كل الوحدات الإقتصادية بمختلف مستوياتهم الإدارية والوظيفية عن الأداء بكل تفاصيله الإيجابية والسلبية غم تباين الأدوار وإختلافها، ذلك بالتركيز على موظفي الرقابة الداخلية .

## 28. دراسة: القاسم العباس بابكر العباس، 2007م<sup>(2)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود معوقات تؤثر على عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في شركة سكر كنانة بأقسامها وإداراتها المختلفة، مما أدى إلى صعوبة القيام بعملية

(1) هشام الدين عبد السلام محمد أحمد، دور الرقابة الداخلية في تقليل المخاطر المصرفية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م.

(2) القاسم العباس بابكر العباس، دور المراجعة الداخلية في زيادة فاعلية وكفاءة الأداء في القطاع الصناعي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2007م.

المراجعة، انعكس ذلك سلباً على جميع عمليات الشركة. ظهرت أهمية الدراسة في التعرف على المفاهيم النظرية للمراجعة الداخلية والخارجية والرقابة الداخلية وكيفية تطبيقها في القطاع الصناعي. هدفت الدراسة إلى التعرف على أدوات وأساليب الرقابة الداخلية المستخدمة في شركة سكر كنانة وكيفية تفعيل دورها خاصة المراجعة الداخلية. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً كبيراً في دقة وفعالية الأداء وزيادة كفاءته. أوصت الدراسة بضرورة الاستفادة من إصدارات المنظمات المهنية العالمية الخاصة بالمراجعة الداخلية لتنظيمها وتطويرها وتعزيز دورها لمواكبة التطورات الاقتصادية المتلاحقة .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة اعتمدت المراجعة الداخلية كواحد من أهم أدوات الرقابة الداخلية لرفع كفاءة الأداء بالقطاع الصناعي، وتناولت كيفية تجاوز العقبات التي تواجه التطبيق العملي للرقابة الداخلية، بينما دراستي تتناول نظام الرقابة الداخلية بكل أدواته للإرتقاء بالأداء وتحقيق أهداف النظام .

## 29- دراسة: الصادق عبد الله هارون، 2007م<sup>(1)</sup>

هدفت الدراسة إلى تحليل نظام الرقابة الداخلية بشركة سكر كنانة للتعرف على طبيعته والتأكد من تطبيق اللوائح والضوابط الموضوعية لتنظيم العمل وإتباع الدورة المستندية بطريقة سليمة. تمثلت مشكلة الدراسة في إتساع حجم عمليات شركة سكر كنانة وزيادة وتعقدها، وعدم تناسب نظام الرقابة الداخلية المتبع مع هذا التحول الكبير في حجم العمل، وعدم قدرته لمتابعة النظم واللوائح والضوابط الموضوعية بالشركة. ظهرت أهمية الدراسة في تقييم نظام الرقابة الداخلية بشركة سكر كنانة لتحديد مدى كفاءته في تحقيق عملية الرقابة. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي و المنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن عدم إكتشاف الأخطاء يرجع لإعتماد المراجعة الداخلية طريقة العينات في عملها، وأن عدم الإلتزام بالنظم واللوائح يؤدي إلي ضعف دور الرقابة الداخلية. أوصت الدراسة بزيادة تدريب المراجعين الداخليين، وضرورة إتباع أسس إعداد الموازنات التقديرية لتأثيرها علي تحقيق الرقابة الداخلية .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتقويمه بما يتلائم مع حجم ونوع النشاط، وتفعيل دور المراجعة الداخلية وتدريب القائمين عليها، بينما دراستي تتناول كيفية تفعيل أدوات الرقابة الداخلية لتحقيق الرقابة المثلي والوصول للأهداف المخططة .

---

(1) الصادق عبد الوهاب محمد، تقويم نظام الرقابة الداخلية في شركة سكر كنانة، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا ، 2007م.

### 30. دراسة: 2007, James Bier Staker and James E. Hanton<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد العوامل التي قد تساعد المراجع من التعرف على أدوات الرقابة الداخلية الغائبة عند التطبيق العملي, خاصة وأن غياب بعض أدوات الرقابة الداخلية تؤدي إلى قصور في جميع أوجه النشاط. ظهرت أهمية الدراسة في تطبيق عملية المراجعة من خلال الجمع بين نظرية المراجعة وممارستها العملية. هدفت الدراسة لإيجاد علاقة بين المراجعين وأدوات المراجعة المفقودة, عن طريق دراسة المصنفات التي أثبتت أن المراجعين الذين يزودوا بمصفوفة فارغة للرقابة الداخلية سيكون عدد الأدوات الرقابية المفقودة التي يستخدمونها أكثر من أولئك الذين يزودوا بمصفوفة تامة, وأن المراجعين الذين يتلقون خارطة بالأعمال التي يقومون بها يحددون أدوات رقابية مفقودة أكثر من أولئك الذين لا يتلقون خارطة بعملية الأعمال. إستخدمت الدراسة طريقة العينات من المراجعين الداخليين ذوي الخبرة لإجراء الإختبارات عليهم. توصلت الدراسة إلى نتائج منها, أن المراجعين الذين تم تزويدهم بمصفوفة فارغة للرقابة الداخلية وخارطة تدفق قد قاموا بتحديد الأدوات الرقابية المفقودة بشكل أكبر من أولئك الذين لم يتم تزويدهم بها. أوصت الدراسة بأن تركز الدراسات على التحسين المستمر لعملية المراجعة, وتنظيم الرقابة الداخلية بإستخدام الأدوات الرقابية .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت كيفية تحديد الأدوات الرقابية المستخدمة أو الغائبة في عملية الرقابة الداخلية عن طريق المصنفات, بينما دراستي تضمنت إستخدام جميع أدوات الرقابة الداخلية للوصول لكفاءة وفعالية الرقابة أولاً ثم الإرتقاء بالأداء بأكمله .

### 31. دراسة: د. مصطفى بكار محمود, 2007م<sup>(2)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف علي دور كل من الإدارة والمراجعين الخارجيين في تتبع الخطوات التي توجبها المعايير الأمريكية المستجدة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية في شركات المساهمة الخاصة العاملة في مدينة بنغازي. هدفت الدراسة إلي التعرف علي واقع الرقابة الداخلية في هذه الشركات ودراستها في في ظل إستخدام المعايير الأمريكية في البيئة المحلية, ومعرفة مدى تنفيذ شركات المساهمة الخاصة بينغازي للمعايير الأمريكية في مجال الرقابة الداخلية , ومعرفة دورالمراجعون الخارجيون في التأكد من تطبيق هذه المعايير. إستخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج التطبيقي. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها, أن إدارة شركات المساهمة الخاصة بينغازي تؤدي مهامها وفق المعايير الأمريكية المستجدة, وأن المراجعون يقومون بتخطيط عملية المراجعة, وأن المراجع الخارجي لا يبدي رأيه في مدى كفاءة وفعالية أساليب الرقابة الداخلية في نهاية السنة المالية. أوصت الدراسة بضرورة إلتزام كل من الإدارة والمراجع الخارجي بمتابعة تطبيق المعايير الخاصة بالرقابة الداخلية .

(1) James Bier staker and James E. Hanton, International Control Organization of Supreme Audit Institution, Villanova University , Bently College, 2007.

(2) د . مصطفى بكار محمود, الرقابة الداخلية واقعا ومجالات دعمها, (طرابلس : الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة, والنشر, مؤتمر الرقابة الداخلية والواقع والأفاق, 2007م).

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت استخدام الرقابة الداخلية لمستجدات المعايير الرقابية ومعرفة دور المراجع الخارجي في متابعة تطبيق هذه المعايير ، وتميزت عنها دراستي بتناول الاتجاهات الحديثه في عملية الرقابة الداخلية خاصة ما تصدره المنظمات المهنية المنظمة لهذه العملية ليساهم في تطوير وتفعيل عملية الرقابة وتجويد وتحسين الأداء .

### 32. دراسة: زين العابدين علي أحمد علي ، 2008م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف علي أثر المراجعة الحيادية على الرقابة الداخلية والأداء، حيث ينعكس ذلك علي جودة وموثوقية القوائم المالية، وتفعيل وتطوير الرقابة الداخلية، عن طريق إكتشاف الأخطاء، والسعي لمعالجتها. هدفت الدراسة إلى معرفة الرقابة الحيادية ودورها في كشف الأخطاء وإظهار دور الرقابة الداخلية في توفير المعلومات للإدارة لأجل تحسين الأداء وإتخاذ القرارات، وتسهيل إجراءات المراجعة. ظهرت أهمية الدراسة في تأثير عملية المراجعة الحيادية على عدالة القوائم المالية، ومعرفة العلاقة بين الرقابة الداخلية ومنهجية المحاسبة الإدارية لتسهيل عملية المراجعة الحيادية وتسحين أداء المنشأة. إستخدمت الدراسة المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن المراجعة الحيادية الدورية تساعد علي كشف الأخطاء بسهولة، وأن الرقابة الداخلية تلعب دوراً هاماً في الحفاظ على أصول جميع المنشآت الثابتة والمتداولة. أوصت الدراسة بضرورة وضع معايير محلية تتوافق مع المعايير الدولية والبيئة السودانية لزيادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت المراجعة الحيادية ودورها في إكتشاف الأخطاء ومعالجتها، وتوضيح أثرها علي عملية الرقابة الداخلية حيث تظهر في تحسين الأداء وصدق وعدالة القوائم المالية، بيما دراستي تتناول دور الرقابة الداخلية في إكتشاف الأخطاء والإنحرفات وتصحيحها للوصول إلى تحقيق الأهداف المخططة بما فيها جودة وموثوقية معلومات التقارير المالية .

### 33. دراسة: نهلة إبراهيم عبد الكريم داود، 2008م<sup>(2)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود إختلاف في العمليات الإنتاجية الفعلية التي تقدمها المنشآت الصناعية عن المعايير التي تم وضعها مسبقاً ، وعدم معرفة ما تحققه هذه المنشآت من معدلات إنتاجية حسب الخطط الموضوعة وتحديد دور هذه المنشآت في عمل الدراسات التقييمية لمستوى الأداء في السنوات السابقة. هدفت الدراسة للتأكد من جودة البيانات المحاسبية، لتقليل المخالفات وتشجيع الفاعلية على الإلتزام بالسياسات الموضوعة والمحافظة على الموارد، وإيجاد علاقة بين نظام الرقابة الداخلية والثقة في معلومات القوائم المالية المنشورة، ورفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية لتحسين الأداء وخفض التكاليف ليساعد على إتخاذ القرار السليم. إستخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج

(1) زين العابدين علي أحمد علي، أثر المراجعة الحيادية الدورية على تحسين الأداء والقوائم المالية، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2008م.

(2) نهلة إبراهيم عبد الكريم داود، أثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفاعلية بالمنشآت الصناعية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2008م.

التطبيقي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، عدم وجود المراجعة الداخلية في كثير من الوحدات الإقتصادية، وأن قلة عدد المراجعين جعلت تطبيق الرقابة الداخلية غير سليم، وأن تعقيد النواحي الإدارية في المنشآت الصناعية يتطلب قوة نظام الرقابة الداخلية، كما أن تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المنشآت الصناعية يزيد من الكفاءة في الإنتاج ويحقق فعالية الإدارة. أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بالهيكل التنظيمي للمنشأة وتوفير نظام محاسبي متكامل، وتحديد الواجبات والمسئوليات بدقة، والإعتماد على الرقابة الداخلية في زيادة كفاءة وفعالية الأداء .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت كيفية رفع الكفاءة والفعالية عن طريق الرقابة الداخلية في المنشآت الصناعية، وركزت على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية باعتبارها أهم مخرجات النظام الإداري، بينما دراستي تتناول كيفية تحقيق أهداف الرقابة الداخلية لزيادة الكفاءة والفعالية في جميع المنشآت الصناعية وغير الصناعية للوصول للأهداف المخططة.

### 34. دراسة: إصلاح خضر عبد الله محمد، 2008م<sup>(1)</sup>

ظهرت أهمية الدراسة في الحاجة لوضع نظام رقابي فعال بإستخدام وسائل الرقابة الكمية والكيفية، ومعرفة أثر التشريعات والظواهر الإقتصادية العامة علي المتغيرات المصرفية والإقتصادية وعلى قرارات منح الإئتمان، لوضع الحلول والتدابير الكفيلة بالتقليل من آثار المخاطر الإئتمانية، خاصة وأنها من أهم المخاطر والمهددات للقطاع المصرفي بالسودان. تمثلت مشكلة الدراسة في الإتجاه لوضع إطار علمي ومنهجي لكثير من الممارسات والأعراف والقواعد المصرفية، والتعرف على مخاطر منح الإئتمان المصرفي وأبعاده وكيفية إدارته بما يتوافق ومقررات لجنة بازل وإمكانية توظيف الرقابة الداخلية في تطوير العمل الإئتماني، وتحديد أوجه القصور في المصارف السودانية، والتعرف على مفاهيم الإئتمان والإقتراض المصرفي وأهميته وأنواعه ومخاطره. هدفت الدراسة إلى تحليل عملية الإئتمان المصرفي والتعرف على العوامل المؤثرة فيه، ومعرفة دور الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر الإئتمان ومتابعة عمليات الإئتمان والتحويل المصرفي ، وأثر ذلك على طريقة عرض بيانات القوائم المالية للعملاء إستخدمت الدراسة المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي وإستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، أن نظام الرقابة الداخلية بالمصارف السودانية يمتاز بالكفاءة والقدرة على توفير المعلومات الملائمة، ويتصف بالشفافية، ووجود نظام رقابي خارجي فعال علي المصارف ساهم في تقليل مخاطر الإئتمان المصرفي، وأن النظم التقليدية المستخدمة في الرقابة هي أهم أسباب المخاطر الموجودة. أوصت الدراسة بضرورة وجود نظام رقابة داخلية فعال وكفاء بالمصارف التجارية السودانية، وضرورة تحديد الصلاحيات والواجبات لجميع العاملين، والإطلاع الواعي على القواعد والأعراف الدولية لتقليل المخاطر المصاحبة لقرار منح الإئتمان، وتفعيل النظام

(1) إصلاح خضر أحمد عبد الله محمد، دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر الإئتمان المصرفي بالمصارف التجارية السودانية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2008م.

المحاسبي لتقليل هذه المخاطر، وعدم الإعتماد على النظم التقليدية في عملية الحد من هذه المخاطر، وضرورة رفع كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بالبنوك، والعمل على إيجاد نظام رقابي خارجي.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر الائتمان المصرفي بالمصارف التجارية السودانية، وتوصلت إلى نتائج، بينما دراستي تتناول كيفية تفعيل الرقابة الداخلية لإكتشاف ومعالجة المخاطر التي قد تعترض الأنشطة الإقتصادية بجميع أنواعها.

### 35. دراسة: عبد الكريم تاج الدين أحمد محمد، 2008م (1).

هدفت الدراسة إلي التعرف علي التطورات الإقتصادية المتزايدة بالتطبيق على المؤسسة العسكرية بالسودان، وتقديم مقترحات لتقويم الأداء المالي والإداري لهذه المؤسسة، ومعرفة تأثير الهيكل التنظيمي واللوائح والقوانين على تطبيق نظام الرقابة الداخلية. تمثلت مشكلة الدراسة في أن الهيكل التنظيمي بالمؤسسة العسكرية لا يشتمل على القوانين واللوائح المنظمة للعمل، وضعف أداء المراجعة الداخلية وغياب المراجعة الإدارية حيث إنعكس ذلك علي قصور في الرقابة الداخلية بأكملها. ظهرت أهمية الدراسة في السعي لتفعيل نظام الرقابة الداخلية، وتقويم قسم المراجعة الداخلية للنهوض بالعمل الرقابي في المؤسسة التعاونية العسكرية في جميع أقسامها. إستخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستباطي والمنهج الإستقرائي و المنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن غياب التدريب والتنظيم الكفاء أضعف قدرات العاملين المالية والإدارية، وأن تقوية نظام الرقابة الداخلية يؤثر على تحسين الأداء في جميع المؤسسات. أوصت الدراسة بالإهتمام بالهيكل التنظيمي والمراجعة الداخلية وتدريب العاملين باستمرار.

يظهر للباحث أن هذه الدراسة تناولت دور تدريب العاملين، وتطبيق اللوائح والقوانين المنظمة للعمل، والإهتمام بسلامة وإكتمال الهيكل التنظيمي، يؤدي إلى تقويم وتطوير الرقابة الداخلية، بينما دراستي تناولت كيفية إستخدام أدوات ووسائل الرقابة الداخلية المناسبة للنهوض بالعمل وتحقيق الأهداف.

### 36. دراسة: عبد اللطيف محمد الحسن عبد اللطيف، 2008م (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على دور المراجعة الداخلية في قياس فاعلية إحصاءات مالية الحكومة بعد تطبيق هذا النظام في السودان، ومعرفة أثر المراجعة الداخلية على سلامة هذا القياس. هدفت الدراسة إلى تطوير المراجعة الداخلية كأحد أهم الأدوات الرقابية وزيادة كفاءتها

(1) عبد الكريم تاج الدين أحمد محمد، تقويم الرقابة الداخلية بالمؤسسة التعاونية العسكرية بالسودان رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2008م.

(2) عبد اللطيف محمد الحسن عبد اللطيف، دور المراجعة الداخلية في قياس فاعلية إحصاءات مالية الحكومة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا ، 2008م.

لإستخدامها في قياس فاعلية وكفاءة إحصاءات مالية الحكومة. إهتمت الدراسة بتفعيل إجراءات الرقابة الداخلية للوصول للكفاءة المطلوبة لتساعد في قياس إحصاءات مالية الحكومة. إستخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن إعادة تأهيل فاعلية المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين يؤدي إلى زيادة فاعلية نظام إحصاءات مالية الحكومة، وأن الإهتمام بالرقابة الداخلية يساعد في تسهيل قياس إحصاءات مالية الحكومة. أوصت الدراسة بضرورة زيادة فاعلية المراجعة الداخلية وتعديل اللوائح والقوانين بما يواكب نظام إحصاءات مالية الحكومة.

يظهر للباحث أن هذه الدراسة تناولت دور أدوات الرقابة الداخلية في قياس فاعلية إحصاءات مالية الحكومة، بينما دراستي تناول دور جميع أدوات ووسائل الرقابة الداخلية في تحقيق الفعالية وتحسين الأداء.

### 37. دراسة: الفاتح بشير إدريس، 2008م<sup>(1)</sup>

ظهرت أهمية الدراسة في التطور المتسارع والتحول الكبير في نظم المعلومات المحاسبية من النظم التقليدية إلى النظم الإلكترونية، ومعرفة أثر ذلك التحول على نظم الرقابة الداخلية، والتي تتطلب مواكبة إستخدام النظم الإلكترونية وتطوراتها لتتمكن من مراقبتها. تمثلت مشكلة الدراسة في أن النظم المحاسبية الإلكترونية تحتاج للمستخدم المؤهل علمياً وعملياً، إضافة إلى قصور التشريعات عند إستخدام النظم الإلكترونية، وعدم وضوح إجراءات المراجعة الإلكترونية. هدفت الدراسة إلى التعرف على المفاهيم الأساسية للنظم الإلكترونية وتطورها ومعرفة أثر التحول في العمل من النظام اليدوي إلى النظم الإلكترونية على الرقابة الداخلية، وطريقة إختيار النظام المحاسبي المحوسب المناسب الذي يؤدي إلى زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية. إستخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن إستخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يوفر الثقة في مصداقية مخرجات النظام المحاسبي المتمثلة في التقارير المالية ويساعد المراجعة على تحقيق الدقة والسرعة المطلوبة، وأن تدريب الكوادر وتنمية قدراتهم العلمية والعملية يؤثر إيجاباً في تطبيق الرقابة علي النظم الإلكترونية. أوصت الدراسة بضرورة الإحتفاظ ببعض المستندات المؤيدة من أجل تقليل مخاطر الحاسبات الإلكترونية، وتشجيع المؤسسات الحكومية والخاصة من قبل الدولة لتحويل أعمالها إلي النظم الإلكترونية لمواكبة التطور والإستفادة من مزايا هذه النظم .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت الجوانب الحديثة للإستخدام التكنولوجي في المحاسبة وما يصاحبه من متطلبات في تعديل إجراءات الرقابة الداخلية الإلكترونية، بينما دراستي تناولت دور الرقابة الداخلية في حالة إستخدام النظامين اليدوي والإلكتروني.

(1) الفاتح بشير إدريس، أثر الرقابة الداخلية في النظم المحوسبة على عمل المراجع الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2008م.

### 38. دراسة: Meshra Sushma and Welth Greret , 2008 (1)

هدفت الدراسة إلى معرفة الإتجاهات الحديثة في نظم المعلومات، وقدمت إطاراً نظرياً لتحديد أهداف الرقابة الداخلية لأجل أمن نظم المعلومات في المنظمات. تمثلت مشكلة الدراسة في أن نظم المعلومات والبرامج الإلكترونية خاصة المحاسبية يتم إختراقها بواسطة جهات خارجية ليس لها علاقة مع المستخدمين الأساسيين لهذه النظم والبرامج، ذلك لتحقيق أهداف خاصة غير التي يهدف النظام لتحقيقها ولسرقة لنظم والخطط والبرامج والأموال الخاصة بهذه الجهات والإستفادة منها للأغراض الشخصية، أو قد تخترق لأغراض تخريبية أحياناً. ظهرت أهمية الدراسة في أن النظم المعلوماتية الإلكترونية تمتاز بالتكاليف الباهظة كما أنها تحتوي على كمية كبيرة من المعلومات والبيانات التي تحتاج الوحدات الإقتصادية إلى المحافظة على سريتها وتأمينها وإسترجاعها عند الحاجة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن الآليات الرقابية الفنية أو الرسمية تقصر عن بلوغ أهدافها في حال عدم الأخذ في الإعتبار الجوانب غير الرسمية للبيئة الرقابية، وأن نظام الرقابة الداخلية على النظم الإلكترونية يقوم بدور كبير في تأمين البيانات والمعلومات الإلكترونية والمحافظة على تشغيلها بما يضمن سلامة العمل والنظام.

يظهر للباحث أن هذه الدراسة تناولت كيفية تأمين نظم المعلومات الإلكترونية كأحد أهداف الرقابة الداخلية، لما له من أهمية في المحافظة على المعلومات وسريتها، بينما دراستي تناولت كيفية تحقيق أهداف الرقابة الداخلية والتي تتضمن سلامة وسرية السجلات والبيانات والمعلومات خاصة في النظم المحوسبة لتحسين الأداء وتحقيق الأهداف المرجوة .

### 39. دراسة: حنان محمد صالح المخطيب , 2008م (2).

تمثلت مشكلة الدراسة في زيادة حالات الإفلاس والعسر المالي للعديد من الشركات الكبيرة، وتأثر آلاف المساهمين وأصحاب رؤس الأموال من إعلان حالات إفلاس الشركات التي تعمل في أموالهم، لذلك فقد حرصت الهيئات المنظمة لأسواق المال لإتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة لدفع جميع الثكاث للإلتزام بالشفافية اللازمة وإصدار التقارير عن فعالية الرقابة الداخلية في إعداد التقارير المالية وفحصها بواسطة المراجعين الداخليين مما أضاف عبئاً جديداً على المراجع الداخلي والخارجي على حد سواء. ظهرت أهمية الدراسة في تزايد الإهتمام بتقارير الإدارة عن الرقابة الداخلية والحاجة إلى تنظيمها، وكذلك الأداء المهني للمراجع الخارجي. هدفت الدراسة إلى إبراز دور تقارير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية في تحسين كفاءة أداء المراجع الخارجي. إستخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن تقارير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية تؤثر

(1) Meshra and Wealth Greret, Defining internal control objectives for informal cons system security: Avalue focused Assessment, (UAS Virginia , Commonwealth University 30/Main street,2008).

(2) حنان محمد صالح المخطيب، دور تقارير الإدارة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية في تحسين كفاءة أداء المراجع الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة ، 2008م.

على تحسين أداء المراجع الخارجي حيث يظهر ذلك في تخفيض وقت عملية المراجعة، وتحسين كفاءته في الفحص والتقييم وتقدير المخاطر. أوصت الدراسة بضرورة التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية لتأثيره المباشر على عمل المراجع الخارجي .

يظهر للباحث أن هذه الدراسة تناولت طرق تحسين كفاءة أداء المراجع الخارجي بالإعتماد على تقارير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية، لتجنب المخاطر التي تؤدي إلى تعثر وإفلاس المنشآت والشركات المختلفة، وتميزت عنها دراستي بتناول الرقابة الداخلية ودورها في تحسين بيئة العمل والأداء، حيث يؤثر ذلك بطريقة غير مباشرة على تسهيل عمل المراجع الخارجي.

#### 40. دراسة: علي عبد الله صالح الفلاحى ، 2008م<sup>(1)</sup>

هدفت الدراسة الى معرفة اثر استخدام الحاسب الالى على نظام الرقابة الداخلية والتعرف على الاجراءات المطلوبه التى تتكيف مع متطلبات استخدام الحاسب الالى فى العمل الرقابى ودوره فى رفع كفاءة وفاعلية الرقابة المالية ومعرفة المتطلبات التدريبية للارتقاء بأداء العاملين فى مجال الرقابة ومدى ملائمة هذه النظم وإمكانية الاعتماد عليها فى ضمان دقة البيانات المحاسبية ، وتمثلت مشكلة الدراسة فى معرفة نواحى التأثير التى يحدثها ادخال الحاسب الالى على العناصر ومقومات العملية الرقابية فى المشروع ، وتوصلت الدراسة لنتائج هامة ، منها ان الاجراءات الرقابية فى ظل استخدام الحاسب الالى زادت من فاعلية الأداء الوظيفي والاداري فى ظل الصلاحيات والمسؤوليات المحددة فى الهيكل التنظيمى كما فى الحاسب قد زاد من صلاحيات ومسؤوليات الجهة الرقابية فى المشروع وزاد من تركيز وتحديد العلاقة بين الادارات مما ادى الى إضافة قيمة وأهمية للمعلومات الناتجة من هذه العمليات. وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام الجهات الرقابية بالهيكل التنظيمى الذى بدوره يسهم فى كفاءة وفاعلية الرقابة المالية من خلال التوصيف الدقيق للوظائف وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات بشكل دقيق وواضح .

يتفق الباحث مع هذه الدراسة فيما توصلت اليه من نتائج بخصوص نظام الرقابة الداخلية الالى ويرى انها تساعده فى وضع اطار نظرى لدراسته .

#### 41. دراسة: ناصر بن صالح الفهيد، 2009م<sup>(2)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة فى وجود معوقات على تطبيق نظام الرقابة الداخلية عن طريق الحاسبات الآلية، ويؤثر ذلك على نشاط الشركات، وبحث كيفية مواكبة التطور المستمر فى هذه النظم، ومعرفة العلاقة بين الحاسبات الآلية وضبط العمليات المحاسبية ودقتها وسرعة الحصول عليها بعد تخزينها، وتوضيح طرق استخدام الحاسب الالى فى الرقابة الداخلية للأنشطة المختلفة

(1) علي عبد الله صالح الفالحى ، اثر استخدام الحاسب الالى على نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2008م.

(2) ناصر بن صالح الفهيد، مشاكل تطبيق الرقابة الداخلية باستخدام الحاسب الالى فى شركات مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2009م.

داخل المنشأة. هدفت الدراسة إلى معرفة أثر استخدام الحاسوب في الرقابة الداخلية على سير العمل وتحقيق الأهداف، والتعرف على آخر التطورات للرقابة الداخلية في مجال الاستخدام الإلكتروني، وتحديد المشاكل التي تواجه المراجع الداخلي في حالة مثل هذا التطبيق التكنولوجي. ظهرت أهمية الدراسة في قصور الرقابة الداخلية عند استخدام الحاسوب عن القيام بدورها نسبة لعدم مواكبتها للنظام المستخدم، والإتجاه لمعالجة ذلك القصور بتطويرها وتحديثها باستمرار. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي و المنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، من الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية توفير الحماية للأصول ودقة البيانات المحاسبية والإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وأن استخدام الحاسب الآلي في الرقابة الداخلية أفضل من الطريقة اليدوية من حيث الأسلوب والدقة والسرعة وتوفير الجهد مع مراعاة إختلاف الإجراءات المستخدمة في كل، وأن الرقابة الداخلية تعتبر خطة شاملة لكل الإجراءات واللوائح والأنظمة، خاصة وأن العمل الرقابي إنتقل من الرقابة على الأنشطة إلى الرقابة المتكاملة. أوصت الدراسة بضرورة تفعيل التطبيق الإلكتروني للرقابة الداخلية .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت كيفية استخدام الحاسب الآلي في عملية الرقابة الداخلية المواكبة التطور التكنولوجي ومعرفة سليات هذا الاستخدام وإيجاد الحلول لها، وهي طريقة عملية تتفق مع دراستي في إيجاد الحلول لمشاكل التطبيق العملي للرقابة الداخلية اليدوية والمحوسبة، وتتميز عنها في التوسع في تناول الرقابة الداخلية ودراسة الحالة.

#### 42. دراسة: د. سليمان سند السبوع وآخرون، 2009م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد مسئولية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق كفاءة وفعالية العمليات وإعداد تقارير القوائم المالية الموثوقة ذات الجودة العالية التي تمكن الأطراف الخارجية المستخدمة لهذه التقارير من الإعتماد على المعلومات الواردة بها. ظهرت أهمية الدراسة في التعرف على التطورات العالمية الحديثة في بناء أنظمة الرقابة الداخلية، والتعرف على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الأردنية. هدفت الدراسة إلى معرفة مدى فاعلية أنظمة الرقابة في الشركات الصناعية الأردنية من خلال معرفة مستوى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، ومعرفة أثر الخصائص الشخصية للمدراء الماليين على هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وأهدافها. استخدمت الدراسة المنهج التطبيقي والتشريعات العالمية التي صدرت وتعلق بتنظيم الرقابة الداخلية. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات الصناعية الأردنية تتصف بالفعالية، وأن الخصائص الشخصية للمدراء الماليين لا تؤثر عليها، وأن أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية ليست ذات فاعلية في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية. أوصت الدراسة بضرورة

(1) د. سايمان سند السبوع وآخرون، فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية، (القاهرة: المجلة العلمية، جامعة القاهرة، العدد الثاني، إبريل، 2009م).

الإهتمام ببناء أنظمة الرقابة الداخلية بالطريقة التي تؤدي إلى رفع كفاءتها وفعاليتها لتأمين صدق وموثوقية معلومات التقارير المالية .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت كيفية بناء وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية بالقدر الذي يحقق أهداف الرقابة الداخلية، ويتوافق مع التشريعات العالمية الخاصة بالرقابة. ودراستي تتفق مع هذه الدراسة في الإتجاه لتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لتحسين الأداء وتحقيق الأهداف المنشودة .

#### 43. دراسة: د. بديع الدين ريشو ود. وجدي حامد حجازي، 2009م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود معوقات تواجه التطبيق العملي للرقابة الداخلية في بيئة الممارسة المهنية المصرية، والتعرف على أهمية الرقابة الداخلية النسبية من وجهة نظر المراجع الداخلي، ومراحل وأساليب تطبيق الرقابة الداخلية، ومعرفة مفهوم التقييم الذاتي للرقابة الداخلية. ظهرت أهمية الدراسة في تحديد طرق الرقابة الذاتية، وبحث العلاقة بين التقييم الذاتي للرقابة الداخلية وتحقيق أهداف المنظمة، وتحسين أداء المراجعة الداخلية، وفاعلية تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية. هدفت الدراسة إلى إختبار مدى وجود دوافع لدى فئة المراجعين الداخليين لإستخدام التقييم الذاتي للرقابة الداخلية، سواء كانت هذه الدوافع تتعلق بالمنظمة ككل، أو بقسم المراجعة الداخلية، تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية وتقييم وإدارة المخاطر المختلفة. إستخدمت الدراسة إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، وجود علاقة بين التقييم الذاتي للرقابة الداخلية وتحقيق أهداف المنظمة وزيادة كفاءة وفعالية قسم المراجعة الداخلية، وأن العلاقة بين تكلفة ومنفعة الرقابة الداخلية تتطلب مزيد من التوازن. أوصت الدراسة بتنمية الوعي لدى المراجعين الداخليين وبقية العاملين بأهمية التقييم الذاتي للرقابة الداخلية، وضرورة توفير متطلبات دقة تصميم وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتوفير بيئة أفضل لها، وتدريب المراجعين الداخليين على ذلك، وإلزام الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية بضرورة إصدار تقرير عن الرقابة الداخلية ومدى فعاليتها وكفاءتها .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت عملية التقييم الذاتي للرقابة الداخلية الذي يقوم به المراجعين الداخليين للتعرف على حقيقة مستوى عملية الرقابة الداخلية، وتحديد المشاكل التي تعترضها والعمل على معالجتها، وتطوير عملية الرقابة والسعي لتقليل التكاليف الخاصة بعملياتها، وكيفية تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية التي تتميز بالفعالية والكفاءة، وتوصلت إلى نتائج في ذلك، بينما دراستي تتناول كيفية تحسين الأداء بصفه عامة بإستخدام الأدوات والوسائل الرقابية الفعالة .

(1) د. بديع الدين ريشو د، وجدي حامد حجازي، التقييم الذاتي للرقابة الداخلية ودوافع ومعوقات استخدامه لدى المراجعين الداخليين، (القاهرة : المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، 2009م).

#### 44. دراسة: William John، 2010<sup>(1)</sup>

ظهرت أهمية الدراسة في وضع إطار نظري متكامل لتوضيح أن الرقابة الداخلية ذات مردود إيجابي على العديد من الجهات، والسعي لتحقيق نظام رقابة داخلية أفضل في ظل الحاجة المتزايدة لذلك، والنظر إليها كأداة لحل المشكلات المتنوعة في جميع إدارات المنظمات المختلفة. تمثلت مشكلة الدراسة في تحقيق معرفة ماهية الرقابة الداخلية ومكوناتها، ومعرفة الأدوار التي يمكن أن تؤديها الرقابة الداخلية، وتحديد ما لا تستطيع أن تقوم به الرقابة الداخلية للإدارة. هدفت الدراسة إلى التعرف على إحتياجات وتوقعات الإدارة من الرقابة الداخلية، ووضع تعريف مشترك موحد للرقابة الداخلية يخدم إحتياجات مختلف الأطراف، وتوفير معيار لتقييم نظم الرقابة الداخلية وكيفية تطويرها. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن الغرض من تحديد مكونات الرقابة الداخلية تحقيق الأهداف في مجالات كفاءة وفعالية العمليات، والإعتماد على التقارير المالية، والإلتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها. أوصت الدراسة بضرورة توحيد أهداف الرقابة الداخلية من خلال التنسيق المستمر بين كافة الجهات ذات العلاقة داخل الوحدة الإقتصادية وخارجها.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت كيفية تصميم نظام رقابة داخلية شامل يحقق أهداف الإدارة المتنوعة، ويحقق كفاءة وفعالية العمليات، بينما دراستي تتناول كيفية بناء أنظمة الرقابة الداخلية التي تصمم قوية بإختيار الأدوات الرقابية المناسبة للإرتقاء بالأداء الإداري وتحقيق الأهداف.

#### 45. دراسة: د. خليل الرفاعي د. إيهاب نظمي إبراهيم، 2010<sup>(2)</sup>

هدفت الدراسة هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم أنظمة الرقابة الداخلية ودورها في ضبط المبيعات ومدى كفاءة الوسائل والأدوات التي تستخدمها في ضبط المبيعات. تمثلت مشكلة الدراسة في أن العديد من أنظمة الرقابة الداخلية على المبيعات تعاني من عدم توفر رؤية واضحة لديها للقيام بالرقابة على المبيعات في ظل العمليات التي تزداد تعقيداً بإستمرار خاصة في حالة نمو المنظمات وإرتفاع مبيعاتها، وكذلك عدم قدرة المنشآت على الموازنة بين مراقبة المبيعات وضبط العمليات المختلفة في بقية أقسام المنشأة إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وإستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن أنظمة الرقابة الداخلية لضبط المبيعات تتمتع بالكفاءة، وجود فروق ذات دلالة إحصائية في درجة كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية على المبيعات حسب إختلاف الجنس والمستوي التعليمي، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في درجة كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية على المبيعات حسب إختلاف العمر والخبرة الوظيفية. أوصت الدراسة بضرورة تأهيل العاملين علمياً وعملياً وتعريفهم بدور الرقابة الداخلية على المبيعات .

(1) www.Yahoo.net Internal Control –Integrated framework Executive summary

(2) د. خليل الرفاعي، د. إيهاب نظمي إبراهيم، مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في ضبط المبيعات، (القاهرة: مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، كلية التجارة، السنة الثلاثون، العدد الأول، 2010م) .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى إيجاد حلول للمشاكل التي تقلل كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ضبط المبيعات خاصة في ظل العمليات المتطورة والمعقدة في الشركات الكبيرة، بينما دراستي تتناول نظم الرقابة الداخلية لتحقيق سياسات وأهداف الإدارة وتحسين أدائها.

#### 46. دراسة: محمد تاج السر محجوب حاج احمد 2010م<sup>(1)</sup>.

يختلف مشكلة الدراسة في مدى امكانية تكبيق الاتجاهات الحديثة في المحاسبه في منظمات الاعمال في السودان بدراسة التطورات في الفكر المحاسبي نتيجة للتطور في النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، واهتمت الدراسة بتوفير المعلومات الخاصة بالاتجاهات الحديثة في المحاسبة ذات المصادقية لتلبية احتياجات المستخدمين والجهات الخارجيه، وعرض مراحل تطور الفكر المحاسبي وتحديد المفاهيم للاتجاهات الحديثة المعاصرة للدراسات المحاسبية ، وتوصلت الدراسة لنتائج هامة ، منها، عدم وضوح تفسير علمي لمفهوم المسؤولية الاجتماعية اثر على الممارسة المحاسبية، واوصت الدراسة بضرورة توفير البيانات والمتطلبات المحاسبية والاحصائية الاساسية في منظمات الاعمال وخارجها للمساعدة في عملية القياس والافصاح للموارد البشرية وذلك بهدف اظهارها في القوائم المالية.

ينفق الباحث مع هذه الدراسة في انها تميزت بتناول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة. ويرى بالبحث أنه تساعده في وضع اطار نظري لدراسته.

#### 47. دراسة: محمد بدر حامد الصبيح ، 2012م<sup>(2)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة عدم استخدام التحليل المالي للقوائم المالية في تقويم أداء المصارف في السودان مما يؤدي الى عدم القدرة على مقارنة نتائج الاعمال المصارف على المستوى الراسي والافقي وهدفت الدراسة الى اظهار دور التحليل المالي في تقويم الأداء المالي للمصارف وقياس معدلات العائد على الاستثمار والمخاطر الاستثمارية . اهتمت الدراسة بالتطبيق على المصارف لما لها من اهمية النحو الاقتصادي خاصة المصارف الادخاريه لما تمتاز به في الجمع بين مميزات البنوك التقليدية والمصارف الاسلامية ، وتوصلت الدراسات لنتائج هامة ، منها ، يوفر التحليل المالي للقوائم المالية معلومات ومؤشرات تساعد في قياس وتقويم الأداء المالي للمصارف . اوصت الدراسة بتوجيه المزيد من اهتمام المصارف بالتحليل المالي للقوائم المالية حتى يمكن من المقارنات الافقية والرأسية لهذا القطاع الحيوي.

اتفقت هذه الدراسة مع دراسة الباحث في طرح موضوع تقويم الأداء ضمن الدراسة وتختلف معها في دراسة الحالة ويرى الباحث أن هذه الدراسة تساعد في وضع الاطار النظري لدراسته.

(1) محمد تاج السر محجوب حاج احمد ، دور الاتجاهات الحديثة في المحاسبة وانعكاساتها في الممارسة المحاسبية في السودان، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا، 2010م.

(2) محمد بدر حامد الصبيح، دور التحليل المالي في تقويم الاداء المالي للمصارف ، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا ، 2012م.

#### 48. دراسة: ابو عبيده طه جبريل علي، 2013م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تقويم الأداء والهيكل التنظيمي في شرطة ولاية الخرطوم وكيفية تقويم وفعالية الأداء وتحديد مدى الالتزام بالسياسات الادارية المخططة وتحقيق الاهداف، واهتمت الدراسة بابرار دور المراجعة الادارية في تقويم كفاءة وفعالية الأداء والهيكل التنظيمي والتحقق من الالتزام بالسياسات الادارية المرسومة وتحقيق الرقابة الادارية وتأثيرها على القرارات الادارية وتنفيذ تعليمات ولوائح المنشأة المستهدفة والتعرف على الدور الذي تلعبه شرطة ولاية الخرطوم باعتبارها من الوحدات الخدمية المهمة في المجتمع ، وتوصلت الدراسة الى نتائج هامة، منها، تطبيق المراجعة الادارية بصورة سليمة يساهم في تقويم كفاءة وفعاليه الأداء والهيكل التنظيمي في شرطة ولاية الخرطوم، واوصت الدراسة بدمج ادارتي المراجعة الداخلية للتفتيش في شرطة ولاية الخرطوم في ادارة واحدة ، ويتفق الباحث مع هذه الدراسة في ابراز دور المراجعة الادارية في تقويم الأداء بالمؤسسات العامه كما أن دراسة حاله لهذه الدراسة (شرطة ولاية الخرطوم) هي جزء من دراسة الحالة لدراسة (وزارة الداخلية السودانية) .

يختلف الباحث مع هذه الدراسة فيما اوصت به بخصوص دمج ادارتي المراجعة الداخلية للتفتيش العام في ادارة واحدة باعتبار أن لكل منها اختصاصاته ودوره المختلف عن الاخر. ويرى الباحث أن هذه الدراسة تساعده في وضع اطار نظري لدراسته.

#### 49. دراسة : علي عبد الرحمن مصطفى عبد المجيد، 2016م<sup>(2)</sup>

تناولت الدراسة مفهوم العلاقة بين الاتجاهات الحديثة للتحليل المالي وتقويم الأداء في الشركات الصناعية وتمثلت مشكلة الدراسة في أن التحليل المالي يرتبط بالنسب المالية او المحاسبية التي يعتمد عليها في تقييم الأداء ولكن الواقع يختلف حين تعتبر هذه النسب احد ادوات تقييم الاداء. هتمت الدراسة بالمنشآت الصناعية باعتبارها العمود الفقري للاقتصاد القومي وتوصلت الدراسة لنتائج هامة منها، أن التحليل المالي اسلوباً تستخدمه الإدارة والاطراف الخارجية في تغيير حركة النشاط ومستويات الكفاءة والأداء للشركات ، وللاستفادة من التحليل المالي لابد أن تكون هناك معايير للمقارنة وقياس الأداء ، أوصت الدراسة بتعظيم الاستفادة من التحليل المالي بايجاد معايير للمقارنة وقياس الأداء لدى شركة جياذ الصناعية على أن تقوم من فترة لاخرى لتخديمها .

يتفق الباحث مع هذه في تناولها دور التحليل المالي في تقويم الأداء بأنواعه المختلفه ويختلف معها في دراسة الحالة ، ويرى الباحث أن هذه الدراسة تشكل اطار نظري لدراسته.

(1) ابو عبيده طه جبريل علي ، دور المراجعة الادارية في تقويم الاداء بالمؤسسات العامه الخدمية ، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2013م.

(2) علي عبد الرحمن مصطفى عبد المجيد ، دور الاتجاهات الحديثة للتحليل المالي في تقويم الاداء المالي للشركات الصناعية ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا ، 2016م.

## 50. دراسة: ماجدة عبد المجيد احمد بابكر، 2016م<sup>(1)</sup>.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الدراسات السابقة في مجال الدراسة لم تختبر بصورة مباشرة معايير المراجعة الداخلية واثرا على نوعية المعلومات المحاسبية للتنبؤ بالفشل المالي، وركزت الدراسة على تحديد معايير المراجعة الداخلية التي يكون لها تأثير على التنبؤ بالفشل المالي، إبراز هذا الدور، هدفت الدراسة الى تحديد بعض المؤشرات المالية التي تساهم في تقييم أداء المصارف والتنبؤ بالفشل المالي واهتمت الدراسة بالالتزام بتطبيق معايير المراجعة وتحديد اثرا على نوعية المعلومات المحاسبية لمساعدة ادارة المصارف التجارية في التنبؤ بالفشل المالي، وتوصلت الدراسة الى نتائج هامة، منها، وجود تأثير جوهري للمتغير المستقل لمعايير أداء وظيفة المراجعة الداخلية على التنبؤ بالفشل المالي وتساهم بـ 67% في التنبؤ بالفشل المالي. اوصت الدراسة بضرورة اهتمام الجهات الادارية في المصارف التجارية بمعايير المراجعة الداخلية وتوفير الامكانيات اللازمة لتدعيم مكانتها داخل المصرف للمساعدة في التنبؤ بالفشل المالي.

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في تأكيد دور معايير المراجعة الداخلية في التنبؤ بمستقبل المنشآت وكذلك فيما توصلت اليه من نتائج ويختلف معها في دراسة حاله، ويرى الباحث أن هذه الدراسة تساهم في وضع الاطار النظري لدراسته.

## 51. دراسة: حسين احمدادم علي، 2016م<sup>(2)</sup>

تناولت الدراسة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها في اضافة قيمة للمستوى التنظيمي ومدى تحديد هذه القيمة وفهمها لاصحاب المصلحة في التنظيم، ودراسة مدى امكانية التعبير عن الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وتأثيرها على تقييم نظم الرقابة الداخلية في المصارف التجارية وتمثلت مشكلة الدراسة في مدى امكانيه وضع مؤشرات لخطوات العمل مما يساعد المراجعة الداخلية على التقييم الشامل للرقابة الداخلية، وتوصلت الى نتائج عدة منها، ان توزيع المراجعين الداخليين بصفة دورية على العمليات يزيد من إمكانية تقويم الرقابة الداخلية الالكتروني، وان المراجعة الداخلية تضيف القيمة من خلال خدمات التأكيد لنظم الرقابة، واوصت الدراسة بوضع دليل للحوكمة في المصرف بوضع دور المراجعة الداخلية بشكل واضح .

تتفق دراسة الباحث مع هذه الدراسة في ما طرحته وتوصلت اليه بخصوص الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تقييم نظم الرقابة الداخلية ويختلف معها في أن دراسته إرتبطت بزيادة الأداء المحاسبي في مؤسسات القطاع العام . ويرى الباحث ان هذه الدراسة تساهم في وضع اطار نظري لدراسته.

(1) ماجده عبدالمجيد احمد بابكر ، معايير المراجعة ودورها في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للتنبؤ بالفشل المالي، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2016م.  
(2) حسين احمد ادم علي ، الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية الالكترونية للبيانات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا ، 2016م.

## 52. دراسة: عبد الرحمن محبوب محمد احمد ، 2016م<sup>(1)</sup>.

تناولت الدراسة المراجعة الإدارية ومراجعة الجودة الشاملة ودورها في تقييم الأداء المالي والاداري ووتتمثلت مشكلة الدراسة في ان الجامعات الحكومية لا تطبق المراجعة الإدارية بصورة فعالة للتحقق من مدى كفاءة وجودة الأداء المالي والاداري لها، واهتمت الدراسة بابرار دور المراجعة الإدارية في تقييم الأداء المالي والاداري، وتوصلت إلى نتائج هامه ، منها ، تساعد المراجعة الإدارية في تقييم كفاءة الأداء المالي بالجامعات الحكومية السودانية، واوصت الدراسة بضرورة متابعة مدى تنفيذ اللوائح المالية بالجامعات مما يسهم في تناول تقييم الأداء بها .

يتفق الباحث مع هذه الدراسة في تناول تقييم الأداء المالي والاداري باستخدام المراجعة الإدارية ويختلف معها في دراسة الحالة، ويرى الباحث أن هذه الدراسة ساعده في وضع اطار نظري لدراسته .

## 53. دراسة: المنزول موسى ابراهيم بخيت، 2017م<sup>(2)</sup>

تناولت الدراسة العلاقة بين المراجعة الإدارية ونسب السيولة في ظل التجارة الالكترونيه ، واهمية المراجعة الادارية ودورها في تقييم الأداء المالي ، واهتمت الدراسة بابرار دور المراجعة الإدارية والخدمات التي تقدمها للادارة في تقييم الأداء المالي وإمكانية استخدام تقنيات التجارة الالكترونية في اعمال المراجعة وتوصلت الى نتائج عدة ، منها ، أن تطبيق المراجعة الإدارية يساعد في عمليه تصميم نظام مواكب للاتجاهات الحديثة لنسب النشاط، واوصت الدراسه بضرورة تطوير اجراءات واساليب المراجعة الإدارية بما يتماشى مع متطلبات التجارة الالكترونيه .

يتفق الباحث مع هذه الدراسة فيما تناولته عن تقييم الأداء باستخدام المراجعة الإدارية ، ويختلف معها في موضوع تناول التجارة الالكترونيه حيث أن الباحث يبتناول الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية في مؤسسات القطاع العام لزيادة كفاءة الأداء المالي والمحاسبي. ويرى الباحث أن هذه الدراسة تساعده في وضع اطار نظري لدراسته.

## 54. دراسة: خالد علي عبدالرب صالح، 2017م<sup>(3)</sup>

هدفت الدراسة التعرف على الوضع الحالي لمهنة المراجعة والصعوبات وواجهه الضعف والقصور التي تواجهها ووضع نموذج مقترح لمعايير تتلائم مع البيئه اليمنيه، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود معايير للمراجعة في البحث وأن ممارسات المراجعين هناك تعتمد الى حد كبير على خبرات واتجاهات المراجعين مما يؤثر على جودة المراجعة واهتمت الدراسة بتحليل مهنة المحاسبة

(1) عبد الرحيم محبوب أحمد محمد ، المراجعة الادارية ومراجعة الجودة ودورها في تقييم الاداء المالي والاداري بالجامعات الحكومية السودانية ، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2016م.

(2) المنزول موسى ابراهيم بخيت ، دور المراجعه الاداريه في تقييم الاداء المالي في ظل التجارة الالكترونية ، رسالة ماجستير غير منشور ، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2017م.

(3) خالد علي عبدالرب صالح، نموذج مقترح لوضع معايير المراجعة الملائمه للتنظيم ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهوريه اليمنيه، رسالة ماجستير ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2017 م .

ودراسة معوقات جودة الأداء المهني للمراجعين مما ادى للحاجة لايجاد معايير مراجعة ملائمة للبيئة البحثية، وتوصلت الدراسة الى نتائج هامة ، منها ، أن مهنة المراجعة في البحث تعاني من صعوبات كبيرة اهمها عدم وجود معايير تنظيم المهنة وعدم وجود نصوص قانونية تلتزم باستخدام معايير معينه، اوصت الدراسة بضرورة تبني معايير المراجعة الدولية وتكفيها لتلائم البيئة اليمنية مما يساعد على تطور المهنة وبما يتوافق مع التوجيهات الدولية لتنسيق المعايير .

يرى الباحث أن هذه الدراسة تتفق مع دراسته فيما تناولته لوضع معايير المراجعة الملائمة لتنظيم ممارسة مهنة المحاسبة ويختلف معها في أن الدراسة طبقت على دولة اليمن ودراستي في دولة السودان كما أن هذه الدراسة تساهم في وضع اطار نظري للدراسة.

## الفصل الاول

### الرقابة الداخلية

يتناول الباحث في هذا الفصل الرقابة الداخلية من حيث التعريف والأنواع والأهمية والأهداف وأهم الطرق والأساليب والأدوات المستخدمة في الرقابة الداخلية وكيفية إنتقاء المناسب منها لممارسة عملية الرقابة ثم بعد ذلك مراقبة أداء الرقابة الداخلية وتقييمه وتحديد الإنحرافات عن ما هو مخطط في عملية الرقابة ومعالجتها والبحث المستمر في التحسين والتطوير لأجل تقويم نظام الرقابة الداخلية في حال حدوث إنحرافات وإيجاد أنسب الطرق لتفعيل نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه المخططة والتي صمم من أجلها للتوصل لأهداف الوحدة المرجوة والتي تعتبر الغاية من وجود النشاط والعمل ككل، والتقارير عن نظام الرقابة الداخلية من حيث المسؤولية والاستفادة ، ومكونات هذه التقارير، وكيفية اعدادها والعائد منها .

قسم الباحث هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث لتسهيل وتنظيم تناول موضوعاته جاءت تحت

العناوين الآتية :

**المبحث الأول : مفاهيم الرقابة الداخلية**

**المبحث الثاني : تقييم كفاءة الرقابة الداخلية وتقديرها**

**المبحث الثالث : الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية**

## المبحث الأول

### مفاهيم الرقابة الداخلية

أولاً : تعريفات الرقابة الداخلية :  
1. الرقابة لغة:

وردت الرقابة في اللغة تحمل عدة معاني متشابهة في معناها اللغوي منها ، "هي الرعاية والمحافظة والانتظار ، فالرقيب يعني الحافظ والمنتظر ، وارتقبوا فلان ، أي احفظوه ، ورقباء تعني حفظه ، والرقيب هو الحفيظ<sup>(1)</sup> وجاء في اللغة ايضاً الرقابة هي الحراسة ،الانتظار الرصد، الملاحظة ،مخافة الله "<sup>(2)</sup>. وقد وردت الرقابة في القرآن الكريم بمعناها اللغوي في عدة آيات منها ،  
مَآيَ لَفِظُ مَقَالٍ فَعَوْلَىٰ لِلَّهِ إِلَّا لَدَيْهِ رَقِيبٌ عَتِيدٌ (سورة ق ، الآية (18)ج) ،مِنْهَا مَا خَادِفًا  
يَتَرْتَابُ (سورة القصص الآية (21)ب) ، (لَا ذِمَّةَ وَأُولَٰئِكَ هُمُ الْمُعْتَدُونَ )  
(سورة التوبة ١٠٠) (عَلَيْكُمْ رَقِيبًا) (سورة النساء ، الآية (١١)هـ) (رُسُلًا  
وَتَذَاتَهُمْ فَارْتَقِبْهُمْ وَاصْطَبِرْ ) (سورة القمرك، الآية (٢٧)ب) ، (أُمَّةٌ أُخْرِجَتْ لِلنَّاسِ  
وَفِتْلَتُهُمْ فَتَنُوهنَّ وَبِالْمَعْرُوفِ الْمُنْكَرِ وَتُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ ) (سورة آل عمران ، الآية (110)ب) (لَمْ  
ذَائِدَةَ الْأَعْيُنِ وَمَا تُخْفِي الصُّدُورُ ) (سورة غافر ، الآية (19)).

أصل كلمة رقابة "رَقِبَ يَرْقُبُ رَقْبًا" أي حرس وانتظر - حاذر - رصد ، راقب الله  
في امره: خافه"<sup>(3)</sup>.

وجاء على أن أصل كلمة الرقابة اللغوي هو رَقِبَ يَرْقُبُ رَقْبًا وراقباً وراقباً أي  
حرسه - انتظره - حاذره . وراقبه مراقبة اي حرسه ، لاحظته"<sup>(4)</sup>. والرقابة لغة تعني "القوة او السلطة  
التوجيه كما تعني التفتيش ومراجعة العمل"<sup>(5)</sup>.

(1) ابن منظر ، لسان العرب ، (بيروت: دار الفكر ، 1974م)، ص 224 .  
(2) نهلة ابراهيم عبد الكريم ، اثر الرقابة الداخلية لزيادة الكفاءة والفعالية للمنشآت الصناعية ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة  
السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2007م.  
(3) إبراهيم قلاش ، قاموس الهدى ، (الجزائر : عين مليلة ، مكتبة الدراسات ، دار الهدى ، ديت) ، ص 205.  
(4) أحد زكي بدوي ، صديق يوسف محمود ، المعجم العربي الميسر للمدرسة والجامعة والمكتب والمنزل ، (القاهرة : دار الكتاب  
المصري ، ديت) ، ص 394.  
(5) ابراهيم انس وآخرون ، المعجم الوسيط ، ط2 ، (القاهرة : مجمع اللغة العربية ، دار المعارف ، 1972م) ، ص 363.

يرى الباحث أنه من خلال تعريفات الرقابة في اللغة يتضح أن الرقابة لغة تعني المراقبة والحفظ والحراسة وذلك حسب الاستخدام في التراكيب للمعنى المراد منها .

## 2. الرقابة اصطلاحاً :

اصطلاح لفظ الرقابة في التورع واستخدم بصورة واسعة وجاء في معناها شرعاً "هي العلم الذي يبحث في مراقبة الحقوق والإلتزامات في ضوء الشريعة الإسلامية بما تحقق من قواعد تتعلق بالمال المجمعاً وبنفاً<sup>(1)</sup> .

يرى الباحث ان الرقابة في الإصطلاح وردت بمعنى حفظ الحقوق والإلتزامات على حسب ما ورد في نصوص القرآن الكريم والسنة المحمدية في الأحاديث النبوية الشريفة .

## 3. الرقابة من الناحية القانونية :

استخدمت الرقابة في النواحي القانونية كثيراً وتم تعريفها بأنها "حق يخول صاحب السلطة إصدار القرارات اللازمة لإجراح المشروعات كما قد تعني الرقابة معنى الوصاية من سلطة أعلى لغرض حدود وقيود معينة تؤدي إلى أهداف التنظيم الإداري الذي يتطلبه المشروع ، وبهذا المعنى فإن الرقابة تتراوح بين الرقابة اللاحقة التي تتم بعد التصرف المالي وبين الرقابة السابقة التي تلزم المشروع بأحكام وأوضاع وشروط معينة<sup>(2)</sup> .

يرى الباحث إن الرقابة تحقق متابعة وتطبيق القانون الذي يحدد إطار العمل والمخالفات والمحاسبة وشروطها ومبادئها في الحقل الذي تعمل فيه .

## 4. تعريفات الرقابة الداخلية :

إن التعدد في أنشطة الإدارات المختلفة وإختلاف الأهداف من إدارة لأخرى ، وكذلك إختلاف قدرات المديرين وتباين أفكارهم جعل كل منهم ينظر إلى الرقابة الداخلية بما يتوافق ورغباته في إدارة نشاط المنظمة وتحقيق أهدافها ، ذلك أدى إلى عدم وجود تعريف موحد للرقابة الداخلية يمكن الأخذ به كمعيار لتطبيق نظام الرقابة الداخلية ، فنجد هناك العديد من التعريفات لنظام الرقابة الداخلية تتشابه في المعنى والأهداف رغم إختلافها في الصيغة والألفاظ منها : (الرقابة هي الوظيفة التي تضمن أن الأنشطة توفر النتائج المطلوبة وتتعلق الرقابة بوضع هدف قياس الأداء وإِتخاذ الإجراء التصحيحي)<sup>(3)</sup> . وعرفها آخرون (أن الرقابة ليست مرتبطة فقط بأعمال الإدارة العليا بل ترتبط بأعمال كافة المستويات الإدارية)<sup>(4)</sup> . كما عرفت بانها "التحقق من أن ما يتحقق أو ما تحقق فعلاً مطابق لما تقرر في الخطة المعتمدة سواء بالنسبة للأهداف أو بالنسبة للسياسات

(1) محمد بن ابوبكر الرازي ، مختار الصحاح ، (بيروت : المركز العربي ، دت) ، ص966 .  
(2) د.السيد خليل هيكل ، الرقابة على المؤسسات العامة الانتاجية والاستهلاكية ، (القاهرة : دار المعارف ، 1970م) ، ص172 .  
(3) جاري ديسلر ، أساسيات الإدارة ، تعريب د. عبد القادر محمد عبد القادر ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1992م) ، ص614 .  
(4) د. عبد المنعم عوض الله ود. عزيزة عبد الرازق ، المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وإِتخاذ القرارات ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، مركز التعليم عن بعد ، 1994م) ، ص30 .

والإجراءات واللوائح، بالنسبة للموازنات وبرامج العمل والجدول الزمنية"<sup>(1)</sup>، عرفت أيضاً بأنها "الوظيفة الخاصة بالملاحظات حول عمليات التنفيذ ومستوى مخرجات التخطيط والتنظيم والتوجيه وقياس النتائج ، بالمقارنة بما تم فعلاً وكان مطلوب إتمامه بمعايير ومحتوى الخطط المعدة والسياسات واللوائح والأوامر المعمول بها ، ومن بعد المقارنة على أساس موضوعي ليتم تحديد مستوى الانحراف إيجاباً أو سلباً ودراسة وكشف أسبابه وإتخاذ ما يلزم لمعالجته وأخذ كل النتائج في الحسبان عند إعادة التخطيط أو التنظيم أو أسلوب التوجيه والإشراف والقيادة حتى لا يحدث أو يتكرر ما حدث ووضع معايير كمية ونقدية وزمنية لتحقيق رقابة تتنبأ بالاتجاهات والأحداث المستقبلية وأن تضع إستراتيجيات لهذه الرقابة لتكون أكثر فاعلية وفورية لتعالج الأمور التي تحتاج لعلاج سريع ولا تسمح بتكرار أي خطأ مهما كان نوعه أو حجمه أثناء العمل ، حتى يمكن التحكم في إكتشاف الخطأ قبل حدوثه ، وأن تكون هناك رقابة خارجية من أجل مراجعة الحدث بعد وقوعه، وأن تسعى دائماً وأبداً الرقابة الإدارية لتحسين الأداء بدراسة كل المعلومات المترددة التي تساهم في رفع الكفاءة والفعالية"<sup>(2)</sup>.

كما عرفت بانها "ذلك النشاط الإداري الذي يسعى إلى التحقق من كفاءة إستغلال موارد المنظمة وتحقيق أهدافها"<sup>(3)</sup>، في تعريف آخر: "الرقابة كوظيفة من وظائف الإدارة ، هي قياس وتصحيح أداء المرؤسين بغرض التأكد من أن أهداف المنشأة والخطط الموضوعية لبلوغها قد تم تحقيقها ومن ثم فحص الوظيفة التي تمكن كل مدير - من رئيس مجلس الإدارة الى رئيس العمال - من التأكد أن ما يتم أو تم مطابق لما أريد إتمامه"<sup>(4)</sup>. كما عرفت بأنها "تعني متابعة تنفيذ الأعمال والخطط باستمرار ومحاولة إكتشاف الإنحرافات عن الخطط والأهداف الموضوعية، والعمل على تحديد أسباب الإنحرافات فهي إما أن تكون في الخطة الموضوعية نفسها أو قد تكون في عملية التنفيذ لهذه الخطة والعمل على إصلاح الإعوجاج والإنحراف بإتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب"<sup>(5)</sup>.

في تعريف آخر "الرقابة هي عبارة عن التأكد من أن النشاط يتم طبقاً لما هو مخطط وفي حدود الموارد المتاحة مع الإلتزام بالقوانين وذلك بهدف تحقيق الكفاءة والفعالية"<sup>(6)</sup>. وعرفت الرقابة الداخلية بانها "كل

(1) د. سيد الهواري ، الإدارة الأصول والأسس العلمية ، ط11 ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1996م)، ص381 .  
(2) د. محمد على احمد الطويل ، الإدارة المعاصرة - المدخل المشاكل - الكفاءة، (القاهرة : دار الفرجاني، 1971م)، ص167.  
(3) د. جميل أحمد توفيق إدارة الأعمال ، مدخل وظيفي (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 1998م ) ص 403.  
(4) د. علي شريف ، د. محمد سلطان ، المدخل المعاصر في مبادئ الإدارة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 1998م)، ص 368.  
(5) د. علي محمد منصور ، مبادئ الإدارة - أسس ومفاهيم ، (القاهرة : مجموعة النيل العربية ، 1999م) ، ص 239.  
(6) د. جورج دانيال غالي، برنامج الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية وفحص الحسابات ، (القاهرة: مركز التنمية الادارية، 2010م) ، ص5.

"كل الأساليب والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها ، وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولرفع الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية"<sup>(1)</sup> .

عرفت الرقابة أيضاً بأنها " قياس نتائج أعمال المرؤسين وتصحيح أخطائهم بغرض التأكد من أن الخطط المرسومة قد نفذت وأن الأهداف الموضوعية قد حققت على أكمل وجه"<sup>(2)</sup> ، كما عرفت بأنها "الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشأة لحماية الأصول ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من ثقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على الإلتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدماً"<sup>(3)</sup> ، وعرفت بأنها "كل الوسائل المستخدمة في تنظيم الداخلي للمشروع وفي تنسيق الأعمال وإلتي تحافظ على موارد المشروع وحمايتها من الضياع والإختلاس والتحقق من دقة البيانات المحاسبية وقياس مدى التمشي مع سياسات المشروع والحكم على كفاية العمل في جميع إدارات المشروع وأقسامها"<sup>(4)</sup> ، أيضاً عرفت بأنها "الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات الموضوعية من قبل المنشأة للمساعدة من تحقيق أهداف الإدارة نحو التحقق من سلامة وكفاءة تنفيذ أعمال المنشأة وتطبيق سياسات الإدارة والمحافظة على صحة وإكتمال السجلات المحاسبية وإعداد البيانات المالية السليمة في الوقت المحدد"<sup>(5)</sup> ، وعرفت بأنها " ذلك النظام الدفترى والإداري المحكم الذي تتم في دائرته جميع عمليات المنشأة وأساسه أن تجزأ عمليات مسك الدفاتر في المنشأة بين موظفين عديدين بحيث يصعب عليهم ارتكاب أي خطأ أو تزوير ويسهل إكتشافه إن وقع"<sup>(6)</sup> .

كما أن الرقابة تعتبر آلة لمحاربة الفساد خاصة في الوحدات الإدارية الحكومية والذي عرف بأنه "سلوك أو تصرف من قبل بعض الموظفين العموميين في الوحدات الإدارية الحكومية يتم من خلاله مخالفة القوانين أو الإمتناع عن تطبيق القوانين بهدف تحقيق منافع خاصة لهم أو أن ذلك قد يتم من خلال سوء إستخدام السلطة العامة لتحقيق منافع خاصة او شخصية لهم"<sup>(7)</sup> .

يستنتج الباحث من التعريفات السابقة تكوين فكرة حول الاتجاهات الآتية :

1. التعرف على فهم الرقابة الداخلية .
2. تحديد أهداف الرقابة الداخلية .
3. معرفة مكونات الرقابة الداخلية وأنواعها ووسائلها .

(1) المرجع السابق ص22 .

(2) د. كامل محمد المغربي ، المدخل لإدارة الأعمال – أسس ووظائف ، (عمان : مكتبة عمان ، 1974م) ، ص 268 .

(3) اكرام ابراهيم عطية حماد ، تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الخرطوم ، 2003م ، ص 26 .

(4) عبد الفتاح محمد الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993م) ، ص ص 23 ، 24 .

(5) يحي حسين عبيد ، جمعة شهاب الدين ، أصول المراجعة ، (المنصورة : دن ، 1997م) ، ص 105 .

(6) محمد كامل الحاروني ، مراجعة الحسابات ، (القاهرة : مكتبة دار النهضة العربية ، 1960م) ، ص 158 .

(7) د. صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويري ، مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية ، (القاهرة : المجلة العملية للإقتصاد والتجارة ، العدد 4 ، 2005م) ، ص 1 .

يرى الباحث أنه يمكن تعريف الرقابة الداخلية بناءً على ما سبق بأنها نظام يصمم مسبقاً ليتناسب مع سير النشاط بغرض الإستخدام الأمثل لموارد المنشأة ، وحماية أصولها وموجوداتها ، والتأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الإعتماد عليها ، ورفع الكفاية الإنتاجية وتحقيق الفعالية ، ومتابعة الإلتزام بالقوانين والسياسات والخطط الموضوعة لضمان تحقيق الأهداف والتقرير عن ذلك بصفة دورية ، ويكون مسئولاً عن هذا النظام الإدارة والمراجعة الداخلية بصفة أكبر من بقية العاملين بالوحدة.

### ثانياً : مفهوم الرقابة الداخلية :

لا يوجد اتفاق محدد لتعريف الرقابة الداخلية ويرجع ذلك لاختلاف نظرة الباحثين ، فقد اهتم بعضهم بالجانب الوظيفي وركز على الأهداف ، واهتم بعضهم بالإجراءات وركز على الخطوات العلمية واهتم آخرون بالأجهزة التي تقوم بعملية الرقابة . تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية والطرق والمقاييس المتسقة التي تستخدمها الوحدة لحماية الموارد ، ومراجعة دقة البيانات المالية والإدارية ، وإمكانية الاعتماد عليها ، والنهوض بالكفاية الإنتاجية والتشجيع على الإلتزام بالسياسات الموضوعة وتحقيق الخطط والاهداف والاعراض المحددة مقدماً<sup>(1)</sup>.

تتعدد المفاهيم والآراء حول الرقابة الداخلية وجاء حديثاً في المعيار الدوري رقم 400 والخاص بالرقابة الداخلية<sup>(2)</sup>، أن نظام الرقابة الداخلية يعني جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة في المنشأة للمساعدة على تحقيق أغراض الإدارة في التأكد المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية لتنفيذ السياسات الإدارية وحماية الأصول ، ومنع الغش والخطأ أو إكتشافه ، ودقة وإكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية وإعداد معلومات عالية يمكن الإعتماد عليها وفي الوقت المناسب ، وهي عملية تم تصميمها والإشراف عليها بواسطة المدير التنفيذي والمدير المالي والأفراد العاملين بالمنشأة ويتم تفصيلها بواسطة مجلس الادارة بغرض توفير تأكيد معقول بشأن إمكانية الاعتماد على التقارير المالية وإعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمتعارف عليها<sup>(3)</sup>.

يرى الباحث أن مفاهيم الرقابة الداخلية تتنوع مع البيئات المستخدمة فيها لتشمل جميع أوجه النشاط وأغراضه والأهداف الكلية للمشروع والطرق والوسائل المستخدمة في تسيير العمل ومراقبة الأداء والأصول وغيرها .

(1) د. محمد ابو العلا الطحان ، د. أمال محمد كمال ابراهيم ، المراجعة الداخلية والمراجعة في الاجهزة الحكومية ، مراجعة أ.د. محمود شوقي عطا الله ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، 1998م) ، ص 16 .

(2) The Comoittee Of Sponsoring Organization Of The Treadway Commission (COSO).

(3) د. دعاء عبد الوهاب عبد الله عامر ، اطار مقترح لتحقيق الجودة في التقارير المالية من خلال تفعيل هيكل الرقابة الداخلية طبقاً طبقاً للمتطلبات الحديثة، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس ، كلية الدراسات العليا ، القاهرة ، 2013م ، ص 92

### ثالثاً : أهمية الرقابة الداخلية :

تعتبر الرقابة الداخلية العمود الفقري لأي منظمة وتتفاوت أهميتها بالنسبة للأشخاص داخلها وخارجها حسب الحاجة والقدرة على ترجمة وتفسير الأحداث وتبويبها من الهام إلى الأكثر أهمية، وتحليل بياناتها والإستفادة منها في الحصول على معلومات تؤثر على الأداء العام داخل الوحدة وتكون قمة الحاجة إلى الرقابة الداخلية عند المدير وذلك لأنها توفر له التأكيد المعقول عن سير النشاط وفق ما هو مخطط وتساعده على إستقلال موارد المنشأة المتاحة بالصورة المثلى والتي تقوده لتحقيق الأهداف بأقصر الطرق وأيسرها .

كما إن أهمية الرقابة الداخلية تكمن في انها تحقق عدة فوائد على مستوى الوحدة الاقتصادية والاطراف ذات العلاقة بها على حد سواء وأن أهمية الرقابة الداخلية تتلخص في (1):

1. تعتبر الرقابة الداخلية الاساس الذي يعتمد عليه المراجع عند مراجعته لأداء المنشأة .
2. تقوم بتوفير تأكيدات معقولة عن مدى الالتزام بالقوانين والنظم واللوائح .
3. تؤدي إلى تحسين الكفاءة الإنتاجية للمنشأة .
4. تساهم في تحقيق مستوى الفعالية المطلوبة لتحقيق الاهداف .
5. تزايد حالات الافلاس والفشل المالي لكبرى الشركات .
6. تحقيق الضبط الداخلي المتأصل يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمالات الخطأ والفشل .
7. تعتبر حجر الزاوية في إحكام الضبط والرقابة على النفقات المالية والإدارية في المنظمات .
8. تعتبر خط الدفاع الرئيسي في المحافظة على موارد وصيانة ممتلكات الوحدة الاقتصادية.
9. في الجانب الحكومي تعتبر اداة لضبط نفقاتها ورفع مستوى الأداء فيها.

تعتبر للرقابة الداخلية أهمية كبيرة للمراجع الخارجي اذ تعتبر نقطة البداية في اعداد وتحديد برنامج المراجعة ، وقد زاد الاهتمام بها في السنوات الاخيرة لخدمة المراجع الخارجي وتسهيل مهمته (2) ، وهناك عدة عوامل أدت إلى زيادة الإهتمام بالرقابة الداخلية منها(3) .

1. إنفصال الملكية عن الإدارة .
2. حاجة الإدارة الى بيانات دورية ودقيقة .
3. حماية أصول وممتلكات المنشأة .
4. كبر حجم المنشآت والإتساع المستمر فيها .

(1) د. صالح حامد محمد علي ، أ. مزمل عوض طه احمد ، مستوى قدرة آليات المراجعة في فاعلية هيكل الرقابة الداخلية بالمصارف السودانية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، مجلة الدراسات العليا ، المجلد 5 ، العدد 20 ، 2016م) ، ص 212.

(2) د. صالح محمد حسني محمد الحملاوي ، مدخل مقترح لرفع كفاءة وفعالية الاداء المهني للمراجع الخارجي مع دراسة تطبيقية ، (بنها : جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، المجلد الثاني ، العدد الأول ، 2000م) ، ص 261.

(3) جورج دانيال غالي ، مرجع سابق ، ص 5 .

يضاف إلى هذه العوامل<sup>(1)</sup> :

1. تفويض السلطات والمسئوليات .
  2. حاجة الإدارة إلى بيانات دورية ودقيقة .
  3. تحول مهمة المراجعة الخارجية للحسابات إلى مراجعة إختبارية .
  4. تطور الشكل القانوني للمؤسسة .
  5. رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة .
- ومن الادوار الأساسية التي يقوم بها نظام الرقابة الداخلية هي حماية أصول وممتلكات المنشأة من السرقة والتلف والأعطال الناتجة عن الأهمال والغش والتزوير عند الشراء أو البيع أو التلاعب في المستندات، وأن إتساع المشروعات وكبر حجمها ولد حاجة طبيعية إلى الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية للتحكم في هذه المنشآت بما يؤمن سير النشاط لتحقيق الغاية منه وتعتبر العلاقة طردية بين حجم المشروعات والحاجة الى الرقابة الداخلية إذ لا تستطيع تخيل أي عمل أو نشاط مهما اختلف نوعه أو حجمه من غير رقابة داخلية ، وتتركز أهمية الرقابة في نقطتين<sup>(2)</sup> :

1. وجود فجوة زمنية بين زمن تحديد الأهداف والتنفيذ .
  2. إختلاف وتعارض أهداف التنظيم مع الأفراد والتوجه نحو الأهداف.
- يرى الباحث ان العامل الأول هو أهم العوامل التي زادت الإهتمام بالرقابة الداخلية إذ أن إنفصال الإدارة عن الملكية أو ما يعرف بحوكمة الشركات أدى إلى زيادة الحاجة للرقابة الداخلية ، ويعتبرها كل منهما الضامن لتحقيق رغباته في تحديد سير عمل النشاط داخل الوحدة للضغط على الجانب الآخر .

#### رابعاً : أهداف نظام الرقابة الداخلية :

تهدف الرقابة الداخلية لتحقيق العديد من الاهداف منها<sup>(3)</sup> :

1. حماية الأصول بما في ذلك البيانات من سوء الإستخدام أو الضياع أو السرقة .
2. التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الإعتماد عليها .
3. تنمية الكفاءة الإنتاجية في عمليات الوحدة .
4. ضمان تحقيق السياسات والأهداف التي وضعتها إدارة الوحدة .
5. إمكانية الثقة في التقارير المالية والالتزام بالقوانين .
6. تحقيق الأهداف .
7. تتأثر بالأفراد في المنشأة .

<sup>(1)</sup> نهلة إبراهيم عبد الكريم ، أثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشآت الصناعية ، رسالة دكتوراة غير منشورة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الخرطوم ، 2007م ، ص 54 .

<sup>(2)</sup> المرجع السابق ، ص 55 .

<sup>(3)</sup> محمد كمال منشوي ، اطار مقترح لترشيد التقدير الشخصي لعمل مراقب الحسابات في مجال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 1996م ، ص ص 12 – 16 .

8. توفير تأكيد معقول بخصوص تحقيق الاهداف .

9. توفر البيئة الملائمة لتحقيق الاهداف .

تهدف الرقابة الداخلية لتحقيق وظيفتين رئيسيتين هما<sup>(1)</sup> :

1. حماية الموارد من سوء الاستخدام .

2. تنمية الكفاءة الانتاجية وضمان تحقيق السياسات والاهداف التي وضعتها الادارة.

كذلك يمكن تحديد أهداف الرقابة الداخلية من خلال اسهامات المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين والتي بينت ان اهداف الرقابة الداخلية هي حماية الاصول من التلاعب والاختلاس ، كما ان أهداف الرقابة الداخلية تتمثل في الآتي<sup>(2)</sup>:

1. التزام افضل بيئة للرقابة من مجلس الإدارة ، لجنة المراجعة ، الادارة ، الموظفين .

2. تحديد الأماكن داخل المنشأة التي تحتاج لتحسينات .

3. تنفيذ البرامج والأنشطة الخاصة بالحماية من الغش .

4. فهم أفضل للمخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة .

5. تحسين مفهوم الرقابة الداخلية واداراتها للمخاطر .

6. الفصل بين الواجبات والتصريح بالعمليات بما يخدم جودة التقارير المالية .

جاء أيضاً أن أهداف الرقابة الداخلية هي<sup>(3)</sup>:

1. حماية موارد المنشأة ضد الإسراف (الإستخدام غير الرشيد) والإختلاس وعدم الكفاءة .

2. ضمان دقة البيانات المحاسبية بحيث يمكن الإعتماد عليها .

3. ضمان الإستجابة للسياسات الموضوعة.

4. تقييم مستوى الأداء في كل قطاعات الوحدة الإقتصادية .

كما ذكرت أهداف الرقابة على أنها<sup>(4)</sup>:

1. تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسئوليات .

2. حماية أصول المشروع من الإختلاس والتلاعب .

3. التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الإعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية.

4. رفع مستوى الكفاية الإنتاجية .

5. تشجيع الإلتزام بالسياسات والقرارات الإدارية .

(1) ستيفن أ. موسكوف ، مارك ج. سميكن ، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ، ترجمة : د. كمال الدين سعيد ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، دت) ، ص 297 .

(2) دعاء عبد الوهاب عبد الله عامر ، مرجع سابق ، ص 94.

(3) د. عبد الفتاح محمد الصحن ، د. فتحي رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، (الإسكندرية:الدار الجامعية ، 2004م) ، ص ص 133 ، 134.

(4) خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2001م) ، ص 168.

6. الإعتداد على أسلوب الإدارة بالإستثناء (تركز الإدارة جهدها في مراقبة النتائج الشاذة التي تخرج عن المؤلف ومعالجتها).

7. اطمئنان إدارة المشروع إلى حسن سير العمل فيه .

في حصر آخر لأهداف الرقابة الداخلية ورد منها<sup>(1)</sup>:

1. حماية لأصول المنشأة من أي تلاعب أو إختلاس أو سوء إستخدام .
2. التأكد من الدقة المحاسبية للبيانات المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الإعتداد عليها قبل إتخاذ أي قرارات أو رصد أي خطط مستقبلاً .
3. المحافظة على مستوى الأداء الجاري واكتشاف أي إنحرافات عن هذا المستوى .
4. الكشف عن أي إتجاهات للتغيير المفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء بما ينعكس على التكاليف .

5. الرقابة على إستخدام الموارد المتاحة .

6. زيادة الكفاية الإنتاجية للمنشأة .

7. وضع نظام للسلطات والمسئوليات وتحديد الإختصاصات .

8. حسن إختصار الأفراد للوظائف التي يشغلونها .

9. التدريب والعلاقات الإنسانية .

10. تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تظمن من صياغ العمل .

كما أن الرقابة الداخلية عملية تتأثر بمجلس الإدارة والأفراد الآخرين ويتم تصميمها لتوفير تأكيد

معقول بخصوص تحقيق الأهداف التي تتعلق بما يلي<sup>(2)</sup>:

1. فعالية وكفاءة التشغيل .

2. إمكانية الثقة في التقارير المالية .

3. الإلتزام بالقوانين .

يمكن معرفة أهداف الرقابة الداخلية في حالة غيابها وما يترتب عليها من خلال<sup>(3)</sup>:

1. اسراف واستخدام الموارد .

---

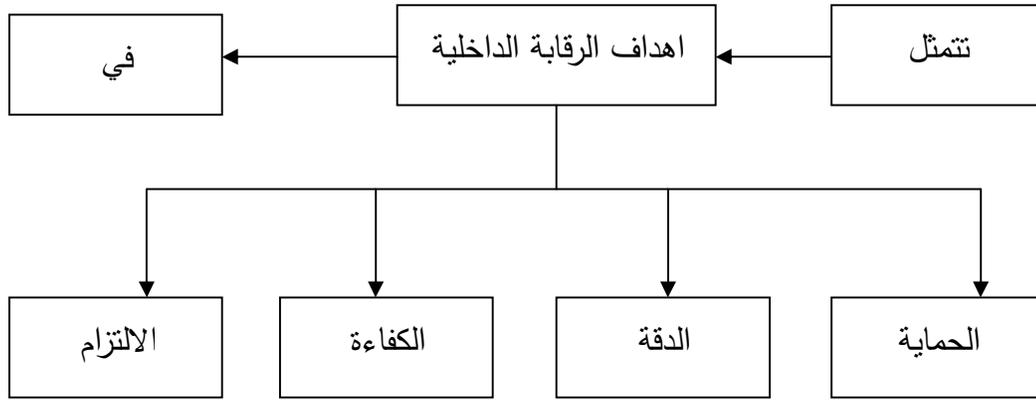
<sup>(1)</sup> د. احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص81.  
<sup>(2)</sup> د. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2010م)، ص 341 .  
<sup>(3)</sup> د. ثابت عبد الرحمن ادريس ، جمال الدين محمد المرسي ، الادارة الاستراتيجية – مفاهيم ونماذج تطبيقية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2001م) ، ص 429.

2. ضياع وإهدار الوقت .
3. البطء في انجاز الأعمال .
4. تدني الانتاجية .
5. ظهور المشكلات وتفاقمها .
6. الفشل في تحقيق الأهداف وصعوبة الحكم على المنشأة .

الشكل رقم (1/1/1) يوضح اهداف الرقابة الداخلية :

### شكل (1/1/1)

يوضح أهداف الرقابة الداخلية متمثلة في الحماية والدقة والكفاءة والالتزام



المصدر : أ. حافظ سعيد الحسن ، نظام الرقابة الداخلية ، (مركز المقتصد للتدريب المالي والمصرفي ، د.ت) ، ص63 .

يرى الباحث أن أهداف الرقابة الداخلية كثيرة ومختلفة باختلاف نوع النشاط والاهداف المرسومة

له، إلا ان هناك اهداف اساسية مشتركة للرقابة الداخلية في مختلف انواع النشاطات منها:

1. الاستخدام الامثل للموارد المتاحة للمنشأة .
2. المحافظة على اصول وممتلكات المنشأة .
3. الالتزام بالتوجيهات والقوانين والتشريعات .
4. حسن ادارة الافراد .
5. تحقيق اهداف المنشأة المخططة .
6. موثوقية التقارير المالية الصادرة والمنشورة للمنشأة .

## خامساً : أنواع الرقابة الداخلية:

يمكن تحديد وحصر انواع الرقابة الداخلية في الانواع الثلاثة الآتية (1) :

### 1. الرقابة المحاسبية (المالية) :

يختص هذا الجانب بسلامة الإجراءات المالية والمحاسبية ، ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات ومدى الإعتماد عليها وتأمين حفظها بعد ذلك بما يضمن وجودها عند الرجوع والحاجة إليها مرة أخرى في أي وقت ، ويقع العبء الأكبر للرقابة المحاسبية على المراجعة الداخلية بإعتبار ممارستها لمراجعة الحسابات (القبلية والبعديّة) وبصفة دورية ومستمرة ، إضافة الى الدور الأساسي الذي يقوم به النظام المحاسبي نفسه. وهناك عدة إجراءات متبعة في الرقابة المحاسبية منها ، تحديد المسؤوليات في القسم المالي ، استخدام طريقة القيد المزوج ، استخدام حسابات المراقبة الإجمالية واعد موازين المراجعة الدورية ، وإعداد مذكرات تسوية حساب البنك وإتباع نظام الجرد المستمر للمخزون وعمل قيود التسويات وتصحيح الأخطاء بواسطة اشخاص غير الذين أعدوا قيود اليومية.

### 2. الرقابة الإدارية :

يختص هذا الجانب العام من جوانب الرقابة الداخلية برفع الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية عن طريق ضمان تنفيذ الخطط والسياسات بطريقة والمستوى المحددين مسبقاً ، وتشمل الرقابة الإدارية استخدام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والرسوم البيانية والخرائط ودراسة الوقت والحركة والبرامج التدريبية للعاملين والتقارير الرقابية المختلفة، والإعتماد عليها في تقويم الإنحرافات وتحسين الأداء، ويقوم بهذا الدور الإدارة وجميع رؤساء الأقسام كما يمكن أن تقوم به جهات خارجية تعتبر جهات إختصاص تحكم سير الأنشطة الخاصة بها والمشابهة وذلك عن طريق إصدار القوانين التي تنظم هذه الأنشطة بمنح التصديق لها والإشراف والمتابعة لذلك ورصد المخالفات والمحاسبة عليها .

(1) أ.د. علي عبد القادر الزنبيبات ، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية – نظرية وتطبيق ، ط 5 ، (عمان : المكتبة الوطنية ، 2015م) ، ص ص 179 ، 180 .

شكل رقم (2/1/1) يوضح المقارنة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية :

### شكل (2/1/1)

يوضح الشكل المقارنة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية ويبين وجه الشبه والاختلاف بينهما

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع وسوء الاستخدام . - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية	- التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية - التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والاجراءات التي وضعتها الادارة
طبيعة عملية الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الادارة - التحقق من ان عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً	- التحقق من تنفيذ وتطبيق الاجراءات والسياسات الإدارية .

المصدر : كمال علي أحمد التركي ، نظام الرقابة الداخلية ، ص 21.

يظهر للباحث أن الإدارة هي الجهة المسؤولة عن تصميم وتنفيذ نظام فعال للرقابة الداخلية ، وأن وجود نظام رقابة داخلية فعال لا يعني بالضرورة وجود تأكيد مطلق على سلامة الإجراءات المتبعة وصدق القوائم المالية وضمان لتحقيق أهداف الإدارة ، كما أنه يجب تقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه بصفة دورية بواسطة الإدارة أو المراجعة الداخلية وذلك بغرض تحديد نقاط القوة والضعف فيه وتقويمه ، ولكن ينبغي تحقيق التوازن بين التكلفة وعائد تصميم وتشغيل وتطوير الرقابة الداخلية وهذا من الجوانب الهامة إذ أن الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية لدرجة يكون فيها العائد اقل من التكلفة الخاصة به يعتبر من السلبيات التي تحسب على الإدارة .

### 3. الضبط الداخلي :

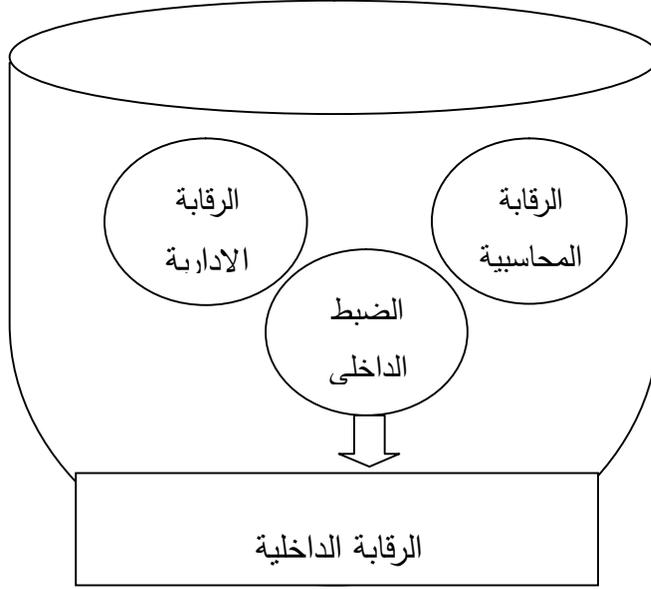
يختص هذا الجانب بالإستغلال الأمثل للموارد المتاحة والمحافظة على أصول وموجودات المنشأة من أي إختلاس أو سرقة أو سوء إستعمال أو تلف ويتضمن الضبط الداخلي جميع القوانين واللوائح والإجراءات والأوامر التنظيمية التي تنظم العمل داخل المنظمة وتحكم تنفيذه ويقع عبء التنفيذ للضبط الداخلي على الإدارة والمراجعة الداخلية وجميع الموظفين والعمال داخل المنظمة كل في حدود مسؤوليته التنظيمية داخل الوحدة . ومن وسائل الضبط الداخلي تقسيم العمل ، والمراقبة الذاتية، وتحديد الاختصاصات والسلطات والمسئوليات ، واستخدام الرقابة الحدية والمزدوجة والتأمين على الممتلكات والموظفين الذين في حوزتهم العهد .

الشكل رقم (3/1/1) يوضح أنواع الرقابة الداخلية :

### شكل (3/1/1)

يوضح هذا الشكل تقسيمات الرقابة الداخلية الاساسية المتمثلة في الرقابية المحاسبية والرقابة

### الادارية والضبط الداخلي



المصدر : عبد الوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2008م) ، ص 20.

### سادساً : مقومات نظام الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية كغيرها من الأنظمة تعتمد على مقومات أساسية يقوم عليها هيكل الرقابة الداخلية ، وقد اختلفت الآراء في تحديد هذه المقومات فبينما يرى البعض أن مقومات أي نظام رقابة داخلية ثلاثة عناصر هي<sup>(1)</sup>.

#### 1. النظام المحاسبي :

بناء على ذلك فإن النظام المحاسبي الجيد يعتبر من أقوى الركائز التي تعتمد عليها الرقابة الداخلية إذ أنه كلما كان هذا النظم هشاً وضعيفاً يحتاج مزيد من الرقابة الداخلية والعكس صحيح .

#### 2. المراجعة الداخلية :

أما المراجعة الداخلية فهي الضلع الثاني من هذه المقومات وذلك لوجودها بصفة مستمرة داخل المنشأة وتؤدي دورها باختلاف أنواعها خاصة المراجعة القبلية والبعديّة لتوفير أكبر قدر من التأكد في أن جميع العمليات والأحداث الهامة قد تم تسجيلها بالدفاتر وفق اللوائح والقوانين وبتابع الإجراءات السليمة ، والتأكد من حفظ جميع أصول المنشأة بالطريقة التي تضمن سلامتها، إضافة إلى كشف الأخطاء والغش والتزوير في حينها ومعالجتها ، والتقارير الدوري للإدارة عن سير النشاط بما يتوافق مع تحقيق الأهداف المخططة

(1) د. جورج دانيال ، مرجع سابق ، ص 6 .

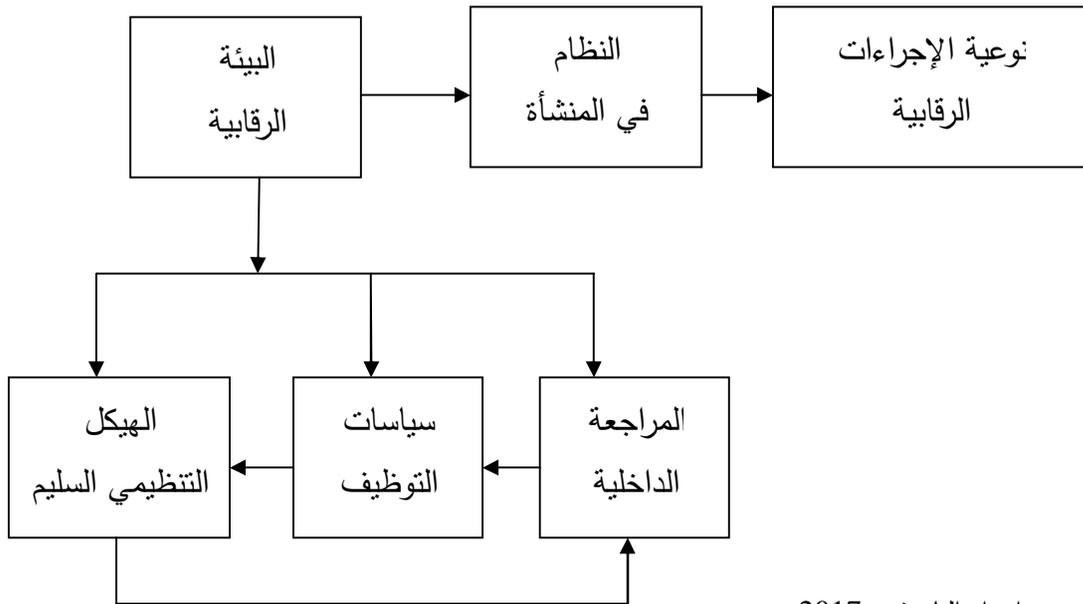
### 3. وجود عاملين أكفاء :

اما فيما يتعلق بالضلع الثالث الذي تركز عليه الرقابة الداخلية وجود عاملين أكفاء مهرة، فهذه مسؤولية إدارة الموارد البشرية وإدارة التدريب ، والتي تعمل على إختيار الشخص المناسب للمكان المناسب ثم التدريب المستمر لمواكبة التطور العالمي في جميع المجالات والذي هو سمة العصر ، لذلك فإن جودة هذه العناصر الثلاثة تؤدي إلى نظام رقابة فعال يحقق أهدافه وأهداف المنشأة بصفة عامة .

شكل (4/1/1) يوضح مقومات نظام الرقابة الداخلية:

#### شكل (4/1/1)

يوضح هذا الشكل مقومات نظام الرقابة الداخلية ويوضح هيكل هذه المقومات والعلاقة بينهما



المصدر : إعداد الباحث ، 2017م .

حدد مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز مقومات نظام الرقابة الداخلية في الآتي<sup>(1)</sup>:

1. الخطة التنظيمية .
2. إجراء الاعتماد والتسهيل والتسجيل والحفظ والتخزين .
3. الإشراف والمراجعات الإدارية .
4. الإشراف الإداري على تنفيذ الواجبات ومتابعة الأداء .

كما حددت لجنة إجراءات المراجعة المتفرعة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

المقومات التالية لنظام الرقابة الداخلية<sup>(2)</sup>:

(<sup>1</sup>) محمود شوقي عطا الله ، المراجعة ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1976م) ، ص 190 .  
(<sup>2</sup>) American Institute of Certified Public Accountant, Internal Control Element of A coordinated System and its Importance to Management and the Independent Public Accountant, A special Report by the Committee on Auditing Procedure, 1997.

1. خطة تنظيمية تفصل بين المسؤوليات بصورة سليمة .
  2. نظام لإجراءات كافية للسجلات توفر ضوابط محاسبية معقولة عن الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات .
  3. إجراءات سليمة تتبع في القيام بالواجبات والوظائف لكل إدارة وقسم في التنظيم .
  4. نوعية الموظفين تتفق مع المسؤوليات الملقاة على عاتقهم .
- كما ورد ان مقومات النظام الجيد للرقابة الداخلية تتمثل في الاتي (1):

1. وجود خطة تنظيمية سليمة للمنشأة .
2. تخطيط العمليات والمستندات والدفاتر .

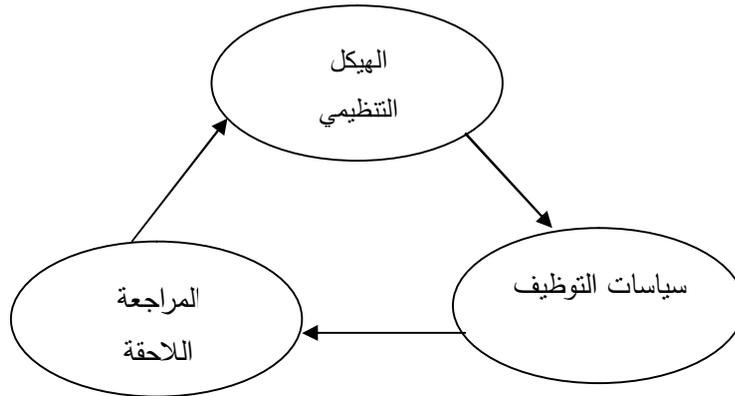
إلا أنه جاء في تقرير لجنة معايير المراجعة (COSO) أن الرقابة الداخلية تشمل على خمسة مقومات كما يلي (2) :

#### 1. البيئة الرقابية :

تعني الوعي الرقابي للموارد البشرية أثناء الأداء الفعلي للنشاط ، ويتم تحديدها بالإعتماد على عدة عوامل منها ، المثل والقيم الأخلاقية وسلوكيات العاملين ، وبذل الجهد والولاء للمنظمة وفلسفة الإدارة في تشغيل الموارد البشرية وتوجيهها وتطويرها ، وهذه تدل على أن المقومات الثلاثة السابقة هي مقومات حقيقية وصحيحة لنظام الرقابة الداخلية لمقابلة البيئة الرقابية المقوم الثالث وهو وجود عاملين أكفاء ، والشكل رقم (5/1/1) يوضح البيئة الرقابية :

#### شكل (5/1/1)

يوضح هذا الشكل البيئة الرقابية المتمثلة في الهيكل التنظيمي وسياسات التوظيف والمراجعة اللاحقة



المصدر : أ. حافظ سعيد الحسن ، نظام الرقابة الداخلية ، (مركز المقتصد للتدريب المالي والمصرفي ، د.ت)، ص15.

(1) محمد توفيق محمد ، محمد محمود عبد المجيد ، المشكلات المعاصرة في المراجعة التأهيل العلمي والممارسة العملية ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1992م) ، ص 42 .

(2) د. بديع الدين ريشي ، د. وجدي حامد حجازي ، التقييم الذاتي للرقابة الداخلية ودوافع ومعوقات استخدامه لدى المراجعين الداخليين ( القاهرة : المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، ملحق العدد الثاني ، 2009م) ، ص 262 .

## 2. مخاطر النشاط :

هي التحديد الدقيق لكل المخاطر التي تحيط بالنشاط والتبؤ بها قبل حدوثها واحتوائها بأسرع ما يمكن لتجنب أثارها خاصة المخاطر التي تؤثر بصورة مباشرة على سير الأداء ومحاولة تجنبها، وهي مثل مخاطر السرقة ، الإختلاس ، الحريق الأعطال ، التذوير ، إنحراف النشاط وغيرها من الأخطار التي تتدرج في الأهمية بحسب تأثيرها.

## 3. تحديد الأنشطة الرقابية :

ويتم تحديدها بواسطة الإدارة وهي عبارة عن السياسات والإجراءات الواجب إتباعها في مجال العمل ، مثل التحديد الدقيق للسلطات وحدودها ، وتسجيل جميع العمليات في حينها وفق الإجراءات المتبعة ، والرقابة على الأصول والسجلات ، ونلاحظ أن تحديد الأنشطة الرقابية يمكن أن يحتوي المقومات الثلاثة السابقة ، أي النظام المحاسبي ، والمراجعة الداخلية ، ووجود عاملين أكفاء .

## 4. دعم نظم الإتصالات والمعلومات :

يعتبر النظام المحاسبي خاصة الجيد من أقوى نظم الإتصالات والمعلومات وذلك لتدوين وتسجيل جميع العمليات لحظة حدوثها بدقة كافية وتبويبها وتحليلها وعرضها في شكل معلومات يتم تلخيصها في القوائم المالية للإستفادة منها في تحديد تحقيق الأهداف بتحليلها، لذلك فإن نظام الرقابة الداخلية لكي يحقق أهدافه يجب فتح قنوات إتصال جيدة مع جميع الأنشطة التي تمثل الرقابة الداخلية وخاصة النظام المحاسبي ، والمراجعة الداخلية كمقومين أساسيين للرقابة الداخلية.

## 5. متابعة الأداء الرقابي :

يتم متابعة الأداء أثناء التشغيل في النشاط وذلك بالتقييم المستمر ودراسة المخاطر وطبيعتها ومعالجتها وذلك بغرض التأكد من كفاية الأداء الفعلي للضوابط التي تم وضعها مسبقاً ، ونلاحظ تواجدها في مقومات الرقابة الداخلية الثلاثة السابقة .

يرى الباحث أنه مهما تنوعت وتعددت مقومات الرقابة الداخلية فإنه لا تخرج من ثلاث مقومات أساسية هي ، النظام المحاسبي ، الأنشطة الرقابية ، العاملين الأكفاء ، ويجب الإكتفاء بها والعمل على تحليلها والإستفادة منها في ممارسة الرقابة الداخلية لأنها تنفرع منها بقية المقومات التي ذكرت اضافة إليها .

## سابعاً : خطوات تنفيذ عملية الرقابة الداخلية :

من تعريفات الرقابة الداخلية يتضح أنها عملية ديناميكية تصاحب سير النشاط تتفاعل معه وتؤثر فيه، نجد ان عملية الرقابة الداخلية تمر بعدة خطوات أهمها<sup>(1)</sup> :

(1) د. صالح محمد حسني محمد الحملاوي ، مرجع سابق ، ص 261.

1. وضع الخطة.
  2. نشر هذه الخطة .
  3. وضع معايير التنفيذ .
  4. المقارنة بين مستويات التخطيط الموضوعة والمخططة .
  5. وضع التقارير .
  6. القيام بالإجراءات التصحيحية .
  7. متابعة فعالية الإجراءات التصحيحية .
  8. مد الأجهزة المختصة بالحقائق لتحسين الأداء .
- وفي تحديد آخر لخطوات الرقابة الداخلية جاء أن الخطوات تترتب كما يلي (1) :
- الخطوة الأولى : وضع معايير الأداء وأساليب القياس .
- الخطوة الثانية : قياس الأداء .
- الخطوة الثالثة : مقارنة الأداء بالمعايير المطلوبة .
- الخطوة الرابعة : اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

يرى الباحث أن أهم خطوات الرقابة الداخلية تتمثل في وضع الخطة لأنها الأساس الذي تنطلق منه العملية الرقابية وتؤثر على النتائج بمدى قوتها وضعفها .

### ثامناً : طرق الرقابة الداخلية :

كما للرقابة الداخلية خطوات ومراحل وإجراءات , لها أيضاً طرق تمارس بها , وهذه الطرق لا تؤدي دور الرقابة الداخلية وتحقق أهدافها منفردة , بل يكمل بعضها البعض وهي عبارة عن حلقات ترتبط ببعضها لتحقيق فعالية الرقابة الداخلية ومن هذه الطرق (2):

### 1. هيكل الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية الذي تم تصميمه لمتابعة تنفيذ الخطط من أهم طرق الرقابة الداخلية لأنه أساس العمل الرقابي بالمنظمة , ويعتمد نجاحه في تحقيق أهداف الرقابة بقدر كبير على مهارة ودقة العاملين به , وبما أن الإدارة تسعى لتحقيق أهدافها بتطبيق نظام رقابي سليم , فإن نظم الرقابة الداخلية يجب أن يكون فعالاً وبرايعي عند تصميمه أن يستوعب كل متطلبات الوحدة لرقابة الأداء بما يتوافق وتحقيق الغاية المنشودة .

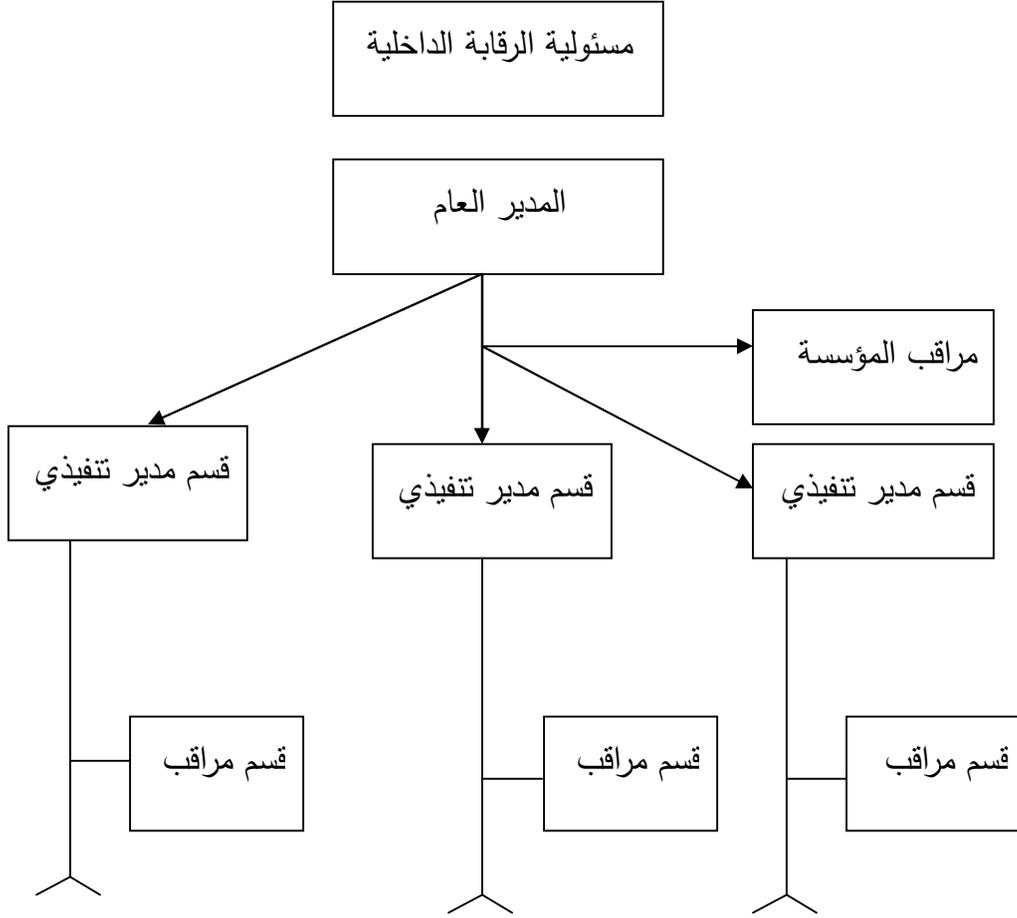
شكل رقم (6/1/1) يوضح مسئولية هيكل الرقابة الداخلية :

(1) نعمان محمد احمد ابه ، الرقابة الادارية في المؤسسات الحكومية ، رسالة ماجستير ، جامعة الخرطوم ، كلية الدراسات العليا، الخرطوم ، 2003م ، ص 26.

(2) د. جيهان عبد المعز الجمال ، المراجعة وحوكمة الشركات ، (القاهرة : دار الكتاب الجامعي ، 2014م) ، ص ص 190 – 191.

## شكل (6/1/1)

يوضح هذا الشكل مسئولية هيكل الرقابة الداخلية



المصدر: السعيد بلوم ، اساسيات الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية ، (الجزائر : جامعة منتوري قسنطينة ، كلية العلوم الانسانية والعلوم الاجتماعية، رسالة ماجستير غير منشورة ، د.ت) ، ص 47 .

## 2. النظام المحاسبي :

بما أن المال أهم مقومات أي نشاط فإن النظام المحاسبي يعتبر على قدر كبير من الأهمية ويحتل مرتبة متقدمة في الرقابة الداخلية ، وكلما كان النظام المحاسبي المتبع على قدر من الجودة يحقق رقابة أكبر على عمليات المنشأة ، ويحقق الغرض منه في تسهيل وتبويب وترحيل جميع عمليات المنشأة لحظة حدوثها والاحتفاظ بالسجلات والدفاتر والتقارير عن هذه العمليات بصفة دورية وإعداد القوائم المالية نهاية العام والتي تعتبر من أهم أهداف النظام المحاسبي ، ومن معايير نجاح المنظمة فكلما كانت هذه القوائم سليمة ومعدة بطريقة عادلة وشفافة وصادقة كانت الإدارة ناجحة في تحقيق أهدافها وكان النظام المحاسبي جيداً يمكن الإعتماد عليه كطريقة وركن هام من اركان الرقابة الداخلية .

### 3. الدورة المستندية :

هي من طرق الرقابة الداخلية العامة إذ أن جميع أقسام أي منظمة لابد أن تتبع في إجراءاتها نظام محكم للدورة المستندية الخاصة بها ، فقسم المبيعات لا بد من وجود طلب العميل ، ومعلومات إحصائية دقيقة بالأصناف الجاهزة للبيع والمسح الدقيق للسوق فيما يخص السلع والأسعار ، ثم بعد ذلك يحول الطلب للتصديق عليه ، ثم الحسابات لدفع المبالغ ، ثم إلى قسم المبيعات مرة أخرى لإستلام العميل بضاعته هذه الدورة ومثلها في بقية الأقسام يجب أن تتبع في جميع الأقسام الأخرى مثل المخازن ، المشتريات ويجب إتباع الدقة في المستندات وأهمية بياناتها ثم تحديد إتجاه هذه الدورة المستندية ومرورها على جميع جهات الإختصاص وفي كل مرة تسجل في الدفاتر ويعلق عليها سوى بالتوقيع أو الختم حتى آخر مرحلة ثم تحفظ كأرشيف .

### 4. المراجعة الداخلية :

ان كلمة التدقيق "المراجعة" Auditing اشتقت من التعبير اللاتيني Audire وهي الاستماع حيث كان المراجع يستمع في جلسة عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع ويقدم تقاريره بعد ذلك في هذه الحسابات ، وقد بدأت مهنة المحاسبة والمراجعة في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات مثل مسك الدفاتر ، ثم تطورت واتسع نطاقها بحيث مكنت الافراد القائمين بها من ان يخصصوا جهودهم ويكرسوا انشطتهم في شكل امتهان لها (1) .

إن الإعتقاد على المراجعة الداخلية ودعمها وتقويتها والإهتمام بالملاحظات الواردة في تقاريرها يعد طريقة ناجحة وهامة في الرقابة الداخلية ذلك لأن المراجعة الداخلية تشكل العمود الفقري في هيكل الرقابة بحكم الدور الذي تقوم به من مراجعة المستندات قبل الصرف وبعده وجرد المخازن والخزن ومتابعة تنفيذ القوانين ورصد المخالفات ومعالجتها ومتابعة التنفيذ والتقرير عنه والسعي لتقويم سير العمل بما يضمن تحقيق الأهداف المخططة ، هذا إضافة للدور الهام الذي تقوم به وهو إبداء رأي فني حول الرقابة الداخلية تقسمها ويقع ذلك ضمن مسؤولياتها ، وتعتبر المرآة والتي يرى المدير من خلالها سير النشاط .

عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) المراجعة بأنها "نشاط مستقل وموضوعي يمنح المنظمة ضمان بخصوص درجة التحكم في عملياتها ، ويزودها بنصائح لتحسينها ، ويساهم في خلق القيمة المضافة ، ويساعد على تحقيق الأهداف من خلال تقييم متخصص ونظامي لمسارات الأخطار ، وحوكمة المنظمة وتقديم اقتراحات لتقوية وتدعيم فعاليتها(2) .

(1) د. خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2000م) ، ص 17 .  
(2) د. عفون سعاد ، مراقبة التسيير ، الرقابة الداخلية والمراجعة اوجه الالتقاء والاختلاف والتكامل ، (الجزائر : جامعة عمار تليجي بالاغواط ، مجلة دراسات ، العدد 49 ، 2016م) ، ص 261 .

تهدف المراجعة الداخلية إلى تحقيق نوعين من الخدمات هي (1):

أ. النوع الأول ويتميز بطابع الحماية والوقاية .

ب. النوع الثاني ويتميز بطابع البناء والإصلاح .

وقد تم تعريفها بأنها " نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات المنشأة أو أنها تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فاعلية ادارة المخاطر والرقابة والسيطرة "(2).

## 5. الموارد البشرية :

لا شك أن إدارة الموارد البشرية من أهم الأقسام داخل المنظمة وذلك للدور الذي تقوم به في تحديد الوصف الوظيفي الدقيق واختيار الكوادر المناسبة له وإدارته بما يحقق أكبر عائد بأقل تكلفة, وتدريبه باستمرار , كل ذلك جعل من الموارد البشرية طريقة هامة من طرق الرقابة الداخلية, وبما أن القوة البشرية هي الدينو المحرك للنشاط حتى في ظل وجود أحدث الأجهزة والماكينات فإنها تعتبر من الطرق الهامة التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية , وأي ضعف في هذه الطريقة أو خلل يؤدي إلى خسارة كبيرة وفشل المنظمة في أداء مهامها وتحقيق أهدافها خاصة في ظل البحث المستمر عن توازن التكلفة والعائد للقوة البشرية , حيث أن التكلفة دوماً تكون مرتفعة وأي سوء إدارة يؤدي لإنحراف كبير فيها , من هذا المنطلق تهتم الإدارات الناجحة بحسن إدارة هذه الموارد كهدف يحقق رقابة داخلية عالية المستوى يقود لنجاح باهر ويضع الوحدة في مكان مرموق بين رصيفاتها .

## 6. تحديد الأهداف الرئيسية :

لأي نشاط تجاري كان أو خدمي أهداف يسعى لتحقيقها , أنشئت من أجلها المنظمة , وتمارس النشاط كطريقة للوصول إليها وتختار لذلك أيسر الطرق وأقصرها وأقلها تكلفة , لذلك فإن التحديد الدقيق و الواضح لأهداف المنظمة الرئيسية والهامة هو طريقة ناجحة وموقفة لممارسة الرقابة الداخلية إذ يمكن الإعتماد عليها أثناء التنفيذ كمحدد لسير النشاط أول بأول ومعرفة الإتجاه إذا كان نحو الأهداف أم لا , لهذا يجب تحديدها مسبقاً وتزوير جميع الرؤساء والمرؤسين بها لوضعها نصب أعينهم وصب كل الجهود نحو الوصول إليها وبذلك يتحقق أهم جانب للرقابة الداخلية وتنجح المنظمة في بلوغ أهدافها , وهو ما يعرف بالفعالية , أي فعالية الرقابة الداخلية وفعالية الإدارة ونظامها القائم .

يرى الباحث ان الطرق التي تمارس بواسطتها عملية الرقابة الداخلية هي اساس تحقيق اهداف الرقابة الداخلية نفسها , ومن ثم تحقيق اهداف النشاط ككل , وان هذه الطرق الستة شاملة لتغطي هيكل الرقابة الداخلية في بيئاته المختلفة وتحقق أغراضه وأهدافه بصورة مثلى.

(1) د. محمد أبو العلا الطحان ، د. أمال محمد كمال ابراهيم ، مرجع سابق ، ص 105.

(2) Tubb, Shristina and Others, Auditing and Assurance, A Business Risk Approach, Asutralia, Engagr Learning, 2010, P. 26.

## تاسعاً : مستويات الرقابة الداخلية وتقسيمها :

تتعدد مستويات الرقابة الداخلية وتصنف بناءً على معايير محددة لتحديد نوعها ، ومن المعايير المستخدمة في هذا التصنيف معيار الزمن ، معيار الكمية ، معيار النوعية ، معيار التكلفة والشمول ومقياساً على هذه المعايير يتم تصنيف الرقابة الداخلية للأنواع الآتية<sup>(1)</sup>.

### 1. الرقابة الداخلية على أساس المستويات الإدارية :

أ. الرقابة على مستوى المؤسسة ، توفر وسائل الاتصالات الداخلية والخارجية وتوجيه دافعية العمال الافراد داخل المؤسسة .

ب. الرقابة على مستوى العمليات ، وتعني الرقابة على الأداء .

ج. الرقابة على مستوى الفرد ، تعني زيادة مهارات الافراد وتدريبهم وتحفيزهم لضمان مستوى مستقر من الأداء.

2. الرقابة على أساس توقيت القيام بالرقابة : الرقابة السابقة ، الرقابة المتزامنة (الجارية) ، الرقابة اللاحقة .

أ. الرقابة على أساس طبيعة التوجه : الرقابة الشخصية ، الرقابة البيروقراطية ، الرقابة بالنواتج ، الرقابة الثقافية ، الرقابة بالنتائج .

ب. الرقابة على أساس جوهر الرقابة : الرقابة التنظيمية ، الرقابة الاجتماعية ، الرقابة الذاتية .

3. على أساس موقع الجهاز الذي تمارس فيه الرقابة : الرقابة المالية ، الرقابة الإدارية ، الرقابة السياسية او الشعبية ، الرقابة التشريعية ، الرقابة القضائية .

4. الرقابة على أساس اطراف التعامل مع المنشأة : الرقابة الداخلية ، الرقابة الخارجية<sup>(2)</sup> .

يرى الباحث انه من خلال هذه المستويات يمكن فهم الرقابة الداخلية التي تعمل في أي نوع من أنواع النشاط وتحديد مقوماتها وأهدافها حسب المستوى الذي تعمل فيه .

## عاشراً : مجالات الرقابة الداخلية :

تقوم عملية الرقابة الداخلية بالارتكاز على المجالات التي تمارس فيها هذه العملية ، ومن هذه المجالات<sup>(3)</sup>:

1. الرقابة على الإنتاج ، الآلات والوقت والحركة وجودة المنتجات .

2. الرقابة على التسويق ، توفير السلع في المكان والزمان المناسبين .

3. الرقابة على الموارد البشرية ، حسن ادارة الافراد .

(1) محمد فريد وآخرون ، مبادئ الادارة ، (الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2002م) ، ص 341 – 343.

(2) السيد بلوم ، اساليب الرقابة ودورها في تقييم اداء المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سابق ، ص 35 – 42 .

(3) د. العربي دحموش ، محاضرات في اقتصاد المؤسسة ، (الجزائر : جامعة منتوري قسنطينة ، 2001م) .

كما يوجد تقسيم آخر لأنواع الرقابة الداخلية منها، الرقابة التنظيمية ، الرقابة الإدارية ، الرقابة المحاسبية ، الرقابة المالية ، الضبط الداخلي .

يرى الباحث ان هذه المجالات تشمل النشاط التجاري أكثر منه في النشاط الحكومي الخدمي الذي لا يهدف للربح إذ يمكن إضافة الرقابة على الإيرادات والرقابة على النفقات والرقابة على السلع والخدمات التي تقدمها الدولة .

### حادي عشر : وسائل وأدوات الرقابة الداخلية :

عند بداية حركة النشاط بتشغيله الفعلي في الوحدة وفي ظل وجود هيكل الرقابة الداخلية، يتم استخدام عدة وسائل وأدوات وأساليب تختلف باختلاف طبيعة النشاط ، وتتعدد هذه الوسائل وتبدأ من أبسط الوسائل تبدأ من اصغرها في قائمة الأدوات الرقابية مثلاً المفاتيح الخاصة بأقفال الأبواب الخزن إلى أكبرها في هذه القائمة مثل الشبكة الداخلية الإلكترونية التي تربط النظام الداخلي للوحدة وتحفظ معلوماته واسراره الهامة، فكل طريقة من طرق الرقابة الداخلية السابقة لها وسائل وأدوات خاصة بها ، حيث لا يمكن اعتماد أدوات تصلح للإستخدام في جميع أنظمة الرقابة الداخلية لأي نشاط ، كما أن مهارة وفن القائمين على أمر الرقابة الداخلية تظهر في إنتقاء الوسائل المناسبة التي تحقق هدف الرقابة الداخلية أولاً ثم أهداف المنظمة ككل ، فلننظر إلى إستخدام البصمة الإلكترونية كأداة من أدوات الرقابة الإدارية فأنها تفشل في حال اعتماد المنظمة على أعداد كبيرة من الفئات العمالية بسبب عدم الدراية والإلمام الكافي بأهميتها وطريقة إستخدامها ، أو بسبب طبيعة عملهم في المناطق المكشوفة ، ومن الادوات المستخدمة في عملية الرقابة الداخلية الآتي<sup>(1)</sup>:

أ. الملاحظة الشخصية .

ب. التقارير الرقابية .

ج. المراجعة الداخلية .

د. المراجعة الخارجية.

هـ. تحليل النسب المالية .

يرى الباحث ان هناك علاقة طردية بين الوسائل والأدوات المستخدمة في عملية الرقابة الداخلية وبين النتائج المتحصل عليها من عملية الرقابة أي أنه كلما كانت هذه الأدوات والوسائل مناسبة وجيدة ودقيقة ساهمت في نجاح الرقابة الداخلية والإدارة كلها ، والعكس صحيح .

### ثاني عشر : أساليب الرقابة الدخلية :

تستخدم الرقابة الداخلية عدة أساليب للإطلاع بمهامها وتحقيق عملية الرقابة بكفاءة ومن هذه الأساليب<sup>(2)</sup>:

(1) عمر عقيلي ، الوجيز في مبادئ الإدارة ، (عمان: دار زهران للطباعة والنشر ، 1991م) ، ص170.

(2) د. صالح محمد حسن محمد ، مرجع سابق ، ص 257 .

## 1. الأساليب الإدارية :

هي السياسات والخطط التنظيمية والسجلات والتي تتعلق جميعها باتخاذ القرارات المتعلقة بالتصريح لتنفيذ العمليات المالية وتوضع أساساً لتنمية الكفاءة التشغيلية , ويوجد أيضاً عدة أساليب أخرى منها, الموازنات التخطيطية , التكاليف المعيارية , الرسوم البيانية, الكشوف الإحصائية, تقارير الكفاية الدورية , دراسات الحركة, الرقابة على الجودة نظام محاسبة المسؤولية , نظام تقييم الأداء, والبرامج التدريبية .

## 2. الأساليب المحاسبية :

هذه تشمل التأكد من الحصول على البيانات المحاسبية التي يمكن الإعتماد عليها , ووقاية كل من الأصول والسجلات المحاسبية ضد الأخطار التي تعرضها للتلف والضياع وفقدان بياناتها .

## 3. اساليب الضبط الداخلي :

يتضمن الضبط الداخلي وسائل واجراءات تحقيق الضبط التلقائي المتمثلة في تقسيم العمل ، تحديد الاختصاصات والسلطات والمسئوليات بوضوح للفصل بين الوظائف في تحديد المسؤوليات .

يستنتج الباحث أن أساليب الرقابة الداخلية في أنواعها الثلاثة متعددة بتعدد بيئات الرقابة الداخلية في أنواع النشاطات المختلفة .

## ثالث عشر: أغراض الرقابة الداخلية :

تحدد أغراض الرقابة الداخلية في تحقيق الآتي<sup>(1)</sup>:

1. غرض رئيسي ويتمثل في أن النتائج المترتبة على التنفيذ تطابق قدر الإمكان الأهداف المحدودة وهي تشمل تحديد معايير رقابية لقياس النتائج لمعرفة أي خروج عن المتوقع والتعرف على أسبابه والعمل على تصحيحه.

2. غرض فرعي ويتناول الإمداد بالمعلومات الموثوقة لمراجعة الأهداف .

(1) د. عبد الفتاح الصحن ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، (الاسكندرية : دار الجامعية ، 1998م) ، ص 11.

## المبحث الثاني

### تقييم كفاءة الرقابة الداخلية وتقريرها

#### أولاً : تقييم الرقابة الداخلية :

في مرحلة تصميم الرقابة الداخلية تتوفر إهتمامات مشتركة بين كل من الإدارة والمراجع ، إضافة إلى الإهتمامات الخاصة بطريق كل منهما ويعتبر أكبر إهتمام يجمع عليه الطرفان هو تقييم النظام، وبما أن الهدف الأساسي من وضع نظام الرقابة الداخلية هو مساعدة الوحدة في تحقيق أهدافها من خلال مجموعة من السياسات والإجراءات (عناصر الرقابة الداخلية) لمد الإدارة بتأكيد مناسب على أن الأهداف التي تراها الوحدة أساسية سوف يتم تحقيقها ، وبداية عند الشروع في تقييم الرقابة الداخلية يجب التأكد من أن المنافع العائدة منه تزيد عن تكاليف تصميمه وتشغيله ولا يتم ذلك إلا إذا كانت العناصر المستخدمة مناسبة وفعالة ، ومن الوسائل التي تستخدم في التعرف على الرقابة الداخلية في الوحدة وتقييم مدى كفاءتها، الآتي<sup>(1)</sup>:

#### 1. الإستبيان :

هو عبارة عن أسئلة مكتوبة معدة بواسطة الجهة التي تريد تقييم نظام الرقابة الداخلية تشمل الأسس السليمة التي يجب أن يكون عليها نظام الرقابة الداخلية ، وتقدم إلى موظفي الوحدة ذوي الإختصاص للإجابة عليها وردها للحكم على نظام الرقابة الداخلية من حيث الكفاية والمتانة ، ويعتمد نجاحها على طريقة إعداد الأسئلة ، وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة والمرونة وتوفير الوقت والجهد كما أن الإجابات تكون صريحة قدر الإمكان وذلك لأنه يعتمد على حجب الضرر ورفع المسؤولية حتى ولو كانت هذه الإجابات تمس أصحاب القرار أو المسؤولين بالوحدة .

#### 2. الملخص التذكيري :

يقصد به إعداد مذكرة بواسطة الجهة الطالبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية تحتوي ما يجب أن يكون عليه هذا النظام ومعايرته بالمطبق فعليا ، وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة ، ويعاب عليها إعتماؤها على التقرير الشخصي لمعد هذه المذكرة .

#### 3. التقرير الوصفي:

يعني بهذه الطريقة من طرق تقييم الرقابة الداخلية إعداد تقرير بواسطة الجهة طالبة التقييم يتم فيه وصف الإجراءات المتبعة لكل عملية مع وصف نظام الرقابة الداخلية والدورة المستندية ، وتعتبر

(1) د. خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2000م) ، ص175.

طريقة مناسبة لتقييم الرقابة الداخلية خاصة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة ،ولا تصلح في المشروعات الكبيرة لإعتمادها على الشر ح المطول وصعوبة تغطية جميع أوجه الرقابة داخل الوحدة.

#### 4. دراسة الخرائط التنظيمية :

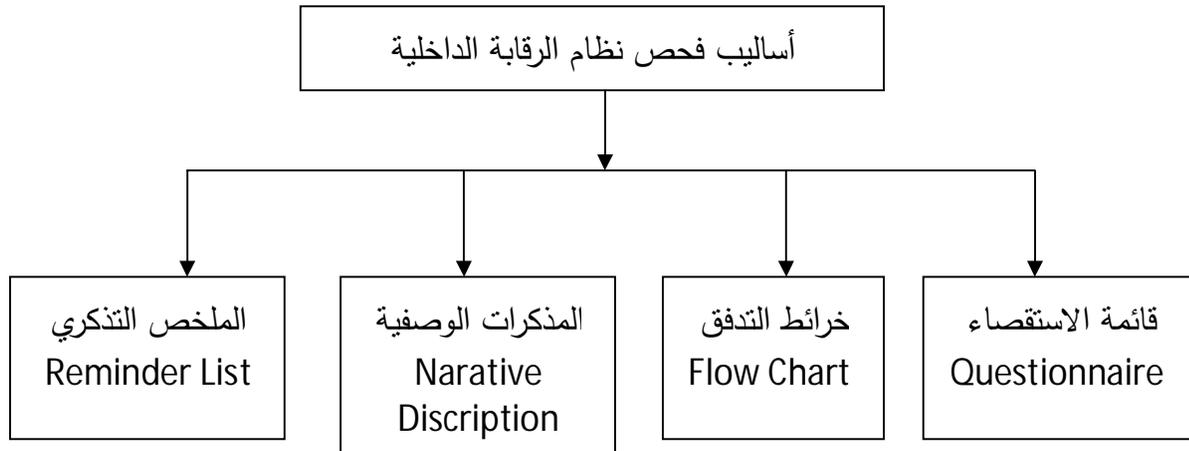
هي تصميم خرائط تنظيمية لكل نوع من أنواع عمليات المشروع مثل خرائط الدورات المستندية للمبيعات والمشتريات والنقدية والأجور ، ويتم دراسة هذه الخرائط وتقييمه ثم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولسلطتها ومن عيوبها صعوبة رسمها وتقصد عمليات إعدادها وضعف نتائجها خاصة وأنه تعمل في أغلب الأحيان الإجراءات غير العادية خاصة الهامة منها، والتي يكون لها كبير الأثر على نتائج تقييم الرقابة الداخلية .

#### 5. فحص النظام المحاسبي :

فيه تقوم الجهة طالبة التقييم لنظام الرقابة الداخلية بإعداد قائمين تحتوي الأولى على السجلات والدفاتر المحاسبية المسوكة وأسماء المسؤولين عن إعدادها والأخرى طبيعة المستندات والدورة المستندية ، ثم يتم التقييم بالحكم على هذه العناصر وكفاءة القائمين عليها ، ويعاب هذه الطريقة إنها مملة وطويلة وتعتمد على التقدير الشخصي .

### شكل (1/2/1)

يوضح هذا الشكل أساليب فحص نظام الرقابة الداخلية



المصدر : د. جيهان عبد المعز جمال ، المراجعة وحوكمة الشركات ، (القاهرة : دار الكتاب الجامعي ، 2014م) ، ص 214.

يستنتج الباحث مما سبق انه يمكن إستخدام واحدة من هذه الوسائل الخمسة لتقييم عملية الرقابة الداخلية ، أو الجمع بين طريقتين وأكثر لتعزيد النتائج وتأكيداها، وأن يتم استخدام القيم والنسب في تقدير النتائج بدلاً من التعابير الإنشائية مثل مقبول ، جيد جداً ، ممتاز .

ويتم التوصل إلى فاعلية الرقابة الداخلية عند إستخدام الاستبيان بإستخدام المعادلة التالية<sup>(1)</sup>:

(<sup>1</sup>) المرجع السابق ، ص179.

درجة الفاعلية = مجموع القيم المعطاة لأسئلة المجال نتيجة الاختبار  $\times 100$   
القيمة القياسية للمجال

عموماً فإنه يمكن تقييم الرقابة الداخلية ووصفه بالكفاءة إذا حقق أهداف الوحدة الإقتصادية والمتمثلة في (1):

- أ. حماية موارد المنشأة ضد الإسراف والإختلاس وعدم الكفاءة .
- ب. ضمان دقة البيانات المحاسبية بحيث يمكن الإعتماد عليها .
- ج. ضمان الإستجابة للسياسة الموضوعية .
- د. تقويم مستوى الأداء في كل قطاعات الوحدة الإقتصادية .

يرى الباحث بأنه عند تقييم أي نظام رقابة داخلية يمكن وضع أهداف الوحدة في جانب ثم الوسائل والإجراءات والسياسات المتبعة في نظام الرقابة الداخلية في الجانب الآخر ثم التأكد من أن جميع هذه العناصر تحقق تلك الأهداف - ويكون ذلك أثناء عملية التنفيذ أما في نهاية الخطة فيمكن النظر إلى الجانب الأول فقط لإستخدامه كمؤشر لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وتحديد مدى كفاءته . وهناك جهتان منوط بها الاهتمام بالرقابة الداخلية من حيث التصميم والتنفيذ والمتابعة هما (2):

أ. إدارة الوحدة

ب. المراجعة الداخلية

طرق تقييم الرقابة الداخلية (3):

### 1. تقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة إدارة الوحدة :

الغرض الأساسي من تصميم نظام الرقابة الداخلية مساعدة الإدارة لتحقيق أهدافها لذلك تعتبر الإدارة أول وأهم الأطراف التي تهتم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتوفير الحد الأدنى من التأكد بأن الأهداف المخططة يمكن الوصول إليها، ويوجد للإدارة عادة ثلاثة أهداف تسعى من خلالها لتحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية هي (4) :

أ. الإعتماد على التقرير المالي :

الذي تقع مسؤوليته القانونية والمهنية على عاتق الإدارة حيث يتحتم عليها لتأكد من أن التقارير والمعلومات المدرجة بالقوائم المالية تعبر بعدالة وصدق عن حقيقة النشاط وبما يتفق مع متطلبات التقرير الخاصة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عالمياً .

(1) عبد الفتاح محمد الصحن ، فتحي رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، (القاهرة : الدار الجامعية ، 2004م) ، ص 134، 133.

(2) د.الفين ارينز، د.جيمس لوبك، المراجعة -مدخل متكامل ، ترجمة د.محمد محمد عبد القادر الديسبي ، (الرياض: دار المريخ للنشر ، 2009م)، ص 378.

(3) د. الفين ارينز ، د. جيمس لوبك ، مرجع سابق ، ص 379 .

(4) المرجع السابق ، ص 379 .

## ب. كفاءة وفعالية التشغيل :

يقع عبء التأكد من عناصر الرقابة المستخدمة بالوحدة على الإدارة ،ذلك لأنها تعزز الإستخدام الفعال والكفاء للموارد ، وأهم جوانبه توفير معلومات دقيقة لإتخاذ القرار داخلياً وحماية الأصول والسجلات من جميع المخاطر ، التي تعرضها للتلف أو سوء الاستخدام أو إهدار طاقتها أو الاختلاس وغيره من المخاطر التي تتعرض لها .

## ج. الإستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية :

فيه تهتم الإدارة بالتحقق أن نظام الرقابة الداخلية يوفر الإلتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والنظم الموضوعة داخلياً وخارجياً .

يستنتج الباحث أن تقييم إدارة الوحدة للرقابة الداخلية يساعد الادارة على تحقيق اهداف الرقابة الداخلية ومن ثم تحقيق الاهداف الكلية للنشاط .

## 3. تقييم الرقابة الداخلية بواسطة المراجعة الداخلية :

تهتم المراجعة الداخلية بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ويتضح ذلك ضمن مسؤولياتها ، ويركز المراجع عند قيامه بهذه العملية على عناصر أساسية تتعلق بإهتمامات الإدارة وما تريده من الرقابة الداخلية وتشمل التأكيد على الآتي (1) :

### أ.مدى الإعتماد على التقرير المالي :

بما أن الإدارة يقع على عاتقها مسئولية إعداد التقارير المالية فإن المراجع يؤثر على هذا الجانب إلى حد كبير في تحديد مدى عدالة العرض بالقوائم المالية ، ربما أن القوائم المالية لا تعكس المعلومات الحقيقية أن عناصر الرقابة المستخدمة غير ملائمة وتقع على المراجع مسؤولية إكتشاف غش الإدارة والعاملين في المقام الأول ثم إكتشاف الأنواع الأخرى من التصرفات غير القانونية ، وعلى المراجع التركيز بدرجة أكيد على البيانات المعدة للاستخدام الخارجي ، وعناصر الرقابة المستخدمة فيها وبعدها يهتم بالمعلومات التي يستفاد منها داخلياً .

### ب.التأكيد على عناصر الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية :

يتركز إهتمام المراجعة الداخلية على الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية قبل أرصدة الحسابات لأن الأخيرة معلومات ثم إستخلاصها من بيانات العمليات المالية ، وعند تقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة الإدارة أو بواسطة المراجعة الداخلية وهناك ثلاثة نتائج يمكن التوصل إليها عند تقييم الرقابة الداخلية وهي:

i. سلامة وصحة الرقابة الداخلية وإتباع المؤسسة للإجراءات الرقابية السليمة.

ii. عدم سلامة وصحة تطبيق الرقابة الداخلية وعدم الإلتزام بالإجراءات والتعليمات هذا علماً بأن النظام نفسه جيداً .

(1) وليم توماس امرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب ومراجعة د.احمد حامد حجاج د.كمال الدين سعيد ، (الرياض: دار المريخ للنشر ، 2009م)، ص ص95 ، 96.

### iii. ضعف الرقابة الداخلية .

يرى الباحث أن هذه النتائج إذ تم التوصل إليها في الفترة التنفيذية قبل إنتهاء السنة المالية. فهناك إجراءات لاحقة يجب الإلتزام بها كالاتي :

1. في حالة صحة النظام الرقابي واتباع المؤسسة لإجراءاته وتعليماته يجب التأمين على ذلك ودعم وتقوية جميع الأطراف التي ساهمت في ذلك لأجل مزيد من النجاح .

2. في حالة عدم سلامة اجراءات الرقابة الداخلية وعدم الإلتزام بالإجراءات والتعليمات في التطبيق ، يتطلب ذلك معالجة أخطاء التطبيق ومعرفة أسبابه ومحاسبة جميع المخالفين ومحاولة إستبدال شخص مكان آخر ووضع بدائل التطبيق ومتابعة هذه الإجراءات التصحيحية.

3. في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية نفسه تحتاج الإدارة لمجهود أكبر للوصول لنظام رقابي سليم يكون بديلاً للنظام القائم بلههم، وإختيار موظفين أكفاء لتطبيقه، وإتباع الإجراءات الرقابية المناسبة لتطبيقه ثم متابعته وتقييمه مرة أخرى للوصول لأحد النتائج أعلاه ، وهكذا.

يظهر للباحث من خلال الدراسة وجود طرف ثالث يهتم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو المراجع الخارجي، ويعتبر ذلك في أولويات مسؤولياته ، وهو المحدد لطريقة ممارسته لعملية المراجعة ، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية فعال كما في النتيجة الأولى من نتائج الفحص، فإنه يمكن للمراجع تقليل حجم العينة المفحوصة وطريقة الإجراءات المتبعة ، أما في حالة النتيجة الثانية والثالثة ، فيتطلب ذلك منه مزيد من الجهد بزيادة حجم ونوع العينة وشمول الفحص الذي يقوم به لجميع العمليات بدقة حتى يتم التوصل لنتائج يعتمد عليها في تقريره عن نشاط الوحدة .

### ثانياً : الرقابة الخارجية على الرقابة الداخلية :

تقوم استراتيجية الرقابة الخارجية على الاعتقاد بان العاملين بالمنشأة مدفوعين اصلاً بحوافز خارجية ويحتاجون لان يكونوا تحت رقابة وسيطرة مديريهم ، وتتضمن ثلاثة مراحل<sup>(1)</sup> :

1. تحديد معدلات معايير للأداء .

2. وضع معايير الأداء بدقة بحيث لا يناور العاملون حولها .

3. ربط مكافآت مباشرة للأداء .

وهناك عدة انواع للرقابة الخارجية منها<sup>(2)</sup>:

1. الرقابة المحاسبية - المالية - وكل ما يتعلق بها .

2. الرقابة القانونية ، وتكون الكشف أو التحقق في المخالفات الإدارية والمالية .

3. رقابة الكفاءة ، وترتكز على بحث ودراسة العلاقة بين المدخلات والمخرجات .

(1) د. عبد الفتاح محمد الصحن ، د. فتحي رزق السوافيري ، مرجع سابق ، ص ص 299 - 300 .

(2) وليم توماس، امرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 432 .

4. رقابة الفعالية ، وتختص بالنتائج الفعلية والأهداف المخططة .

أما المراجعة الخارجية فعرفت بانها "عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض ابداء رأي فني محايد في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة"<sup>(1)</sup>.

كما تجدر الإشارة إلى أن رفع كفاءة الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع الخارجي يعد من الاهمية بمكان لما تحققه من تحديد مدى الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية ومدى تمثيلها للعمليات<sup>(2)</sup>.

### ثالثاً : تقييم فعالية الرقابة الداخلة :

يمكن تقييم فعالية الرقابة الداخلية من ناحيتين<sup>(3)</sup>:

#### 1. تقييم فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية :

حيث يتم تقييم تصميم هيكل الرقابة الداخلية ومراقبته في مراحل ادخال العمليات الهامة وتشغيلها والتقرير عنها بواسطة الإدارة .

#### 2. تقييم فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية:

في هذه المرحلة يتم اختبار ما إذا كان الإجراء الرقابي يعمل وفق المصمم.

#### رابعاً : معايير تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية :

تعتبر الادارة مسئولة عن تصميم وتشغيل هيكل كفؤ للرقابة الداخلية ويظهر من خلال ذلك عدة معايير لتقييم كفاءة هيكل الرقابة الداخلية ، منها<sup>(4)</sup>:

1. معيار ضرورة فهم وادراك الادارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية .

2. معيار تكامل مكونات هيكل الرقابة الداخلية .

3. معيار فعالية كل مكون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية .

(1) عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، أصول المراجعة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م) ، ص 7.

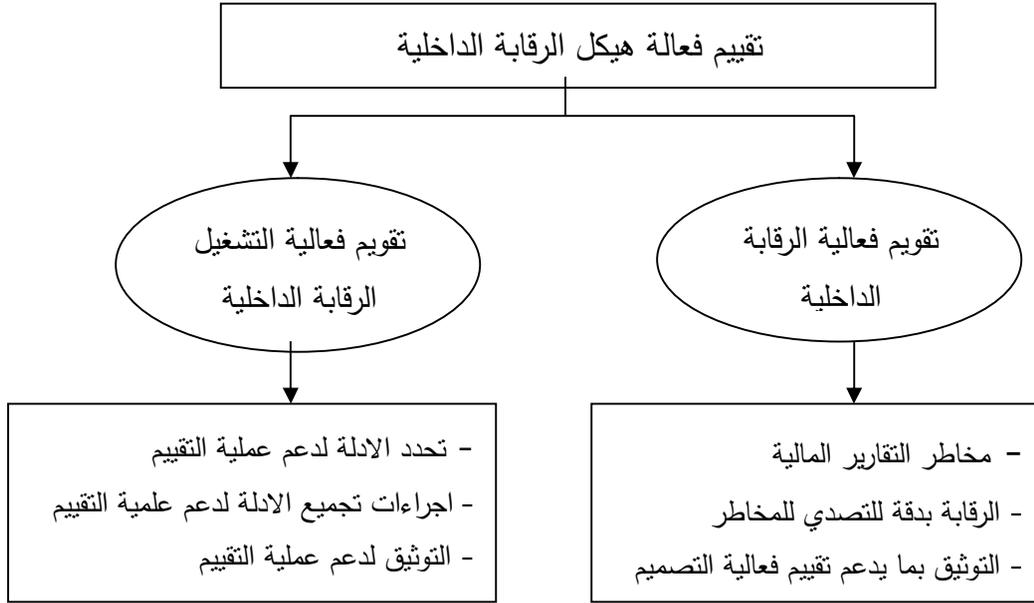
(2) عبد المطلب ابو زيد عثمان ، دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، النيلين ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم، 2010م ، ص 50.

(3) دعاء عبد الوهاب عبد الله ، مرجع سابق ، ص 97 – 98 .

(4) د. جيهان عبد المعز الجمال ، المراجعة وحكومة الشركات ، (القاهرة: دار الكتاب الجامعي ، 2014م) ، ص 203.

## شكل (2/2/1)

يوضح هذا الشكل تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية



المصدر : د. دعاء عبد الوهاب عبد الله عامر ، اطار مقترح لتحقيق الجودة في التقارير المالية من خلال تفعيل هيكل الرقابة الداخلية طبقاً للمتطلبات الحديثة، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس ، كلية الدراسات العليا ، القاهرة ، 2013م ، ص 97.

### خامساً : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية :

هناك العديد من الخطوات التي يجب إتباعها عند الشروع في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، ومع إصطحاب جميع مقومات الرقابة الداخلية منها<sup>(1)</sup>:

1. تقييم الخطة التنظيمية .
2. تقييم الإجراءات الوقائية المتبعة.
3. تقييم نظام الحوافز والعقوبات.
4. تقييم عمليات المراجعة الداخلية .
5. تقييم عمليات الضبط الداخلي .

يرى الباحث أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتمد على ترتيب الخطوات المذكورة وربط نتائج كل خطوة مع بداية الخطوة التي تليها في التقييم

### سادساً : خصائص الرقابة الداخلية :

تظهر لنظام الرقابة الداخلية عند القيام بعملية تقييمه العديد من الخصائص والمميزات العامة وذلك تبعاً للجهة طالبة التقييم والغرض منه وتوجد خصائص أساسية يمكن أخذها والاستدلال بها على تقييم الرقابة الداخلية منها<sup>(1)</sup> :

(1) د.جورج دانيال غال ،برنامج الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية، (القاهرة : بدون تاشر، 2009م)، ص10.

1. وجود خطة تنظيمية .
  2. الفصل بين المسؤوليات .
  3. وجود إجراءات تسجيلية على الأصول والخصوم والدخل والمصروفات .
  4. اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المركز المناسبة .
- في تمييز آخر لخصائص الرقابة الداخلية تم حصرها في الدقة ، التوقيت ، الموضوعية وسهولة الفهم، التركيز على نقاط الرقابة الإستراتيجية، الواقعية الاقتصادية، الواقعية التنظيمية، المرونة، التحديد والعملية، القبول لدى أعضاء المنظمة<sup>(2)</sup> .
- لكن ليس هناك إجماع على أن هذه الخصائص وحدها هي التي تحدد فعالية نظام الرقابة الداخلية ، فهناك العديد من الآراء المغايرة التي وضعها دارسون وكتاب وغيرهم من ذوي الاهتمام بالرقابة الداخلية وتم حصر خصائص كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية في<sup>(3)</sup> :

1. وضوح خطوط السلطة والمسؤولية.
  2. حماية الأصول والسجلات.
  3. وجود مراجعة داخلية لمتابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.
- كما ان هذه الخصائص لا تكون بمعزل عن الرقابة الداخلية ولا تكون جامدة في التطبيق فلا بد أن تتسم بالمرونة وتكون محسوسة في جميع سياسات وإجراءات تطبيق نظام الرقابة الداخلية ، ولدمج وتنفيذ خصائص كفاءة عملية الرقابة الداخلية يجب إتباع عدة إجراءات تعرف بالإجراءات التنفيذية لخصائص نظام الرقابة الداخلية ومنها<sup>(4)</sup> :

1. إجراءات تنظيمية وإدارية.
2. إجراءات محاسبية.
3. إجراءات عامة .

يستنتج الباحث من مجموعة الخصائص والمميزات السابقة التي تحقق كفاءة الرقابة الداخلية، انه لتحقيق كفاءتها لا بد من توفر الخصائص الآتية :

1. إشباع رغبات الإدارة والمراجعة الداخلية .
2. مراعاة التكلفة الداخلية للرقابة الداخلية .

(1) د.سهيير عوض قنديل، نظام الرقابة الداخلية على الأداء المحاسبي في شركات التأمين، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الخرطوم، 2007م، ص ص 37، 35 .

(2) المرجع السابق ، ص 112.

(3) عبد المنعم جميل ، تقويم أساليب وأدوات الرقابة -دراسة تطبيقية على النظام المصرفي في السودان، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم ، 2007م، ص ص 98، 96 .

(4) أ.د. خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعلمية ،(عمان: دار وائل للطباعة والنشر ،2000م)، ص ص 173، 171.

3. المرونة وقابلية التطبيق.

4. كفاءة الموظفين.

5. مشاركة الأطراف المختلفة في تصميم هيكل الرقابة الداخلية وتنفيذه.

يرى الباحث ان خصائص الرقابة الداخلية المذكورة هي دعائم تقوي الرقابة الداخلية وتدفع بها في اتجاه تسهيل العملية الرقابية في التطبيق العملي ، وان أهم خاصيتين للرقابة الداخلية هي الواقعية والمرونة بحيث تكون الرقابة الداخلية ملائمة لبيئة النشاط ويمكن تطبيقها عملياً إضافة إلى قابليتها للتغيرات التي تطرأ عليها أثناء سير النشاط .

#### سابعاً : مفاهيم تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية :

عند الشروع في تقييم الرقابة الداخلية يجب إصطحاب العديد من المؤشرات التي تساعد في ذلك والتي تبدأ بالملاحظة وتنتهي بالفحص المستندي المفصل والدقيق ، وهناك أيضاً مفاهيم أساسية تشكل أساس دراسة وتقييم عملية الرقابة الداخلية منها<sup>(1)</sup>:

أ. مسؤولية الإدارة .

ب. التأكيد المناسب.

ج. القيود الطبيعية .

د. طرق تشغيل البيانات.

#### فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية :

يعتمد نجاح أي نظم على مدى فعاليته وكفاءته ولأهمية هذان المصطلحان وإستخدامهما بصورة متكررة في وصف نظام الرقابة الداخلية، فقد تم تعريفهما كالآتي<sup>(2)</sup>:

الفعالية هي تحقيق الأهداف المنشودة، بينما تم تعريف الكفاءة على أنها، حسن استخدام الموارد المتاحة لتحقيق تلك الأهداف. الرقابة الفعالة (هي إقدام المدير للتحرك تجاه التنفيذ الموجه للأهداف<sup>(3)</sup>)، يتضح من التعريفات السابقة أن نظام الرقابة الداخلية لكي يوصف بالكفاءة والفعالية يجب أن يحقق في المقام الأول أهداف نظام الرقابة الداخلية المتعددة والمتنوعة ، والتي منها<sup>(4)</sup>:

أ. فعالية وكفاءة العمليات.

ب. موثوقية وإكتمال التقارير والتشريعات المعينة .

ج. الإنسجام مع القوانين والتشريعات المعينة .

(1) الفين اريتر ، جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2009م)، ص 381 ، 382.

(2) د. جورج دانبال غالي، مرجع سابق، ص 5 .

(3) فريد النجار، إدارة الأعمال الاقتصادية العالمية ، (القاهرة: مؤسسة الشباب الجامعية، 1998م)، ص 493.

(4)The Committee of sponsoring organization of treadway commission

لتحقيق فعالية ومعقولة نظام الرقابة الداخلية يمكن الاخذ في الاعتبار عنصرين اساسيين ، هما<sup>(1)</sup>:

- أ. ان لا تتجاوز تكلفة تطبيق نظم الرقابة الداخلية العوائد المتوقعة من تطبيقها .
- ب. ان تشمل هذه النظم كافة مواطن الخطر والسيطرة على المنشأة ككل .

يستنتج الباحث ان تقويم كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية عملية تحكمها عدة عوامل ، منها خبرة المقوم نفسه ثم الوسائل والادوات التي يستخدمها في عملية التقويم ، لتكون نتيجة التقويم حقيقية لابد من اتباع الوسائل المناسبة التي تلائم نوع الرقابة الداخلية المستخدمة

**ثامناً : معايير الكفاءة و الفعالية :**

لا يتم تقييم الرقابة الداخلية وتحديد مدى فعاليته بالتقدير الشخصي ، بل هناك معايير يجب الإستناد عليها للوصول لهذه الحقيقة ، والمعايير ما هي إلا أدوات للقياس والمقارنة، ولمعرفة درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية وهناك العديد من المعايير المستخدمة في قياس مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية منها<sup>(2)</sup> :

1. سهولة الوصول إلى الهدف .
2. خفض التكاليف .
3. تحقيق المسؤولية الاجتماعية .
4. إستخدام أمثل للموارد.
5. تحقيق رضاء المستفيد النهائي من الخدمة.
6. الرشد في النواحي الإدارية .
7. القدرة في انضباط العاملين في الحضور .
8. القدرة على تكييف توقعات سوق العمل.

هناك اعتبارات لابد من توافرها في المعايير للاعتماد على فعاليتها وهي<sup>(3)</sup>:

1. المعايير الفعالة تبدو عادية .
2. تكون قابلة للقياس والملاحظة.
3. تكون محددة.
4. تكون صعبة (تمتاز بروح التحدي).
5. تكون مناسبة.
6. تكون شاملة.

(1) زينب اسعد اشرف ، أ. د. خالد محمد عبد المنعم لبيب ، مراجعة نظم الرقابة الداخلية ودورها في تحسين كفاءة مراجع الحسابات للتقدير مخاطر المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص ، الجزء الثاني ، السنة السابعة عشر ، 2013م)، ص 190.

(2) هيئة المحاسبين السعوديين ، معايير المحاسبية والمراجعة ،(الرياض : بدون ناشر، 2006م)، ص542.

(3) نهلة ابراهيم عبد الكريم، اثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشآت الصناعية، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الخرطوم ، 2007م ، ص 100-111.

7. توضع بالمشاركة.

يستنتج الباحث ان عملية الرقابة الداخلية توصف بالكفاءة إذا حققت الادارة هدف الاستخدام الامثل لموارد المنشأة المتاحة ، وتوصف بالفعالة اذا حققت الادارة اهدافها بتحقيق اهداف النشاط الكلي ، ويرى الباحث أن معايير الكفاءة والفعالية جميعها تعتبر أساسية وعامة وشاملة لأي نوع من أنواع نشاط الوحدات الإقتصادية ، والتركيز عليها يحقق فعالية الرقابة بدرجة اكبر، ويتم إختيارها بناء على مواصفات معينة .

#### تاسعاً : مكونات الرقابة الداخلية الفعالة :

للتأكيد على فعالية نظام الرقابة الداخلية في جميع الأهداف الإقتصادية إضافة لمجموعة من المعايير والخصائص المستخدمة في ذلك التقييم يجب ملاحظة مكونات هذا النظام الأساسية والتأكد من إكتمالها ، فهي بمثابة أعمدة يستند عليها النظام ، وفقدان أي ركن منها يؤدي إلى خلل واضح في هذا النظام تتفاوت نسبته مقرونة بأهمية هذا الركن ودوره ، وتتعدد هذه المكونات وتختلف عناصرها الداخلية ومن أركان نظام الرقابة الداخلية<sup>(1)</sup>:

1. بيئة الرقابة .
2. تقييم المخاطر .
3. أنشطة الرقابة .
4. المعلومات والتوصيل .
5. المتابعة .

يرى الباحث ان مكونات الرقابة الداخلية يمكن اعتمادها كأساس في تحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية خاصة عند أداء كل مكون دوره الرقابي في حدود الجزئية التي يشغلها من النشاط حيث تنتظم هذه المكونات مع بعضها البعض لتحقيق الرقابة الداخلية المثلى في ظل النشاط القائم عندها تتسم بالكفاءة والفعالية عند تقويمها مقارنة بالاهداف المخططة والنتائج المحققة .

#### عاشراً : ركائز كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية:

يستند أي تنظيم على عدة عناصر تكمل دوره وتشده وتحميه من الإنهيار ، وتختلف هذه العناصر في درجة أهميتها ومدى الإعتماد عليها ، ولكي يحقق نظام الرقابة الداخلية الكفاءة والفعالية يستند على عدة أعمدة منها النظام الجيد ، والعاملين الأكفاء والإجراءات السليمة والتنفيذ الدقيق وغيرها، فعند تقييم فعالية الرقابة الداخلية من هذا المنظور يجب التركيز على ركائز نظام الرقابة الداخلية والتي منها<sup>(2)</sup>:

(1) د.صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويري ،مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الحكومية والإدارية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،2005م)، ص192 .

(2) د. احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، (عمان: دار صفا، للنشر والتوزيع، 2000م)، ص83.

1. خطة تنظيمية إدارية جيدة.
2. نظام محاسبي سليم.
3. نظام مستندي دقيق.
4. نظام تكاليف مناسب.
5. نظام فعال للحوافز .

### حادي عشر : تقييم المراجع الخارجي لمدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية :

أدى زيادة الاهتمام بالتقارير المالية من الأطراف المستخدمة لها ، إلى تعاظم دور المراجع الخارجي خاصة وأنه يؤدي دور ه بالاعتماد على نظام الرقابة الداخلية الموجود بالوحدة ، ويعتبر المراجع الخارجي هو الطرف الثالث بعد الإدارة والمراجعة الداخلية الذي يحتاج لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى فعاليته أولاً لتحديد نوع وحجم العينة المستخدمة في الخطة التي يضعها للقيام بعملية المراجعة، أما بالنسبة لمسؤوليته تجاه هذا التقييم فإنها تنقسم لعدة أقسام منها<sup>(1)</sup>:

1. بالنسبة للرقابة الإدارية فإنه ليس مسئولاً عن فحصها وتقييمها .
2. بالنسبة للرقابة المحاسبية مسئولية كاملة عن فحصها وتقييمها .
3. بالنسبة لأنظمة الضبط الداخلي مسئولية عن فحصها وتقييمها .

يقوم المراجع الخارجي بهذا الدور التقييمي للرقابة الداخلية في مرحلتين :

#### 1. الفحص المبدئي

فالفحص المبدئي يهدف إلى تحقيق ثلاث وظائف أساسية<sup>(2)</sup>:

- أ. بيان ما إذا كان التدقيق ممكناً .
- ب. تحديد دليل التدقيق (خطة المراجعة).
- ج. إعلام الإدارة العليا أو لجنة التدقيق (أي نتيجة التقييم) .

#### 2. الفحص التفصيلي :

أما في الفحص التفصيلي والذي تستخدم فيه عدة وسائل مثل الاستفسارات أو متابعة الدورات المستندية للعمليات وغيرها من الوسائل ، فإن المراجع الخارجي يهتم بالرقابة الداخلية للتأكد من الجوانب الآتية<sup>(3)</sup>:

- أ. مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية التي تحدث في العمليات المالية .

(1) د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ، (عمان : دار وائل للطباعة والنشر، 2000م)، ص 173 – 174.

(2) د. احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، (عمان: دار الصفا للنشر والتوزيع ، 2000م)، ص101.

(3) سهير عوض قنديل، اثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الأداء المحاسبي في شركات التأمين ، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الخرطوم ، 2007م، ص39.

ب.إختبارات تحقيق العمليات والأرصدة التي يجريها المراجع للتحقق من المبالغ الواردة بالقوائم المالية.

يرى الباحث ان عملية فحص الرقابة الداخلية يجب استخدام الفحص المبدئي بغرض دراسة الرقابة الداخلية ومعرفة جوانبها المختلفة ، ثم الفحص التفصيلي ليشمل جميع اوجه الرقابة الداخلية أي ضرورة استخدام النوعين لتكون النتيجة التي يتم التوصل إليها منطقية أو مقبولة .

### ثاني عشر : أوجه القصور في الرقابة الداخلية :

تعني الافتقار لبعض جوانب الرقابة الداخلية التي لها امكانية التأثير سلباً في القدرة على تحقيق الاهداف ويظهر ذلك في نقطتين (1):

1. تتبع اوجه القصور في هيكل الرقابة الداخلية بالنظر لمكونات الرقابة الداخلية والاطراف التي توفر معلومات عملية الرقابة الداخلية .

2. اكتشاف اوجه القصور وتقييم مدى تأثيرها على هيكل الرقابة الداخلية من خلال الأداء اليومي للوظائف .

بالرغم من جميع الاجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية إلا انه يظهر قصور نظام الرقابة الداخلية في عدم تزويد المؤسسة بتأكيد تام حول تحقيق الاهداف لعدة اسباب ، منها (2):

1. وجود عيوب في نظام الرقابة الداخلية لا تمكنه من اكتشاف الانحرافات .

2. وجود بعض الجوانب قليلة الاهمية التي لا تشملها الرقابة الداخلية .

3. امكانية اختراق الرقابة الداخلية في حالة وجود تواطؤ بين موظفين او اكثر .

4. إمكانية تجاوز الرقابة الداخلية من قبل الادارة نفسها .

يستنتج الباحث من خلال ما ورد في البحوث و الدراسات لتقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية أن

النتائج التي يمكن التوصل إليها بخصوص فعالية الرقابة الداخلية لا تخرج من إحدى ثلاثة نتائج:

1. كفاءة وفعالية نظام رقابة داخلية.

2. ضعف نظام الرقابة الداخلية.

3. عدم وجود الرقابة الداخلية أو عدم امكانية الإعتماد عليها في عملية الرقابة .

فالنتيجة الأولى هي المطلب الأساسي عند الشروع في عملية تقييم أي من الأنظمة لجميع

الجهات ، وتحتاج النتيجة الثانية لإجراءات تصحيحية ويجب معالجة نواحي القصور ثم متابعتها ، أما في حالة النتيجة الأخيرة فتكمن الخطورة إذ يصعب على أي وحدة النهوض أو تحقيق أي هدف إلا عن

(1) د.عبد الوهاب نصر علي ، معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لاجدث الاصدارات الدولية ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2016م) ، ص 43.

(2) أ.د. بوطورة فضيلة ، أ.د. بقة الشريف ، دور نظام الرقابة الداخلية في كشف ورصد المخاطر الانتمانية في البنوك التجارية، (الجزائر : مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد الخامس ، العدد الأول ، 2015م) ، ص 249.

طريق التجربة والصدفة البحتة ، وتحتاج لمجهود اكبر لوضع هيكل للرقابة الداخلية ثم القيام ببقية الأدوار اللاحقة .

يرى الباحث أن عجز الرقابة الداخلية في الاطلاع بمهامها يؤثر سلباً على سير المنشأة والفشل في تحقيق اهدافها ، ففي حالة المنشآت التجارية يؤدي إلى اعلان المنشأة افلاسها في اعلى سلم الفشل الرقابي ، وفي الجهات الحكومية يؤدي إلى انعدام الخدمات وعدم الوفاء بالالتزامات اضافة إلى التدهور المالي والاقتصادي للدولة .

### ثالث عشر: التقرير عن نظام الرقابة الداخلية:

ألزمت القوانين الدولية المنظمة العمل جميع الجهات بضرورة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه ، ذلك بعد ظهور مشكلة عدم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية كضمان لتحقيق أهدافها ، وفي الجانب الآخر تنامت حاجة الإدارة إلى تقرير مستقل عن مدى فعالية الرقابة الداخلية لمواجهة مخاطر النشاط ، وقصر الطريق مباشرة نحو تحقيق الأهداف الخاصة بالوحدة الاقتصادية ، إضافة إلى اهتمام الجهات الخارجية بتقييم نظام الرقابة الداخلية خاصة المراجع الخارجي ، حيث يبحث من خلال عملية تقييم الرقابة الداخلية عن الوضع الحقيقي لها ، فكلما أمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية تحققت كفاية وفعالية المراجعة الخارجية ، فتصميم خطة المراجع الخارجي تعتمد أساساً على تحديد نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية لتحديد حجم العينات وطريقة إجراءات المراجعة .

فالتقرير ما هو إلا وسيلة من وسائل توصيل المعلومات من المصدر إلى المتلقي ، مع اختلاف المصادر وتعدد فئات مستخدمي التقارير ، فقد تكون هذه التقارير أعدت بواسطة المستويات الدنيا في الوحدة الاقتصادية لتتناقها الإدارة العليا لأغراض مختلفة مثل تقييم أو عكس انحراف أو مشكلة في النظام أو إكتشاف إختلاس أو سوء إستخدام لأصل من الأصول أو غيره من أغراض التقارير الرقابية ، كما يتم إعداد التقارير الرقابية بواسطة الإدارة العليا ونشرها للجهات الخارجية المتعددة كما يستفاد منها داخلياً بواسطة المراجعة الداخلية وغيرها من الأقسام الرقابية الأخرى وجميع العاملين وذلك لمعرفة أهم الجوانب المعلومات الواردة في التقرير عن الرقابة الداخلية .

#### 1. تعريف التقرير :

هو عرض الخصائص الخاصة بموضوع معين او مشكلة قائمة عرضاً تحليلياً بطريقة متسلسلة ، سهلة ، مبسطة ، موجزة ودقيقة مع ذكر المقترحات التي تتماشى مع النتائج التي تم التوصل اليها بالبحث والتحليل ، ويعد التقرير احد اساليب الاتصال الفعال (1) .

(1) د. عبد القادر محمد عبد القادر ، مهارات كتابة واعداد التقارير ، (بدون ناشر ، 2002م) ، ص 17 .

## 2. مفهوم التقرير :

تتعدد التقارير وتتنوع تبعاً للغرض من إعدادها والفترة الزمنية التي تشملها كما تختلف باختلاف الجهات المتلقية أو الموجهة لها، وتتقسم التقارير عن نظام الرقابة الداخلية إلى نوعين<sup>(1)</sup>:

- أ. تقارير مختصرة وهي النوع الشائع الاستخدام .
  - ب. تقارير مطولة ويتم فيه تناول الملاحظات والإكتشافات والإنحرافات والإجراءات التصحيحية والتوصيات الخاصة بالمعالجات والتعديلات المطلوبة وأحياناً تشتمل على جداول وملخصات تشمل الشرح المفصل للجوانب المقرر عنها .
- والتقرير عبارة عن (وثيقة مكتوبة صادرة من شخص مهني أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الإقتصادية والبيانات والمعلومات الحسابية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المراجع الخارجي وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية)<sup>(2)</sup>، وقد اختلفت التفسيرات المهنية المنشورة عن تحديد مفهوم الرقابة الداخلية ، كذلك اختلفت متطلبات تقييم الرقابة الداخلية ، وأيضاً تختلف المؤهلات الأكاديمية للذين يقومون بإعداد تقارير الرقابة الداخلية ، وخبراتهم العملية ، ومهارتهم في تحديد عناصر التقرير ، جميع هذه المؤثرات تظهر في قيمة التقرير النهائية من حيث الجودة والفائدة وتحقيق الغرض منه ، كما أن ضرورة التقرير عن نظام الرقابة الداخلية هي وليدة التطور الإقتصادي المستمر والإتساع المتنامي في حجم المشروعات والإعتماد على المعلومة الصحيحة في إتخاذ القرار، ومما زاد من أهمية المعلومات الواردة بالتقارير الرقابية ومدى جودتها ودقتها وسرعتها ، الإعتماد عليها في عملية إتخاذ القرارات .

كما أن للتقارير عدة فوائد يمكن الحصول عليها منها تتمثل في المساهمة في أداء الانشطة الادارية بفعالية ، التوثيق والتسجيل ، تبادل المعلومات ، وتقارير المعلومات المرجعية وغيرها .

يرى الباحث ان مفهوم التقرير هو الدر المكنون في محتويات التقرير حيث ان انواع واهداف التقارير تظهر في محتوياتها بالطريقة والمفهوم المناسب الذي يفصح عن الغرض من التقرير والشئ المقرر عنه والفترة التي شملها وتاريخ إعداده والجهة المرسل إليها .

## 3. مراحل اعداد التقرير :

يمر إعداد التقارير بعدة مراحل ، منها<sup>(3)</sup>:

- أ. مرحلة الاعداد .
- ب. مرحلة تهيئة وتنظيم البيانات والمعلومات .

(1) محمد سمير الصبان ، د.محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، (الإسكندرية : الدار الجامعية، 2005م)، ص 357.

(2) نهلة إبراهيم عبد الكريم ، أثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشآت الصناعية ، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الخرطوم ، 2007م ، ص 70.

(3) د. عبد القادر محمد عبد القادر ، مرجع سابق ، ص 45 .

- ج. مرحلة حصر المعلومات وتحليلها .
- د. مرحلة التخطيط لهيكل التقرير .
- هـ. وضع الجدول الزمني لاعداد التقرير .
- و. كتابة التقرير .

#### 4. أركان التقرير الشكلية:

هناك مجموعة من القواعد والاركان التي يستند عليها اعداد التقرير ، اهمها (1):

- أ. ان يكون مكتوباً .
- ب. ان يكون موجهاً .
- ج. ان يكون موقعاً .
- د. ان يكون مؤرخاً .
- هـ. ان يحدد التقرير الفترة التي اعد عنها .
- و. ان يصاغ بلغة سهلة وعبارات بسيطة .
- ز. ذكر رأي معد التقرير ضمنه .

يستنتج الباحث أن إعداد التقرير يجب ان يتمرحل ويمر بخطوات متتالية تؤدي في النهاية إلى محتويات التقرير في صورته النهائية ، كما ان مكونات التقرير يجب ان تكون كاملة لتحدد الاطار العام الذي أعد من أجله.

#### 5. المبادئ إعداد التقرير :

توجد عدة مبادئ عامة تحكم إعداد التقرير ، اهمها (2):

أ. مبدأ كفاية الاتصال : يعني ان يكون التقرير اداة لنقل المعلومات الاقتصادية لجميع مستخدمي التقرير .

ب. مبدأ الافصاح : يعني اظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقرير .

ج. مبدأ الانصاف : يعني ان تكون المعلومات الواردة بالتقرير منصفة لجميع الاطراف .

د. مبدأ السببية : يعني ان يشتمل التقرير على جميع التفسيرات .

#### 6. أنواع تقارير الرقابة الداخلية :

تكثر أنواع التقارير الخاصة بالرقابة الداخلية ، فليس المقصود التقارير المعدة بواسطة الرقابة الداخلية عن الجهات الأخرى وإنما المقصود التقرير الذي يكون عن الرقابة الداخلية ، فتتقسم هذه التقارير من حيث الفترة الزمنية إلى نوعين (3):

(1) د. مصطفى يوسف كافي ، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة ، (عمان : مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، 2014م) ، ص 50.

(2) د. أحمد حلمي ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، (عمان : دار صفاء للنشر ، د.ت) ، ص 168.

(3) د. عبد القادر محمد عبد القادر ، مرجع سابق ، ص 27.

## أ. التقارير غير الدورية :

تقارير عن فترة زمنية معينة وتكون شاملة وتتطلب اختبارات أكثر وتكون مكلفة وتتسبب في إرباك المستخدمين لها أحياناً بسبب الأخطاء الواردة فيها والعمل علي تلافى آثارها ولا تظهر نتائج ذلك إلا في التقرير اللاحق .

## ب. التقارير الدورية :

تقارير الرقابة الداخلية في تاريخ معين ، مثل نهاية العام مثلاً ، ويفضل هذا النوع من التقارير بإعتباره شاملاً وأقل تكلفة.

هناك أنواع أخرى مثل التقارير الطويلة والتقارير القصيرة ، وتقارير المعالجات في حالة الإدارة بالإستثناء وهناك التقارير الواجبة وهي التي تصدرها جهات داخلية وخارجية بناءً على مسؤولياتها، والتقارير المطلوبة التي تكون بتوجيه لتحقيق غرض معين ، والتقارير المفصلة والتقارير المختصرة، وعادة يطابق نوع وإسم التقرير الغرض منه .

يرى الباحث ان التقارير عن الرقابة الداخلية لا بد من ارتباطه بفترة زمنية محددة لتقويم عملية الرقابة في تلك الفترة ومعايرتها بالفترات السابقة وتحديد مؤشرات القوة والضعف فيها لمعالجتها، كما أن التقرير تحكمه مبادئ معينة يجب الالتزام بها في النوع المعين من انواع التقارير .

## 7. مشاكل إعداد تقارير الرقابة الداخلية :

تواجه صياغة وإعداد التقارير عن الرقابة الداخلية العديد من المشاكل، فمنها ما يتعلق بالجهات طالبة التقرير، مثل عدم دقتها في تحديد المطلوب ، وعدم وجود معايير ومقاييس محددة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية ، ومنها ما يتعلق بالجهات معدة التقرير حيث يرتبط بمدى فهمها للرقابة الداخلية ، واعتماد معايير إعداد التقارير ، واختيار الألفاظ والتقارير الواضحة والدقيقة التي لا تحتمل أكثر من معنى واحد لا غيره ، والترتيب للبنود حسب الأهمية ، حتى إختيار نوع الخط الذي يكتب به التقرير له دور في إيصال أغراضه ، وهناك العديد من المشاكل التي تواجه إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية منها<sup>(1)</sup>.

## أ. تحديد مقاييس تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية :

لم تستطيع الجهات المنظمة لعمل الرقابة الداخلية وضع معايير ومقاييس ثابتة للإستناد عليها عند القيام بإجراء الفحص التقييمي للرقابة الداخلية ، ومرد ذلك التباين والتنوع الواضح في أنشطة الوحدات الإقتصادية وكذلك إختلاف قدرات مصممي ومنفذي هذا النظام ، وينعكس ذلك علي عملية التقرير عن نظام الرقابة الداخلية ، حيث يخضع بنسبة عالية علي التقدير الشخصي لمعده ، ويمكن التحقق من ذلك بالقيام بالتقرير عن نظام واحد بواسطة شخصين من ذوي الخبرة ، نجد إختلاف النتائج

(1) د. جورج دانيال غالي ، مرجع سابق ، ص 402.

## ب. تحديد إطار الوقت :

كذلك من المشاكل التي تواجه إعداد تقارير الرقابة الداخلية , تحديد إطار الوقت الذي تم التقرير عنه, إذ أن للنشاط لا يتوقف عند لحظة معينة وإنما يكون ذلك إفتراضاً , وتكون العمليات مرتبطة مع بعضها البعض , يظهر ذلك أثناء عملية إعداد التقرير وحدث تغيير ذو أهمية بعد الإنتهاء من نقطة معينة .

## ج. تحديد محتويات التقارير عن فعالية الرقابة الداخلية :

كما تعذر وضع مقاييس موحدة يتم الإعتماد عليها في عملية تقييم الرقابة الداخلية , إنطبق ذلك أيضا علي إيجاد صيغة موحدة لمحتويات هذا التقرير , ويرجع ذلك لتعدد الأغراض المرجوة من التقارير الرقابية واختلف أنواعها , وتعدد متطلبات المتلقين لها , إلا أنه بالرغم من ذلك يمكن تحديد الجوانب الأساسية التي يجب أن يحتوي عليها تقرير عن الرقابة الداخلية ومن هذه الجوانب<sup>(1)</sup>.

- i. فعالية نظم الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية في لحظة معينة من الوقت هي تاريخ انتهاء الفترة المالية .
- ii. ومسؤولية الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية بالوحدة وإشاره إلى أن نظام الرقابة الداخلية يوفر تأكيد معقول وليس مطلق بخصوص حماية أصول الوحدة .
- iii. الإحتفاظ بسجلات ملائمة موثوق فيها داخليا وخارجيا .
- iv. أن يتضمن وصف للإجراءات الأساسية التي اتخذتها الإدارة بهدف تحقق فعالية الرقابة وإشارة واضحة إلى فحص لجنة المراجعة لهيكل الرقابة الداخلية - الفترة التي يغطيها التقرير.
- v. المقاييس التي أستخدمت في تقييم كفاءة فعالية النظام .
- vi. رأي الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية .

يرى الباحث ان المشاكل التي تواجه إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية متعددة على مختلف مستوياتها فمن وجهة نظر معد التقرير هناك اشكالات تظهر له اهمها المعلومات التي يعتمد عليها في اعداد التقرير من حيث كمها ونوعها وامكانية الاطلاع عليها , وكذلك اختلاف انواع النشاط وتعقد العمليات الرقابية مع بعضها , اما في جانب الجهات المستفيدة من هذا التقرير فتظهر اشكالات تواجه معد التقرير وتؤثر في جوهر التقرير عن الرقابة الداخلية تتمثل في الضغوط التي يمارسها اصحاب المصالح لتلبية رغباتهم.

(1) المرجع السابق ، ص ص 417 - 418.

## 8. الجهات التي تعد تقارير عن الرقابة الداخلية :

تقع مسؤولية إعداد تقارير الرقابة الداخلية وتقييم فعاليتها وكفاءتها وتحديد نقاط القوة والضعف فيها على الجهات الآتية<sup>(1)</sup>:

### أ. تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية :

يقع على الإدارة عبء تصميم وتنفيذ ومتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه ، فقيام الإدارة بجميع هذه المسؤوليات يجعلها في مقام العارف مما يسهل عملية التقرير ، كما أن تعريف الرقابة الإدارية بأنها ، تشمل على - ولكنها ليست قاصرة - الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات إتخاذ القرارات والتي تعود إلى الترخيص الإداري للعمليات وهذا الترخيص يكون وظيفته إدارية ترتبط على نحو مباشرة بالمسؤولية عن تحقيق أهداف المنظمة وتكون هي نقطة البدء لوضع أو إنشاء الرقابة المحاسبية على العمليات<sup>(2)</sup>.

وركز التعريف على الدور الذي تلعبه الإدارة في الرقابة الداخلية في مرحلة ما قبل التقرير وتقوم الإدارة أيضاً بالتقرير عن الرقابة الداخلية للجهات المستفيدة من هذه التقارير ، ألزمت بذلك الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) وأن توضح في تقريرها ما إذا كان يوجد ضعف ذو أهمية نسبية كبيرة في نظام الرقابة الداخلية وعندما يظهر قصور يجب توضيحه وهولاً يخرج من نوعان<sup>(3)</sup>:

- i. قصور جوهري متعدد في أنظمة الرقابة الداخلية وتوضح ما إذا كان جوهرياً أو غير ذلك.
- ii. قصور جوهري متعدد في أنظمة الرقابة الداخلية وما إذا كان يسفر عن ضعف مادي ذو أهمية كبيرة .

ويتضمن تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية العديد من الجوانب أهمها<sup>(4)</sup>:

- i. إشارة واضحة إلى أن التقرير يتعامل فقط مع الرقابة على إعداد التقارير المالية ، الحدود اللازمة لنظم الرقابة الداخلية .
- ii. وجود ضبط ذاتي تلقائي للنظام .
- iii. الإستجابة لأوجه القصور التي يتم إكتشافها .
- iv. تحديد المقاييس التي يتم على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية .
- v. رأي الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية يوضح فيه تحديدها ووضعها .

(1) د. فاروق احمد حسن، التقرير عن الرقابة الداخلية للجهات الخارجية - اطار مقترح ، (القاهرة: جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة، 1999م)، ص 75.

(2) د. مصطفى بكار محمود، الرقابة الداخلية واقعياتها ومجالات دعمها ، (طرابلس: الدار الاكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، 2007م) ، ص 45.

(3) د. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات اللفية الثالثة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية، 2010م) ، ص 412.

(4) د. احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 88.

vi. الفترة التي يغطيها التقرير أو تاريخ تأكيد الإدارة بخصوص فعالية الرقابة الداخلية .

vii. أسماء الموقعين على التقرير .

لا توجد نماذج محددة توضح طريقة إعداد تقارير الرقابة الداخلية بواسطة الإدارة ويرجع ذلك إلى رغبة الإدارة في التركيز على جوانب في الرقابة دون غيرها وإبرازها لتحقيق غرض معين ، وتعتمد قوة وضعف تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية على عدة عوامل منها<sup>(1)</sup> .

i. درجة مشاركة الإدارة في الرقابة الداخلية .

ii. وفلسفة الإدارة وأسلوب عملها .

فكلما زادت درجة مشاركة الإدارة في عملية الرقابة على الأنشطة والأعمال والتصرفات التي تتم في الوحدة الاقتصادية كلما كانت الرقابة فعالة في تحقيق أهدافها ، وكذلك يؤثر أسلوب الإدارة وفلسفتها في إدارة الوحدة على مدى إلتزام العاملين بقواعد الرقابة الداخلية ففي حالة حزم الإدارة في ذلك تحقق الرقابة نتائج فعالة وفي حالة ضعف الإدارة تفشل في تحقيق أي من الأهداف المخططة .

**ب. تقرير المراجعة الداخلية عن الرقابة الداخلية :**

المراجعة الداخلية هي الجهة الثانية داخل الوحدة الاقتصادية والتي تعتبر مسؤولة عن تقرير نظام الرقابة الداخلية فيها ، وهناك العديد من الأنشطة التي يشتمل عليها نظام المراجعة الداخلية منها<sup>(2)</sup> .

أ. مراجعة مالية .

ب. المراجعة لمدى الإلتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة .

ج. مراجعة تشغيلية للأنشطة وكافة العمليات .

د. مراجعة نظم المعلومات من حيث إكتمالها ودرجة الأمان المصاحبة لها.

فقيام المراجع الداخلي بهذه الأدوار يعمل على تحقيق الإدارة لأهدافها ، خاصة وإن مهمة المحاسبة تحولت إلى مهمة إدارية بمعنى أنها تقوم بخدمة الإدارة في توفير المعلومات اللازمة لمتابعة أداء جميع مجالات العمليات ، ويؤثر في ذلك مدى إستغلالية المراجع الداخلي مما يدعم قدرته على تزويد الإدارة نحو الرقابة الداخلية ، وأكثر ما يحقق عملية الرقابة عند المراجع الداخلي قربة من السجلات المالية والسجلات الأخرى وممارسته لعملية المراجعة بطرقها وأنواعها المعروفة بصورة مستمرة ودورية أي تكرار عملية متابعة وفحص جميع العمليات مما يدل على أنه أكثر إلماما بجميع المشكلات التي تلاحق الوحدة الاقتصادية ، كل ما سبق يجعل من الإدارة العميل الرئيسي مع المراجعة الداخلية ، وأكثر ما يدعم ذلك حاجة الإدارة المستمرة والمتجددة لبيانات ومعلومات بدرجة

(1) د. صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويري ، مدخل مقترح لتطوير نظ الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الادارية الحكومية ، (القااهرة : المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، اكتوبر 2005م)، ص 8.

(2) د. عبد الفتاح محمد الصحن ، د. فتحي رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م)، ص206.

عالية من الثقة ، والتي لا تتوفر إلا في ظل وجود مراجعة داخلية فعالة ملمة بجميع إجراءات الرقابة وأهدافها ، كما ترتبط المراجعة الداخلية تقليدياً بجميع العاملين داخل الوحدة وهذا أيضاً يثبت المعرفة لها بشخصيات العاملين وأساليبهم في ممارسة أعمالهم ، وتقوم المراجعة الداخلية طبقاً لذلك بتمثيل الرقابة الداخلية في الوظيفة التقييمية المستقلة التي تنشأ داخل التنظيم بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم<sup>(1)</sup>.

تبحث المراجعة الداخلية دائماً عن الفعالية في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وأهداف الوحدة الاقتصادية ككل، وتتطوي عملية الإتصال التي يقوم بها المراجع الداخلي على شقين ، شق يختص بتوصيل نتائج المراجعة بوضوح ، وآخر يرجع إلى التقرير نفسه بإعتباره إنعكاس لكفاءة التصور أو التخيل المهني للمراجع، فالتقرير الذي يقوم بإعداده المراجع الداخلي يخدم عدة أطراف منها<sup>(2)</sup>:

#### أ/ المراجع الداخلي :

يعمل تقرير المراجعة كوسيلة اتصال مع الأطراف الأخرى خاصة الإدارة لتوصيل الغرض والنطاق ونتائج عمل الواجعة ، ويعتبر دليلاً على تنفيذ عملية المراجعة ، ويتضمن الرأي والتوصيات بالتحسينات والتعديلات المطلوبة ، وهو بهذه الكيفية ن والمعلومات التي يحويها يعتبر إحد وسائل التعليم والتدريب للمراجعين ، كما أنه يعتبر مرجعية للمراجع نفسه في النتائج والتوصيات وأي معلومات أخرى يحتويها تقريره وهذا ما يجنيه المراجع نفسه من تقاريره عن الرقابة الداخلية .

#### ب/ الإدارة التشغيلية :

ولأن التقرير يمثل فحص مستقل للعمليات التشغيلية ، ويحفز العاملين بها لبذل المزيد ، كما يثير الإدارة العليا نحو النقاط الحساسة التي يصعب طرحها بواسطة المديرين أو رؤساء الأقسام ، وبذلك يعبر عن آرائهم بطريقة غير مباشرة ، وتستفيد الإدارة تشغيله من هذا النوع من التقارير بتوصل رأيها حتى لو كان في مجلس الإدارة أو الإدارة العليا بما يحقق أهدافها التنفيذية، كما يعتبر هذا التقرير أداة تقييمية تستفيد منها هذه الإدارة .

#### ج/ الإدارة العليا :

يوفر تقرير المراجعة الداخلية للإدارة العليا معلومات تفصيلية ندر أن توجد في أي نوع آخر من التقارير ، كما يساعدها على تنفيذ ما خططت له ، والعمل على زيادة فاعلية الرقابة بتقوية الضعف فيها ، وبذلك يفيد الإدارة العليا بطمأننتها بعكس حقيقة الأنشطة وتحديد الانحرافات، ويمثل

(1) المرجع السابق ، ص 229.

(2) المرجع السابق ، ص 366.

عين الإدارة العليا التي تري بها جميع تفاصيل العمليات داخل الوحدة الاقتصادية بسلبياتها وإيجابياتها  
**د/المراجع الخارجي :**

يساعد التقرير الذي تعده المراجعة الداخلية عن الرقابة الداخلية ، المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ووضع خطته لعملية المراجعة والتي تشتمل علي تحديد نطاق الفحص وحجم العينات وطريقة إتمام عملية المراجعة مستندا علي هذا التقرير .

#### **ه/الأطراف الأخرى :**

كما تستفيد الأطراف السابقة من تقرير المراجعة الداخلية عن الرقابة الداخلية ، يخدم كذلك هذا التقرير العديد من الأطراف الأخرى مثل الجهات الحكومية والهيئات والمصالح وجهات أخرى قانونية وأكاديمية وغيره .

يستنتج الباحث أن التقارير عن الرقابة الداخلية المعدة بواسطة الإدارة والمراجعة الداخلية هي من أفضل انواع التقارير عن الرقابة الداخلية لأن الإدارة تسعى لتحقيق أهدافها وترى في الرقابة الداخلية الداعم الأكبر لها في هذا الاتجاه ، اما المراجعة الداخلية وهي المكمل لحفقات الرقابة الداخلية فيكون تقريرها عن الرقابة هو الأقرب لواقع الرقابة القائمة .

#### **9. تقرير المراجع الخارجي عن الرقابة الداخلية :**

تم تعريف المراجعة الخارجية على أنها ، (هي نشاط تقييمي مستقل عن السلطة التنفيذية يهدف إلى التأكد من صحة العمليات السالبة والبيانات المحاسبية ومشروعيتها والتحقق من كفاءة وفعالية الأجهزة التنفيذية في انجاز أهدافها وبرامجها ومشاريعها) <sup>(1)</sup>، وأول ما يقوم به المراجع الخارجي لمراجعة أي وحدة اقتصادية ، تقييم نظام الرقابة الداخلية بها، يقضي بذلك المعيار الثاني من معايير العمل الميداني للمراجعة والذي ينص على، (دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكن تحديد مدى الإعتماد عليه وأنواع ونطاق الإمتيازات الأساسية للمراجعة) <sup>(2)</sup>، ويوضح هذا المعيار العلاقة بين الرقابة الداخلية ومهمة المراجعة الخارجية ، وكيفية استخلاص خصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال من خلال دراسة أهداف هذا النظام ، والتعرف على مشاكل الرقابة الداخلية نظراً لأن المراجع الخارجي يعتمد أساساً في القيام بعمله على هذا النظام تصبح دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من مسؤولياته وذلك لتحديد العديد من النقاط منها <sup>(3)</sup>:

- أ. تأثير هذا النظام على باقي خطوات عملية المراجعة .
- ب. ربط مخاطر المراجعة بدراسة وتقييم النظام الرقابي القائم .
- ج. تحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية التي يسعى لتحقيقها .

(1) محمد احمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، (بدون ناشر، 1995م)، ص433.  
(2) وليم توماس، امرسون هنكي ، المراجعة الداخلية ، تعريب ومراجعة د. احمد حامد حجاج د.كمال الدين سعيد ، د. سلطان محمد العلي السلطان، (الرياض : دار المريخ للنشر، 2009م)، ص 365 .  
(3) المرجع السابق ، ص 366.

مما سبق يستنتج الباحث أن إستقلالية المراجع الخارجي عن الوحدة الإقتصادية - غير المطلقة - تؤدي إلى جودة التقرير المعد بواسطته عن الرقابة الداخلية بما يكفي لظهور نقاط القوة والضعف على الرقابة الداخلية وعكسه ضمن التقرير للجهات الإدارية المختصة لتقويم الرقابة الداخلية ، ويرى الباحث ان الجهات المعدة لتقارير الرقابة الداخلية تتأثر بالمستخدمين لهذه التقارير ويظهر ذلك على قيمة ومكونات التقارير ومحتوياتها في الفقرات والجمل والعبارات التي تتفاوت ما بين المحددة والمرسلة الغير واضحة التي تحتل عدة معاني .

#### 10. أهمية تقرير المراجع الخارجي عن الرقابة الداخلية:

تزداد أهمية تقرير المراجع الخارجي للوحدة الاقتصادية بزيادة ونمو نشاطها وحجم الأموال المتداولة فيه ، والتقرير هو عبارة عن وثيقة مكتوبة تحدد مسؤولية كاتبه المدنية والجنائية ، وهناك العديد من العوامل التي زادت من هذه الأهمية منها<sup>(1)</sup>:

أ. أن التقرير خلاصة ما وصل إليه المراجع من عمله ، ذلك بعد تعرفه على كافة البيانات والمعلومات الخاصة بالوحدة .

ب. تزايد الحاجة إلى الرأي الفني المحايد .

ج. تضارب المصالح بين الأطراف المعدة للتقارير المالية والمستخدم لها .

د. عدم إلمام جميع فئات المستخدمين بتفسير البيانات والمعلومات الواردة في التقارير المالية .

هـ. إزدياد الأهمية النسبية للمعلومات المقدمة لإتخاذ القرارات .

كما أن العوامل التي تفصل بين المستخدمين والذين قاموا بإعدادها ساعدت على الإهتمام بتقرير

المراجع الخارجي .

يرى الباحث ان تقرير المراجع الخارجي عن علمية الرقابة الداخلية من أهم انواع التقارير في هذا المجال وذلك يرجع لاستقلالية التي يتمتع بها المراجع الخوا جي بما يمكنه من ذكر جميع ملاحظاته في التقرير عن الرقابة الداخلية .

#### 11. محتويات تقرير المراجع الخارجي عن الرقابة الداخلية :

تتباين صيغ التقرير عن الرقابة الداخلية المعدة بواسطة المراجع الخارجي متأثرة بمهارة معدي هذه التقارير وتغطيتهم الفعلية لمجالات الرقابة الداخلية ويمكن الوصول لتأكيد مناسب في أن طريقة إعداد هذه التقارير في تطور مستمر ، وتجمع الجهات المنظمة لمهنة المراجعة ضرورة توفير الحد الأدنى من مقومات التقرير وتتعدد هذه المقومات وتختلف منها<sup>(2)</sup> :

أ. الحدود اللازمة لنظم الرقابة الداخلية .

(1) د.محمد سمير الصبان، دفتحي رزق السوافيري ، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، ( الاسكندرية :الدار الجامعية، 2004م،2005م) ، ص ص385-359.

(2) د. جورج دانيال غالي ، اعداد التقارير عن فعالية الرقابة الداخلية -المشكلات والتأثيرات ،(القاهرة :المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، مجلد العدد الثالث ، يوليو 1998م) ، ص ص 440 ، 441.

- ب. وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية وإبداء الرأي عنها .  
 ج. الإفصاح عن مسؤولية إعداد القوائم المالية .  
 د. مجال الرقابة الذي تم التركيز عليه .  
 هـ. متابعة نظم الرقابة الداخلية التي توصلت إليها ونقاط القوة والضعف فيها .  
 و. الإجراءات التي تمت لمعالجة البنود الهامة .  
 ز. التوصيات بإجراء التعديلات اللازمة حتى يصبح هذا النظام معافى .  
 ح. وضرورة إجراء المقارنات مع الفترة السابقة لمعرفة التقييم الحقيقي لنظام الرقابة الداخلية الحالي .

يستنتج الباحث أن خلاصة التقرير لا تخلو من أحد أهم ثلاث نتائج لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، أولها أن نظام الرقابة الداخلية فعال ويؤدي دوره وثانيها وجود نقاط ضعف جوهرية تحتاج إلى معالجات ، وثالثها أن نظام الرقابة الداخلية القائم هش ولا يعمل بكفاءة وفاعلية ويحتاج إلى إعادة النظر في جميع جوانبه ، ويرى الباحث من ان محتويات تقرير المراجع الخارجي عن الرقابة الداخلية يجب ان تراعي الحيادية المستمدة من عمل المراجع الخارجي في ذكر معلومات صادقة ودقيقة عن عملية الرقابة الداخلية القائمة .

### 13. التقرير عن رقابة الذات :

رقابة الذات هي من أهم الاتجاهات الحديثة للرقابة الداخلية وبالرغم من التطور الكبير في أجهزة الرقابة وتعدد وسائلها وطرقها في كل دول العالم وتبادل الخبرات في ذلك إلا أنها ما زلت قاصرة وعاجزة أمام البشرية التي من خلفها الشيطان .

رَبُّكَ لَأْمَلَأَنَّكَ تِلْكَ تِلْكَ فِي الْأَرْضِ خَلِيفَةً قَالُوا أَتَجْعَلُ فِيهَا مَن يُفْسِدُ الدِّمَاءَ وَنَحْنُ نُسَبِّحُ بِحَمْدِكَ وَنُقَرِّئُكَ إِنَّكَ لَكَلِيمٌ عَلِيمٌ (سورة البقرة، الآية (30)).

رقابة الذات تعني الخضوع لله عزل وجل ومراقبته في جميع الأعمال ، قال تعالى: **هُدِّعَ جُرْمِينَ مِثْلَ كَفْتَيْنِ مِمَّا فِيهِ وَيَقُولُونَ يَا وَيْلَتَنَا لَبِئْسَ الْإِلَهِ غَالِبًا لِّكَ تَصْغِيرَةً وَلَا كَبِيرَةً إِلَّا أَدْنَاهَا وَوَجَدُوا مَا عَمِلُوا حَاقًا وَهُمْ لَا يَصْطَرِفُونَ رَبُّكَ أَكْبَرُ مَا تَعْلَمُونَ (سورة الكهف، الآية (49)).**

كما تم تعريفها (رقابة الذات تعني ساس الإنسان الدائم بالرقابة تحيط به من كل جانب وفي كل وقت، هي خشية الله تعالى ومعرفة دوام حضوره ، وهي تعنى معرفة الإنسان بانه لم يخلق سدي وأنه لن يترك على هواه ، أعماله معروفة ومرصودة ومحاسب عليها ، من جهة عليا تعرف ما يزاو وما ينوي ، وأن الحساب أت لا ريب فيه) (1).

(1) الطيب مختار الطيب ، سمنار المال العام ، (الخرطوم : ورقة المال العام القدوة الحسنة ورقابة الذات ، مايو 1990م)، ص 1.

يستتج الباحث ان رقابة الذات يمكن ان تحقق الآتي :

- أ. كل أهداف الرقابة الداخلية
- ب. توفير البيئة المناسبة لعملية الرقابة
- ج. نجاح لوحدة الاقتصادية وتحقيق أهدافها .
- د. توفير الجهد والمال المهدر في تقنيات الرقابة .
- هـ. دافع للمبادرة وعمل ما هو أفضل .
- و. النهوض والتطور للوحدة الاقتصادية .

من خلال البحث في الرسائل والكتب والدوريات المتاحة أتضح للباحث أنه لم يتم التطرق لطرق التقرير عن رقابة الذات بتوسع ويمكن استنتاج ان هذا النوع يوجد ضمناً في جزئية بيئة الرقابة ويمكن اضافة فقرة خاصة بالتقرير تخص الرقابة الذاتية يوضح فيها مثلاً : أن جميع العاملين أو نسبة محددة منهم ملتزمون بتطبيق القوانين واللوائح بطريقة تلقائية وقد ساهم ذلك في تحقيق عملية الرقابة بنسبة يتم توضيحها ، أو أن السمة الغالبة للعاملين هي إنعدام الضمير مما يضيف عبئاً ثقيلاً على القائمين على أمر عملية الرقابة كما ان ذلك يساهم في معرفة نوعية مجتمع الوحدة الاقتصادية.

#### 14. اتجاهات التقرير:

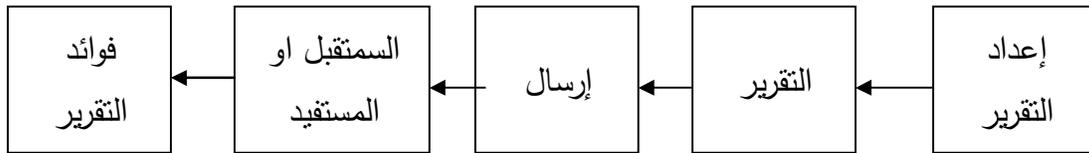
بعد إعداد التقرير في صورته النهائية تكون هناك ثلاثة اتجاهات يمكن ارسال التقرير إليها،

هي (1):

- أ. الاتصال الراسي من المستوى الإداري الاعلى إلى المستويات الإدارية الاقل .
- ب. الاتصال العكسي من المرؤوسين إلى رؤسائهم .
- ج. الاتصال الافقي يتم في المستويات الإدارية المتشابهة .

#### شكل (3/2/1)

يوضح هذا الشكل دورة التقرير



المصدر : إعداد الباحث ، 2017م.

يرى الباحث أن التقرير يجب أن يوجه بعد إعداده بالطريقة الصحيحة في مسارات معينة ومحدد لتحقيق الاغراض التي اعد من اجلها ، واذا خالف في دورته الاتجاه الصحيح فإنه قد يفقد القيمة التي وردت بالتقرير .

(1) د. عبد القادر محمد عبد القادر ، مرجع سابق ، ص 18 .

## المبحث الثالث

### الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية

يجب ان يعكس نظام الرقابة الداخلية طبيعة اوجه النشاط المختلفة في المنشأة ، وان يكون هذا النظام اقتصادياً ، بمعنى الحصول على النتائج المرجوة بأقل تكاليف ممكنة ، وان يكون سهلاً وواضحاً ومفهوماً لدى القائمين بتطبيقه<sup>(1)</sup>.

كما ان تكنولوجيا المعلومات اصبحت جزء هام من عالم الاعمال في العصر الحديث ، وتستمر هذه الاهمية في المستقبل ، ذلك بربط نظم تكنولوجيا المعلومات في جميع المؤسسات بالنظم الاخرى الداخلية او الخارجية ، نتيجة للاتصال بشبكة الانترنت والتبادل الالكتروني للبيانات ويؤدي ذلك لوجود خطر يتعلق بامن وسلامة المعلومات الخاصة بالمؤسسات وتحاول هذه المؤسسات ان تؤمن بيئة تكنولوجيا المعلومات الخاصة بها ولكن سيطرتها على نظم تكنولوجيا المعلومات التي ترتبط بها تكون قليلة . فاذا كانت هذه البيئات الخارجية غير آمنة ، فانها قد تشكل تهديداً على النظام المرتبط بها<sup>(2)</sup>.

من ناحية اخرى فان تحرير التجارة الخارجية وتحرير الخدمات ومنها مهنة المحاسبة والمراجعة وتدويل وعولمة النشاط الاقتصادي وانتشار التجارة الالكترونية وتدفق البيانات والمعلومات عبر شبكة الانترنت ادى إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية ومشاكلها خاصة في جانب امن وسلامة تكنولوجيا المعلومات التي اصبحت جزءاً هاماً في عملية الرقابة الداخلية الحديثة<sup>(3)</sup>.

يرى الباحث أن الاهتمام بالرقابة الداخلية متزايد خاصة في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات ، ومرجع ذلك الكم الهائل المستخدم من البيانات والمعلومات بصفة عامة والبيانات والمعلومات المحاسبية والمالية بصفة خاصة وما لها من تأثير على سير عمل النشاط في المنشأة والنتائج المتوقع التوصل إليها ومستقبل حياة النشاط ككل، ومن خلال الدراسات الحديثة في هذا المجال نجد أنه تم دراسة عدة أوجه للإتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية، منها الجودة الشاملة والتدقيق الإداري والإستعداد للإستجابة

(1) شحاته السيد شحاته ، دراسة تحليلية لاساليب الرقابة على الضياع في الموارد في الشركات الصناعية وعلاقتها بالكفاءة الانتاجية ، (الاسكندرية ، جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، 1991م) ، ص 30.

(2) Rossouwvon Solms, Information Security Management Why Standards are important Information Management & Computer Security, 1999, PP. 50 – 57.

(3) د. سمير كامل محمد ، د. شحاته السيد شحاته ، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحسابات الالكترونية ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، د.ت) ، ص 187.

للتطبيقات المالية والإدارية وتطبيق أسس ومعايير المراجعة في مجال المسؤولية الاجتماعية والبيئية، إضافة إلى تكنولوجيا المعلومات والرقابة الإستراتيجية وحوكمة الرقابة الداخلية والكفاءة الإدارية التي يطرق لها الباحث بالتفصيل لأهميتها .

#### أولاً : الحاسوب :

الحاسوب أو الكمبيوتر هو آلة إلكترونية تستخدم لمعالجة البيانات المدخلة للجهاز بواسطة وحدة المعالجة المركزية للحصول على معلومات مفيدة عبر برامج معروفة للكمبيوتر، أو هو جهاز إلكتروني يقوم باستقبال البيانات وتخزينها ومن ثم إجراء مجموعة من العمليات الحسابية والمنطقية عليها وفقاً لسلسلة من التعليمات (البرامج) المخزنة في ذاكرته وبعدها أو أثناءها يقوم بإخراج النتائج على وحدات الإخراج المختلفة.

ويقوم الحاسب الآلي بعمليات الإدخال والتخزين والعمليات الحسابية والمنطقية ثم يقوم بعملية إخراج المعلومات، وللحاسب عدة خصائص تميزه منها، خاصة الإلكترونية، السرعة، الدقة والاعتمادية، الطاقة التخزينية العالية، كما يستخدم الحاسب الآلي في عدة أغراض منها، التعليمية، الكتابة والتحرير، الإحصاء، الاعلانات التلفزيونية، البنوك، الصناعة، التصميم الهندسي، الطيران والرحلات الفضائية والبحرية، التجارة وإدارة الأعمال، تخزين الوثائق، الاتصالات، الألعاب، الزراعة، الصحة، المجال الأمني والعسكري<sup>(1)</sup> .

#### تاريخ تطور الحاسب الآلي :

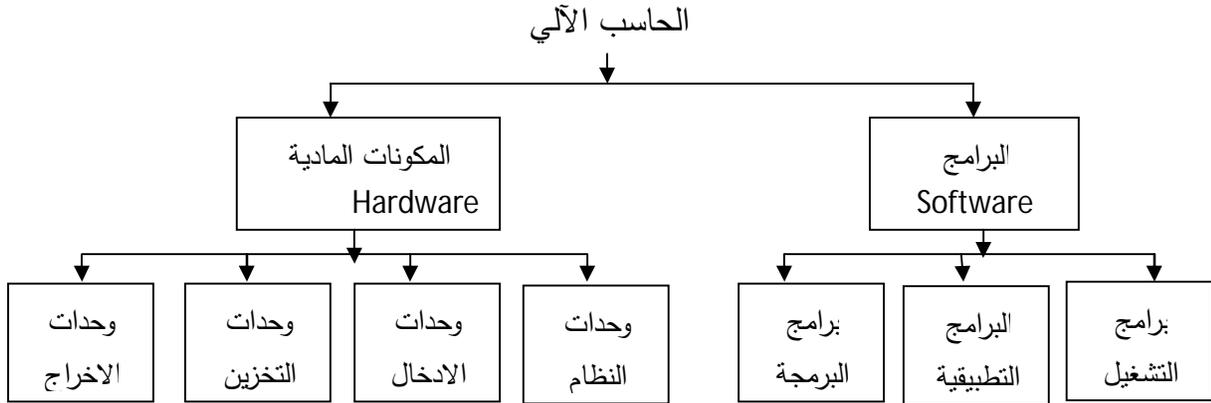
بدأ الإنسان القديم باستخدام اصابع اليد والحصى في الحساب ثم تحول إلى الأدوات الخشبية، ثم تصميم آلة ميكانيكية لحساب على يد العالم باسكال في العام 1642م لأداء عمليات الجمع والطرح وطورها العالم ليانانز في 1694م ، وفي 1822م اقترح العالم شارل باباج اول حاسب شبه تلقائية سميت بألة الفروق ، وفي عام 1944م تم تصميم اول آلة اتوماتيكية رقمية (مارك-1) بواسطة فريق من الباحثين الامريكان ومن مهندسي شركة (IBM).

في 1939م تم تصميم اول حاسب آلي رقمي على يد العالمين الامريكيين جون وايكريت لمساعدة في تصويب الغدائف المدعية وكان يحتوي على 19000 صمام ويزن 30 طن ويحتل 1500 قدم مربع. وفي 1956 تولت شركة (IBM) القيادة في صناعة الحاسبات، وفي 1957م ظهرت اول لغة برمجية هي لغة فورتران، واستمرت في التطور حتى ظهر منها حتى الان ما يعرف بالجيل الخامس (اجهزة الذكاء الاصطناعي).

تعريف الحاسب الآلي ومكوناته <http://www.google.com/serch> doc, 20/9/2017 8:40 Pm, <sup>(1)</sup>

## شكل (1/3/1)

يوضح هذا الشكل مكونات الحاسب الآلي



المصدر : تعريف الحاسب الآلي ومكوناته، <http://www.google.com/serch> doc, 20/9/2017 8:40 Pm، تقاس سعة الكمبيوتر بمدى سعة الذاكرة وليس بحجمه. ويتكون الحاسب الآلي من ، أجهزة الادخال لوحة المفاتيح ، الفأرة ، الماسح الضوئي ، القلم الضوئي . وحدات عرض المعلومات (الاخراج) وحدة العرض المرئي ، الطابعة ، الرسام ، السماعه .

ثانياً : الاتجاهات المختلفة للرقابة الداخلية :

تم تناول عملية الرقابة الداخلية من عدة زوايا ونظريات ، منها:

### 1/ النظرية السلبيه الكلاسيكية التقليدية :

من انصار هذا الاتجاه هنري فايول وقولات وهيكل حيث يرون بان الرقابة الداخلية عبارة عن علمية تفتيش وبحث الاخطاء وتهديد الافراد انطلاقاً من مفهوم القوة والسلطة<sup>(1)</sup>.

### 2/ النظرية السلوكية :

من انصار هذا الفكر قانون بوم ، حيث يتم تنظيم عملية الرقابة الداخلية في هذه النظرية من جانبها الانساني وتأثيرها على سلوك وتصرفات الافراد العاملين داخل المنشأة وتبين العلاقات الانسانية في القيام بالعملية الرقابية<sup>(2)</sup>.

### 3/ النظرية التطبيقية : (الاتجاه العلمي)

من انصار هذا الاتجاه (ثري وجورج) ويرون بان الرقابة الداخلية تركز على ثلاثة خطوات رئيسية للقيام بوظيفتها ، هي<sup>(3)</sup>:

أ. وضع المعايير والمقاييس .

ب. قياس الأداء ومقارنته بالمعايير .

(1) ثابت عبد الرحمن ادريس ، جمال الدين محمد موسى ، الادارة الاستراتيجية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م) ، ص 467 - 468 .

(2) د. عبد الرحمن الصباح ، المبادئ الرقابية الادارية ، المعايير ، التقييم ، التصحيح ، (عمان : جامعة عمان الاهلية ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، 1998م) ، ص 18

(3) د. عبد الرحمن الصباح ، المرجع السابق ، ص 18 .

- ج. تصحيح الانحرافات بين النتائج الفعلية والخطط الموضوعية .
- د. كما يرون ان الرقابة الداخلية تقوم بعدة وظائف مترابطة ومتكاملة مع بعضها البعض منها :
- هـ. الرقابة الادارية .
- و. الرقابة التجارية .
- ز. الرقابة الامنية .
- ح. الرقابة السياسية .
- ط. الرقابة القضائية .

يستنتج الباحث من النظريات الثلاث اعلاه ان الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية تقوم على التخطيط لعملية الرقابة ووضع المعايير والمقاييس المناسبة التي تتماشى مع انواع الانشطة المختلفة وتنفيذ عملية الرقابة وتصحيح الانحرافات، وذلك باستخدام عدة وسائل وادوات مثل دراسة سلوك وتصرفات العاملين داخل المنشأة وعلاقتهم العملية والانسانية، والملاحظات الشخصية والاستفسارات، وذلك في النظامين اليدوي والالكتروني، اضافة إلى استخدام الانظمة والبرامج الالكترونية الرقابية في النظام المحوسب وغيرها من الوسائل والادوات المستحدثة بما يُمكن الرقابة الداخلية من تحقيق نتائج تعمل على تطوير العمل بالمنشأة وتحسين الأداء .

### ثالثاً : الإصدارات المهنية الحديثة المرتبطة بتطور الرقابة الداخلية :

عقب حدوث الازمات الاقتصادية التي تعرضت لها كبريات الشركات الامريكية مطلع القرن الواحد والعشرين، صدرت عدة اصدرات من منظمات مهنية مختلفة احدثت تغييراً في نوع وشكل ومضمون الرقابة الداخلية ، منها <sup>(1)</sup>:

1. في عام 2002م قانون (Sarbanes-Oxley) والذي تضمن بالقسم 404 الزام ادارة الشركة باصدار تقرير عن فاعلية تقبل الرقابة الداخلية على التقرير المالي.
2. في عام 2004م اصدر مجلس الاشراف على الشركة العامة (PCAOB) Public Company Accounting Oversight Board المعيار رقم 2 والذي عدل بالمعيار رقم 5 في عام 2007م بعنوان مراجعة الرقابة الداخلية على التقرير المالي بالكامل مع مراجعة القوائم المالية.
3. في عام 2006م اصدر مجموع المحاسبين القانونيين الامريكي (AICPA) تعديلاً للمعيار رقم 10 من معايير التصديق بعنوان التقرير عن الرقابة الداخلية على التقرير المالي للوحدة .
4. في عام 2008م اصدر مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي (AICPA) المعيار رقم 15 من معايير التصديق بعنوان فحص الرقابة الداخلية على التقرير المالي للوحدة بالتكامل مع مراجعة القوائم المالية .

(<sup>1</sup>) د. عبد اللطيف محمد خليل ، افضل ممارسات المراجعة المرتبطة بارقابة الداخلية على التقرير المالي في ضوء الاصدارات المهنية ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد الرابع ، العدد الاول ، 2012م) ، ص 354 – 355 .

5. في عام 2009م اصدرت لجنة المنظمات الراعية (COSO) مرشداً لمتابعة نظم الرقابة الداخلية.
6. في عام 2010م اصدر مجلس معايير المراجعة (ASP) المعيار رقم 115 بعنوان توصيل الموضوعات المرتبطة بالرقابة الداخلية والمحددة اثناء عملية المراجعة .

يرى الباحث ان الاصدارات المهنية المتعلقة بالرقابة الداخلية لها دور كبير في تطور الرقابة الداخلية ، خاصة وانها تصدر من جهات مختصة تعمل على دراسة وتطوير الرقابة الداخلية من الناحيتين العملية والعلمية بما يتماشى مع مختلف المنشآت في شتى انحاء العالم .

#### رابعاً : تطور مفهوم الرقابة الداخلية :

تطور مفهوم الرقابة الداخلية تطورات عديدة نتيجة لعدة اسباب اهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الادارة وزيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستقلال الامثل للموارد الاقتصادية المتاحة ، كما ان التوسع في استخدام الحاسبات الالية ادى إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية حيث تحقق انظمة التشغيل الالكتروني للبيانات بيئة قد تساعد على ارتكاب العديد من المخالفات كما ان انتشار فيروسات الحاسبات الالكترونية وامكانية سرقة المعلومات او تغييرها دور ترك اثر على المعلومات والبيانات المتوقعة والخاصة بالمؤسسات، كل ذلك اوجد ضرورة تجويد نظام الرقابة الداخلية ، اي ان الاهتمام بانظمة الرقابة الداخلية يزيد في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات عنه في حالة التشغيل اليدوي (1).

في بداية الامر كانت لا توجد اهمية كبيرة بانظمة الرقابة الداخلية نظراً لعدم وجود فصل بين الملكية والادارة ، حيث كانت هناك رقابة المالك او ما يعرف بارقابة الشخصية ، وبعد ذلك كان مفهوم الرقابة يستخدم كمرادف للضبط الداخلي والذي يعني توزيع المسؤوليات ومراجعة عمل كل شخص بواسطة شخص آخر بصورة تلقائية ، وقد اهتم مجمع المحاسبين القانونيين AICPA اهتماماً كبيراً بالرقابة الداخلية حيث اصدر عدد من النشرات والاصدرات المهنية المتعلقة بالرقابة الداخلية وقد ساهمت بفعالية في وزيادة الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية وجعل مفهوم الرقابة الداخلية يتسع ليشمل الجوانب المحاسبية والادارية والاقتصادية . كما ان ادخال البيانات مباشرة للحاسب الالي يفقد الدليل المادي لها كما هو في النظام اليدوي ، مما يتطلب تطوير اساليب الرقابة على ادخال البيانات(2).

(1) د. عبيد الوهاب نصر علي ، د. شحاته السيد شحاته ، الرقابة والمراجعة الداخلية والخارجية في بيئة التشغيل الالكتروني ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2014م) ، ص 78 .

(2) أ.د. سمير كامل عيسى ، أ.د. شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص 89 .

وتطور مفهوم الرقابة الداخلية واتسع بشكل يشير إلى اختلافها عما كانت عليه في أيامها الأولى فقد تطورت من الناحية النظرية والفلسفية والعملية حتى وصلت إلى مفهوم الرقابة الشاملة التي تعمل على مراقبة جميع الأنشطة (1).

وتعددت اسباب تطور مفهوم الرقابة الداخلية ولعل اهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الادارة وزيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لتحقيق الاستخدام الامثل للموارد المتاحة (2).

للقوف على مدى التطور في مفهوم الرقابة الداخلية يمكن التمييز بين مفهومين مختلفين للرقابة الداخلية هما (3):

### 1/ المفهوم التقليدي للرقابة الداخلية :

في ظل هذا المفهوم تركز الرقابة الداخلية على وظيفتي حماية اصول المنشأة المختلفة وتحقيق الدقة الحسابية بالسجلات والدفاتر المحاسبية .

### 2/ المفهوم الحديث للرقابة الداخلية :

شهد هذا المفهوم استاعاً في مجال الرقابة الداخلية نتيجة لاهتمام الباحثين والهيئات المهنية المختلفة، كما توجد عدة مراحل لفهم وتقييم مخاطر نظم الرقابة الداخلية، منها (4):

المرحلة الأولى : الحصول على الوثائق المتعلقة بتصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية .

المرحلة الثانية : تقدير خطر الرقابة الداخلية .

المرحلة الثالثة : تصميم وتنفيذ وتقييم اختبارات نظم الرقابة الداخلية .

المرحلة الرابعة : تخطيط عملية الكشف عن المخاطر والقيام بالاختبارات الفنية.

يرى الباحث ان اكثر ما ادى إلى تطور الرقابة الداخلية استخدام مختلف المنشآت والمؤسسات

للانظمة الالكترونية الحديثة التي تعتمد اساساً على البيانات والمعلومات وتقوم بتشغيلها ومعالجتها

وتخزينها حيث ترتفع درجة المخاطرة في هذه الانظمة ، مما جعل للرقابة الداخلية دورها الرائد في

المحافظة على اصول وممتلكات المنشأة المادية والنقدية وغيرها والمساعدة على تحقيق اهداف المنشأة

(1) محمود محي الدين بادي ، الرقابة بين النظرية والتطبيق ، (بنغازي : مركز البحوث الاقتصادية ، بحث مقدم إلى ندوة دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية والرقابة المالية ، 1990م) ، ص 1.

(2) أ.د. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م) ، ص 14 .

(3) محمد كمال منشاوي ، اطار مقترح لترشيد التقدير الشخصي لعمل مراقب الحسابات في مجال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، القاهرة ، 1996م ، ص ص 12 - 16 .

(4) زينب اسعد اسعد وآخرون ، مراجعة نظم الرقابة الداخلية دورها في تحسين كفاءة مراجع الحسابات لتقدير مخاطر المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص ، الجزء الثاني ، السنة السابعة عشر ، 2013م) ، ص ص 195 - 196 .

اضافة تحقيق امن وسلامة النظم الالكترونية العاملة بالمنشأة وتأمين البيانات والمعلومات التي تستخدمها .

### العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية :

بالنظر للتطور في مفاهيم الرقابة الداخلية نجد ان هناك عدة عوامل ساعدت في تطور الرقابة الداخلية ، منها (1):

1. كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها، ذلك بالاشارة للنمو السريع والزيادة في حجم المشروعات وتنوع اعمالها ، ادى ذلك للاعتماد على الرقابة الداخلية بدلاً من ادارة المشروع .
  2. انفصال الملكية عن الادارة، وذلك بعد ظهور شركات المساهمة التي تستطيع جمع المبالغ النقدية لممارسة اي نشاط اقتصادي .
  3. حاجة الادارة إلى بيانات دورية دقيقة وسليمة، تحتاج الادارة لبيانات دورية ودقيقة عن سير العمل لضمان حسن استخدام الموارد واتخاذ القرارات والتخطيط والمتابعة .
  4. مسئولية الادارة عن حماية موارد المنشأة من الضياع والافلاس وسوء الاستخدام، هي مسئولية الادارة المباشرة امام اصحاب المشروع عن الحفاظ على اموال المنشأة بصورها المختلفة .
  5. حاجة مؤسسات الحكومة وادارتها لبيانات دقيقة، وتحتاج الحكومة لبيانات دقيقة حول منشأتها لتستغلها في التخطيط الاقتصادي .
  6. تطور اجراءات المراجعة واختلاف نطاق المراجع الخارجي، حيث كانت المراجعة تتم بصورة كاملة للمشروعات الصغيرة إلا انه مع تطور المشروعات ظهرت اساليب اختبار العينات .
- يستنتج الباحث ان حاجة الادارة لبيانات دورية دقيقة عن سير العمل ، هو أهم الاسباب التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية في عصر تكنولوجيا المعلومات ، لان الادارة في مختلف انواع المنشآت تقوم باتخاذ قرارات مصيرية تؤثر على حياة المنشأة لذلك تحتاج لبيانات بصفة متجددة ومستمرة لكي تكون قراراتها رشيدة وتحقق ايجابية في سير و أداء النشاط بمختلف اتجاهاته لاسيما المالية والمحاسبية التي تعتبر اساس نجاح الادارة في تحقيق اهدافها .

### خامساً : تأثير تكنولوجيا المعلومات على الرقابة الداخلية :

حاولت الاصدارات المهنية الحديثة (1) تقديم اطار لتوضيح تأثير تكنولوجيا المعلومات على الرقابة الداخلية، مع وصف للمنافع والمخاطر الناجمة عن استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة

(1) أ.د. خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية ، (عمان : الاردن ، دن ، 1986م) ، ص ص 128 – 129.

الداخلية وخاصة أنشطة الرقابة والمعلومات والاتصال وفي هذه الحالة يكون التشغيل إلكترونياً ويفضل ان تكون الرقابة خليطاً ما بين الرقابة اليدوية والالكترونية للتأكد من فعالية تشغيلها، ولا تختلف عادة اهداف الرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات عن الاهداف التقليدية لانظمة الرقابة الداخلية<sup>(2)</sup> . إلا أنه هناك هدف اضافي للرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات وهو توفير الثقة في النظام المستخدم ازاء المخاطر التي يتعرض لها النظام والتي تؤثر على امن وسلامة المعلومات ، كما ان ادخال البيانات مباشرة للحاسب الالي يفقد الدليل المادي لها مما يتطلب تطوير اساليب الرقابة على ادخال البيانات .

كما ان نظم المعلومات الالكترونية تستفيد من عملية الرقابة الداخلية وتكتسب اهميتها في هذه الانظمة للأسباب الآتية<sup>(3)</sup>:

1. كبر كمية وحجم المعلومات المتدفقة في نظم المعلومات الالكترونية .
2. طريقة حفظ وتخزين هذه المعلومات .
3. صعوبة تتبع مسار المراجعين .

يرى الباحث ان تكنولوجيا المعلومات تستخدم كمية هائلة من البيانات والمعلومات وتعتبر درجة المخاطرة فيها عالية لذلك تهتم بعملية الرقابة الداخلية بصورة اوسع ، وان استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت المختلفة له أثر على الرقابة الداخلية في جميع جوانبها لأنها تستخدم احجام ضخمة من المعلومات ، فتغير هيكل الرقابة الداخلية والطرق والوسائل والادوات المستخدمة في الرقابة يرجع لظهور مهام جديدة للرقابة الداخلية في ظل بيئة التكنولوجيا المعلومات تتعلق باستخدام البيئة الالكترونية ثم المحافظة على النظم في وجود درجة المخاطرة العالية لهذا الاستخدام التكنولوجي ودرجة الموثوقية في البيانات المدخلة ومخرجات هذه النظم .

#### سادساً : عناصر النظام الالكتروني:

تتكون عناصر النظام الالكتروني من ثلاثة اجزاء رئيسية ، هي : المدخلات ، التشغيل،

والمخرجات<sup>(4)</sup>، وذلك كما موضح بالشكل (2/3/1) التالي:

(<sup>1</sup>) AICPA SAS, No. 31, (1980), No.30, (14992), No.80, (1996), No. 94, (2001).

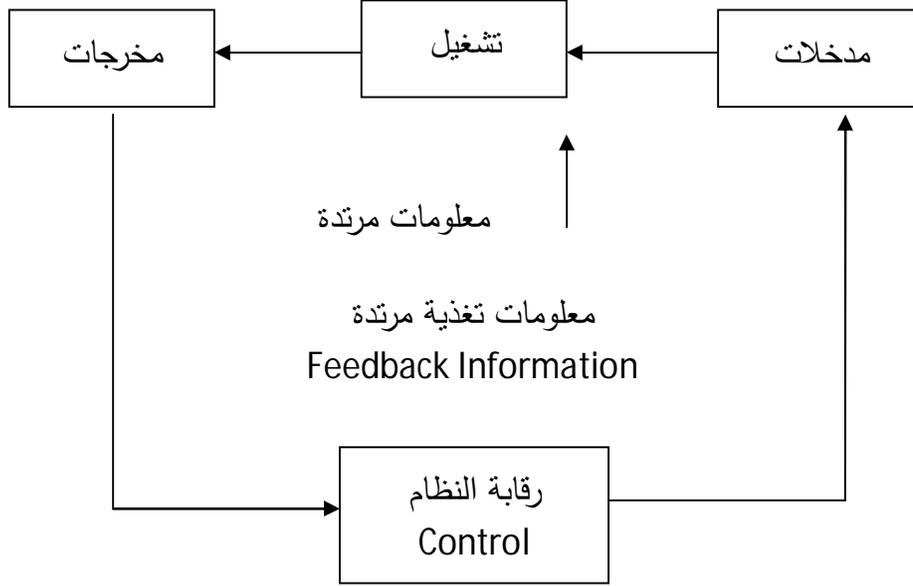
(<sup>2</sup>) د. سمير كامل عيسى ، أ.د. شحاته السيد شحاته ، نظم المعلومات الحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات- مدخل تحليل وتصميم النظم ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2013م) ، ص 88

(<sup>3</sup>) عبد المنعم جميل مصطفى ، تقويم اساليب ادوات الرقابة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم ، 2007م ، ص 126 .

(<sup>4</sup>) د. محمد محمود السجاعي ، تحليل وتصميم النظم الحاسبية ، (المنصورة : المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، 2010م) ، ص 13 .

## شكل (2/3/1)

يوضح هذا الشكل عناصر النظام الالكتروني



الصدر : أ. محمود محمد السجاعي ، تحليل وتصميم النظم الحاسوبية ، (المنصورة : المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، 2010م) ، ص 13 .

### سابعاً : انواع النظام الالكتروني :

للنظم الإلكترونية العديد من الأنواع ولكن اهم هذه النظم تتمثل في الآتي<sup>(1)</sup>:

1. نظم المعلومات المنهجية، تستخدم بعض النظم الالكترونية بالاضافة للوسائل الآلية الاخرى .
  2. نظم المعلومات المتكاملة، التكامل فيما بين نظم المعلومات الداخلية للوحدة الواحدة.
  3. نظم المعلومات الشاملة، ويعني ايجاد نظام معلومات شامل بطاقة تخزين كبيرة، وسرعة عالية.
- يستنتج الباحث ان تحديد نوع النظم المستخدمة يساعد في فهم وتحليل النظم نفسها لتقييمها ، ثم معرفة اتجاه المعلومات المستخدمة فيها ، فمثلاً النظم الفرعية للمشتريات ، الاجور ، المبيعات ، الاستثمارات ، وغيرها يجب دراستها منفصلة ثم تحديد العلاقة بينها في ظل النظام الكلي للمنشأة ، اما في حالة النظام الشامل فهي تعمل في تنسيق تام مع بعضها لتحقيق الاهداف المتعلقة بالنشاط الكلي .

### ثامناً : الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات :

تتكون بيئة تكنولوجيا المعلومات من ثلاث بيئات مختلفة هي<sup>(2)</sup>:

#### 1/ بيئة أنظمة الحاسبات الشخصية المستعملة :

هي الحاسبات الشخصية التي تستخدم في الاغراض العامة ويتم توصيلها مع النظام والطابعات ، وقد تتعرض هذه الحاسبات للسرقة او الوصول غير الرسمي لمعلومات او سوء الاستعمال

(1) المرجع السابق ، ص 20 - 37 .

(2) د. عطاء الله أحمد سويلم الحسبان ، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات الحاسوبية ، (عمان : دار الراجحة للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 52 - 54 .

ويؤدي ذلك إلى فقدان المعلومات المخزنة بها أو خطر تغييرها بدون ترخيص لذلك يتوج ضرورة الرقابة عليها بوضع الشفرات والكلمات السرية وتحديد الواجبات والمسئوليات للمواطنين المستخدمين لها .

## 2/ بيئة أنظمة الحسابات المباشرة :

هي الأنظمة التي يمكن المستخدمين من الوصول للبرامج والبيانات من خلال الحاسبات مختلفة الاحجام في بيئة شبكية ، وتتكون الرقابة الداخلية في هذه البيئة من ضوابط الوصول للبرامج وكلمات السر وصيانة وتطوير البرامج والتصريح بالدخول والتغيرات على الملف الرئيسي وضوابط الطابعة .

## 3/ الرقابة الداخلية على بيئة أنظمة قاعدة البيانات :

هي مجموعة مشتركة من البيانات المترابطة في نوع من انواع الحواسيب المستخدمة وتتفاعل مع الاجهزة والبرامج في النظام الكلي للحاسب ، وتتطلب الرقابة الداخلية فيها عدة ضوابط مثل تحديد طبيعة مهام ادارة قاعدة البيانات والتي اشار اليها معيار التدقيق الدولي رقم (1003) في الفقرة (13) ان هذه المهام هي تحديد هيكل قاعدة البيانات ، والمحافظة على امنها واكتمالها ، ومنع ادخال البيانات الناقصة ، ومراقبة أداء النظام ، وتوفير الدعم الاداري .

يرى الباحث ان الرقابة الداخلية تقوم على تحقيق اهداف اساسية في النظام اليدوي والالكتروني ، إلا انها في بيئة تكنولوجيا المعلومات اتسعت اهدافها وتطورت مهامها ، ففي حالة الحسابات الشخصية تكون درجة المخاطرة اكبر لفقدان أو تعديل أو اخفاء المعلومات ، ثم تقل درجة المخاطرة في حالة استخدام الحسابات المباشرة ، وتكاد المخاطرة تنعدم في حالة استخدام قاعدة البيانات ، وذلك لارتفاع درجة الامان بطرق متعددة ومختلفة تعمل على تامين البيانات والمعلومات مستخدمة احدث الوسائل التقنية لتحقيق ذلك الغرض .

## تاسعاً : اجراءات واساليب الرقابة الداخلية على امن وسلامة المعلومات:

تتمثل اجراءات وأساليب الرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات في الآتي<sup>(1)</sup>:

1. التشفير .
  2. الحماية من الفيروسات .
  3. اعداد نسخ احتياطية .
  4. الحوائط النارية .
  5. ادارة كلمات المرور "كلمة السر".
- عاشراً : خطوات تصميم نظام امن وسلامة المعلومات، تتمثل في<sup>(2)</sup>:
1. عدم الانتظار.

<sup>(1)</sup> Wood CC., Constructing difficult to Guess Passwords, Information management & Computer Security, 1996, PP. 43 – 44.

<sup>(2)</sup> Leuhlfing M.E., et.al., Defending the security of the Accounting System, The CPA Journal, October 2000.

2. اشتراك مستخدمي النظام .
3. التعرف على مصادر اختراق نظام المعلومات .
4. التعرف على الثغرات ونقاط الضعف التي تهدد امن وسلامة النظام .
5. سد الثغرات الموجودة في الوضع التلقائي .

استخدام المؤسسات لاساليب وادوات تكنولوجيا المعلومات يتطلب تحديد الاحتياجات الواجب توافرها في برامج التشغيل واهمها امن تلك البرامج وسهولة اعداد نسخ احتياطية منها ، ويجب ان يكون مراجعي الحسابات على دراية بادوات الرقابة التي قد تستخدمها الشركة لحماية هذه البرامج<sup>(1)</sup> .

يستنتج الباحث ان اساليب الرقابة الداخلية على امن وسلامة المعلومات يجب ان تستخدم جميعها لأهميتها في تأمين المعلومات من الفقرات او الاختراق او التعديل او الحذف او الاختفاء ، وان ترك وسيلة واحدة من الوسائل والأدوات المذكورة قد يؤدي إلى الاخلال بامن المعلومات في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات .

#### حادي عشر : أثر تكنولوجيا المعلومات على مكونات الرقابة الداخلية:

تؤثر بيئة تكنولوجيا المعلومات على مكونات الرقابة الداخلية والتي اهمها، اثرها على البيئة الرقابية، وعلى عملية تحليل المخاطر الرقابية، وعلى الانشطة الرقابية، والاتصالات والمعلومات، وعلى المراقبة، وتؤثر بيئة تكنولوجيا المعلومات على هذه المكونات جميعها بما يتماشى مع بيئة الرقابة الداخلية فيها من حيث توفير الامان وتطوير الانظمة وتغيير اساليب الرقابة، والرقابة على البيانات وعمليات الحاسوب، ودقة البيانات باستخدام الرقابة الداخلية المانعة ورقابة الاكتشاف والرقابة التصحيحية، وادارة المخاطر وتحليل التكلفة والعائد فيها، ومراقبة أنشطة معالجة البيانات، والاصول، وتحديد المسؤوليات، وضمان نظم الاتصال للمعلومات وتخفيض تكاليفها وتوصيلها للمستخدمين، واستمرار علمية التدقيق والمراقبة على البرمجيات والتكنولوجيا المستخدمة فيها<sup>(2)</sup> .

كما ان نظم المعلومات الالكترونية تستفيد من الرقابة الداخلية بعدة طرق وتظهر اهمية الرقابة الداخلية في هذه الانظمة لعدة اسباب ، منها<sup>(3)</sup>:

1. كبر كمية وحجم المعلومات المتدفقة في نظم المعلومات الالكترونية .
2. طريقة حفظ وتخزين هذه المعلومات .
3. صعوبة تتبع مسار المراجعة .

يستنتج الباحث من مميزات استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية يحقق الرقابة المنشودة لأن الحواسيب نفسها المستخدمة في بيئة تكنولوجيا المعلومات تحقيق رقابة داخلية من خلال

<sup>(1)</sup> Rushinek A., & Rushinek S.F., Accounting software evolution Hardware, Audit Trails Backup, Error Recovery and Security , Managerial Auditing Journal, Vol.10, No.9, 1995, PP. 29-37.

<sup>(2)</sup> د. عطا الله احمد سويلم الحسيان ، التدقيق والرقابة ، مرجع سابق ، ص 60 – 80 .

<sup>(3)</sup> عبد المنعم جميل مصطفى ، تقويم اساليب ادوات الرقابة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم، 2007م ، ص 126 .

التشغيل اضافة للبرامج المستخدمة فيها فهي ايضاً تحقق رقابة داخلية من خلال مداخل محددة كما توجد برامج رقابة داخلية مصممة خصيصاً لهذا الغرض وتعمل من خلال المقارنات وفحص النظم العاملة .

### ثاني عشر: مزايا استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية :

هنالك العديد من المنافع والميزات المستمدة من استخدام تكنولوجيا المعلومات وذلك لتحقيق كفاءة وفعالية الرقابة منها<sup>(1)</sup>:

1. تحسين الوقتية، توفير المعلومات في الوقت المناسب وزيادة دقتها .
2. تحسين وتسهيل التحليل الاضافي للمعلومات، استخدام الحاسب بصورة دقيقة يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات التي يقدمها النظام .
3. تحقيق الخطر الذي يحيط باجراءات الرقابة .
4. تحسين امكانية الفصل المناسب بين المهام ، رقابة آمنة ، قواعد البيانات ، نظم التشغيل .
5. ارجاء حسابات معقدة وتشغيل قدر هائل للمعلومات في وقت وجيز وتكلفة اقل يقلل الاخطاء التشغيلية والحسابية والعنصر البشري .
6. الاستفادة من الحاسب الالي في تحقيق الرقابة الذاتية على كل عمليات التشغيل اليومية .
7. تخزين البيانات الضخمة في صورة ملفات الكترونية تغني عن الكثير من الملفات والسجلات اليدوية .

### ثالث عشر : مشاكل استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية :

كما ان تكنولوجيا المعلومات تتضمن العديد من المزايا مكنت الرقابة الداخلية من مواكبة هذا التطور الا انه هناك مشاكل تواجه الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات رغم تلك المزايا ، منها<sup>(2)</sup>:

1. مشاكل امن المعلومات، يعتمد القائمين على عملية الرقابة الداخلية في داخل الانظمة باستخدام اجراءات الوعي والسلامة والتوثيق وكلمات السر وحماية المصالح من خلال حماية انظمة المعلومات بالارتكاز على مبادئ المسؤولية والادراك والاخلاقيات والتناسيبية والتكامل والتقييم لتحقيق هدف امن هذه المعلومات .
2. مشاكل تكلفة تطبيق انظمة تكنولوجيا المعلومات، يقصد بها تقليل مخاطر انظمة المعلومات وزيادة العائد منها عبر استخدام البرمجيات والبيانات والمعلومات في النظام .
3. مشاكل البرامج والمعدات، هي المشاكل المتعلقة بتقادم اجهزة الحاسوب واعطالها والمشاكل المتعلقة بالمستخدمين لها والمعدات المستخدمة فيها .

(1) أ. سمير كامل عيسى ، أ.د. شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص 101 .

(2) عطا الله احمد سويلم الحسين ، التدقيق والرقابة ، مرجع سابق ، ص ص 86 – 97 .

4. مشاكل لنقل ومعالجة البيانات، تتمثل مشكلات نقل البيانات في اخطاء الموظفين والغش واخلل خطوط الاتصال والكوارث الطبيعية مثل الحريق والسيول ، كما تتمثل مشكلات تشغيل البيانات في سوء عملية تخطيط التشغيل للبيانات وسوء جدولة العمل الذي يسبب الارتباك واهدار الوقت ، وعدم وجود معايير التشغيل وسوء الرقابة والاشراف على التشغيل .

5. مشكلات التاهيل العلمي والعملية، يجب على المدققين في بيئة العمل الالكتروني اعتماد التدريب في مجال البرامج ونظم الطرق الحديثة في مجال تكنولوجيا المعلومات وتغييراتها والتطورات التي تطرأ عليها .

6. مشكلات تتعلق بالرقابة الداخلية واستخدام الحاسوب، ومنها ما هو متعلق بالانسان مثل الاخطاء ، ومنها ما يتعلق بالحاسوب مثل تجاهل وسائل الرقابة على معالجة البيانات .

7. مشاكل تتعلق بالبيئة الداخلية لتكنولوجيا المعلومات، وهنا تظهر مشاكل تتعلق ببيئة تكنولوجيا المعلومات ومكونات الرقابة الداخلية المختلفة .

تظهر مشاكل ومعوقات تطبيق الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني كذلك في عدة مشاكل ، منها (1):

1. اختفاء السجلات المادية واستبدالها باستخدام التقنيات الالكترونية في الذاكرة الرئيسية للحاسب، او على اشربة واسطوانات ممغطة خارج الحاسب .

2. عدم وجود سند للمراجعة، او غير مكتمل نتيجة لاختفاء بعض اجزائه بسبب التشغيل الداخلي للحاسب .

يظهر للباحث أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية تصاحبه عدة اشكالات يمكن تفصيلها كالاتي :

### 1/ اشكالات متعلقة بالكادر البشري :

في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات يحتاج المستخدم لها التدريب والتطوير المستمر على الانظمة المستخدمة في عملية الادخال نفسها وحقل الادخال السليم وعدم اكتشاف اخطاء النظم في المعالجات التشغيلية الغير صحيحة وغيرها من الاخطاء التي تؤثر على نتائج العمليات .

### 2/ اشكالات متعلقة بالحاسوب :

يجب على مستخدم الحاسوب في بيئة تكنولوجيا المعلومات ان يكون لديه الدراية والامام الكافي بمكونات الحاسوب وملحقاته ومعرفة كافة وسائل الادخال والمعالجة ووحددة المخرجات

(1) د. احمد حسن المبارك ، تقويم انظمة الرقابة الداخلية بالمصارف السودانية في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية التجارة والدراسات الاقتصادية والاجتماعية ، 2012م) ، ص 142 .

لتحديد مكان الخلل او العطل لحظة حدوثه والعمل على معالجته خاصة وان هذه النظم تعمل على الوقتية .

### 3/ اشكاليات متعلقة بالبرامج المستخدمة :

تستخدم تكنولوجيا المعلومات نوعين من البرامج ، البرامج المصممة وهذه اشكالاتها التشغيلية اقل باعتبارها صممت لتتماشى مع النظم ونوع النشاط ، اما النوع الثاني من البرامج وهو ما يعرف بالبرامج الجاهزة ، فهذه اشكالاتها اكثر باعتبار انها عامة الاستخدام .

#### رابع عشر : مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية :

هناك عدة مخاطر لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية ، منها<sup>(1)</sup> :

1. الاعتماد على البرامج والانظمة التي تعتمد على بيانات غير دقيقة .
2. امكانية التلاعب في البيانات .
3. فقدان البيانات او حذفها عن طريق الخطأ .
4. الغش في تغيير الانظمة والبرامج .
5. التغيير في الانظمة والبرامج .
6. الدخول غير المسموح به للبيانات يؤدي إلى تغييرها او تدميرها بالكامل .
7. تراكم اخطاء التشغيل وتضخمها .
8. اخطاء الحاسبات في ظل عدم وجود رقابة على البرامج .
9. قيام الحاسبات بعدة مهام تتعارض مع مبدأ الفصل بين المهام .
10. توفر الخبرات والمؤهلات للافراد المشغلين للنظم المعلومات الالكترونية

#### خامس عشر : التغييرات على نظم الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الالكتروني :

هناك مجموعة من التغييرات التي طرأت على نظم الرقابة الداخلية في ظل التشغيل

الالكتروني للبيانات تتمثل في النقاط التالية<sup>(2)</sup> :

1. الرقابة على الادخال المجمع للبيانات، تتم باستخدام توازن المجاميع لوحدة التخزين، القيمة الكلية للمجموعة والرقابة بهدف التدقيق بواسطة البرامج الالكترونية .
2. الرقابة على نظم الادخال المباشرة، تشمل الرقابة بالنظر إلى وحدة العرض المرئي والرقابة باستخدام لوحة المفاتيح او آلة التدقيق وذلك من خلال تتبع البرامج المستخدمة في علمية التحويل والادخال المباشر للعمليات .

(1) أ.د. سمير كامل عيسى ، أ.د. شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص 101 - 102 .

(2) زينب أسعد أسعد وآخرون ، مرجع سابق ، ص 196 .

يرى الباحث ان مخاطر تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الرقابة الداخلية مرتفعة لانها متعددة الجوانب فهي ترتبط بالمستخدمين والاجهزة والبرامج وتتطلب توخي الحذر والتحوط الشديد عند استخدامها .

#### سادس عشر : مفهوم أمن المعلومات :

يقصد بأمن المعلومات وجود مجموعة من الاجراءات والاساليب التي تهدف إلى تحسين الحماية للنظام من اي احداث مستقبلية تهدده وتؤدي إلى فقد المعلومات او عدم دقتها أو فقدان سريتها وتتمثل عناصر امن وسلامة المعلومات في الآتي (1):

1. سرية المعلومات، عدم اتاحة المعلومات للاطراف غير المسموح لها .
2. سلامة المعلومات، ضمان دقة وصحة واكتمال المعلومات اثناء تخزينها ونقلها وتشغيلها .
3. توفير المعلومات، امكانية الوصول للمعلومات وتوفرها واستخدامها في الوقت الملائم والمناسب .
4. التوقيت، تعني التأكيد من هوية الشخص والجهة التي يتم التعامل معها .

#### سابع عشر : وسائل الرقابة الداخلية على امن وسلامة المعلومات :

هناك عدة وسائل يمكن استخدامها لتحقيق الرقابة الداخلية على امن وسلامة المعلومات وذلك حسب نوعية الانظمة والبيئة المستخدمة فيها ومن هذه الوسائل (2):

1. التشفير، هو ضمان سرية البيانات اثناء تبادلها حيث تستخدم مفاتيح معينة عند ارسال البيانات واستلامها وهو ما يعرف بالشفرة .
2. اجراءات الحماية من الفيروسات، ويكون ذلك باستخدام برامج الكشف عن الفيروسات لحماية النظام وتحديثها باستمرار وعدم فتح اي ملف إلا بعد التأكد من مصدره .
3. اعداد النسخ الاحتياطية، اعداد النسخ الاحتياطية وذلك لمواجهة احتمالات فقد او تحريف البيانات او البرامج عند التشغيل او اختراق النظام .
4. الحوائط النارية، وهي مجموعة برامج مترابطة تهدف للتأكد من هوية المستخدمين للنظام.
5. ادراة كلمات المرور (كلمة السر)، مثل بصمة الاصبع والعين والصوت .

يرى الباحث ان عناصر تحقيق امن وسلامة المعلومات غاية يجب الاتجاه لتحقيقها ذلك لأن المعلومة اصبحت ذات قيمة اقتصادية ومن اهم محددات اتخاذ القرارات الادراية مما يتطلب العمل على ايجاد موثوقية في مصدرها ومعالجتها للاعتماد عليها .

(1) م. عيد الوهاب نصر علي وآخرون ، مرجع سابق ، ص 228.

(2) المرجع السابق ، ص ص 229 – 232 .

## ثامن عشر : اهمية وقيمة المعلومات في بيئة الاعمال المعاصرة :

ظهرت اهمية قيمة المعلومات لوجود الاقتصاد المعرفي حيث اصبحت المعلومات اكثر اهمية وتعتبر موارد اقتصادية في بيئة الاعمال المعاصرة وتتحدد قيمتها بمدى ملاءمتها من حيث الكم والكيف والتوقيت ويقصد بذلك قدرتها على التأثير في اتخاذ القرارات من خلال مساعدة مستخدميها في تكوين توقعات او تنبؤات عن نتائج تصرفاتهم وقراراتهم من خلال استقراء وفهم معلومات الاحداث الماضية والحالية<sup>(1)</sup>، ومن الوسائل المستخدمة في التعرف على نظام الرقابة الداخلية المطبق في المشروع وتقويم مدى كفاءته الاتي<sup>(2)</sup>:

1. الاستبيان .
2. الفحص التذكيري .
3. التقرير الوصفي
4. دراسة الخرائط التنظيمية .
5. فحص النظام المحاسبي .

يستنتج الباحث ان ازدياد الاهتمام بالمعلومة نتيجة الاتجاهات الحديثة في استخدام تكنولوجيا المعلومات مما جعل للمعلومة قيمة مادية وادارية تتعلق بنشاط المنشأة واستمرارية وتحقيق النتائج والاهداف الاقتصادية والادارية لها .

## تاسع عشر : عناصر رقابة المدخلات والتشغيل والمخرجات :

توجد ثلاثة عناصر لرقابة المدخلات والتشغيل والمخرجات وتسمى بعناصر رقابة التطبيق والتي يمكن توضيحها كالآتي<sup>(3)</sup>:

1. عناصر رقابة المدخلات، يتم تصميمها للتأكد ان البيانات التي تم الحصول عليها للتشغيل :
  - أ. قد تم التصريح بها .
  - ب. تم تحويلها بشكل صحيح .
  - ج. تم التأكد من صحتها بعد التحويل .
  - د. ان هذه البيانات لم تزداد او تتغير اثناء تحويلها .
2. عناصر رقابة التشغيل، تصمم للتزويد بالتأكد المعقول من ان تشغيل البيانات الكترونياً قد تم كما هو محدد في التطبيق .

(1) أ.د. السيد عبد المقصود ديبان ، أ.د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، النظم الحديثة ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2015م) ، ص ص 283 – 284 .

(2) علي محمد سلطان الوحيدي ، أثر الرقابة الداخلية في رفع كفاءة اراء الوحدات الحكومية في المملكة الاردنية الهاشمية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية التجارة والدراسات الاقتصادية والاجتماعية ، 2002م) ، ص 44 .

(3) أ.د. ثناء علي القباني ، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والالكتروني ، (القاهرة : الدار الجامعية ، 2003م) ، ص 250 .

3. عناصر رقابة المخرجات، تصميم للتأكد من دقة نتائج التشغيل .

يجب التأكد من هذه العناصر عند تقييم الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الالكتروني حيث يتم اخذها في الاعتبار كالآتي<sup>(1)</sup>:

### 1. الرقابة على المدخلات :

يتم ذلك من خلال مراجعة وفحص المستندات المخزنة على الحاسب ، الامان للوصول إليها وحفظها ومدى مصداقيتها .

### 2. الرقابة على التشغيل :

يعتمد على كيفية التشغيل الالكتروني للبيانات ومدى خبرة المستخدمين لها .

### 3. الرقابة على المخرجات :

هو الوقوف على النتائج التي تم التوصل إليها في نظم التشغيل الالكتروني .

يستنتج الباحث ان تقسيم عملية الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات على مراحل الادخال والتشغيل والمخرجات يحقق رقابة ادق بتحديد المرحلة التي يحدث بها الانحراف ومعالجتها .

### عشرون : الرقابة الداخلية الالكترونية :

يجب أن تتوفر في ادارة الحاسب الالكتروني لتحقيق الرقابة الداخلية المراكز الوظيفية الآتية<sup>(2)</sup>:

1 مدير ادارة الحاسب الالكتروني، يكون مسئولاً عن وضع اجراءات الرقابة الداخلية التي تضمن حسن سير العمل وتوزيعه بين المشرفين ورؤساء الاقسام ، ويجب ان يكون هذا الشخص ذا قدرة عملية وعملية تسمح له بأعباء هذا المركز الوظيفي .

2. محلل للنظم، يكون مسئولاً عن ادوات ووسائل تشغيل النظام الالكتروني وتصميم خرائط البرامج وخرائط النظام وفقاً لأحدث النظريات والاساليب الفنية من خلال دراسة امكانيات الالات المستخدمة وحاجات المشروع وهذا يتطلب الدراية باوجه نشاط المشروع واهدافه وعلاقاتها التنظيمية وكذلك العلوم المتعلقة بتطبيقات الانظمة الالكترونية .

3. المبرمج، يكون مسئولاً عن تصميم وكتابة البرامج طبقاً لتعليمات محلل النظم عن طريق اعداد خرائط خطوات العمل للبرنامج المعين ثم تحويلها إلى لغة الآلة عن طريق اللغات الاجرائية (كوبول) واستخدام برنامج ترجمة إلى لغة الآلة ثم يقوم باختبار البرنامج المعين للتأكد منه ثم اعداد دليل العمل لمشغلي الجهاز .

4. مشغل الجهاز، يكون مسئولاً عن تشغيل الجهاز وفقاً لدليل العمل الذي تم اعداده بواسطة المبرمج ويسمح له أحياناً بالتدخل لتصحيح أخطاء التشغيل .

(1) زينب اسعد أسعد وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 126 – 127.

(2) أ.د. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات – الناحية العلمية ، ط2 ، (عمان : دار وائل لنشر ، 2004م) ، ص ص 303 – 305.

5. مدخل البيانات، يقوم بتحويل البيانات من المستندات الاصلية إلى الاسطوانات او الشرائط المغنطة باستخدام وسائل الادخال الوسيطة .

6. امين المكتبة، يكون مسئولاً عن الاحتفاظ بالبرامج الرئيسية والسجلات التفصيلية سواء كانت في شكل اسطوانات او شرائط ولأغراض الرقابة يحتفظ بها في نظام دفترى يثبت فيه حركتها دخولاً وخروجاً .

7. لجنة المراقبة، تتكون هذه اللجنة من بعض العاملين ذوي المراكز الاشرافية لإدارة الحساب الالكتروني لمراجعة اجراءات العمل عند استلام البيانات من الادارات الاخرى وطرق ادخالها وتشغيلها واشكال مخرجاتها وتوزيع هذه المخرجات على الاقسام المختلفة داخل المشروع بالاضافة إلى وضع الاجراءات التصحيحية اللازمة .

### الحادي والعشرون : رقابة الجهاز :

يقصد بها اجراءات الرقابة التي يقوم بها الجهاز من تلقاء نفسه لاكتشاف الاخطاء وتختلف حسب قدرة وطراز الجهاز ويستخدم في ذلك عدة وسائل منها<sup>(1)</sup> :

1. القراءة بعد الكتابة، وتقوم بها وحدة التشغيل المركزية تلقائياً في الجهاز .
2. القراءة بعد التثقيب او الادخال، بموجب هذا الاجراء تتم قراءة البيانات بعد تسجيلها على الشريط وتتم مقارنة القراءة بالكتابة المسجلة على الشريط اتوماتيكياً لوجود رأسين في الجهاز واحد للكتابة وآخر للقراءة .
3. القراءة المزدوجة، ويقوم بها الجهاز لقراءة المدخلات مرتين للمقارنة .
4. مراجعة التماثل، يقوم بها الجهاز للتأكد من ان بيانات المدخلات قد سجلت بوحدة التشغيل المركزية بطريقة سليمة على اساس النظام الثنائي (الواحد او الصفر) وان جميع الارقام الثنائية قد تم تسجيلها للتأكد من عدم ضياع احداها خلال عمليات التحويل داخل الجهاز .
5. المراجعة الارتدادية، يقوم بها الجهاز بتحويل البيانات التي تم توجيهها إلى وحدات المخرجات بطريقة عكسية إلى منطقة ادخال البيانات بوحدة التشغيل المركزية ثم يقوم اتوماتيكياً بعمليات مقارنة بيانات المدخلات مع بيانات المخرجات .
6. الضرب العكسي، يقوم الجهاز بعملية ضرب معينة بتحويل المضروب الاصلي إلى مضروب فيه وتحويل المضروب فيه إلى مضروب ثم يقوم بعملية الضرب مرة ثانية ويقارن النتائج في الحاليتين .

### الثاني والعشرون : رقابة البرنامج :

يقصد بها اجراءات الرقابة التي يضمنها مصمم البرنامج الذي يعده للعملية المراد تنفيذها وهي مكتوبة على البرنامج في شكل اوامر يطلق عليها اوامر المراجعة<sup>(2)</sup> .

(1) أ.د. خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 309.

(2) أ.د. خالد أمين عبد الله ، المرجع السابق ، ص 311.

## 1. تقييم النظم الالكترونية :

تعتبر عملية تقييم النظم الالكترونية جزء من عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشروع للتأكد من صحة تطبيق متطلباتها والحكم على فاعليتها في انتاج البيانات وتستخدم عدة طرق في تقييم النظم الالكترونية عدة وسائل، منها<sup>(1)</sup> :

1. قائمة الاسئلة .
2. تحليل خرائط النظم .
3. طريقة فحص كشوف الاخطاء .

## 2. برامج التدقيق العامة :

هي برامج تستخدم للتدقيق في النظم الالكترونية بصفة عامة وتنقسم إلى نوعين برامج يعدها العميل للرقابة وبرامج يعدها المدقق للرقابة<sup>(2)</sup> .

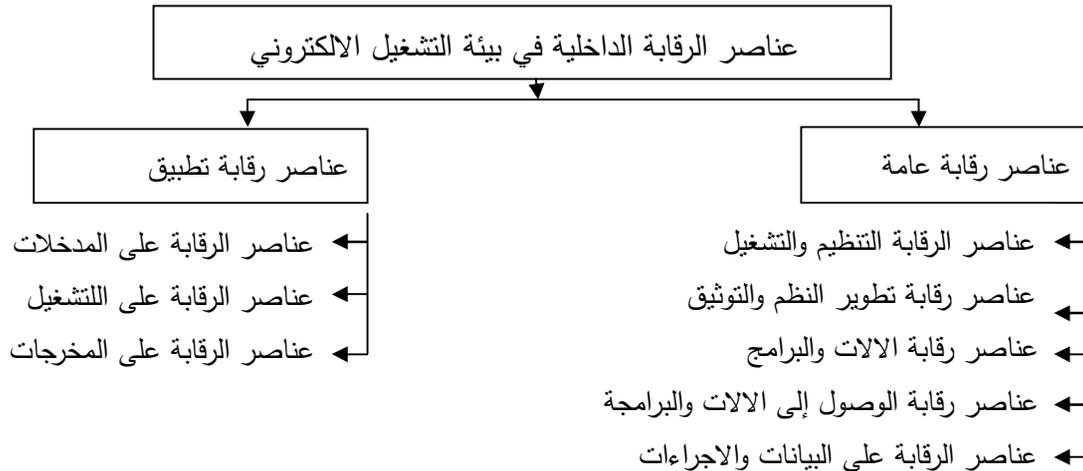
### الثالث والعشرون : عناصر الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الالكتروني :

في بعض الاحيان ترى المشروعات انه من المناسب تقسيم عناصر الرقابة في بيئة تشغيل البيانات الالكترونياً إلى<sup>(3)</sup> :

1. عناصر رقابة التطبيق، تهدف إلى التزويد بتأكيد معقول من أن القيود والتشغيل واعداد التقارير كلها تتم كما ينبغي .
2. عناصر الرقابة للعامة، وهي التنظيم العام لادارة الكمبيوتر وعلاقتها مع الادارات الاخرى ، والفصل الوظيفي لوظائف هذه الادارة كما موضح بالشكل (3/3/1) :

### شكل (3/3/1)

يوضح هذا الشكل عناصر الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الالكتروني



المصدر : د. ثناء علي القباني ، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والالكتروني ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م) ، ص 225.

<sup>(1)</sup> المرجع السابق ، ص 337.

<sup>(2)</sup> المرجع السابق ، ص 338.

<sup>(3)</sup> أ.د. ثناء علي القباني ، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والالكتروني ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م) ، ص 225 .

## 1. عناصر رقابة التنظيم والتشغيل الالكتروني :

الفصل بين اقسام التشغيل الالكتروني والاقسام الاخرى بحيث ان الشخص الذي يقوم بتشغيل البيانات الالكترونياً يجب ألا يقوم بالتصريح بالعمليات او انشاء العمليات او تصحيحها او انشاء عملية اعداد البيانات ومراقبة الاصول الغير متعلقة بصميم التشغيل الالكتروني او تعبير عناصر الرقابة او تحديد التغييرات في الملف الرئيسي (1).

عناصر رقابة التوثيق وتطوير النظم ، تتكون من الاجراءات المصممة للتأكد من تكامل وسائل تخزين الكمبيوتر وتوثيق النظم المتمثلة في تخزين البيانات مغناطيسياً على اشرطة أو اسطوانات ويمكن للكمبيوتر قراءتها وتحديد الاخطاء بها من خلال التشغيل المبدئي ، او استخدام مبدأ ملف الجد - الابن - الابن في مجال ملفات الاشرطة بحيث يتم خلق عدة اجيال من الملفات ، بحيث اذا تعسر قراءة امر ملف اللجوء للملف الآخر، كما يجب ان تتم عملية الوصل إلى توثيق الكمبيوتر مع حفظ قيود لكل استخدام او كل عملية ، كما يجب حفظ الملفات في منطقة آمنة وعمل نسخة مزدوجة من برامج الكمبيوتر المخزونة .

اما العناصر التي يشملها التوثيق فحص قائمة البرنامج ، وقائمة الاخطاء والسجل او قائمة عمليات تشغيل الكمبيوتر ، كما ان اهم الوسائل المستخدمة في رقابة توثيق النظم الالكترونية هي خرائط التدقيق وهي عبارة عن مخطط لترتيب وتوثيق البيانات .

## 2. عناصر رقابة الآلات :

تبين العناصر الرقابية على الآلات والمعدات وتقسّمها وذلك عكس عناصر الرقابة على البرمجة او التشغيل التي تستفيد منها برامج الكمبيوتر ومن هذه العناصر اختيار المطابقة وهو اختيار داخلي يقوم به الكمبيوتر لاكتشاف أي خلل في حركة البيانات دجاخل الآلة .

## 3. عناصر الوصول :

يتم تصميمها لتساعد على اكتشاف او منع الاخطاء التي تحدث بالصدفة .

## 4. عناصر الرقابة على البيانات والاجراءات :

هي تزود باطار للرقابة على العمليات اليومية وتؤسس عناصر الحماية من اخطاء التشغيل ويتم تصميم للتأكد من اتمام تشغيل البيانات فوراً وبدقة .

## 5. عناصر رقابة التطبيق (رقابة المدخلات والتشغيل والمخرجات) :

أ. عناصر المدخلات، وتصميم التزويد بالتأكد المعقول ان البيانات التي تم الحصول عليها للتشغيل قد تم التصريح بها ، وتم تحويلها بشكل تقرأه الآلات ، والتحقق من صحة هذه البيانات .

(1) أ.د. ثناء علي القباني ، مرجع سابق ، ص ص 225 - 235 .

ب. عناصر رقابة التشغيل، ويتم تصميمها للتزويد بالتاكيد المعقول ان تشغيل البيانات الكترونياً قد تم كما هو محدد في التطبيق لها.

ج. عناصر رقابة المخرجات، ويتن تصميمها للتأكد من دقة نتائج التشغيل وان الاشخاص المصرح لهم فقط هم الذين حصلوا على هذه المخرجات .

د. عناصر الرقابة في نظم على الخط، تعتمد عناصر رقابة التطبيق على نظام تشغيل الدفعات وهي اتمام الفصل بين الواجبات والموافقة المسبقة على التغييرات في البرامج ، ومن عناصر الرقابة على الخط التساولة فقط او التساؤل وادخال البيانات ، او التساؤل وادخال البيانات<sup>(1)</sup>.

## 6.عناصر الرقابة في النظم الحديثة :

في السنوات الاخيرة انتجت تكنولوجيا تشغيل البيانات الكترونياً عدداً من النظم التي يمكن استخدامها في كل من المشروعات الكبيرة والصغيرة على السواء وادى ذلك إلى خلق مشاكل رقابة عديدة في ظل هذه النظم على نظم الكمبيوتر الصغير ونظم الكمبيوتر الصغير جداً ونظام نقل الودائع المصرفية الكترونياً<sup>(2)</sup> .

### الرابع والعشرون : مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية :

هنالك العديد من العيوب والمخاطر في استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية منها<sup>(3)</sup>:

1. الاعتماد على البرامج والانظمة التي يتم من خلالها تشغيل البيانات بشكل غير حقيقي وغير دقيق او قد تكون الدقة في البيانات ذاتها .
2. تغيير البيانات بشكل غير سليم (غير مصرح به) في الدفتر او الملف الرئيسي اي امكانية التلاعب في البيانات .
3. فقدان محتمل للبيانات او حذفها عن طريق الخطأ .
4. الفشل في اجراء تغييرات لازمة في الانظمة والبرامج .
5. تغيير بشكل غير مسموح به في البرامج والانظمة .
6. دخول غير مسموح للبيانات يؤدي إلى تغييرها او تدميرها بالكامل .
7. تضخم اثر الاخطاء التي تحدث اثناء التشغيل حيث يتم تشغيل البيانات بصورة مماثلة مما يؤدي إلى تراكم الاخطاء بصورة كبيرة .
8. الحاسب غير قادر على التفكير او الحكم الشخصي وبالتالي فان هناك العديد من الاخطاء التي يمكن حدوثها ما لم توجد اجراءات للرقابة على البرامج المستخدمة .

(1) المرجع السابق، ص 174.

(2) المرجع السابق ، ص 278 .

(3) د. عبد الوهاب نر علي وآخرون ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحسابات الالكترونية ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، د.ت) ، ص ص 208 – 209.

9. الحاسب يقوم بالعديد من المهام التي تتعارض مع مبدأ الفصل بين المهام. تتطلب بيئة تكنولوجيا المعلومات ضرورة توافر خبرات معينة في الأفراد القائمين على تشغيل النظام مع ضرورة التدريب المستمر لهم لمواكبة التطورات الحديثة في مجال تكنولوجيا المعلومات.

#### خامس وعشرون : استراتيجية الرقابة الداخلية :

##### 1.تعريفات الرقابة الاستراتيجية :

**الاستراتيجية لغة :** يرجع اصل مصطلح استراتيجية إلى اللغة اليونانية استراتيجية وتعني فنون الحرب وإدارة المعارك (Strategy) او هي أسلوب التحرك لمواجهة التهديدات وتأخذ في الحسابت نقاط القوة والضعف الداخلية للمشروع سعياً لتحقيق رسالة واهداف المشروع او هو الوسيلة التي تستخدمها الادارة من اجل التكامل بين الانشطة.

**الاستراتيجية في الاصطلاح :** الرقابة الاستراتيجية هي نظام للتعرف على مدى تنفيذ استراتيجيات المنظمة أي مدى الوصول إلى اهدافها وغاياتها ، وهذا يحتاج إلى وضع خطط استراتيجية والسعي لتنفيذها من اجل تحقيق رسالة المنظمة واهدافها ، وهي اختيار للاستراتيجية التنظيمية وبناءها وخلق انظمة الرقابة من اجل التوجيه والتقييم<sup>(1)</sup>.

هي خطط المنظمة لتحقيق اهدافها من خلال المواءمة امكانياتها والفرص المتاحة مع الاخذ في الاعتبار البيئة المحيطة والمنافسين والزبائن<sup>(2)</sup>، وهي أيضاً قرارات مهمة ومؤثرة تتخذها المنظمة لتغطية قدرتها من الاستفادة مما تتيحه البيئة من الفرص ، ولوضع افضل الوسائل لحمايتها مما تفرضه البيئة عليها من تهديدات وتتخذ على مستوى المنظمة ومستوى وحداتها الاستراتيجية وكذلك على مستوى الوظائف<sup>(3)</sup>.

تعنى الرقابة الاستراتيجية بالرقابة المرحلية على كل مرحلة من مراحل الانجاز ومتابعة المشروع خطوة بخطوة من اجل التأكد من تطبيق استراتيجية المنظمة بصورة كفاءة وفعالية لاكتشاف الفجوات والاعترافات حال حدوثها ومعالجتها ، بما يضمن تحقيق رسالة المؤسسة والاهداف الاستراتيجية .

الرقابة الاستراتيجية هي عملية ديناميكية مستمرة السيطرة على استراتيجية المنظمة وهي وظيفة الادارة العليا<sup>(4)</sup>.

تنقسم الرقابة الاستراتيجية إلى ثلاثة مستويات :

(1) أ. عبد اللطيف عبد اللطيف ، حنان تركمان ، الرقابة الاستراتيجية واثرها على زيادة فعالية اداء المنظمات ، (دمشق : سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلة جامعة تشرين لدراسات والبحوث العلمية ، المجلد 27 ، العدد 4 ، 2005م) ، ص 130.

(2) مرجع سابق ، ص 130.

(3) القطامين احمد ، الادارة الاستراتيجية - مفاهيم وحالات تطبيقية ، (عمان : دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، 2003م) ، ص 98.

(4) ريم محمود مشاط ، عمليات رقابة وتطبيق استراتيجية الاعمال الدولية ، ص 4

#### أ. الرقابة على المستوى الاستراتيجي :

يمارس هذا المستوى من الرقابة من قبل الادارة العليا ويهدف الى احكام العمليات الرقابية في الاتجاه الاستراتيجي العام للمؤسسة ويتضمن علاقة المؤسسة مع البيئة الخارجية والمجتمع الذي تسعى إلى خدمته .

#### ب. الرقابة على المستوى التكتيكي :

يمارس هذا المستوى من الرقابة من قبل الادارة الوسطى ويهدف إلى احكام العمليات الرقابية على الانشطة ذات العلاقة بنظام التخطيط الاستراتيجي المطبق في المؤسسة ويتضمن ذلك القيام بالانشطة الرقابية على عمليات التنفيذ للتأكد من ان الخطط الاستراتيجية تنفذ حسب الاصول وان نتائج الأداء متطابقة مع الاهداف المخطط لها .

#### ج. الرقابة على المستوى التشغيلي :

يمارس هذا المستوى من الرقابة من قبل الادارة الدنيا في المؤسسة ويهدف إلى احكام النشاطات الرقابية على النشاطات والخطط قصيرة المدى ، اي تلك الخطط التي تنفذ خلال فترة زمنية تقل عن عام واحد (1).

#### شكل رقم (4/3/1)

يوضح هذا الشكل مستويات الرقابة الاستراتيجية

المستوى	نطاق الممارسة	الهدف
الاستراتيجي	الاستراتيجية العليا	الرقابة على الاتجاه الاستراتيجي لكل المؤسسة
التكتيكي	الاستراتيجية على مستوى وحدة العمل	الرقابة على نظام التخطيط الاستراتيجي
التشغيلي	الاستراتيجية التشغيلية	الرقابة على الخطط قصيرة المدة

المصدر : ليلي ابراهيم درويش ، سمر ماهر البطروخ ، الرقابة الاستراتيجية واثرها على أداء منظمات المجتمع المدني ، (غزة : الجامعة الاسلامية ، مايو 2012م) ص 35 .

بعض المفاهيم المتعلقة بالرقابة الاستراتيجية(2) :

أ. الاستراتيجية .

ب. رسالة المنظمة : هي مجموعة الخصائص الفريدة التي تميز المنظمة عن غيرها من المنظمات الاخرى .

(1) ليلي ابراهيم درويش ، سمر ماهر البطروخ ، الرقابة الاستراتيجية واثرها على أداء منظمات المجتمع المدني ، (غزة : الجامعة الاسلامية ، مايو 2012م) ص 34 - 35 .

(2) مرجع سابق ، ص 130 - 131 .

ج. الاهداف : هي الغايات التي تحاول المنظمة بلوغها من خلال وجودها واعمالها.  
د. الغرض : ويتعلق بالدور الاساسي للمنظمة الذي يتم تعريفه بواسطة جميع الاطراف صاحبة المصلحة التي تتحمل المخاطرة بالتعامل معها .

تزيد الرقابة الاستراتيجية قوة الادارة في :

- أ. معرفة ما سيقدمه المستقبل ودراسة مكونات البيئة الخارجية .
- ب. تحديد الحوادث التي قد تكون غابت عن بال الادارة العليا والتي تؤدي إلى حدوث هذه الاحداث.
- ج. زيادة الخبرة في تحليل البيئة الداخلية ومعرفة مكامن الضعف التي لم يتم الانتباه إليها سابقاً .
- د. التعرف على كيفية التنفيذ واتجاهاته ومراحله وطرق ايصاله إلى المنفذين .
- هـ. تحديد المعايير المستخدمة ومقارنتها بالمعايير الموضوعية .

## 2.الصعوبات في تقييم الاستراتيجية<sup>(1)</sup>:

- أ. زيادة صعوبة التنبؤ بالمستقبل بدقة .
- ب. زيادة عدد المتغيرات البيئية .
- ج. معدل التقادم السريع للخطط فهي كانت تتسم بالدقة .
- د. زيادة عدد الاحداث المحلية والعالمية التي تؤثر على المؤسسات .
- هـ. انخفاض الاطار الزمني الذي يمكن التخطيط داخله بدرجة معينة من الدقة .

## 3.قواعد تقييم الرقابة الاستراتيجية<sup>(2)</sup>:

- أ. التجانس . ب. التوافق . ج. الجدوى . د. الميزة .

## 4.متطلبات نظام الرقابة الاستراتيجية :

- أ. وجود نظام للمعلومات إذ تتوقف فعالية الرقابة الاستراتيجية على وصول المعلومات الصحيحة في الوقت المناسب .
- ب. وجود نظام جيد للاتصالات .

وتشمل مجالات الرقابة الاستراتيجية الاجابة على تساؤل هام ما هي الانشطة التي يجب رعايتها في المنظمة؟<sup>(3)</sup> .

## 5.اساليب الرقابة الاستراتيجية<sup>(4)</sup> :

- أ. المقارنة بين السيناريوهات البيئية .
- ب. المقارنة بين النتائج المخططة لمكونات هرم السلوك الاستراتيجي .

خالد السعيد قمر ، التمية الادارة - الادارة الاستراتيجية ، (القاهرة : جامعة الازهر ، [www.mozillafirfox](http://www.mozillafirfox), 11: 45 PM, كلية التجارة ، 24 / 9 / 2010م) .<sup>(1)</sup>

الرقابة الاستراتيجية احمد السيد كردي [www.mozillafirfox](http://www.mozillafirfox), 11: 45 PM,<sup>(2)</sup>

<sup>(3)</sup> المرجع السابق ، ص ص 134 - 137 .

<sup>(4)</sup> أ.د. عبد اللطيف عبد اللطيف ، حنان تركمان ، المرجع السابق ، ص 137.

- ج. استخدام المزيج الاستراتيجي في الأنشطة والرقابة على الربحية .
- د. استخدام أسلوب تحليل أثر الاستراتيجية التسويقية على الربحية .
- هـ. المقارنة بين مكونات القدرة التنظيمية المخططة .
- و. المقارنة بين مكونات الثقافة التنظيمية المخططة .
- ز. الرقابة على التوازن والمواعمة والاتساق بين مكونات الرقابة الاستراتيجية .
- قصور الرقابة التقليدية في تطبيق الرقابة الاستراتيجية للأسباب الآتية :
- أ. غير كاف للتعامل مع عوامل مثل عدم التأكد أو تعقد بيئة الأعمال .
- ب. غير فعال لمراقبة الخطط الاستراتيجية الخاصة بالمنافسة أو بالتحسين المستمر والتجديد في عمليات تصنيع المنتجات أو الخدمات .
- ج. ان نجاح تطبيق الرقابة التقليدية يعتمد على سلامة تصميم معايير الانجاز وموضوعية ودقة قياس الانجاز وصحة المعلومات .
- د. عند تطبيق نظام الرقابة التقليدية يظهر في معظم الاحيان اتجاه نحو التركيز على معيار موضوعي منفرد لقياس الأداء الفعلي بدلاً من الاعتماد على عدة معايير<sup>(1)</sup>.

## 6. تقييم استراتيجية المنظمة:

يتم تقييم استراتيجية المنظمة من خلال المداخل الآتية<sup>(2)</sup>:

- أ. مدخل التحليل المالي بالنسب المالية .
- ب. مقياس القيمة المضافة .
- ج. مدخل تقييم مجالات الأداء الرئيسية .
- د. مدخل المميزات الوصفية .
- هـ. مدخل تقييم اصحاب المصالح .
- يرى الباحث أن أهمية الرقابة الإستراتيجية تظهر بصورة واضحة في جميع مستويات الرقابة لكل مراحل النشاط لاسيما النشاط الإستراتيجي المتعلق بالخطط المستقبلية للمؤسسة وهذا الجانب يحتاج حتاج إلي فلسفة الرقابة في التنبؤ بالمستقبل من خلال المعطيات المتاحة حسب نوع النشاط والإمكانات والموارد المتاحة والبيئة المحيطة وأبعاد أخرى تؤثر في نتائج النشاط المستقبلية ووضع الخطط والتحويلات اللازمة حتي يتم تجنب الأسوأ خاصة في ظل المتغيرات البيئية والإقتصادية المتسارعة.

(1) المرجع السابق ، ص 6.

(2) ريم محمود مشاط ، المرجع السابق ، ص 14 .

## سادس وعشرون : الكفاءة الادارية :

الكفاءة هي فعل الاشياء بطريقة صحيحة وهي أداء الاشياء الصحيحة في الوقت الصحيح وفي المكان المناسب بواسطة الاشخاص المؤهلين . هي الاستخدام الامثل للموارد (المادية والبشرية) بما يسهم في توفير المال والوقت ومن ثم تحسين أداء المنظمة<sup>(1)</sup>، ومن انواع الكفاءة ، كفاءة المنتج - كفاءة المستهلك - كفاءة الاقتصاد ككل . الكفاءة الفنية - الكفاءة التخصصية .

الفعالية : ينظر لها على انها تحقيق الارباح او زيادة العملاء ودرجة رضاهم او رضا العاملين ، او قدرة المؤسسة على تقديم اشياء ذات قيمة للمجتمع او فعل الاشياء الصحيحة ، وتقيس الفعالية قدرة المؤسسة على تحقيق الاهداف .

متطلبات الفعالية : ادارة الوقت، التوجه بالنتائج، تحديد وترتيب الاوليات، صنع القرار، تقرير وتقوية البناء التنظيمي .

ترتبط الكفاءة بفعل الاشياء بطريقة صحيحة ، وتسعى لحل المشكلات ، وحماية الموارد، وخفض التكاليف ، أما الفعالية تعني الاشياء الصحيحة وتحقيق النتائج وزيادة الارباح بقدرة الادارة على تحقيق الاهداف ونتاج بدائل خلاقة .

الفعالية الادارية هي قدرة الادارة على تحقيق الاهداف التنظيمية في ظل القيود البيئية او الاحداث الغير متوقعة وعلى المدى الطويل تتضمن الفعالية الادارية قدرة المنظمة على النمو والتكيف .

ولكي تكون فعالاً يجب ان يتم الفعل وان تقدم الخدمة في الوقت المناسب بالجودة المناسبة وبالكمية المطلوبة ومن وجهة النظر السلوكية تعتبر الفعالية الأداء الناجح لدور محدد .

### 1 شروط تحقيق نظام كفؤ :

- أ. التكيف والتكامل مع البيئة .
- ب. التحديد الدقيق للاهداف .
- ج. التكامل والتنسيق بين الافعال .
- د. المحافظة على الهيكل الاجتماعي .
- هـ. التفاعل مع البيئة المحيطة .

للكفاءة بعدين<sup>(2)</sup>:

(1) دعاء رضا رياض محمد ، التأهيل النظري لمفهومي الكفاءة والفعالية وتحليل طبيعة العلاقة بينهما ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة القاهرة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، القاهرة ، 2015م ، ص ص 6 - 7 .

(2) المرجع السابق ، ص 16 .

أ. اقتصادي : يركز على العلاقة بين المدخلات والمخرجات فكلما زادت نسبة المخرجات إلى المدخلات زادت الكفاءة .

ب. اداري : يركز على الأنشطة والعمليات الادارية داخل المنظمة ومدى صحتها ودقتها وتكلفتها

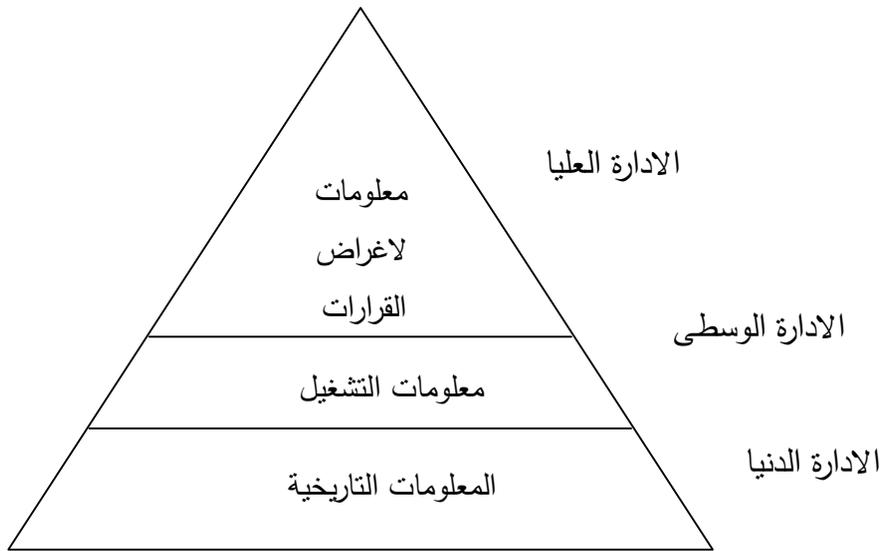
ينظر لكفاءة والفعالية احياناً على انها مفهومين مختلفين مستقلين عن بعضهما و احياناً ينظر لهما على انها مكملان لبعضهما و احياناً مرتبطان ببعضهما .

تتشابه الكفاءة والفعالية والانتاجية ويتم استخدامها بطريقة تبادلية احياناً حيث ان الكفاءة تمثل الانتاجية الداخلية والفعالية الانتاجية الخارجية<sup>(1)</sup>.

يري الباحث أن الكفاءة الإدارية تتضمن مسؤوليات المدير في القيام بواجباته الرئيسية بطريقة علمية ممنهجة وإضافة مهاراته الشخصية لتحقيق الكفاءة الإدارية كمزيج من ذلك مع بيئة النشاط الداخلية والخارجية والموارد المتاحة .

### شكل رقم (5/3/1)

يوضح هذا الشكل انواع نظم المعلومات للمستويات الادارية



المصدر : تركي كاظم حبيس ، نظم المعلومات الادارية واهميتها في اتخاذ القرارات ، (بغداد : جامعة بابل ، كلية الزراعة ، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية ، المجلد 8 ، العدد 3 ، 2010م) ، ص 3 .

### 2. نظم المعلومات الادارية<sup>(2)</sup> :

النظام : مجموعة من الاجزاء المترابطة .

(<sup>1</sup>) المرجع السابق ، ص 21.

(<sup>2</sup>) تركي كاظم حبيس ، نظم المعلومات الادارية واهميتها في اتخاذ القرارات ، (بغداد : جامعة بابل ، كلية الزراعة ، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية ، المجلد 8 ، العدد 3 ، 2010م) ، ص 1 .

المعلومات : البيانات التي يتم معالجتها لتصبح ذات دلالة معينة .  
الإدارة : فن انجاز الاعمال من خلال الآخرين .

اذن نظم المعلومات الادارية تقدم كل المعلومات التي تحتاجها مختلف الادارات لممارسة العملية الادارية وتسهيل احصائية قياس النتائج ومعرفة اسبابها (1).  
من سمات الحياة البشرية السيطرة على البيئة التي يعيش فيها الانسان نظراً لامكانياته وطاقاته المحدودة ، فالادارة مهمة لتسيير امر الجماعة والفرد نحو اهدافها .  
واهمية الادارة في المجتمع مرتبطة بنجاح خطوط التنمية الاقتصادية والاجتماعية المختلفة داخل الدول لتحقيق مستوى الكفاية الادارية المطلوبة(2) .

### 3. صفات الاداري الاساسية(3):

- أ. الامانة والعدل والاخلاص في العمل .
- ب. ان يكون على قدر من الذكاء .
- ج. تحمل اعباء العمل .
- د. الامام بالتخصص الذي يعمل فيه .
- هـ. التثقيف والاطلاع على العلوم الاخرى .
- و. مهارات التعامل مع العنصر البشري .

### 4. خصائص ادارة الاعمال :

- أ. الادارة وظيفة من وظائف المجتمع الانساني تتعلق بتحقيق الاهداف الفردية والجماعية .
  - ب. الادارة نشاط عام في جميع اوجه النشاط الانساني .
  - ج. الادارة علم وفن (قدرة شخصية).
- الادارة تشمل جميع الواجبات والوظائف التي تتعلق بانشاء المشروع وادارته من حيث تمويله ووضع سياسات وتوفير ما يلزم من معدات واعداد التكوين او الاطار التنظيمي الذي يعمل فيه وكذلك اختيار الرؤساء والافراد الرئيسيين .
- مسئولية المدير تتمثل في (4):
- أ. توفير العاملين والكفاءات الادارية .
  - ب. توفير المعدات والتسهيلات .
  - ج. تنظيم المشروع .

(1) المرجع السابق ، ص 7 .

(2) <https://www.sooyl.com/search?client=firefoxb&q=doc+sa+9/11/2019:12:ص1.50PM>

(3) المرجع السابق ، ص 3 .

(4) أ.د. محمد محمد محمد جاهين ، المقدمة إلى ادارة الاعمال ، (المدينة : جامعة ام القرى ، كلية الاقتصاد الاسلامي ، دبت) ، ص 4 .

د. وضع السياسات .

والادارة هي اتخاذ القرارات وعناصرها هي (1):

الافراد - المواد - المعدات والآلات - الاموال - الاسواق

وتتمثل علاقة الادارة بالادارة المالية في الاتي (2) :

أ. توفير الاموال اللازمة للمنشأة .

ب. دراسة المركز المالي للمنشأة باستمرار .

ج. التوفيق بين الايرادات والمصروفات .

مبادئ الادارة التي وضعها هنري فايول (3):

تقسيم العمل ، السلطة والمسئولية ، النظام والتاديب ، وحدة الامر ، وحدة التوجيه ، طغيان

المصلحة العامة على الشخصية ، المكافأة العادلة للافراد ، المركزية واللامركزية ، سلسلة تدرج السلطة

، الترتيب والنظام ، المساواة ، ثبات العاملين ، روح الابتكار ، روح التعاون .

عناصر الادارة حددها فايول في (4):

التخطيط والتنظيم واصدار الاوامر والتنسيق والرقابة والتوجيه .

العوامل المؤثرة في تفويض السلطة الادارية (5) :

خطورة القرار وتكلفته - توحيد السياسة ، حجم المؤسسة - مركزية الأداء ، درجة التغير في

المؤسسة - توافر المديرين ، طرق الرقابة - مؤثرات البيئة الخارجية .

مستويات الادارة (6):

أ. الادارة العليا .

ب. الادارة التنفيذية الوسطى .

ج. الادارة المباشرة .

جوهر الادارة الاستراتيجية - رسالة المؤسسة - بيئة المؤسسة الخارجية التقييم المستمر لنقاط

القوة والضعف في المؤسسة (7) .

**سابع وعشرون : حوكمة الرقابة الداخلية:**

**الحوكمة لغة :** الحوكمة او الحاكمة ، الحكمانية ، الحوكمة الادارية كلها مصطلحات لكلمة

Governance رغم اختلاف المسميات فهي ترمز إلى معنى واحد وهو الطرق والاساليب التي تدعم

مشاكل الافراد والمنظمات غير الحكومية في ادارة شئون الدولة وهي تدعو للشفافية والافصاح وسيادة

(1) المرجع السابق ، ص 5 .

(2) د. محمد محمد محمد جاهين ، المرجع السابق ، ص 7.

(3) المرجع السابق ، ص ص 13 - 14 .

(4) المرجع السابق ، ص 14 .

(5) المرجع السابق ، ص ص 26 - 28 .

(6) المرجع السابق ، ص 30.

(7) المرجع السابق ، ص ص 58 - 59 .

القانون وتبني مبدأ المحاسبة والمساءلة ذلك يدعم تقرير مشاركة المواطنين ومنظمات المجتمع المدني ومؤسسات الاعمال في صياغة واعداد السياسات العامة واتخاذ القرارات بالاضافة إلى مشاركة الجهات غير الحكومية في الرقابة على أداء الحكومة .

ظهرت الحكومة نتيجة للتوسع الكبير في حجم المجتمعات وتنوع احتياجات الافراد والمنظمات الذي عنده عجزت الحكومات عن أداء الدور بمفردها لذلك كان لابد من اشراك الجهات غير الحكومية والافراد في ادارة شئون الدولة والمجتمع .

**الحوكمة اصطلاحاً :** لا يوجد اجتماع في الادبيات على تعريف موحد لمصطلح الحوكمة فتعرف هي النظام الذي يتم من خلاله ادارة الشركات والتحكم في اعمالها .

اصبحت حوكمة الشركات Corporate Governance من الموضوعات الهامة في كافة الادارات والمؤسسات خصوصاً بعد ظهور الازمات المالية المختلفة للمؤسسات المختلفة (هي اسلوب ممارسة سلطات الادارة الرشيدة)<sup>(1)</sup>.

هي مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء الاداري عن طريق اختيار الاساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط واهداف اي عمل منظم سواء في وحدات القطاع العام او الخاص .

ظهرت الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية اعقاب الانهيارات والازمات الاقتصادية والتي شهدتها عدد من دول شرق اسيا وامريكا اللاتينية وروسيا في تسعينيات القرن العشرين<sup>(2)</sup> ، وتهدف قواعد وضوابط الحوكمة الى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة ادارة المنظمة وتعد حوكمة القطاع العام في اغلب دول العالم مطلباً ملحاً في الوقت الحاضر اكثر من اي وقت مضى ، فقد اولت الدول كامل اهتمامها للتطوير بشكل عام من خلال المبادرات والمشاريع المختلفة التي تصب في اصلاح الانظمة الادارية والتشغيلية في القطاعات العامة المختلفة<sup>(3)</sup>.

الحوكمة هي عملية تكاملية لادارة شئون الدولة يشترك في هذه العملية كل من الحكومة والقطاع الخاص والمجتمع المدني من منظمات وافراد<sup>(4)</sup>.

الحوكمة الرشيدة : تشمل العديد من العناصر الاساسية للديمقراطية مثل المشاركة والانفتاح على المجتمع المدني واحترام حقوق الانسان المدنية والفكرية والممتلكات الخاصة فضلاً عن ادارة الصراع بشكل سلمي<sup>(1)</sup>.

(1) د. محمد ياسين غادر ، محددات الحوكمة ومعاييرها ، (لبنان ، طرابلس : جامعة الجنان ، المؤتمر العلمي الدولي ، عولمة الادارة في عصر المعرفة ، 2012م) ، ص 12.

(2) المرجع السابق، ص 13 .

(3) المرجع السابق، ص 14 .

(4) د. بسام بن عبد الله البسام ، ورشة الحوكمة في القطاع العام ودورها في تحقيق التنمية الادارية ، (الرياض : مركز الملك سلمان ، معهد الادارة العامة ، مؤتمر التنمية الادارية في ظل التحديات الاقتصادية، 24 نوفمبر 2016م)، ص 1.

في ظل نموذج الحكومة الرشيدة يجب ان يكون الهدف هو تحفيز طاقات الافراد من خلال تمكينهم من تغيير حياتهم من خلال حوكمة افضل<sup>(2)</sup>.

مقاييس الحوكمة : وفق للبنك الدولي هناك اكثر من 140 مقياساً للحوكمة في 2006م منها

مؤشرات الحوكمة العالمية (WGI) World Wide Governance Indicator

ومؤشر الفساد العالمي IT .

مؤشرات الحكومية العالمية هي<sup>(3)</sup>:

1. السيطرة على الفساد .
2. فعالية الحكومة .
3. الاستقرار السياسي .
4. جودة التشريعات وتطبيقها .
5. سيادة القانون .
6. المشاركة والمساواة .

تستند اهمية الحوكمة في القطاع العام على تأسيس وتفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية في القطاعات العامة والحكومية والتأكد من استقلالها وعدم ارتباطها تنظيمياً بالادارات التنفيذية المباشرة كما هو معمول به حالياً في اغلب الدول<sup>(4)</sup>.

يعد استقلال وحدات المراجعة الداخلية مطلباً اساسياً لدحض اي عارض قد يؤدي إلى تضارب المصالح عند تطبيق الخطط العامة والخاصة المرتبطة بما يصدر عن تقارير المراجعين الداخليين او الخارجيين فكيف اذا لم تكن هذه الوحدات موجودة اصلاً كما هو الحال في بعض الانظمة الادارية الحكومية .

### 1. محددات الحوكمة:

أ. المحددات الخارجية: وتشمل المناخ العام للاستثمار في الدولة والقوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي وكفاءة القطاع المالي والاجهزة والهيئات الرقابية .

ب. المحددات الداخلية: وتشمل القواعد والاسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المنظمة والتي يؤدي توفرها من ناحية وتطبيقها من ناحية اخرى إلى تقليل التعارض بين المصالح .

(1) د. بسام بن عبد الله البسام ، الحوكمة الرشيدة ، (الرياض : مجلة بحوث اقتصادية عربية ، معهد الادارة العامة ، إدارة البرامج المالية ، العددان 67 و 38 2014م)، ص 4.

(2) المرجع السابق ، ص 5.

(3) المرجع السابق ، ص 8 .

(4) المرجع السابق، ص 15 .

تؤدي حوكمة الشركات إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار والحفاظ على حقوق الأقلية او صغار المستثمرين . وتشجع الحوكمة نمو القطاع الخاص وخلق فرص العمل ومحاربة الفساد وتدعم قدرة القطاع العام في تأمين خدمة المجتمع وتحقيق النمو<sup>(1)</sup> .

## 2.معايير الحوكمة لمؤسسات القطاع العام:

تم الاقتداء في ذلك بمؤسسات وشركات مملوكة للدولة لوضع مبادئ حوكمة قطاع الاعمال العامة في اي دولة ، وتنقسم هذه المعايير إلى<sup>(2)</sup> :

- أ. التأكيد على وجود اطار تنظيمي وقانوني فعال للمؤسسات والقطاعات العامة .
- ب. اعتماد وحدات للمراجعة الداخلية .
- ج. المعاملة المتساوية لحملة الاسهم .
- د. العلاقات مع الاطراف ذات المصالح من خلال تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في كافة ادارات الدولة .
- هـ. الشفافية والافصاح من خلال تفعيل عمل الاجهزة الرقابية .
- و. مسئوليات مجالس ادارة المؤسسات العامة .

يري الباحث أن حوكمة الرقابة الداخلية تتعلق بصورة مباشرة بتحقيق أهدافها لإرتباطها بها في العديد من الجوانب منها، تحديد مؤشرات الحوكمة ومعاييرها ومحدداتها الداخلية والخارجية من أجل تحقيق الشفافية والعدالة وسيادة القانون وحق المساءلة للجميع.

(1) د. محمد ياسين غادر ، المرجع السابق ، ص 18.

(2) المرجع السابق ، ، ص 21 .

# الفصل الثاني

## الأداء المالي

يتناول الباحث في هذا الفصل الأداء المالي من حيث التعريف والأنواع والأهمية والأهداف وأهم الطرق والأساليب والأدوات المستخدمة فيه . ويتم تناول المفاهيم الأساسية للأداء المالي والاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية وتأثيرها على كفاءة الأداء المالي .

قسم الباحث هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث لتسهيل وتنظيم تناول موضوعاته جاءت تحت

العناوين الآتية :

**المبحث الأول: مفاهيم الأداء المالي**

**المبحث الثاني : أنواع الأداء المالي وأهميته**

**المبحث الثالث : الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي**

# المبحث الأول

## مفاهيم الأداء المالي

أولاً : الأداء :

تتعدد الإتجاهات التي تفسر سير الأداء وينظر اليه كمحدد يقيس وضع المؤسسة لذلك تعددت وجهات النظر للحكم على الأداء فمن وجهة نظر لإدارة ومن وجهة نظر العاملين والموظفين ومن وجهة نظر الجهات الخارجية ذات العلاقة بالمؤسسة وتمت مناقشة الأداء من عدة جوانب ومداخل مرتبطة بالأداء ، منها<sup>(1)</sup>

1. **مدخل الاهداف** : هذا المدخل يفترض ان المنشأة تسعى لتحقيق اهداف اولية متماثلة وتعتبر وجهة النظر هذه ان الأداء يتمثل في بلوغ المنشأة لأهدافها .
2. **مدخل موارد المنشأة** : هذا المدخل يؤكد على العلاقة بين المنشأة وبينتها وتعتبر ان الأداء يتمثل في قدرة المنشأة في الحصول على مواردها .
3. **مدخل العملية** : يعتبر هذا المدخل ان الأداء عبارة عن انعكاسات لسلوك المساهمين في المنشأة.
4. **مدخل المقوم** : ويميز هذا المدخل الأداء على انه طموح المقوم حسب الابعاد التي يستند عليها في تقييمه .

### 1. تعريفات الأداء :

يعرف الأداء في اللغة : بانه هو الفعل والعمل يقال ادى العمل اذا قضاه وعمله<sup>(2)</sup> . وعرف الأداء على انه :

A set of indicators the one related, not by algebraic operation buy causal model and process of selection document action and interpretation of the indicators<sup>(3)</sup> .

تعريف الأداء في الاصطلاح : هو التنفيذ الفعلي لمراحل العمل ومستوى الكفاءة والجهد المبذول في ذلك التنفيذ<sup>(4)</sup> ، وهناك عدة معاني في المفاهيم الحديثة للأداء منها، يقصد بمفهوم الأداء المخرجات والاهداف التي يسعى النظام لتحقيقها، كما عرف الأداء بانه المخرجات او الاهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها<sup>(5)</sup> .

(1) د. فلاح حسن الحسين ، د. مؤيد عبد الرحمن الدوري ، ادارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2000م) ، ص 221.

(2) بولس معلوف ، المنجد في اللغة والاعلام ، (بيروت : دار المشرق ، 1975م) ، ص 633.

(3) د. حاتم محمد عبد الرؤف الشيشيني ، نحو اطار لقياس محددات استخدام ونجاح يثبت نظام قياس الاداء المتوازن ، (مجلة البحوث التجارية ، المجلد 26 ، العدد الأول ، 2004م) ، ص 106.

(4) مهدي عبد الله حسين ، تقويم وتطوير الاداء المالي والمحاسبي بمؤسسات التعليم ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة ام درمان الاسلامية، الخرطوم ، 1990م ، ص 5.

(5) د. توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الأداء ، (بيروت : دار النهضة العربية ، 1994م) ، ص 3 .

من خلال هذه المداخل ومعنى الأداء الذي ورد في اللغة والاصطلاح يرى الباحث ان الأداء عبارة عن مستوى محدد للنشاط الاقتصادي لأي منشأة ويختلف هذا المستوى حسب نوع النشاط والجهة التي تحدد مستويات الأداء المطلوبة بناء على وجهات النظر المختلفة التي يعبر بها عن الطموح المطلوب وهو تحقيق النتائج المرجوة من ذلك النشاط .

## 2. العناصر محل فحص وتقييم الأداء<sup>(1)</sup>:

أ. دراسة الخطط والبرامج والاهداف .

ب. دراسة الهيكل التنظيمي .

ج. دراسة طرق ووسائل الرقابة الداخلية .

د. دراسة السياسات والنظم والاجراءات .

هـ. فحص الامكانيات المادية والبشرية .

و. فحص معايير الأداء .

ز. قياس النتائج .

كما أن دراسة مؤشرات الأداء تحقق الاتي:

أ. رفع مستوى الكفاءة والدقة في أداء الخدمة المقدمة أو السلعة وتخفيض تكلفتها .

ب. الإستقرار المالي للمؤسسة .

ج. تحديد تكاليف تنفيذ الخدمات والسلع على اساس علمي بما يحقق الاستخدام الامثل للموارد وتقليل

التكاليف .

## ثانياً : تقويم الأداء :

اختلف الباحثون في المعنى المراد من كلمة تقويم فوردت في الدراسات بعدة معاني مثل الاصلاح ، والتثمين كما وردت مرادفة لها كلمة تقييم في العديد من استخدامات اللغة ، إلا انه توجد عدة تعريفات للتقويم في اللغة :

1. كلمة تقويم اصلها في اللغة قوم وتعني المحافظة والاصلاح ومنها قوله شُعَالِكِيَّ : (الَّذِينَ اُقِيمُوا )

(سورة التوبة ، الآية (36).)، أي المستقيم الذي لا زيغ فيه ولا ميل عن الحق .

2. التقويم يقال قوم المعوج إذا عدله وازال عنه الاعوجاج وقوم السلعة اي وضع سعر لها وثمنها<sup>(2)</sup>.

3. التقويم هو تقسيم الازمنة وحسابات الاوقات وما يتعلق بها، وتقويم البلدان بيان طولها وعرضها

واخراج اراضيها، وتقويم النقود في الاقتصاد : اعادتها إلى قيمتها الاصلية وتثبيتها<sup>(3)</sup>.

4. التقويم يقال قوم الشيء عدله وقوم الناتج اي جعل له قيمة<sup>(4)</sup>.

(1) Leonord W.P., Management Audit, Prentice Hall Inc., Englwood Cliffs, N.J., 1963, P. 35.

(2) ابراهيم مصطفى ، المعجم الوسيط ، (القاهرة : مطابع دار المعارف ، 1980م) ، ص 768.

(3) جبران مسعود ، معجم الرائد ، (بيروت : دين ، 1990م) ، ص 434.

(4) عبد الله البستاني ، البستان ومعجم لغوي مطول ، (بيروت : مكتبة لبنان ، 1992م) ، ص 929.

5. القويم في اللغة هو الحكم على القيمة وتمثيها ومنه قول الرسول صلى الله عليه وسلم (إذا حلت الزكاة فانتظر الى ما كان عندك من نقد او عرض فقومه قيمة النقد)<sup>(1)</sup>.

6. التقويم تعني الاصلاح والتعديل وازالة الاعوجاج وتتميز اللغة العربية عن غيرها من اللغات في هذا المصطلح في انها لا تقف عند مجرد تقدير القيمة<sup>(2)</sup>.

7. التقويم اشم من التقييم في المعنى فالتقييم يعني تامين الشيء ووضع قيمة له كما ان الامر القيم هو الامر المستقيم<sup>(3)</sup>.

8. يخطئون من يقولون قيمو الدار اي جعلوا لها قيمة معلومة باعتبار الصواب قوموا الدار<sup>(4)</sup>، قيم الشيء تقيماً أي قدر قيمته او ادى الشيء اي قام به ، والدين قضاءه ، والصلاة اقامها لوقتها ، والأداء التأدية والتلاوة<sup>(5)</sup>.

يتضح للباحث ان كلمة تقويم تدور حول معنى تحديد قيمة الشيء او ما هو عليه الان ومن ثم ازالة الاعوجاج عنه اذا ظهر وتصحيح الانحرافات بهدف الوصول للنتائج والاهداف المخططة . كما وردت عدة تعريفات لتقويم الأداء في الاصطلاح ، منها :

تقويم الأداء هو الركيزة الاساسية لتحسين الأداء وكفاءته لأنه جوهر الرقابة من اجل تحليل الانحرافات المترتبة على عملية التقويم ، بالاضافة إلى اتخاذ الاجراءات التصحيحية لضبط سلوك التخطيط والنتائج من التنفيذ الفعلي واجراء الفحص الدقيق والتحليل المنظم لكل اتجاهات التنظيم داخل العمل كاللتنظيم والسياسات والاجراءات والقواعد واختيار الافراد لتحقيق الاهداف باقل جهد وتكلفة وزمن كتحقيق عائد مجزي من العمل<sup>(6)</sup>.

وعرف تقويم الأداء في الاصطلاح على انه تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة بحثاً عن العوامل المؤثرة في التنفيذ وتحديد المسؤوليات وتفاذي اسباب اللأخطاء مستقبلاً<sup>(7)</sup>.

تقويم الأداء يقصد به تقويم الاعمال المنجزة ومقارنتها بما يجب ان يتم وفقاً للخطة المعدة مسبقاً املاً في اكتشاف جوانب القوة او تحديد نقاط الضعف ، وعند عدم تحقيق الاهداف المخططة خلال فترة التخطيط تنشأ فجوة الأداء كما هو موضح بالشكل التالي<sup>(8)</sup>:

(1) د. عصام الدين متولي ، محاسبة الزكاة اصولها العلمية والعملية ، (الخرطوم : مطبعة جامعة القاهرة فرع الخرطوم ، 1984م) ، ص 35 .

(2) رجا حجيلان المطيري ، د. احمد عبد الله ، تقييم كفاءة الموظفين بين النظرية والتطبيق ، (القاهرة : مركز الكتاب للنشر ، 1996م) ، ص 17 .

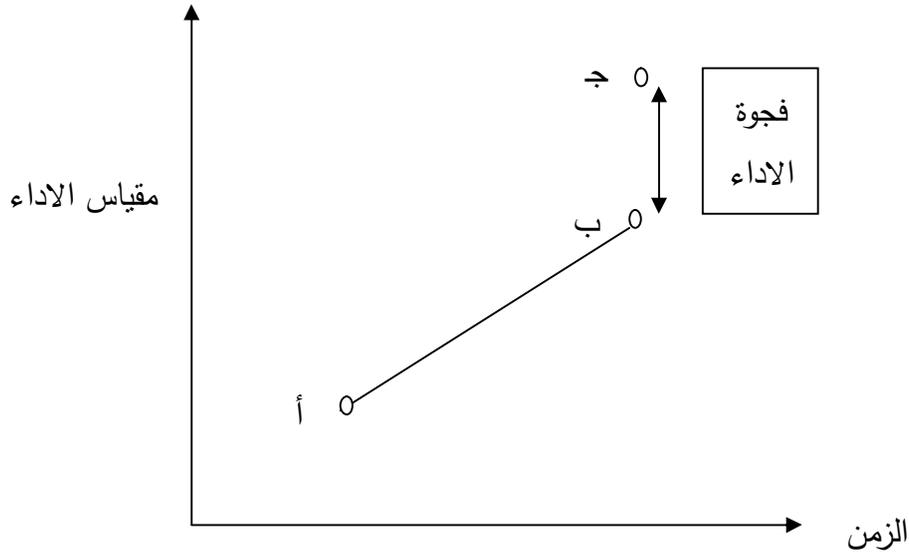
(3) بولس معلوف ، المنجد في اللغة والاعلام ، (بيروت: دار المشرق ، 1975م) ، ص 633 .  
(4) زينب احمد عبد الله اثر نظم التكاليف المعيارية علي كفاءة محاسبة المسؤولية وتقويم الأداء المالي ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم، 2017م ، ص 56

(5) مجمع اللغة العربية ، المعجم الوسيط ، الجزء الاول ، ط3 ، ( دار عمران، دت) ، ص 60 .  
(6) د. محمد علي الطويل ، الادارة المعاصرة المدخل والمشاكل والكفاءة ، (القاهرة : دار الفرجاني ، 1997م) ، ص 254 .

(7) Hamur Michal and James Champy, Reengineering the Corporation Amonives to for Business Revalation, New York, 1993, P.13.

(8) عبد السلام ابو قحف ، اساسيات الادارة الاستراتيجية ، ط2 ، (الاسكندرية : مكتبة الاشعاع للطباعة والنشر والتوزيع ، 1997م) ، ص 201 .

## شكل (1/1/2) فجوة الأداء



المصدر : عبد السلام ابو قحف ، اساسيات الادارة الاستراتيجية ، ط2 ، (الاسكندرية : مكتبة الاشعاع للطباعة والنشر والتوزيع ، 1997م) ، ص 201 .  
يوضح هذا الشكل فجوة الأداء

أ ب منحنى الأداء ، ج الهدف ، ج ب فجوة الأداء  
عرف تقويم الأداء ايضاً بأنه قياس وتقويم لمدى كفاءة فعالية الوحدة الاقتصادية لتحقيق اهدافها<sup>(1)</sup> .

كما عرف تقويم الأداء بأنه اداة تستخدم للتعرف على نشاط القطاعات الاقتصادية مستهدفة بذلك قياس النتائج المحققة ومقارنتها بالاهداف المرسومة مسبقاً بغية التعرف على الانحرافات وتشخيص مسبباتها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الانحرافات وغالباً ما تكون المقارنة بين ما هو محقق فعلاً وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة<sup>(2)</sup> .

عرف ايضاً تقويم الأداء بأنه نظام مرن لتخطيط الربحية يتطابق مع الهياكل التنظيمية ومراكز الربحية والمسئولية بها ويتكامل مع مختلف اجزاء التنظيم والوقوف على مدى تحقيق الادارة محل التقويم لمسئولياتها المحددة ، والتعرف على مدى مسئولية الانحرافات ، ومدى مساهمة كل

<sup>(1)</sup> Wayne J. Morse James Rdavis Ai.I, Hant Graves Managerial Accounting, New York, Addison-Washely Pubilshing Company, 1991, P.9.

<sup>(2)</sup> أ.د. محمد از هري سعيد السماك ، اقتصاديات المواقع الصناعية وتقييم المشروعات ودراسة الجدوى ، (عمان : دار زهران ، 1998م) ، ص 342.

مركز ربحية في الخطة الشاملة واتخاذ القرارات المصححة نحو تحقيق الاهداف مع الاخذ في الاعتبار البيئة المحيطة (1).

كما عرف تقويم الأداء بأنه عملية هادفة لقياس فعالية وكفاءة الخطة التدريبية ومقدار تحقيقها للاهداف المطلوبة وابرار نواحي القوة والضعف فيها (2).

وعرف تقويم الأداء بأنه هو عملية اتخاذ قرارات بناءً على معلومة رقابية لاعادة توجيه مسارات الانشطة للمشروع بما يحقق الاهداف المخططة من قبل (3).

وعرف ايضاً تقويم الأداء بأنه قياس الأداء الفعلي مما أدى من عمل ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوب تحقيقها او الممكن الوصول إليها حتى تكون صورة حية لما حدث ولما يحدث ومدى النجاح في تحقيق الاهداف وتنفيذ الخطط الموضوعة مما يكفل اتخاذ الاجراءات الملائمة لتحسين الأداء (4).

عرف ايضاً بأنه الحلقة الاخيرة في سلسلة العملية الادارة ، وهذا يقود إلى ان تقويم الأداء للوحدة الادارية لا يتأتى من فراغ وانما هو عملية مقارنة بالنسبة إلى اهداف معينة ومحددة (5).

وتم تعريف تقييم الأداء ايضاً على انه عملية استراتيجية يمكن استخدامها كاداة وهو طريقة يتم بموجبها ادارة وتوجيه الأداء نحو اهداف فرجدية وجماعية وتنظيمية محددة (6).

وقد عرف تقويم الأداء بأنه عملية تقدير الرقابة المستمرة لنشاط الشركة الاقتصادية تم لكل عنصر من عناصر الانتاج بها سواء كان العنصر مادي او بشري (7).

(1) د. زين العابدين سعيد حسن فارس ، تطوير مقترح للنموذج فارمر أكساس لتحسين منهج تقييم الاداء الاقتصادي في الشركات متعددة الجنسيات ، (مجلة الادارة والمال ، العدد 172 ، اغسطس 1973م) ، ص 70 .

(2) د. منصور احمد منصور ، مفهوم واهداف تخطيط القوى البشرية ، (بغداد : المكتبة الوطنية ، 1985م) ، ص 22 .

(3) د. علي السلمي ، تقييم الاداء في اطار نظام متكامل للمعلومات ، (مجلة الادارة ، العدد الاول ، 1976م) ، ص 41 .

(4) د. محمد توفيق عبد المحسن ، تقييم الاداء ، (بيروت : دار النهضة العربية ، 1997م) ، ص 5 .

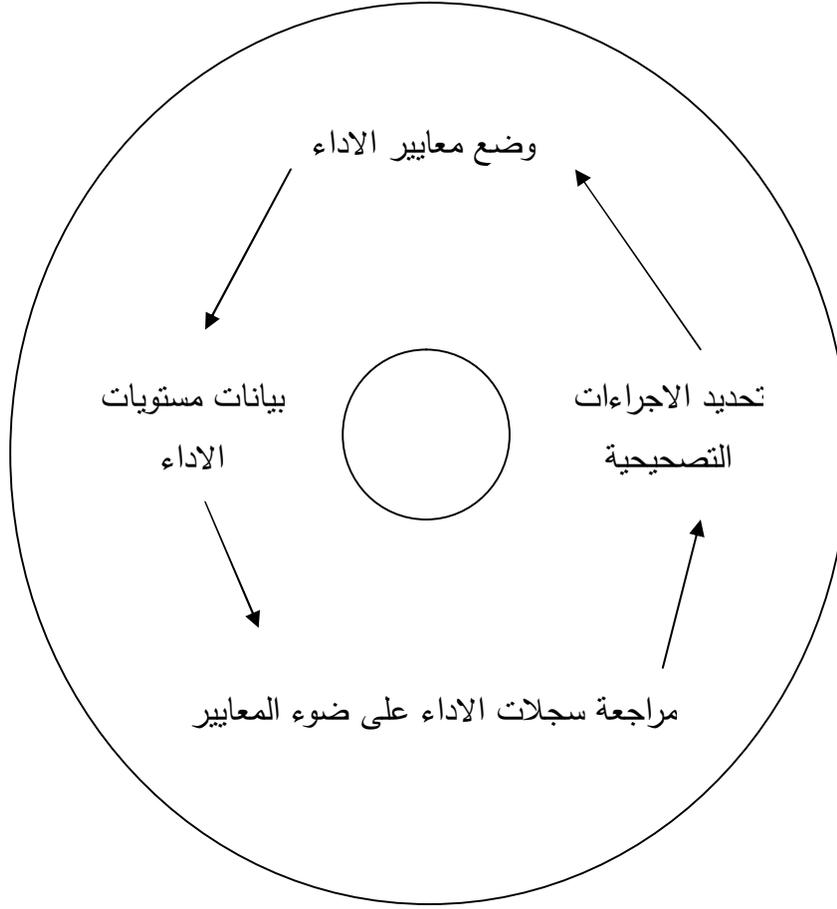
(5) د. طلعت عبد الملك ، مقتضيات تقييم الاداء في القطاع العام من مجموعة بحوث البيروقراطية والتطوير الاداري والاشتراكي ، (مجلة جامعة خريجي المعهد القومي للادارة العليا ، العدد غير مدون ، 1965م) ، ص 154 .

(6) اندرو دي سيزلاقي ، مارك جي والاس ، السلوك التنظيمي والاداء ، ترجمة ابو القاسم أحمد ، (الرياض : معهد الادارة العامة ، 1991م) ، ص ص 379 - 380 .

(7) د. ابو الفتوح علي فضالة ، الهياكل التمويلية ، (القاهرة : دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، 1994م) ، ص 25 .

## شكل (2/1/2)

يوضح هذا الشكل دورة مراجعة الأداء



المصدر : اندرو دي سيزلاقي ، مارك جي دالاس ، السلوك التنظيمي والأداء ، ترجمة ابو القاسم احمد ، (الرياض معهد الادارة العامة ، 1991م) ، ص 544.

بعد استعراض التعريفات السابقة لتقييم الأداء يتضح للباحث ان عملية تقييم الأداء هي عملية ميكانيكية مرنة تصاحب النشاط خلال فترة تنفيذ العمليات وتوجيهه نحو تحقيق الاهداف الموضوعية بمعالجة الانحرافات التي قد تطرأ اثناء التشغيل لتحقيق الاستخدام الامثل للموارد المتاحة باقل تكاليف ممكنة .

يرى بعض الباحثين ان تقويم الأداء هو المراجعة الدورية لعملية المنشأة بغرض التأكد من انها تسير وفقاً لما يحقق الاهداف ، ويعتبر تقويم الأداء جزء من الرقابة المالية .  
**1. أنواع ومستويات الأداء<sup>(1)</sup>:**

بما أن الأداء يرتبط لحد بعيد بالأهداف فإنه لذلك يمكن استخدام نفس المعايير المستخدمة في الأهداف في تحديد مستوى ونوع الأداء، ويمكن التمييز بين نوعين من الأداء هما، الأداء الكلي ويمثل

(<sup>1</sup>) علي عبد الرحمن مصطفى عبد المجيد، دور الإتجاهات الحديثة للتحليل المالي في تقويم الأداء المالي للشركات الصناعية ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة النيلين كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2016م، ص 115-116.

الإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف في المؤسسة في تحقيقها، والأداء الجزئي وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية، كما تتحدد مستويات الأداء في، الأداء الإستثنائي ، والبارز، والجيد جداً ، والجيد، والمعتدل، والضعيف، والمتأزم.

## 2. أهمية تقويم الأداء<sup>(1)</sup> :

تقويم الأداء وظيفة إدارية تركز على مجموعة من الإجراءات على مستوى المنشآت الإقتصادية أو على مستوى الوحدات والقطاعات الإقتصادية للتأكد من أن النتائج تتحقق كما هو مخطط لها وبأعلى درجة من الكفاءة .

## 3. أهداف تقويم الأداء:

تهدف عملية تقويم الأداء الى تحقيق مجموعة من الأهداف، منها<sup>(2)</sup>:

- أ. توفير أدوات لقياس انتاجية الفرد.
- ب. تنمية وتطوير المنظمات الإدارية.
- ج. التخطيط المستقبلي للتنظيمات الإدارية.
- د.ظهار التطور الذي حققته المنشأة.
- هـ. خلق نوع من المنافسة بين القسام والإدارات والوحدات المختلفة.
- و. تحديد العناصر الكفوة والضعيفة.
- ز. تحقيق الأهداف المحددة.

## 4. أسس ومراحل تقويم الأداء:

تقوم عملية تقويم الأداء على العديد من المبادئ والأسس والتي اهمها<sup>(3)</sup>:

- أ. تحديد مراكز المسؤولية.
  - ب. تحديد الخطط التفصيلية لنجاز الأعمال.
  - ج. تحديد الأهداف .
  - د. تحديد معايير ومؤشرات واضحة للأداء.
- كما تمر عملية تقويم الأداء بالمراحل الآتية :
- أ. تحديد الأداء المطلوب قياسه.
  - ب. وضع معايير الأداء.
  - ج. قياس الأداء الفعلي (النتائج).
  - د. مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط.
  - هـ. تحديد الإنحرافات وتحليل أسبابها.

(1) زينب أحمد عبد الله ، مرجع سابق ، ص59

(2) المرجع السابق ، ص 61 – 62 .

(3) المرجع السابق ، ص 64 – 65.

و. تحديد الحلول المقترحة والإجراءات التصحيحية.

## 5. مزايا وأنواع معايير تقويم الأداء:

يتميز معايير تقويم الأداء ما يلي<sup>(1)</sup>:

- أ. الوقوف على مستوى انجاز الوحدة الإقتصادية للوظائف المكلفة بأدائها.
- ب. تحديد اسباب الإنحرافات من خلال تحليلها.
- ومن أنواع معايير الأداء:
- أ. المعايير الواقعية ، ويحدد على أساس الأداء المتوقع.
- ب. المعايير المثالية، وتحدد على اساس الأداء الأمثل.
- ج. المعايير الجارية ، وتحدد على أساس ظروف العمل الحالية .
- د. المعايير الأساسية وهي معايير ثابتة لفترات طويلة تُمكن من الحكم على الفترات المختلفة التي تتم فيها المقارنة.

أما عناصر تقويم الأداء فتتمثل في الكفاءة، الفعالية، الإقتصاد في الإنتاجية، وللمعايير الأداء عدة شروط تتمثل في الوضوح، التحفيز ، القياس السليم ، الشمول. وتشمل وظائف تقويم الأداء متابعة تنفيذ الأهداف ، الرقابة علي كفاءة الأداء ، تقويم النتائج.

## 6. مواصفات ومبادئ قياس وتقويم الأداء :

تحكم عملية تقويم الأداء المواصفات الآتية<sup>(2)</sup>:

- أ. ربط مقاييس الأداء بالأهداف الأساسية للمنشأة.
  - ب. تعدد الأبعاد التي يتم تصنيف المقاييس تبعاً لها.
  - ج. ربط مقاييس الأداء بإستراتيجية المنشأة .
  - د. إشراك العاملين في النشأة في وضع المقاييس.
  - هـ. إستخدام المقاييس الشخصية الأي جانب المقاييس الموضوعية.
- ومن المبادئ العلمية لتقويم الأداء مبدأ الشمولية ، مبدأ المرونة، مبدأ الدورية ، مبدأ الإرتباط، مبدأ الملائمة.

## ثالثاً : الأداء المالي:

يعرف أي نظام على انه جملة من العناصر والعلاقات ، فالعناصر هي الاجزاء المكونة للنظام اما العلاقات فهي روابط تلك العناصر ، ويهدف النظام المالي في النظم الاقتصادية في البلدان الرأسمالية إلى تحقيق التوزيع العادل للدخل الوطني ودعم النمو الاقتصادي والمحافظة على استقرار الاقتصاد ، اما في الدول الاشتراكية فينحصر هدفه في تحقيق أقصى مساهمة في اشباع الحاجات

(1) زينب أحمد عبد الله ، المرجع السابق ، ص ص 68 – 71.

(2) المرجع السابق ، ص ص 76 – 77.

العامة للمجتمع ، اما في البلدان النامية فيهدف النظام المالي إلى الخروج من دائرة التخلف والتخلص تبعية الدول المتقدمة<sup>(1)</sup>.

يعتبر الأداء المالي من المحددات الأساسية لتحقيق أهداف المؤسسة الكلية في إطار الاهداف الفرعية الداخلية والأهداف الكلية الخارجية وهناك عدة تعريفات للأداء المالي منها ، تم تعريف الأداء المالي علي أنه اداة للتعرف على الوضع المالي القائم بالمنشأة في لحظة معينة ككل او في جانب معين من أداء المنشأة او لأداء اسهمها في السوق في يوم محدد وفترة محددة<sup>(2)</sup>.

كما تم تعريف الأداء المالي بأنه هو تعظيم النتائج من خلال تحسين المردودية بتقليل التكاليف وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة على المدى المتوسط والطويل لتحقيق التواكم في الثروة والاستقرار في مستوى الأداء<sup>(3)</sup>.

يرى الباحث انه يمكن تعريف الأداء المالي على انه تحقيق الاهداف المالية المخططة التي تشتمل على التمويل والاستثمار والرقابة على الإيرادات والمصروفات والعمل على تقليل التكاليف لتعظيم قيمة المنشأة بتحقيق اهدافها الخدمية كما في مؤسسات القطاع العام او الربحية كما في مؤسسات القطاع الخاص التجارية .

### 1. مفهوم الأداء المالي :

تهدف المجتمعات الانسانية على اختلافها إلى تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة ، وتحقيق الاهداف ، ورفع معدلات النمو ووضع الخطط المستقبلية ، وذلك بسبب الندرة النسبية للموارد المالية التي تعتمدها منشآت الاعمال قياساً بحجم الاحتياجات المالية الكبيرة لها والمتنافس عليها ، ولذلك فان الأداء المالي تحل مكانة بالغة الاهمية في جميع الاقتصاديات ، ولذا ركزت عليه الكثر من الدراسات والباحث المحاسبية والادارية ، وهو احد العناصر الاساسية للعملية الادارية لانه يوفر للادارة معلومات وبيانات تستخدم في قياس مدى تحقيق اهداف المنشأة والتعرف على اتجاهات الأداء فيها فهو الاساس في تحديد مسيرة المنشأة ونجاحها ومستقبلها<sup>(4)</sup>.

تعد الرقابة المالية من العناصر الاساسية للعملية الادارية وقد تطور هذا المفهوم مع تطور الدول التي اصبحت تتولى جميع نواحي الحياة الاقتصادية مما دعا إلى توفر اجهزة تقوم بالعبء المالي بكفاءة وتخضع للمحاسبة للتحقق من أدائها على اكمل وجه<sup>(5)</sup>.

(1) اشواق بن قدور ، تطور النظام المالي والنمو الاقتصادي ، (عمان : دار الرابية للنشر والتوزيع ، 2013م) ، ص ص 32-33.

(2) محمد الخطيب ، الاداء المالي واثره على عوائد اسهم الشركات ، (عمان : دار المسيرة للنشر ، 2010م) ، ص 45.

(3) إلياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، التسيير المالي ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2006م) ، ص 40.

(4) محمد ساير عاشورة الاعرج ، مفهوم تطبيقي لقياس مؤشرات السيولة والربحية وارتباطها بكفاءة الاداء المالي لشركات المقاولات الفلسطينية بالمقارنة مع المؤشرات الصناعية الدولية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2006م ، ص 72.

(5) أ. احمدى ، الرقابة المالية والادارية على الاجهزة الحكومية الاردنية ، (عمان : دار الثقافة للنشر ، 1998م) ، ص ص 22 -

مفهوم تقويم الأداء هو عملية وضع اسس ومعايير لقياس الأداء مقارنة بالانشطة التي حددتها الانشطة ودرجة تحقيق الاهداف ويشمل التعرف على اسباب الانحرافات وكيفية معالجتها وتعظيم دور التقويم في تحسين الأداء ، فالتقويم هو عملية شاملة هادفة لقياس فاعلية وكفاءة الخطة التدريبية ومقدار تحقيقها للاهداف المطلوبة وابرار نواحي الضعف والقوة فيها<sup>(1)</sup>، والأداء المالي هو قدرة المؤسسة على الإستغلال الأمثل لمواردها في الإستخدامات ذات الأجل الطويل والقصير من أجل تشكيل ثروة.

## 2.معايير ومستويات الأداء المالي :

- أ. معايير الربحية: وتتمثل في معدل الارباح المحققة .
- ب. معايير تسويقية: وتتمثل في حجم المبيعات ومعدل النمو .
- ج. معايير تكنولوجية: تطوير وابتكار وتقويم منتج جديد .
- د. معايير زمنية: ارتباط الانجاز بفترة زمنية .
- هـ. معايير مالية : مثل نسبة السيولة ونشاط راس المال .
- و. معايير انتاجية : وهي نسبة استغلال الطاقة المتاحة .
- ز. معايير ترتبط بالقوة العاملة : مثل التدريب والاجور والحوافز .
- ح. معايير تكلفة : اعتماد التكلفة والعائد للقياس والمعايرة<sup>(2)</sup> .

## 3. مفهوم نظرية الاموال المخصصة :

طالما ان الوحدات الحكومية ليس لديها راس مال وبالتالي فانها لا تستطيع تمويل نفسها ذاتيا فانها تعتمد في تمويلها على الموارد العامة المخصصة لها في الموازنة العامة للدولة ، وتعتمد هذه النظرية عدة اسس ، منها<sup>(3)</sup>:

- أ. المال المخصص وحدة حسابية مستقلة ، تمثل مجموعة الموارد النقدية المخصصة لمقابلة اغراض وانشطة معينة بالوحدة الحكومية ويتم المحاسبة ولقابة عليه.
  - ب. المال المخصص مجموعة حسابات متوازن ذاتياً ، حيث يتم تسجيل جميع العمليات الخاصة بالمال المخصص باستخدام نظرية القيد المزدوج .
  - ج. المال المخصص وحدة محاسبية مستقلة تعتمد على نص تشريعي حيث يتم تحديده وقراره ضمن الموازنة العامة للدولة التي يتم اقرارها قانوناً من مجلس النواب .
- وتبوب العمليات المالية وفقاً لنظرية الاموال المخصصة إلى<sup>(4)</sup>:

(1) د. مصور احمد منصور ، مفهوم واهداف تخطيط القوى البشرية ، (بغداد : المكتبة الوطنية ، 1985م) ، ص 75 .  
(2) عبد السلام ابو قحف ، اساسيات التنظيم والادارة ، (الاسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2002م) ، ص 253.  
(3) د. ناصر نصر الدين عبد اللطيف ، المحاسبة في المنشآت المالية والانظمة المحاسبية المتخصصة حكومية وقومية وبنوك وشركات تأمين واقسام وفروع ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2013م) ، ص 129.  
(4) المرجع السابق ، ص 130 .

أ. المال الرئيسي او المال العام : وهي الاموال المحصلة من مختلف الموارد لمقابلة مصروفات ونفقات الحكومة .

ب. الاموال الدائرة : وهي احد صور التمويل الذاتي حيث تمويل الوحدة الحكومية مرة واحدة في بداية انشائها ثم تدير هذه الوحدة الاموال في الانفاق على الخدمات التي توفرها بسعر التكلفة لاسترداد ما تم انفاقه واذا حدث لديها فائض يحول للخزانة العامة اما العجز فيمول باعتماد اضافي من الدولة .

ج. أموال المشروعات الاقتصادية الحكومية ، مثل وحدات القطاع العام الاقتصادية او التي تقدم خدمات للجمهور وهذه تستخدم نظام المحاسبة المالية

#### 4. مصادر التمويل :

مصادر التمويل يقصد بها التدفق المالي داخل المنشأة وهي مصادر داخلية ذاتية ومصادر خارجية ، وعادة يتم اقامة اي مشروع اقتصادي بتوفر المقومات الاساسية له، والتي اهمها توفير الموارد المالية ، لأن انشاء اي مشروع يتطلب امتلاك تركيبة من الوسائل الاقتصادية التي تستوجب المال اللازم لتغطية تكلفة الحصول عليها<sup>(1)</sup>.

يرى الباحث ان التمويل يعني توفير المال اللازم للنشاط من المصادر المتاحة والممكنة، ولان المال هو اساس عمليات النشاط ازيد الاهتمام بمصادر التمويل والمحافظة عليه ووقايته للحصول على افضل النتائج المالية مما دعا للاهتمام بالأداء المالي .

#### 5 تصنيف الاعتمادات وفقاً لنظرية الاموال المخصصة :

يمكن تصنيف الاعتمادات وفقاً لهذه النظرية من خلال اكثر من وجهة نظر منها ، الاعتمادات الاساسية الاضافية<sup>(2)</sup> :

أ. اعتمادات التسوية : معظم الاعتمادات في لحكومة سنوية تغطي سنة مالية معينة طبقاً لمبدأ سنوية الموازنة وهي تكون اعتمادات محددة القيمة .

ب. اعتمادات متعددة السنوات : تغطي اكثر من سنة مالية واحداً وترتبط بالمشروعات الحكومية الاستشارية طويلة الاجل مثل الجسور والانفاق والسدود وغيرها من المشاريع الكبرى .

ج. اعتمادات مستمرة : تغطي فترة زمنية مفتوحة لتنفيذ مشروعات كبيرة وهي تكون غير محددة القيمة .

#### 6 طرق تحصيل الإيرادات العامة :

يظهر في تحصيل الإيرادات الحكومية عدة طرق للتحصيل ، منها<sup>(3)</sup>:

أ. التحصيل النقدي .

(1) أ.د. وليد ناجي الحياي ، أ. محمد عثمان ، التحليل المالي ، الاطار النظري وتطبيقاته العملية ، (عمان : دار حنين للنشر ، 1996م) ، ص 125 .

(2) المرجع السابق ، ص 131 – 132 .

(3) المرجع السابق ، ص 133 .

- ب. التحصيل بشيكات .
- ج. التحصيل بحوالات .
- د. الخصم من المنبع .

#### رابعاً : مفهوم تقويم الأداء المالي :

تتم عملية تقويم الأداء المالي من خلال مسارين (1):

الأول : وضع الأنشطة في الاتجاه المحقق للاهداف .

الثاني : تصميم مسارات الأنشطة وتقويمها .

يقصد بتقويم الأداء المالي تقديم حكم ذو قيمة على كيفية ادارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة لادارة المنظمة واشباع رغبات جميع الاطراف وقياس النتائج المحققة او المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقاً (2).

ويجب ان يكشف تقييم الأداء المالي ثلاثة ابعاد رئيسية هي (3):

1. مدى الفعالية : والتي تنصرف إلى المقارنة بين النتائج والاهداف .
2. مدى الكفاءة : وذلك بتحليل الجانب الوظيفي للتأكد من مدى كفاءة استخدام الموارد.
3. مدى التطور: قدرة المنظمة على استيعاب منجزات العلم الحديث من الناحيتين التكنولوجية والادارية .

#### اسباب تباين مفاهيم الأداء المالي :

1. اختلاف رؤى الباحثين حول تحديد مفهوم الوظيفة المالية، قرارات - استراتيجيات ، خطط، اهداف، عقبات مالية... الخ.
2. تطور النظرية المالية الكلاسيكية إلى نظرية مالية معاصرة .
3. تطور المؤشرات المحاسبية إلى مؤشرات مالية واقتصادية حتى 1985م بدأ الاهتمام بمؤشرات المردودية .

#### خامساً : أهمية تقويم الأداء المالي :

جدير بالذكر ان الوظيفة المالية عن اساس منهجي سليم لتقويم استخدام الاموال بفعالية وباعلى كفاءة في المؤسسة لتحقيق الاهداف المالية المنشودة في الاجلة الطويل من خلال معلومات ملائمة وطريقة تحليل علمية وعملية في بناء المؤشرات ويعني تقويم الأداء المالي للمؤسسة تقديم حكم

(1) موسى فضل الله علي ادريس ، دور الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء المالي ، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2008م ، ص 147.

(2) د. السعيد فرحات جمعة ، الاداء المالي لمنظمات الاعمال ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، دت) ، ص 38.

(3) كمال علي احمد التركي ، دور نظام الرقابة الداخلية في تقويم اداء المصارف التجارية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2008م) ، ص 35.

ذو قيمة حول ادارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتحدة ، ادارة المؤسسة ومدى اشباع منافع ورغبات اطرافها المختلفة .

تقويم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة فعليا على ضوء معايير محددة سلفاً ومدى تحقيق الاهداف لمرعفة مستوى الفعالية ، وتحديد الاهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة فما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة . ويهدف تقويم الأداء المالي إلى الكشف عن مدى تحقيق القدرة الايرادية والقدرة الكسبية في المؤسسة ، حيث ان القدرة الايرادية هي قدرة المؤسسة على توريد الايرادات من انشطتها الجارية والراسمالية والاستثنائية ، اما القدرة الكسبية قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من انشطتها لمكافئة عوامل الانتاج وفقاً لنظرية الحديثة ، كما ان القياس هو تحديد كمية أو طاقة عنصر معين ، وغياب القياس يدفع الي التخمين واستخدام الطرق التجريبية التي قد تكون او لا تكون ذات دلالة<sup>(1)</sup>، يعرف الأداء المالي بتسليط الضوء على العوامل التالية<sup>(2)</sup> :

1. العوامل المؤثرة في المردودية المالية .
  2. اثر السلبيات المالية المتبناه من طرف المسيرين على مردودية الاموال الخاصة.
  3. مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في انجاح الاهداف المالية وتحقيق فوائض وارياح.
  4. مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العام .
- وتكمن أهمية الأداء المالي في الآتي<sup>(3)</sup>:

1. متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة الإقتصادية.
2. متابعة ومعرفة الظروف المحيطة بالمؤسسة الإقتصادية.
3. المساعدة في عملية التحليل والمقارنة وتقييم البيانات المالية.
4. فهم التفاعل بين البيانات المالية.

سادساً : مراحل عملية تقويم الأداء المالي :

تمر عملية تقويم الأداء بعدد من المراحل الاساسية حتى تكمل عملية التقويم ومن هذه المراحل<sup>(4)</sup>:

1. مرحلة جمع المعلومات : تعتمد هذه المرحلة جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بأداء المنشأة من عدة مصادر داخلية وخارجية .
2. مرحلة قياس الأداء الفعلي وفي هذه المرحلة تتمكن المنشأة من قياس ادائها الفعلي خلال الفترة المطلوبة .

(1) عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية قياس وتقييم ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة محمد خيضر ، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، الجزائر ، 2002م ، ص 43 .

(2) دادن عبد الغني ، قراءة في الاداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية ، (الجزائر : جامعة ورقلة ، 2006م) ، ص 42 .

(3) زينب أحمد عبد الله ، مرجع سابق ، ص 80 .

(4) عبد الوهاب احمد عبد الله ، مسعود عياش ، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الاداء المالي لشركات الاتصالات ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم، 2010م ، ص ص 57 - 58 .

3. مرحلة مقارنة الأداء الفعلي بالاهداف او المعايير : وهي المرحلة التي يتم فيها معايرة بيانات الأداء الفعلي بالاهداف المرسومة سلفاً .

4. مرحلة دراسة الانحرافات وتحديد اسبابها : وهي مرحلة دراسة وتحليل الانحرافات وتقصي اسبابها

يرى الباحث ان عملية تقويم الأداء المالي يجب ان تمر بمراحل واضحة ومخططة قبل البدء في عملية التقويم وذلك بناء على حجم ونوع النشاط الاقتصادي وحجم المال فيه وقيمه وذلك للوصول لأفضل النتائج في عملية تقويم الأداء المالي حتى يتم الاعتماد على النتائج في عدة جوانب، منها التطويرية والإصلاحية وغيرها من الجوانب التي تعتمد على القرارات الإدارية .

كما ان عملية تقويم الأداء المالي تعتمد على التحليل المالي الذي يحدد الآتي (1):

1. موقف النشاط موضع التحليل على ضوء المقارنة .

2. تحديد الاسباب التي ادت للنتائج .

3. تحديد اتجاه سير المنشأة لتقويم الانحرافات .

يرى البعض ان تقويم الأداء المالي يكون بتقويم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت اليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة وهي سنة مالية في العادة ، بحث عن العوامل المؤثرة في النتائج وتشخيص ما يتبين من صعوبات في التنفيذ وتحديد المسئوليات وتقادي اسباب الاخطاء مستقبلاً (2)، يرى البعض ايضاً ان مفهوم تقويم الأداء المالي يتركز في اي منظمة حول التاكيد من مطابقة نتائج العمل مع الاهداف المحددة (3).

وقد اختلف الباحثون حول مفهوم تقويم الأداء ومفهوم نظام التقويم وحتى نظام التقويم وذلك من عدة جوانب فمنهم من قال انه تقويم لنشاط الوحدة الاقتصادية منهم من قال انه عملية اتخاذ القرارات ومنهم من قال قياس مدى تحقيق الاهداف والنتائج .

يرى الباحث ان تعدد مفاهيم الأداء المالي يساهم في استيعاب جميع ما يحقق اهداف النشاط من خلال القيلس والمقارنات وتصحيح الانحرافات واقتراح افضل الطرق لاستغلال الموارد المادية والبشرية والمحافظة على ممتلكات المنشأة وتحديد المسئوليات والمحافظة الاصول لاشباع رغبات جميع الجهات المستفيدة من النشاط الاقتصادي لاي منشأة .

### سابعاً : أهداف تقويم الأداء المالي

يهدف تقويم الأداء المالي إلى تحقيق ما يلي (4) :

(1) محمد ساير عاشور الاعرج ، منهج تطبيقي لقياس مؤشرات السيولة والربحية وارتباطها بكفاءة الاداء المالي لشركات المقاولات الفلسطينية بالمقارنة مع المؤشرات الصناعية الدولية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2006م، ص ص 72 – 73.

(2) توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الاداء – مداخل جديدة لعالم جديد ،(القاهرة: دار الفكر العربي ، 2002م) ، ص 3.

(3) أمجد حسن عبد المحسن ، استخدام اساليب المراجعة الإدارية في تقييم كفاءة الاداء الإداري في قطاع النقل والمواصلات بالتطبيق على هيئة النقل العام بالقاهرة ، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال غير منشورة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 1995م ، ص 52.

(4) زينب أحمد عبد الله، المرجع السابق ، ص 81.

1. مساعدة المنشأة علي تحقيق أهدافها

2. تشخيص المشكلات وحلها

3. تعتبر من اهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط

4. تحقيق ركائز الرقابة والضبط

### ثامناً : خصائص التقويم الجيد للأداء المالي :

يعتمد نجاح عملية تقويم الأداء المالي على مجموعة من الخصائص التي يجب الرجوع اليها واخذها في الاعتبار وتعتبر الخصائص التالية جوهرية في عملية تقويم الأداء المالي وهي<sup>(1)</sup>:

1. الموضوعية : تعني ان تكون معايير التقويم موضوعية وصادقة تراعي ظروف المنشأة الداخلية والخارجية التي تؤثر فيها وفي بيئة نشاطها .

2. الثبات : تعني ضرورة استخدام نفس الاسايب والوسائل والمؤشرات لتقويم لفترات مختلفة لقياس نفس النتائج ومعايرتها .

3. الحيادية : تعني ان تتم عملية تقويم الأداء المالي يتجرد بعدياً عن الاهواء والنزاعات الشخصية لجميع الاطراف التي تؤثر في نتائج التقويم .

يرى الباحث ان خصائص التقويم الجيد للأداء المالي متعددة بتعدد انواع وبيئات النشاطات الاقتصادية المختلفة إلا انه عند اخذ خاصية الحيادية كواحدة من اهم خصائص تقويم الأداء المالي تعتبر ذات مدلول ظاهر في عملية التقويم لان الكثير من الاطراف المؤثرة في عملية النشاط تؤثر على الحيادية في عملية تقويم الأداء المالي وبالتالي تؤثر على النتائج ، اضافة إلى الخصائص الاخرى مثل الثبات والموضوعية فيه تعتبر خصائص مساعدة في عملية التقويم .

### تاسعاً : شروط التقويم الجيد للأداء المالي :

للحصول على تقويم جيد لأداء المالي هناك عدة شروط يجب اتباعها ، منها<sup>(2)</sup>:

1. توفر المعلومات : يجب ان يعتمد التقويم للأداء المالي على معلومات كافية وصحيحة ودقيقة حول الأداء المالي لفترة زمنية محددة .

2. تحديد معدلات الأداء المستهدف او المرغوب .

3. استمرارية علمية التقويم طوال عمر المنشأة لفترات دورية منتظمة ، وعند الحاجة إليه .

يرى الباحث ان هذه الشروط عند اتباعها تكون نتائج تقويم الأداء المالي جيدة إلا أنها في رأي يمكن اضافتها كوسائل لتقييم الأداء المالي الجيد اكثر منها شروط ، لأن الشروط لا يتم الاجراء التقييمي إلا بها اما الوسائل فهي مساعدة في الوصول للنتائج الجيدة في عملية تقويم الأداء المالي .

(<sup>1</sup>) عبد الوهاب احمد عبد الله ، مسعود عياش ، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الاداء المالي لشركات الاتصالات ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م) ، ص ص 57 - 58.

(<sup>2</sup>) عبد الوهاب أحمد عبد الله ، مسعود عياش ، المرجع السابق ، ص 52.

## عاشراً : طرق قياس كفاءة الأداء المالي:

يعتبر الأداء لمالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محدده مسبقاً وتقديم حكم على إدارة الموارد الطبيعية والمالية المتاحة للمؤسسة لخدمة الأطراف المختلفة التي لها علاقة بالمؤسسة ، ويمكن إستخدام الطرق الآتية لقياس الأداء المالي بالمؤسسة<sup>(1)</sup>:

1. التوازنات المالية: هي التفاعل القيمي والزمني بين الموارد المالية في المؤسسة و إستعمالاتها، ويمثل التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالإحتفاظ به عبر الفترة المالية، ويشمل التوازن المالي رأس المال العامل، إحتياج رأس المال العامل، والخزينة.

2. النسب المالية: وتشمل نسب السيولة، والنشاط، والمديونية، والمردودية.

3. الإتجاهات الحديثة: وتشمل الإتجاهات الحديثة لقياس الأداء المالي معيار القيمة الإقتصادية المضافة ومعيار القيمة السوقية المضافة.

### حادي عشر : اشكاليات ومعوقات تقويم الأداء المالي :

منذ البدء في عملية تقومي الأداء المالي حتى الوصول لنتائج التقويم تمر هذه العملية بعدة مراحل وتظهر خلالها معوقات تجعل من عملية التقويم هذه غير مكتملة او نتائجها غير حقيقية ، ومن هذه الاشكاليات<sup>(2)</sup>:

#### 1. الاشكاليات المرتبطة بالاهداف :

تتلخص في عدم وضوح اهداف المنشأة او انها غير محددة وغير قابلة للقياس او انها غير واقعية تنافي علمية النشاط وكذلك عدم ارتباطها بفترة زمنية محددة .

#### 2. اشكاليات مرتبطة بالقياس :

منها دقة البيانات او شح المعلومات او عدم وضوحها .

#### 3. اشكاليات مرتبطة بالسياسات والمبادئ المحاسبية :

تكون هذه الاشكاليات نتيجة لتغير السياسات والمبادئ والاجراءات المحاسبية باستمرار، وتؤدي إلى عدم واقعية المقارنة للبيانات المالية لفترات مختلفة . وعموماً فإن مشاكل تقويم الأداء المالي تتلخص في الآتي<sup>(3)</sup>:

1. التأييد الغير كافي من قبل الإدارة.

2. عدم تحقيق الأهداف بدقة ووضوح يؤدي الى التقويم الغير دقيق.

3. وجود معايير تتعلق بعدم الدقة والتحيز الشخصي .

4. التخوف من مسؤولية تحمل نتائج التقويم الأخيرة .

(1) علي عبد الرحمن مصطفى ، مرجع سابق ، ص 131-135.

(2) المرجع السابق ، ص 598 – 61.

(3) زينب احمد عبدالله ، مرجع سابق ، ص 86

يرى الباحث ان الاشكاليات والمعوقات التي تؤثر في عملية التقويم لأداء المالي متعددة ومختلفة باختلاف بيئات النشاط ، وتدخل فيها اضافة إلى ما ذكرت سابقاً ، اشكاليات التأثير على القائمين بعملية التقويم مالياً او ادراياً سواء بالابتزاز المالي او اقتطاع ومنح الحوافز التي تمنح لهم او حرمانهم من ترقية او نقلهم إلى مواقع اخرى لا تتناسب ومؤهلاتهم ودرجاتهم الوظيفية ، وهناك ايضاً اشكالات متعلقة بعدم توفر الخبرة لاتمام عمية تقويم الأداء المالي في المنشأة نتيجة لاستخدام انظمة حديثة او اخفاء بعض المعلومات والسجلات وغيرها من الاشكالات المرتبطة بالمنظمة الالكترونية مثل فقدان بيانات او صعوبة الاطلاع عليها نتيجة لفيروسات وغيرها من معطلات الانظمة الالكترونية.

### ثاني عشر: اساليب ووسائل تقويم الأداء المالي :

من خلال عمليات التقويم للأداء المالي نجد ان النظام الامثل لتقويم الأداء المالي هو ذلك النظام الى يعتمد على لمقارنة بين النتائج التي حدثت فعلاً وبين الاهداف المحددة وفق تقديرات ومقاييس او معدلات ومعايير مبنية على اسس علمية للتنبؤ بالمستقبل وذلك لضمان دقة التنبؤ ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتفسيرها وعلاجها من ناحية اخرى ، ومن الوسائل والاساليب المستخدمة في تقويم الأداء المالي التالي :

#### 1/ قائمة الدخل (حساب الارباح والخسائر):

هي عبارة عن تقدير يقيس مدى نجاح اعمال المنشأة خلال فترة زمنية محددة ، وتعتبر وسيلة لقياس وتقويم الأداء الاقتصادي للمنشأة خلال تلك الفترة (1).

#### 2. قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية):

هي توضيح المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين وتعتبر تقريراً تاريخياً يعكس الاثار المتراكمة للاحداث والعلميات المالية التي تمت في الماضي .

#### 3. محاسبة التكاليف الفعلية :

تتمثل التكاليف الفعلية في اي تضحيات اقتصادية تتحملها المنشأة في سبيل تحقيق اهدافها خلال فترة زمنية معينة وان هذه التضحيات يجب ان تكون بناء على تصر رشيد ويمكن توقعها من جانب الادارة (2).

يرى الباحث ان الاساليب والوسائل والادوات المستخدمة في تقويم الأداء المالي كثيرة تم ذكر قائمة الدخل والميزانية ومحاسبة التكاليف كاهم وسائل لتقويم الأداء المالي، إلا انه هناك وسائل اخرى مساعدة كالأنظمة التكنولوجية الحديثة والتقنيات المستخدمة فيها.

(1) د. محمد سامي راضي ، المحاسبة المتوسطة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، د.ت) ، ص 117.  
(2) د. عباس مهدي الشيرازي ، دراسات في التكاليف ، ( القاهرة : جامعة القاهرة ، مذكرات لطلبة الدراسات العليا ماجستير محاسبة ، كلية التجارة، 1970م) ، ص 6.

### ثالثا عشر: فوائد تقويم الأداء المالي :

هناك عدة فوائد يمكن الحصول عليها مكن علمية تقويم الأداء المالي ، وتتفاوت هذه الفوائد من مستوى لآخر ، ونجد ان الفائدة الشاملة هي ايضاح الانحرافات والعقبات والسعي لتصحيحها ، كما ان تقويم الأداء المالي يعتبر مصدر من مصادر التخطيط الاستراتيجي ، ويعتبر تقويم الأداء المالي من اهم ركائز عمليات الرقابة والضبط ، وتحديد نقاط الضعف ، وتزويد الادارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وهو من اهم دعائم رسم السياسات العامة ومصدر من مصادر بيانات التخطيط<sup>(1)</sup>.

ورد ايضا ان فائدة تقييم الأداء المالي تتمثل في عائد غير مباشر حيث يمكن ان تساعد في أداء وظائف اخرى مثل التدريب وتخطيط المسار الوظيفي وغيرها من وظائف الافراد ، كما ان حفظ ملفات مستمرة ومنظمة تتضمن التقديرات السابقة لتقييم الأداء من خلال دراساتها وتحليلها تساعد في وضع معدلات نمطية للأداء المالي على مستوى الاقسام ومن خلال مقارنة التقديرات الواقعة بالتقديرات النمطية لمستويات الأداء ، حيث يمكن تحليل درجة الارتفاع والانخفاض في الأداء<sup>(2)</sup>.

يرى الباحث ان افوائد التي يمكن الحصول عليها من تقويم الأداء المالي متعددة وغير محصورة بدقة لانها متجسدة في استمرارية وتطور ونجاح المشروعات ، منه خلال تحديد الانحرافات والمعوقات في الأداء المالي ومعالجتها وتحديد المسار بوضوح للوصول لغايات المشروعات والانشطة الاقتصادية بخطة واضحة وقصيرة يسهل التوصل اليها في ظل معطيات اي نشاط ومقوماته المادية والبشرية والموارد المتاحة له بغرض تحقيق الاهداف الكلية للنشاط .

### رابع عشر : علاقة الهيكل المالي بالقيمة والأداء:

يحقق الهيكل المالي رقابة الأداء والهيكل المالي الأمثل في ميدان الادارة المالية هو الذي يسمح بتدنية تكلفة راس المال ويعظم قيمة المؤسسة<sup>(3)</sup>، ورقابة الأداء هي أن تعمل ادارة المؤسسة خلال تحديد اهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الاهداف بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياساتها ، غير ان الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدون طويلاً مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة لذلك ينبغي دراسة وضع اجراءات كفيلة بتصحيحه وتتمثل هذه الاجراءات في<sup>(4)</sup>:

1. الطريقة المباشرة : التدخل المباشر من المسئول .
2. الطريقة غير المباشرة : باستخدام ادوات مختلفة (الميزانيات التقديرية ، التكاليف المعيارية) .

(1) سهير الشناوي ، تقييم الاداء في المنشأة الصناعية ، (القاهرة : مصلحة الكفاية الانتاجية ، التدريب المهني ، د.ت) ، ص 6.

(2) أحمد ماهر ، ادارة الموارد البشرية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 1999م) ، ص 42.

(3) المرجع السابق ، ص 43 - 45.

(4) حاج عيسى امال، هواري معراج، دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين قدرات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، (الجزائر : الملتقى الوطني الاول حول المؤسسة الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، ابريل ، 2003م)، ص 84 .

## خامس عشر : الاجراءات الداعمة لتفعيل الأداء المالي :

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغرض احكام العمل المالي وتحقيق الاهداف المرجوة منه ، وجعل نظام المعلومات يستجيب لكافة الاطراف المستخدمة له من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة لذلك وجب على نظام الرقابة الداخلية سن اجراءات لتدعيم مقوماته الرئيسية وقيما يلي اجراءات الرقابة الداخلية الداعمة لتفعيل العمل المحاسبي (1) :

### 1. اجراءات تنظيمية وادارية :

أ. تقسيم العمل بالاتي :

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله .
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالاصل وسلطة تسجيله .
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالاصل وسلطة تقرير الحصول عليه .
- تقسيم العمل المحاسبي .
- توزيع المسؤوليات .
- اعطاء تعليمات صريحة .
- اجراء حركة التنقلات بين العاملين .

ب. اجراءات فحص العمل المحاسبي :

- التسجيل الفوري للعمليات .
- التأكد من صحة المستندات .
- اجراء المطابقة الدورية .
- عدم اشراك موظفي مراقبة عمله .

### سادس عشر : قياس الأداء في المؤسسات العامة:

من الضروري معرفة مستوى الأداء في المؤسسات العامة التي تشمل جميع الأنشطة التي تقوم بها الحكومة في الدولة لتوفير السلع والخدمات للمواطنين، ويعني قياس الأداء فيها تحقيق الرقابة الممكنة التي تساعد في تطبيق القوانين واللوائح وحماية اصول وأموال الدولة، وغالباً ما يكتنف الجهات الحكومية غموض في تحديد الأهداف بدقة لإختلاف وتنوع الخدمات والسلع التي تقدمها في الدفاع والأمن الداخلي والقضاء والتعليم وغيرها، فنجد اهم ما يدعو لقياس الأداء وتحديده ندرة ومحدودية الموارد لتي تستخدمها الدولة وترشيد القرارات الإدارية والسياسية التي تساعد في إدارة الجوده في كافة القطاعات الحكومية ، ويستخدم لقياس الأداء عدة مؤشرات، منها(2):

1. مؤشرات تتعلق بكفاءة استخدام الموارد المتاحة

(1) المرجع السابق ، ص ص 85 - 86 .

(2) علي عبدالرحمن مصطفي ، مرجع سابق ، ص ص 125-130 .

2. مؤشرات تتعلق بالإنتاجية.
  3. مؤشرات تتعلق بمستوى جودة الخدمات.
  4. مؤشرات تتعلق بوقت التشغيل.
  5. مؤشرات تتعلق بالأمان وهذه تركز على البيئة التي تعمل فيها المنظمة.
- يستنتج الباحث أن الأداء في مؤسسات القطاع العام يرتبط بشكل أساسي بالموارد المتاحة وكيفية المحافظة عليها وعلى كفاءة تشغيلها للحصول على أفضل النتائج خاصة وأن مؤسسات الدولة المختلفة تعمل على توفير السلع والخدمات للمواطنين بالدولة والعمل على تجويدها وتسهيلها بجعلها متاحة في الزمان والمكان المناسبين، وأن المواطن ينظر لهذه الخدمات التي تقدمها الحكومة كمقياس للأداء الحكومي، وفي ظل الرضا تكون الحكومة في أحسن حالاتها من وجهة نظره وينحدر هذا إلى أن يصل على مستوى عدم الرضا والتذمر تجاه هذه الخدمات.

## المبحث الثاني انواع الأداء المالي واهميته

أولاً: التحليل المالي :

تزايد الاهتمام في الوقت الحالي بالتحليل المالي وظهرت فئة متخصصة تقدم خدمات الاستشارات المالية للمتعاملين في الاسواق المالية إذ لم يعد مقبولاً في الوقت الحالي ان يتم التعامل بطريقة المضاربة في الأسواق المالية بعد ان تم تقديم دليل استخدام الاساليب العلمية لتكوين المحافظ الاستثمارية التي تعطي ارباح أعلى ويمكن أيضاً استخدام النسب المالية للتنبؤ بتعثر الشركات قبل حدوثه بوقت كافي<sup>(1)</sup>.

يمثل التحليل المالي أسلوباً تستخدمه الإدارة أو الأطراف الخارجية في محاولة تفسير حركة النشاط ومستويات الكفاءة والأداء للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، ويستند التحليل المالي في إعدادة علي مجموعة من مصادر المعلومات المختلفة والتي يقدمها النظام المحاسبي للمؤسسة بجانب معلومات اخرى متاحة بسوق المال<sup>(2)</sup>.

### 1. تطور التحليل المالي :

لقد كان للأزمة الاقتصادية العالمية 1929م-1933م أثر كبير في تطور التحليل المالي ففي عام 1933م تأسست في الولايات المتحدة الأمريكية لجنة لمراقبة الأمن والصرف وبدأت في نشر الإحصائيات المتعلقة بالنسب المالية لكل قطاع إقتصادي وقد أدى افلاس العديد من المؤسسات في العالم للإهتمام بالتحليل المالي لسببين، هما<sup>(3)</sup>:

أ. دراسة سيولة المؤسسات خاصة وأن أغلبها أعلنت إفلاسها بسبب عدم قدرتها على تسديد التزاماتها المالية عند إستحقاقها .

ب. دراسة رحية المؤسسات وقدرتها على المنافسة .

والتحليل المالي عبارة عن معالجة منظمة للبيانات المتاحة يهدف إلي الحصول علي معلومات تستعمل في عملية إتخاذ القرار وتقييم أداء المؤسسات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل ، ويعرف التحليل المالي بأنه دراسة للقوائم المالية للمنشأة مع الاستعانة بالبيانات الاخرى التي لا تشملها القوائم المالية باستخدام الاساليب المتنوعة للتحليل المالي<sup>(4)</sup>.

(1) د. محمد تيسير الرجبى ، تحليل القوائم المالية ، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، 2014م)، ص 9 .

(2) علي عبدالرحمن مصطفى عبد المجيد ، المرجع السابق ، ص ص125-130 .

(3) المرجع السابق ، ص 53.

(4) د. احمد محمد العداسي ، التحليل المالي للقوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية ، (عمان : دار الاصدار العلمي للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص 104.

## 2. مصادر معلومات التحليل المالي:

تعتمد عملية التحليل المالي على المعلومات بصفة اساسية وتتنوع مصادر هذه المعلومات والتي من اهمها ما يلي<sup>(1)</sup> :

أ. الميزانية العمومية : وهي قائمة ساكنه تحدد موقف اصول المؤسسة والإلتزامات ورأس المال أو ما يعرف بحقوق الملكية في تاريخ محدد هو نهاية الفترة المالية .

ب. قائمة الدخل وهي قائمة حركية تتضمن إجمالي حركة الإيراد والمصروف للمؤسسة خلال فترة زمنية محدده تمثل الفترة المالية للمؤسسة .

ج. قائمة الأرباح المحتجزة : وتمثل حركة التغير التي تطرأ على راس المالموا أضيف من أرباح محتجزة فترة بعد أخرى وما تم إستبعاده نتيجة إجراء توزيعات الأرباح أو الخسائر وما أضيف كإحتياطات نظامية أو قانونية أو غير ذلك .

د. قائمة التدفقات النقدية : وتتضمن هذه القائمة حركة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة مع تصنيفها الى تشغيلية ، إستثمارية، تمويلية .

وبما أن التحليل المالي هو فحص وتحليل مفردات القوائم المالية بغرض تقديم المزيد من المعلومات عن أنشطة المنشأة للأطراف المعنية بمتابعة أنشطتها، يعتمد على بيانات القوائم المالية والبيانات الإضافية التكميلية المتمثلة في بيانات عن القيادات الإدارية بالمنشأة، وحالة المنشأة المالية ومعاملاتها السابقة، وعن العوامل الخارجية المؤثرة على المنشأة، وعن الأسس والقواعد والمبادئ المحاسبية التي تم إتباعها عند إعداد القوائم المالية وعن الوقائع اللاحقة بعد انتهاء السنة المالية<sup>(2)</sup> .

كما أن التحليل المالي يعتمد على العديد من المصادر للمعلومات وتعتبر القوائم المالية، والملاحظات والإيضاحات المرفقة بها من أهم مصادر المعلومات المستخدمة في التحليل المالي، إلا أنه توجد مصادر أخرى للمعلومات، منها، تقرير مجلس الإدارة، وتقرير الإدارة التنفيذية، وتقرير مراقب الحسابات<sup>(3)</sup> .

## 3. المعايير الدولية المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية:

### International Accounting Standards Committee (IASC)

انشأت في عام 1973م لجنة لوضع المعايير الدولية نتيجة لاتفاق بين الهيئات المهنية في عشر دول هي استراليا ، كندا ، فرنسا ، المانيا ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، المملكة المتحدة ، ايرلندا ، الولايات المتحدة الامريكية ، وحتى عام 2000م وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة المعايير الدولية 150 هيئة تنتمي إلى 104 دولة وعملت هذه اللجنة على اصدار المعايير المحاسبية لاعداد وعرض القوائم المالية للتوافق مع مختلف اقطار العالم<sup>(4)</sup> .

(1) مرجع سابق ، ص 46.

(2) د.محمد سامي راضي، تحليل التقارير المالية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2015م)، ص 107.

(3) المرجع السابق ، ص 21.

(4) مرجع سابق ، ص 209.

#### 4. خصائص التحليل المالي :

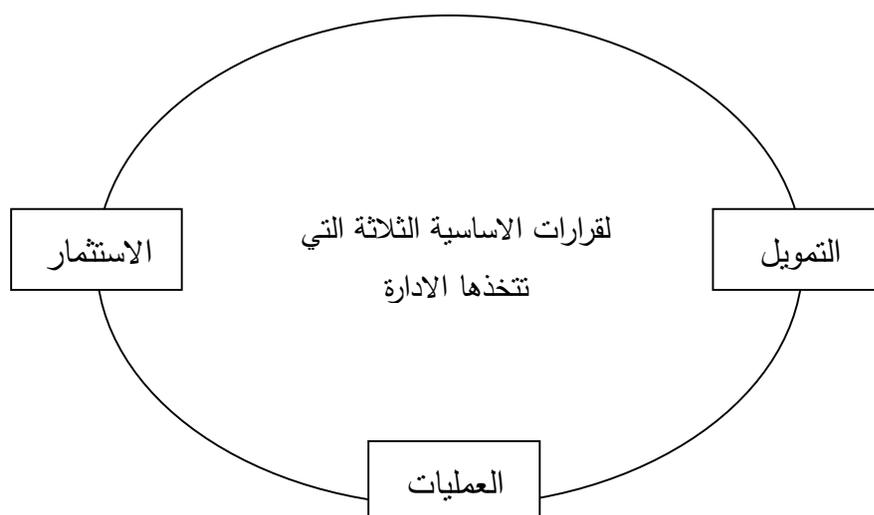
- يميز عملية التحليل المالي العديد من الخصائص الخاصة به ، اهمها (1):
- أ. التحليل المالي يعتمد على القوائم المالية ومصادر اخرى .
  - ب. يلزمة اعادة تبويب القوائم المالية لملائمة عملية التحليل المالي .
  - ج. توجد عدة اساليب لتحليل القوائم المالية .

#### 5. اهمية التحليل المالي :

- تعد عملية التحليل المالي هامة لتفسير القوائم المالية وتحليل مؤشراتنا من اجل مزيد من التوضيح ، وتظهر اهمية التحليل المالي في (2):
- أ. يتناول بيانات النظام المحاسبي للمنشآت المختلفة ليعد متخذي القرارات بالمؤشرات المرشدة لاتخاذ القرارات .
  - ب. يساعد في تقييم الجدوى الاقتصادية للمشاريع .
  - ج. يساعد في توقع المستقبل للوحدات الاقتصادية .
  - د. يمكن تحليل القوائم المالية على مستوى المنشأة او على مستوى المنشآت المشابهة.
  - هـ. التحليل المالي لا يقتصر على المؤشرات والنسب فقط انما يسعى للبحث فيما ورائها من مدلولات تقيد في اتخاذ القرارات .
- يرى الباحث أن علمية التحليل المالي تساعد الادارة والأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة في توفير مزيد من المعلومات المالية لاتخاذ القرارات الرشيدة التي تحقق اهدافا المنشأة.

#### الشكل (2/2/2)

يوضح هذا الشكل قرارات الادارة المتمثلة في التمويل والاستثمار والعمليات



المصدر : د. منير شاكور محمد وآخرون ، التحليل المالي مدخل صناعة القرار ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2008م) ، ص 28 .

(1) المرجع السابق ، ص 104.

(2) أ.د. وليد ناجي الحياي ، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي ، (عمان : اثراء للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 16 .

## 6.العوامل التي ساهمت في الإهتمام بالتحليل المالي :

هناك عدة عوامل أثرت في الاهتمام بالتحليل المالي وزادت من اهميته منها (1):

- أ. الثورة الصناعية، ظهرت الحاجة إلى التحليل المالي تبعاً لكبر حجم الشركات في أوروبا وزيادة عدد المساهمين فيها واصبحت القوائم المالية وسيلتهم الوحيدة في متابعة وضع المؤسسة ومتابعة الإدارة في أداء مهامها، مما ولد الحاجة إلى التحليل المالي لتوضيح موقف المؤسسة بصورة أدق.
- ب. الإئتمان، دفع إنتشار التمويل قصير الأجل في البنوك إلى ضرورة تقييم سلامة المركز المالي والنقدي للمؤسسات لمنح الإئتمان.
- ج. أسواق الأوراق المالية، تهتم أسواق الأوراق المالية بالمستثمرين في الأوراق المالية فهم أكثر الأطراف الذين يحققون أرباحاً في الأوراق المالية كما أنهم أكثر الأطراف تعرضاً للمخاطر ويحتاجون لمعلومات دقيقة عن واقع المؤسسات التي تتداول أسهمها في السوق المالية.
- د. الحكومات، تهتم الحكومات بطريقة عرض البيانات في القوائم المالية لحماية المستثمرين في شركات المساهمة من الغش وتقوم بإصدار القوانين في هذا الجانب.

## 7.مجالات التحليل المالي :

يقوم التحليل المالي على المجالات الآتية (2) :

- أ. التخطيط المالي ، يستند التخطيط المالي علي معلومات دقيقة تصف مسار العمليات المالية في المؤسسة.
- ب. تحليل تقييم الأداء ، تعتبر أدوات التحليل المالي مناسبة لتقييم أداء المؤسسات.
- ج. التحليل الإئتماني ، ويقوم به المقرض بهدف التعرف علي الأخطار المتوقعة وتقييمها واتخاذ القرار المناسب .
- د. التحليل الإستثماري ، من أفضل التطبيقات العلمية للتحليل المالي.
- هـ. تحليل الحالات الخاصة ، وهي الحالات التي تواجه المؤسسة بصورة غير متكررة مثل التصفية والإندماج والإندماج .

## 8.أهداف التحليل المالي :

تهدف عملية التحليل المالي لتقديم تفسيرات لبعض الارقام الظاهرة بالقوائم المالية ويجاد مدلول لها بالنسبة مع ارقام اخرى في نفس القائمة او قوائم اخرى مشابهة ، وتظهر عدة اهداف للتحليل المالي ، اهمها (3):

- أ. تقييم الأداء المالي للمنشأة في الفترة السابقة .
- ب. الكشف عن جوانب الضعف والقصور المالي وتشخيصها تمهيداً لاعادة الهيكلة .

(1) مرجع سابق ، ص 55-56 .

(2) علي عبد الرحمن مصطفى عبد المجيد ، المرجع السابق ، ص 56 .

(3) أحمد محمد العداسي ، مرجعة سابق ، ص 105 .

ج. اتخاذ عدة قرارات لتحسين الأداء المالي للمنشأة .

د. امكانية مقارنة الأداء المالي لمنشأة مع الأداء المالي للمنشآت الاخرى.

يهدف التحليل المالي إلى دراسة العلاقات القائمة بين الحسابات في القوائم المالية للتوص إلى مؤشرات أو مقاييس تساعده في معرفة ما ستكون عليه هذه العلاقات في المستقبل للتدخل في تصحيح إتجاه العلاقات المنحرفه، ويهتم التحليل المالي بالإجابة على تساؤلات تتعلق بإلتزامات المؤسسة وديونها ومعرفة نسبة الإيرادات إلى المصروفات في المؤسسة ومعدل العائد على الإستثمار<sup>(1)</sup>.

## 9. أنواع التحليل المالي :

هناك عدة أنواع للتحليل المالي تظهر حسب التقسيمات الآتية<sup>(2)</sup>:

أ. حسب الجهة القائمة بالتحليل المالي :

- التحليل الداخلي .

- التحليل الخارجي .

ب. حسب البعد الزمني للتحليل المالي :

- التحليل الراس (الثبات او الساكن)

- التحليل الاقفي (المتغير)

ج. حسب الفترة التي يغطيها التحليل المالي :

- التحليل المالي قصير الاجل .

- التحليل المالي طويل الاجل .

د. حسب الهدف من التحليل المالي :

- التحليل المالي لتقويم قدرة المنشأة للوفاء بالتزاماتها في الاجل القصير .

- التحليل المالي لتقويم قدرة المنشأة للوفاء بالتزاماتها في الاجل الطويل .

- التحليل المالي لتقويم الربحية .

- التحليل المالي لتقويم الأداء التشغيلي .

- التحليل المالي لتقويم التناسق في الهيكل التمويلي .

ه. حسب المدى الذي يغطيه التحليل :

- التحليل المالي الشامل .

- التحليل المالي الجزئي .

وهناك أنواع أخرى للتحليل المالي تتمثل في<sup>(3)</sup>:

أ. تحليل مؤشرات نتائج الأداء المرتبطة بالارباح والربحية .

(1) د.محمد تيسير الرجبي، تحليل القوائم المالية، (القاهرة :الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2014م)، ص 6.

(2) أ.د. وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص ص 19 - 21 .

(3) د. منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، (عمان : دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، 1998م)، ص 227 .

- ب. تحليل المبيعات وتحليل قوى العمل المالي.
- ج. التحلي المالي للتنبؤ بالفش المالي .
- د. تحليل علاقات التكلفة ، الحجم ، الربح.
- هـ. تحليل كفاءة العمل ودرجة الرافعة المالية .
- و. تحليل المركز المالي طويل الاجل وتكلفة التمويل .

### 10. أدوات التحليل المالي :

تستخدم في عملية التحليل المالي عدة ادوات، منها (1):

- أ. تحليل النسب المالية
  - ب. المقارنات وبيان التغيرات والاتجاهات .
  - ج. قوائم التدفقات النقدية والمالية .
  - د. تحليلات التكاليف.
- وتنقسم النسب المالية المستخدمة في التحليل المالي إلى (2):

- أ. نسب الهيكل .
- ب. نسب السيولة .
- ج. نسب الربحية .
- د. نسبة معدل الدوران .

### 11. مراحل التحليل المالي :

تتمرحل عملية التحليل المالي كالاتي (3):

- أ. فحص تحليل مرفق الحسابات الخارجي .
- ب. فحص وتحليل قائمة الطرق والسياسات المحاسبية .
- ج. تعديل وتهيئة القوائم المالية لاغراض التحليل المالي .
- د. دراسة القوائم المالية .
- هـ. تطبيق الاساليب الفنية وادوات التحليل المالي .
- و. التحليل المالي المقارن .
- ز. اعداد التقرير التفصيلي بتاريخ التقرير .

### 12. خطوات التحليل المالي :

تتم عملية التحليل المالي بإتباع وترتيب الخطوات الآتية (4):

- أ. تحديد الهدف من التحليل المالي .

(1) د. صادق الحسني ، التحليل المالي والمحاسبي ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2008م)، ص 38.  
(2) د. منير شاكر محمد وآخرون ، التحليل المالي مدخل صناعة القرار ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2008م)، ص 54.  
(3) احمد محمد العداسي ، مرجع سابق ، ص 105 .  
(4) أ.د. وليد ناجي الحيايي ، مرجع سابق ، ص 17 .

- ب. جمع البيانات المرتبطة بشكل مباشر بالهدف من التحليل المالي .
- ج. تحديد اداة او اسلوب التحليل المالي المناسبة .
- د. معالجة البيانات ذات الصلة بهدف التحليل المالي .
- هـ. تحليل المؤشرات التي تم التوصل اليها .
- و. كتابة الاستنتاجات والتوصيات النهائية .

### 13. الطرق المستخدمة في التحليل المالي :

تستخدم في التحليل المالي الطرق الاتية<sup>(1)</sup>:

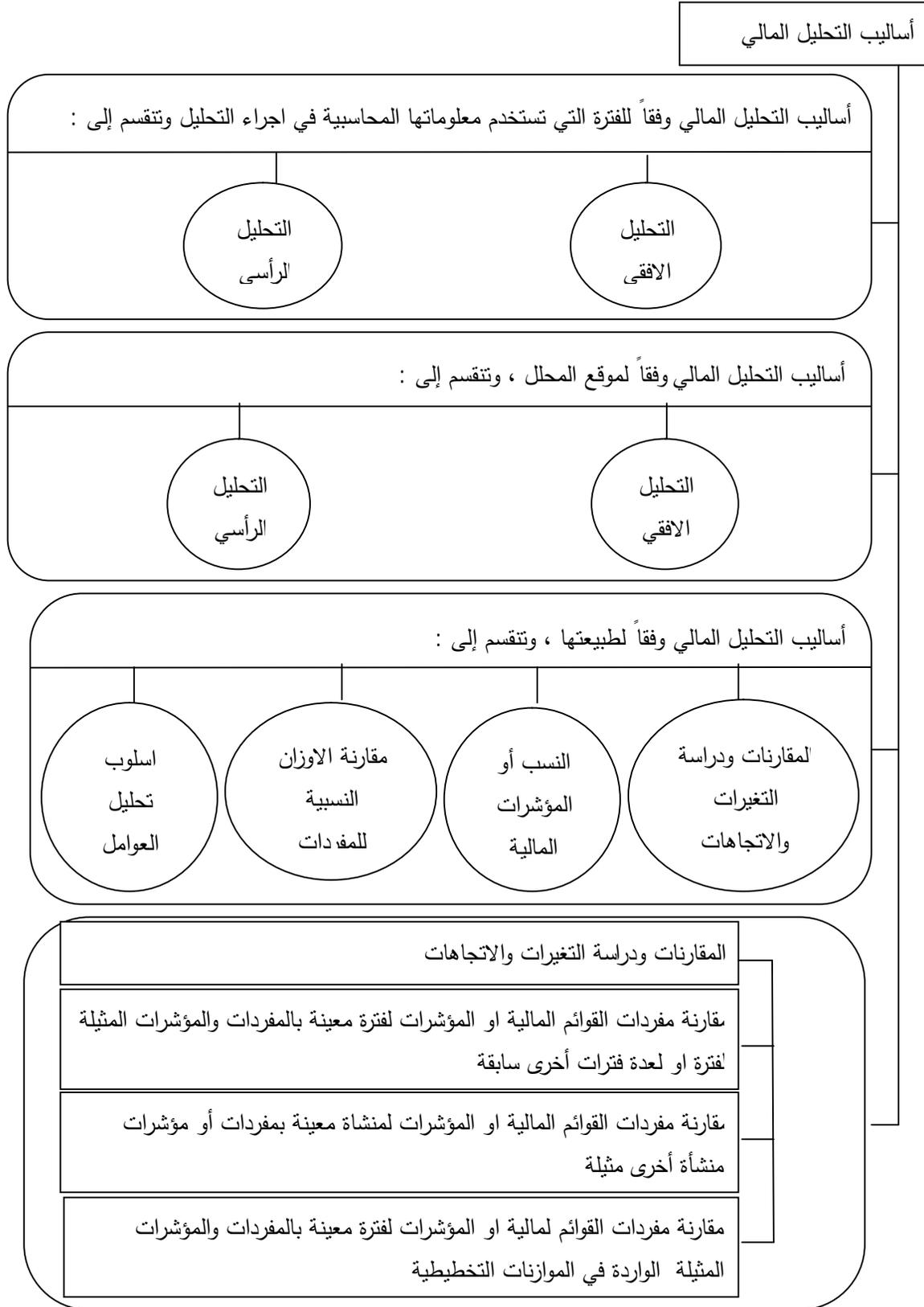
- أ. الطرق التقليدية : النسب المالية والمقارنات .

---

(<sup>1</sup>) المرجع السابق ، ص ص 160 – 171 .

### شكل (3/2/2)

يوضح هذا الشكل أساليب التحليل المالي



المصدر : د. محمد سامي راضي ، تحليل التقارير المالية ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2015م) ، ص113.

ب. الطرق الحديثة ، ومن الطرق الحديثة والمتطورة في أساليب التحليل المالي ، طريقة تقييم الأسهم، ونظرية المحفظة المالية، ونموذج تسعير الأصول الرأسمالية.

وتنقسم الاساليب الحديثة في التحليل المالي إلى الاساليب الاحصائية ، والاساليب الرياضية.

#### 14.الجهات المستفيدة من التحليل المالي:

هناك العديد من الجهات التي تستفيد من التقارير المالية للمؤسسات والتي تدرس من خلاله المؤشرات المطلوبة، وذلك حسب الجهة المستفيدة من التقرير، وبما أن التحليل المالي يعطي مؤشرات أكثر دقة عن سير المؤسسة فإن العديد من الجهات تنتظر نتائجه، ومن هذه الجهات، المستثمرون ، الدائنون، الموردون، العملاء، العاملون في المؤسسة، الهيئات الحكومية، الأفراد والجهات المتعاملة بالأوراق المالية، المؤسسات التي تعمل في مجال التحليل المالي، جهات التصنيف الائتماني للمؤسسة، ومراجعو حسابات المؤسسة<sup>(1)</sup>.

#### 15.أركان ومقومات التحليل المالي :

للتحليل المالي الأركان والمقومات الأساسية الآتية<sup>(2)</sup>:

- أ. نسبة التداول.
- ب. نسبة السيولة السريعة.
- ج. معدل الفاصل الزمني الأساسي.
- د. معدل دوران المخزون.
- هـ. متوسط فترة التحصيل.
- و. نسبة الخصوم الى اجمالي الأصول.
- ز. معدل تغطية الفوائد.
- ح. معدل تغطية الأعباء الثابتة.
- ط. معدل دوران الأصول الثابته.
- ي. معدل دوران إجمالي الأصول.
- ك. معدل العائد على إجمالي الأصول.
- ل. معدل العائد على حقوق الملكية.
- م. معدل العائد على الإستثمار.

#### 16.جوانب قصور التحليل المالي:

هناك عدة قيود على عملية التحليل المالي تؤثر في النتائج التي يتم التوصل اليها عند القيام

بالتحليل المالي في المؤسسة منها<sup>(3)</sup>:

(1) علي عبد الرحمن مصطفى عبد المجيد ، المرجع السابق، ص ص 57 – 60 .

(2) المرجع السابق، ص 72 .

(3) المرجع السابق، ص ص 90 - 93 .

- أ. إستناد التحليل المالي على القيم التاريخية.
  - ب. إعتداد التحليل المالي على القوائم المالية المعدة بسياسات معينة.
  - ج. تجاهل أثر العوامل الخارجية مثل المنافسين والعملاء.
  - د. تجاهل ظروف عدم التأكد وإحتمالات الخطر المختلفة.
  - هـ. قيام التحليل المالي على الأهداف في الأجل القصيردون الأجل الطويل.
  - و. غياب البعد الإستراتيجي في التحليل المالي قياساً بالمؤسسة.
  - ز. عدم إشمال التحليل المالي على عناصر التداخل بين محاور قياس الأداء المؤسسي.
  - ح. عدم ملائمة التحليل المالي لتفعيل دور الرقابة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.
- يرى الباحث أن عملية التحليل المالي تظهر في تسهيل قراءة القوائم المالية لغير المتخصصين حيث يوضح الغموض الذي يكتنفها وتبين العلاقات المطلوبة بين مكوناتها وتعطي المؤشرات المطلوبة لتحقيق رغبات الطوائف المختلفة للمستخدمين، ولابد من التحوط عند إستخدام نتائج التحليل المالي مع الأخذ في الإعتبار النواحي التي لم يغطيها أو التي أثرت عليه.

#### ثانياً : النسب المالية :

تعتبر النسب المالية احدى طرق التحليل الاكثر شيوعاً في الحياة المهنية بسبب سهولة تطبيقها وتعدد الاغراض التي تحققها ، واساس هذا الاسلوب هو ايجاد علاقة ذات مدلول بين القوائم المالية ، والنسبة المالية تعني نسبة رقم معين من ارقام القوائم المالية إلى رقم آخر من ارقام نفس القائمة المالية او من قائمة ثانية بحيث يكون احدهم مقاماً والثاني بسطاً . والنسب المالية هي علاقة رقم بأخر أي ان جميع الأرقام بالقوائم المالية لا تدل على شيء لوحدها ولا تظهر أهميتها الا إذا قورنت بغيرها من الأرقام في نفس القائمة أو القوائم الاخرى للمؤسسة أو الأرقام بالقوائم المالية للمؤسسات المشابهة، ومن أنواع النسب المالية، نسب السيولة، نسب النشاط، نسب الربحية ، نسب الحماية.

#### 1.النسب المالية المشتركة والنسب المعيارية:

وتتمثل في<sup>(1)</sup> :

- أ. معدلات الدوران : تتعلق ببيان مؤشر كفاءة استخدام اصول المشروع في توليد ايراد التشغيل (المبيعات) .
- ب. النسب المعيارية: هي مؤشرات محددة مسبقاً وفق اسس علمية لتنبؤ بما ستكون عليه النسب عند التنفيذ الفعلي وتستخدم بطريقة المتوسط الحسابي وطريقة الوسيط .
- ج. المقارنات والاتجاهات الرأسية : تشمل مقارنة البيانات الحالية ببيانات السنوات السابقة او مقارنة بيانات السنة الحالية مع المؤشرات المعيارية .

(1) د. منير شاكر محمد وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 199-210 .

## 2. بعض النسب المالية المستخدمة في تحليل القوائم المالية :

أولاً : نسب الميزانية العمومية (المركز المالي) :

نسبة السيولة العادية : الاصول المتداولة = مرة  
الخصوم المتداولة

نسبة السيولة السريعة = الاصول المتداولة - المخزون السلعي = مرة  
الالتزامات قصيرة الاجل

معدل دورات المخزون = تكلفة المبيعات = مرة  
متوسط رصيد المخزون

السيولة الفورية = النقدية = مرة  
الالتزامات قصيرة الاجل

نسب التمويل بالديون قصيرة وطويلة الاجل :

معدل التحويل بالديون قصيرة الاجل = الالتزامات المتداولة  
اجمالي الاصول

معدل التمويل بالديون طويلة الاجل = الالتزامات طويلة الاجل  
اجمالي الاصول

متوسط فترة السداد = اوراق الدفع = 365 =  
تكلفة البضاعة المباعة

ثانياً : نسب قائمة الدخل :

هامش الربح قبل الضرائب = الارباح قبل الضرائب × 100 =  
صافي المبيعات

هامش الربح بعد الضرائب = الارباح بعد الضرائب × 100 =  
صافي المبيعات

ويتم التفصيل بايجاد نسبة كل عنصر في قائمة الدخل من اجمالي المصروفات تحديد  
الوزن النسبي له .

جدول رقم (1/2/2)

يبين هذا الجدول ملخص النسب المالية

المعادلة الحسابية	النسبة
	* السيولة
<u>الاصول المتداولة</u> الخصوم المتداولة	1/ نسبة التداول
<u>النقدية والاوراق المالية القابلة للبيع والمدينين</u> الخصوم المتداولة	2/ نسبة السولة السريعة
<u>صافي النقدية الناتجة عن أنشطة العمليات</u> متوسط الخصوم المتداولة	3/ نسبة النقدية إلى الدائنين
	* الكفاءة
<u>صافي المبيعات</u> متوسط المدينين التجاريين (صافي)	4/ معدل دوران المدينين
<u>تكلفة البضاعة المباعة</u> متوسط المخزون	5/ معدل دوران المخزون
<u>صافي المبيعات</u> متوسط اجمالي الاصول	6/ معدل دوران الاصول
	* الربحية :
<u>صافي الدخل</u> صافي المبيعات	7/ هامش ربح المبيعات
<u>صافي الدخل</u> متوسط الاصول	8/ معدل العائد على الاصول
<u>صافي الدخل - توزيعات الاسهم الممتازة</u> متوسط حقوق حملة الاسهم العادية	9/ معدل العائد على الاسهم العادية



الإفصاح التي أعدت بها وغيرها من الأسباب المتعلقة بنواحي قصور النسب المالية في تحقيق الغرض منها.

### ثالثاً: الموازنات:

من أهم أهداف الإدارة العلمية الحديثة في مستوى الوحدة الاقتصادية أو الدولة ككل الإستخدام الأمثل للطاقات المادية والبشرية وتنمية أكبر قدر من الموارد تحقيقاً لأهداف المؤسسة التي تعد جزءاً من أهداف المجتمع الكلية، والموازنة هي تخطيط الموارد والإستخدامات لتعمل في ظل التقلبات الاقتصادية المتوقعة ، وتشمل جميع الفروع والقطاعات عند إعدادها وتطبق على جميع المنشآت الصناعية والزراعية والتجارية والمالية والقومية<sup>(1)</sup>.

#### 1. مفهوم الموازنه:

مصطلح الموازنة يعني تقدير الإيرادات والنفقات لسنة مالية قادمة ، ومن الاهمية وجود التوازن بينهما، اما الموازنة العامة للدولة فهي اداة لادارة المال العام والرقابة على تنفيذ رؤية الحكومة في المجالات المختلفة، الاقتصادية والمالية والاجتماعية، وتعتبر الموازنة قانون من السلطة التشريعية لا بد من تنفيذه، وتمثل برنامج او خطة الحكومة المالية والاقتصادية والاجتماعية للسنة المالية القادمة<sup>(2)</sup>.

#### 2. أهداف الموازنة :

تهدف الموازنة الي تحقيق العديد من الأهداف الإدارية للمؤسسة منها، انها أداة للتخطيط، ولتقييم ورقابة الأداء ، وللتنسيق والإتصال فيما بين الأقسام المختلفة والإدارة ورؤساء الأقسام، وهي أيضاً أداة للتحفيز بعد إجراء المقارنات<sup>(3)</sup>.

#### 3. أنواع الموازنات :

تنقسم الموازنات إلي عدة تقسيمات بحسب المجال ، منها<sup>(4)</sup>:

- أ. من حيث الفترة التي تغطيها تنقسم إلى موازنات قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل.
- ب. من حيث طبيعة النشاط تنقسم إلى موازنة العمليات الجارية والموازنة الرأسمالية .
- ج. من طبيعة الموازنة تنقسم إلى موازنة عينية وموازنة مالية وموازنة نقدية .
- د. من حيث مستوي النشاط تنقسم إلى موازنة ثابتة وموازنة مرنة .
- هـ. من حيث الإستمرارية تنقسم إلى موازنه مستمرة وموازنة نهائية .

(1) د. محمد عبد السمیع ، د. أحمد طيبة ، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار جليس الزمان ، 2014م)، ص 43-44.

(2) د. عبد الرازق قاسم الشحادة وآخرون ، المحاسبة الحكومية ، (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2011م) ، ص 97 .

(3) د. محمد عبد السمیع ، د. أحمد طيبة ، مرجع سابق ، ص 54.

(4) المرجع السابق ، ص 46 - 47.

#### 4. مبادئ إعداد الموازنة:

تقوم عملية إعداد الموازنة علي عدة مبادئ منها، الشمول والواقعية والمشاركة والمرونة والتنسيق الكامل، وتتم عملية إعداد الموازنة بعدة مراحل هي ، مرحلة الإعداد والدراسة ومرحلة اعتماد مشروع الميزانية ومرحلة تبليغ الموازن ومرحلة تنفيذ الموازنة ومرحلة المتابعة والرقابة<sup>(1)</sup>.

#### 5. الموازنة التخطيطية :

هي خطة ترتبط في الغالب بالقطاع الخاص وتتناول العمليات المالية المستقبلية (خطة اجور، خطة مبيعات ، خطة مشتريات ، خط انتاج وغيرها) لفترة مالية مقدارها سنة واحدة تحتوي على الإيرادات والنفقات خلال تلك الفترة وتبين النشاطات والاهداف وبرنامج العمل والربح المتوقع ، وتصور تقديري للمركز المالي في نهاية تلك الفترة.

والموازنة التخطيطية تضم مجموعة من الموازنات الكمية والمالية والنقدية وتشمل موازنة المبيعات والمخزون والإنتاج والمواد والمشتريات والأجور والمصروفات الصناعية والتسويقية وقائمة الدخل القديرية والمركز المالي والموازنة الإستثمارية وموازنة البحوث، وتعرف الموازنة التخطيطية بأنها خطة رقمية معدة بمشاركة المستويات الإدارية المختلفة وتشمل أهداف المشروع وسياساته وموارده وتخصيص تلك الموارد وتتضمن النتائج المستهدفة تحقيقها خلال فترة محددة أو الفترات المقبلة<sup>(2)</sup>.

#### 6. الموازنة الصفرية :

هي نظام يفترض عدم وجود اي خدمات او نفقات في البداية ويعمل من اجل الحصول على نتائج ومخرجات مع الاخذ في الاعتبار الحد الأدنى للتكلفة وتقييم مدى فاعلية الانفاق<sup>(3)</sup>.

#### 7. الموازنات الحكومية :

عرفت الموازنة العامة للدولة علي أنها، تقدير مفصل ومعتمد للإيرادات والنفقات العامة عن فترة مالية مستقبلية غالباً ما تكون سنة، وتعبّر عن برنامج العمل السياسي والإقتصادي والاجتماعي للحكومة خلال الفترة المالية ويكون لها دلالات في هذا الجانب، ويميز الموازنة العامة للدولة بمبادئ خاصة منها، مبدأ السنوية، ومبدأ الوحدة ، ومبدأ العمومية، ومبدأ عدم التخصيص، ومبدأ التوازن، وهناك خطوات ومراحل لإعداد الموازنة العامة للدولة هي، مرحلة الإعداد، ومرحلة الإعتماد، ومرحلة المتابعة.

أما موازنة الإقتصاد القومي فهي بيان يتضمن تقديرات عن النشاط الإقتصادي في مجموعة (النتائج القومي، الإستهلاك الإستثمار، الصادرات، الواردات، وغيرها) خلال فترة مالية مقبلة غالباً ما تكون سنة<sup>(1)</sup>.

(1) المرجع السابق ، ص 47.

(2) د. محمد عبد السمیع ،د. أحمد طيبة ، مرجع سابق ، ص ص 49 - 59.

(3) مريم آدم عمر البيلي ، العوامل المؤثرة في كفاءة المراجعة الداخلية في تقييم الاداء المالي والمحاسبي والاداري في الوحدات الحكومية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2012م ، ص 138.

تطورت المراجعة الحكومية مع تطور اتجاهات الموازنة العامة للدولة والتي تمثلت في ثلاثة اتجاهات متعاقبة :

- أ. موازنة الاعتمادات .
  - ب. موازنة البرامج والأداء .
  - ج. موازنة التخطيط والبرمجة .
- أ. موازنة الاعتمادات :**

يعتبر استخدام أسلوب موازنة الاعتمادات مناسباً في ظل ظروف العمل المبسطة حيث يكون لكل مصلحة او وحدة حكومية هدف محدد ومميز عن اهداف الوحدات الاخرى ، الامر الذي يجعل حجم الانفاق ونوعه مؤشراً مناسباً للحكم على مدى كفاءة الوحدة ، وبالتالي كان اهتمام المراجعة الحكومية يتركز في فحص العمليات من الناحيتين المالية والقانونية وهذا النوع من الرقابة يعتمد على التحقق من الدقة والامانة في تنفيذ الاعتمادات والعمل على صيانة الاموال العامة ولكنه لا يساهم في ترشيد الانفاق الحكومي<sup>(2)</sup> .

#### **ب. موازنة البرامج والأداء :**

نتيجة اوجه القصور في موازنة الاعتمادات تطورت الموازنة العامة للدولة إلى موازنة البرامج والأداء وتعد هذه الموازنة على اساس النقيص الادراي للاجهزة والوحدات الحكومية والتصنيف الوظيفي لوجه نشاط الدولة وتوزيع اعتمادات الانفاق في الدولة على هذه الوحدات على اساس وظيفي بحيث ترتبط التكلفة بالخدمة المقدمة وبذلك يمكن تحديد معايير للأداء وتحديد افضل طرق الأداء باقل تكلفة ممكنة ، وكان لظهور هذه الموازنة أثره الواضح في ضرورة تطوير المراجعة في المجال الحكومي بحيث تشمل فحص وتقييم نواحي الاقتصاد والكفاءة في أداء الانشطة والبرامج الخدمية الحكومية.<sup>(3)</sup>

#### **ج. موازنة الأداء :**

ظهرت موازنة الأداء لتفادي القصور في موازنة البنود ، وهي محصلة المحاولات لاصلاح نظام الموازنة بالبنود بهدف التركيز على قياس الكفاءة الادارية وتقليل النفقات عند انجاز المشاريع ، وتعتمد موازنة الأداء على ثلاث عناصر هي<sup>(4)</sup> :

- أ. تصنيف البرامج والاجراءات الحكومية إلى مجموعات اساسية .
- ب. قياس الأداء المستنتج من التكلفة المعتمدة لتلك البرامج .
- ج. اتباع الادارة العلمية في كيفية استهلاك الموارد المتاحة والاستغلال الامثل لها .

---

(1) د. محمد عبد السميع ، د. أحمد طيبة ، مرجع سابق ، ص 60 - 70 .

(2) د. محمد ابو العلاء الطحان ، د. أمال محمد كمال ابراهيم ، الرقابة الداخلية والمراجعة في الاجهزة الحكومية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، 1998م) ، ص 128 .

(3) د. محمد ابو العلاء الطحان ، د. أمال محمد كمال ابراهيم ، المرجع السابق ، ص 127 .

(4) د. خلف الله عبد الله الوردات ، المحاسبة الحكومية واعداد موازنة البرامج والاداء ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 228 .

## أ.متطلبات موازنة الأداء<sup>(1)</sup>:

- تحديد اهداف البرامج وترتيبها ضمن سلم اولويات محددة .
- تحديد الخدمات والنشاطات التي تؤديها الجهات التنفيذية .
- اختيار وحدة ملائمة لقياس الأداء لكل خدمة او نشاط .
- وجود نظام للمتابعة يساعد على معرفة ما تم انجازه ومقارنة الانجاز بما هو مخطط له لتحقيقه خلال السنة المالية .
- ضرورة ان ينفذ البرنامج في اوقات المناسب وبالكفاءة والفعالية الملائمة .

## ب.مزايا موازنة الأداء :

من مميزات موازنة الأداء الآتي<sup>(2)</sup>:

- تساعد على توزيع الامكانيات المالية للدولة بشكل افضل من الموازنة التقليدية .
- تساعد في تحسين عمليات تنفيذ البرامج والمشاريع للاجهزة الحكومية ، كما انها تسهل عملية الرقابة على التنفيذ نظراً لوجود معايير للأداء .
- توفر للمواطنين معلومات كافية عن الخدمات التي تقدمها الحكومة لهم .

## ج.عيوب موازنة الأداء :

من المساوئ التي تؤدي إلى قصور موازنة الأداء ما يلي<sup>(3)</sup>:

- صعوبة تحديد وحدات الأداء التي تقاس بها الانجازات .
- صعوبة تطبيقها اذ يتطلب تطبيق موازنة الأداء وجود انظمة محاسبية معقدة ومتابعة معينة .
- صعوبة توفير المعلومات التفصيلية عن نشاطات الاجهزة الحكومية المختلفة لعدم وجود انظمة دقيقة للمعلومات لديها .
- ارتفاع تكلفة تطبيقها ، ذلك لان التطبيق يتطلب توفر اعداد كبيرة من الموظفين ذوي الخبرة .
- ان اهتمام موازنة الأداء وتركيزها على تحقيق الكفاءة من المشاريع قصيرة الاجل (لمدة سنة) يجعلها تبدو كأنها عقبة امام التخطيط طويل المدى.

## 8.موازنة التخطيط والبرمجة :

تعتبر صورة متقدمة لموازنة البرامج والأداء وترتكز على علمية التخطيط بجاني الاتجاه الرقابي والاداري ، وتهتم بتحديد الاهداف وتحليل البدائل وتقدير التكاليف وتحديد فعالية الأنشطة والبرامج ومدى تحقيقها لاهدافها النهائية ، ادى ذلك إلى ضرورة الاهتمام بفحص وتقييم مدى فعالية الأنشطة والبرامج الحكومية عن طريق معرفة مدى تحقيقها لاهدافها النهائية مما ساهم في ظهور مراجعة الفعالية بجانب المراجعة المالية في المجال الحكومي<sup>(4)</sup>.

(1) المرجع السابق ، ص 128 .

(2) المرجع السابق ، ص 228 .

(3) المرجع السابق ، ص 229 .

(4) د. محمد ابو العلا الطحان ، المراقبة الداخلية ، مرجع سابق ، ص 128 .

تستخدم الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة وتقويم الأداء ولكي تنجح في هذه الموازنات استخداماتها لابد من توفر المقومات الآتية<sup>(1)</sup>:

**أ. هيكل تنظيمي سليم** : ان وجود هيكل تنظيمي سليم وتحديد واضح للسلطات والمسئوليات يساعد في تطبيق مبدأ الإدارة بالاهداف ويساعد في تقييم أداء الاعمال في ضوء الاهداف المحددة ومن ثم الحكم على مدى نجاح ادارة المنشأة في تحقيق تلك الاهداف ، كما يساعد وجود هذا الهيكل على تطبيق الادارة بالاستثناء مما يوفر الوقت للادارة العليا للتخطيط للمستقبل. كما يمكن من تطبيق محاسبة المسؤولية والتي تعنى بالربط بين النظام المحاسبي والنظام الاداري لتحقيق الرقابة الذاتية وتقويم الأداء من خلال اللامركزية وتقسيم العمل ، واتخاذ القرارات السليمة في ضوء التفويض الفعلي للسلطات .

**ب. المشاركة والاقتناع** : تعد مشاركة العاملين في اعداد الموازنة التخطيطية اهم الدوافع لتحقيقها لاقتناعهم بها كما ان المشاركة تحقق التفاعل المباشر بين واضعي الموازنة والمنفذين بما يساعد على التعرف على مشكلات الموازنة التقديرية والحصول على نتائج سريعة لحل هذه المشكلات .

**ج. الواقعية والشمول** : يجب ان تكون الموازنة التخطيطية واقعية تحتوي على التقديرات المنطقية وتجنب الاحباط المبالغ فيه ، كما يجب ان تحقق الموازنة مبدأ الشمول اي تشمل كافة اوجه النشاط لتحقيق الهدف دون تعارض مع مراعاة التوازن العيني والمالي والنقدي والاقتصادي في ظل الظروف المتغيرة .

**د. المرونة** : تعني قابلية الموازنة التخطيطية على مواجهة تغير الظروف المحيطة ، وقدرتها على التغير بموازنات بديلة في الظروف الطارئة ، وان تكون الموازنة مستمرة او ما يعرف بالديناميكية الحركية وان تكون لفترات قصيرة لتكون اقرب إلى الواقع وان تكون التقديرات فيها موضوعة لعدة مستويات في النشاط للمقارنة بينها .

**هـ. المتابعة** : بالمتابعة يمكن تحليل الأداء من خلال معايرة الأداء بما ورد في الموازنة التخطيطية ، فاذا كان الأداء جيد وهو المطلوب يجب تحديد مقوماته لاستخدامه في العمليات المتشابهة ، اما الأداء لردئ فيجب تصحيحه بأسرع ما يمكن ولكي تكون هذه الموازنات التخطيطية فعالة في النتائج التي تتوصل اليها يجب ان يتوفر فيها<sup>(2)</sup>:

**أ. دليل الموازنة** : هو عبارة عن جدول زمني يوضح تاريخ اعداد الموازنة متضمنة الارشادات الرئيسية لمدراء في اعداد موازنتهم واعداد نسخ من النماذج التي تم استيفاؤها واعداد خريطة تنظيمية للمنشأة تبين اسماء الافراد المسؤولين من اعداد الموازنة الرئيسية والموازنات الفرعية .

(1) موسى فضل الله علي ادريس ، دور الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء المالي، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2008م ، ص ص 74 - 175 .

(2) موسى فضل الله علي ادريس ، مرجع سابق ، ص 47 .

ii. **برمجيات الموازنة** : يمكن الاعتماد على مجموعة من البرمجيات لزيادة كفاءة اعداد الموازنة التخطيطية عن طريق الحاسوب ، واعداد القوائم المالية والتقديرية المبنية على الموازنة مثل قائمة التنبؤ بالأداء المالي ، وقائمة التنبؤ بالمركز المالي وتقديرات التوقعات النقدية .

iii. **تحليل الحساسية** : يجب ان يتم اعداد الموازنات التخطيطية في ضوء توقع احسن واسوأ الظروف وهو ما يطلق عليها تحليل الحساسية ، وعلى ضوء ذلك فان فروض اعداد الموازنة التخطيطية يمكن ان تختلف لتعكس العوامل الداخلية والخارجية المتغيرة والتي يمكن ان تؤثر على النتائج المالية. و. قدرة النظم المحاسبية على تطوير التخطيط واعداد البرامج بتوفير المعلومات المالية الاساسية اللازمة .

ز. الاحتفاظ بالحسابات بطريقة تساعد على التحليل الاقتصادي واعادة ترتيب المعاملات الحكومية وتطوير الحسابات القومية .

## 9. مفاهيم الاقتصاد والكفاءة والفعالية الحكومية :

يقصد بمفهوم الاقتصاد الحصول على الموارد المادية والبشرية في الوقت المناسب وبالكمية والجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة في مجال الانشطة الحكومية ، كما ان الكفاءة هي تحقيق اكبر قدر ممكن من المخرجات باستخدام كمية محددة من الموارد ، اما الفعالية فتعني تحقيق الاهداف المحددة للنشاط بأعلى مستوى ممكن من الاشباع وبأولويات محددة ، كما ان هذه المفاهيم ترتبط مع بعضها اذ ان الحصول على الموارد المادية والبشرية لابد من كفاءة في استخدامها لانجاز الخدمة في النشاط الحكومي كما ان تحقيق اهداف النشاط الحكومي هو الغاية من النشاط نفسه وهو فعالية النشاط (1)، ولكي تحقق الرقابة الداخلية الاهداف المرجوة منها فلا بد من توفر الخطوات التالية(2) :

- أ. ضرورة تهيئة معايير او انماط ليحتذى بها .
- ب. مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط (المعياري) دورياً .
- ج. قياس الانحرافات ما بين الأداء الفعلي والمخطط .
- د. تحليل الانحرافات الايجابية والسلبية ودراسة اسبابها .
- هـ. تشخيص المشكلات واتخاذ القرارات التصحيحية .

يستنتج الباحث أن الموازنة أداة هامة لتحديد ومعايرة الأداء المالي الحقيقي أو الفعلي بما تم التخطيط له وتحييد الإحرفات ومعرفة أسبابها لمعالجتها، ومما سبق يتضح أن الموازنة صممت لتستوعب الظروف والمتغيرات الاقتصادية المحتملة، لذلك أهم مميزات المرنة وقابليتها للتعديل لذا فهي من أهم الوسائل التي يجب استخدامها في التخطيط المالي والإداري، كما ان التحليل المالي والموازنات تحقق الرقابة الداخلية النسبية للأداء .

(1) المرجع السابق ، ص 129.

(2) د صادق الحسني ، مرجع سابق ، ص 247.

## المبحث الثالث

### الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي

أولاً : مفهوم الادارة المالية :

يعني مصطلح مالية تطبيق المبادئ والمفاهيم الاقتصادية لصناعة القرارات وحل المشاكل في منشآت الاعمال ، كما تعرف على انها الفن والعلم في ادارة النقود ، وعرفت المالية ايضاً المجال او النشاط الذي يتعامل مع كافة المعاملات ذات الاساس المالي سواء ما يتعلق بالحصول على الاموال او ما يتعلق بأساليب الانتفاع والاستفادة من تلك الاموال، أما الادارة المالية فهي احدى الوظائف الاساسية في منشآت الاعمال إلى جانب الانتاج والتسويق والتطوير وغيرها ، وهي معنية بالحصول على الاموال واستثمار هذه الاموال بالشكل الذي يؤدي إلى تعظيم القيمة السوقية للمنشأة وتحقيق الاهداف العليا للمنشأة<sup>(1)</sup>.

يرى الباحث ان مفهوم الادارة المالية يرتبط بالقوى البشرية والمادية العاملة في الحقل المالي للمنشأة اضافة إلى الوسائل والادوات والسجلات والاجهزة المتعلقة بالنشاط المالي داخل المنشأة وخارجها .

ثانياً : مميزات الوظيفة المالية:

تمتاز الوظيفة المالية بالآتي<sup>(2)</sup> :

1. ترتبط بكافة أنشطة المنشأة .
2. القرارات المالية ملزمة لادارة المنشأة .
3. بعض القرارات المالية مصيرية .
4. نتائج القرارات المالية طويلة الاجل .

ثالثاً : أنواع القرارات المالية :

تقوم الإدارة المالية بالمؤسسة بإتخاذ العديد من القرارات المالية ،اهمها:

1. قرارات الاستثمار .
2. قرارات التمويل ، ويؤثر قرار التمويل على السيولة الربحية في المنشأة .

يرى لباحث ان القرارات التمويلية والتي تحدد مصادر التمويل وكيفية الحصول على الاموال للمنشأة من اهم واخطو القرارات الادارية لارتباطها بنجاح واستمرارية وارياح المنشأة ، إضافة إلى قرارات استثمار الاموال بعد الحصول على التمويل في الاستثمارات المناسبة التي تحقق افضل عائد في ظل وجود وتوفر الفرص البديلة للاستثمار .

(<sup>1</sup>) د. عدنان تابة النعيمي ، د. ياسين كاسب الخرشنة ، اساسيات في الادارة المالية ، ط2 ، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2015م) ، ص 14 .

(<sup>2</sup>) المرجع السابق ، ص 15.

#### رابعاً : مجالات الوظيفة المالية :

ترتبط المالية بتوفير الاموال وتطبيق المبادئ والمعايير الاقتصادية من اجل صناعة القرارات المالية ، ويضم حقل المالية مجموعة من المجالات منها (1):

1. المالية العامة .
2. المالية الخاصة .
3. المالية الفردية .

تنقسم من حيث الادارة المالية إلى :

1. الادارة المالية .
2. الاستثمارات .
3. المؤسسات المالية .
4. المالية الدولية .

وظائف الادارة المالية :

1. التنبؤ والتخطيط .
2. قرارات الاستثمار والتمويل الرئيسية .
3. التنسيق والرقابة .
4. ادارة الخطر .

يرى الباحث ان اهمية الادارة المالية تكمن فيما تؤديه الوظيفة المالية المرتبطة بالتنبؤ والمساهمة في التخطيط الاداري و التمويل والاستثماري وتحقيق الرقابة المالية وادارة المخاطر ، كما أن الإدارة المالية يجب ان لا يقتصر دورها على إدارة المال فحسب فعليها أعباء كبيرة تتمثل في إبتكار مصادر جديدة للتمويل والعمل على تقليل التكاليف والمصروفات لتحقيق حسن إدارة المال وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة الكلية.

#### خامساً : أهداف الادارة المالية :

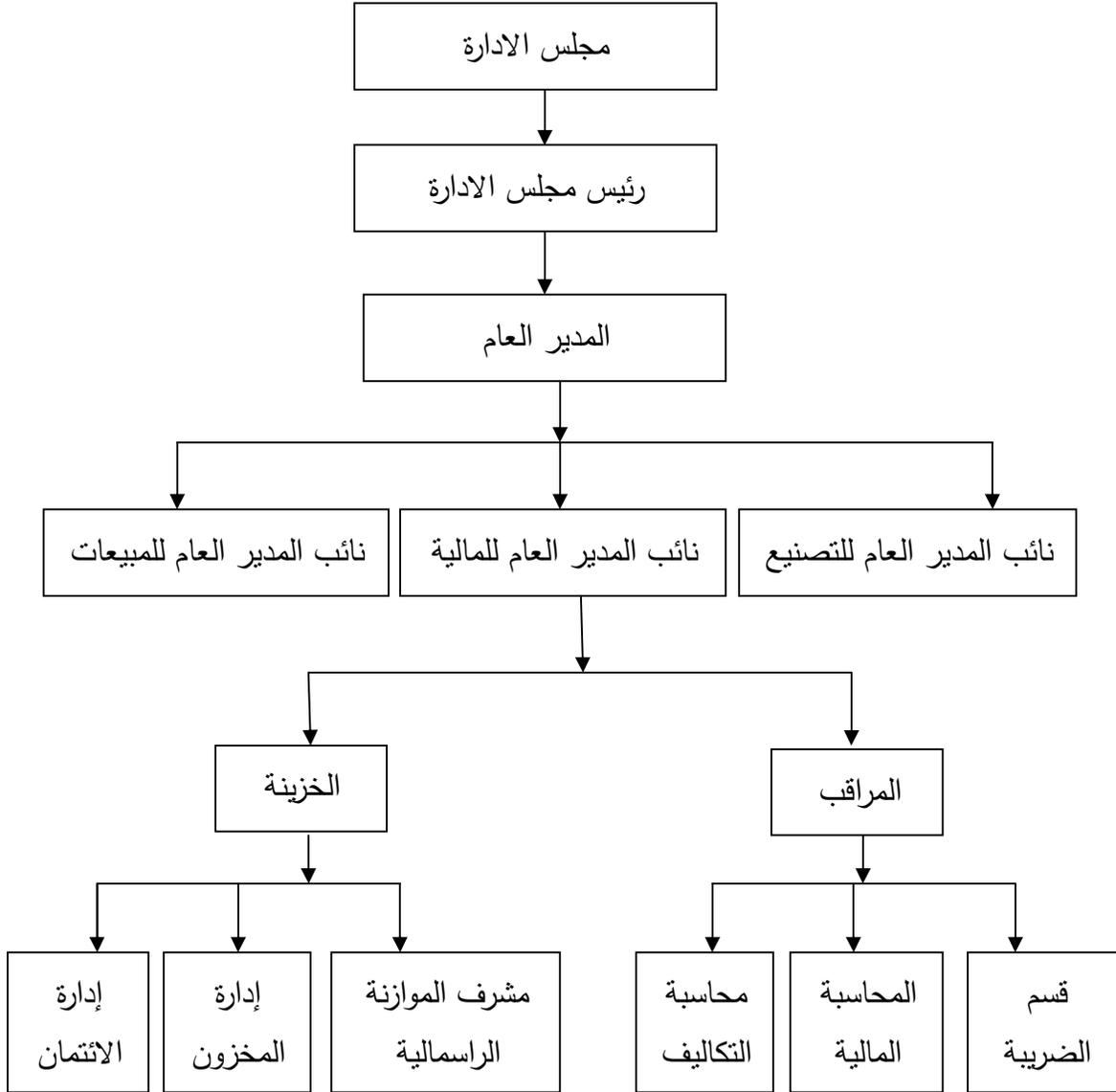
1. تعظيم الربح .
2. تعظيم قيمة المنشأة .

---

(1) المرجع السابق ، ص 20.

## شكل (1/3/2)

### موقع الادارة المالية في الهيكل التنظيمي



المصدر : د. عدنان تابه النعيمي ، د. ياسين كاسب الخرشة ، أساسيات في الإدارة المالية، ط2، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2015م)، ص 33.

يرى الباحث أن اهداف الادارة المالية متعددة فبالاضافة لكونها تخطط للتمويل والاستثمار ، وحفظ ورقابة المال ، فاذا كانت الاهداف العليا للادارة المالية هي تعظيم الربح وتعظيم قيمة المنشأة فلا يتحقق ذلك إلا بتحقيق اهداف فرعية اخرى مرتبطة بها مثل رقابة المال والمحافظة على الاصول وزيادة الموارد ومراقبة الايرادات والمصروفات ومساعدة الادارة على اتخاذ القرارات الرشيدة .

## سادساً : مفهوم التخطيط المالي :

التخطيط يعتبر الخطوة التمهيجية للعمليات الاخرى الملازمة لها وهو التحديد الدقيق لما يراد تحقيقه ، ومن اجل ذلك يتوجب على الادارة المالية استغلال الموارد المالية الاستغلال الامثل وتنسيق الجهود في المنشأة لتحقيق اهدافها العامة ، وذلك من خلال تقدير الحاجة إلى الاموال ، وتحديد مصادر الاموال في الوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة وأخيراً وضع الخطط والاهداف والسياسات المالية ، والتخطيط المالي هو نشاط مستمر ومتواصل وتظهر اهمية التخطيط المالي في توزيع الارضية الراسخة والصلبة لتعبئة الجهود والطاقات المتاحة للمنشأة وتوظيفها التوظيف الامثل (1) .

يرى الباحث ان التخطيط المالي هو اهم وظيفة مالية ويمكن ادراج الموازنات بانواعها تحت هذه الوظيفة وخاصة التخطيطية منها وتكمن اهميتها في عملية المقارنات بين ما هو مخطط والمنفذ فعلياً فيما يلي الجانب المالي من ايرادات واستثمارات ومصروفات واظهار الانحرافات وتصحيحها لتحقيق الأداء المالي المطلوب للمنشأة .

## سابعاً : اتجاهات الأداء المالي :

ظهرت في السنوات الأخيرة عدة مداخل لتقييم المنشأة وتم تطويرها لتلائم ما تمليه الأسواق المالية لتجنب المبالغة في تعظيم ثروة المساهمين، وتجنب المؤثرات التي تعتمد تعظيم التقييم المحاسبي وحده حيث تطورت هذه المرحلة بتطور الهندسة المالية وتدويل المؤسسة الاقتصادية بعد أن أصبح الهيكل المالي مختلف بعد خضوعه لمنطق تجريدي في مبادلات الأموال والمعلومات حيث يتم تبادل السلع والخدمات خارج السوق المحلي بالإضافة للإستراتيجيات المالية التي تميز بها الإدماج (2) .

من خلال ما تم عرضه في هذه الدراسة لمفهوم الأداء المالي يتضح أن الأداء المتعلق بإدارة المال في المؤسسة له دور أساسي في تحديد قوة المنشأة الاقتصادية وذلك من خلال حسن ادارة الموارد وتصريفها ومتابعتها ، وبذلك تظهر الاهداف المالية والتي اهمها (3):

1. انشاء القيمة
2. تحقيق نمو المنشأة .
3. تحقيق السيولة واليسر المالي .
4. تحقيق الربحية
5. تحقيق التوازن المالي .
6. تحقيق المردودية والربحية .

(1) المرجع السابق ، ص 108.

(2) [www.google.com/scholar?hl=ar&as-sdt=2/10/2017 11:00Am](http://www.google.com/scholar?hl=ar&as-sdt=2/10/2017%2011:00Am)

(3) خديجة دزايين ، عطا الله مبروكة ، تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، (الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، مذكورة مقدمة لاستكمال درجة الليسانس غير منشورة ، 2013م) ، ص 14.

يشمل الأداء المالي الطرق والوسائل والادوات والبيانات المالية التي يتم تشغيلها داخل المنشأة للقيام بعملياتها الاساسية للوصول لأهدافها المالية المخططة لتحقيق الأداء المالي، ويتناول الباحث هذه الاهداف المالية الستة كإتجاه لتحقيق وقياس للأداء المالي وتشمل القيمة، والنمو، والسيولة ، والربحية ، والتوازن، والمردودية .

### 1. انشاء القيمة :

عرفت القيمة على أنها "مقياس للإنجاز المالي لتقدير الربح الحقيقي ويرتبط بتعظيم ثروة المساهمين على مدى الوقت وهو الفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب وتكلفة رأس المال المملوك والقترض" ، أو هي نوع خاص من حساب الدخل المتبقي الذي يمثل قياساً محاسبياً للدخل مطروحاً منه العائد المحاسبي المطلوب لقياس الإستثمار ويساوي الدخل" أو هو "مقياس محاسبي لأداء التشغيل الجاري ويمثل الدخل المتبقي بعد حصول المستثمرين على الحد الأدنى من العائد المطلوب الذي يعوضهم المخاطر التي يواجهونها نتيجة إستثمار أموالهم في المؤسسة" أو هو "الفرق بين إستثماره أصحاب رأس المال في المؤسسة وبين ما يحصلون عليه من عملية البيع بالأسعار الحالية السائدة في سوق الأوراق المالية"<sup>(1)</sup>.

### أ. مفهوم القيمة :

لمعرفة مفهوم القيمة يتم التمييز بين أربعة معاني للقيمة هي ، القيمة الأدبية ، والقيمة الفنية ، والقيمة الإستثمارية ، والقيمة التبادلية . وتتمثل الظروف التي ساهمت في تطور مفهوم القيمة في الحاجة المتزايدة لرؤس الأموال ، وظهور وتطور وزيادة أهمية المساهم، وينظر للقيمة من خلال بعدين<sup>(2)</sup>:

أ. البعد الداخلي للقيمة وهي فرضية إستحداث التدفقات النقدية المتولدة عن الأصول في المستقبل ويرتبط بالقيمة الإقتصادية.

أ. البعد الخارجي للقيمة ويتعلق بدراسة مؤشرات السوق وقيمة السهم ويرتبط بالمساهمين.

### ب. انشاء القيمة :

إن كلمة قيمة ذات الاربعة اخرف ثرية في معناها ، متعددة في ابعادها واستعمالاتها ويتعلق انشاء القيمة فيما يتعلق بالزبون اولوية من اولويات المؤسسة ومقاصدها لأنه يلزم وجودها واستمراريتها .

(1) مقبل علي أحمد علي ، إستخدام القيمة الإقتصادية المضافة لقياس وتقويم أداء الشركات المساهمة -مدخل محاسبي، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة حلب ، كلية الإقتصاد ، قسم المحاسبة ، حلب ، 2010م ، ص ص 4-5.

(2) مواعي بحرية ، التقييم المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والعمومية في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة حسين بن بو علي ، كلية العلوم الإقتصادية ، الجزائر، 2016م) ، ص ص 46-53.

ويمكن تعريف القيمة على اساس النسبة بين المكسب (الارباح) والتضخم (الاعباء)<sup>(1)</sup>، عبارة عن سلسلة من النشاطات التي تضيف قيمة المنتجات والخدمات<sup>(2)</sup>.

تؤدي الاسواق المالية دور بالغ الاهمية في اقتصاديات الدول لاسيما النامية منها وذلك لما تقوم به من دور هام في حشد المدخرات وتوجيهها في قنوات استثمارية تعمل على دعم الاقتصاد وتحقيق الرفاهية للافراد ولتحقيق ذلك لابد من توفر هذه الاسواق على الشرط الاساسي المتمثل في الكفاءة والا صارت هذه الاسواق بمثابة مصدر للزمات المالية الاقتصادية التي تؤدي إلى عدم الاستقرار الاقتصادي والتوزيع غير العادل للدخل بين افراد المجتمع خاصة في ظل العولمة المالية<sup>(3)</sup>.

تعتبر المؤسسة من المنظور النظامي مجموعة من الانظمة الفرعية ، نظام تسويقي نظام انتاجي ، نظام مالي ، نظام محاسبي ، ويعتبر النظام المحاسبي بنك المعلومات الذي تتمثل مخرجاته في القوائم المالية التي هي بمثابة المادة الاولية لعمل المحلل المالي او المقيم المالي ، وللقيام بعملية التحليل والتقييم لابد عند تحليل القوائم المالية الاخذ في الحسبان معلومات اخرى (كلية ، جزئية ، مالية ، اقتصادية ، ظاهرة ، كامنة) للحكم على الوضعية المالية بالاعتماد على مجموعة من الادوات متمثلة اساساً في مؤشرات انشاء القيمة وتقييم الأداء ، ومؤشرات انشاء القيمة تتمثل في<sup>(4)</sup>:

i. المؤشرات ذات الطبيعة المحاسبية : ربحية السهم الواحد ، التدفق النقدي المتولد عن الاستثمار ، الاموال الخاصة للسهم الواحد .

ii. المؤشرات ذات الطبيعة المالية : القيمة الحالية الصافية .

iii. المؤشرات ذات الطبيعة المهجنة (محاسبية/ مالية): القيمة المضافة الاقتصادية أو الربح الاقتصادي معدل التدفق النقدي العائد من الاستثمار .

iv. المؤشرات ذات الطبيعة البورصية : القيمة المضافة السوقية ، عائد السهم الكلي.

ولد مفهوم انشاء القيمة ما يعرف بالقيمة المشتركة ، وهي السياسات والممارسات العملية التي تعزز تنافسية المؤسسة وتحسن في نفس الوقت في الشروط الاقتصادية والاجتماعية للمجتمعات التي تمارس فيها المؤسسة النشاط<sup>(5)</sup>.

(1) أ. جمال خنشور ، اثر القيمة - الزبون والمفاهيم المحاذية لها على مردودية المؤسسة ، (الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، مجلة العلوم الانسانية ، العدد 10 ، 2006م) ، ص 378.

(2) تحليل سلسلة القيمة = pdf&ie انشاء القيمة [www.google.com/serch?q](http://www.google.com/serch?q) 2017/9/27 ، AM 9: 10.

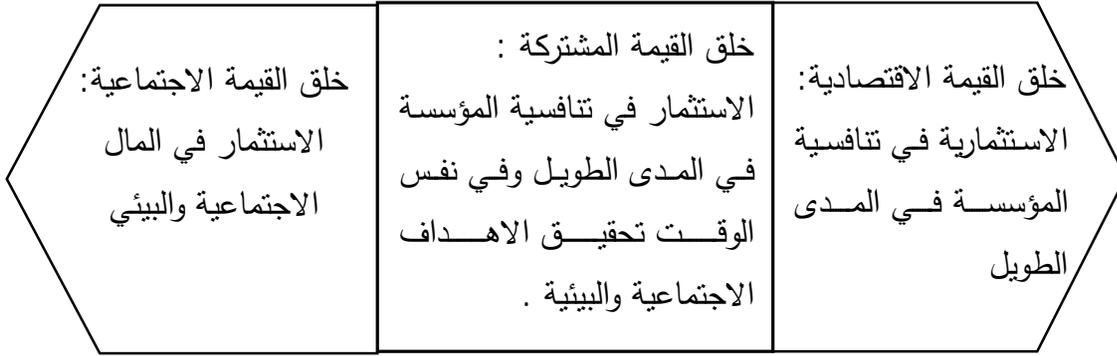
(3) أ. علي بن الضب ، أ. سيدي امحمد عياد ، تكلفة راس المال ومؤشرات انشاء القيمة ، دراسة تطبيقية ببورصة الدار البيضاء، (الجزائر : مجلة اداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 2، 2013م) ، ص 123.

(4) المرجع السابق ، ص ص 126 - 128 .

(5) المرجع السابق ، ص 6.

## الشكل (2/3/2)

### نموذج خلق القيمة المشتركة



المصدر : د. اسحق قرشي ، نموذج جديد لاعداد الشركات الجزائرية لخلق القيمة الاقتصادية والمنفعة الاجتماعية، (الجزائر : جامعة حسية بنو بوعلي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الملتقى الدولي الثاني عشر ، 14 - 15 نوفمبر ، 2016م) ، ص 9 .

### ج. سلسلة القيمة :

عرف بورتر (Porter) سلسلة القيمة على انها مجموعة مرتبطة من النشاطات التي تكون ضرورية لخلق البضائع والخدمات والتي تبدأ من استخدام المواد الاولية ولغاية تسليم المنتج إلى المستهلك النهائي<sup>(1)</sup> .

### أ. أهداف سلسلة القيمة :

تهدف سلسلة القيمة لتحقيق الاهداف الاتية<sup>(2)</sup> :

- انتاج كميات من البضائع او تقديم الخدمات من خلال تكامل الانشطة داخل المنظمة وبالتعاون مع الاطراف الاخرى .
- التركيز على زيادة مصلحة الاطراف العاملة عن طريق ادارة وربط نشاطات السلسلة الكلية من مجهزي المواد الاولية إلى المستخدمين النهائيين .
- ان العمل ضمن السلسلة الكلية للصناعة يؤدي إلى تطوير سلاسل قيمة تنافسية ليحقق الحصول على نتائج ايجابية من خلال تعظيم قيمة المنظمات المشتركة ضمن السلسلة الكلية .
- تعداد مناهج عمل مشتركة للعمل مع المجهزين والزبائن مما يساعد في اتخاذ القرارات التي تساعد على انجاز النشاطات التي تؤدي إلى انتاج المنتجات التي تحقق حاجات المستهلك وتحديد الجهات التي يتم العمل معها بشكل متواصل عن طريق تعظيم علميات ذات أنشطة فعالة واستخدام تكنولوجيا المعلومات لدعم العلاقات بين الاطراف المرتبطة ضمن السلسلة الكلية .

<sup>(1)</sup> Porter M., Competitive Advantage, Free Press, U.S.A., 198/5, P.37.

<sup>(2)</sup> Gereffi, G., International Trad & Industrial Up Grading in the Appeared Commodity Chain, Journal of International Economics, Vol. 48, No., 1, 1999, P.9.

يرى الباحث أن إضافة القيمة في المؤسسات العامة تتعلق بمستوي الأداء المالي وحسن إدارة المال العام بتوليد المصادر وتنوعها والمحافظة على هذا المال ليساعد في توفير وتجويد الخدمات التي تقدمها الدولة .

## 2. نمو المنشأة :

يعزز كل من التدريب والتعليم المتواصل حلقة حميدة تتسم بمزيج من الانتاجية وتزيد من العمالة ذات النوعية الافضل وينمو الدخل والتنمية بنمو الانتاجية حيث يحقق من تكاليف الانتاج ويزيد العائدات من الاستثمارات ، والتي تمنح بعضها وفر أكبر لاصحاب الاعمال والمستثمرين في حين يحول بعضها الاخر إلى اجور اعلى وتنتفع الحلقة الحميدة من بين الانتاجية والعمالة من خلال الجانب الاستثماري في الاقتصاد ، كما تستثمر بعض ارباح الانتاجية في ابتكار المنتجات والعمليات في ادخال تحسينات على المنشأة والمعدات في اتخاذ تدابير للتوسع نحو اسواق جديدة مما يحفز بالمقابل مزيداً من النمو في الناتج والانتاجية<sup>(1)</sup>.

تظهر التجربة ان جميع البلدان التي نجحت في ربط المهارات بالانتاجية قد وجهت سياساتها الخاصة بتطوير المهارات نحو ثلاثة اهداف<sup>(2)</sup>:

أ. الاستجابة للطلب على المهارات من حيث الملاءمة والنوعية .

ب. تقليص تكاليف التكيف .

ج. استدامة عملية تطوير حيوية .

يتحقق نمو المنشأة بزيادة الانتاجية وتعني تحقيق اكبر نسبة من المخرجات من قيمة معدة من المدخلات وهي مؤشر يوضح قدرة عناصر الانتاج المختلفة علي تحقيق مستوى معين من المخرجات قياساً بالمدخلات التي تم استثمارها للغرض الانتاجي . فبينما يشير الانتاج إلى مجموعة المخرجات المنتجة لكل وحدة واحدة من المدخلات فان الانتاجية تعني قياس المخرجات الناتجة عن كمية معينة من المدخلات .

الانتاجية = الكفاءة + الفعالية

حيث أن الكفاءة عمل الاشياء بشكل صحيح وهي المخرجات الفعلية منسوبة إلى المخرجات القياسية المتوقعة ، أما الفعالية فهي عمل الاشياء الصحيحة ودرجة تحقيق الاهداف . قياس الانتاجية يساعد على :

أ. درجة تحقيق الاهداف الاساسية للمنشأة (فاعلية الادارة) .

ب. معرفة كفاءة استغلال الموارد لخلق ناتج معين .

ج. الحكم على فاعلية المنشأة - القدرة على المنافسة والبقاء .

(<sup>1</sup>) مؤتمر العمل الدولي ، مهارات من اجل تحسين الانتاجية ونمو العمالة والتنمية ، التقرير الخامس ، البند الخامس ، مكتب العمل الدولي ، جنيف ، 2008م، ص vii .

(<sup>2</sup>) المرجع السابق ، ص viii .

## أ. أنواع الانتاجية (1):

- i. انتاجية العمل .
- ii. انتاجية المواد .
- iii. انتاجية الالات .
- iv. انتاجية راس المال .

## ب. العوامل المؤثرة على انتاجية المشروع (2) :

- i. النظام الاجتماعي والثقافية والتعليمي والسياسي والاقتصادي السائد في الدولة .
- ii. اللوائح والقوانين والتشريعات العالمية والسياسات والتشريعات الحكومية .
- iii. القوى العاملة .
- iv. التنظيمات العالمية .
- v. البيئة الاجتماعية والسكانية والعوامل الطبيعية.
- vi. البنية التحتية والسياسة الصناعية للدولة والمنافسة .
- vii. الطاقة والمواد الاولية والتكنولوجيا المستخدمة فيها وتكنولوجيا المعلومات .
- viii. بيئة العمل وطرق أداء العمل وعملية الانتاج والمنتج .
- ix. تدريب القوى العاملة .
- x. الطاقة الانتاجية للمكائن والمعدات والصيانة .
- xi. معدل الانتفاع من الطاقة الانتاجية ومعدل الانتفاع من العمل .
- xii. النظام الاداري وأنظمة الحوافز .
- xiii. حجم الوحدة الاقتصادية واقتصاديات الحجم .
- xiv. توصيف وتقسيم الاعمال .
- xv. توفر السيولة النقدية اللازمة .
- xvi. توفر المواد الاولية الجيدة يقلل من الهدر والفاقد في الانتاج .
- xvii. التدريب الداخلي الجيد للمصنع .
- xviii. توازن خط الانتاج وتقليل الوقت الضائع .
- xix. التخزين الجيد للسلع الجاهزة والمواد الخام .
- xx. الرغبة في العمل ونوعيته ومعدل درجاته .

يرى الباحث ان نمو المؤسسة مفهوم يتعلق بالانتاجية وتطويرها باقسامها المختلفة بتوفير المهارات والخبرات البشرية والتكنولوجية لها ، كما ان النمو في مؤسسات القطاع العام فهو هدف الدولة والحكومات والشعوب لإرتباطه بتحسين المستوى المعيشي للمواطنين ويتعلق بزيادة دخل الفرد ، وزيادة

(1) الانتاجية ، ص ص 1 - 5 . 27.9.2017, 11: 30 Am . [www.google.com.Mne.gov.ps](http://www.google.com.Mne.gov.ps)  
(2) المرجع السابق ، ص ص 6-8.

النتائج المحلي وزيادة نصيب الفرد من الدخل القومي الكلي للدولة ،ويظهر ذلك في مستوى ونوع وجودة الخدمات التي تقدمها الدولة .

### 3. السيولة واليسر المالي :

#### أ. مفهوم السيولة :

**السيولة النقدية:** تعبر عن قدرة المنشأة على الرفع او جعل الوسائل المتاحة (أصول المنشأة) في شكل سيولة من اجل تغطية الالتزامات خلال فترة قصيرة الاجل كما تم وصف جوهر السيولة في توفير اصول وموجودات كافية لمواجهة الالتزامات أو القدرة على جعل هذه الموجودات سائلة خلال وقت قصير ، ويستخدم مصطلح السيولة للتعبير اما عن النقد الجاهز او سيولة المنشأة او سيولة الاصل .

**سيولة المنشأة :** هي وجود اموال سائلة (نقد وشبه نقد) كافية لدى المنشأة في الوقت المناسب وبالكميات المناسبة تمكن المنشأة من سداد التزاماتها المالية مواعيد استحقاقها .

**سيولة الاصل :** هي سهولة وسرعة تحويل الاصل إلى نقد جاهز دون خسائر تذكر .

وهي ايضا قدرة المنشأة على تحويل موجوداتها إلى نقدية . والسيولة هي جاهزية الموجودات لتغطية الإلتزامات التي تحدث بشكل يومي أو في وقت قصير بشكل مباشر أو هي قابلية تحويل الموجودات إلى نقدية من أجل تجنب مشاكل الدفع بشكل مباشر وتوفير أصول وموجودات كافية لمواجهة الإلتزامات والقدرة على جعل هذه الموجودات سائلة خلال وقت قصير<sup>(1)</sup> .

#### ب. اهمية السيولة :

تتبع اهمية السيولة من الاهداف التي تخدمها السيولة النقدية الملائمة ، وتشمل هذه الاهداف في<sup>(2)</sup>:

- أ. مقدرة المنشأة لمواجهة التزاماتها اليومية بتوفير جاهزية نقدية كافية لمواجهة الاستحقاقات الآتية .
- أ. قدرة المنشأة على تغيير نشاطها عندما ينخفض الطلب على السلع المنتجة .
- أ. تدعيم ثقة مقرضي المنشأة عن طريق بناء سمعتها الائتمانية وذلك بدفع التزاماتها المترتبة عليها في مواعيد استحقاقها .
- أ. الاستمرار في التشغيل عن طريق دعم دورتها التشغيلية والعمل على استمرار هذه الدورة التي تبدأ بشراء المواد الخام تصنيعها وبيعها وتحصيل ثمنها .
- أ. الاستفادة من الخصم النقدي باستغلاله إذا ما تم منحه لها عند شرائها للسلع والمواد التي تحتاجها

(1) ضياء الدين الغنيم، السيولة والربحية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، دمشق ، 2008م، ص3.

(2) ماهر الخزاعي ، ادارة السيولة والربحية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة دمشق ، كلية اللاقتصاد ، دمشق ، 2009م، ص 4 .

vi. مواجهة الظروف الاستثنائية الطرئة التي تتطلب من المنشأة مبالغ نقدية تكون في متناول يدها فوراً .

بالرغم من أهمية توفير السيولة إلا أنه هناك حداً لها والزيادة عن هذا الحد تسبب عدة مشاكل منها (1):

- i. تشجيع الإدارة على التبذير وصرف الأموال في مجالات غير مفيدة
  - ii. تشجيع الإدارة علي المضاربة عن طريق شراء بضائع ومواد تزيد عن حاجة المؤسسة ويؤدي ذلك لتحقيق أخطار أو خسائر محتملة .
  - iii. وجود الأموال الفائضة دليل على سوء الإدارة وعدم قدرتها على إستثمار هذه الأموال .
- يحقق وجود السيولة في مواعيدها لسداد إلتزامات المؤسسة التوازن المالي لها، وإن إختلال هذا التوازن مابين النقد الداخل والخارج يمثل فائضاً يؤثر على ربحية المؤسسة لوجود أموال غير مستثمرة ، أو عجزاً يؤدي إلى عدم وفاء المؤسسة بإلتزاماتها في وقتها وبشكل مشكلة للمدير المالي ومدير المؤسسة ويؤثر على المؤسسة نفسها .
- ج.أسباب مشاكل السيولة (2):

- i. تجاوز مصروفات غير مخططة وينشأ ذلك من خلال الاستخدام المتزايد للمواد والفعالية غير الكافية في تحميل الاصول الثابتة والاجور غير المخططة .
  - ii. صعوبات تحقيق المبيعات سواء بالانتاج او في التحصيل .
  - iii. عدم تحقيق مستوى الجودة المطلوب للمنتجات وبالتالي تدني الاسعار والايادات .
  - iv. مصاريف زائدة للوسائل المادية وخاصة بشكل تجاوز الارصدة المخططة للاصول المتداولة .
- ان ضمان تخطيط عملية الانتاج بشكل شرطاً موضوعياً للسيولة والحفاظ على مبادئ واخلاقيات الدفع ، ولهذا فان مشكلة السيولة في المنشأة مرتبطة بالتخطيط والفعالية الادارية بحيث ان رفع وتحسين الفعالية يقود لضمان توفير السيولة النقدية في الوقت المناسب، ومن اجل استغلال الامكانيات المتاحة للمنشأة بشكل فعال فانه من الضروري تنظيم الايرادات والمصروفات ليس فقط في مقدار حدوثها وانما في زمن حدوثها بحيث توضع المبالغ النقدية الضرورية تحت التصرف عندما يكون هناك حاجة إليها .
- د.العسر المالي :

العسر مالي يكون بسبب سوء إدارة المال بالمؤسسة، وهو الحالة التي يكون فيها صعوبة وفائها بالإلتزامات ، ويتدرج حتي يصل أعلى درجاته بإعلان الإفلاس، وهو حالة عدم وجود نقد جاهز كافي للمؤسسة لسد حاجتها والوفاء بالإلتزاماتها وينقسم العسر المالي إلى نوعين (3):

(1) ضياء الدين الغنيم، مرجع سابق ، ص3.

(2) ماهر الخزاعي ، المرجع السابق ، ص 5 - 6 .

(3) ماهر الخزاعي ، المرجع السابق ، ص 6.

## أ.العسر المالي الفني :

هو الحالة التي يكون فيها موجودات المنشأة أكثر من ديونها ، أي ان للمنشأة قيمة صافية موجبة ولكنها غير قادرة على مواجهة الالتزامات المستحقة عليها في مواعيدها، وقد ينشأ ذلك نتيجة للتوسع في الاستثمار في اصول غير قابلة للتمويل للنقد او عدم الموازنة بين الصادر والاستخدامات او الخسارة.

## ب.العسر المالي الحقيقي :

هي الحالة التي يكون فيها قيمة موجودات المنشأة اقل من ديونها ، أي ان القيمة الصافية للمنشأة امان تكون صفراً او سالبة اقل من الصفر ، وبصاحب العسر المالي الحقيقي عسر فني ، ومن الصعب التقلب على العسر المالي الحقيقي وغالباً ما يقود الى تصفية المنشأة ، وخاصة عند اصدار الدائنين على الاسراع في تصفية المنشأة تقيلاً لخسارتهم لاعتقادهم بان مزيداً من الانتظار قد يجر عليهم خسائر اكبر (1) .

وهناك عدة اتجاهات في حالة العسر المالي الحقيقي يجب علي الإدارة المالية بالمؤسسة دراستها لتقليل أثر العسر المالي وارجاع الوضع إلى حالته، منها الآتي (2):

- نسبة الرافعة المالية .
- نسبة الإقتراض إلي الملكية .
- قدرة المنشأة عل خدمة ديونها.
- وتتم معالجة العسر المالي بعدة أساليب ، منها (3) :
- عن طريق اساليب الرفع المالي نقدياً أو لأجل.
- عن طريق قروض الأصول الثابتة قصيرة وطويلة الأجل.
- عن طريق دوران النقدية والبضاعة ببيع البضاعة الزائدة بالمخازن.
- عن طريق الإجراءات الإدارية المتعلقة بالنقدية مثل تأخير مواعيد الدفع وتقديم مواعيد القبض ببيع بعض الأوراق المالية أو الديون و اذار الذمم وفرض غرامات التأخير والتركيز على البيع النقدي أكثر من الأجل .

## ج.الرافعة المالية :

تعني كلمة رافعة في علم الطبيعة او الفيزياء استخدام اداة صغيرة لرفع اشياء ثقيلة نسبياً اما في علم الادارة المالية فيقصد بالرفع المالي استخدام التكاليف الثابتة للتأثير على العائد المتوقع .

(1) المرجع السابق ، ص 7 .

(2) ضياء الدين الغنيم ، مرجع سابق ، ص 7 .

(3) المرجع السابق ، ص 7 .

وعرف الرفع المالي بأنه إستخدام التمويل ثابت التكلفة ، وعرف ايضاً بأنه هو نسبة الزيادة في الأرباح نتيجة إستخدام أموال الغير في عمليات المؤسسة من أجل تمويل الإحتياجات. وعرفت الرافعة المالية بإنها اعتماد المنشأة على الاقتراض من المؤسسات المالية والمصرفية في سد احتياجاتها المالية وبالتالي تكون التكاليف الثابتة لديها في هذه الحالة هي الفوائد المدينة او المدفوعة، اما إذا كانت المؤسسة تطرح اسهماً ممتازة لسد هذه الاحتياجات فان التكاليف الثابتة هنا هي ارباح الاسهم الممتازة التي ستقوم الشركة بدفعها إلى المساهمين الممتازين وذلك لأن الاسهم الممتازة تتمتع باريح مضمونة ومحددة<sup>(1)</sup>.

### i. أشكال الرفع المالي

لا تعتمد المؤسسات علي مصادر التمويل الممتلك فقط في تمويل حاجاتها الإستثمارية والتشغيلية بل تعتمد أيضاً على القروض التي يجب تسديدها في تاريخ محدد كم أن إستعمالات هذه الأموال تؤثر في القيمة السوقية للمؤسسة ، ومن أشكال الرفع المال المعاصرة<sup>(2)</sup>:

- القروض طويلة الأجل.

- القروض قصيرة الأجل.

### ii. قياس درجة الرافعة المالية :

بعكس الرفع المالي التغير في العائد المتاح للملاك :

درجة الرفع المالي = التغير النسبي على عائد السهم المحقق

التغير النسبي في صافي الربح التشغيلية قبل الفوائد

الرافعة المالية =

ص

ص - (ف + أ.م ÷ (1 - ض))

حيث ان ص = صافي الربح التشغيلي قبل الضرائب

ف = الفوائد ، أ.م = ارباح اللاسهم الممتازة ، ض = الضريبة

إن الرفع المالي مرتبط بهيكل تمويل المنشأة ، فكلما ازداد اعتماد المنشأة على المصادر الخارجية في التمويل تزداد درجة الرفع المالي ويصبح الرفع المالي فعالاً اذا استطاعت المنشأة استثمار الاموال المقترضة بمعدل عائد يزيد عن تكلفة الاموال المقترضة بينما تكون درجة المخاطرة اكبر في حالة فشل المنشأة في استثمار الاموال المقترضة<sup>(3)</sup>.

(1) أ.م.د. إلياس خضير الحمدوني، العلاقة بين الرفع المالي وعوائد الأسهم ، (بغداد : مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية المجلد 4 العدد8 السنة 2012م)، ص 151.

(2) المرجع السابق ، ص 153.

(3) المرجع السابق ، ص 32 .

ويقاس أثر الرافعة المالية على مبدأ بسيط فهي نتاج مرونة المكافأة المخصصة لرأس المال الخارجي للمؤسسة من خلال مقارنة العوائد بالتكاليف ، فإذا زادت العوائد عن التكاليف فإن الرافعة المالية يكون لها أثر إيجابي وإذ زادت التكاليف عن العوائد فيكون للرافعة المالية أثر سلبي على المؤسسة حيث يؤدي ذلك لإنخفاض عوائد المساهمين<sup>(1)</sup>.

يرى الباحث أن الرفع المالي في مؤسسات القطاع العام يتم بتمويل هذه المؤسسات مالياً ودعمها لتحقيق الإستقرار المالي لها وهذا جزء من السياسات العامة المالية في الدولة أن تستمر المؤسسات الحكومية في تقديم خدماتها للمواطنين في ظل جميع الظروف العادية والطارئة التي تستدعي التدخل السريع للمعالجة.

#### 4. تحقيق الربحية :

من أهداف الإدارة المالية ترتيب وتنظيم إستخدامات مصادر الأموال في المؤسسة بطريقة تمكن المالكين في المدى الطويل من الحصول على عائد مناسب على أموالهم لا يقل في مستواه عن مستوى الأرباح التي يتم تحقيقها في المشاريع المماثلة والتي تتعرض لنفس درجة الخطر . والربح هو صافي التدفق النقدي الناتج عن إستثمار مبلغ معين ، وهناك نظريتان لتحديد الربح هما ، نظرية صافي الربح الشامل ، ونظرية صافي الربح الناتج من العمليات التشغيلية الحالية<sup>(2)</sup>.

#### أ. مفهوم الربحية :

الربحية هدف اساسي لجميع المنشآت وامر ضروري لبنائها واستمرارها وغاية يتطلع اليها المستثمرون ومؤشر يهتم به الدائنون عند تعاملهم مع المنشأة وهي اداة هامة لقياس كفاءة الادارة في استخدام الموارد الموجودة<sup>(3)</sup>، أما الربحية في المؤسسات غير الربحية تشمل الشركات والمؤسسات التي تنشأ لأغراض الإنتاج للسوق وهي غير قادرة علي توليد الأرباح ، والوحدات الحكومية المختلفة والتي تعتبر كيانات قانونية فريدة تقام في إطار العملية السياسية وتشكل هذه المؤسسات قوة إقتصادية متنامية وتمثل قدرتها حول قدرة الحكومات في حل المشاكل الإقتصادية والإجتماعية الملحة ، وهذه المؤسسات ذات طبيعة متميزة تبرز معاملتها كقطاع مستقل لكثير من الأغراض التحليلية ، ومن مميزاتها<sup>(4)</sup>:

- i. طبيعتها غير الربحية .
- ii. انتاج السلع العمومية .
- iii. خصوصية هياكل الإدارة فيها.
- iv. خصوصية هيكل الإيرادات فيها.

(1) أ.م.د. إلياس خضير الحمدوني ، العلاقة بين الرفع المالي وعوائد الأسهم ، (بغداد : مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية المجلد 4 العدد 8 السنة 2012م) ، ص 161.

(2) ضياء الدين الغنيم ، المرجع السابق ، ص 11 .

(3) المرجع السابق ، ص 10.

(4) الأمم المتحدة ، دليل المؤسسات غير الربحية في نظام الحسابات القومية ، (نيويورك : إدارة الشؤون الإقتصادية والإجتماعية ، الشعبة الإحصائية ، دراسات الأساليب ، السلسلة واو ، العدد 91 ، دليل الحسابات القومية ، 2005م) ، ص ص 3-10

- v. خصوصية هيكل الموظفين فيها.
- vi. إختلاف مواردها الرأسمالية.
- vii. إختلاف معاملاتها الضريبية.
- viii. إختلاف معاملاتها القانونية .
- ix. عدم وجود السلطات التنفيذية.
- x. غير خاضعة نسبياً للضغوط السياسية.
- xi. خصوصية المعاملات التي تقوم بها.

وهذه المؤسسات العامة يكون لها سلطات تشريعية وقضائية وتنفيذية علي وحدات مؤسسية أخري في منطقة معينة وما هي إلا مفهوم مختصر للأسرة المعيشية التي هي مجموعة من الأشخاص يشتركون في مكان معيشة واحد ويجمعون إيراداتهم أو ثروتهم ويستهلكون أنواعاً معينة من السلع والخدمات أهمها المسكن والطعام، وتصنف على أساس الإقتصاد الإجتماعي ومنظمات الصالح العام والمنظمات غير الربحية ، وتنقسم المؤسسات غير الربحية في القطاع العام إلى الأنواع الآتية<sup>(1)</sup>:

- أ. نوع يحصل التمويل من إيرادات الخدمات.
  - ii. مؤسسات تتلقي دعماً حكومياً كبيراً وتشرف عليها الحكومة.
  - iii. مؤسسات تعتمد في تمويلها على المتطوعين.
  - iv. مؤسسات تعتمد في تمويلها على مساهمات الأسر.
- وأهم سمات ومميزات المؤسسات العامة غير الربحية :
- i. حظر توزيع الأرباح.
  - ii. الإشتراك في إنتاج البضائع العامة والخاصة .
  - iii. هيكل إيراداتها يتضمن المساهمات والهبات والإعانات.
  - iv. إستخدام الموظفين والمتطوعين.
  - v. صعوبة الوصول لرأس المال السهمي .
  - vi. خصوصيتها في الميزات الضريبية .
  - vii. إرتباط النصوص القانونية بالإدارة .
- ب. معايير الربحية :**

تستخدم المعايير الانية لقياس الربحية<sup>(2)</sup>:

- i. القوة الايرادية .
- ii. العائد على الاستثمار .
- iii. العائد على اموال اصحاب المشروع او حق الملكية .

(1) المرجع السابق ، ص 10.

(2) المرجع السابق ، ص 12.

### ج.العلاقة بين السيولة والربحية :

من أهم واجبات المدير المالي ان يوازن بين السيولة والربحية وان يحافظ على هذا التوازن باستمرار فالسيولة ضرورية للوفاء بالتزامات المنشأة والربحية ضرورية لاستمرارها وبقائها<sup>(1)</sup>.

### د. العوامل المؤثرة على الربحية:

هناك عوامل كثيرة تؤثر في ربحية المؤسسة سواء بالزيادة أو النقصان ، منها<sup>(2)</sup>:

- المبيعات .
- التكاليف .
- السيولة النقدية .
- الأسعار السائدة في السوق .
- معدل الضريبة علي الأرباح .
- الإعانات والتحويلات التي تتلقاها المؤسسة .
- الإحتياجات المحجوزة .
- مستوى التالف من المواد والعامد منها .

يرى الباحث أن مفهوم الربحية كواحد من أهم أهداف الإدارة المالية التي تستخدم لتحديد مستويات الأداء المالي، يتعارض مع تحديد مستوي الأداء المالي في مؤسسات القطاع العام ، وذلك لأن مؤسسات القطاع العام بأنواعها المختلفة ليس من أهدافها تحقيق الربح وإنما تسعى من خلال إدارة المال لتحقيق الأداء المالي في أعلي مستوياته إلى توفير وتجويد السلع والخدمات التي تقدمها الدولة متمثلة في الحكومة وسياساتها المالية إلى مواطنيها .

### 5.تحقيق التوازن المالي:

يعتبر التوازن المالي هو الهدف الاساسي الذي تسعى المؤسسات الاقتصادية لبلوغه لمواجهة التزاماته المالية لحظة استحقاقها ، فهو يعتبر بمثابة مؤشر امان للمؤسسة وللوصول إلى هذا الهدف لا بد للمؤسسة بتحليل سياساتها المالية المتبعة لاعطاء صورة عن نقاط الضعف ونقاط القوة فيها وتصحيحها .

### أ.مفهوم التوازن المالي:

يمكن تعريف التوازن المالي بانه ذلك التقابل القيمي والزمني بين الموارد المالية في الميزانية من جهة ، واستعمالاتها من جهة ثانية حيث تختلف عناصر الموارد في مدى استعمالها التي توافق درجة ثبوتها<sup>(3)</sup>.

(1) المرجع السابق ، ص 17 .

(2) ضياء الدين الغنيم ، مرجع سابق، ص12 .

(3) جهيرة عوايب ، استخدام التحليل المالي الديناميكي لتشخيص التوازن المالي ، (الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2012م) ، ص 37 .

من ذلك يتضح ان التوازن المالي هو توفير كافة الاحتياجات المالية للمؤسسة بما يضمن لها عدم الوقوع في العسر المالي والوفاء بديونها قصيرة الاجل والتزاماتها المالية .

#### ب.اهمية التوازن المالي :

تتجسد اهمية التوازن المالي فيما يلي (1):

- أ. الالتزام المالي للمؤسسة تجاه الغير .
- أ. ضمان تسديد جزء من الديون او كلها في الاجل القصير وتدعيم السير المالي .
- أ. تجنب الخطر المالي .
- أ. فرض الرقابة الداخلية على تدفقات الاموال واستعمالاتها .

#### ج.شروط التوازن المالي :

لتحقيق التوازن المالي لابد من توافر الشروط الاتية (2):

- أ. ان يكون راس المال العامل موجب .
- أ. ان يغطي راس المال العامل الاحتياجات في راس المال العامل .
- أ. ان تكون الخزينة موجبة .

#### د.انواع التوازن المالي :

- أ. التوازن المالي قصير الاجل .
- أ. التوازن المالي طويل الاجل .

يستنتج الباحث أن التوازن المالي للمؤسسة هو النقطة التي أو الحالة التي تكون فيها المؤسسة في أحسن حالاتها المالية التي تمكنها من تسيير أعمالها وتحقيق أهدافها والوفاء بالتزاماتها، وهذا مطلوب في مؤسسات القطاع العام خاصة وأنها لا تهدف من نشاطاتها لتحقيق عائد أو أرباح.

#### 6.تحقيق المردودية:

تعتبر المردودية مقياس يسمح بمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة حيث يتم من خلالها تقييم مختلف العمليات والأنشطة الإقتصادية لإتخاذ القرار السليم وتصحيح الإنحرافات أو القيام بأنشطة وعمليات وإستثمارات جديدة ، وترتبط المردودية بالخطر المالي ومن بين أهداف المؤسسة الأساسية العمل علي تحقيق للمردودية حيث تعمل المؤسسة علي تسخير وتجنيد طاقاتها وإمكاناتها المادية والبشرية من أجل الوصول للهدف المنشود وتحقيق المردودية يعني التكامل بين العناصر المادية والمعنوية للمؤسسة(3).

المردودية لغة : مشتقة من فعل رد ومعناه اعادته على التمام اي بدون نقصان .

(1) المرجع السابق ، ص 39 .

(2) المرجع السابق ، ص 39.

(3) ميلودة ملي ، أثر الرفع المالي علي مردودية الأموال الخاصة ودرجة المخاطرة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ، كلية العلوم الإقتصادية ، الجزائر ، 2013م، ص1.

**المردودية في المصطلح:** هي الفرق بين الناتج من العمليات الخارجية للمؤسسة وعملياتها الداخلية، وعرفت المردودية علي أنها ذلك الإرتباط بين بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال في تحقيق النتائج المالية ، وعرفت المردودية أيضا على أنها العلاقة بين الثروة (النتائج) ورأس المال المستثمر ، وعرفت أيضا بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق الوفر النقدي ومدى القدرة علي زيادة الأرباح<sup>(1)</sup>.

او هي قاعدة تطبيق على كل المراحل الاقتصادية وهذا يوضح الامكانيات المادية والبشرية اللازمة والتي تعبر عنها العلاقة التالية<sup>(2)</sup> :

$$\text{المردودية} = \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{الامكانيات}}$$

$$\text{معدل المردودية} = \frac{\text{الربح}}{\text{راس المال}} \times 100$$

#### أ.أنواع المردودية :

هناك نوعان للمردودية هما: المردودية الإقتصادية وهي المقارنة بين التكاليف في عمليات الإستثمار والإستغلال. المردودية المالية وتهتم بإجمالي أنشطة المؤسسة وتدخل في مكوناتها كافة العناصر والحركات المالية<sup>(3)</sup>، ومن أهم مقاييس المردودية على مستويات النتيجة ما يلي<sup>(4)</sup>:

- i. الهامش الاجمالي.
- ii. القيمة المضافة .
- iii. نتيجة الاستقلال .
- iv. النتيجة الصافية .
- v. التدفق النقدي .
- vi. التموي الذاتي .
- vii. النتيجة المالية .

#### ب.مكونات المردودية :

من أهم مكونات المردودية الإنتاجية والفعالية ويمكن حسابهما بالمعادلات التالية:

(1) ميلودة ملي ، المرجع السابق ، ص 2 .  
(2) مبارك مبروكي ، اثر الرفع المالي على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية ، (الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، ورقة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2013م) ، ص ص 3 - 9 .  
(3) ميلودة ملي ، مرجع سابق ، ص ص 3 - 4 .  
(4) مبارك مبروكي ، مرجع سابق ، ص ص 3 - 9 .

i / الانتاجية

= القيمة المضافة

الاصول الثابتة

ii / الفعالية :

= مجموع الاصول

الاموال الخاصة

ج. محددات المردودية:

تحدد مستوى المردودية المالية العوامل الآتية<sup>(1)</sup> :

i. السياسة المالية للمؤسسة.

ii. دوران الأصول.

iii. السياسة التجارية للمؤسسة.

يرى الباحث أن المردودية غير مطلوبة في مؤسسات القطاع العام بمفهومها كما في مؤسسات القطاع الخاص حيث تعني تحقيق الفوائد، إلا إذا كان الهدف منها تقييم نتائج الأعمال والأنشطة الحكومية وقياس مستوى تقديم السلع والخدمات لهذه المؤسسات خلال فترة معينة فتصبح سمة مرغوب تحقيقها في هذه الحالة .

---

(<sup>1</sup>) ميلودة ملي ، مرجع سابق ، ص 8 .

# الفصل الثالث

## الأداء المحاسبي

يتناول الباحث في هذا الفصل الأداء المحاسبي من حيث التعريف والأنواع والأهمية والأهداف. ويتم تناول المفاهيم الأساسية للأداء المحاسبي وتقييم الأداء المحاسبي والاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية وتأثيرها على كفاءة الأداء المحاسبي .

قسم الباحث هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث لتناول موضوعاته جاءت تحت العناوين الآتية :

**المبحث الاول : مفاهيم الأداء المحاسبي**

**المبحث الثاني: تقييم الأداء المحاسبي**

**المبحث الثالث : الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المحاسبي**

# المبحث الأول

## مفاهيم الأداء المحاسبي

أولاً : نشأة وتطور المحاسبة :

ظهرت المحاسبة أولاً في عهد الاشوريين حوالي العام 3500 قبل الميلاد حيث كان ملوكهم يسجلون للجند ما يدفعونه من لوازم في شكل ماشية وحبوب واحجار كريمة ، كما ان شرائع حمورابي اشتملت على احكام تتعلق بالتجارة ، ثم عرف الانسان الاول اساليب العد واستخدام عدة اساليب للتعبير عن الارقام مثل الرموز والرسومات .

في نهاية القرن الرابع عشر تم استخدام عملية القيد المزدوج في المحاسبة على يد العالم الايطالي باشولو وتعتبر هذه نقطة التحول الكبيرة في علم المحاسبة حيث عمت ارجاء العالم بعد ذلك العلوم المحاسبية (1).

لمعرفة مراحل تطور المحاسبة يمكن دراسة اهم ثلاثة مراحل اساسية اثرت على علوم المحاسبة وتطورها ، هي (2):

1. فترة مسك الدفاتر : هي بداية تنظيم الحياة الاجتماعية للانسان واقتصر دور المحاسبة فيها على الصفقات التجارية .

2. فترة تطور المحاسبة اقترن تطور المحاسبة بالتطور الاقتصادي خاصة التجارة في القرنين الثاني عشر والثالث عشر .

3. ظهور المحاسبة في شكلها الحالي : حيث كانت بداية منذ ظهور نظرية القيد المزدوج تم التطور المتتابع حتى الان في تكنولوجيا المعلومات المحاسبية والبرامج الالكترونية وغيرها من نظمك المعلومات المحاسبية .

المحاسبة وليدة ظروف اقتصادية وقانونية واجتماعية وسياسية وهي وسيلة وليست هدف في حد ذاتها ونتيجة للتطور الذي حدث تفرعت المحاسبة بانواعها الحالي المالية والضريبية ، الحكومية، الادارية وغيرها .

ظهرت الحاجة إلى المحاسبة مع ظهور الاموال والنقد ونشأت منذ بداية وجود السلع وتطورت مع الوقت واصبحت فن وهو ما يعرف بمسك الدفاتر ثم تناوله الباحثون بالدراسة والتحليل وتمكنوا من استنباط مجموعة من الفروض والمبادئ والمفاهيم العلمية للمحاسبة وهي ما شكلت الاسلوب المنهجي للمحاسبة . وتطورت وظيفة المحاسبة واتسعت اهدافها ، وفي السابق كانت تقتصر استخداماتها على المحاسبين في الشركات او الحكومات أما الان تغير الوضع واصبحت ضرورة ملحة للناس العاديين

(1) وليد ناجي الحياي ، مرجع سابق ، ص 25.

(2) حمزة طارق ، المخطط المحاسبي الوطني ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2004م ، ص ص

ايضاً ، وكلما زاد تداول السلع والاموال بين الناس زادت اهمية المحاسبة عندهم . ولم تعد المحاسبة تسعى لاطهار نتائج الاعمال للانشطة التجارية فقط بل اتسعت مهامها لتشمل تنظيم مدى الاموال والتخطيط لها والرقابة عليها ، وصنع القرارات الادارية لاختيار البديل الامثل الذي يحقق اهداف الاطراف المتعارضة في المنشأة كما تعتبر المحاسبة اداة لتوفير المعلومات .

## ثانياً : تعريفات المحاسبة :

### 1. المحاسبة لغة :

هي مناقشة الحسابات والمجازاة على تلك المناقشة وهي مأخوذة من الفعل الرباعي - حاسب - والزيادة المستفادة من هذا الفعل تفيد المشاركة ، حيث ان علمية المشاركة تستوجب طرح اسئلة واستفسار للوقوف على صحة ودقة العمل المحاسبي المثبت بالدفاتر .  
واسم الفعل من - حاسب هو م حاسب - واسم المفعول هو م حاسب ، اما الجذر الثلاثي للفعل فهو ح س ب بمعنى عد واحصى وحسا بمعنى العد (1).

### 2. المحاسبة اصطلاحاً :

هي اصطلاح مالي اطلق على حقل المعرفة الموجهة لتقديم العديد من المعلومات الرقمية طبقاً لاعتبارات قانونية واقتصادية وتتخلص الاحداث المالية في التسجيل والتبويب والتلخيص (2).  
نظراً للدور المتعاطف الذي تقوم به المحاسبة منذ بداياتها والتركيز والاهتمام على المحاسبة هناك عدة جهات قامت بوضع وتحديد اطارها وقد تم تعريفها بالتعريفات الاتية :

تعريف جمعية المحاسبة الامريكية (AAA, 1966) ، المحاسبة هي فن تسجيل العمليات التجارية النقدية او المقومة بالنقود في دفاتر خاصة حسب قواعد معينة وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بشكل يمكن الاستفادة منه ومن ثم تحليلها وتفسيرها لمعرفة الارباح او الخسائر عند مدة تجارية معينة وتحديد مركزها المالي (3).

جاءت (AICPA) للمحاسبة في النشرة المحاسبية رقم (4) لسنة 1970م بانها تلك النشاط الخدمي الذي يقوم بستجيل وتجهيز معلومات كمية ذات طبيعة مالية لمختلف الاطراف في المنشأة عن نتيجة الاعمال وتكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة (4).

عرفت المحاسبة ايضاً بانها علم وفن تقييم العمليات ذات الاثر المالي بوحدات نقدية ، وتسجيلها وتصنيفها وتلخيصها وتفسيرها كحقائق مالية تخص المشروعات والفردية وشركات التضامن وشركات المساهمة والهيئات والجمعيات التي لا تهدف للربح كالجمعيات الخيرية والدينية والثقافية

(1) مجمع اللغة العربية ، المعجم الوسيط ، ط3 ، (القاهرة : دار العرمان ، 1985م) ، ص ص 176 - 177.

(2) صالح رزق ، عبد الكريم زواتي ، اصول المحاسبة ، (عمان : دار الفكر العربي للنشر والتوزيع ، 1992م) ، ص 7.

(3) Walter Dmeges, et.al., Accounting : the Basic for Business Decisions, N.Y., McGraw -Hill Company, 1997, P.2.

(4) د. يوحنا آل آدم ، د. صالح الرزق ، مبادئ المحاسبة اساس واصول علمية وعملية ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 22.

والتعاونية والاندية والجامعات والوحدات الحكومية وغيرها ، ومن ثم عرض مراكزها المالية ونتائج اعمالها بصورة تعكس وضعها بشكل عادل (1).

كما عرفت المحاسبة بانها ذلك العلم الذي له مبادئه ومفاهيمه وفرضياته واساليبه في تسجيل العمليات التجارية والتي يمكن تقييمها بالنقود في سجلات خاصة حسب قواعد معينة ، وتصنيفها وتلخيصها وتبويبها وتحليلها واستخلاص نتائج الاعمال لمدة تجارية معينة لسنة مثلاً ومعرفة المركز المالي للنشاط بشكل يمكن الاستفادة منها لمختلف الاطراف ذات المصالح المتعارضة ، ويستخدم من قبل جميع الاثشطة حكومية او خاصة ، فردية او جماعية ، خيرية او تجارية (2).

المحاسبة هي الاداة التي تستخدم لوصف طبيعة النشاطات الاقتصادية من خلال العمل ، بتحليلها ودراستها وتدقيقها باستخدام المعلومات المحاسبية (3).

المحاسبة هي مجموعة من المبادئ والفوائد المتعارف عليها التي تستعمل في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية لغرض تحديد نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة وكذلك المركز المالي نهاية كل فترة (4).

المحاسبة هي عملية تحديد وقياس ونقل المعلومات والبيانات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات (5).

المحاسبة هي عبارة عن تقنية وعلم يشتمل مجموعة من المبادئ والاسس التي تهدف إلى جمع وتغيير وضبط واحتساب وتقييم وتنظيم جميع الحركات المالية معبر عنها بمصطلح نقدي (6).

تشتمل المحاسبة وظائف تتعلق بتسجيل وتصنيف وتحليل وتفسير وانتاج معلومات محاسبية تغطي العمليات ذات الصيغة المالية ، وتطلبها الادارة في شكل تقارير متنوعة تستعملها في اتخاذ القرار (7).

يرى الباحث ان تعريفات المحاسبة اهتمت بالعمليات المحاسبية المختلفة، مثل التسجيل في الدفاتر، التبويب، والتقرير عن العمليات للجهة المستفيدة والتي تنتظر نتائج العمليات المحاسبية في مفهومها ومعناها واهدافها ، حيث ان كل تعريف منها ركز على جوانب معينة لعملية المحاسبة، ومن ذلك يمكن تعريف المحاسبة على انها ذلك العلم المرتبط بفن تسجيل وتبويب العمليات المالية وتلخيصها والتقرير عنها في شكل القوائم المالية للاستفادة منها في اتخاذ مختلف القرارات المرتبطة بالمنشأة .

(1) المرجع السابق ، ص 22.

(2) المرجع السابق ، ص ص 23 – 24 .

(3) Husan El Khadash, Accounting Principles 1 & 2, United State of America, McGraw-Hills, 2012, P.4.

(4) صافي صالح ، المبادئ الاساسية للمحاسبة العامة ، ط2 ، (الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003م) ، ص 9.

(5) American Accounting Association, Statement of Basic Accounting Theory, Evan Ston, 1996, P. 1.

(6) خالد امين عبد الله ، اصول المحاسبة ، (عمان : مركز الكتاب ، 1990م) ، ص 16.

(7) ابراهيم الاعمش ، اسس المحاسبة العامة ، (الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية ، 19912م) ، ص 24.

### ثالثاً : أهمية المحاسبة :

تهدف نتائج الأنشطة لمعرفة اتجاه العمل في نهاية كل فترة من الزمن بهدف تحديد الاستمرار في النشاط أو تركه ، وذلك من خلال معرفة الموجودات أو الممتلكات والمطلوبات أو الالتزامات ، ومعرفة علاقة الأنشطة بالمنظمات الأخرى المشابهة أو ذات العلاقة المشتركة ، ويمكن تحقيق ذلك بوجود ما يلي (1) :

1. اظهار نتائج النشاط من ربح أو خسارة .

2. بيان المركز المالي للمنشأة .

كذلك ان التطور الذي حدث للنظم المحاسبية وتلبيةها لمتطلبات الظروف الاقتصادية والتكنولوجية يعود بالاساس إلى الالتقاء الفكري بين المحاسبة والعلوم الاجتماعية والانسانية الأخرى. تتلخص أهمية المحاسبة فيما يأتي (2) :

1. وسيلة لتوفير المعلومات المالية للإدارة والموظفين .

2. وسيلة اثبات اداري وقانوني لكل مجريبات الاحداث خلال الفترة المالية المحددة.

3. وسيلة رئيسية لاعداد القوائم المالية المحاسبية .

4. تساعد على توفير معلومات خاصة بالافراد من خارج المنشأة .

يرى الباحث ان أهمية المحاسبة تنبع من ارتباطها بالعمليات داخل المنشأة معبر عنها بالنقود وتمكن من خلال ذلك لمراقبة النشاط وتحديد اتجاه سيره ، بالإضافة للمعلومات التي توفرها في اتخاذ القرارات فهي أيضاً وسيلة واداة من الادوات الادارية كما انها تحدد نتائج النشاط النهائية .

### رابعاً : المبادئ المحاسبية :

هناك عدة انواع من المبادئ التي تحكم المحاسبة والتي تم تحديدها كأساس تم تقسيمها إلى حقول اساسية حسب نوعها بالتوضيح التالي (3) :

1/ المبادئ المحاسبية المتعلقة بحقل الملاحظة :

أ. مبدأ الاستمرار .

ب. مبدأ استقلالية الدورة المحاسبية .

ج. مبدأ الوحدة المحاسبية .

د. مبدأ الصدق .

2/ المبادئ المحاسبية المتعلقة بحقل القياس :

أ. مبدأ ثبات وحدة النقد .

ب. مبدأ وحدة القياس .

(1) د. يوحنا آل آدم ، د. صالح الرزق ، مرجع سابق ، ص ص 23 - 24 .  
(2) وابل الوابل ، اسس المحاسبة ، ط3 ، (الرياض : دار المريخ للنشر والتوزيع ، 1422هـ) ، ص 16 .  
(3) أ. صديقي مسعود ، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الاداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية ، (الجزائر : الملتقى الوطني الاول حول المؤسسة الاقتصادية ، 2003م) ، ص 85 .

ج. مبدأ التكلفة التاريخية .

د. مبدأ الحيطة والحذر .

هـ. مبدأ عدم التعويض .

3/ المبادئ المحاسبية العامة :

أ. مبدأ ثبات الطرق المحاسبية .

ب. مبدأ الأهمية النسبية .

ج. مبدأ صراحة البراهين .

د. مبدأ الأهمية النسبية .

هـ. مبدأ الإفصاح .

و. مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات .

ز. مبدأ حصافة المحاسب .

ح. مبدأ القيد المزدوج .

**خامساً : اهداف المحاسبة :**

تهدف المحاسبة الى القيام باجراءات العلميات المالية التي تتم داخل المنشأة وتسجيلها في الدفاتر وتبويبها ، والتقرير عنها فيما يعرف بالقوائم المالية والايضاحات والتفسيرات الملحقة بها لمعرفة حقيقة ومستوى نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة ومن هذه الاهداف<sup>(1)</sup>:

1. اظهار نتيجة النشاط : يتم التركيز عادة على نتائج الربح او الخسارة من خلال البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر .

2. معرفة الموجودات والمطلوبات : يقصد بها تحديد ممتلكات المنشأة والتزاماتها تجاه الغير نتيجة للعمليات التي تحصل بين المنشأة والمشاريع الاخرى وتتأثر بها الموجودات وحقوق الدائنين والمالكين في ممتلكات المنشأة .

يرى الباحث أن المحاسبة تهدف إلى اثبات العمليات المالية للنشاط معبراً عنها بالنقود وتوفر المعلومات المالية للإدارة والجهات المستفيدة الأخرى لتحديد نتيجة النشاط كما انها تحقق الرقابة الداخلية من خلال المتابعة واظهار الانحرافات للإدارة لتصحيحها وهي اداة تنفيذية مباشرة من خلال تسجيلها لجميع العمليات المرتبطة بالاحداث المالية .

**سادساً : انواع المحاسبة :**

نتيجة لاستخدام المحاسبة في عدة مجالات ظهرت انواع متعددة لطبيعة المحاسبة حسب البيئة التي تقوم عليها وتمارس فيها ومن هذه الانواع<sup>(2)</sup>:

(1) د. يوحنا آل آدم ، د. صالح الرزق ، مرجع سابق ، ص 24.

(2) المرجع السابق ، ص ص 25 - 26 .

1. **المحاسبة المالية** : يهتم هذا النوع من المحاسبة بتسجيل العمليات المالية وتصنيفها وتبويبها خلال فترة معينة واعداد الحسابات الختامية والتقارير المالية لنتائج العمل خلال تلك الفترة وبيان المركز المالي في نهايتها .

2. **المحاسبة الادارية** : المحاسبة الادارية هي التطور الحتمي للمحاسبة المالية كاداة طيعة في خدمة المستويات الادارية بالمنشأة .

3. **محاسبة التكاليف** : ظهرت محاسبة التكاليف نتيجة لقصور المحاسبة المالية في تلبية متطلبات الادارة من المعلومات المحاسبية في ظل التنافس الشديد لقياس تكلفة المنتجات النهائية.

4. **المحاسبة الحوكمية** : يختص هذا النوع بقياس نتائج العمليات المالية في الوحدات الحكومية .

5. **المحاسبة الضريبية** : يعنى هذا النوع بقياس الدخل الخاضع للضريبة في ضوء القوانين السائدة.

6. **المحاسبة القومية** : يهتم هذا الفرع من المحاسبة بوضع اطار قومي شامل له مجموعة من المبادئ والمفاهيم الاقتصادية .

7. **التدقيق** : يهتم بالتحقق من صحة الاجراءات المحاسبية والبيانات التي تضمنتها السجلات والدفاتر والقوائم المالية .

يرى الباحث ان المحاسبة تطورت تبعاً للتطورات الادارية والاقتصادية للمنشآت واصبحت تتفرع بحسب الجهة التي توجد المحاسبة بها وذلك بغرض توفير معلومات تتعلق بالنشاط المعين الذي تمثل جزئية هامة منه فارتبطت بالاضافة للعمليات المحاسبية العادية بالجوانب الادارية والقانونية والضرائب والزكاة والاستثمار والتمويل واصبحت توفر معلومات المتعلقة بالمجال الذي تعمل فيه .

ويتناول الباحث لمحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية بتفصيل اكثر لأنها محور دراسته وتتعلق باثبات العمليات المالية في الجهات الحكومية او ما يعرف بمؤسسات القطاع العام ، شاملة جميع الوزارات والهيئات والفعاليات والوحدات التي تتبع للدولة من اعلى المستويات الادارية إلى ادناها .  
**سابعاً : المحاسبة الحكومية :**

تدير الحكومة موارد الايرادات اللازمة للانفاق على الخدمات العامة التي تقدمها للمواطنين بناءً على ذلك يتم تسجيل الايرادات والمصروفات في فاتر معينة تختص بعمليات الحكومة وهو ما يعرف بالنظام المحاسبي الحكومي ، تجدر الإشارة إلى ان للنظام المحاسبي الحكومي مميزات خاصة به اهمها (1):

1. النشاط الحكومي خدمي لا يهدف للربح .
2. عمومية ايرادات ومصروفات الحكومة .
3. عدم امتلاك الحكومة لرأس المال .
4. تحدد الايرادات والمصروفات على اساس سنوي .

(1) د. عصام الدين محمد متولي ، د. الهادي آدم محمد ، المحاسبة الحكومية والقومية ، ط3 ، (د.ن ، 2005م) ، ص 3.

## 1. تعريف المحاسبة الحكومية :

تم تعريف المحاسبة الهيكلية بناءً على المبادئ والطرق والادارات المتبعة بها بعدة تعريفات اهمها (1):

1. هي أحد فروع المحاسبة العامة وتستخدم لدى الحكومة للقيام بالمحاسبة على موارد واستخدامات الدولة وتقترن بالموازنة العامة للدولة .

2. فرع من فروع النظام المحاسبي العام تقوم على مجموعة من المبادئ والاسس العلمية والفنية الخاصة بتحديد وتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعاقبة بالنشاط الحكومي .

3. مجموعة المبادئ والاسس والقواعد التي تهدف إلى المساعدة في حصر إيرادات الدولة ونفقاتها من اجل فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الحكومة ونفقاتها .

4. كافة العمليات المتعلقة باثبات وتحصيل وصرف الموارد الحكومية ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختلفة .

يرى الباحث انه من خلال التعريفات السابقة للمحاسبة الحكومية يمكن تعريفها على انها ذلك الفرع من المحاسبة الذي ارتبط بالنشاط الحكومي وله مميزات ومبادئ تحكمه لتحقيق غرض الدولة في ادارة المال العم وتوفير السلع والخدمات واتخاذ القرارات من خلال المعلومات والمؤشرات التي يوفرها هذا الفرع من المحاسبة .

## 2. أهداف المحاسبة الحكومية :

تهدف المحاسبة الحكومية بصفة عامة إلى تحقيق الاهداف التالية (2):

أ. مراقبة ومتابعة تحصيل موارد الحكومة .

ب. الرقابة المالية قبل واثناء الصرف .

ج. سلامة الاصول المملوكة للدولة .

د. اثبات الالتزامات ومتابعة الوفاء بها .

هـ. مد الجهات ذات الصلة بالحكومة بالمعلومات والبيانات المالية .

و. توفير المعلومات لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية .

تعتبر المحاسبة الحكومية اداة مساعدة للحكومة لتنفيذ المشروعات وتقديم الخدمات العامن والتخطيط وتزويد مختلف المستويات الادارية للاقتصاد الوطني بالمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات ، وتوفير المعلومات عن النشاط الحكومي ومساعدة الرقابة الداخلية والخارجية للانشطة الاقتصادية واجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية المختلفة عبر البيانات والاسس التي توفرها

(1) أ.د. عبد الرازق قاسم الشحادة وآخرون ، المحاسبة الحكومية ، (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2011م) ، ص 16 .  
(2) د. محمد عباس بدوي ، عبد الوهاب نصر ، المحاسبة الحكومية والقومية ، (الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث ، 2008م) ، ص ص 42 - 43 .

وتوضيح وضع الوحدة الحكومية المالي في الاقتصاد الجزئي والكلية لدولة وان جميع هذه الخدمات تقدمها لمجموعة من المستفيدين هم (1):

- أ. الاداريون : وهم الاداريون الحكوميون لتقييم الأداء والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .
- ب. السلطة التشريعية: تشمل الاجهزة التخطيطية والتنفيذية والرقابية على المستوى القومي .
- ج. المستثمرون : ويهتم هؤلاء بمتانة الاحوال المالية للدولة للاطمئنان على استثماراتهم .
- د. الباحثون : الباحثون في المالية العامة في المجالات السياسية والاجتماعية والاقتصادية .
- هـ. المواطن العادي : وتشمل هذه الفئة دافعي الضرائب ومقدمي الاعانات للجهات الحكومية والتعرف على كيفية توزيع السلع والخدمات .

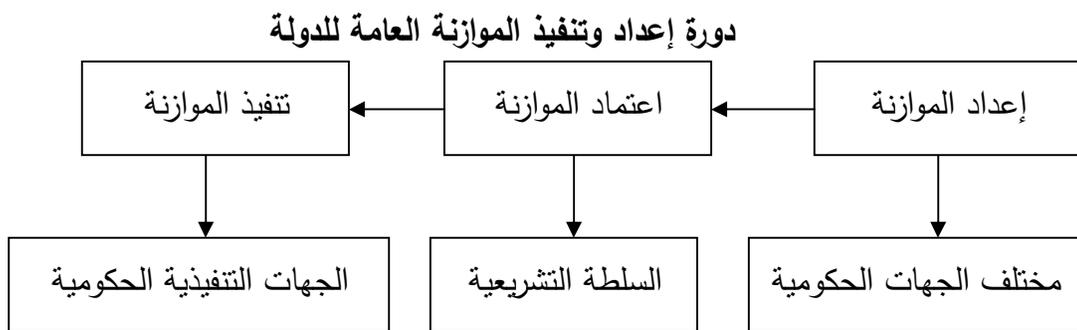
يرى الباحث ان اهم مميزات المحاسبة الحكومية انها لا تهدف لتحقيق الربح وتكون الاهداف في اتجاه المحافظة على ممتلكات الدولة من الاصول ورقابة المال العام وتوفير السلع والخدمات والعمل على تجويدها .

### 3. دورة النظام المحاسبي الحكومي :

للنظام المحاسبي الحكومي دورة تظهر في تسلسل اعداد وتنفيذ الموازنة ويمكن توضيحها بالخطوات التالية(2):

- أ. تحديد سنة مالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على اساسها اعداد مشروع الموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية التالية .
- ب. اعتماد الموازنة وصدور قانون العمل بها .
- ج. تنفيذ ما ورد بالميزانية عن طريق توزيع قوائم الايرادات والمصروفات على مختلف الوحدات الحكومية .

#### شكل (1/1/3)



المصدر : اعداد الباحث ، 2017م .

(1) د. خلف عبد الله الوردات ، سهيل بسيم الدباس ، المحاسبة الحكومية واعداد موازنة البرامج والاداء ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص ص 27 - 28 .

(2) المرجع السابق ، ص 61 .

## ثامناً : مفهوم الرقابة المالية الحكومية :

يقصد بالرقابة المالية الحكومية التأكد من تنفيذ الموازنة العامة للدولة واعداد الحساب الختامي وان يكون متوافقاً مع الموازنة وفي حدود القواعد والتعليمات المصادق عليها ، وتقوم بعملية الرقابة المالية اثناء التنفيذ عدة اجهزة منها (1):

1. المجلس النيابي متمثلة في لجنة الخطة والموازنة .
  2. وزارة المالية متمثلة في مديرو الحسابات بالجهات المعنية .
  3. دواوين المراقبة والمحاسبة .
  4. الجهاز المصرفي متمثل في البنك المركزي .
- تستخدم في الرقابة المالية على النشاط الحكومي الادوات الاتية (2):
1. تجزئة العمل بين العاملين بالوحدات الادارية .
  2. اجراء المراجعة الداخلية بالوحدات الادارية .
  3. اتباع اسلوب المراقبة المزدوجة .
  4. استخدام الحسابات النظامية وحسابات المراقبة .
  5. اتباع اسلوب المراقبة الحدية .
  6. اجراء التفتيش المالي على الاعمال الحكومية .
  7. ارجاء الجرد الفعلي المفاجئ للخزن والمخازن .

يرى الباحث ان الرقابة المالية الحكومية تتبع اهميتها كونها تقوم بالمحافظة على المال العام للدولة والشعب وتراقب تحصيل ايراداته بدقة وصرف نفقاته وفق الموازنة العامة للدولة التي تم اعتمادها بواسطة المجلس التشريعي للسنة المالية المعينة ، كما ان الرقابة المالية تحقق تنفيذ الموازنة وتساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل ورفع مستوى جودة السلع والخدمات التي تقدمها الدولة .

(1) د. عبد الرحيم محمد ، قياس الاداء المتوازن وفلسفة ادارة الاداء في القطاع الحكومية ، ص 14 .  
(2) المرجع السابق ، ص 15 .  
[www.google.com/search](http://www.google.com/search) 2017/9/15م ، 30: 11 صباحاً .

### شكل (2/1/3)

#### أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة المالية والحكومية

أوجه الاختلاف		أوجه الشبه
المحاسبة الحكومية	المحاسبة المالية	
- لا تهدف للربح	- تهدف للربح	- تستخدم نظرية القيد
- الاعتماد المالي في الموازنة	- للوحدة المحاسبية حق ملكية او شخصية معنوية	المزدوج
- استخدام اساس الاستحقاق او	- تستخدم اساس الاستحقاق	- تستخدم المنهج
الاساس النقدي	- تفرق بين المصروفات والايرادات	المحاسبي في تسجيل
- لا تفرق بين المصروفات الايرادية	والراسمالية	العمليات
والرأسمالية	- تقوم على مبدأ احتساب	- استخدام النقود
- لا تتبع قاعدة استهلاك الاصول	اللاهلاك للاصول الثابتة	كوحدة قياس
الثابتة	- تقوم بالجرد والتسويات الجردية	- استخدام نفس
- لا يوجد جرد ولا التسويات الجردية	- تقوم باعدا القوام المالية	المصطلحات
- تقوم باعداد الحسابات الختامية	- تأخذ بقاعدة الحيطة والحذر	المحاسبية
- لا توجد ضرورة له	- تحديد مصادر الاموال ثم تحدد	- استخدام مبدأ سنوية
- تقرير النفقات اولاً ثم تحديد الموارد	استخداماتها	المحاسبة
- تحقق الايراد من التحصيل النقدي	- تحقق الايراد من البيع	- تبويب الحسابات

المصدر : اعداد الباحث بالاستناد إلى مرجع أ.د. عبد الرازق قاسم الشحادة ، المحاسبة الحكومية ، (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2011م) ، ص ص 27 - 32.

#### تاسعاً : أنواع الرقابة المالية في النشاط الحكومي :

تقوم بمراقبة المال في النشاط الحكومي عدة جهات وذلك يرجع لاعتبارات كثيرة منها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية فالمجتمع عامة يتأثر بنشاط الوحدات الحكومية ويؤثر فيها ، ونجد أن هناك نوعان من الرقابة على المال في الحكومة هما <sup>(1)</sup>:

#### 1. الرقابة المالية الخارجية :

تتمثل في ديوان المراجعة القومي والجهات الخارجية ذات العلاقة بالمنشآت والوزارات والهيئات والمؤسسات الحكومية مثل وزارة المالية والاقتصاد الوطني وغيرها .

(1) أ.د. عبد الرازق قاسم الشحادة وآخرون ، المحاسبة الحكومية ، (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2011م) ، ص ص 248 - 250 .

## 2. الرقابة المالية الداخلية :

تتمثل في الجهات الداخلية التي تقوم بالرقابة المالية في المنشآت الحكومية في الادارة والشئون المالية والمراجعة الداخلية والموظفين والافراد العاملين داخل المنشأة الحكومية.

يرى الباحث ان رقابة المال في الجهات الحكومية تقوم بها جهتان هما :

1. المراجعة الداخلية : وتتبع اهميتها في رقابة المال العام في وجودها اللصيق بعمليات الحكومة المالية في جميع مؤسسات ، فهي موجودة بصفة مستمرة وتستمد سلطة عملها من القانون بتبعيتها لاعلى سلطة في الهرم الاداري وبالتالي تبدي ملاحظاتها على سير العمل المالي اول باول خاصة عند ظهور انحرافات مما يسهل تلافيها ومعالجتها .
2. المراجعة الخارجية : وتتمثل في ديوان المراجعة القومي حيث يقوم بالوقوف على سير العلم المالي لجميع مؤسسات الدولة سنوياً وابداء الملاحظات والتوصية بالعمل بها مما يساهم في التطوير المستمر للعمل المالي الحكومي ، كما يحقق رقابة فعالة من خلال ذلك لان جميع الجهات الحكومية تعمل على تنفيذ توجيهاته لضبط المال العام .

### عاشراً : انواع الأداء :

تم تقسيم الأداء إلى عدة انواع وذلك حسب مدخل المعيار المحدد لمجاله ، ومن هذه التقسيمات<sup>(1)</sup>:

#### 1/ الأداء حسب معيار الشمولية :

يصنف الأداء حسب هذا المعيار إلى :

- أ. الأداء الكلي : ويمثل الانجازات التي حققتها المنشأة .
- ب. الأداء الجزئي : وهو ما حققته المنشأة على مستوى الوظائف والانظمة الفرعية.

#### 2/ الأداء حسب معيار المصدر :

ينقسم الأداء حسب هذا المعيار إلى :

- أ. الأداء الداخلي : يقصد به الأداء البشري والمالي والتقني .
- ب. الأداء الخارجي : يقصد به التغيرات التي احدثتها المنشأة في محيطها الخارجي.

#### 3/ الأداء حسب معيار الطبيعة :

ينقسم الأداء حسب هذا المعيار إلى :

- أ. الأداء الاقتصادي : هو الفائض الاقتصادي نتيجة تعظيم قوائم المنشأة .
- ب. الأداء الاجتماعي : يعني تحقيق المسؤولية الاجتماعية للمنشأة .

(<sup>1</sup>) عادل عشي ، تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة محمد خيضر ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، الجزائر ، دت ، ص ص 5 - 20 .

- ج. الأداء الإداري : يعني كفاءة وفعالية الخطط والسياسات والتشغيل .  
د. الأداء التكنولوجي : هي الاهداف التكنولوجية للمنشأة .

#### 4/ الأداء حسب معيار الوظيفة :

- حسب هذا المعيار ينقسم الأداء إلى :
- أ. أداء الوظيفة المالية : مدى تحقيق المنشأة لاهدافها المالية .  
ب. أداء الوظيفة الانتاجية تحقيق اعلى معدلات الانتاج باقل تكاليف .  
ج. أداء وظيفة البحث والتطوير : تطوير المنشأة بناء على مؤشرات التشغيلية .  
د. أداء وظيفة الافراد : نجاح الفرد في أداء عمله .

#### 1. تعريف الأداء :

هو انجاز او تادية عمل يساعد المؤسسة على تحقيق اهدافها المسطرة (1) . كما عرف بانه هو المخرجات والاهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها لذا فهو مفهوم يعكس كل من الاهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها ويربط بين اوجه النشاط والاهداف (2) .

يعرف الأداء وفق معايير الكفاءة والفعالية ، الجودة ، الوقت ، التكلفة ، المرونة، سرعة رد الفعل ، الابداع ، حيث انه لا يمكن تحقيق هذه المعايير معاً لاحتمال ان يؤدي تعظيم الجانب الاقتصادي إلى تقليل من الفعالية لتحقيق الكفاءة الاعلى وكذلك من المحتمل ان يكون هناك انفاقاً اكبر (3) .

عرف الأداء بانه انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المادية والبشرية واستغلالها بكفاءة وفعالية بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق اهدافها (4) .

#### 2. تطور مفهوم الأداء :

يعتبر الأداء من العمليات الديناميكية التي تصاحب النشاط في المنشأة في محتواها المعرفي وتطور الأداء كثراً بفعل التغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي اثرت على المجتمعات البشرية ، ويشمل مفهوم الأداء الفعالية والكفاءة حيث أن الفعالية تعني خاصية ما هو فعال ، اي خاصية الفرد او النظام الذي ينتج القدر الاقصى من النتائج باقل قدر ممكن من المجهود ، فالفعالية مصطلح يبين درجة التطابق بين الاهداف التنظيمية والنتائج المحققة (5) .

(1) الشيخ الراوي ، تحليل الاسس النظرية لمفهوم الاداء ، (الجزائر : مجلة الباحث ، العدد 7 ، 2009م) ، ص 218 .

(2) توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الاداء مدخل جديد لعالم جديد ، (القاهرة : دار الفكر العربي ، 2004م) ، ص 3 .

(3) صلاح حسن الحسني ، مؤيد عبد الرحمن ، ادارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر ، ط2 ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2006م) ، ص 222 .

(4) عداي احسيني فلاح حسن ، الادارة الاستراتيجية ، (عمان : دن ، 2000م) ، ص 231 .

(5) [www.Kenana online.com user/Ahmed Kordy/tags 50015/downloads/15.9.2017, 11:00 PM](http://www.Kenana online.com user/Ahmed Kordy/tags 50015/downloads/15.9.2017, 11:00 PM)

الكفاءة : هي الطريقة الاقتصادية التي يتم بها انجاز العمليات التي تؤدي إلى تحقيق الاهداف ويعبر عنها عادة بنسبة المخرجات إلى المدخلات فمصطلح الكفاءة يستخدم لدى التعرض لبعض الأداء المتعلق بالعملية الانتاجية (1).

حادي عشر :الأداء المحاسبي :

### 1.تعريف الأداء المحاسبي :

هو الوصول إلى اساس منهجي سليم لتقييم وتقويم استخدام الاموال والموارد المتاحة بفاعلية وكفاءة داخل المنشأة ويرتكز في اساسه على مفهوم الوظيفة المالية (2).

كما عرف الأداء المحاسبي بأنه عملية قياس النتائج المحققة او المنتظرة وفقاً للمعايير المحددة ومن ثم معرفة مدى تحقق الاهداف الموضوعة بفاعلية وتحديد الاهمية النسبية بين النتائج المحققة والموارد المستخدمة ومن ثم الحكم على درجة الكفاية المحاسبية للمنشأة (3).

### 2.مقومات الأداء المحاسبي الجيد :

هناك عدة مقومات للأداء يمكن من خلالها تحديد مدى جودة الأداء منها (4):

أ. الادارة الاستراتيجية .

ب. الشفافية .

ج. اقرار مبدأ المساءلة الفعالة .

د. تطوير النظم المحاسبية .

يرى الباحث ان الأداء المحاسبي هو تحقيق اهداف المحاسبة من جهة ، وتحقيق الاهداف الادارية من جهة اخرى اضافة إلى تلبية رغبات جميع مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الخاصة بهم .

### 3.العوامل التي تؤثر على الأداء المحاسبي :

هناك عدة عوامل تؤثر على الأداء سلباً وإيجاباً منها (5) :

#### أ. العوامل الخارجية :

هناك عوامل خارجية تؤثر في الأداء المحاسبي للمنشأة تشمل العوامل الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية والقانونية والتكنولوجية .

(1) د. ناصر وادي عدون ، الاتصال ودوره في كفاية المؤسسة الاقتصادية – دراسة نظرية تطبيقية ، (الجزائر : دار المحمدية ، 2004م) ، ص 20.

(2) د. مروك عطية مبروك توفيق ، القيمة الاقتصادية المضافة كمدخل لقياس الاداء المالي للمنشأة ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد 24، 2010م) ، ص 288.

(3) نيفين عبد القادر ، حمزة ابراهيم ، استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الاداء المحاسبي للشركات ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة بورسعيد ، كلية التجارة ، بورسعيد ، 2014م ، ص 23.

(4) د. أكرم ابراهيم حماد ، تقويم اداء الادارات المالية في مؤسسات السلطة الفلسطينية ، (غزة : المؤتمر العلمي الاول ، الاستثمار والتمويل في فلسطين ، د.ت) ، ص ص 12 – 14 .

(5) د. زهير ثابت ، كفاءة تقييم اداء الشركات ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 2001م) ، ص ص 14 – 15 .

## ب. العوامل الداخلية :

كما انه توجد عوامل داخلية تؤثر في الأداء المحاسبي تشمل العنصر البشري والادارة والتنظيم وبيئة وطبيعة العمل .

يرى الباحث العوامل التي تؤثر في الأداء المحاسبي متعددة بتعدد الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية ورغباتها المتنوعة ، فكما يتأثر الأداء المحاسبي داخلياً بخبرات العاملين فيه وكفاءة الاجهزة والمعدات العاملة في هذا الحقل ، يتأثر ايضاً بالعالم الخارجي في نوعية المعلومات التي يوفرها ومدى الافصاح المحاسبي عليها .

## 4. كفاءة الأداء المحاسبي :

هناك عدة اجراءات تدعم كفاءة الأداء المحاسبي عند استخدامها منها (1):

### أ. الاجراءات التنظيمية والادارية :

توجد عدة اجراءات تنظيمية وادارية تؤثر في الأداء المحاسبي بالمنشأة مثل تقسيم العمل بالفصل بين أداء العمل المحاسبي وسلطة تسجيله ، وبين سلطة الاحتفاظ بالاصل وتسجيله وبين قرار الحصول على الاصل ، وتوزيع المسئوليات ، اعطاء التعليمات الصحيحة ، واجراء التنقلات بين العاملين في المواقع المختلفة .

### ب. الاجراءات المحاسبية :

هذه الاجراءات تتمثل في التسجيل الفوري وعدم اشراك الموظف في مراقبة عمله .

### ج. اجراءات عامة :

هي اجراءات تتعلق بالمنشأة ككل ولكنها تؤثر على الأداء المحاسبي اهمها التأمين على ممتلكات المنشأة ، التأمين ضد خيانة الامانة ، اعتماد الرقابة المزدوجة ، وادخال نظام الاعلام الآلي. يرى الباحث ان هذه الاجراءات اعلاه تحقق كفاءة الأداء المحاسبي عند اتباعها ذلك لارتباطها بالأداء المحاسبي بالمؤسسة لأنها هي أكثر الاطراف التي تهتم بجودة المعلومات المحاسبية والأداء المحاسبي.

## ثاني عشر: قياس الأداء المحاسبي في المنشآت الحكومية :

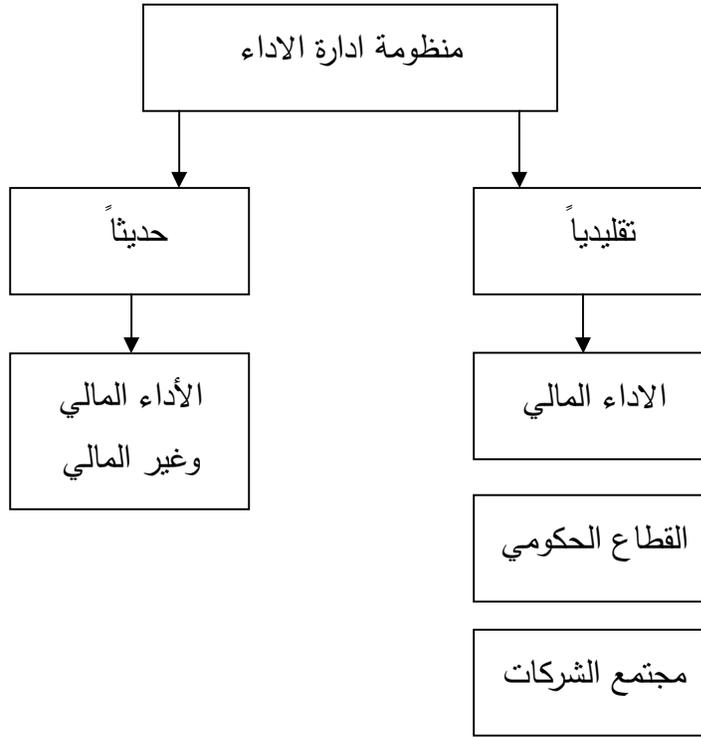
لم يكن القطاع الحكومي بعيداً عن التطورات التي حدثت في نهاية القرن العشرين وظهور ما يسمى بالادارة العامة الجديدة (NPM) (New Public Management) مما ادى للاهتمام بقياس الأداء في الحكومة ، وعرف عصر الستينات من القرن الماضي بعصر التسويق وعصر الثمانينات بعصر الجودة ، وعصر التسعينيات بعصر خدمة العميل ، اما العقد الاول من القرن الواحد والعشرون هو عصر الأداء (2).

(1) أ. صديقي مسعود ، مرجع سابق ، ص ص 86 – 89 .

(2) المرجع السابق ، ص 10.

### شكل (3/1/3)

#### قياس الأداء المحاسبي في المنشآت الحكومية



المصدر : د. عبد الرحيم محمد ، قياس الأداء المتوازن وفلسفة الأداء في القطاع الحكومية ، ص 21 ، الأداء المالي ، [www.google.com/serch](http://www.google.com/serch) ، 2017/9/15م ، 10:9 صباحاً .

يرى الباحث ان الأداء المحاسبي في المنشآت الحكومية تظهر اهميته في تحقيق الرقابة على المال العام وتنفيذ سياسة الدولة المالية .

#### أسس القياس المحاسبي في الوحدات الحكومية :

تقوم الوحدات الحكومية بتقديم خدمات عامة ، وتحصل بعض الوحدات الحكومية إيرادات عامة وتقوم الجهات الحكومية المسئولة بانفاق مصروفات خاصة بهذه الخدمات، وتتبع ثلاثة اسس محاسبية لقياس وتسجيل الاعتراف بالاييرادات والمصروفات ، وهي<sup>(1)</sup>:

- أ. الاساس النقدي : يتم تسجيل الايرادات والمصروفات بعد اتمام التحصيل والسداد النقدي .
- ب. اساس الاستحقاق : يطبق هذا الاساس في الوحدات الهادفة للربح ووفقاً لهذا الاساس فتسجل الايرادات والمصروفات بمجرد اكتساب الايرادات وحدث الالتزام للمصروفات .
- ج. الاساس المعدل (المختلط) : هو ما بين الاساسين النقدي والاستحقاق ويطبق في الحكومة حيث يتم تطبيق احد الاساسين في الايرادات والآخر في المصروفات.

(1) د. عصام الدين محمد متولي ، د. الهادي آدم محمد ابراهيم ، المحاسبة الحكومية والقومية ، ط4 ، (د.ن ، 2005م) ، ص ص 8 - 10 .

يرى الباحث ان القياس هو من اهم المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة ، وتعتمد المحاسبة الحكومية الاساس اعلاه لاثبات عمليات الايرادات والمصروفات ، إلا انه يكون الاساس النقدي هو الانسب للعمليات المالية بالدولة فهو يؤكد التحصيل النقدي للايرادات والسداد النقدي للمصروفات . يرى الباحث ان المحاسبة القومية تهدف لدراسة حركة النشاط الاقتصادي والحكومي بالدولة والمجتمع الذي تشمله من خلال توفير معلومات عن مكونات نشاط المجتمع الاقتصادي وتحديد مؤشرات يمكن من خلالها اعداد الميزانية القومية وتحديد ناتج الفرد في المجتمع ودخله لفترة معينة.

### 1. مجال المحاسبة القومية :

يقصد بمجال المحاسبة القومية حدود القياس والاتصال في نظام المحاسبة القومية فيشتمل هذا المجال على (1):

- أ. قطاعات الاقتصاد الوطني والمعاملات فيما بينها .
- ب. حركة المعاملات بين قطاعات الاقتصاد الوطني والحكومة .
- ج. حركة المعاملات بين قطاعات الاقتصاد الوطني والعالم الخارجي .
- د. بيانات الانفاق والدخل والانتاج على مستوى قطاعات الاقتصاد الوطني والدولة ككل .
- هـ. الاستثمار والادخار على المستوى القومي .

يرى الباحث ان مجالات المحاسبة القومية هي مجالات اقتصاد الدولة والمتمثلة في قطاعات الاقتصاد الوطني والحكومة والعالم الخارجي وما يتعلق بها من معاملات واستثمار يوضح الدخل والانفاق والادخار والانتاج في الدولة .

### 2. اوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة القومية :

يتشابه نظامي المحاسبة المالية والمحاسبة القومية في ان كليهما تستهدف انتاج معلومات محاسبية ويستوفي اركان نظام المعلومات وان كليهما نظام معلومات ديناميكي متفاعل مع متغيرات البيئة العملية أخذاً وعطاءً .

والشكل التالي يوضح هذه العلاقة :

---

(1) المرجع السابق ، ص 201 .

### شكل (4/1/3)

#### أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة القومية

وجه المقارنة	المحاسبة المالية	المحاسبة القومية
1. الهدف من انتاج المعلومات	نتاج معلومات لاتخاذ القرارات	انتاج معلومات ملائمة للمتابعة والمقارنة والتخطيط
2. من حيث المجال	على مستوى الوحدة الاقتصادية	يطبق على مستوى الدولة ككل
3. من طبيعة عملية القياس المحاسبي	مبدأ التكلفة التاريخية	القياس على اساس التكلفة الجارية
4. المدخلات والمخرجات	معلومات مالية فقط وبيانات	ذات طبيعة مالية وغير مالية
5. تحقق الايراد	يتحقق بالبيع الفعلي	يتحقق بمجرد الانتاج

المصدر : إعداد الباحث ، 2017 م .

### 3. مفهوم الدخل القومي :

يتركز مفهوم الدخل القومي بالعديد من الاتجاهات التي تكون الدخل القومي وترتبط بالدولة والموارد والمواطن وهناك عدة تعريفات للدخل القومي منها : (1)

أ. يمكن تعريف الدخل القومي لدولة معينة بأنه صافي قيمة السلع والخدمات المنتجة في هذه الدولة خلال فترة زمنية معينة غالباً سنة ، بمعنى صافي الدخل بقيمة السلع والخدمات المنتجة .

ب. هو مجموعة كل الدخول المدفوعة لكل عوامل الانتاج ، العمل ورأس المال ، والارض والمنظمة ، بمعنى محصلة ما تم توزيعه على عوامل الانتاج من اجور و ايجار وفوائد و ارباح .

ج. هو مجموعة ما انفقه الافراد وكافة جماعات المجتمع على السلع والخدمات خلال فترة زمنية معينة، بمعنى السلع والخدمات النهائية للاستخدام الجاري او المعمرة او الرأسمالية .

يرى الباحث ان مفهوم الدخل القومي يرتبط بالمفاهيم الثلاثة اعلاه مع بعضها ، حيث يشمل صافي الدخل ، وما تم توزيعه على عوامل الانتاج ، والسلع والخدمات النهائية المتوفرة للافراد والجماعات بالدولة .

### طرق قياس الدخل القومي :

يمكن التمييز بين ثلاثة طرق في قياس الدخل القومي ، هي (2) :

(1) د. محمد عباس بدوي ، د. عبد الوهاب نصر ، مرجع سابق ، ص ص 207 - 208 .

(2) المرجع السابق ، ص 221.

- أ. طريقة الانتاج القومي .
- ب. طريقة الدخل (القيمة المضافة) .
- ج. طريقة الانفاق القومي .

يرى الباحث ان الطريقة التي يقاس بها الدخل القومي توضح ايضاً اتجاهات الدخل القومي في الانتاج القومي والانفاق الحكومي ولتحقيق فائض بينهما يجب العمل على زيادة انتاج السلع والخدمات وتقليل او ترشيد الانفاق القومي .

#### 4. أهداف المحاسبة القومية :

تقوم المحاسبة القومية على عدة اهداف منها (1):

- أ. قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للدولة .
- ب. توفير البيانات التي تساعد في رسم السياسة الاقتصادية والمالية للدولة .
- ج. تحديد الدخل القومي وتحديد مصادره وكيفية توزيعه .
- د. تحديد اثر التبادل السلعي والخدمي على التدفقات المالية بين طبقات المجتمع .
- هـ. المساعدة في اجراء المقارنات في الدخل القومي لفترات مختلفة .
- و. المساعدة في اجراء المقارنات بين بلدان العالم في الانتاج والدخل والانفاق والاستثمار وتحديد نصيب الفرد في الدخل القومي خصوصاً بعد توحيد الحسابات القومية على المستوى الدولي .
- ز. المساعدة في اعداد ميزانية الاقتصاد القومي .
- ح. المساعدة في تقدير النفقات الحكومية .
- ط. المساعدة في تقدير نفقات الافراد في مجال الاستهلاك والاستثمار .
- ي. المساعدة في تقدير الفائض او العجز الناتج عن التعامل مع العالم الخارجي والمترتب على عمليات التصدير والاستيراد.

يرى الباحث ان تعدد اهداف المحاسبة القومية ينبع من اهميتها وارتباطها بالدولة ونشاطها الاقتصادي خاصة فيما يتعلق بالدخل ومصادره والنفقات الحكومية ، وتوفير المعلومات في هذا الجانب لاتخاذ القرارات التي من شأنها تحسين ميزان المدفوعات وتوفير السلع والخدمات .

(1) د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، المحاسبة في المنشآت المالية والانظمة المالية المتخصصة (حكومية وقومية وبنوك وشركات تأمين واقسام وفروع) ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2013م) ، ص ص 218 – 219 .

## المبحث الثاني انواع الأداء المحاسبي

ان ثراء المحاسبة المالية وتعدد مواضيعها ادى إلى تشعب عدد من الفروع والروافد منها ، فالمحاسبة المعمقة مثلاً تهتم (على المستوى الاكاديمي) بعدد من المواضيع مثل محاسبة الرسوم ، محاسبة الاجور ، محاسبة الاهلاكات وغيرها . وتهتم المحاسبة الخاصة بمحاسبة بعض القطاعات الاقتصادية بالنظر لخصوصيتها من القطاع البنكي وقطاع التأمينات وقطاع الفلاحة ، من انواع المحاسبة وفروعها الاساسية الانواع الاتية<sup>(1)</sup>:

1. المحاسبة المالية .
2. محاسبة الشركات
3. المحاسبة القضائية .
4. المحاسبة الضريبية .
5. محاسبة الزكاة .
6. المحاسبة القومية .
7. المحاسبة الحكومية .
8. المحاسبة الدولية .
9. محاسبة التكاليف .
10. المحاسبة الادارية .

يرى الباحث ان حقول و انواع المحاسبة اعلاه يقترن بها انواع الأداء المحاسبي لذلك سوف يتم التطرق لها لتوضيح مفاهيم كل نوع منها ومن ثم تحديد الأداء المحاسبي المرتبط بها ، وتختص المحاسبة بابرز المعلومات الخاصة بالقطاع الذي تعمل فيه كما يلي :

**أولاً : المحاسبة المالية :**

تهدف المحاسبة إلى تقديم المعلومات المحاسبية لمستخدميها لاشباع حاجاتهم ويساهم في اتخاذ القرارات المناسبة في مجالات التخطيط والرقابة والتنسيق ويتم ذلك من خلال وظيفتين للمحاسبة هي القياس المحاسبي وتوصيل نتائج هذا القياس للاطراف المعنية والمهتمة بذلك ، ويتحقق مجال المحاسبة في جانبين هما<sup>(2)</sup>:

1. وجود وحدة اقتصادية .
2. وجود الموارد الاقتصادية المخصصة لهذه الوحدة المحاسبية .

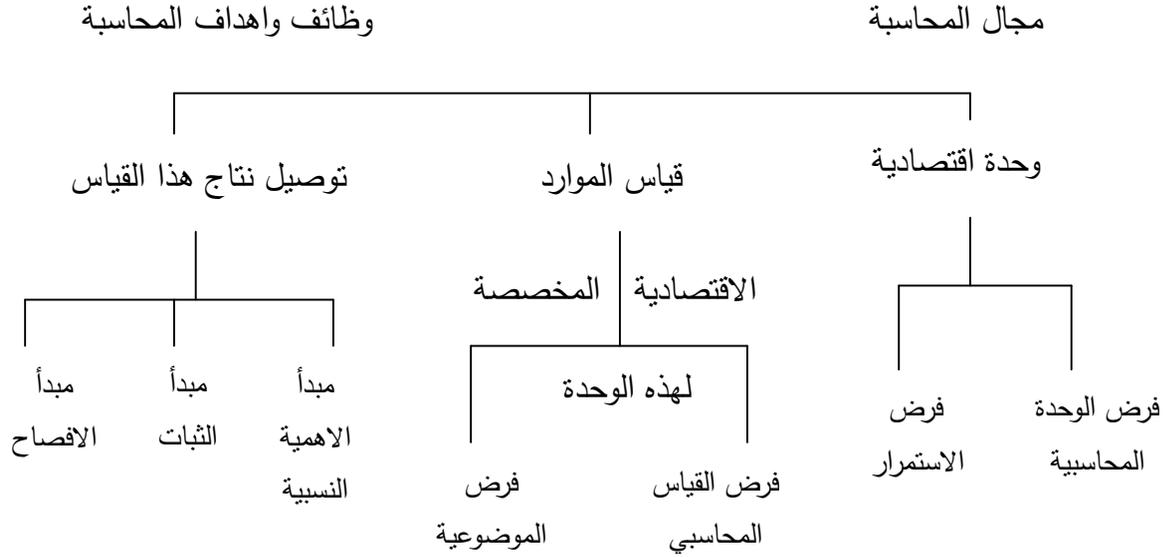
(1) د. يوحنا آل آدم ، د. صالح الرزق ، مبادئ المحاسبة اساس و اصول علمية وعملية ، (عمان : دين ، د.ت) ، ص ص 25 – 26

(2) أ.د. حامد طلبه محمد ابو هيبه ، اصول المحاسبة المالية ، (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2011م) ، ص ص 5 – 26.

الشكل رقم (1/2/3) يوضح الاطار العامة لنظرية المحاسبة :

### الشكل (1/2/3)

#### اركان الاطار العامة لنظرية المحاسبة



المصدر : أ.د. حامد طلبة محمد ابو هيبه ، اصول المحاسبة المالية ، ( عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2011م ) ، ص 15.

ونجد ان هذه المصطلحات لها مفاهيم محددة كالآتي :

يقصد بالوحدة المحاسبية الكيان الذاتي المستقل لمشروع ما حتى عن ملاكه ومديره .

يقصد باستمرارية المشروع ان حياة الوحدة المحاسبية مستمرة إلى ما لا نهاية طالما لا يوجد ما يدل على عكس ذلك .

يقصد بالقياس المحاسبي (النقدي) ان المحاسبة لا تهتم فقط إلا بالعمليات المالية للاحداث الاقتصادية التي يمكن قياسها بالنقود.

يقصد بالموضوعية : الا يكون القياس المحاسبي خاضعاً لتقديرات شخصية .

يقصد بالاهمية النسبية : هي اظهار العناصر والبنود المختلفة في القوائم المالية تبعاً لاهميتها .

يقصد بالثبات : اتباع اسس وقواعد محاسبية ثابتة ومستقرة .

يقصد بالافصاح : ضرورة ان تتضمن القوائم المالية المعلومات الضرورية والتي تكفي لاعطاء صورة صحيحة وواضحة عما تتضمنه هذه القوائم .

اما المركز المالي للمنشأة فيتمثل في ما لها من حقوق وممتلكات تسمى بالاصول قد تكون في صورة كالألات والمعدات او التزامات وتسمى بالخصوم سواء لاصحاب المشروع انفسهم ، ان كان مشروعاً خاصاً مما يعرف برأس المال او حقوق الملكية بصفة اشمل او للغير كاوراق الدفع ، والقروض ، والدائنين .

يعتمد الاسلوب المنهجي للمحاسبة المالية تسجيل البيانات ثم تبويب البيانات ثم تلخيص البيانات ثم تصوير وعرض النتائج وتحليل وتفسير هذه النتائج .

توجد عدة طرق للمحاسبة نسبت للدول التي نشأت فيها هي (1):

1. الطريقة الايطالية تتسم باعتمادها على دفتر يومية واحد واستاذ واحد .
2. الطريقة الالمانية وتتسم باستخدام دفترين لليومية واستاذ عام وعدد من دفاتر الاستاذ التحليلية .
3. الطريق الفرنسية ولها دفتر اليومية المركزي ودفاتر استاذ مساعدة ودفتر استاذ عام .
4. الطريقة الامريكية تستخدم دفتر واحد يمثل اليومية والاستاذ معاً .
5. الطريقة الانجليزية فتقوم على وجود مجموعة من دفاتر اليومية الاصلية ودفتر استاذ عام بجانب الاستاذ المساعدة التحليلية .

يرى الباحث ان تحقيق الأداء في المحاسبة المالية مرتبط باتباع اسس ومبادئ وقواعد محاسبية معينة للوصول للمستوى المطلوب في الأداء لعملية المحاسبة السالبة .

### ثانياً : محاسبة الشركات :

تهتم محاسبة الشركات بعدد من المواضيع ترتبط ليس بدورة الاستغلال فقط بل بدوره حياة المؤسسة ككل ، فإذا كانت المحاسبة المالية تركز على مراجعية واحدة (المعايير المحاسبية الدولية، فاذن محاسبة الشركات تركز على بعدين اثنين متلازمين هما(2):

1. الاطار القانوني (القانون التجاري) قانون الشركات .
  2. المعالجة المحاسبية لمختلف المواضيع ذات الصلة .
- ويشمل الاطار القانوني عقد التأسيس للشركة مشتملاً على كافة البنود القانونية متمثلة في النقاط الآتية (3):

1. نشاط الشركة ، عناصر المساهمات، ورأس المال .
  2. المدة وتاريخ افتتاح رأس المال ، ومشاركة الشركاء في الارباح والخسائر .
  3. التغيير في رأس المال ، وحسابات الشركاء القواعد المتبعة في التصفية .
- اضافة إلى الشخصية المعنوية او القانونية لشركة ، وخصائص الشخصية المعنوية هي: التسمية - المحل - الجنسية - ذمة مالية للشركة مستقلة عن الشركاء - القدرة على ممارسة حقوقها والتزاماتها .

### 1. تصنيف الشركات :

تنقسم الشركات إلى الآتي (4):

(1) المرجع السابق ، ص 126 .

(2) المرجع السابق ، ص 3 .

(3) المرجع السابق ، ص 7 .

(4) المرجع السابق ، ص 9 .

1. شركات الأشخاص وهي شركات التضامن والتوصية البسيطة ، وفيها الشريك يخضع للالتزام تجاه الشركة وله حقوق عليها .
2. شركات الاموال : تشمل شركات المساهمة والشركات الغير مسماة وشركة التوصية بالاسهم ، وهي تعتمد على المساهمين وتجب شخصيتهم لأهمية الاسم او العلامة التجارية .
3. الشركة والمؤسسة الفردية ذات المسؤولية المحدودة : هي هجين مختلط ما بين شركات الاشخاص والاموال .

هناك عدة مفاهيم متعلقة بمحاسبة الشركات منها :

1. تكوين الشركات .
2. تكوين راس مال الشركة .
3. معالجة الحسابات المتعلقة بالشركاء واعداد الحسابات الختامية للشركات .
4. التغيير في عقد الشركة ، وكيفية التصفية .
5. معالجة زيادة راس مال الشركة .
6. تخفيض راس مال الشركة ومعالجة الفروض .
7. الاشخاص ، الاموال، المساهمة ، ذات المسؤولية المحدودة .

يرى الباحث ان أداء محاسبة الشركات ترتبط بتحقيق هذا النوع من المحاسبة لاهدافه المحاسبية والاهداف الاخرى المرتبطة بقانون الشركات والقانون التجاري بما يضمن استمرارية الشركة وتحقيق اهدافها التجارية والاقتصادية والتمويلية والتنافسية وغيرها .

**ثالثاً : المحاسبة القضائية :**

**مفهوم المحاسبة القضائية :**

تعتبر المحاسبة القضائية بمثابة العلم المتخصص في مجالات المحاسبة والتمويل والضرائب والتدقيق للتحليل والتحري والاستفسار وفحص واختبار المسائل في القانون المدني والجنائي .

تم تعريفها على انها فرع متخصص من فروع المحاسبة المتعلقة في كثير من الاحيان بالقضايا القانونية والشكاوى المالية بالاضافة إلى تقديم خدماتها كخبير في عدة مجالات مثل التثمين ومطالبات التأمين اضافة إلى قضايا الاحتيال المالية والقضايا ذات الاضرار المالية الشخصية فهي تمثل تطبيق المهام المحاسبية من اجل تحقيق الاغراض التوثيقية او الاجراء المتخذ لتحديد ، وتسوية ، وتسجيل ، واستخراج ، وتصنيف ، والتأكد من صحة البيانات بغرض الحصول على دليل ملائم عن مدى صحة أنشطة المؤسسة وتسوية النزاعات القانونية<sup>(1)</sup> .

(<sup>1</sup>) انعام عثمان شعبان ، مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة، غزة ، 2015م ، ص ص 20 - 22 .

## 1.نشأة المحاسبة القضائية :

ظهرت المحاسبة القضائية أو مرة في عام 1817م بعد تسجيل قضية امير ضد سيفتون تتعلق بحدوث نزاع مالي بمحكمة كندية وتم الاستعانة بخبرة محاسبية للتعرف على الجوانب المالية لهذه القضية .

في عام 1824م تم شراء اعلان في اسكوتلندا للمحاسبة في قضية للتحقيق في قضية احتيال مالي .

وظهرت المحاسبة القضائية في الولايات المتحدة الامريكية وانجلترا عام 1900م بعد اعتماد ضريبة الدخل الاتحادية وظهر التهرب من دفعها مما اوجد طلباً للمحاسب القضائي .

في عام 1982م صدر أول كتاب بعنوان "المحاسبة القضائية : المحاسبة وشهادة الخبرة" اعقبه كتاب "المحاسبة التحقيقية" عام 1986م ثم كتاب مراجعة الفساد والمحاسبة القضائي عام 1987م ، في عام 1998م صدر العدد الاول من مجلة المحاسبة القضائية في جامعة لفزيانا ، في عام 2009م اقرت الجمعية الامريكية للمحاسبين (AAA) بالمحاسبة القضائية ، في عام 2011م صدر قانون "دود فرانك" للاصلاح المالي .

## 2.أهداف المحاسبة القضائية :

تهدف المحاسبة القضائية إلى تحقيق الآتي<sup>(1)</sup>:

- أ. التحري عن الغش المالي ، لكشف الغش في القوائم المالية او حالات الغش الفعلية .
- ب. دعم التقاضي ، جمع المستندات لقبول او رفض الادعاء .
- ج. الخدمات الاستشارية ، هي الخدمات المقدمة كمشترار او محكم مالي او سيط او خبير في تقرير الخبراء وغيرها .
- د. تسوية مطالبات التأمين .
- هـ. الكشف عن قضايا الاهمال المهني .
- و. الكشف عن حالات اختلاس الاموال (غش الموظفين).
- ز. تسوية المنازعات التجارية .
- ح. دعم الحكومة ، النظام ، الامتثال للقوانين .

## 3.اجراءات المحاسبة القضائية :

- أ. الالتقاء بالعميل .
- ب. تدقيق الصراع .
- ج. الحقيقة الاولى .
- د. وضع خطة عمل .

(1) المرجع السابق ، ص ص 23 - 25 .

- هـ. جمع الأدلة وتقييمها .
- و. تحليل الاضرار وقيمتها .
- ز. اعداد التقرير النهائي عليه راي المحاسب القضائي .

#### 4. اساليب المحاسبة القضائية :

- أ. المراجعة التفاعلية : اجراء التحريات اللازمة عن المناطق والانشطة .
- ب. المراجعة العدية : وتشمل المراجعة التشريعية والالتزام والاداة التشخيصية .

#### 5. التقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية :

من التقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية ما يلي<sup>(1)</sup>:

- أ. قانون بلفورد .
- ب. نظرية الحجم النسبي .
- ج. التدقيق بمساعدة الكمبيوتر .
- د. التقيب في البيانات .
- هـ. تحليل النسب .

#### 6. الجهات الدولية للمحاسبة القضائية :

- أ. جمعية فاحصي الاحتيال المرخصين (ACFE).
- ب. المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICAP) .
- ج. الجمعية الوطنية لمحلي التقييم المرخصين (NACVA).
- د. المجلس الامريكي للمحاسبة القضائية (ABFA).
- هـ. مركز المسائل القضائية الهندي .
- و. جامعة تورنتو ، كندا .

يرى الباحث ان تحقيق مستوى الأداء المطلوب للمحاسبة القضائية يتمثل في تحقيق اهدافها المرتبطة بالتحري حول حالات الغش والاهمال والاختلاس وتقديم خدماتها في هذا المجال ، ودعم الامتثال للقوانين وتقديم الخدمات الاستشارية كخبير مختص لدعم التقاضي او رفض الادعاء.

#### رابعاً : محاسبة الضرائب :

هناك علاقة وثيقة بين الضريبة والسلطة السياسية فعندما كانت البشرية تعيش في اطوارها البدائية لم يكن للانسان حاجات مشتركة واضحة ومع ظهور الاسرة والجماعات والقبائل برزت هناك ضرورة للحاجات المشتركة والى وجود قائد يقود هذه الجماعات او القبائل ويحقق لهم عدد من الحاجات العامة الضرورية كالامن والدفاع .

(1) انعام عثمان شعبان ، المرجع السابق ، ص ص 33 - 39 .

## 1. تعريف الضريبة :

هي فريضة نقدية الزامية تجببها السلطة المالية بصورة اجبارية من المكلفين دون مقابل محدد وتحويلها إلى الموازنة العامة للدولة وفق معايير واسس موضوعية مقرر مسبقاً لتحقيق اهداف الدولة المالية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية<sup>(1)</sup> .

## 2. خصائص الضريبة :

- أ. فريضة مالية .
- ب. تفويض من قبل الدولة .
- ج. فريضة الزامية .
- د. تحول اموال الضريبة إلى الموازنة العامة للدولة .
- هـ. تفرض بلا مقابل .
- و. تفرض وتجبى على اسس محددة مسبقاً .
- ز. تدفع بصفة نهائية .
- ح. اداة مساهمة في تحقيق اهداف المجتمع .

## 3. أهداف الضريبة :

- أ. الهدف المالي ، توفير موارد مالية لتغطية النفقات العامة للدولة .
- ب. الهدف الاقتصادي ، تحقيق الاستخدام الامثل للموارد الاقتصادية .
- ج. الهدف الاجتماعي ، تحقيق العدالة الاجتماعية .
- د. الهدف السياسي ، تستخدم في تحقيق بعض الاهداف السياسية للدولة بفرض رسوم جمركية على منتجات احدى الدول او تخفيضها او القاؤها .

## 4. قواعد الضريبة :

- أ. العدالة .
- ب. الملاءمة في الدفع .
- ج. المرونة .
- د. اليقين .
- هـ. الاقتصاد .

## 5. الضرائب في السودان :

عرف السودان الضريبة على الدخل سنة 1913م حين صدر قانون رخص وضريبة ارباح الاعمال وتطور حتى عام 1986م حيث صدر قانون ضريبة الدخل واجريت عليه تعديلات متعاقبة اخرها في عام 2000م .

(<sup>1</sup>) د. فتح الاله محمد احمد محمد ، محاسبة الضرائب والزكاة في التشريع السوداني ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية التجارة، 2011م) ، ص ص 4 - 77 .



خَذُ مِنْ أَمْوَ الْوَقُوطِ تَطَهَّرْهُمْ وَ تَزَكَّيْهِمْ بِهِ (سورة التوبة ، الآية 103). ، وقوله تعالى (ذُرِّبُوا  
مَدَائِكِينَ وَالْعَالَمِينَ وَاللَّيْلِ وَالنَّجْمِ وَالْجِبَالِ وَالْجَنَّةِ وَالنَّارِ وَالْحَيَاةِ وَالْمَوْتِ وَالْحَيَاةِ وَالْمَوْتِ وَالْحَيَاةِ وَالْمَوْتِ وَالْحَيَاةِ وَالْمَوْتِ  
سَبِيلِ فَرِيضَةٍ مِّنَ اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ ) (سورة التوبة ، الآية 60).

وتطلق على المدح كما في قوله تعالى (فلا تزكو انفسكم) (1)، وتطلق على التطهير كما في

قوله تعالى (قد افلح من زكاها) (2)، وتطلق على الصلاح فيقال رجل زكي اذ زائد في الخير .

**ب. الزكاة في الاصطلاح :** حق يجب في المال البلاغ نصاباً للاصناف الثمانية المنصوص عليها في كتاب الله تعالى . حكمها هي الركن الثالث من اركان الاسلام .

## 2. مفهوم الزكاة :

تعتبر الزكاة من الاسماء المشتركة بين المعنى (خراج الزكاة) وبين المضمون (العين) فهي من حيث المعنى تطلق على الفعل ذاته وهو تزكية المال وهي من حيث المضمون تطلق على العين المزكى بها اي الجزء من المال الذي يتم اخراجه كزكاة (3).

والزكاة مفروضة على الغني المسلم الحر ، ويقصد بالغني هنا من توافر لديه النصاب وحال عليه الحال حتى لو كان صبياً او مجنوناً (4)، كما انها مفروضة على من مات وعليه الزكاة فإنها تجب في ماله ولها الاولوية عن حقوق الدائنين والوصية والورثة (5)، ويتم اخراج الزكاة لله تعالى بمعنى ان يقصد المزكي عند ادائها وجه الله فالزكاة عبادة ولا بد فيها من الاخلاص والتجرد لله سبحانه وتعالى ، ويتم اخراج الزكاة (للفقير المستحق) وقد اقتصر التعريف على ذكر الفقراء من غير ذكر بقية الاصناف مصارف الزكاة لمقابلة لفظة الغني في التعريف ولان الفقراء هم الاغلب (6).

## 3. خصائص الزكاة :

أ. الركن الثالث من اركان الاسلام .

ب. جزء معين معلوم من المال .

ج. الملازمة .

د. عدم الازدواجية .

هـ. شروطها معينة .

و. تعدد اهدافها الدينية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية .

ز. اوجه صرفها محددة ومعينة .

(1) لائحة الزكاة التنفيذية ، السودان ، 2004م

(2) لائحة الزكاة التنفيذية ، السودان ، 2004م

(3) محمد علي الصابوني ، صفوة التفاسير ، المجلد الثاني ، ص 855.

(4) عز العرب فؤاد ، الزكاة في ضوء رؤية معاصرة ، (دار الاقصى للكتاب ، 1986م) ، ص ص 22 - 25 .

(5) السيد سابق ، فقه السنة ، المجلد الاول ، الجزء الثالث ، ص ص 405 - 406 .

(6) عون الباري كل ادلة البخاري ، المجلد الثالث ، ص 4.

#### 4. شروط وانواع الزكاة :

للزكاة شروط تتعلق بالمزكي وشروط تتعلق بالمال ومصارفها الثمانية . وتنقسم إلى زكاة المهن الحرة وزكاة عروض التجارة وزكاة المرتبات والاجور وزكاة الزروع والثمار وزكاة المستغلات ، وزكاة الثروة النقدية ، وزكاة الثروة المعدنية والبحرية والركاز ، وهناك عدد من الفروض والمبادئ المحاسبية التي ترتبط بمحاسبة الزكاة وهناك تشابه بين الزكاة والضريبة كما يوجد اختلافات جوهرية بينهما<sup>(1)</sup> .

#### 5. مصارف الزكاة :

فيما يلي موجز للاصناف الثمانية المستحقون للزكاة<sup>(2)</sup>:

أ. الفقراء : هم ذو الحاجة والفاقة الذين لا يجدون كفايتهم مما لا غنى عنه من غذاء وشراب وملبس ومسكن وحرفه ونحو ذلك .

ب. المساكين : هم الفقراء الذين يتعففون عن السؤال فالمسكين هو الذي لا يجد غنى يغنيه ، ولا يفتن له فيتصدق عليه ، ولا يقوم فيسأل الناس .

ج. العاملين عليها : هم الذين يوليهم الامام او نائبه العمل على جمع الزكاة من الاغنياء ، وهم الجباة والحفظة والكتبة لديوانها .

د. المؤلفة قلوبهم :هم الجماعة الذين يراد تأليف قلوبهم وجمعها على الاسلام او تثبيتها عليه لضعف اسلامهم او كف شرهم عن المسلمين او جلب نفعهم في الدفاع عنهم .

هـ. في الرقاب : هم العبيد الارقاء يشترون بمال الصدقة لفك رقابهم ويعتقون .

و. الغارمين : وهم الذين تحملوا الديون وتعذر عليهم اداؤها .

ز. في سبيل الله : اي الطريق الموصل إلى مرضاة الله من العلم والعمل .

ح. ابن السبيل : هو المسافر المنقطع عن بلده وحدث له فقر عارض يعطى من الصدقة ما يستعين به على تحقيق مقصده ويشترط ان يكون سفره في طاعة او في غير معصية .

وفي الحديث فقد روي عن البخاري ومسلم ، عن عبد الله بن عمر بن الخطاب رضي الله

عنهما انه قال ، سمعت رسول الله صلى الله عليه وسلم يقول (بني الاسلام على خمس : شهادة ان لا إله إلا الله وان محمداً رسول الله واقام الصلاة وابتاء الزكاة ، وصوم رمضان ، وحج البيت لمن استطاع إليه سبيلاً)<sup>(3)</sup> .

#### 7. شروط وجوب الزكاة :

لا تجب الزكاة إلا بتوفر الشروط التالية في المال<sup>(4)</sup>:

أ. ان يكون المال مملوكاً ملكية تامة .

(1) لائحة الزكاة التنفيذية ، السودان ، 2004م

(2) السيد سابق ، مرجع سابق ، ص ص 453 - 464 .

(3) ابن دقيق العيد ، شرح الاربعين حديثاً النووية ، ص 19 .

(4) د. يوسف القرضاوي ، فقه الزكاة ، الجزء الاول ، الباب الثالث ، الفصل الأول ، (القاهرة : مؤسسة الرسالة ، 1981م) ، ص ص 123 - 166 .

- ب. ان يكون المال نامياً او قابلاً للنماء .  
 ج. ان يبلغ المال نصاباً معيناً فائضاً عن الحاجات الاصلية للمزكي .  
 د. ان يحول على المال حولاً كاملاً .

### 8. أهداف الزكاة :

لا شك ان الحكمة من مشروعية فريضة الزكاة هو تحقيق الكثير من الاهداف السامية التي تضمن لافراد المجتمع المجمع بين سعادة الدنيا والاخرة ومن هذه الاهداف<sup>(1)</sup>:

#### أ. اهداف تعبدية :

تتمثل في طاعة الله سبحانه وتعالى ، وعلاج للبخل والشح المتأصل في الانسان، واطمئنان النفس ، وتطهير المال وتمميته .

#### ب. اهداف اجتماعية :

تتمثل في التآلف والمودة بين أفراد المجتمع ، وتنقية المجتمع من الآفات السلوكية وتوفير افراد منتجين للمجتمع عن طريق محاربة البطالة .

#### ج. اهداف اقتصادية :

تتمثل في زيادة الاستثمار والدخل القومي واعادة توزيع الدخل والثروة .

يوجد فرق بين الزكاة والضرائب في ان الزكاة فرضها الله سبحانه وتعالى ولها نصاب محدد بشروط محددة اما الضرائب ففرضها الحاكم او الدولة وقد ترتفع وتنخفض وقد تلغى ، وعليه فيجب اخراج الضرائب ، فإن بلغ الباقي نصاب الزكاة وتحقق فيها شروطها واجب دينياً اخراج زكاته ، والضرائب ليست بديلاً للزكاة كما ان الزكاة ليست ضريبة<sup>(2)</sup>.

### 9. نطاق الزكاة :

يتضمن نطاق الزكاة كل نوع من أنواع المال النامي او القابل للنماء وفيما يلي انواع المجموعات ذات الخصائص المشتركة والتي تتماثل في القدر الواجب اخراجه عنها كزكاة<sup>(3)</sup>.

**المجموعة الاولى :** زكاة راس المال وغلاته، وتشمل :

أ. زكاة الثروة النقدية ، وتشمل :

- i. زكاة النقدين الذهب والفضة وما في حكمها .
- ii. زكاة الحلبي والتحف وما في حكمها .
- iii. زكاة الاوراق النقدية وما في حكمها .
- iv. زكاة الاسهم والسندات وما في حكمها .
- v. زكاة الديون والودائع والتأمينات .

(1) د. أحمد حسين علي حسين ، محاسبة الزكاة ، (الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث ، 2009م) ، ص ص 26 – 36 .

(2) الشيخ محمود شلتوت ، الفتاوى ، ط 14 ، (عمان : دار الشروق ، 1987م) ، ص ص 125 - 127 .

(3) د. أحمد حسين علي حسين ، محاسبة الزكاة ، مرجع سابق ، ص ص 45 – 46 .

- ب. زكاة عروض التجارة : وهي الزكاة على الثروة التجارية .
- ج. زكاة الانعام : وهي الزكاة على الثروة الحيوانية .
- المجموعة الثانية :** زكاة غلة رأس المال: وتشمل أموال تخضع للزكاة على غلة رأس المال وهي :
- د. زكاة الثروة الزراعية وتشمل زكاة الزروع والثمار وزكاة الارض الخراج .
- هـ. زكاة المستغلات وتشمل :
- أ. زكاة الثروة العقارية ذات الايراد .
- إ. زكاة مشروعات استغلال المنتجات الحيوانية والزراعية والدواجن والعسل .
- إ. زكاة مشروعات تأجير السيارات وما في حكمها .
- المجموعة الثالثة :** زكاة الثروة المعدنية والبحرية وتشمل كل ما يستخرج من الارض والجبال والبحار وهي :
- أ. زكاة المعادن والركائز وما في حكمها .
- ب. زكاة مستخرجات البحار والانهار .
- 10. تحديد الوعاء المحاسبي للزكاة :**
- يعتمد احتساب وعاء الزكاة نظرية الميزانية حيث انها ليست حساباً بقدر ما هي بيان للارصدة ، وتعتمد احدى طريقتين<sup>(1)</sup> :
- أ. طريقة قياس المال النامي بطرح الخصوم المتداولة من الاصول المتداولة (صافي راس المال العامل) .
- ب. طريقة قياس صافي راس المال المستثمر بطرح الاصول الثابتة من راس المال المستثمر .
- 11. القواعد المحاسبية التي تخدم تحديد وعاء الزكاة :**
- هناك قواعد ومبادئ ثابتة للمحاسبة في الفكر الاسلامي تميزها عن المحاسبة المعاصرة ومن هذه القواعد وخاصة التي ترتبط بتحديد وعاء الزكاة<sup>(2)</sup> :
- أ. دقة القياس .
- ب. التسجيل التاريخي .
- ج. تقويم الاصول .
- د. الموضوعية المستندية .
- هـ. التوحيد المحاسبي .
- و. المقابلة بين الايرادات والمصروفات .

(1) احمد حسين علي حسين ، محاسبة الزكاة ، مرجع سابق ، ص 98 .

(2) د. محمد كمال عطية ، محاسبة الزكاة والمصارف في النظام الاسلامي ، (الاسكندرية : دار الجامعات المصرية ، 1984م) ، ص ص 41 - 47 .

يرى الباحث ان الزكاة لكونها ركن من اركان الاسلام ترتبط بمخافة الله سبحانه وتعالى بدفع الزكاة وفق ما حدده الشرع وصرفها على المصارف الثمانية المحددة ، ويتحقق الأداء في محاسبة الزكاة بتحقيق ضوابط تحصيلها وصرفها الشرعية.

#### سادساً : المحاسبة القومية :

يقوم كل اقتصاد بنتاج انواع وكميات مختلفة من السلع والخدمات باستخدام الموارد الاقتصادية المتاحة ، والاقتصاد ينقسم إلى القطاعات الاتي (1):

1. القطاع العائلي .

2. قطاع الاعمال والانتاج .

3. القطاع الحكومي .

4. القطاع الخارجي .

#### 1. مفاهيم المحاسبة القومية :

أ. اجمالي الناتج المحلي .

ب. اجمالي الدخل المحلي .

ج. الانفاق الكلي .

#### 2. تعريفات المحاسبة القومية :

هي وسيلة للمراقبة والتتو بالعمل وتعد من الوسائل الهامة بالنسبة إلى المخطط و إلى رحل السياسة. او هي مجموعة متماسكة ومتسقة ومتكاملة من حسابات الاقتصاد الكلي والميزانيات والجدول التي تستند إلى مجموعة من المفاهيم والتعاريف والتصنيفات والقواعد المحاسبية المتفق عليها دولياً . وهي عبارة عن تصوير لما يتم في الاقتصاد وليست علاجاً لمشاكله(2).

#### 3.العناصر الاقتصادية في المحاسبة القومية (3):

أ. الاستهلاك والادخار والاستثمار .

ب. راس المال القومي والثروة القومية ميزانية الثروة القومية ، الناتج القومي ، المجاميع الاقتصادية (الدخل القومي) .

يعرف الدخل بانه كل ثروة جديدة قابلة للتسويق ويحصل عليها الشخص من خلال مدة زمنية معينة ويتم هذا مقابل اسهامه في العملية الانتاجية وفقاً للنظام المتبع في المجتمع ، وتؤثر الدولة في الدخل القومي بطريقتين الضرائب والانفاق .

#### 4.اهمية دراسة الدخل القومي :

1. لمعرفة مدى نجاح السياسة الاقتصادية .

(1) PP. 1-2, د. محمد العمر ، المحاسبة القومية ، (www.google.com\_National Accounts.doc(Read only) ، 25/9/2017, 2:4 PM.

(2) www.aleppoeeconomics.com.

(3) د. حسن احمد جزوري ، الحسابات القومية ، (حلب : جامعة حلب ، كلية الاقتصاد) ، ص ص 12 – 13 .

2. دراسة بعض المظاهر الهامة للثبات الاقتصادي .
3. تحديد قدرة الافراد على تحمل الضرائب والفروض العامة .
4. بحث توزيع الدخل بين عناصر الانتاج .
5. قياس مستوى رفاهية الافراد .

يرى الباحث ان المحاسبة القومية يتحقق الأداء فيها بتحقيق النمو الاقتصادي المستمر بجميع مقوماته المتمثلة في تطور البنية التحتية للدولة وارتفاع دخل الفرد وتوفير السلع والخدمات وتوفير الرفاهية للمواطن .

### سابعاً : المحاسبة الحكومية :

المحاسبة الحكومية هي فرع من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل والتقرير المحاسبي عن الانشطة التي تقوم بها الحكومة ، ويستخدم هذا الفرع في المؤسسات والمنشآت الحكومية والهيئات العامة ذات التبعية الحكومية وهذه الجهات لا تسعى إلى تحقيق ارباح انما تسعى لخدمة افراد المجتمع . وتشمل المحاسبة الحكومية تسجيل عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها وتقديم التقارير الدورية إلى ادارة تملك المؤسسات او الهيئات التشريعية ورجال السياسة والاقتصاد ، لذلك فالمحاسبة الحكومية تخدم اغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على اموال الدولة وتخدم المحاسبة الحكومية عدة جهات ، مثل السلطة التشريعية ، والسلطة التنفيذية، والمستثمرون الحاليون والمستقبليون المحليون والاجانب ، والباحثون والدارسون ، وتختلف المحاسبة الحكومية عن المحاسبة المالية في المشروعات التجارية من حيث تصميم المستندات والسجلات واساس القيد ، إلا أنه ظهر اتجاه في الآونة الاخيرة نحو ادخال المحاسبة التجارية في الهيئات والمنشآت والمؤسسات الحكومية بديلاً للمحاسبة الحكومية<sup>(1)</sup> .

### 1.الهيكل العام لتصنيف الحسابات الحكومية :

أ. حسابات الموازنة وتشمل<sup>(2)</sup> :

أ. حسابات الموازنة الجارية .

أ. حسابات الموازنة الاستثمارية (التموية) .

ب. حسابات المركز المالي وتشمل :

أ. حسابات الموجودات .

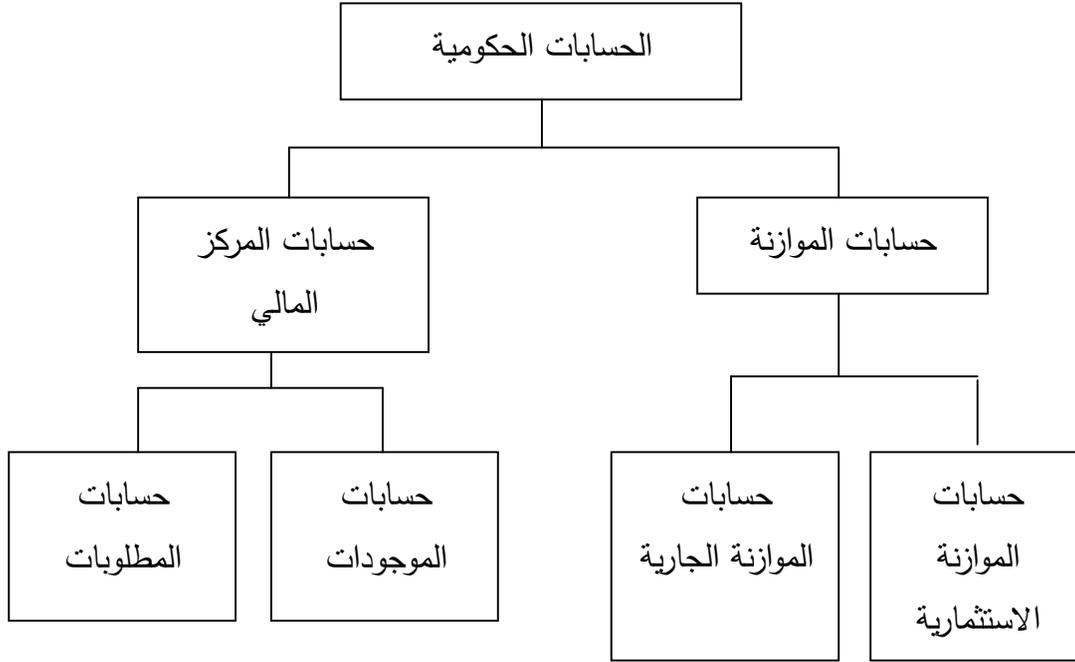
أ. حسابات المطلوبات .

(<sup>1</sup>) م.د. خالد امين عبد الله ، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح ، (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2010م) ، ص ص 77 – 78 .

(<sup>2</sup>) المرجع السابق ، ص 147 .

### الشكل (2/2/3)

#### الهيكل التنظيمي للحسابات الحكومية



المصدر : أ.د. خالد امين عبد الله ، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح ، (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2011م) ، ص 147.

تصنف الموازنة الجارية إلى الحسابات الآتية<sup>(1)</sup>:

أ. حسابات النفقات (الاستخدامات) وتشمل :

- i. نفقات الموظفين (الرواتب ، العلاوات المعيشية).
- ii. نفقات الخدمات (الهواتف ، الايجارات) .
- iii. نفقات سلعية (قرطاسية ، اثاث) .
- iv. نفقات صيانة الموجودات (مباني ، اثاث) .
- v. نفقات تحويلية (تعويضات) .
- vi. نفقات التزامات خارجة (عربية ، دولية) .
- vii. نفقات رأسمالية (اراضي ، مباني) .

ب. حسابات الموارد (الايرادات) وتشمل :

- i. الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل)
- ii. الضرائب غير المباشرة (الرسوم الجمركية).
- iii. رسوم اخرى (طوابع الواردات).
- iv. ارباح منشآت (فائض ارباح المؤسسات).

(<sup>1</sup>) المرجع السابق ، ص ص 198 – 151 .

- v. ايجار ممتلكات الدولة (ايجار مباني).
  - vi. موارد تحويلية أخرى (عوائد تقاعدية).
  - vii. موارد راسمالية (بيع اراضي ومباني) .
  - viii. ايرادات متنوعة (غرامات ، مصادرات).
- أما الموازنة الاستثمارية فتصنف حساباتها كالاتي :

- أ. حسابات النفقات وتشمل :
  - i. نفقات قطاع الزراعة .
  - ii. نفقات قطاع الصناعة .
  - iii. نفقات قطاع النقل والمواصلات .
  - iv. نفقات قطاع الاسكان .
  - v. نفقات قطاع الصحة العامة والرعاية الصحية .
  - vi. نفقات قطاع التربية والتعليم والتعليم العالي .
  - vii. نفقات قطاع الخدمات الأخرى.

ب. حسابات الموارد وتشمل :

- i. فائض الموازنة .
- ii. موارد أخرى .

## 2.الموازنة العامة للدولة :

تم تعريفها الموازنة العامة للدولة على لها عبارة عن بيان تفصيلي يوضح تقديرات إيرادات الدولة ونفقاتها معبر عن ذلك في صورة وحدات نقدية تعكس في مضمونها خطة (رؤية) الحكومة الاقتصادية والمالية والاجتماعية لسنة مالية مقبلة وهذا البيان تم اعتماده من السلطة التشريعية في الدولة ، وبهذا البيان تنتقل الموازنة من مرحلة المشروع إلى مرحلة تصبح فيها قانون واجب التنفيذ<sup>(1)</sup> .

### أ.أهمية الموازنة العامة للدولة :

تظهر أهمية الموازنة العامة للدولة في النقاط الآتية<sup>(2)</sup>:

- i. أداة رقابة فاعلة بيد السلطة التشريعية .
- ii. من ادوات السياسة المالية التي تستخدم في ادارة الاقتصاد الوطني .
- iii. أداة تنسيق بين اجهزة الحكومة وانشاطاتها .
- iv. أداة مؤثرة في الحياة الاجتماعي فهي تساعد في اعادة توزيع الدخل القومي .
- v. أداة لتشجيع وحماية الصناعة المحلية .

(1) د. عبد الرازق قاسم الشحاده وآخرون ، المحاسبة الحكومية ، (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2000م) ، ص 98 .  
 (2) المرجع السابق ، ص 98 .

## ب.مراحل اعداد الموازنة العامة للدولة :

تمر عملية اعداد موازنة ادولة بالمراحل الاتية<sup>(1)</sup>:

أ. مرحلة صياغة الموازنة .

أ.ii مرحلة اعتماد الموازنة .

أ.iii مرحلة تنفيذ الموازنة .

يتكون النظام المحاسبي الحكومي من نوعين من الحسابات هي <sup>(2)</sup>:

أ. حسابات الموازنة ، هي تنفيذ الموازنة .

ب. حسابات خارج الموازنة ، او الحسابات الوسيطة ، وهي احسابات غير الموازنة مثل السلف والامانات والنقود المنقولة .

## 3.الحساب الختامي :

هو في الغالب مصطلح يرتبط بالدولة ويمثل بيان النفقات التي تم انفاقها والايرادات التي تم تحصيلها فعلياً خلال الفترة التي اعدت لها الموازنة العامة للدولة ، ويبين مدى دقة الايرادات والنفقات <sup>(3)</sup> . والحساب الختامي هو تقرير سنوي يوضح إجمالي العمليات التي قامت بها الوحدات المحاسبية الحكومية خلال السنة السابقة ونتيجة هذه العمليات من فائض ، عجز <sup>(4)</sup> .

يرى الباحث أن الأداء في المحاسبة الحكومية يتحقق عندما يتم التوصل إلى ما يعرف بفائض الموازنة العامة للدولة ، وهو زيادة الايرادات المحققة على النفقات العامة للدولة ويتحقق كذلك عندما تقوم المحاسبة الحكومية بمراقبة النفقات الحكومية ومراقبة توريد الايرادات العامة للدولة ومراقبة الاصول المملوكة للدولة وابداء الملاحظات التي تعمل على تجويد السلع والخدمات التي تقدمها الدولة وتوفيرها .

## ثامناً : المحاسبة الدولية :

تتميز المحاسبة الدولية بانها تقدم معلومات عن المعاملات والعمليات الخارجية المتعلقة بالمنشآت متعددة او متعددة الجنسية . كما ان مستخدمى هذه المعلومات تختلف مواقع اقامتهم عن موقع الوحدة المعد عنها التقرير .

## 1.تطور المحاسبة الدولية:

من العوامل التي ساعدت في تطور المحاسبة الدولية الآتي <sup>(5)</sup>:

(1) المرجع السابق ، ص 99 - 111 .  
(2) مريم آدم عمر بيلى ، العوامل المؤثرة في كفاءة المراجعة الداخلية في تقويم الاداء المالي والمحاسبي والاداري في الوحدات الحكومية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2012م، ص ص 138 - 139 .  
(3) عبد الرازق قاسم شحادة وآخرون ، المرجع السابق ، ص 98 .  
(4) حسن محمد كمال ، نظرية المحاسبة الحكومية ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1980م) ، ص 46 .  
(5) فردريك تشوي وآخرون ، المحاسبة الدولية ، تعريب أ.د. محمد عصام الدين زايد ، مراجعة أ.د. احمد حامد حجاج ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2004م) ، ص ص 19 - 59 .

- أ. النظام القانوني ، حيث تنظم القوانين السلوك البشري للدول .
- ب. مصادر التمويل ، بما ان البنوك هي المصدر الرئيسي لتحويل المنشآت تركيز المحاسبة الدولية على حماية المقرضين من خلال مقاييس محاسبية ملحوظة .
- ج. الضرائب ، تحدد التشريعات الضريبية معايير المحاسبة في العديد من الدول .
- د. الروابط الاقتصادية والسياسة ، تنتقل الافكار والتطبيقات الفنية المحاسبة عن طريق التجارة.
- هـ. التضخم ، يؤثر على التكاليف التاريخية ورغبة الدولة في دمج تغيرات الاسعار في الحسابات.
- و. مستوى التطور الاقتصادي ، ويؤثر هذا العامل في انواع المعاملات الاقتصادية.
- ز. مستوى التعليم ، تعتبر معايير المحاسبة شديدة التعقيد وغير ذات فائدة ان لم تحسن فهمها واستخدامها .

ح. الثقافة ، وهي القيم والاتجاهات المشتركة في المجتمع .

## 2. الهيئات الدولية العامة التي تروج لتناسق المحاسبة الدولية (1):

### أ. لجنة معايير المحاسبة الدولية :

#### International Accounting Standards Committee (IASC)

كونت المنظمات المهنية المحاسبية في تسع دول لجنة معايير المحاسبة الدولية كهيئة خاصة مستقلة لوضع معايير المحاسبة في عام 1973م والهدف من هذه اللجنة هو تحقيق توحيد المبادئ المحاسبية التي تتبعها منشآت الامال وغيرها من المنظمات لأغراض التقرير المالي حول العالم وقد اصدرت اللجنة 34 معياراً محاسبياً دولياً (IAS) وكذلك اطار وعرض القوائم المالية وتمثل هذه اللجنة الآن اكثر من 120 منظمة محاسبية في 91 دولة.

### ب. المنظمة العالمية لهيئات الاوراق المالية :

#### International Organization of Securities Commissions (IOSCO)

انشئت المنظمة العالمية للجان الاوراق المالية في عام 1983م وتمت سريعاً وهي الآن تتكون من منظمي الاوراق المالية في اكثر من 80 دولة واهداف المنظمة هي تحقيق اتفاق دولي حول تبادل المعلومات ووضع معايير مناسبة لحماية المستثمرين وتوفير مساعدات متبادلة وتوفير الاشراف والرقابة على الالتزام بالتطبيق ، وقد تمت دراسة مجموعة العمل في عام 1989م وقدمت توصيات لتسهيل فرص الحصول على عروض راس المال المتعدد الجنسية ، وفي عام 1997م نشرت المنظمة المستند الاستشاري الذي يعرض مجموعة من معايير الافصاح غير المالية .

### ج.الاتحاد الدولي للمحاسبين :

#### International Federation of Accountant (IFAC)

(1) المرجع السابق ، ص ص 356 – 386 .

الاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة عالمية بعضوية 128 منظمة من 91 دولة وتمثل أكثر من 2 مليون محاسب ومنذ تأسيسه في عام 1977م حدد اهدافه في تطوير المهنة والتنسيق بين معايير المحاسبة في العالم بما يسمح للمحاسبين بتقديم خدماتهم بجودة عالية للصالح العام .

#### د. فريق العمل لخبراء المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير للامم المتحدة :

United Nation Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR)

تكون فريق العمل خبراء المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير (ISAR) في عام 1982م وهو فريق العمل الوحيد للحكومات المتخصص في المحاسبة والمراجعة على مستوى الشركة ، وهو مخول من الأمم المتحدة بالترويج للتناسق بين معايير المحاسبة الوطنية للمنشآت وقد انجز هذا الفريق مهمته بدراسة ومناقشة واعلان احسن الممارسات بما في ذلك معايير لجنة معايير المحاسبة الدولية .

#### هـ،الاتحاد الاوربي: (EU) European Union

اوجدت اتفاقية روما الاتحاد الاوربي عام 1957م بهدف التنسيق بين النظم القانونية والاقتصادية لدول الاعضاء ، ولها كامل القوة الملزمة للدول الاعضاء لاتباع توجيهاتها الخاصة بالمحاسبة .

#### و.منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية :

Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

هي منظمة دولية للدول الصناعية ذات اقتصاديات السوق وتعمل من خلال مجلس المنظمة وله شبكة من 200 لجنة وفريق عمل ، وتصدر نشرتها ثلاث مرات في السنة عن اتجاهات سوق المال ولها اهداف خاصة بالمقارنة مع هيئات الامم المتحدة والاتحاد الكونفدرالي للتجارة الحرة فهي مبنية على خدمة اعضاها فقط على عكس الهيئات الدولية الاخرى .

#### ز.تحليل القوائم المالية الدولية :

International Financial Statement Analysis

يحتاج المستثمرون والمحللون الماليون ورجال البنوك وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية على قراءة وتحليل القوائم المالية غير المحلية وعمل المقارنات لما وراء الحدود ، وزادت الحاجة إلى فهم واستخدام القوائم المالية غير المحلية نتيجة لتزايد أنشطة الاندماج او الاتحاد او الاقتناء فقد اصبحت اكثر دولية واصبحت القوائم المالية اكثر اهمية خصوصاً عند التحليل المقارن، كما ان تنافس المنشآت متعددة الجنسيات في اختراق الاسواق غير المحلية ، وتقارب ادواق العملاء

وتتناقص التجارة داخل الحدود اوجدت الحاجة إلى تحليل القوائم المالية الدولية . ويشتمل التحليل المالي على بيانات القوائم المالية الدولية على اربع مراحل (1):

- i. تحليل استراتيجية الاعمال : فهم المنشأة موضوع التحليل جيداً .
- ii. التحليل المحاسبي : تحديد إلى أي مدى تعكس الارقام المحاسبية الحقيقية الاقتصادية .
- iii. التحليل المالي (التحليل بالنسب) وتحليل التدقيق النقدي ، تقييم أداء المنشأة الحالي والماضي .
- iv. التحليل المستقبلي (التنبؤ والتقييم) يشتمل على التنبؤ بمستقبل الشركة .

### 3.الأداء في المحاسبة الدولية :

تستخدم المحاسبة الدولية عدة معايير للأداء ، وهناك معيارين هما الاكثر استخداماً بين الشركات متعددة الجنسيات لتقييم أداء العمليات الخارجية هي :

- أ. العائد على الاستثمار .

ب. الأداء بالموازنة .

فمعيار الأداء بالموازنة يقارن أداء التشغيل وهي افضل من الرقابة بالعائد على الاستثمار لتقييم الأداء الاداري والمديرين اما معدل العائد على الاستثمار فهو مقياساً مقبولاً لقياس أداء المنشأة. يرى الباحث أن المحاسبة الدولية تحقق الأداء إذا أتبعت المعايير الدولية المناسبة وواكبت تطورات التكنولوجيا العالمية وذلك لانها تعمل في منشآت كبيرة ترتفع درجة مخاطرتها وتقع فروعها في عدة دول ، وفي مثل هذه الظروف تكون عادة المنافسة عالية وتتطلب مزيد من الجهد لتقديم افضل السلع والخدمات في سوق المنافسة العالمي.

### تاسعاً : محاسبة التكاليف :

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بانها مجموعة من المبادئ والقواعد والاجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحديد تكلفة الانتاج والرقابة على عناصر تكاليف الانتاج لتحقيق الكفاءة الانتاجية وتقديم البيانات التحليلية للادارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات على اسس سليمة (2).

#### 1.أهداف محاسبة التكاليف : تهدف محاسبة التكاليف إلى :

- أ. تحديد تكلفة وحدة الانتاج .
- ب. الرقابة على عناصر التكاليف .
- ج. تحديد اسعار المنتجات .
- د. المساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات .

(1) المرجع السابق، ص ص 404 – 495 .

(2) د. زهير ابراهيم الحدر ، د. لؤي وديان ، محاسبة التكاليف ، ( عمان : دار البداية ناشرون وموزعون ، 2010م ) ، ص ص 9 – 30 .

## 2. انواع محاسبة التكاليف :

أ. محاسبة التكاليف الفعلية (التاريخية) وهي محاسبة التكاليف الفعلية للمنتجات عن فترة مالية مضت .

ب. محاسبة التكاليف التقديرية وتعني تقدير عناصر التكاليف لفترة قادمة .

ج. محاسبة التكاليف المعيارية وتستند على تحديد عناصر التكاليف مقدماً لفترة قادمة .

## 3. مقومات محاسبة التكاليف :

لمحاسبة التكاليف المقومات الآتية (1):

أ. تحديد وحدة التكلفة وهي الوحدة التي يتم تحميلها بعناصر التكاليف .

ب. تحديد مراكز الانتاج وهي عبارة عن وحدات ادارية للمنشأة .

ج. تحديد عناصر التكاليف واعداد دليل الحسابات أي تبويبها حسب طبيعتها .

د. تحديد فترة التكاليف وهي تحديد المدى التي تعد عنها تقارير التكاليف بصفة دورية .

هـ. المجموعة المستندية والدفترية وتتمثل في المستندات ودفتر اليومية ودفتر الاستاذ .

## 4. نقطة التعادل :

هي مستوى او حجم النشاط (حجم الانتاج المباع) الذي يتساوي عنده ايراد المبيعات مع اجمالي التكاليف الثابتة والمتغيرة في هذه الحالة يغطي ايراد المبيعات اجمالي التكلفة بحيث لا يحقق المشروع ربحاً او خسارة وبذلك يكون:

ايراد المبيعات = التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة .

ظهرت عدة نظريات لتحميل عناصر التكاليف على وحدات الانتاج ، اهمها (2):

أ. نظرية التكاليف الاجمالية وفيها تتضمن التكلفة الاجمالية لعناصر الانتاج .

ب. نظرية التكاليف المباشرة وطبقاً لهذه النظرية يتم تحميل وحدات الانتاج بتعيينها من عناصر التكاليف .

ج. نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية) وتفرق هذه النظرية بين التكاليف الثابتة والمتغيرة بحيث تتحمل

وحدات الانتاج بالتكاليف الصناعية المتغيرة فقط مباشرة او غير مباشرة وتحمل الوحدات المبيعة

بتكاليف التسويق المتغيرة فقط اما التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة والتكاليف التسويقية

الثابتة والتكاليف الادارية والتمويلية تحمل على حساب الارباح والخسائر .

د. نظرية التكاليف المستغلة وهي تحمل النشاط بعناصر التكاليف المتغيرة واما الثابتة فتحمل للنشاط

بمقدار الطاقة المستقلة في المنشأة والجزء الغير مستقل يعتبر عبئاً على ايرادات الفترة ويحمل

حساب الارباح والخسائر .

(1) د. زهير ابراهيم الحدر ، د. لؤي وديان ، المرجع السابق ، ص ص 31 - 35 .

(2) المرجع السابق ، ص ص 36 - 41 .

يرى الباحث أن الأداء المحاسبي لمحاسبة التكاليف يتحقق عندما يتم حساب تكلفة الوحدة المنتجة بدقة وتحميلها بجميع المصروفات الثابتة والمتغيرة الخاصة بها لتحديد تكلفة الانتاج واسعار المنتجات وتقديم المساعدة في التخطيط لاتخاذ القرار .

### عاشراً : المحاسبة الادارية :

تمثل مجموعة من الاهداف تتمثل في توفير المعلومات لاغراض الادارة وذلك لاتخاذ القرارات الادارية والتخطيطية من خلال المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار البديل الافضل وتساعد الادارة في توجيه المنشأة ورغباتها وتقييم أداء العاملين لتحقيق الاهداف المنشودة وباقل تكلفة وكذلك تلعب المحاسبة الادارية دور مهم في صنع قرارات الاستثمار وتخطيط موارد المنشأة ورغباتها بشكل يحقق اهداف المنشأة ، وتعتمد المحاسبة الادارية على البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف والعلاقة بينهما انهما يهدفان إلى تحقيق الاهداف الداخلية للمنشأة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات<sup>(1)</sup>.

### 1.سمات المحاسبة الادارية :

تميز المحاسبة الادارية السمات الآتية<sup>(2)</sup>:

- أ. تقوم على جمع البيانات عن المواقف والحقائق المتعلقة بالانشطة التي تزاولها المؤسسة .
- ب. ضرورة التعاون بين العناصر المادية والبشرية لتقليل الجهد والوقت وعدم التكرار وبالسرعة والتكلفة المناسبة .
- ج. اشتمل البيانات على الماضي والحاضر والمستقبل .
- د. دقة وملاءمة واقتصادية البيانات والمعلومات .

### 2.اساليب المحاسبة الادارية:

هناك العديد من الأساليب التي تستخدم في المحاسبة الادارية ، اهمها<sup>(3)</sup>:

- أ. للمحاسبة الادارية منظور تاريخي ، تعد النتائج طبقاً للنتائج التاريخية ، وتحتوي المحاسبة الادارية على عنصر تقويم النتائج المتوقعة للاستراتيجيات المختلفة .
- ب. تركيز المحاسبة الادارية على الوحدة المحاسبية تجمع المحاسبة الادارية المعلومات عن الوحدة المحاسبية في ظل سياق الوحدات الاخرى لنفس القطاع .
- ج. تركيز المحاسبة الادارية في اعداد التقارير على فترة زمنية واحدة تجمع المحاسبة الادارية الناتج عن فترة زمنية واحدة ولكن ضمن التحليل طويل الاجل.
- د. توجيه تقارير المحاسبة الادارية لموضوع واحد وهو اتخاذ القرارات ، توجه المحاسبة الادارية الانتباه إلى تبعات ونماذج اتخاذ القرارات .

(1) د. زهير ابراهيم الحدرب ، د. لؤي وديان ، مرجع سابق ، ص ص 15 - 16 .

(2) د. محمد عبد السميع ، د. احمد طيبة ، مرجع سابق ، ص ص 118 - 119 .

(3) المرجع السابق ، ص ص 124 - 125 .

هـ. توجه المحاسبة الادارية الانتباه إلى النتائج الصناعية او الخدمية للنشاط وتوجيه الانتباه إلى المنافسة المتعلق بنشاط الصناعة او الخدمات.

### 3.انواع المعلومات التي تنتجها المحاسبة الادارية:

تنتج المحاسبة الإدارية كم هائل من المعلومات يمكن تقسيمها إلى الآتي<sup>(1)</sup>:

أ. معلومات تخطيطية .

ب. معلومات للرقابة التشغيلية .

ج. معلومات للرقابة الادارية .

يرى الباحث ان الاداء في المحاسبة الادارية مرتبط بتحقيق الادارة لاهدافها ، ومرتببط باهداف المحاسبة الادارية نفسها في انتاج المعلومات التخطيطية والرقابية ، وبما ان الاهداف الادارية هي تمثل جزء من اهداف النشاط الكلي للمنشأة فان المحاسبة الادارية تحقق الجزئية الهامة المتعلقة باتخاذ القرارات الادارية ويمثل الأداء فيها تحقيق رغبات الادارة في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ هذه القرارات.

### 1.الاتجاهات الحديثة للتدقيق:

اما في ظل الاتجاهات الحديثة للتدقيق فهناك ما يعرف برقابة الجهاز وهي اجراءات الرقابة والتدقيق التي يقوم بها الجهاز من تلقاء نفسه لاكتشاف الازخام وتختلف تبعاً لنوع الجهاز وطرزته وقدرته وسرعته ، كما توجد رقابة البرنامج وهي اجراءات الرقابة التي يضعها مصمم البرنامج الذي يعده للعملية المراد تنفيذها وتكون مصممة على شكل اوامر تعرف باوامر المراجعة<sup>(2)</sup>.

كما توجد برامج تدقيق مصممة لاستخدامها في تدقيق برامج الحاسب الالى فهي اما ان تكون عامة أو اعددها العميل او يعدها المدقق نفسه ، كما يوجد نوع آخر يعرف ببرامج المراقبة وهي برامج خاصة مشابهة لبرامج العميل تعمل بطريقة اعادة تشغيل العمليات الفعلية الجارية تحت اشراف هذا البرنامج ثم تتم مقارنة المخرجات بمخرجات برنامج العميل ، وتوجد ايضاً برامج المراجعة العامة وهي برامج قادرة على أداء بعض اجراءات المراجعة بتوجيه الجهاز لأداء بعض عمليات المراجعة<sup>(3)</sup>.

### 2.مبادئ الرقابة في النظام المحاسبي :

يمكن تحقيق الرقابة في النظام المحاسبي من خلال المبادئ التالية<sup>(4)</sup>:

أ. بيئة الرقابة .

ب. نظام تفويض السلطة .

ج. تجنب الواجبات والمسئوليات المتعارضة .

(1) المرجع السابق ، ص 125.

(2) المرجع السابق ، ص 309 – 311 .

(3) أ.د. خالد امين عبد الله المرجع السابق ، ص 342 – 343 .

(4) د. زياد عبد الحليم الزبيبة وآخرون ، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق ، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2011م) ، ص 104-108.

- د. التبيويب السليم للمعلومات .
- هـ. اجراءات فعالة لمعالجة المعاملات .
- و. التحقيق من دقة البيانات المحاسبية .
- ز. تصحيح الاخطاء .
- ح. امن النظم .
- ط. امن البيانات المحاسبية .
- ي. تطوير النظم .
- ك. توثيق شامل للنظم .
- ل. الحماية المادية للموارد .

يرى الباحث ان تدقيق الحسابات هو الحلقة المكملة للمحاسبة اياً كان نوعها ومجال الحقل الذي تعمل فيه لانه يقوم على فحص النظام المحاسبي القائم اليدوي او الالكتروني وفي هذه المرحلة يتم تقديم الملاحظات للجهات التي تقوم بالاجراءات التصحيحية لذلك فهو يحقق الأداء المحاسبي بعد تحقق أداء التدقيق الذي يتم بسلامة الاجراءات والسجلات المحاسبية والنظم الالكترونية المتبعة والبرامج المستخدمة فيها وكفاءتها ومدى امكانية تحليلها وتطويرها وتحقيق امن البيانات والمعلومات المحاسبية وامن النظم الالكترونية .

## المبحث الثالث

### الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المحاسبي

يمكن اعتبار المحاسبة من وجهة النظر العامة على انها الوسيلة والاسلوب المنظمين لكتابة وتسجيل العمليات الاقتصادية لأي منشأة خاصة او حكومية ، فالمحاسبة تزود القائمين على ادارة المشروع والاطراف الاخرى بالمعلومات المالية التي تؤثر في حياة المشروع واستمراره ومستقبله وتساعد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والكبيرة . فجميع المنشآت التي تتعامل مع الاخرين بالبيع والشراء وتقديم الخدمات العامة وترتبط عملياتها بقبض ودفع النقود ، عليها تسجيل وتصنيف وتجميع وتلخيص عملياتها المالية ونشر نتائجها في التقارير او القوائم المالية ، وتركز المحاسبة على عمليات التبادل وما يشابهها من المعاملات التي يمكن التعبير عنها بوحدات نقدية في منشأة معينة فالمحاسبة من خلال ذلك تقوم بوظيفتين اساسيتين ، هما (1):

1. تزويد ذوي العلاقة بالمنشأة بالبيانات المالية لفترة محددة لمعرفة مدى تقدم المنشأة ومركزها المالي.

2. تفسير معلومات وبيانات المنشأة المالية لتسهيل عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات المالية للمنشأة .

من ذلك المفهوم يتضح انه لا بد للمحاسبة من نظام يسهل على المحاسبة أداء وظائفها التي يمكن تحديدها كالاتي (2) :

1. قياس المواد التي تملكها منشأة معينة .

2. بيان مطلوبات ومصالح الغير في هذه المنشأة .

3. قياس التغير في الموارد والمطلوبات ومصالح الغير .

4. ربط التغيرات بفترة زمنية محددة .

5. التعبير عن ما سبق بالوحدة النقدية .

في عصر الانترنت وازدهار نشاطات التجارة الالكترونية ظهر في مطلع الالفية الثالثة مصطلح المحاسبة الالكترونية كأحد المفاهيم والمصطلحات المعاصرة لتكنولوجيا المعلومات ، وقد انتشر سريعاً هذا النوع نتيجة لتغير الدور المهني للمحاسب حيث ادى التقدم التكنولوجي السريع في مجالات تكنولوجيا المعلومات والاتصال والحاسبات إلى برمجة الجزء المتكرر في المحاسبة وتحويله بالكامل للحاسب الالي لينفذ حالياً بمجهود محدود للغاية طالما تمت برمجة النظام وتم التأكد من كفاءة تشغيله خصوصاً في بيئة الانترنت .

(1) أ. خالد امين عبد الله ، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح ، (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2010م) ، ص 144 .

(2) المرجع السابق ، ص 145.

لذلك اصبح المحاسب الجديد اليوم أكثر اهتماماً بمصادر وابعاد وآثار الار قام المحاسبية ، لذلك فان مصطلح المحاسبة الالكترونية يعني تنفيذ المهام المحاسبية التقليدية والبحث المحاسبي والمجالات التعليمية للمحاسبة من خلال الحاسب الآلي ومختلف مقومات الشبكة الدولية للانترنت<sup>(1)</sup> . يرى الباحث ان وظائف المحاسبة متجددة ومتطورة بتطور المحاسبة واستخداماتها، وفي ظل استخدام المحاسبة الالكترونية ظهرت وظائف عدة للمحاسبة مثل اختبار النظم والبرامج المحاسبية في تحقيق النتائج وهكذا كلما ظهرت تطورات جديدة تبعتها وظائف جديدة للمحاسبة.

### اولاً : المحاسبة ونظم المعلومات :

إن التوسع في استخدام الحاسبات الالكترونية في شتى مجالات الحياة مما سهل من مهمة ادخال وتصنيف البيانات وتحليلها والتحكم في نوعيتها ودقتها واعداد التقارير المختلفة ، والمحاسبة ضمن هذا التطور التكنولوجي هي ايضاً تأثرت به ، فاصبحت النظم والبرامج المحاسبية منتشرة الاستخدام ، لذا فان الانشطة التي تختص بتجميع البيانات المحاسبية وتصنيفها وتبويبها وصهرها في بوتقة وصبها بلون يلائم الادارة هي بمثابة نظم معلومات .

فالمعلومات هي المعرفة المستقاة من تحليل البيانات واعداد المؤشرات وربطها بالظروف المحيطة<sup>(2)</sup>؛ اما نظم المعلومات هي عبارة عن عوامل تتفاعل مع اخرى بفاعلية وكفاءة لإيصال المعلومات المناسبة لمختلف الانشطة التي تصل ضمن نظام واحد<sup>(3)</sup> .

يرى الباحث ان ظهور نظم المعلومات المحاسبية سهل من اجراء العمليات الحسابية واعداد التقارير عنها ، ذلك لانها لا تحتاج في كثير من الاحيان إلى محاسب متخصص بقدر ما تحتاج إلى معرفة كيفية ادخال البيانات ثم يقوم النظام بتحليل ومعالجة هذه البيانات وتلخيصها وتحليلها ، إلا أنه تظهر الحاجة لمحاسب متخصص في حالة عيوب هذه الانظمة وعدم كفاءتها .

### ثانياً : الانظمة المحاسبية :

تتخذ المنشآت فترة زمنية محددة لتحديد نتيجة نشاطها خلال تلك الفترة وغالباً ما تكون سنة مالية ، وهي ما يعرف بالدورة المحاسبية وفي خلال هذه الفترة تقوم المحاسبة على عهدة عمليات أهمها التسجيل والترحيل والتبويب ثم اعداد القوائم المالية والتقارير المالية ، وعند استخدام الانظمة المحاسبية لا تختلف متطلبات هذه الانظمة عن النظام اليدوي المستخدم في المحاسبة الا ان النظم نفسها تختلف فيما بينها في طريقة تحليل البيانات وعرضها وتخزينها ، وللانظمة المحاسبية عناصر رئيسية هي<sup>(4)</sup> :

#### 1. مجموعة الاوراق الثبوتية .

(1) د. خلف عبد الله الوردات ، المحاسبة الحكومية واعداد موازنة البرامج والاداء ، (عمان : الوراق للنشر والتوزيع ، 2009م)، ص 103.

(2) د. يوحنا آل آدم ، د. صالح الرزق ، مبادئ المحاسبة اسس واصول علمية ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 34 .

(3) د. يوحنا آل آدم وآخرون ، الادارة المالية ، (بغداد : وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، جامعة الموصل ، 1992م) ، ص 49.

(4) د. يوحنا آل آدم ، مرجع سابق ، ص ص 58 - 62 .

2. المستندات .
3. الدفاتر .
4. دفتر اليومية .
5. دفتر صورة الرسائل .
6. دفتر الجرد والميزانية .
7. مجموعة القوائم والتقارير المالية .
8. مجموعة الادوات والالات .
9. الدفاتر والسجلات الاحصائية .
10. الكادر الوظيفي .

يرى الباحث ان الكادر الوظيفي العامل على الانظمة المحاسبية الالكترونية هو اهم هذه العناصر فيجب ان يكون مؤهلاً ومدرب على النظام المحاسبي الذي يعمل عليه كما يجب الاستمرار في التطوير والتدريب بما يحقق كفاءة العمل المحاسبي .

### ثالثاً : مفهوم تكنولوجيا المعلومات :

اصبحت تكنولوجيا المعلومات واقعاً يجب تفهمه وادراك ابعاده من خلال التطورات الكبيرة التي يشهدها العالم يوماً بعد يوم خاصة في مجال تقنية المعلومات ، وهناك عدة تعريفات لتكنولوجيا المعلومات ، منها :

1. هي عبارة عن كل التقنيات المتطورة التي تستخدم في تحويل البيانات بمختلف اشكالها إلى معلومات بمختلف انواعها والتي تستخدم من المستخدمين في كافة مجالات الحياة<sup>(1)</sup>.
  2. هي عبارة عن مجموعة الادوات التي تساعد في استقبال المعلومات ومعالجتها واسترجاعها وطباعتها ونقلها بشكل الكتروني سواء كانت على شكل نص او صوت او صورة او فيديو وذلك باستخدام الحاسوب ومن هذه الادوات الحاسوب والطابعة والاقراص وشبكة الاتصال وغيرها الكثير من الادوات<sup>(2)</sup>.
  3. هي عبارة عن استخدام التقنيات الحديثة والتي توفر ميزة تنافسية للشركات في مجال المنافسة بالاسواق وايصال المعلومات وتخزينها ومعالجتها بهدف اتخاذ القرارات الرشيدة<sup>(3)</sup>.
- يرى الباحث أنه من التعريفات الواردة لتكنولوجيا المعلومات يمكن تعريفها على انها هي الاجهزة والمعدات الحديثة التي تستخدم التقنيات الحديثة بغرض ادخال ومعالجة المعلومات والاحتفاظ بها واسترجاعها عند الحاجة إليها .

(1) السالمي علاء عبد الرازق ، تكنولوجيا المعلومات ، (عمان : كحلوت ، 1997م) ، ص 9.

(2) محمد الزعبي وآخرون ، الحاسب والبرمجيات الجاهزة ، ط6 ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2004م) ، ص 6.

(3) [www.findarticles.com](http://www.findarticles.com). George Tucker, it and the Audit, Journal of Accounting, Vol.192, 2003, PP. 42-48.

## الحاسوب :

تميزت الفترة الحالية من القرن الواحد والعشرين بظهور تطورات كبيرة في تكنولوجيا المعلومات ، واطلق عليه عصر ثورة المعلومات لاعتبار اهمية المعلومات في شتى مناحي الحياة لاسيما المتعلقة بالمنشآت الاقتصادية خاصة او حكومية ، وبعد استخدام الحاسوب واحد من اقدم الاستخدامات التكنولوجية نظراً لما تتمتع به نظم المعلومات الحاسوبية من خصائص والتي اهمها<sup>(1)</sup>:

1. تحتوي كمية كبيرة من البيانات التي يجب تسجيلها ومعالجتها وتخزينها بما يبرر استخدام الحاسوب لترشيد تكاليف العمل .
2. تعالج هذه البيانات وتصدر نتائجها في فترات دورية محددة .
3. تعدد مستخدمي المعلومات الامر الذي يتطلب تعدد طريقة العرض .
4. ثبات خوارزمية الحل .

### مميزات الحاسوب :

1. السرعة الفائقة في أداء العمليات الحسابية والمنطقية .
  2. الدقة العالية في أداء العمليات الحسابية والمنطقية .
  3. الموثوقية حيث لا يتأثر بعوامل دقة العمل .
  4. القدرة على تخزين كم هائل من البيانات بصورة مؤقتة او دائمة .
- اهم العمليات المحاسبية في الحاسوب هي<sup>(2)</sup>:

1. اليومية .
2. القيد المزدوج .
3. ادخال البيانات .

### رابعاً : مخاطر بيئة تكنولوجيا المعلومات :

تنقسم مخاطر بيئة تكنولوجيا المعلومات حسب ما أشارت إليه للجنة بازل في 2001م إلى الاتي<sup>(3)</sup>:

1. مخاطر التشغيل .
2. مخاطر الاختراق المؤثر .
3. المخاطر القانونية (مخالفة الاتفاقيات)
4. المخاطر الاخرى (السوق) .

(1) سيد عطا الله السيد ، المفاهيم المحاسبية الحديثة ، (عمان : دار الراية للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص ص 77 – 78 .

(2) المجمع السابق ، ص ص 107 – 108 .

(3) محمود ابو العيون ، ضوابط العمليات المعرفية الالكترونية ، (القاهرة : مجلة الاهرام الاقتصادية ، العدد 1006 ، ملحق خاص ، 1999م) ، ص 69 .

كما اشارت لجنة تكنولوجيا المعلومات التابعة للجنة معايير التدقيق الدولية (IFAC) إلى ان مخاطر بيئة تكنولوجيا المعلومات تشمل<sup>(1)</sup>:

1. مخاطر البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات ، مثل اجراءات الامن او الكوارث مثل الحرارة والحريق وعدم كفاية حماية المعلومات وعدم كفاية التشفير .
  2. مخاطر تكنولوجيا المعلومات ، مثل وجود مشاكل واخطاء في تطبيقات تكنولوجيا المعلومات والتغيرات غير الموثقة التي تحدث في البرامج وعدم كفاية ضوابط الادخال والمعالجة وعدم كفاية تأمين امن البرمجيات .
- يرى الباحث انه بقدر ما سهلت تكنولوجيا المعلومات عمليات ادخال ومعالجة البيانات والاحتفاظ بها، بقدر ما ظهرت الخطورة المرتفعة لاستخدامها، وهنا تظهر المفاضلة بين التكلفة المرتفعة في استخدام النظام اليدوي والمخاطر المرتفعة عند استخدام تكنولوجيا المعلومات .
- خامساً : إدارة أمن المعلومات :**

يجب تنفيذ سياسات امن المعلومات لتخفيف المخاطر التي تهددها وهناك عدة طرق لتحقيق ذلك ، افضلها<sup>(2)</sup>:

1. وضع رقابة كافية تتكامل مع المبادئ الاساسية لأمن المعلومات .
  2. اتباع سياسة التطوير لأمن المعلومات .
  3. تحديد الادوار والمسئوليات وفصل الواجبات للمستخدمين للمعلومات .
  4. التصميم والتنفيذ لادوار امن المعلومات .
  5. يجب اخذ محددات التكلفة .
- لتحقيق مراقبة فعالة في بيئة تكنولوجيا المعلومات يجب توفير ما يلي<sup>(3)</sup>:

1. مدير مسئول مزود بادوات وموارد كافية .
  2. استقلالية الأداء .
  3. وضوح اجراءات التفتيش .
  4. وجود الوقت المناسب لمعالجة البيانات الالكترونية .
- أثر تكنولوجيا المعلومات على مكونات نظام الرقابة الداخلية :**
- لتحديد بيئة الرقابة واثرها على بيئة تكنولوجيا المعلومات يجب التركيز على<sup>(4)</sup>:
1. فلسفة الادارة وطريقة التشغيل .

<sup>(1)</sup> ISA, Ifax Hand Books, **Auditing in Acomputer Information System Environment**, International Federation of Accounting, USA, 2002, P.3

<sup>(2)</sup> IFAC, **Op.Cit**, P. 14.

<sup>(3)</sup> **Ibid**, P. 18.

<sup>(4)</sup> د. عطاء الله احمد سويلم الحسبان ، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية ، ( عمان : دار وائل ، 2009م) ص 60 .

2. هيكل المنشأة .

3. طرق الرقابة الادارية .

4. السياسات والاجراءات المتعلقة بالاشخاص .

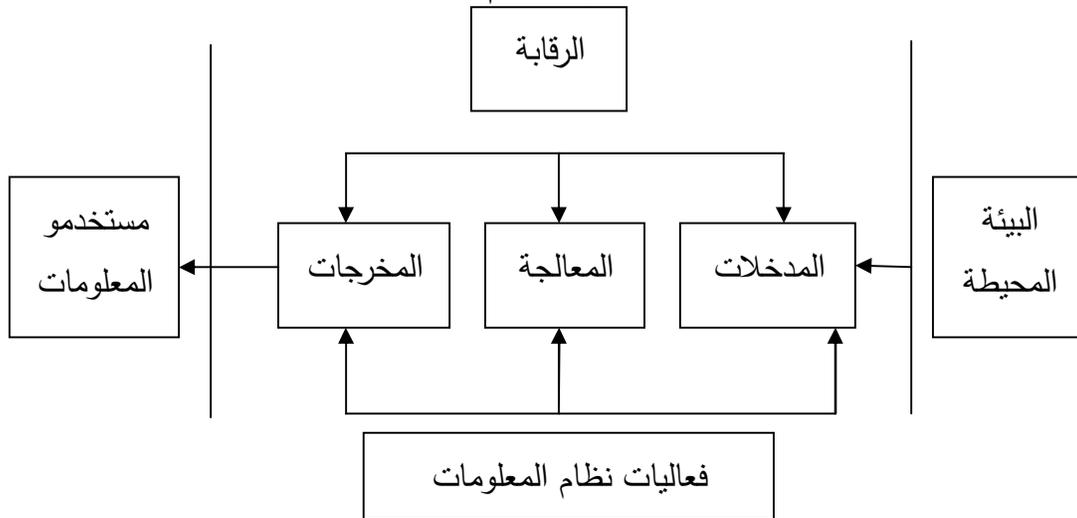
يرى الباحث انه في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات لابد من تفعيل ادارة امن المعلومات للمحافظة عليها من التخريب او الفقدان او التعديل او الاختفاء والا كانت الطريقة البدائية واليدوية افضل لأن النتائج التي يتم التوصل إليها في هذه الحالات تكون غير حقيقية ومضللة لانها بنيت على معلومات ناقصة او معدلة او مفقودة كلياً أو جزئياً، وان استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤثر على بيئة الرقابة الداخلية ومكوناتها حيث يتطلب ذلك اجراءات تحويلية وتطويرية لسياسات الرقابة الداخلية وعملياتها تبعاً للتكنولوجيا المستخدمة والا عجزت عن الوفاء بواجباتها الرقابية المسندة إليها.

سادساً : نظم المعلومات المحاسبية :

يعرف النظام على انه مجموعة من العناصر المرتبطة والمتكاملة والمتفاعلة مع بعضها بسلسلة من العلاقات من اجل أداء وظيفة محددة او تحقيق هدف معين ، وتعد نظم المعلومات المصدر الاساسي لتزويد الادارة بالمعلومات المناسبة لعمليات اتخاذ القرارات الادارية الرشيدة، اي ان نظام المعلومات هو مجموعة من العاملين والاجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة وايصالها للمستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب من اجل مساعدتهم على أداء وظائفهم المسندة إليهم<sup>(1)</sup>.

شكل رقم (1/3/3)

فعاليات نظام المعلومات



المصدر : د. عبد الرازق محمد قاسم ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية ، (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2012م) ، ص 16.

(1) د. عبد الرازق محمد قاسم الشحادة وآخون ، مرجع سابق ، ص 14 .

يرى الباحث انه يمكن تعريف نظم المعلومات المحاسبية على انها تكنولوجيا المعلومات واجهزتها التي تستخدم في المحاسبة والمتمثلة في اجهزة الادخال واجهزة او وحدات المعالجة ووحدات الاخراج والبرامج المستخدمة عليها .

**سابعاً : عناصر تصميم النظام المحاسبي :**

يتم تصميم نظام محاسبي يتلاءم والنشاط المالي المصمم له لابد من توافر مجموعة من العناصر اهمها (1):

### **1. منهاج محاسبي (دليل حسابات):**

يعني مراعاة السهولة بحيث يمكن من اعداد التقارير والقوائم المالية وان تكون الحسابات واضحة ومتفقة مع الادارات والفروع والدوائر الحكومية التابعة ، واشتمال الدليل على حسابات مراقبة وتضمن الدليل نظاماً دقيقاً لترقيم الحسابات.

### **2. مجموعة متكاملة من السجلات والدفاتر والكشوفات والمستندات :**

يجب ان تكون في معظمها آلية ومجموعة من المستندات تفي باحتياجات المنشأة وفروعها حيث يراعى في تصميمها البساطة والوضوح .

### **3. التقارير المالية :**

اصدار تقارير وفقاً لمتطلبات التقارير الرسمية وتتضمن معلومات مشابهة لكن قد تختلف طريقة عرضها ، ومن اهم مصادر التقرير المالي المعلومات المتوفرة في الاستاذ العام والحساب الختامي .

### **4. بعض الاعتبارات عند تصميم النظام المحاسبي :**

تحكم عملية تصميم نظم المعلومات المحاسبية مجموعة من المبادئ الرئيسية التي يجب على مصمم النظام ان يعمل على تحقيقها وتتركز هذه المبادئ في (2):

أ. مبدأ تكامل عمليات المنشأة وارتباط اقسامها .

ب. مبدأ كتابة البيانات والمستندات مرة واحدة .

تبدأ عملية تصميم النظم المحاسبية بتصميم التقارير والقوائم التي يجب ان يقوم النظام بتقديمها للمستخدمين ثم تصميم المستندات والوثائق التي يجب الحصول عليها من أنظمة العمليات بحيث يمكن الوصول للمخرجات المطلوبة وبعد ذلك تحدد عمليات المعالجة التي يجب ان تجرى على البيانات المدخلة للوصول إلى التقارير المطلوبة بعد ذلك يتم تحديد مجموعة من الاجراءات الرقابية التي تهدف إلى التأكد من صحة المدخلات والمعالجة والمخرجات ضمن النظام المحاسبي .

(1) د. زياد عبد الحلیم الزبيبة وآخرون ، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق ، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2011م) ، ص ص 84 – 85 .

(2) د. عبد الرازق محمد قاسم الشحادة وآخرون ، المرجع السابق ، ص 52 .

يرى الباحث ان تصميم النظام المحاسبي يرتبط اساساً بدراسة عمليات الوحدات التي يصمم لها ثم تحديد متطلبات واهداف النظام الذي يراد تصميمه ليفي بحاجات مستخدمي البيانات والمعلومات والتقارير المالية .

### ثامناً : سلبيات النظم المحاسبية :

كما أن للنظم لمحاسبية ميزات متعددة ايضاً هناك سلبيات تؤدي للحذر عند استخدامها واخذها في الحسبان ومن هذه السلبيات (1):

1. اختفاء السجلات المادية : حيث تتم عملية الاحتفاظ بالبيانات المحاسبية في النظم المحاسبية باستخدام النبضات الالكترونية في ذاكرة الحاسب او على اقراص ممغنطة ومضغوطة يصعب على الانسان قراءتها ، فقط الحاسب هو القادر على قراءتها وبالتالي اصبحت هذه البيانات غير مرئية وتواجه خطر الاختفاء حيث يصعب معرفتها .
2. عدم وجود سند جيد للمراجعة : يقصد به عملية تتبع البيانات والعمليات من مصدرها حتى نتائجها النهائية والعكس وفي ظل التشغيل الالكتروني لنظم المعلومات المحاسبية يتعذر ذلك بسبب غياب السندات المادية الملموسة التي من مميزات السماح بتتبع العمليات والبيانات للتحقق منها .
3. سهولة الغش وارتكاب جرائم الحاسب الالي : يقصد به التلاعب في ملفات البيانات، التشغيل ، المعدات ويؤدي إلى الحاق خسائر بالمنشآت التي تستخدم الحاسبات في تشغيل نظم المعلومات المحاسبية .
4. فيروسات الحاسب الآلي : تؤثر الفيروسات مباشرة على ذاكرة الحاسب وتؤدي إلى تلف كل الذاكرة فيه او تلف البيانات المخزنة بشكل كلي او جزئي .
5. التغيرات والتطورات الايجابية على عمل المنشأة وظهور انظمة حديثة اكثر تطوراً .
6. اختراق النظام المعلوماتي للمنشأة وتخزين او تغيير بعض معلومات النظام .
7. عدم قدرة الحاسوب على الحكم على النتائج من الناحية التشغيلية للنظام .
8. عدم الفصل بين المهام وتتركز جميعها داخل الحاسوب .
9. ظهور مصادر متجددة للاخطاء .
10. عدم القدرة على رؤية السجلات المخزنة ومتابعتها بالمراجعة .
11. نشؤ اخطاء نتيجة خلل برامجي في عملية البرمجة .
12. تغيير نظم المعلومات نتيجة لتطور المنشأة او ظهور برنامج حديث اكثر تطوراً ويطماشى مع اعمال المنشأة .

(1) د. زياد عبد الحليم الزبيبة وآخرون ، مرجع سابق ، ص 86 .

يرى الباحث ان سلبيات النظم المحاسبية ترفع درجة مخاطرة استخدامها ، ويمكن تجاوز هذه السلبيات بتوخي الحذر عند اختيارها واثاء الاستخدام بعمل الاجراءات والتدابير الوقائية اللازمة لسلامة المعلومات وتشغيلها ومعالجتها وتخزينها واسترجاعها .

### تاسعاً : وظائف نظم المعلومات المحاسبية :

يؤدي النظام المحاسبي مجموعة من الوظائف ضمن المنظمة تتلخص في الآتي<sup>(1)</sup>:

1. جمع وتخزين البيانات المتعلقة بانشطة وعمليات المنشأة بكفاءة وفعالية .
2. معالجة البيانات عبر عمليات الفرز والتصنيف والتلخيص .
3. توليد معلومات مفيدة لاتخاذ القرار وتوفيرها للمستفيدين .
4. تأمين الرقابة الكافية التي تؤكد تسجيل ومعالجة البيانات المتعلقة بانشطة الاعمال بدقة وتؤكد ايضاً حماية هذه البيانات واصول المنشأة الاخرى .

### عاشراً : الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحوسبة :

إن اولويات الادارة العليا الوصول إلى حماية عالية للمعلومات والرقابة عليها ، في النظامين اليدوي والالكتروني وبالتالي تبقى اهداف الرقابة الداخلية واحدة في النظم اليدوية والالكترونية ، إلا أن الاجراءات الرقابية والسياسات المتبعة في الرقابة الداخلية تختلف في كلا النوعين وذلك لاسباب الاتية<sup>(2)</sup>.

### 1. التغيرات في الهيكل التنظيمي

حيث يؤثر استخدام الحاسب على عملية الرقابة المهنية المتأنية عن طريق تقسيم العمل لعدة اشخاص وتقارن نتائج اعمالهم وفي ظل النظم المحاسبية الالكترونية يقوم بكل ذلك الحاسب .

### 2. تغيير الوثائق التقليدية :

تعد الوثائق والسجلات والدفاتر والمستندات ادلة اثبات للرقابة الداخلية في النظام اليدوي ويؤثر استخدام الحاسب على هذه المجموعة حسب نوع النظام الالكتروني المستخدم فكلما كان النظام المستخدم معقداً قلت المستندات المستخدمة حتى تكاد تنعدم في النظم الاكثر تعقيداً .

### 3. اختلاف طريقة المعالجة :

لاستخدام الحاسوب تأثير كبير في سرعة الحصول على البيانات واستخراجها والثقة فيها اكثر من النظام اليدوي ، كما ان مخاطر استخدام الحاسوب في النظم المحاسبية والغير موجودة في النظم اليدوية تتمثل في<sup>(3)</sup>:

- أ. يفتقر الحاسوب للحكم الشخصي والقدرة على تمييز ما يتعدى المعقول .
- ب. امكانية تعديل البيانات دون ترك اثر .

(1) د. عبد الرازق محمد قاسم الشحادة وآخرون ، مرجع سابق ، ص 45 .

(2) المرجع السابق ، ص 183 .

(3) د. محمد عبد الرازق محمد قاسم ، المرجع السابق ، ص 384 .

ج. سهولة تخزين ونقل البيانات .

#### 4. مبادئ الرقابة الداخلية في النظام المحاسبي :

يمكن تحقيق الرقابة في النظام المحاسبي بتطبيق المبادئ الآتية<sup>(1)</sup>:

أ. بيئة الرقابة : المحافظة على بيئة تنظيمية تؤدي إلى بيئة رقابة مناسبة من خلال السياسات والاجراءات .

ب. نظام سليم لتفويض السلطات .

ج. تجنب الواجبات والمسئوليات المتعارضة .

د. التبويب السليم للمعلومات .

هـ. وضع اجراءات فعالة لمعالجة المعلومات .

و. التحقق من دقة البيانات المحاسبية .

ز. تصحيح الاخطاء .

ح. امن النظام .

ط. امن البيانات المحاسبية .

ي. تطوير النظام .

ك. توثيق شامل للنظام .

ل. الحماية المادية للموارد .

يرى الباحث ان اجراءات ومبادئ الرقابة الداخلية تتغير في ظل تغير بيئة النشاط إلى نظم المعلومات الالكترونية او المحاسبية وذلك التغير ضروري لتحقيق الرقابة حيث يتطلب تطوير الاساليب والاجراءات المتبعة لتواكب التطورات عند استخدام تكنولوجيا المعلومات .

#### حادي عشر: البيانات والمعلومات :

يمكن تحديد مفاهيم البيانات والمعلومات بأن البيانات تمثل المادة الخام اللازمة لتوليد المعلومات وتعتبر عن الصفقات او الاحداث المرتبطة بمنشأة ما ، اي هي حقائق مستقلة بعضها عن بعض وترتبط باحداث من الممكن قياسها بصرف النظر عما إذا كانت وقعت في الحاضر او الماضي او قد تقع في المستقبل وتسجل بالدفاتر دون نية مؤكدة لاستخدامها ، ولهذا فهي عادة اولية غير مبوبة وغير منظمة وليس لها اثر ملموس في اتخاذ القرارات ورسم السياسات وتحول الى معلومات بتشغيلها وتلخيصها وعرضها بشكل يخدم المستخدم<sup>(2)</sup> .

بينما تمثل المعلومات عملية الحصول على الحقائق والمعرفة الناتجة عن تشغيل البيانات الخام بالشكل الذي يتفق مع احتياجات متخذ القرارات أي ان المعلومات عبارة عن بيانات منظمة لها معنى ولها اهمية اقتصادية وتأثير في اتخاذ القرارات .

(1) زياد عبد الحليم ، مرجع سابق ، ص 93.

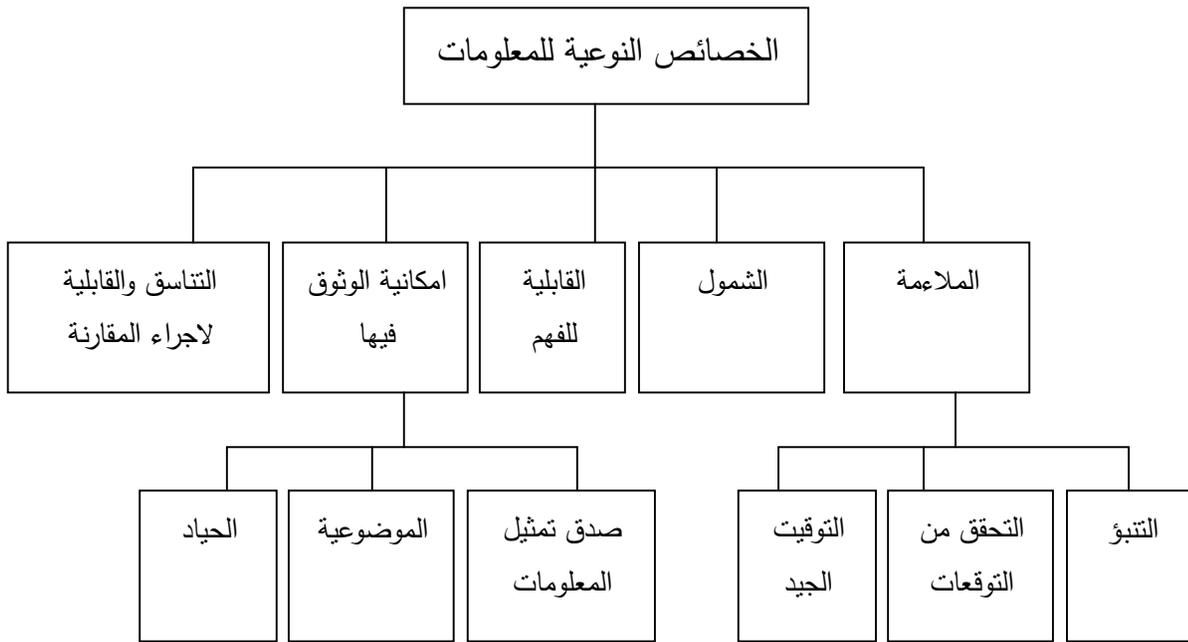
(2) د. صادق الحسني ، التحليل المالي والمحاسبي ، (عمان : دار مجدلاوي للنشر ، 1998م) ، ص 89 .

## الخصائص النوعية للمعلومات :

- هناك معايير يمكن على ضوءها الحكم على مدى تحقيق المعلومات طرق الاسهام الفعال في ترشيد القرارات ورسم افضل السياسات ومن هذه الخصائص النوعية للمعلومات<sup>(1)</sup>:
- الملاءمة .
  - امكانية الوثوق بها او الاعتماد عليها .
  - القابلية للفهم .
  - الشمول او الافصاح الشامل .
  - القابلية لاجراء المقارنات .

### شكل (2/3/3)

#### الخصائص النوعية للمعلومات



المصدر : د. صادق الحسني ، التحليل المالي والمحاسبي ، (عمان : دار مجدلاوي للنشر ، 1998م) ، ص 93 .

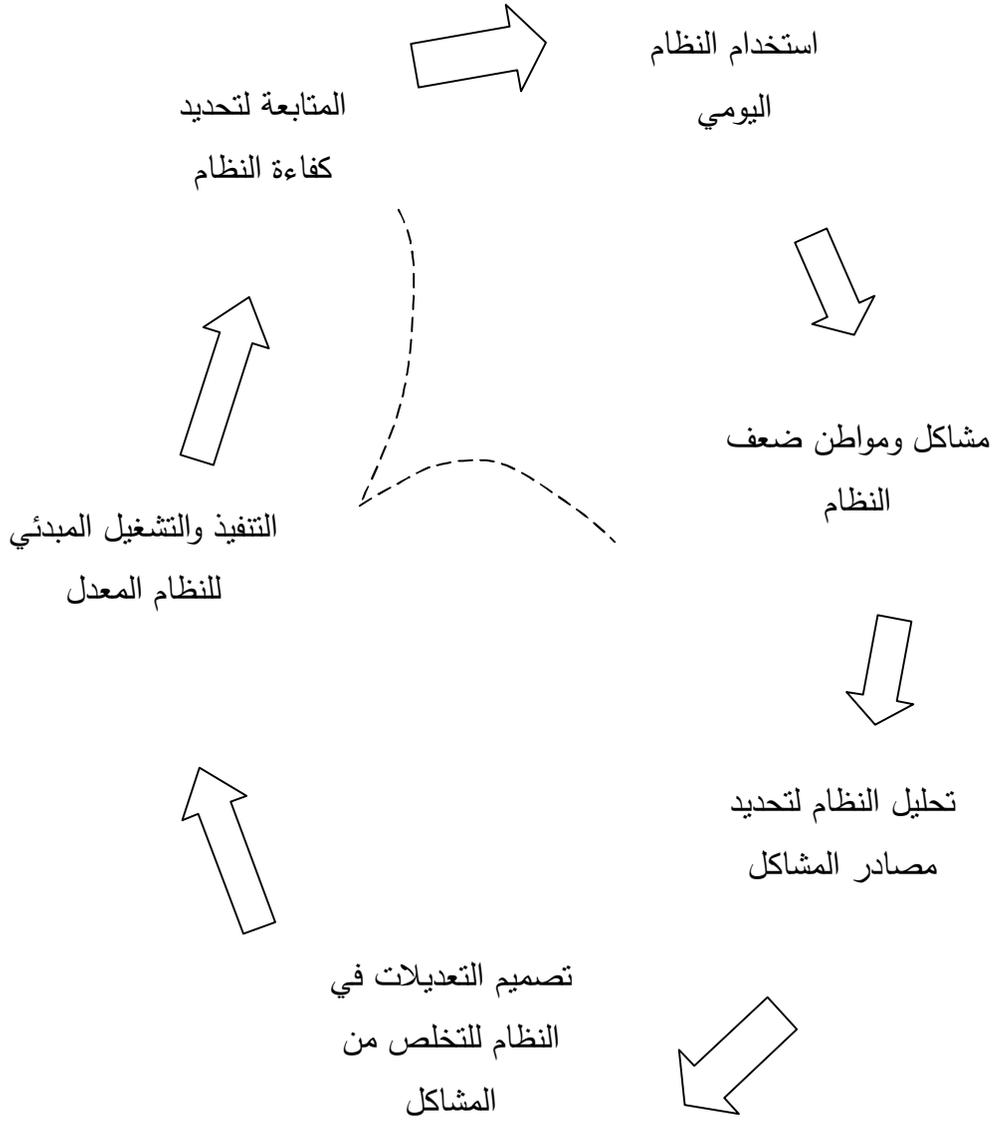
### ثاني عشر : عملية تحليل النظم :

يقصد بتحليل النظم علمية تجزئة وتفكيك النظام إلى اجزائه ومكوناته ونظمه الشرعية، بهدف فحص ودراسة وتوصيف هذه الاجزاء والمكونات واختبار اوضاعها وتشخيص علاقاتها بما يؤدي في النهاية إلى فهم طبيعتها ووظائفها ودور كل نظام فرعي في سياق عمل النظام الكلي<sup>(2)</sup>.

(1) د. صادق الحسني ، مرجع سابق ، ص 93 .

(2) د. نضال محمود الرمحي ، د. زياد عبد الحليم الزبية ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية ، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ) ، ص 15 .

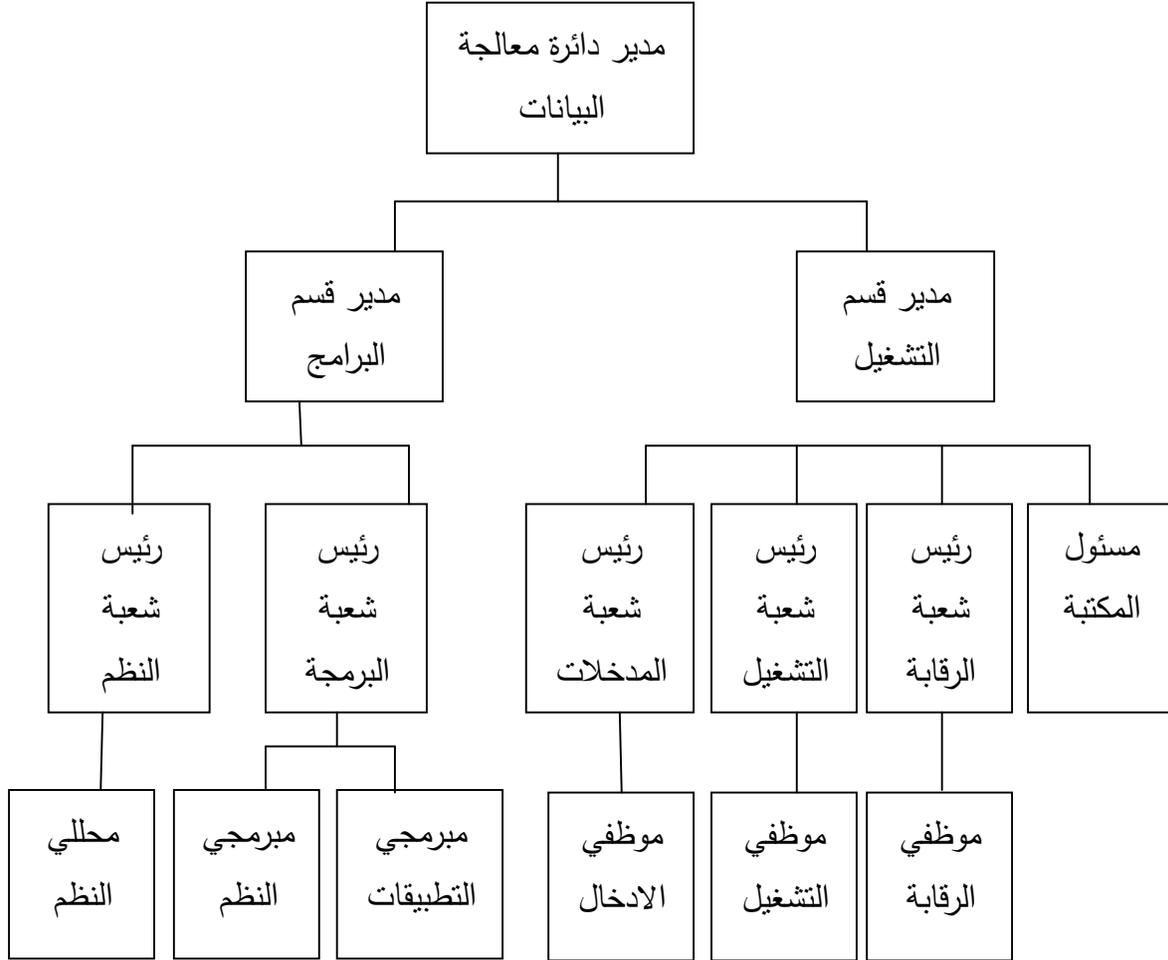
شكل (3/3/3)  
دورة نظام المعلومات



المصدر : د. نضال محمود الرمحي ، د. زياد عبد الحليم الزبيبة ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية ، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة) ، ص 13.

يرى الباحث ان عملية تحليل النظم تركز اساساً على نوع النظم المستخدمة ، والخبير الذي يقوم بتحليلها ، عندها تظهر فعالية عملية التحليل باظهار نقاط الضعف في النظام لمعالجتها ، مما يساعد في تحقيق كفاءة النظام المستخدم .

شكل رقم (4/3/3)  
الخريطة التنظيمية لدائرة المعالجة الآلية للبيانات



المصدر : د. عبد الرازق محمد قاسم ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية ، (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2012م) ، ص 388 .

### تقنيات تطوير وتحليل النظم :

هي مجموعة من الادوات المستخدمة في عمليات تحليل وتصميم وتوثيق نظم المعلومات وتلعب هذه التقنيات دوراً هاماً في تحديد كفاءة وفعالية النظام وتعديله في فترات لاحقة ، وتساعد هذه التقنيات محلي النظم في تصميم النظام من خلال الخواص التالية<sup>(1)</sup> :

1. التقليل من تعقيد النظام .
2. تسمح بالوصول لافضل الحلول .
3. التتميط بالرموز والادوات والمصطلحات .
4. سهولة التعديل في المستقبل .

(<sup>1</sup>) د. عبد الرازق محمد قاسم ، المرجع السابق ، ص 63 .

### ثالث عشر: البرامج المحاسبية :

توجد أنواع متعددة من البرامج المحاسبية ، منها ما يتم تصميمه حسب أنشطة المنشأة ومنها ما يتم شراؤه وهي ما تعرف بالبرامج والتطبيقات التجارية الجاهزة التي تباع في الاسواق وتنقسم إلى عدة انواع منها (1):

1. البرامج المحاسبية الجزئية :هي التي تصمم منفصلة و غير مترابطة وتختص بجزئيات معينة مثل الاجور ، المخازن ، المبيعات ، المشتريات وغيرها .

2. البرامج المحاسبية المتكاملة : هي البرامج المحاسبية المتكاملة فيما بينها مع نظم المعلومات الادارية وغيرها من النظم المساعدة لاتخاذ القرارات .

#### 1.مزايا التطبيقات الجاهزة :

أ. تتصف بدرجة من العمومية .

ب. سرعة الحصول عليها .

#### 2. عيوب التطبيقات الجاهزة :

أ. لا يفي بالاحتياجات التفصيلية للمنشأة .

ب. عدم مرونة التطبيقات الجاهزة وعدم امكانية تعديلها لعدم توفر المصدر .

يرى الباحث ان البرامج المحاسبية التي يتم تصميمها حسب أنشطة المنشأة افضل من البرامج المحاسبية الجاهزة ، ذلك لان الجاهزة صممت لاجراض متعددة عامة لا تلامس خصوصية المنشآت وتتعرض لانتهاة مدة صلاحيتها او عدم امكانية صيانتها او تعديلها وترتفع درجة المخاطرة في استخدامها اكثر من النوع المصمم اصلاً للعمل في المنشأة حيث يكون معروف المصمم والمصدر و يفي بمتطلبات العمل واحتياجاته .

#### رابع عشر: برامج المحاسبة الالكترونية :

برنامج المحاسبة الالكتروني المتكامل هو اداة مساعدة للمحاسب وهو برنامج من السهولة واليسر بما يوفر السيطرة التامة على العمليات المحاسبية ، فيما ان العملية المحاسبية التقليدية اليدوية معقدة في المراحل والاجراءات فان برنامج المحاسب الالكتروني فتنتهي العملية بادخال البيانات ثم يقوم الحاسب بجميع العمليات المحاسبية الكترونياً ، وفيما يلي الخطوات التي تتبع لتجهيز برنامج محاسبي الالكتروني لأي منشأة(2):

1. ادخال البيانات الاساسية : هي البيانات الاساسية المتعلقة بالمنشأة .

2. البدء في ادخال وتعديل الدليل المحاسبي : هي مرحلة الدلي المحاسبي للمنشأة بادخال جميع حسابات المنشأة الاساسية التي تعتمد البيانات المحاسبية عليها .

(1) د. نضال محمود الرمحي ، د. زياد عبد الحلیم الزبيبة ، مرجع سابق ، ص ص 38 – 40 .

(2) سيد عطا الله السيد ، المفاهيم المحاسبية الحديثة ، ( عمان : دار الراية للنشر والتوزيع ، 2009م ) ، ص ص 62 – 68 .

3. ادخال التعريفات :هي مرحلة ادخال التعريفات الخاصة بحسابات العملاء والموردين والمخازن والبنوك والمندوبين والوحدات وانواع الاصناف .

4. البدء بالعمليات المحاسبية اليومية : هي مرحلة التشغيل الفعلي للبرنامج المحاسبي، وادخال القيد الافتتاحي والبدء بالعمليات المحاسبية اليومية للمخازن والمبيعات والمشتريات وحركة النقد وغيرها من العمليات المحاسبية اليومية للمنشأة .

#### خامس عشر : أهم وسائط مدخلات الحاسوب :

تتعدد وسائل ووسائط الادخال في الحاسوب ولكن اهمها (1):

1. المستندات ذات الحبر الممغنط .

2. البطاقات الممغنطة .

3. الاشرطة الورقية.

4. الاشرطة الممغنطة .

5. الاسطوانات الممغنطة .

6. النهايات المتصلة بالحاسوب .

7. شكل المبركة الطابعة .

8. شاشة العرض .

يرى الباحث ان وسائط الادخال في زيادة وتطور مستمر حيث ظهرت ايضاً الفلاشات وعبر البلوتوث وجميع برامج التواصل الاجتماعي فكلها تعتبر وسائط ادخال في الحاسوب عبر الهاتف او عبر شبكة الانترنت مباشرة .

#### سادس عشر : تعريف النظام المحاسبي :

هو علم تحكمه مفاهيم وفروض ومبادئ واهداف ووظائف ومعايير يتم الاسترشاد بها في تحقيق الابداع الفني لتطبيق مراحل الدورة المحاسبية عن طريق تحليل المعاملات وقياس الاحداث الاقتصادية والاجتماعية ويتم ذلك تجسيدا في مراحل النظام المحاسبي من ادخال البيانات وتشغيلها واستخلاص نتائجها في شكل معلومات محاسبية تصاغ في قوائم مالية لكي تقدم إلى مستخدميها من اجل التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات (2).

#### 1.تعريفات نظم المعلومات المحاسبية :

أ. هو النظام الفرعي الذي يوجد بالمنشأة وتكون مهمته تجميع البيانات وتحويلها إلى معلومات حسب اجراءات وقواعد محددة وذلك بغرض مساعدة الادارة والفئات الاخرى في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالتخطيط والرقابة (3).

(1) د. مجدي محمد سامي ، اصول المحاسبة المالية مدخل نظري تطبيقي ، (جدة : مجدي محمد سامي ، 1416هـ) ، ص 91 .

(2) كمال عبد العزيز النقيب ، مقدمة في نظرية المحاسبة ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2004م) ، ص 122 .

(3) د. محمد حسين علي حسين ، نظم المعلومات المحاسبية ، (الاسكندرية : مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية ، 1997م) ، ص 15 .

ب. هو النظام الذي يهتم بدراسة كيفية استخدام برمجيات الحاسوب في تصميم وتشغيل نظم معلومات يعالج الحسابات الكترونياً ، والبحث في سبيل وضع مبادئ وطرق ومفاهيم تخدم التطبيقات المالية والمحاسبية (1).

ج. هو نظام المعلومات الذي يعمل بطريقة آلية مستخدماً التقنية الحديثة والحاسب الآلي في التعامل مع المعلومات المحاسبية خزاناً ومعالجةً ، وارجاعاً (2).

د. كما تم تعريف نظم المعلومات المحاسبية بأنه مجموعة من الاجزاء او العناصر المادية والبشرية التي تعمل معاً بتنسيق وترتيب حسب اجراءات وفوائد محددة وفي اطار بيئة معينة تحيط به ، ويتداخل مع ما تحتويه هذه البيئة من متغيرات وعوامل ويتفاعل معها وذلك بغرض تحقيق هدف معين يتمثل في تحويل البيانات (المدخلات) المجموعة من خلال عمليات المعالجة (التشغيل) إلى معلومات (مخرجات) لا منفعة وتلبي احتياجات مجموعة من المستخدمين او متخذي القرارات (3).

يرى الباحث ان التعريف الاول يشير إلى موقع نظم المعلومات المحاسبية كفرعية من النظام الكلي ويشير التعريف الثاني إلى كيفية استخدام البرمجيات في النظم المحاسبية بينما يشير التعريف الثالث إلى طريقة عمل النظام المحاسبي مع تأكيد الارتكاز على البيانات المحاسبية في التشغيل ومن ذلك يمكن ايجاد تعريف شامل ومشترك كالاتي ، نظام المعلومات المحاسبية هو نظام يعمل ضمن منظومة المنشأة الالكترونية ويستخدم برمجيات الحاسوب ويعمل آلياً لمعالجة البيانات المحاسبية وتشغيلها وتخزينها والتقرير عنها واسترجاعها عند الحاجة إليها .

## 2.وظائف النظم المحاسبية :

تحقق نظم المعلومات المحاسبية عدة فوائد ووظائف اهمها (4):

- أ. جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وفهرستها .
- ب.مراجعة وادخال وتخزين البيانات المحاسبية والنظام .
- ج. تشغيل ومعالجة البيانات المحاسبية .
- د. تخزين المعلومات المحاسبية وادارة بنك البيانات .
- هـ. نقل وايصال المعلومات إلى مستخدميها .
- و. رقابة وحماية البيانات من الاخطاء والتلاعب والاختفاء والتهديدات .
- ز. التأكد من دقة البيانات وملاءمتها ودقة المعلومات .

(1) د. عبد اللطيف محمد حمزة ، نظم المعلومات المالية والمعالجة الالكترونية للحاسبات ، (مصراتة : الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والاعلان ، 2000م)، ص 30 .

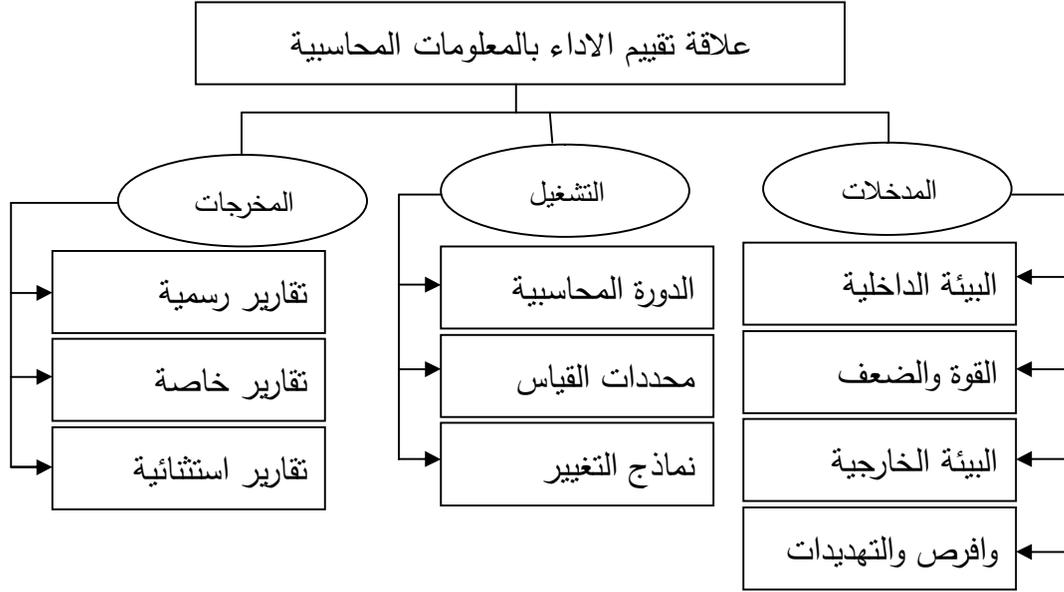
(2) د. عامر ابراهيم قنديلجي ، نظم المعلومات ودوره في خدمة المستفيدين ، (الرياض : معهد الادارة العامة ، مجلة الادارة العامة ، العدد الثاني ، 1988م) ، ص 34 .

(3) د. محمد مطر وآخرون ، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات ، (عمان : مكتبة الفلاح ، 1996م) ، ص 19.

(4) د. محمد يوسف حفناوي ، نظم المعلومات المحاسبية ، (عمان : دار وئال للنشر ، 2001م) ، ص 58.

### شكل (5/3/3)

#### علاقة تقييم الأداء بالمعلومات المحاسبية



المصدر : جامعة الدول العربية ، ثروة الادارة الابداعية للبرامج والانشطة في المؤسسات الحكومية ، (القاهرة : المنظمة العربية للتنمية ، 2008م) ، ص 26 .

### 3. مقومات النظام المحاسبي :

تتلخص مقومات النظم المحاسبية في الآتي<sup>(1)</sup> :

- أ. المدخلات الرئيسية للنظام .
- ب. الاجراءات المالية المحاسبية .
- ج. المعايير والمقاييس التي يقوم عليها النظام .
- د. المخرجات الرئيسية للنظام .

### 4. مكونات النظام المحاسبي :

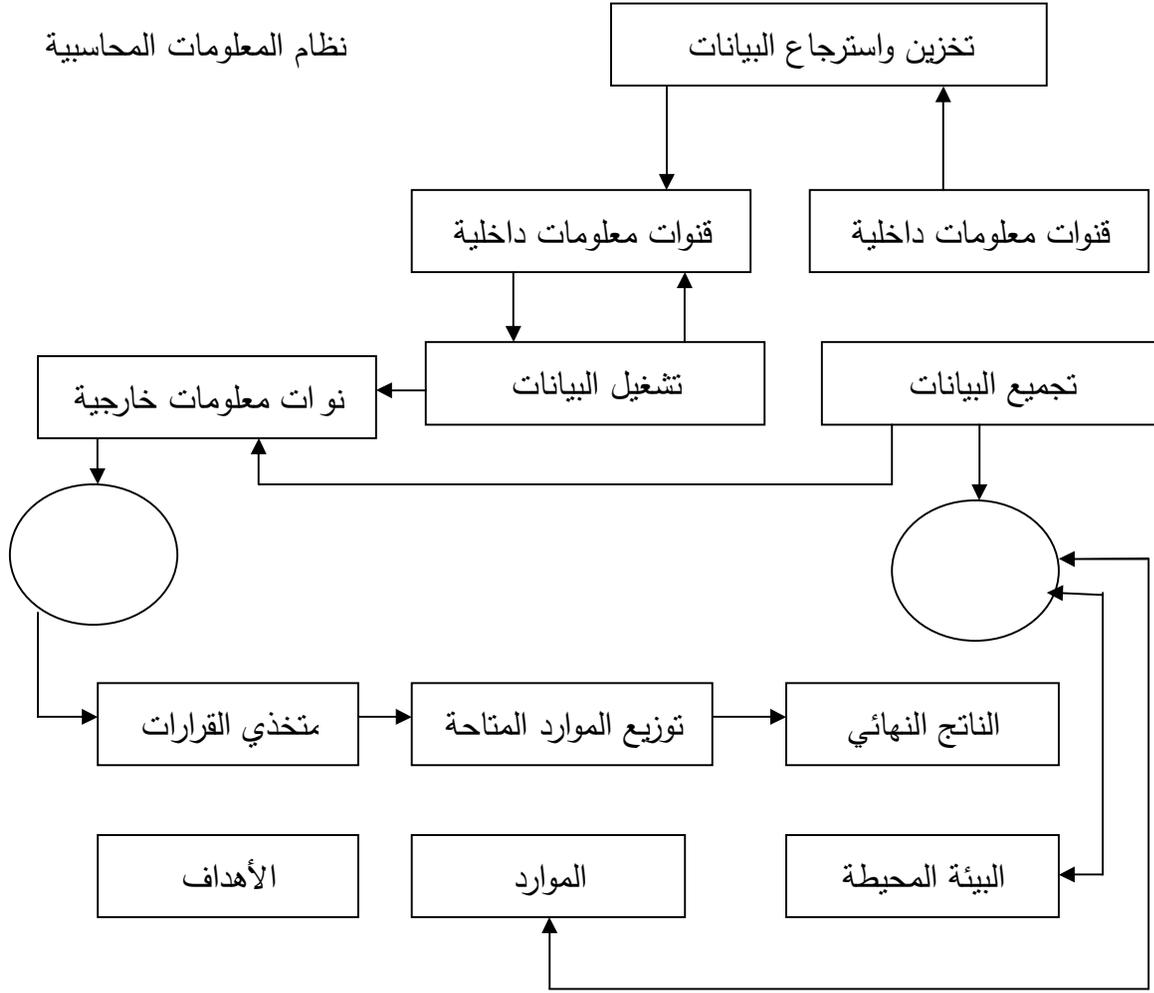
يتكون نظام المعلومات المحاسبية من المكونات الآتية<sup>(2)</sup>:

- أ. وحدة تجميع البيانات .
- ب. وحدة تشغيل البيانات .
- ج. وحدة تخزين واسترجاع البيانات .
- د. وحدة توصيل المعلومات .
- هـ. دورة القرارات الادارية .

<sup>(1)</sup> هالة عباس عبد الله ، نظم المعلومات الآلية المصرفية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2000م ، ص 21.

<sup>(2)</sup> عبد الله ادريس سليمان عبدالله ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية ودورها في تعزيز الثقة في بيانات ومعلومات القوائم المالية المراجعة بالتطبيق على مؤسسات القطاع الصناعي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الخرطوم ، 2006م ، ص ص 142 - 143 .

شكل رقم (6/3/3)  
مكونات نظام المعلومات المحاسبي



المصدر : د. كمال الدين الدهراوي ، د. سمير كامل ، نظم المعلومات المحاسبية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية الجديدة للنشر ، 2000م) ، ص 54 .

سابع عشر : تقييم النظم :

نظراً لاختلاف نظم المعلومات المستخدمة في المنشآت لا يوجد قائمة محددة بطرق وإجراءات فحص النظم ، وتعتمد على خبرة ومهارة الخبير الذي يقوم بعملية الفحص ، وبالرغم من ذلك فعلى الخبير فحص وجهين للنظام هما <sup>(1)</sup> :

1. الموارد البشرية : يعتمد نجاح نظم المعلومات على أداء العاملين بالمنشأة .
2. نظام الرقابة الداخلية : ويتبع في فحص نظام الرقابة الداخلية وسائل الاستقصاءات لتحليل نظم الرقابة الداخلية .

(<sup>1</sup>) د. نضال الرمحي ، د. زياد عبد الحليم الزبيبة ، مرجع سابق ، ص 147 .

## وسائل الحصول على البيانات :

يلزم الحصول على البيانات التي تساعد في فحص وتحليل النظم وتقييمها استخدام الوسائل الاتية<sup>(1)</sup>:

أ. المقابلات الشخصية .

ب. دراسة الوثائق والسجلات .

ج. الملاحظة .

د. قوائم الاستبيان .

هـ. القياس .

حيث أن الأداء هو انعكاس لكيفية استخدام المنشأة للموارد المادية والبشرية<sup>(2)</sup>.

## ثامن عشر : الاتجاهات المعاصرة لتكنولوجيا المعلومات

### 1. الانترنت :

تعود فكرة الانترنت إلى العام 1969م اثناء فترة الحرب الباردة حيث كان يطلق عليها اوربات وهو القسم المسئول على تطوير هذه الشبكة التي انشأت بغرض دعم الابحاث العسكرية تحت رعاية وزارة الدفاع الامريكية<sup>(3)</sup>.

تطورت حتى اصبحت ضرورة في الحياة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وتعتبر شبكة الانترنت من الانجازات البشرية الهامة في تاريخ الانسانية ، وربطت انحاء العالم عبر الكابلات الارضية والبحرية والاليف الضوئية والمايكوريف والاقمار الصناعية واصبح البعيد متاحاً وقريباً ، وهناك عدة تعريفات للانترنت ، منها :

أ. هي مجموعة من قنوات الاتصال المعقدة والمربوطة بعشرات الالاف من الحواسيب المترابطة مع بعضها البعض<sup>(4)</sup>.

ب. هي شبكة دولية واسعة النطاق غير خاضعة لاي تحكم مركزي تضم بداخلها مجموعة شبكات حاسبات آلية خاصة وعامة منتشرة في جميع انحاء العالم<sup>(5)</sup>.

ج. هي تكنولوجيا متنوعة او منظومة تكنولوجيا واسعة متنوعة مكونة من شبكات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات<sup>(6)</sup>.

يرى الباحث انه من خلال هذه التعريفات يمكن ان يكون التعريف الشامل للانترنت وهو الانترنت هو شبكة دولية منشرة في جميع انحاء العالم وتستخدم التقنيات الحديثة في التشغيل وتستخدم الحواسيب

(1) د. نضال الرمحي ، د. زياد عبد الحليم الزبيبة ، المرجع السابق ، ص ص 82 – 83 .

(2) كمال عبد العزيز النقيب ، مرجع سابق ، ص 122 .

(3) د. فهمي طبة ، الانترنت والاستخدامات المتطورة ، (القاهرة : مطابع المصري الحديثة ، 1997م) ، ص 19.

(4) جهاد بدر قراقيش ، دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية في الشركات الاردنية المساهمة العامة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2004م ، ص 64 .

(5) د. طارق طه ، نظم المعلومات والحاسبات الآلية ، (الاسكندرية : منشأة المعارف ، 2002م) ، ص 462.

(6) د. نجم عبود نجم ، الادارة الالكترونية الاستراتيجية ، الوظائف والمشكلات ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، دت) ، ص 32.

والهواتف الذكية لنقل الاخبار والاحداث والعلوم والمعرفة والترفيه بين المستخدمين في مختلف انحاء العالم كما انها وسيلة اقتصادية من خلال التجارة الالكترونية ومواقع المنشآت الاقتصادية التي تتيح التعامل التجاري من خلالها بأقل التكاليف كما انها وسيلة لحكومات الدول من خلال استخدام ما يعرف بالحكومة الالكترونية .

أ.مزايا الانترنت<sup>(1)</sup>:

- أ. استخدام البريد الالكتروني .
- ii. عرض الابحاث العلمية للاستفادة منها .
- iii. نشر الاداب والفنون للاستفادة منها .
- iv. التجارة الالكترونية .
- v. المكتبة الالكترونية .
- vi. الحكومة الالكترونية .

ب.خصائص الانترنت :

خصائص الانترنت تتمثل في الآتي<sup>(2)</sup> :

- أ. شبكة الشبكات .
- ii. مستخدمى الشبكة مجهولين .
- iii. شبكة ذات قدرات غير محدودة .
- ج.قدرات الانترنت : تتمثل في اتاحة الآتي :
- أ. ادوات استرجاع المعلومات .
- ii. البرنامج العالمي للتعامل مع الانترنت .
- iii. صفحات الانترنت .
- iv. موقع التعامل .
- v. ادوات الاتصال بين الافراد .

يرى الباحث ان الانترنت مزاياه متعددة فبالاضافة للميزات السابقة يمكن القول على انه جعل من العالمية صغيرة متوفرة المعلومات متواصلة مع بعضها متطورة في شتى مجالات الحياة .

2.التجارة الالكترونية :

يشير مفهوم التجارة الالكترونية إلى العمليات التبادلية بين البائعين والمشتريين من خلال شبكة الانترنت والوسائط الالكترونية الاخرى<sup>(3)</sup>.

(1) علي محمود شمو ، الاتصال الدولي والتكنولوجيا الحديثة ، (الرياض : الدار القومية للثقافة والنشر ، د.ت) ، ص 242.

(2) المرجع السابق ، ص 463 .

(3) علي محمود شمو ، مرجع سابق ، ص 478.

وظهرت استخدامات التجارة الالكترونية على شبكة الانترنت بعد تحول اهداف الانترنت من العسكرية إلى تجارية وظهرت لأول مرة منتصف السبعينات من القرن الماضي وتم تعريف التجارة الالكترونية على انها تبادل السلع والخدمات عبر شبكة الانترنت التي تمثل الوسيط الالكتروني الاساسي لممارسة نظام التجارة الالكترونية<sup>(1)</sup>. كما اصدر تجمع بنية المعلومات العالمية وهو تجمع لأكثر من 50 من قيادات شركات ومؤسسات المعلومات (التكنولوجيا والاتصالات) في العالم المبادئ الرئيسية للتجارة الالكترونية<sup>(2)</sup>.

### أ.متطلبات التجارة الالكترونية:

تشتمل التجارة الإلكترونية على العديد من المتطلبات اللازمة لاتمامها ، أهمها<sup>(3)</sup>:

- أ. وجود بيئة الكترونية متطورة .
- إ. توافر التسهيلات اللازمة من اجل الوصول للانترنت .
- إ. توافر خدمة مصرفية ملائمة للتعامل عبر الانترنت .
- أ. التدريب والتأهيل اللازمين للقوة البشرية على استعمال تكنولوجيا المعلومات.
- أ. انشاء بنية قانونية وادارة وامنية لحماية المتعاملين في التجارة الالكترونية .

### ب.عناصر نظام التجارة الالكترونية :

حتى يتم ممارسة التجارة الالكترونية لابد من توافر العناصر الآتية<sup>(4)</sup>:

- أ. اختيار الاسم المناسب .
- إ. بناء الموقع الشبكي .
- إ. اختيار موفر خدمة الانترنت لاستضافة الموقع على الشبكة .
- أ. امان الموقع .
- أ. تسهيل عملية الدفع .
- أ. اختيار الموقع .
- أ. تسويق الموقع .

### ج.الخدمات المصرفية الالكترونية :

هناك عدة خدمات تقدم من خلال شبكة الانترنت منها<sup>(5)</sup>:

- أ. الاستعلام عن الرصيد .
- إ. معرفة المعاملات المصرفية السابقة .

(1) د. ابراهيم الضوي ، الادارة الالكترونية الاستراتيجية ، الوظائف ، المشكلات ، (الرياض : دار المريخ ، 2004م) ، ص 19.

(2) عبد الباسط محمد مصطفى ، التجارة الالكترونية في السودان ، (الخرطوم : بنك السودان ، ادارة الرقابة المصرفية ، مجلة المصرفي ، يونيو 2003م) ، ص 16.

(3) عبد الباسط محمد مصطفى ، المرجع السابق ، ص 16.

(4) د. عبد العزيز عبد الرحيم سليمان ، اسس التبادل التجاري ، ط2 ، ( دن ، 2003م) ، ص 199.

(5) عبد الله ادريس سليمان ، مرجع سابق ، ص 160.

- iii. تحويل الاموال عبر الحسابات .
  - iv. تسديد بطاقات الائتمان المختلفة .
  - v. تسديد فواتير المياه والكهرباء .
  - vi. التوف على اسعار صرف العملات المختلفة .
- د. المعوقات التي تؤثر على تطور التجارة الالكترونية في الدول النامية<sup>(1)</sup>:
- i. الامية التقليدية .
  - ii. الامية المعلوماتية .
  - iii. الفقر النسبي .
  - iv. عدم انتشار وسائل الاتصالات .
  - v. سيطرة قيم المجتمع النقدي .
  - vi. الطابع اللامادي غير الملموس للتجارة الالكترونية .

يرى الباحث أن التجارة الإلكترونية سهلت التعامل التجاري والطرق المستخدمة فيه حيث يمكن لأي شخص في أي مكان ممارسة البيع والشراء عبر شبكة الانترنت باتباع طرق مخصوصة محددة بواسطة المخدم.

---

(<sup>1</sup>) أنور عمار ، التجارة الالكترونية ، (الخرطوم : بنك السودان مجلة المصرفي، العدد 26، 2002م) ، ص 31 .

## الفصل الرابع

### الدراسة الميدانية

- المبحث الأول : نبذة تعريفية عن وزارة الداخلية
- المبحث الثاني : اجراءات الدراسة الميدانية
- المبحث الثالث : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

# المبحث الأول

## نبذة تعريفية عن وزارة الداخلية

أولاً : عن السودان:

اطلق اسم السودان قديماً على الجزء الذي يقع جنوب الصحراء الكبرى الافريقية والذي يمتد من المحيط الاطلسي غرباً إلى البحر الاحمر والمحيط الهندي شرقاً . أما اسم السودان فقيل انه من جمع كلمة اسود باللغة اليونانية .

### 1. السودان الموقع والمساحة والسكان :

تقع دولة السودان الحالية في الجزء الشمالي الشرقي من قارة افريقيا بين دائرتي العرض 22,4 شمال خط الاستواء ، وخط طول 38,22 ويحتل موقعاً وسطاً بين افريقيا والوطن العربي ، وتبلغ مساحة السودان 1,882,000 كلم<sup>2</sup> وترتيبه من حيث المساحة السادس عشر عالمياً والثاني افريقياً بعد الجزائر والثالث عربياً بعد السعودية والجزائر . ويجاور السودان سبع دول هي ، مصر ، ليبيا ، افريقيا الوسطى ، تشاد ، اثيوبيا ، ارتريا ، جمهورية جنوب السودان ، ويلعب نهر النيل وروافده دوراً حيوياً في السودان اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً وثقافياً وفي العلاقات الخارجية ، يبلغ عدد السكان حسب تعداد 2011م 33,429,625 نسمة<sup>(1)</sup>.

### 2. نظام الحكم في السودان :

جرب السودان الحكم المركزي لفترات طويلة ، حيث أدى هذا النوع من الحكم إلى حروب وصراعات في السودان ، وتم ادراك ضرورة الانتقال للحكم الذاتي للاقاليم في مؤتمر المائدة المستديرة 1964م وفي 1972م تم منح جنوب السودان الحكم الذاتي بموجب اتفاقية اديس ابابا وتطورت الاحداث السياسية بالسودان حيث ظهر ان السودان يحتاج لنظام حكم اعمق من نوع الحكم الذاتي للاقاليم وتم تطبيق الحكم الفيدرالي في العام 1991م والذي حدد مستويات الحكم في ثلاث مستويات هي<sup>(2)</sup>:

1. مستوى الحكم القومي .
2. مستوى الحكم الولائي .
3. مستوى الحكم المحلي .

حالياً توجد احدى وثلاثون وزارة منها وزارة الداخلية التي تعتبر من الوزارات السيادية في السودان وجاء ترتيبها رقم (3) بعد وزارة مجلس الوزراء شئون الرئاسة ووزارة الدفاع ثم وزار الداخلية .

(1) [www.sudan.gov.undex/php/ar/pages/details](http://www.sudan.gov.undex/php/ar/pages/details) 15.9.2017, 11:50 PM. مجلس الوزراء

(2) [www.bahaMakawi.com/w.p.content/uploads](http://www.bahaMakawi.com/w.p.content/uploads) 2015/09/ P.8

د. بهاء الدين مكاي، البناء السياسي ومستقبل الحكم السودان

## تاريخ النقود في السودان :

ظهرت النقود لأول مرة في السودان في شماله وشرقه لتعاملهم مع مصر ثم في سنار في عهد السلطنة الزرقاء ، وظهر الريال المجيري في عهد الحكم التركي للسودان ثم اصدر غردون باشا عام 1984م عملة (بون) ، ثم ظهرت النقود في دولة المهديّة حيث انشأ الامام محمد احمد المهدي بيت المال وسكت النقود في الخرطوم 1885/ 1898 . وتم ضرب الجنيه الذهبي والريال الذهبي والفضي ونصف الريال وبعد وفاته تحول الخليفة عبد الله إلى ام درمان وتم سك عملة (ابوكبس) ، كما ظهرت نقود سلطنة الفور فقد سك السلطان علي دينار الريال ونصف الريال وربع الريال والخمسة قروش ونصف القرش وكانت من النحاس ونسبة ضئيلة من الفضة، ثم تداول العملات المصرية حتى قيام البنك السوداني المركزي في فبراير 1960م .

طبع الجنيه السوداني لأول مرة في الولايات المتحدة الامريكية في 1956م ووصل السودان في 1957/1/19م وكانت الفئات واحد جنيه وخمسة جنيه وعشرة جنيه ، واصل كلمة جنيه هي عملة انجليزية استخدمت في بريطانيا في (1663م - 1717م) ويرجع اصل الكلمة إلى (Guinea) غينيا الافريقية ذات الذهب الخالص الممتاز لرفع الثقة في العملة واستخدمها السودانيون وفي البداية اطلق عليها (جنيه ابو جمل) ، في تاريخ 1969/5/25م طبع الجنيه في المانيا الشرقية (ثورة مايو في عهد الرئيس نميري) وانتهت بصور عمله الانتفاضة في يونيو 1985م ثم في 1991م صدرت نسخة جديدة للجنيه في بداية عهد الانتقاذ ، ثم تم التحول لدينار في عام 1999م بديلاً للجنيه وتم الرجوع للجنيه مرة اخرى في 2005م وحتى الآن وتجدر الاشارة ان مطبعة السودان للعملة تم تأسيسها وافتتاحها في 3 فبراير 2002م لطباعة العملة السودانية (1).

## ثانياً : وزارة الداخلية :

### 1.نشأة وتطور الشرطة:

بدأ تنظيم الشرطة يظهر كضرورة عندما تحول الانسان الاول في حياته من حياة التنقل والصيد والرعي إلى حياة الاستقراء والزراعة ، حيث بدأ التنازع بين مصالح ورغبات الناس مما اوجب قيام سلطة تفصل المنازعات وتمنع التعدي على ممتلكات الغير (2).

### 2.تعريفات الشرطة:

أ. تعريف الشرطة لغة : الشرط في اللغة يقوم على ثلاثة احرف الشين ، والراء ، والطاء ، وهي تدل على علم وعهامة ، ويونظهُر قولون تعال إلى ( السَّاءَة أَنْ تَأْتِيَهُمْ بِمَغْتَاةٍ فَقَدْ جَاءَ

(1) محمد ابراهيم الطاهر ، تاريخ النقود في السودان ، (الخرطوم : مؤسسة اروقة للثقافة والفنون ، 2005م)، ص ص 10-25.

(2) دليل الشرطة السودانية لعام 2005م ، المكتب الصحفي للشرطة ، الخرطوم ، ص 10 .

أشدرَ أَطْهَـا<sup>(1)</sup>، أي علاماتها وشرط الحاجم شرطاً من باب ضرب وقتل ، الواحد شرطة ، وجمع الشرطة ، وشروط مثل فلس وفلوس<sup>(2)</sup> .

والاشراط هي العلامات وجاء مرادفاً لها في اللغة الكلمات التالية العسس ، الطواف ، المعونة ، الشحنة ، الجلواز ، الثورو ، الأثرو ، صاحب المدينة ، المخبر ، المرشد ، الحاجب .  
كما وردت لفظاً في اللغة الفرنسية Gendarme ، وفي الانجليزية Police ، وفي الألمانية Polizei فالشرطة في الاسلام مجموعة من الجند يعتمد عليهم الخليفة أو الوالي في استدياب الامن وحفظ النظام ، والشرطة في السلطان من العلامة والاعداد وسمي متوليها شُرطي وشُرطي وسمو بذلك لأن لهم علامات تميزهم ، وهي كلمة عربية صرفة .

**ب تعريف الشرطة اصطلاحاً :** جاء في تعريف الشرطة في الاصطلاح بأنه اسم ظاهر منضبط ، مكمل لمشروطه يستلزم عدمه عدم الحكم ، ولا يستلزم وجوده وجود الحكم فهو على ذلك امر خارج عن حقيقة المشروط وليس جزءاً منه<sup>(3)</sup> .

الشرطة في كل مكان وفي كل بلد من بلاد العالم هي درع الامان الداخلي فهي هيئة مدنية مهمتها حفظ النظام العام والآداب العامة<sup>(4)</sup> .

حماية البيضة الذب عن الحریم ليتصرف الناس في المعایش وينتشرُوا في الاسفار آمنين من غير تغرير بنفس او مال<sup>(5)</sup> .

### 3.الشرطة في السودان:

في 6/مايو/1899م اصدر اللورد كتشنر بموجب سلطاته امراً ادلياً بتكون قوة بوليس السودان لتعمل وفق سياسات حكومة السودان الجديدة وانتدب لهذه المهمة اليوزباشي (نقيب) عبد الجليل افندي عصمت من اللواء الاول من الفرقة المصرية ليتسلم مهام حفظ الامن من الشرطة العسكرية يعاونه 12 ملازم اول للسجن العمومي ، وهكذا توالى تعيين اليوزباشي لهذه المهمة في السودان من جيش الغزو كما عين القائمقامات مديري المديريات (14 مديرية) والمقدمون مفتشي المراكز ، يساعدهم عدد من المامير (اليوزباشيه) ونوابهم (ملازمين اوائل) وهكذا تكون الادارة والبوليس قد ولدا في كنف الجيش لذلك انصقلت بالصبغة العسكرية<sup>(6)</sup> .

عرف السودان نظام الشرطة والامن منذ مملكة كوش عندما كان حراس الملك يتولون مهمة الحفاظ على الامن داخل المدن ، وبسقوط آخر مملكة مسيحية على يد جيوش الفونج تقلص دور الشرطة امام نفوذ مشايخ القبائل حتى غزا محمد علي باشا السودان في عام 1821م فتم اسناد مهام

(1) سورة محمد ، الآية 18 .

(2) مجلة البحوث الاسلامية ، العدد 67 ، 1423 هـ ، شروط صحة الظهار ، تعريف الشرط في اللغة والاصطلاح ، ص 329 .

(3) المرجع السابق ، ص 329 .

(4) د. فاروق عبد السلام ، الشرطة ومهامها في الدولة الاسلامية ، (القاهرة : دار الصحوة للنشر ، 1987م) ، ص 7 .

(5) الماوردي ، الاحكام السلطانية ، ط3 ، (القاهرة : البابي الحلبي ، دبت) ، ص 16

(6) أحمد المرتضى البكري ابو حراز ، تاريخ الشرطة ،

الامن لقوتين عرفت احدهما بالجهادية والاخرى بالباشبزيق اما في عهد المهديا انقسمت هذه القوة إلى اربع هي ، مرافقين ومبشرين ، وملازمين ، وخيالة ، وفي عهد الاستعمار قام ونجت باشا بتأسيس بوليس المديریات والمحافظات واستعان ايضاً بشيوخ القبائل لبسط الأمن والنظام في البوادي، حتى استغل السودان وانضمت الشرطة السودانية الى منظمة الانتربول (البوليس الدولي) في 1956م<sup>(1)</sup>. وقد نشأت الشرطة بمفهومها الحديث في السودان منذ العام 1900م وللشرطة لوحة مشرقة منذ عهد السلطنة الزرقاء وحتى المهديا واول خطوة فعلية تعتبر بداية الشرطة الحديثة في السودان في عام 1910م حيث تم فصل مدرسة تدريب الشرطة من مدرسة الادارة وتخرج فيها أول دفعة من ضباط الشرطة السودانيين في العام 1914م لتصبح نواة لكلية الشرطة وفي العام 1954م تم سودنة منصب مدير الشرطة حيث كان اللواء شرطة/ أمين أحمد حسن أول مدير شرطة سوداني. وفي 1989/6/30م تم انشاء جهاز الامن العام مع بداية ثورة الانقاذ والذي تولى اعباء الامن العام الداخلي والخارجي في العام 1990م . وفي العام 1994م صدر القرار الوزاري رقم 125 بتعديل الهيكل التنظيمي .

#### 4. كلية الشرطة :

في عام 1952م تأسست كلية بوليس السودان التي تم فصلها من مدرسة البوليس ، في العام 1979م تحولت كلية بوليس السودان إلى كلية الشرطة ، في العام 1981م تحولت إلى كلية الشرطة والمعاهد في العام 1993م تم فصل المعاهد من كلية الشرطة وحولت لأكاديمية الشرطة ، في 2001م تم تحويل كلية الشرطة إلى كلية جامعية تحت مسمى كلية علوم الشرطة والقانون وتم قبول اول دفعة ثانوية في نفس العام عبر مكتب القبول العام<sup>(2)</sup>.

في عام 1979م تم حل وزارة الداخلية وتم انشاء وزارة بمسمى وزارة الشؤون الداخلية، واصبحت الشرطة خارج اطار الوزارة ، تحت ادره مفتش عام قوات الشرطة ويتبع لرئيس مجلس الوزراء . وفي 1982م صدر قرار مجلس الوزراء رقم 184 بالغاء الهياكل الوزارية وتقسيم هيكل الوزارة إلى مجموعتين ، مجموعة وكالة شؤون الرئاسة ويشرف عليها وكيل الوزارة وتشمل المساحة ، الحدود ، الاجئين ، التخطيط ، الشؤون المالية ، المطبعة الحكومية - والمجموعة الثانية مجموعة القوات النظامية وتشمل السجون ، الدفع المدني، الجوازات ، حرس الصيد، ويتم التنسيق فيما بينها بمكتب تنفيذي مشترك يديره موظف ويقوم بجميع الاعمال المتعلقة بالوزارة .

بعد انتفاضة ابريل 1985م استمر نفس الوضع لوزارة الداخلية حتى صدر قرار مجلس الوزراء رقم 351 لسنة 1988م الخاص بانشاء الوزارات المركزية وتحديد اختصاصاتها وتم على ضوء هذا القرار اصدار القرار الوزاري رقم 5 لعام 1988م بتكوين المكتب التنفيذي وسمي بالمكتب التنفيذي

(1) [https://ar.wikipedia.org/wiki/شرطة\\_السودان](https://ar.wikipedia.org/wiki/شرطة_السودان) Citenot sudan pdice.gov.sd-1.

(2) كمال ميرعني محمد أحمد ، انجازات شرطية ، [https://ar.wikipedia.org/wiki/شرطة\\_السودان](https://ar.wikipedia.org/wiki/شرطة_السودان) Citenot sudan pdice.gov.sd-1.25/9/2017, 11PM.

للقوات النظامية وفقاً لاختصاصات الوزارة في القرار رقم (351، 1988م) ويضم ادارات الشرطة في السجون ، الدفاع المدني ، حرس الصيد ، ولهذه الادارات ممثلين في المكتب التنفيذي للقوات النظامية<sup>(1)</sup>.

#### الواجبات والالتزامات والاختصاصات :

#### 5. واجبات قوات الشرطة :

تكون واجبات قوات الشرطة حسب الفقرة (13) من قانون الشرطة على الوجه الاتي:

- أ. المحافظة على امن الوطن والمواطنين .
- ب. سلامة الانفس والاموال والاغراض .
- ج. منع الجريمة واكتشاف ما يقع منها .
- د. ترسيخ سيادة حكم القانون .
- هـ. المحافظة على المال الهامل او المفقود او المضبوط أو المستولى عليه والتصرف فيه وفقاً للقانون.
- و. توعية الجمهور بالمعلومات والوسائل التي تساعد على مكافحة الجريمة وتنفيذ واجبات الشرطة بما يحقق اشراك الجمهور في معاونة قوات الشرطة ودعمها .
- ز. الحفاظ على الاداب والاخلاق الفاضلة والنظام العام .
- ح. مباشرة واتخاذ الاجراءات والتدابير الوقائية وحماية الممتلكات والمرافق العامة والمنشآت الخاصة .
- ط. تنفيذ الاحكام القضائية واي احكام او قرارات قانونية صادرة من سلطة ذات اختصاص .
- ي. اي واجبات تسند إليها بموجب القوانين .

#### 6. المبادئ العامة للشرطة السودانية :

تكون للشرطة حسب قانون الشرطة الفصل الثالث المبادئ العامة الآتية :

- أ. الشرطة قوة نظامية خدمية مهمتها تنفيذ القانون وحفظ النظام ، والانتماء لها مكفول لكل السودانيين بما يعكس تنوع وتعدد المجتمع السوداني .
- ب. يلتزم الشرطي في أداء وظيفته وواجباته بالمبادئ الآتية :
  - أ. احترام سيادة حكم القانون .
  - ب. تقدير واحترام حقوق الانسان وفقاً للدستور .
  - ج. الالتزام بالنظم والمعايير المهنية والفنية والسلوكية القومية والدولية والمقبولة في أداء وظيفته .
  - د. احترام الاديان وحرية المعتقدات .
  - هـ. أداء الواجبات بكل حيادية ونزاهة وفقاً للقانون والمعايير الدولية المقبولة .

(1) سجلات المكتب التنفيذي لوزارة الداخلية ، 2017م .

## 7.التزامات الشرطي :

التزامات الشرطي حسب قانون الشرطة يكون ملزماً بتخصيص كل وقته للقيام بواجباته المنصوص عليها في هذا القانون أو اي قانون آخر ويجب عليه ان يؤدي واجبه بكل دقة وامانة وان يتحمل مسئولية الاوامر التي تصدر منه وان يطيع في جميع الاوقات اي امر قانوني يصدر اليه من ضابطه الاعلى وان يبذل أقصى جهده لتنفيذه .

## 8.يمين الولاء:

يمين الولاء حسب المادة (73) من قانون الشرطة ، يؤدي كل شرطي عند تعيينه يمين الولاء المبين على الوجه الاتي : أقسم بالله العظيم ان انذر حياتي لله ثم لخدمة الوطن والشعب وحماية الدستور بكل صدق وامانة وان اكرس كل وقتي وطاقتي طوال مدة خدمتي لتنفيذ الواجبات الملاقاة على عاتقي بموجب قانون الشرطة او أي قانون آخر ساري المفعول او اي لوائح وان انفذ اي امر مشروع يصدر إلي من رئيسي الاعلى وان ابذل قصارى جهدي لتنفيذه حتى لو ادى ذلك إلى المجازفة بحياتي.

## ثالثاً : وزارة الداخلية السودانية في القرن العشرين :

اصدر اللورد كتنشر هيرت 1889م في 6مايو امراً ادارياً بانشاء بوليس مدني للسودان ، في عام 1900م في عهد ريجا ونجت باشا ثاني حاكم عام للبوليس الاول بالسودان . ويرجع التنظيم الحالي للشرطة للادارة البريطانية التي تولت الحكم بعد نهاية حكم المهديّة وقد تم اختيار ثلاثين من الضباط الانجليز لاقامة الشرطة بالسودان في العام 1900 إلا ان التجربة لم تنجح لاختلاف طبيعة العمل في الشرطة عن الجيش ، في العام 1905م اصدر الحاكم العام امراً جعل الشرطة غير مركزية ، في عام 1910 استعانت السلطات بالخبير (ج.ه بوالبيرج) لتنظيم الشرطة السودانية في أم درمان وفي العام 1913م شملت باقي انحاء البلاد الشرطة النظامية المدربة ، في العام 1914م تخرج ضباط سودانيين من مدرسة الادارة ، 1915م تم فصل مدرسة تدريب ضباط الشرطة عن مدرسة تدريب الضباط الاداريين ، في العام 1933م تم إنشاء كمنذانية الخرطوم واصبحت شرطة المدن الثلاث في بحري وام درمان والخرطوم تتبع لها ، في 1954م تمت سودنة الشرطة وتولى السيد امين شانلي اول قمندان سوداني للخرطوم في العام 1959م وضعت الشرطة تحت الاداريين ، في العام 1964م تم إلقاء مركزية الشرطة ووزارة الداخلية ، في العام 1968م تم انشاء جهاز الامن القومي كجهاز منفصل عن الشرطة واسندت إليه مسئولية الامن الخارجي اما الامن الداخلي فظل يتبع لوزارة الداخلية ، في العام 1978م تم دمج الامن العام والامن القومي في جهاز امن الدولة للاطلاع بالعمل بالامن الداخلي والخارجي ، في العام 1985م عادت مركزية الشرطة ووزارة الداخلية مرة اخرى بحل جهاز امن الدولة واوكلت الحكومة الاتقالية مهمة العمل الامني للمباحث المركزية تقادياً لحدوث فراغ امني بالبلاد . في العام 1985م اصدر مجلس الوزراء قرار وزاري رقم 37 بقيام ادارتين للامن الداخلي والخارجي تتبعان

لوزارة الداخلية . في العام 1988م تم فصل الامن الخارجي من وزارة الداخلية لتتولى مهام الامن الداخلي فقط (1).

في بداية ثورة الانقاذ الوطني في 1989/6/30م تم تشكيل لجنة لاعادة تنظيم وترتيب هيكله وزارة الداخلية ورفعت اللجنة تقريرها وتوصياتها وتمت اجازتها وبناءً عليه صدر القرار الجمهوري رقم 25 لسنة 1992م بدمج كافة قوات الشرطة تحت مسمى الشرطة الموحدة كما صدر القرار رقم 61 لسنة 1992م بالغاء جميع القرارات الصادرة بشأن هيكل وزارة الداخلية ، وحدد هذا القرار الاجهزة الرئيسية للوزارة بالشرطة الموحدة بما فيها شرطة الولايات والمرافق ومعتمدية اللاجئين والادارة العامة للحدود .

### 1. الرتب المعتمدة للضباط حسب قانون الشرطة :

فريق اول ، فرريق ، لواء ، عميد ، عقيد ، مقدم ، رائد ، نقيب ، ملازم اول ، ملازم .

### 2.الرتب المعتمدة لضباط الصف والجنود حسب قانون الشرطة :

مساعد ، رقيب أول ، رقيب ، عريف ، وكيل عريف ، جندي .

القوانين : قانون الشرطة ، القوانين الاخرى بالدولة .

اللوائح : لائحة الانضباط .

### رابعاً : وزارة الداخلية السودانية الحالية :

تتولى وزارة الداخلية تنفيذ الاهداف التي وردت بالمرسوم الجمهوري والمتمثلة في وضع لضوابط والنظم واتخاذ الاجراءات والتدابير لوقاية النفس والممتلكات والمرافق والمنشآت العام وحمايتها من الاخطار والتعدي والكوارث، وتوعية الجمهور بالمعلومات والوسائل التي تساعد على مكافحة الجريمة ، وضبط الأوراق الثبوتية وتنظيم السجل المدني والجوازات ، وتخطيط الحدود المشتركة مع السودان وفقاً للاتفاقيات الموقعة ، ومنح تراخيص القيادة والمركبات والاسلحة والذخيرة ومراقبة الاتجار بها ، وادارة السجون الاتحادية والقيام باي تحريات او تحقيقات او اجراءات جنائية ، والعمل على تنظيم وترتيب وتأهيل واعداد الشرطة القومية بجانب الاشراف الفني على اعمال الجمارك ، ووضع معايير وضوابط المرور بالطرق القومية والداخلية وذلك من خلال المحاور الثلاث الاتية(2) :

1. المحور الجنائي : يهدف إلى محاربة الجريمة ومنعها واكتشافها على مستوى الوطن باستخدام احدث الوسائل الشرطية .

2. المحور الخدمي : يعني جميع الخدمات التي تقدمها وزارة الداخلية داخل السودان وخارجه للسودانيين .

3. المحور التقني : استخدام احدث التقنيات في جميع اعمال وزارة الداخلية بمختلف الادارات .

(1) كمال ميرغني محمد أحمد ، مرجع سابق .

(2) سجلات وزارة الداخلية ، المكتب التنفيذي، 2017م.

## 1.وزارة الداخلية والوصف الوظيفي :

تعتبر وزارة الداخلية من وزارات قطاع الحكم والادارة التي حددها المرسوم الجمهوري رقم 22 لسنة 2010م وتتكون من الادارة العامة للحدود ومعتمدية اللاجئين، وجامعة الرباط الوطني، والمكتب التنفيذي للرئاسة ورئاسة قوات الشرطة التي تتبع لها هيئات وادارات الشرطة العامة والمتخصصة وشرطة ولاية الخرطوم وشرطة الولايات ، كما ان الادارة العامة للتخطيط والمعلومات تقوم بدورها في وضع هياكل الادارات وتحديد الوصف الوظيفي لكل ادارة مع تسمية دقيقة للوظيفة ومهمتها في جميع الرتب التي تشغل الوظائف الادارية بالشرطة .

كما يوضح الوصف الوظيفي المسميات الادارية لكل ادارة شرطية مسمى بالرتب المستحقة لكل وظيفة في المستويات الادارية والاختصاصات والمهام لكل دائرة او قسم.

## 2.اختصاصات وزارة الداخلية السودانية :

تتركز اختصاصات وزارة الداخلية السودانية في العديد من الاختصاصات ، اهمها<sup>(1)</sup>:

- أ. تأمين الحدود الدولية وتخطيط واعادة تخطيط الحدود المشتركة مع الدول المجاورة وفقاً للاتفاقيات المبرمة .
- ب. الحفاظ على الاخلاق الفاضلة والآداب والنظام العام .
- ج. القيام باي تحريات او اجراءات جنئية وفقاً لاحكام قانون الاجراءات الجنائية لسنة 1991م .
- د. الحفاظ على امن الوطن والمواطنين وسلامة الانفس والاموال .
- هـ. الحافظ على المال الهامل او المفقود او المضبوط او التصرف فيه وفق القانون .
- و. القيام باعمال الجوازات والجنسية والبطاقة الشخصية وتسجيل الاجانب .
- ز. تنظيم المرور واصدار تراخيص القيادة والمركبات .
- ح. القيام باعمال الجمارك وفق القانون .
- ط. تنظيم واصدار تراخيص الاسلحة والذخيرة ومراقبة الاتجار فيها .
- ي. تنظيم واصدار تراخيص وتصاريح الصيد وفقاً للقانون .
- ك. تنفيذ الاحكام القضائية واية احكام وقرارات من سلطة ذات الاختصاص .
- ل. إدارة السجون وحفظ امنها ورعاية النزلاء وتأهيلهم .
- م. وضع الضوابط والنظم واتخاذ الاجراءات والتدابير لوقاية وحماية الانفس والممتلكات والمرافق والمنشآت العامة من الاخطار والكوارث والحرائق .
- ن. العمل على حماية وتنمية الحياة البرية وادارة الحظائر ومناطق وحرم الصيد وحدائق الحيوان وفقاً للقانون .

(1) دليل الشرطة السودانية بمناسبة العيد المنوي للشرطة ، المكتب الصحفي ، ص 6.

س. توعية الجمهور بالمعلومات والوسائل التي تساعد على مكافحة الجريمة وتنفيذ جميع واجبات الشرطة بما يحقق اشراك الجمهور في معاونة قوات الشرطة وتدعيمها .

ع. تنظيم وادارة السجل المدني .

ف. رعاية اللاجئين وفقاً للمواثيق الدولية وتشجيع عودتهم الطوعية لبلادهم .

ص. أي مهام اخرى يكلف بها مجلس الوزراء .

#### 4. وحدات وزارة الداخلية السودانية :

أ. رئاسة الوزراء .

ب. قوات الشرطة وادارتها والشرطة الشعبية .

ج. معتمدية اللاجئين .

#### خامساً : الرقابة الداخلية في السودان :

اجهزة الرقابة والمساءلة على المال العام في جمهورية السودان

#### 1. ديوان المراجعة العامة :

يمثل ديوان المراجعة العامة الجهاز الاعلى للرقابة على المال العام في السودان ولا يختلف عن اجهزة الرقابة العليا في الدولة ويختص دوره في المحافظة على المال العام والحد من المخالفات المالية والوقاية منها .

#### أ.نشأة ديوان المراجعة العامة :

خلال الحرب العالمية الاولى دخل السودان في عدة مشروعات اقتصادية كبيرة ، مثل مشروع الجزيرة والتي كانت تسمى الشركة السودانية الزراعية ، وسكك حديد السودان بالاضافة لاصدار قانون الشركات لعام 1925م مما استوجب وجود مراجعة خارجية تقوم بالرقابة على المسار المالي والحسابي لتلك المؤسسات ورفع تقرير سنوي بها للحاكم العام<sup>(1)</sup>.

ونشأت مصلحة المراجعة العامة في العام 1920م كمكتب يتبع للسكرتير المالي ، وفي عام 1933م صدر اول قانون للمراجعة العامة وفي عام 1955م افرد دستور السودان باباً خاصاً بالمراجع العام وامن على استقلاليته وتبعيته للبرلمان ومجلس السيادة وامننت على ذلك النصوص الدستورية في الاعوام 1973م، 1985م، 1998م ، 2005م ، ويستمد ديوان المراجعة القومي صلاحياته من قانونه لسنة 1999م والذي يبين اختصاصات الديوان في المادة 9 كالاتي :

i. الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني .

ii. الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة والرقابة والبيئة .

iii. الرقابة على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية .

iv. الرقابة على العقود .

(1) قانون ديوان المراجع القومي للسنوات 1986م ، 1999م ، 2007م .

ويمكن تفصيلها كالاتي (1):

- المادة 9 /ج التاكيد من نظم الرقابة الداخلية وتحديد مدى فعاليتها واتساقها ونقاط الضعف ومدى تطبيق تلك الجهات لها .
- 9/ القيام بالفحص الذي يوفر تقويماً موضوعياً بناءً للمدى الذي تدار فيه الموارد المالية والبشرية باقتصاد وكفاءة وفعالية لتحقيق الاهداف .
- 9/ اجراء اي مراجعة مسبقة او لاحقة او مراجعة أداء شاملة او الرقابة البيئية بغرض احكام المراجعة المالية وسد الثغرات في النظام المالي .
- 9/ فحص حسابات الاتفاقيات والقروض والمنح والسلفيات والتسهيلات الائتمانية واي اموال اخرى للتأكد من سلامة الاجراءات وطرق الصرف والسداد .
- 9/2/ ج سلطات الديوان في فحص اللوائح والنظم المالية والمحاسبية الخاصة بالاجهزة الخاضعة للمراجعة .
- 10/2/ ب يوجه اعتراض مكتوب لرئيس اي من الاجهزة الخاضعة للمراجعة على الصرف على اي بند .
- 10/2/ ح يطلب من اي شخص مسئول او مؤتمن على اموال اي من الاجهزة الخاضعة للمراجعة ان يرد شخصياً اي مبالغ يكون قد صرفها عمداً او خطأ او اهمال بسبب المبالغة او الاسراف او التبيد او تجاوز الاعتمادات المصدقة واخذ الاجراءات القانونية في حالة عدم رد تلك المبالغ .
- 10/3/ يقوم الديوان وفي اي وقت باخطار رئيس اي من الاجهزة الخاضعة للمراجعة بصورة للوزير المختص والنيابة المختصة عن اي صرف او اجراء مالي او اداري مخالف للنظم واللوائح المالية لاتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة فاذا لم يقم بذلك خلال شهر واحد تقوم النيابة المختصة بناءً على الصورة المرسلة لها باتخاذ الاجراءات القانونية ضد المتهم وفقاً لاحكام هذا القانون .

**ب.اهداف ديوان المراجعة القومي :**

تتركز اهداف الديوان في (2):

- أ. تكريس استقلالية الديون .
- ب. مراجعة الاجهزة الحكومية واعداد التقارير بذلك .
- ج. توسيع نطاق المراجعة .

(1) محمود عبد الله سليمان ، دور اجهزة الرقابة العليا في القابة على انظمة المحاسبة الالكترونية ، ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، جامعة الزعيم الازهري ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2012م، ص 100.

(2) محمود عبد الله سليمان ، المرجع السابق ، 2012م، ص 100.

iv. التطوير المستمر لقدرات العاملين بالديوان .

v. مواكبة التطور التقني .

vi. مواكبة التغيير في المعايير الدولية الرقابية وتطبيقها في السودان .

vii. تحسين بيئة العمل في الدولة .

viii. تمكين الاجهزة التشريعية من مباشرة مهامها في المساءلة والتوجيه .

ix. مساعدة اجهزة الدولة في تحسين أداءها .

x. المساهمة في نشر الوعي الرقابي .

### ج.سلطات ديوان المراجعة القومي :

في سبيل مباشرة الديوان مهامه واختصاصاته تكون له السلطات الاتية<sup>(1)</sup>:

i. ممارسة السلطات التي تمكنه من المراجعة والتحقق من تنفيذ القوانين واللوائح والنظم المالية.

ii. سلطات طلب المستندات ، فحص اللوائح والنظم المالية والمحاسبية ، معاينة او الدخول في جزء من المنشأة الخاضعة للمراجعة ، الحصول على أي مستند وغيرها من السلطات الاخرى المنصوص عليها في قانون ديوان المراجعة القومي 2007م.

### 2. وزارة المالية والاقتصاد الوطني :

تتولى وزارة المالية تنفيذ الميزانية العامة للدولة من خلال الاشراف على موظفيها والعاملين بها والذين لهم ارتباطاً بتنفيذ الميزانية بالفحص والمراجعة والتحقق من سلامة تنفيذ الميزانية كما ترسل الوزارات ل وحدات الحكومية تقارير شهرية لوزارة المالية وتتولى وزارة المالية مراجعة التقارير وتقوم وزارة المالية بعملية الرقابة الداخلية متمثلة في اجهزتها الاتية<sup>(2)</sup> :

أ. ديوان الحسابات القومية .

ب. المراجعة الداخلية .

### 3. السلطات التشريعية :

تراقب السلطة التشريعية تنفيذ الموازنة العامة للدولة التي تمت اجازتها عبرها ، من خلال مناقشة الحساب الختامي لتنفيذ الموازنة العامة للدولة وتباشر السلطة التشريعية الرقابة من عدة نواحي ، اهمها :

أ. سلطاتها في فتح الاعتمادات الاضافية ونقل وتخفيض الاعتمادات .

ب. استجواب المسؤولين عن ما يصل لعلمها من تجاوزات خلال السنة المالية .

(1) انصاف عبد اللطيف البشير ، مدى تأثير فجوة التوقعات في المراجعة بحيادة واستقلالية المراجع ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الزعيم الازهري ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2012م ، ص ص 83 – 84 .

(2) محمود عبد الله سليمان ، دور الاجهزة العليا للرقابة المالية في المساءلة العامة على المال العام ، (الخرطوم : ديوان المراجعة العامة ، دن ، 2006م) ، ص 42 .

ج. فحص الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة للتأكد من الإيرادات والنفقات وتنفيذ الموازنة، ذلك عبر اللجنة الاقتصادية بالبرلمان .

4. السلطة العدلية ، متمثلة في :

أ. نيابة الاموال العامة .

ب. نيابة الثراء الحرام والمشبوہ .

5. اجهزة الاصلاح الاداري ، وتشمل :

أ. هيئة المظالم والحسبة العامة .

ب. ديوان العدالة للعاملين بالخدمة العامة .

ج. ديوان شئون الخدمة العامة .

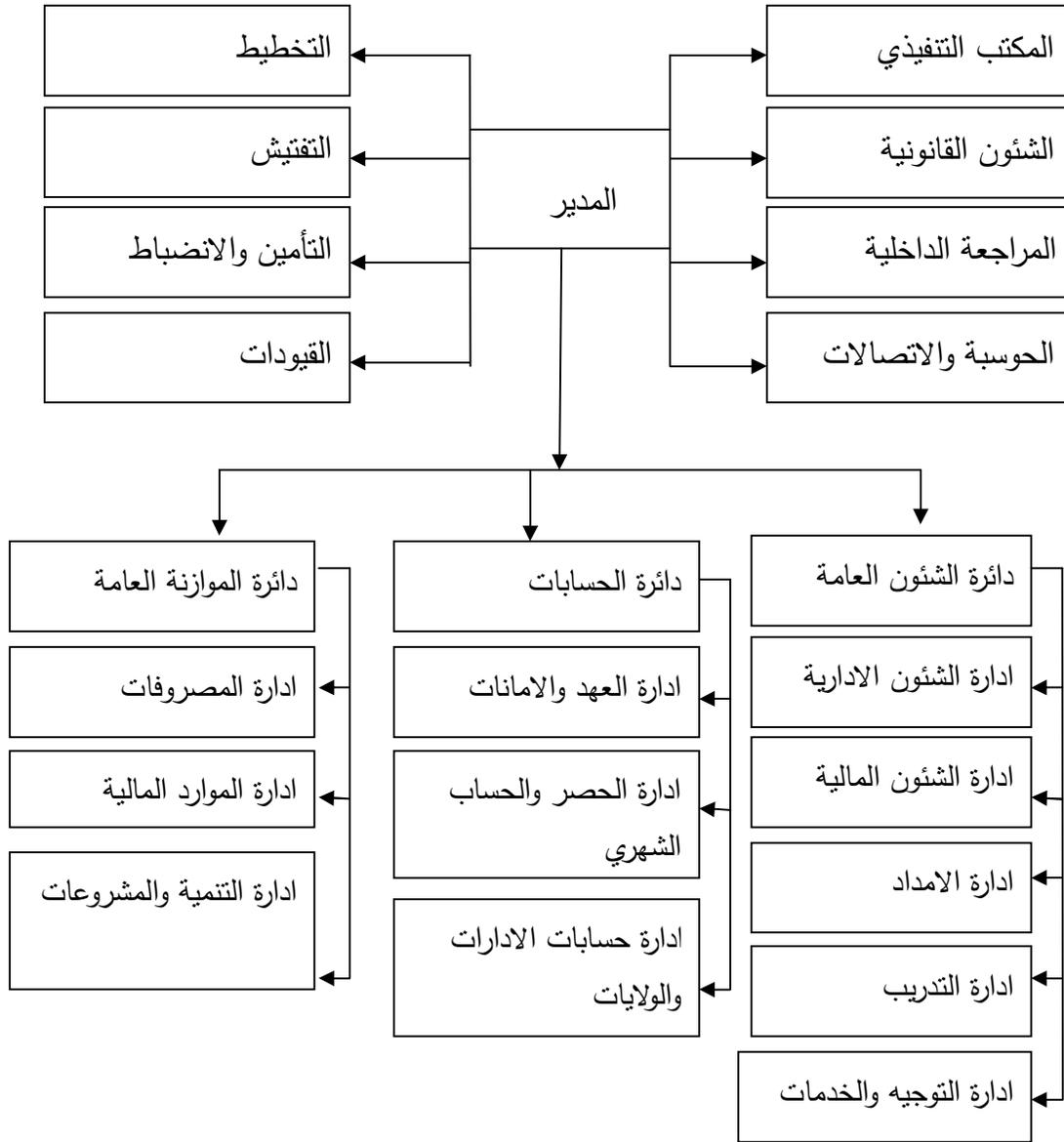
سادساً : هيئة الشئون المالية بوزارة الداخلية :

تمثل هيئة الشئون المالية واحدة من اهم هيئات وزارة الداخلية وهي التي تتولى ادارة المال بوزارة الداخلية ويقع عليها عبء وضع السياسات والخطط والنظم والقوة البشرية والاجهزة والمعدات التي تمكن من حسن ادارة هذه الاموال من مصادرها وصرفها فيما يحقق خطط وزارة الداخلية المرسومة والتي هي جزء من سياسات الدولة لتعود بالنفع على المواطن الذي هو الشريك الاول للشرطة في التطلع والخدمة والامن وغيرها .

ويقع تحت هيئة الشئون المالية في الهيكل مباشرة مدير الادارة العامة للشئون المالية وتتبع له ثلاثة دوائر هي الشئون العامة ودائرة الحسابات ودائرة الموازنة العامة وهذه اهم ملامح الهيكل المالي بوزارة الداخلية .

## شكل رقم (1/1/4)

### الهيكل التنظيمي للإدارة العامة للشؤون المالية



المصدر : وزارة الداخلية ، هيئة الشؤون الادارية والتخطيط ، الادارة العامة للتخطيط والمعلومات ، 2017م.

اقترن بهيكل الشؤون المالية الوصف الوظيفي الدقيق لكل شاغلي المهام والوظائف في الهيكل مع وصف دقيق لجميع الاختصاصات والمسئوليات ، كما يوضح الهيكل الرتبة الشريفة التي يجب ان تشغل كل وظيفة واستحقاقات هذه الوظيفة من القوة لأداء مهامها.

## نشأة وتطور المراجعة الداخلية بوزارة الداخلية السودانية :

بدأت المراجعة الداخلية بوزارة الداخلية كمكتب يتبع لمدير الشؤون المالية بوزارة الداخلية السودانية بغرض الرقابة على الموازنة العامة للوزارة والوحدات التابعة لها وللتأكد من تطبيق اللوائح والقوانين والمنشورات المالية ، وتطورت المراجعة الداخلية بالوزارة بعد صدور عدة قرارات كالاتي :

- القرار الوزاري رقم 62 لسنة 1989م الذي حدد تبعية المراجعة الداخلية للسيد وزير الداخلية.
  - القرار الوزاري رقم 51 لسنة 1989م اكد تبعية المراجعة للوزير مباشرة .
  - القرار الوزاري رقم 73 لسنة 1995م الذي حدد تبعية المراجعة للسيد الوزير وحدد القرار ان تكون المراجعة الداخلية تحت اشراف السيد وزير الداخلية .
  - القرار الوزاري 225 لسنة 2001م حيث تبع القرار المراجعة الداخلية للسيد مساعد المدير العام للشؤون المالية برئاسة الشرطة .
  - القرار الوزاري 160 لسنة 2002م اعاد تبعية المراجعة الداخلية لسيد وزير الداخلية .
  - الامر الوزاري لسنة 2003م الذي قضى بتبعية افرع المراجعة الداخلية بالادارات العامة والمتخصصة وشرطة الولايات فنياً لدائرة المراجعة الداخلية .
  - القرار الوزاري 30 لسنة 2003م الذي اصبحت بموجبه جميع افرع المراجعة الداخلية تتبع فنياً وادارياً لدائرة المراجعة الداخلية .
  - القرار الوزاري 131 لسنة 2008م الذي يؤكد تبعية دائرة المراجعة الداخلية فنياً وادارياً للسيد وزير الداخلية<sup>(1)</sup> .
  - القرار الوزاري رقم (246) بتاريخ 2017/4/30م والذي بموجبه تم اعتماد دائرة المراجعة الداخلية كادارة عامة تحت اسم الادارة العامة للمراجعة الداخلية وتتبع للسيد مدير عام الشرطة كواحدة من الادارات ضمن هيكل رئاسة الشرطة<sup>(2)</sup> .
- وقامت الادارة العامة للمراجعة الداخلية سلطاتها وصلاحياتها في عمل المراجعة الداخلية من القوانين واللوائح المالية ، وتسعى الى تحسين الأداء المالي بوزارة الداخلية من خلال عكس الصورة الحقيقية وكشف مواطن الضعف والاشارة اليها ضمن التقارير الصادرة لمعالجتها. كما تقدم اي اقتراحات عبر السيد مدير الادارة العامة .

(1) عادل محجوب ابراهيم ، دور المراجعة الداخلية في تحقيق ثلرقابة على الاداء المالي والمحاسبي بوحدات القطاع العام

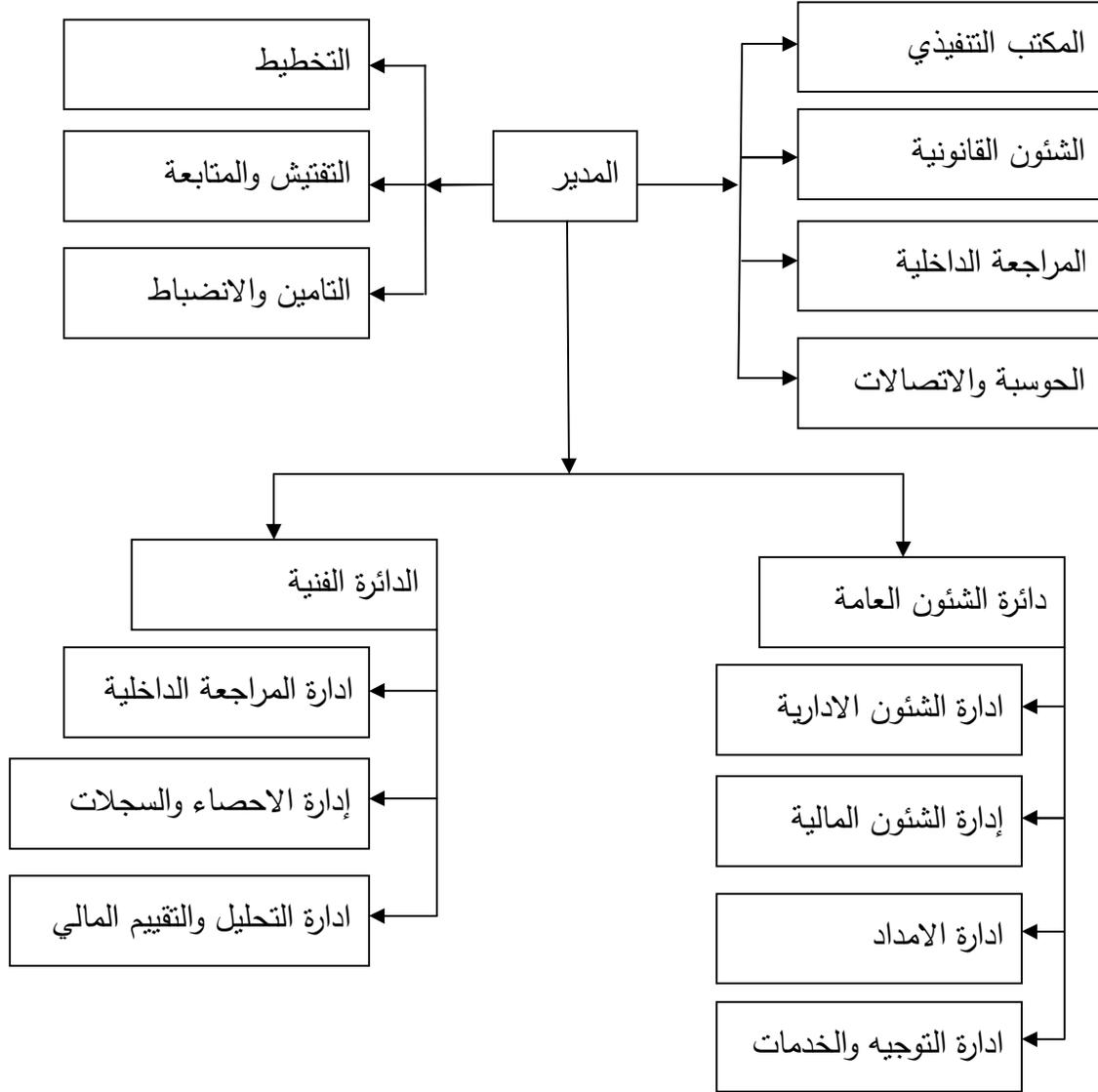
السوداني ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2009م ، ص104 .

(2) القرار الوزاري رقم (246) لسنة 2017م .

## الاداة العامة للمراجعة الداخلية

شكل (2/1/4)

### الهيكل التنظيمي المقترح للادارة العامة للمراجعة الداخلية



المصدر : وزارة الداخلية ، هيئة الشؤون الادارية والتخطيط ، الادارة العامة للتخطيط والمعلومات ، 2017 م .

للمراجعة الداخلية لاي من الهيئات والإدارات العامة والمتخصصة وشرطة الولايات اتخاذ اي اجراءات من شأنها تطوير العمل والارتقاء به، كما للادارة الحق في تشكيل اللجان لعمل المراجعة في اي وحدة شرطية والمشاركة ضمن اتيام التفتيش العام لعكس رؤية الادارة من خلال التقارير والتي تصب في الهدف الرئيسي التحسين والتطوير المستمر للعمل بصورة عامة في وزارة الداخلية لاسيما العمل المالي

## الرقابة الداخلية بوزارة الداخلية :

تنقسم الرقابة الداخلية في وزارة الداخلية إلى :

1. ادرية .
2. محاسبية .
3. ضبط داخلي .

يرى الباحث ان اكثر ميزة ظاهرة في وارة الداخلية السودانية هي عملية الرقابة الداخلية وتحققها فعلاً في جميع الهيئات والإدارات وافرعا التي تتبع للوزارة ، ومرجع ذلك الارث الطويل للشرطة السودانية والقيادة الرشيدة التي تعاقبت عليها والكفاءات الشرطية العاملة على كافة المستويات واكثر ما يحقق عملية الرقابة الداخلية الاتي (1):

1. **الاختيار** : يتم فتح تقديم للوظائف الشاغرة بوزارة الداخلية حسب الحاجة لكافة السودانيين المستوفين للشروط المعلنة ثم يتم الاختيار بناء على المحددات المطلوبة وهذا يوفر لاحقاً الكادر البشري المتميز بالكفاءة في أداء المهام الشرطية والفنية بالدقة والملاءمة .
2. **التدريب** تؤهل الشرطة المستوعب ضمن قوتها تاهيلاً بدنياً ونفسياً وروحياً وكاديمياً بما يتناسب والمهمة التي اختير لاجلها .
3. **اللون** : يحقق اللون الازرق السائد في زي ومباني ومركبات الشرطة تميزاً خاصاً فهو من الالوان الهادئة المريحة للنفس وكذلك لون المرور الابيض الذي يبعث السلام والطمأنينة .
4. **الرتب** : تتدرج الرتب في الشرطة للضباط من فريق اول ، فريق ، لواء ، عميد، عقيد ، مقدم، رائد ، نقيب ، ملازم أول ، ملازم ، ثم الرتب الاخرى مساعد ، رقيب أول ، رقيب ، عريف، وكيل عريف ، جندي ، وهذا التسلسل يحقق الانضباط ويسهل تنفيذ المهام ويحدد المسؤوليات ويوفر روح التعاون.
5. **الهيكل الوظيفي** : تمتاز جميع هيئات وادارات الشرطة بهيكل وظيفي واضح ودقيق ويتناسب مع مهام كل ادرية وقوتها البشرية ويتبع ذلك وصف وظيفي لكل شاغلي الوظائف الادارية .
6. **قانون الشرطة** : يوضح قانون الشرطة حدود الشرطي في أداء مهمته ومسئوليته تجاه ذلك ، وحدد العلاقة بوضوح بين الشرطي ومهامه .
7. **لائحة الانضباط** : تحكم هذه اللائحة عمل قوات الشرطة وتعمل على رفع الكفاءة وفعالية الأداء .
8. **الحضور والانصراف** : تتضبط قوات الشرطة بالتزامات العسكرية الصباحية التي تحقق الانتماء وتبعث في الشرطي قوة داخلية لمتابعة يومه بهمة ونشاط وتوضح كل ادارة حدود انصراف قوتها وزمنه .

(1) اعداد الباحث من خلال الخبرة العملية بوزارة الداخلية السودانية ، 2017م .

9. **الخدمات** : ان الخدمات التي تقدمها الشرطة للمواطنين متعددة ومتنوعة مما اتاح لها فرصة التعامل مع الجمهور مباشرة في شتى مناحي الحياة ، تأكيداً لمقولة الشرطة في خدمة الشعب فهي من الشعب واِليه ، وان رضا المواطن عن خدماتها هو غايتها .
10. **اللجان** : تقوم جميع وحدات الشرطة بتفعيل لجان العمل لزيادة كفاءة الأداء والتقويم وازالة السلبيات .
11. **التفتيش** : تقوم الادارة العامة للتفتيش بعمل الاتيام المستمرة طوال العام لتفتيش جميع وحدات الشرطة والدفع بالايجابيات وازالة السلبيات ان وجدت .
12. **البحوث** : تحقق اكاديمية الشرطة العليا صناعة القيادة المؤهلة من خلال التاهيل الاكاديمي والبحث العلمي المتطور .
13. **المراجعة الداخلية** : تحقق الادارة العام للمراجعة الداخلية الرقابة على الموارد المالية وصرفها حسب الاعتمادات المجازة في الموازنة العامة للدولة ومراقبة حسابات البنوك والخبز والمستندات المالية وتحقيق اكتمال الدورة المستندية عليها ، فهي صمام امان ودافع في اتجاه تحقيق رقابة المال والاشارة إلى مواطن الخلل لمعالجتها والدفع الايجابي للترشيد العادل في استخدام المال العام في الوزارة .
14. **الدورة المستندية** : هناك خط مسار واضح للمستند المالي منذ بدايته حتى يصل لاعلى سلطة في الادارة للتأشير عليه ثم يعود ليكمل دورته في اتجاه توجيه المدير حتى نهاية دورته حيث يحتفظ به السجلات .
15. **سلطة التصديق** : دائماً يكون التصديق المالي عند اعلى سلطة في الادارة المعنية او ان يفوض سلطاته في اطار العملية الادارية بالكيفية والحدود التي يتم توضيحها .
16. **الارانيك المالية** : تحقق الارانيك المالية المستخدمة في الدولة كامل الدقة حيث تحدد الاوامر واللوائح كيفية صرفها ومسئوليتها والمحاسب الذي يقوم بالتسجيل عليها حسب ارقامها المسلسلة .
17. **الدفاتر المالية**: تحتفظ جميع الوحدات والادارات بالشرطة بالدفاتر المالية الاساسية والمساعدة كاملة ويتم التسجيل عليها اول باول لجميع العمليات المالية.
18. **اللائحة المالية** : تطبق الادارة المالية في جميع وحدات الشرطة للائحة مالية لسنة 2011م للدولة ، واللائحة المالية للشرطة .
19. **اللوائح والاورام** : لتحقيق مزيد من الرقابة على المال في الشرطة يتم اصدار لوائح متى ظهرت الحاجة لذلك لتحقيق الضبط المالي عند التماس اي من مواطن الضعف وكذلك يتم اصدار الاوامر والمنشورات والتعليمات ، وهذه عادة تصدر للمعالجات السريعة لانها تصدر

- مباشرة من السيد رئيس هيئة الشئون المالية وتمتاز بالسرعة والسهولة وتتماشى مع سياسات العمل المالي كما انها تكون واجبة التنفيذ حسب التاريخ الموضح عليها .
20. **الزي** : هناك لائحة تحكم الزي واللبس في الشرطة وتوضح كيفية تفصيله ومحتوياته وكيفية وضع العلامات عليه .
21. **العلم** : للشرطة علم يميزها باللونين الازرق والابيض .
22. **الشعار** : للشرطة شعار مميز يحمل من المعاني انبلها وتظهر علامة الكف مفتوحة مضمومة الاصابع وسطها عين وتعني عفة اليد وعين ساهرة لحماية الوطن وللادارات المختلفة شعار يميزها .
23. **كشوفات التنقلات** : بما ان الشرطة قومية التكوين فيمكن نقل اي شرطي بواسطة الجهات المختصة إلى اي موقع يتبع لوزارة الداخلية للعمل فيه داخل وخارج السودان عبر وزارة الخارجية وبالتنسيق بين الوزارتين .
24. **الدفاتر** : للشرطة عدد من الدفاتر والسجلات والارنايك بانواعها المختلفة والارنايك اشهرها دفتر الاحوال او سجل الاحوال اليومي ، اورنيك 8 الجنائي وغيرها .
25. **الاتصالات** : لوزارة الداخلية شبكة اتصالات داخلية مميزة تقوم بنقل المعلومات عبر ادارات ووحدات الشرطة المختلفة ويقوم عليها متخصصون في (IT) .
26. **اللغة** : يستخدم العاملون بوزارة الداخلية لغة مميزة خاصة في العبارات وتحمل المعنى المناسب المراد منها ولا يستطيع احد خارج الوزارة الوصول للمعنى الكامل وخاصة في حالة الشفريات المستخدمة في ارسال المعلومات .
27. **الكيان** : كيان الشرطة السودانية المترابط في شتى ربوع السودان يجعل الشرطي يحس بالانتماء للشرطة روحاً ومعنى وللوطن وترابه .

## المبحث الثاني

### إجراءات الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث وصفاً لمنهج الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة وكذلك تصميم أدوات القياس المستخدمة وطرق اعدادها , كما يتضمن هذا المبحث تقييم أدوات القياس للتأكد من صلاحيتها ومدى تطبيقها بالإضافة إلى المعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة وذلك على النحو التالي:

أولاً: وصف مجتمع وعينة الدراسة.

#### (1) مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة وزارة الداخلية السودانية

#### (2) عينة الدراسة

تم اختيار مفردات البحث من مجتمع الدراسة الموضح في الفقرة السابقة عن العينة الميسرة (غير الاحتمالية) حيث تم توزيع عدد (215) لستارة أفراد مجتمع الدراسة وتم استرداد (203) استمارة بنسبة استرداد بلغت (94.4%).

#### جدول (1/2/4)

##### الاستبيانات الموزعة والمعادة

البيان	العدد	النسبة
الاستبيانات الموزعة	215	%100
الاستبيانات التي تم إرجاعها	203	%94.4
الاستبيانات التي لم يتم إرجاعها	12	%5.6
الاستبيانات غير صالحة للتحليل	0	%0
الاستبيانات الصالحة للتحليل	203	%94.4

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018م.

#### ثانياً : وصف أداة الدراسة

اعتمد الدراس على الاستبانة كأداة رئيسية للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة واشتملت الاستبانة على قسمين:

#### القسم الأول:

يحتوى على عدد (6) فقرات تناولت خصائص العاملين في الحقل المالي بوزارة الداخلية والسمات الشخصية لإفراد عينة الدراسة والمتمثلة في: (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).

القسم الثاني: يتكون من خمسة محاور وعدد (40) فقرة . وذلك على النحو التالي:

### جدول رقم (2/2/4)

#### توزيع محاور الدراسة

المحور	محاور الدراسة	عدد الفقرات
الأول	تكنولوجيا المعلومات	8
الثاني	الحوكمة	8
الثالث	الرقابة الاستراتيجية	8
الرابع	الكفاءة الادارية	8
الخامس	كفاءة الأداء المالي	8
	المجموع	40

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2018م.

#### ثالثاً : مقياس الدراسة:

كما تم قياس درجة الاستجابات المحتملة على الفقرات إلى تدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likart Scale) في توزيع اوزان اجابات أفراد العينة والذي يتوزع من اعلى وزن له و الذي اعطيت له (5) درجات والذي يمثل في حقل الاجابة (أوافق بشدة) الى أدنى وزن له والذي اعطى له (1) درجة واحدة وتمثل في حقل الاجابة (لأوافق بشدة) وبينهما ثلاثة اوزان .وقد كان الغرض من ذلك هو اتاحة المجال أمام أفراد العينة لاختيار الاجابه الدقيقة حسب تقدير أفراد العينة. كما هو موضح في جدول رقم (3/2/4).

### جدول رقم (3/2/4)

#### مقياس درجة الموافقة

درجة الموافقة	الوزن النسبي	النسبة المئوية	الدلالة الإحصائية
أوافق بشدة	5	من 80 % فأكثر	درجة موافقة مرتفعة جداً
أوافق	4	من 70 إلى أقل من 80 %	درجة موافقة مرتفعة
محايد	3	50 إلى أقل من 70 %	درجة موافقة متوسطة
لأوافق	2	20 إلى أقل من 50 %	درجة موافقة منخفضة
لأوافق بشدة	1	أقل من 20 %	درجة موافقة منخفضة جداً

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018م.

وعلية يصبح الوسط الفرضي للدراسة:

الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات  $(1+2+3+4+5) / (5/15) = 3$  وهو يمثل الوسط الفرضي للدراسة وعليه إذا زادت متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة .

رابعاً تنظيف البيانات Cleaning data:

### 1.البيانات المفقودة

ان فقدان العديد من البيانات اي تركها دون اجابة من قبل المبحوث تولد العديد من المشكلات اي انها تمثل في بعض الاحيان تحيز المستجيب تجاه السؤال المحدد او نسيان المستجيب لذلك السؤال والقاعدة العامة في التعامل مع البيانات المفقودة هي ان لا تريد عن 10% من حجم الاسئلة فاذا زادت عن ذلك يجب التخلص من الاستبيان نهائيا باعتباره غير صالح للتحليل وعليه يتم استخدام طريقة المتوسط للتعامل معها اذا قلت عن الحد المقبول يتم حذفها .

### 2.الاجابات المتماثلة :

ان اعطاء المستجيب اجابة واحدة لكل فقرات الاستبيان قد يعني ذلك عدم اهتمام المستجيب لتلك الاسئلة وخاصة اذا كانت هنالك اسئلة عكسية في الاستبيان اذا يستحيل اعطاءها نفس الاجابة لذلك يجب ان يكون هنالك تشتت في اجابة المستجيبين اي ان لا يكون هنالك تجانس تمام لتلك الاجابات ويتم التعرف على هذا من خلال احتساب الانحراف المعياري للاجابات فاذا كان هنالك انحراف معياري عالي يعني ان هنالك تشتت في الاجابات والعكس صحيح وعليه اي استبيان يقل الانحراف معياري عن 5. يجب حذفها .

### التحليل العاملي الاستكشافي :

يستخدم هذا النوع في الحالات التي تكون فيها العلاقات بين المتغيرات والعوامل الكامنة غير عروفة وبالتالي فإن التحليل العاملي يهدف إلى اكتشاف العوامل التي تصف إليها المتغيرات ولإختبار الاختلافات بين العبارات التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة ، حيث تقوم عملية التحليل العاملي بتوزيع عبارات الإستبانة على متغيرات معيارية يتم فرضها وتوزع عليها العبارات التي تقيس كل متغير على حسب إنحرافها عن الوسط الحسابي وتكون العلاقة بين المتغيرات داخل العامل الواحد أقوى من العلاقة مع المتغيرات في العوامل الأخرى ، ويؤدي التحليل العاملي إلى تقليل حجم البيانات وتلخيصها والإقلال من المتغيرات العديدة إلى عدد ضئيل من العوامل مستنداً في ذلك إلى معامل الارتباط بين متغير وغيره من المتغيرات الأخرى، حيث تستند غريبة متغيرات الدراسة بواسطة التحليل العاملي على عدد من الافتراضات كشرط لقبول نتائجها وهي :

1. وجود عدد كافي من الارتباطات ذات دلالة إحصائية في مصفوفة الدوران.

2. ألا تقل قيمة (KMO) عن 60% لتتناسب العينة.

3. ألا تقل قيمة إختبار (Bartlett's Test of Sphericity) عن الواحد.
4. أن تكون قيمة الإشتراكات الأولية (Communities) للبند أكثر من 50%.
5. ألا يقل تشعب العامل عن 50%، مع مراعاة عدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن 50% في العوامل الأخرى.

6. ألا تقل قيم الجذور الكامنة (Eigen values) عن الواحد.

**التحليل العاملي الاستكشافي للمتغيرات المستقلة :** تم استخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (SPSS) في إجراء عملية التحليل العاملي الاستكشافي للنموذج حيث تم إعطاء كل عبارة من العبارات التي أستخدمت لقياس كل متغيرات الاستبانة، ويوضح الجدول (4/2/4) نتائج عملية التحليل العاملي الاستكشافي للدراسة المكون من عدد من العبارات (العدد الكلي للعبارات 36 عبارة).

#### الجدول (4/2/4)

#### التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير المستقل (حجم العينة: 211)

Component				
1	2	3	4	
	.681			استخدام_تكنولوجيا_المعلومات3
	.668			استخدام_تكنولوجيا_المعلومات5
	.700			استخدام_تكنولوجيا_المعلومات6
	.859			استخدام_تكنولوجيا_المعلومات7
.884				حوكمة_الرقابة_الداخلية1
.807				حوكمة_الرقابة_الداخلية2
.527				حوكمة_الرقابة_الداخلية3
.683				حوكمة_الرقابة_الداخلية4
.813				حوكمة_الرقابة_الداخلية6
.828				وكمة_الرقابة_الداخلية
			.870	الرقابة_الإستراتيجية7
			.624	الرقابة_الإستراتيجية8
		.792		الكفاءة_الإدارية1
		.849		الكفاءة_الإدارية2
67.971				مجموع نسبة التباين المفسر%
.823				<b>Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy</b>
1207.103				<b>Bartlett's Test of Sphericity</b>

المصدر :اعداد الباحث من بيانات الاستبيان ، 2018م.

**التحليل العاملي الاستكشافي للمتغيرات المتابعة :** تم استخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (SPSS) في إجراء عملية التحليل العاملي الاستكشافي للنموذج حيث تم إعطاء كل عبارة من

لعبارات التي أستخدمت لقياس كل متغيرات الاستبانة، ويوضح الجدول (5/2/4) نتائج عملية التحليل العاملي الاستكشافي للدراسة المكون من عدد من العبارات (العدد الكلي للعبارات 25 عبارة).

#### الجدول (5/2/4)

#### التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير التابع (حجم العينة: 211)

Component		
1	2	
	.946	الكفاءة_المالية_المحاسبية 1
	.847	الكفاءة_المالية_المحاسبية 2
.844		الكفاءة_المالية_المحاسبية 3
.893		الكفاءة_المالية_المحاسبية 4
.781		الكفاءة_المالية_المحاسبية 5
.796		الكفاءة_المالية_المحاسبية 6
	73.203	مجموع نسبة التباين المفسر %
	.779	<b>Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy</b>
	509.078	<b>Bartlett's Test of Sphericity</b>

المصدر :اعداد الباحث من بيانات الاستبيان، 2018م.

#### تحليل الاعتمادية :

يستخدم تحليل الاتساق للعثور على الاتساق الداخلي للبيانات وبتراوح من ( 0 إلى 1)، تم احتساب قيمة (ألفا كرو نباخ) للعثور على اتساق البيانات الداخلي، اذا كانت قيم معامل ألفا كرو نباخ أقرب إلى (1) يعتبر الاتساق الداخلي للمتغيرات كبير، ولاتخاذ قرار بشأن قيمة الفا كرو نباخ المطلوبة يتوقف ذلك على الغرض من البحث ففي المراحل الأولى من البحوث الأساسية تشير إلى أن المصدقية من 0.50-0.60 تكفي وأن زيادة المصدقية لاكثر من 0.80 وربما تكون إسراف، أما اقترح أن قيمة ألفا كرو نباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70 ومع ذلك، يعتبر ألفا كرو نباخ من 0.50 فما فوق مقبولة أيضاً في الأدب. والجدول رقم (6/2/4) يوضح نتائج اختبار الفا كرو نباخ (Cronbach's alpha) بعد اجراء التحليل العاملي الاستكشافي.

## الجدول (6/2/4)

معامل الإعتدائية ألفا كرونباخ لعبارات الإستبيان بعد التحليل الاستكشافي (حجم العينة 234)

نوع المتغير	المتغيرات	عدد العبارات	Cronbach's alpha
مستقل	تكنولوجيا المعلومات	4	.724
	الحوكمة	6	.874
	الرقابة الاستراتيجية	2	.530
	الكفاءة الادارية	2	.765
تابع	كفاءة الأداء المالي	2	.766
	كفاءة الأداء المحاسبي	4	.849

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

### التحليل العاملي التوكيدي

يستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال . تم استخدام المصفوفة التي تتضمن هذه الارتباطات الجزئية في اختبار النموذج وذلك باستخدام برنامج AMOS .Analysis Of Moment Structure (23)

### مؤشرات جودة النموذج

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة، ونذكر منها:

#### 1. النسبة بين قيم X ودرجات الحرية

هي عبارة عن قيمة مربع كاي المحسوبة من النموذج مقسومة على درجات الحرية، فإذا كانت هذه النسبة أقل من 5 تدل على قبول النموذج، ولكن إذا كانت أقل من 2 تدل على أن النموذج المقترح مطابق تماماً للنموذج المفترض للبيانات العينة

#### 2. مؤشر حسن المطابقة

يقيس هذا المؤشر مقدار التباين في المصفوفة المحللة، عن طريق النموذج موضوع الدراسة وهو بذلك يناظر مربع معامل الارتباط المتعدد في تحليل الانحدار المتعدد أو معامل التحديد وتتراوح قيمته بين (1,0) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة، وكلما كانت هذه القيمة أكبر من 0.9 دل ذلك على جودة النموذج وإذا كانت قيمته 1 دل ذلك على التطابق التام بين النموذج المقترح والنموذج المفترض .

### 3. مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي:

هو من أهم مؤشرات جودة المطابقتوا إذا ساوت قيمته 0.05 فأقل دل ذلك على أن النموذج يطابق تماماً البيانات، وإذا كانت القيمة محصورة بين 0.05 و 0.08 دل ذلك على أن النموذج يطابق بدرجة كبيرة بيانات العينة أما إذا زادت قيمته عن 0.08 فيتم رفض النموذج.

### 4. مؤشر المطابقة المعياري :

تتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة.

### 5. مؤشر المطابقة المقارن :

تتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة.

### 6. مؤشر المطابقة المتزايد :

تتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة .

### 7. مؤشر توكر لويس :

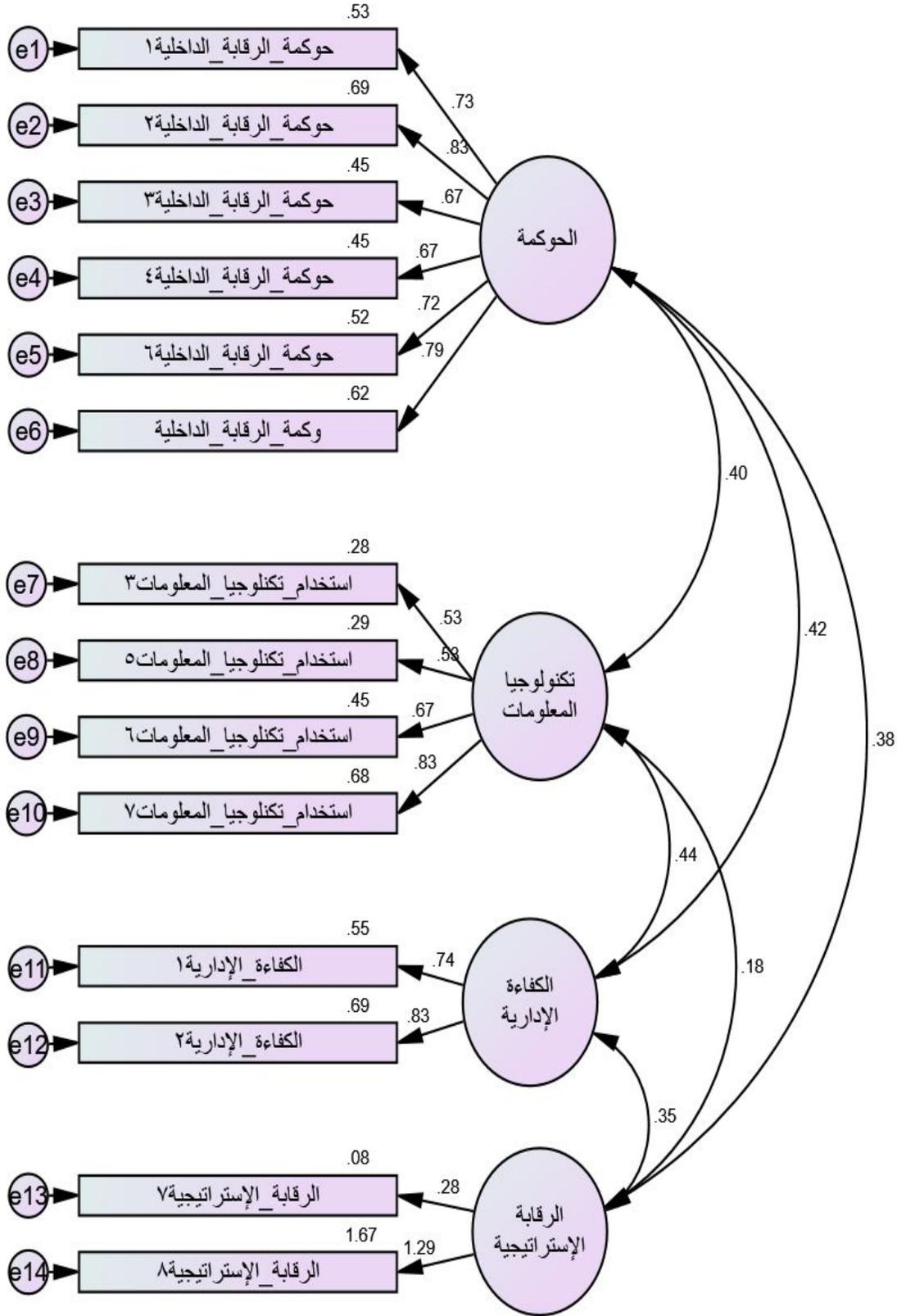
تتراوح قيمة هذا المؤشر بين (1,0) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة.

### التحليل العاملي التوكيدي للمتغيرات المستقلة :

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (AMOS) في إجراء عملية التحليل العاملي التوكيدي للنموذج يستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نودج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال.

شكل (1/2/4)

التحليل العائلي التوكيدي للمتغيرات المستقلة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

## مؤشرات جودة النموذج :

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التباير للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة

### الجدول (7/2/4)

#### مؤشرات جودة المطابقة

Measure	Estimate	Threshold	Interpretation
CMIN	229.669	--	--
DF	71	--	--
CMIN/DF	3.235	Between 1 and 3	Acceptable
CFI	0.862	>0.95	Need More DF
SRMR	0.088	<0.08	Acceptable
RMSEA	0.103	<0.06	Terrible
PClose	0.000	>0.05	Terrible

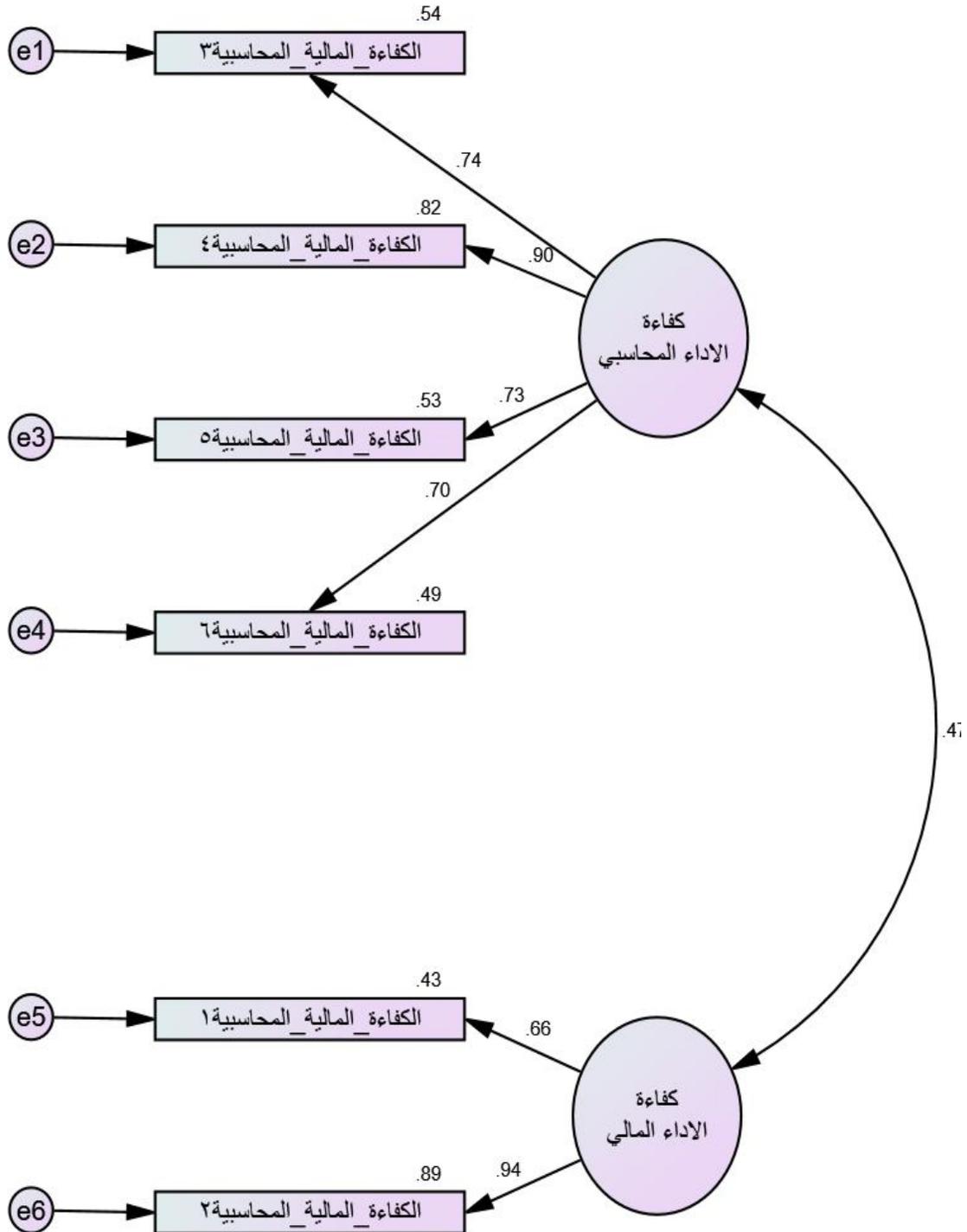
المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

#### التحليل العاملي التوكيدي للمتغيرات التابعة :

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (AMOS) في إجراء عملية التحليل العاملي التوكيدي للنموذج يستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نودج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال. الشكل رقم (2/2/4) يوضح التحليل العاملي التوكيدي.

شكل (2/2/4)

التحليل العائلي التوكيدي للمتغيرات التابعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

## مؤشرات جودة النموذج :

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التباير للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة

### الجدول (8/2/4)

#### مؤشرات جودة المطابقة

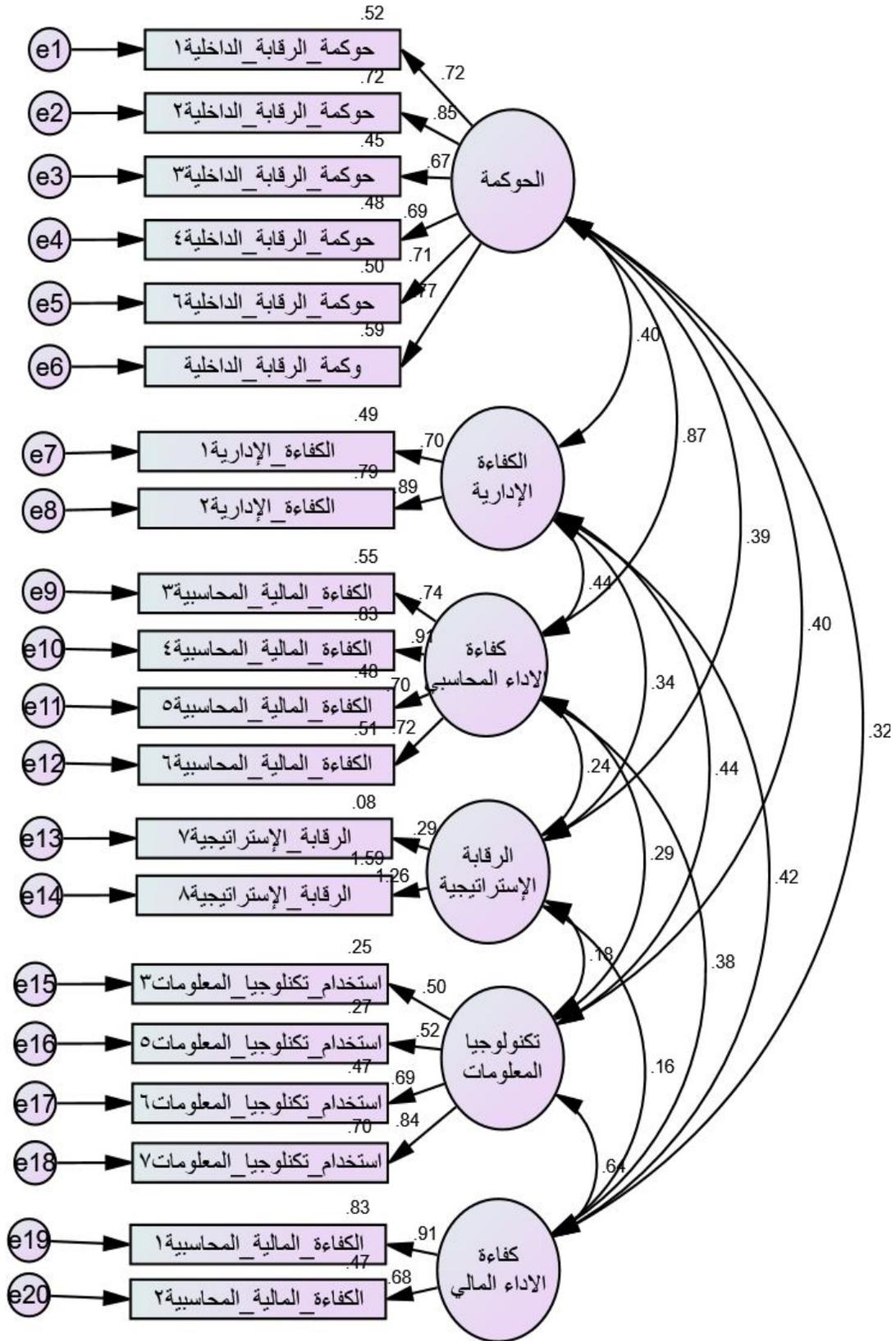
Measure	Estimate	Threshold	Interpretation
CMIN	8.930	--	--
DF	8	--	--
CMIN/DF	1.116	Between 1 and 3	Excellent
CFI	0.998	>0.95	Excellent
SRMR	0.025	<0.08	Excellent
RMSEA	0.024	<0.06	Excellent
PClose	0.682	>0.05	Excellent

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

### التحليل العاملي التوكيدي لنموذج الدراسة :

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (AMOS) في إجراء عملية التحليل العاملي التوكيدي للنموذج يستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نودج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال. الشكل رقم (3/2/4) يوضح التحليل العاملي التوكيدي.

الشكل رقم (3/2/4)  
التحليل العاملي التوكيدي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

## مؤشرات جودة النموذج :

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التباير للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة

### الجدول (9/2/4)

#### مؤشرات جودة المطابقة

Measure	Estimate	Threshold	Interpretation
CMIN	605.689	--	--
DF	155	--	--
CMIN/DF	3.908	Between 1 and 3	Acceptable
CFI	0.794	>0.95	Need More DF
SRMR	0.089	<0.08	Acceptable
RMSEA	0.118	<0.06	Terrible
PClose	0.000	>0.05	Terrible

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

## تحليل الاعتمادية والصلاحية :

يستخدم تحليل الاتساق للعثور على الاتساق الداخلي للبيانات ويتراوح من ( 0 إلى 1)، تم احتساب قيمة (ألفا كرو نباخ) للعثور على اتساق البيانات الداخلي واستنادا على اقتراح (Hair et al, 2010) اقترح أن قيمة ألفا كرو نباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70 عن طريق (CR) الموثوقية المركبة وكذلك احتساب كل من (AVE,MSV, MaxR(H)) للتأكد من صلاحية النموذج والجدول التالي يوضح الفا بعد التحليل العاملي التوكيدي .

الجدول (10/2/4)

معامل الإعتماذية المركبة لعبارات الإستبيان (حجم العينة: 210)

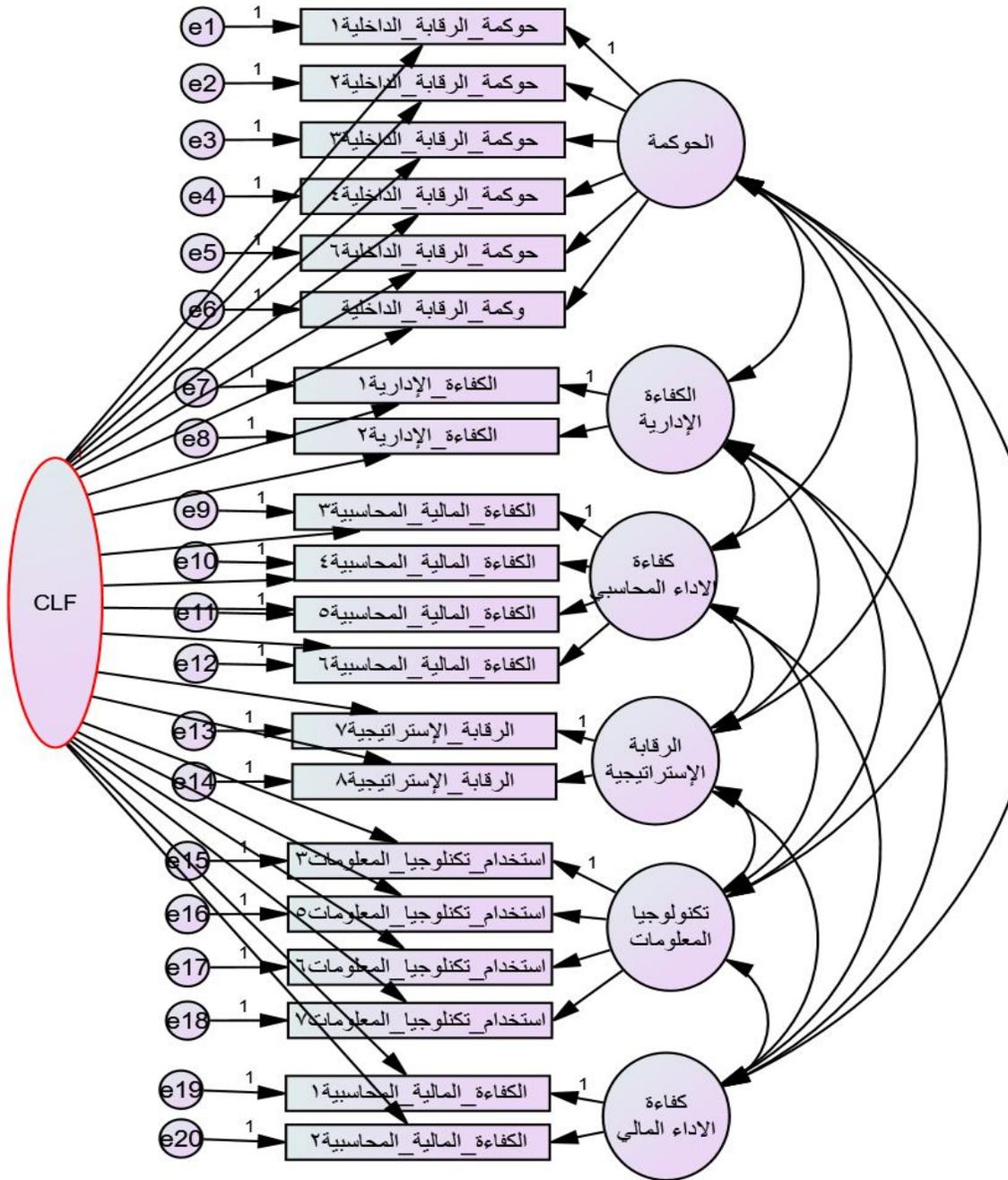
الابعاد	CR	AVE	MSV	ASV						
المحاسبي	0.884	0.593	0.759	0.247	0.770					
الحوكمة	0.910	0.543	0.759	0.267	0.871	0.737				
تكنولوجيا المعلومات	0.838	0.424	0.403	0.174	0.289	0.398	0.651			
الكفاءة الإدارية	0.864	0.638	0.193	0.168	0.436	0.403	0.439	0.799		
الرقابة الإستراتيجية	0.959	0.838	0.151	0.077	0.240	0.389	0.181	0.341	0.915	
المالي	0.870	0.647	0.403	0.172	0.384	0.324	0.635	0.420	0.164	0.805

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

تعتبر من الاختبارات المستخدمة للتأكد من سلامة البيانات التي تم جمعها من انها خالية من التحيز حتي لا تؤثر على النتائج وقد يؤثر التحيز على تضخيم او تخليص الردود او الاستجابة ,توجد هنالك طريقتان للتأكد من سلامة البيانات الطريقة الاولى احتساب الاختلافات من بين الاجابات بحيث يجب ان لا تكون هنالك اختلافات جوهرية ,والشكل التالي يوضح تلك الطريقة .

شكل (4/2/4)

ارتباط متغيرات الدراسة

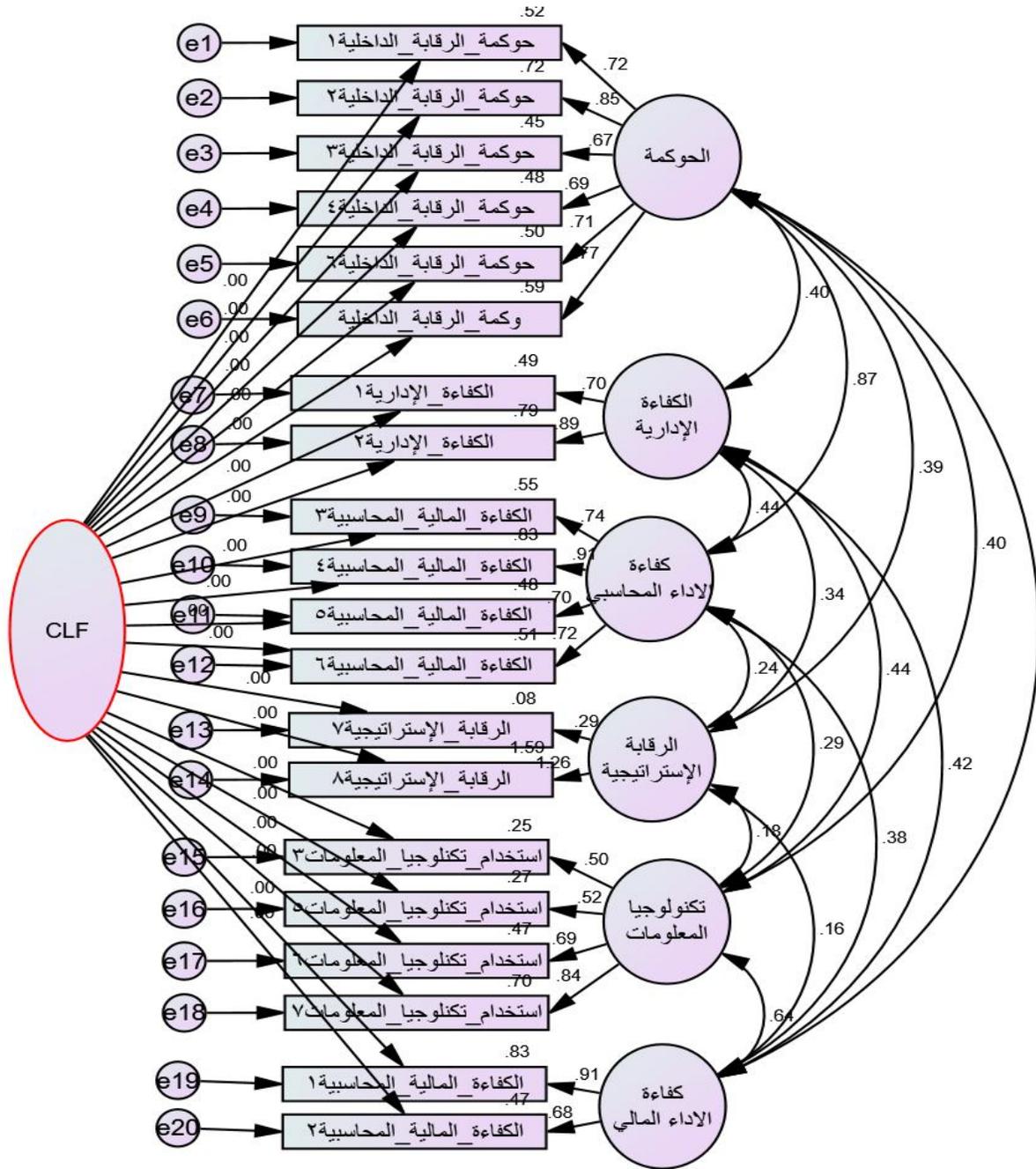


المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

تعتبر من الاختبارات المستخدمة للتأكد من سلامة البيانات التي تم جمعها من انها خالية من التحيز حتي لا تؤثر على النتائج وقد يؤثر التحيز على تضخيم او تخليص الرودود او الاستجابة ,توجد هنالك طريقتان للتأكد من سلامة البيانات والطريقة الثانية هي عدم احتساب اي اختلاف بين الاجابات بحيث يجب ان لا تكون هنالك اي اختلافات بين الاسئلة اي ان تكون كلها صفرية ,والشكل التالي يوضح تلك الطريقة

شكل (5/2/4)

الارتباط الكلي لعبارات المتغير المستقل مع المتغيرات التابعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

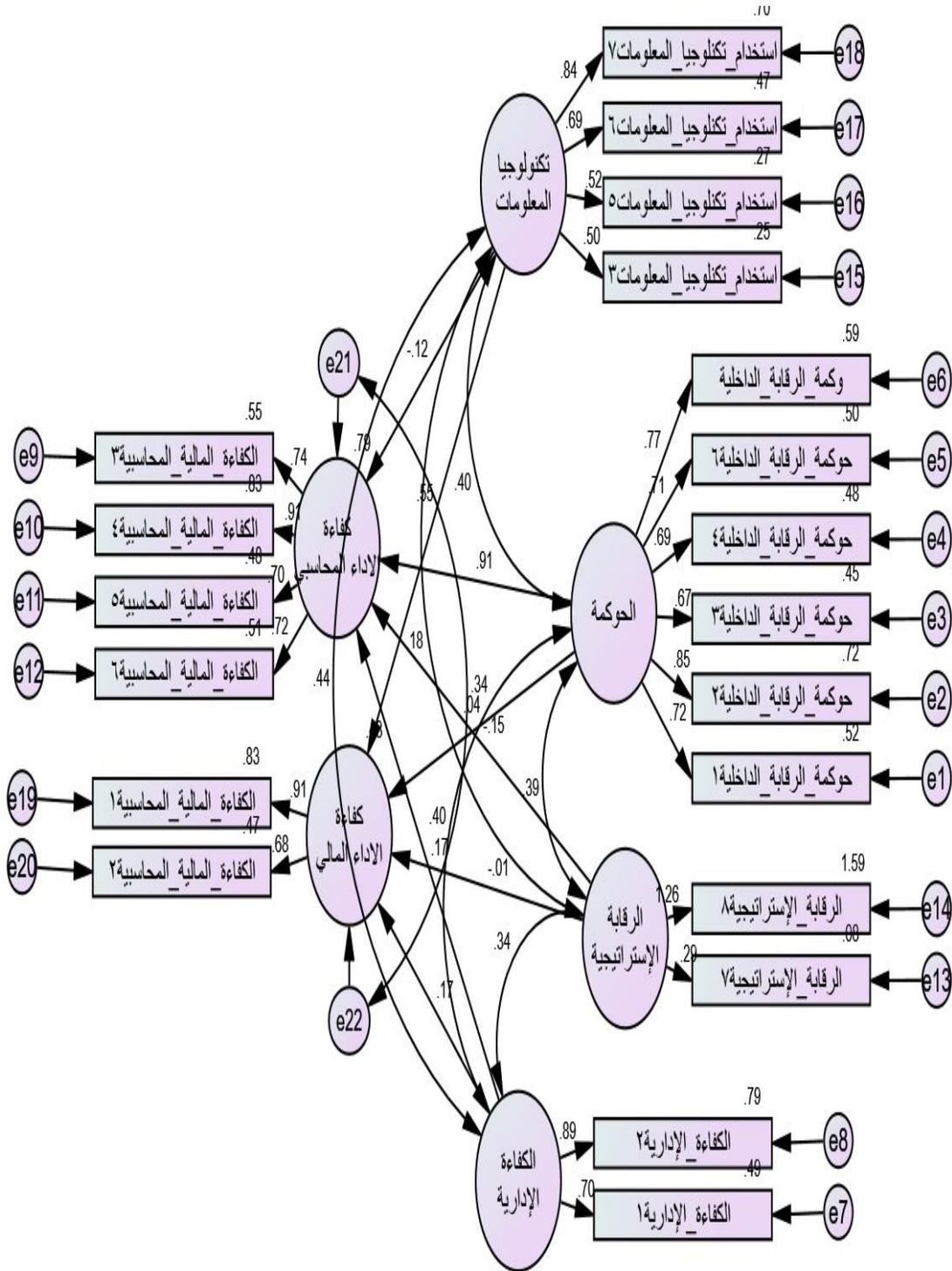
نموذج الدراسة المعدل

بعد اجراء التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي للمتغيرات الدراسة يتم الاعتماد على النتائج التي يسفر عنها التحليل اذا ما كان نموذج الدراسة يستند على نظرية قوية عادة ما يطابق الواقع اما في حالة عدم الاعتماد على نظرية فانه عادة ما يتم تعديل النموذج حتي يطابق الواقع وكذلك الاعتماد

على مقياس الفا كرونباخ للاتساق الداخلي للبيانات اذا قلت نتيجة التحليل المحسوبة عن القيمة المعتمد فانه يتم استبعاد البعد تماماً والشكل التالي يوضح نموذج الدراسة المعدل.

شكل (6/2/4)

نموذج الدراسة المعدلة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

### مؤشرات جودة النموذج بعد تعديل النموذج :

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة

#### الجدول (11/2/4)

#### مؤشرات جودة المطابقة

Measure	Estimate	Threshold	Interpretation
CMIN	605.689	--	--
DF	155	--	--
CMIN/DF	3.908	Between 1 and 3	Acceptable
CFI	0.794	>0.95	Need More DF
SRMR	0.089	<0.08	Acceptable
RMSEA	0.118	<0.06	Terrible
PClose	0.000	>0.05	Terrible

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

#### المتوسطات والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة:

الجدول (12/2/4)أدناه يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية لكل متغيرات الدراسة فنجد ان الانحراف المعياري لجميع المتغيرات أقرب إلى الواحد وهذا يدل على التجانس بين إجابات أفراد العينة عن جميع عبارات المتغيرات .

#### الجدول (12/2/4)

#### المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة

اسم المتغير	نوع المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تكنولوجيا المعلومات	مستقل	4.38	0.633
الحوكمة	مستقل	4.09	0.834
الرقابة الاستراتيجية	مستقل	4.36	0.685
الكفاءة الادارية	مستقل	4.18	0.742
كفاءة الأداء المالي	تابع	4.27	0.756
كفاؤة الأداء المحاسبي	تابع	3.97	0.842

المصدر إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

## تحليل الارتباط (Person Correlation):

تم استخدام تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة بهدف التعرف على العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، والوسيط، فكلما كانت درجة الارتباط قريبة من الواحد الصحيح فإن ذلك يعني أن الارتباط قوياً بين المتغيرين وكلما قلت درجة الارتباط عن الواحد الصحيح كلما ضعفت العلاقة بين المتغيرين وقد تكون العلاقة طردية أو عكسية، وبشكل عام تعتبر العلاقة ضعيفة إذا كانت قيمة معامل الارتباط اقل من (0.30) ويمكن اعتبارها متوسطة اذا تراوحت قيمة معامل الارتباط بين (0.30 - 0.70) اما اذا كانت قيمة الارتباط أكثر من (0.70) تعتبر العلاقة قوية بين المتغيرين

### جدول رقم (13/2/4)

#### تحليل الارتباط بين متغيرات

	Estimate
تكنولوجيا_المعلومات <--> الحوكمة	.398
الكفاءة_الإدارية <--> الحوكمة	.403
الرقابة_الإستراتيجية <--> الحوكمة	.389
المحاسبي <--> الحوكمة	.871
المالي <--> الحوكمة	.324
الكفاءة_الإدارية <--> تكنولوجيا_المعلومات	.439
الرقابة_الإستراتيجية <--> تكنولوجيا_المعلومات	.181
المحاسبي <--> تكنولوجيا_المعلومات	.289
المالي <--> تكنولوجيا_المعلومات	.635
الرقابة_الإستراتيجية <--> الكفاءة_الإدارية	.341
المحاسبي <--> الكفاءة_الإدارية	.436
المالي <--> الكفاءة_الإدارية	.420
المحاسبي <--> الرقابة_الإستراتيجية	.240
المالي <--> الرقابة_الإستراتيجية	.164
المالي <--> المحاسبي	.384

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

## المبحث الثالث اختبار الفرضيات

### نمذجة المعادلة البنائية [SEM] Structural Equation Modeling

اعتمد الباحث في عملية التحليل الإحصائي للبيانات على أسلوب نمذجة المعادلة البنائية وهو نمط مفترض للعلاقات الخطية المباشرة وغير المباشرة بين مجموعة من المتغيرات الكامنة والمشاهدة، وبمعنى أوسع تمثل نماذج المعادلة البنائية ترجمات لسلسلة من علاقات السبب والنتيجة المفترضة بين مجموعة من المتغيرات. وبالتحديد استخدام أسلوب تحليل المسار، لما يتمتع به هذا الأسلوب من عدة مزايا، تتناسب مع طبيعة الدراسة في هذا البحث، وفيما يلي عرض مختصر لهذا الأسلوب ومبررات استخدامه:

### تحليل المسار Path Analysis

وهو أحد أساليب نمذجة المعادلة البنائية، والتي تعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة، ومتغير أو أكثر من المتغيرات التابعة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة بهدف تحديد اهم المؤثرات او العوامل التي يكون لها تأثير على المتغير أو المتغيرات التابعة، حيث أن نمذجة المعادلة البنائية تجمع بين اسلوب تحليل الانحدار المتعدد والتحليل العاملي (Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell, 1996) ويستخدم تحليل المسار فيما يماثل الأغراض التي يستخدم فيها تحليل الانحدار المتعدد، حيث أن تحليل المسار يعتبر امتداداً لتحليل الانحدار المتعدد، ولكن تحليل المسار، أكثر فعالية حيث أنه يضع في الحسبان نمذجة التفاعلات بين المتغيرات، The Modeling of Interactions، وعدم الخطية Nonlinearities وأخطاء القياس، والارتباط الخطي المزوج Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة (Jeonghoon, 2002)

### كما يختلف تحليل المسار عن تحليل الانحدار المتعدد فيما يلي

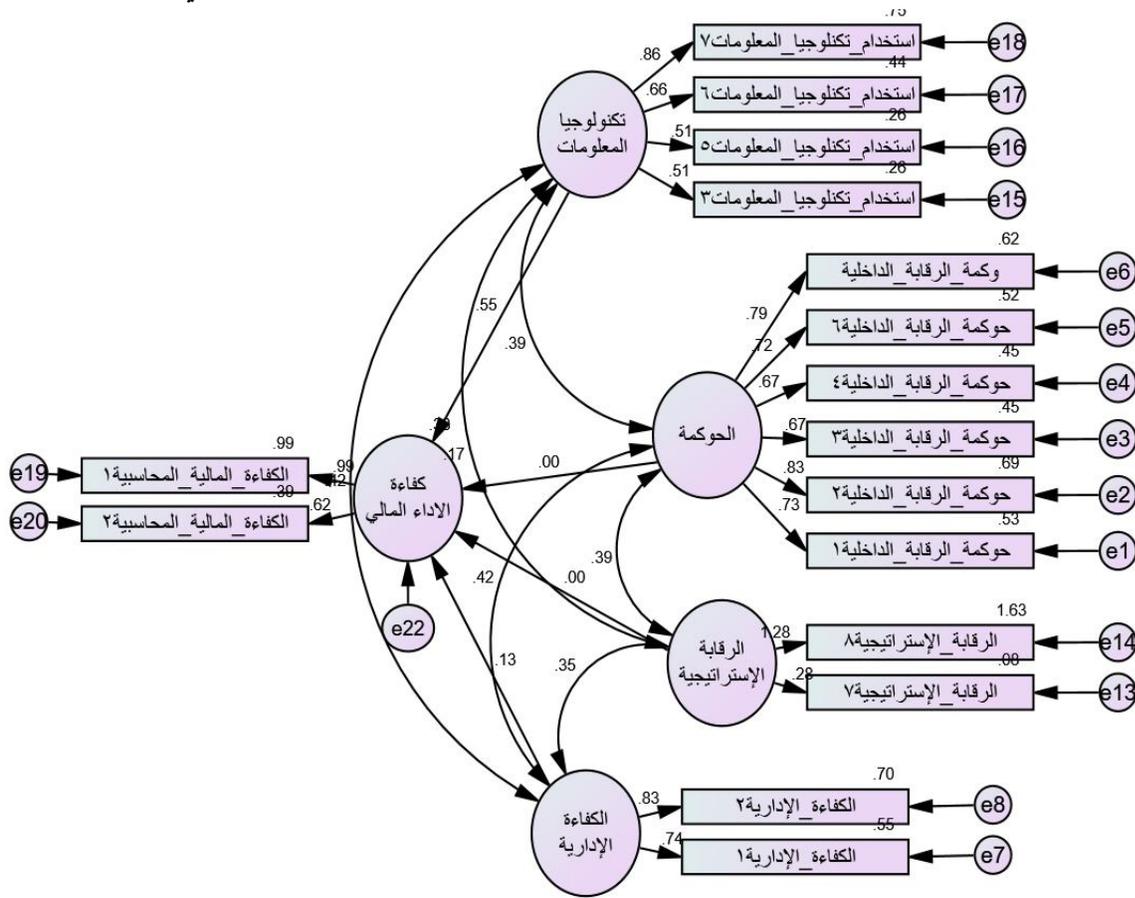
1. أنه نموذج لاختبار علاقات معينة، بين مجموعة متغيرات، وليس للكشف عن العلاقات السببية، بين هذه المتغيرات.
2. يفترض العلاقات الخطية البسيطة بين كل زوج من المتغيرات.
3. إن المتغير التابع يمكن أن يتحول إلى متغير مستقل بالنسبة لمتغير تابع آخر.
4. يمكن أن يكون في النموذج متغيرات وسيطة بالإضافة إلى المتغيرات المستقلة والتابعة
5. تسهيل علاقات التأثير بين المتغيرات بغض النظر عن كونها متغيرات تابعة او متغيرات مستقلة، والتي تمثل بسهم ثنائي الاتجاه في الشكل البياني للنموذج .

6. يعد نموذج تحليل المسار وسيلة، لتلخيص ظاهرة معينة ووضعها في شكل نموذج مترابط، لتفسير العلاقات بين متغيرات هذه الظاهرة، مما يتطلب من الباحث، تفسير السببية، واتصال المتغيرات ببعضها البعض والتي تسمى بالمسارات.
7. العلاقات بين متغيرات هذه الظاهرة، مما يتطلب من الباحث، تفسير السببية، واتصال المتغيرات ببعضها البعض والتي تسمى بالمسارات.
8. معاملات المسارات في النموذج تكون معيارية.
- الفرضية الرئيسية الأولى :**

توجد علاقة إيجابية بين الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية وكفاءه الأداء المالي.

### الشكل رقم (1/3/4)

العلاقة بين الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية وكفاءه الأداء المالي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

لغرض التعرف على معنوية التأثير بين المتغيرات اعتمد البحث على نمذجة المعادلة البنائية وفيها تم استخدام اسلوب تحليل المسار والذي يعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة ، وقد تم الاعتماد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحتسب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح ، والجدول التالي قيم تحليل المسار .

جدول (1/3/4)

نتائج المتغير التابع الثاني

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
تكنولوجيا_المعلومات <---> المالي	1.142	.215	5.311	***	par_18
الحكومة <---> المالي	-.002	.094	-.025	.980	par_19
الرقابة_الإستراتيجية <---> المالي	-.004	.193	-.023	.982	par_20
الكفاءة_الإدارية <---> المالي	.183	.113	1.614	.106	par_21

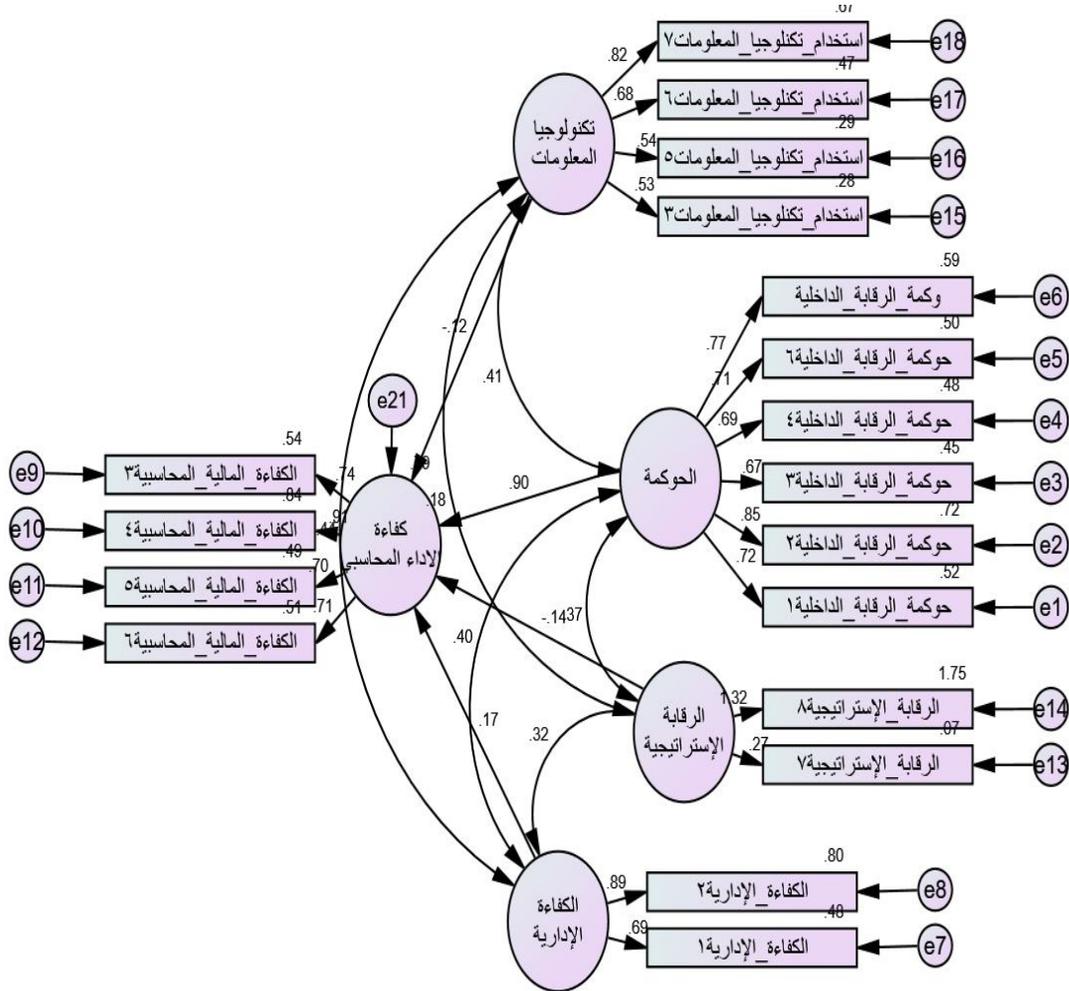
المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

الفرضية الرئيسية الثانية:

توجد علاقة إيجابية بين الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المحاسبي.

الشكل رقم (2/3/4)

العلاقة بين الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المحاسبي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

لغرض التعرف على معنوية التأثير بين المتغيرات اعتمد البحث على نمذجة المعادلة البنائية وفيها تم استخدام أسلوب تحليل المسار والذي يعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة , وقد تم الاعتماد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحتسب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح , والجدول التالي قيم تحليل المسار .

#### جدول (2/3/4)

##### نتائج المتغير التابع الأول

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
تكنولوجيا_المعلومات <--- المحاسبي	-.218	.117	-1.866	.062	par_20
الحوكمة <--- المحاسبي	.992	.116	8.586	***	par_21
الرقابة_الإستراتيجية <--- المحاسبي	-.515	.169	-3.046	.002	par_22
الكفاءة_الإدارية <--- المحاسبي	.219	.086	2.553	.011	par_23

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2018م.

##### نتائج التحليل الاحصائي :

- من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية :
1. لا توجد علاقة ايجابية بين استخدام تكنولوجياالمعلومات وكفاءةالأداءالمحاسبي.
  2. توجد علاقة ايجابية بين حوكمة الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المحاسبي .
  3. توجد علاقة ايجابية بين الرقابة الإستراتيجية وكفاءة الأداء المحاسبي .
  4. توجد علاقة ايجابية بين الكفاءة الإدارية وكفاءة الأداء المحاسبي .
  5. توجد علاقة ايجابية بين استخدام تكنولوجيا المعلومات وكفاءة الأداء المالي .
  6. لا توجد علاقة ايجابية بي حوكمة الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي .
  7. لا توجد علاقة ايجابية بين الرقابة الإستراتيجية وكفاءة الأداء المالي .
  8. لا توجد علاقة ايجابية للكفاءة الإدارية علي كفاءة الأداء المالي .

##### مناقشة النتائج :

تم اختبار بيانات الدراسة بأخذ عينة من جميع المستويات العاملة بالحقل المالي بوزارة الداخلية السودانية حيث تم توزيع عدد (215) استبانة عليهم وتم استرداد عدد (203) منها بنسبة استرداد بلغت (94.4%) ومن خلال تحليل اجابات الاستبانة تم التوصل للنتائج المذكورة . وفيما يلي مناقشة هذه

النتائج كالاتي :

دراسة علي عبد الله صالح (2008م) توصلت إلى عدة نتائج أهمها ان الاجراءات الرقابية في ظل استخدام الحاسب الالكتروني زادت من فاعلية الاداء الوظيفي والاداري في ظل الصلاحيات والمسئوليات المحددة في الهيكل التنظيمي وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراستي فيما يتعلق بدور الكفاءة الادارية الايجابي في تحقيق الرقابة الداخلية . بينما دراسة محمد بدر حامد (2012م) اكدن اهم نتائجها أن تحليل المالي يوفر معلومات ومؤشرات تساعد في قياس وتقويم الاداء المالي ، اما دراستي فتوصلت إلى ان كفاءة الاداء المالي تتناسب طردياً مع الاستخدام الامثل لتكنولوجيا المعلومات . كما ان دراسة ابو عبيدة طه جبريل (2013م) توصلت إلى ان تطبيق المراجعة الادارية بصورة سليمة يسهم في كفاءة وفعالية الاداء والهيكل التنظيمي بشرطة ولاية الخرطوم وتتفق مع نتائج دراستي في ان دراستي اخذت بالرقابة الداخلية ككل ودرسته ركزت على جزئية منها وهي المراجعة الادارية مما تم تطبيق دراسته على شرطة ولاية الخرطوم وتمثل جزء من دراستي كحالة وزارة الداخلية السودانية ، بينما نتائج دراستي تتركز على كفاءة الاداء المالي والمحاسبي من خلال عناصر الاتجاهات المعاصرة لرقابة الداخلية . توصلت دراسة علي عبد الرحمن مصطفى (2016م) إلى ان التحليل المالي اسلوباً تستخدمه الادارة والاطراف الخارجية في تغيير حركة النشاط وتغيير مستويات الكفاءة والاداء ، بينما دراستي تطرقت للتحليل المالي كواحدة من اهم طرق تقويم الاداء المالي كما تعلق نتائج دراستي بتحقيق الكفاءة المالية من خلال الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية . اما دراسة ناصر بن صالح زرز (2009م) توصلت إلى عدة نتائج أهمها ان استخدام الحاسب الالي في الرقابة الداخلية يحقق نتائج افضل من الطريقة اليدوية من حيث الاسلوب والدقة والسرعة وتوفير الجهد ، وتتفق مع نتائج دراستي فيما يتعلق باستخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية ودورها الايجابي في تحقيق كفاءة الاداء المالي والمحاسبي كواحدة من اهم الاتجاهات المعاصرة في الرقابة الداخلية . توصلت دراسة الفاتح بشير ادريس (2008م) إلى ان استخدام المحاسبة الآلية اضى مصداقية على مخرجات النظام المحاسبي ويساعد المراجعة على تحقيق الدقة والسرعة، وتركزت دراستي على كيفية تحقيق الكفاءة المالية والمحاسبية من خلال عناصر تكنولوجيا المعلومات وتوصلت إلى ان تكنولوجيا المعلومات تحقق ذلك . توصلت لدراسة عبد الكرين تاج الدين أحمد محمد (2008م) إلى ان غياب التدريب والتنظيم لكفؤ اضعف قدرات العاملين المالية والادارية وتتفق مع نتيجة دراستي فيما يتعلق بدور التدريب المستمر ودوره في زيادة كفاية الاداء المالي والمحاسبي .

تميزت دراستي عما توصلت إليه الدراسات السابقة فيما يتعلق بزرز عناصر الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية المتعلقة بالرقابة الاستراتيجية وحوكمة الرقابة اداخية حيث توصلت للنتائج المذكورة فيما يتعلق بها وها ما يمثل سد الفجوة في الاتجاهات المعاصرة لرقابة الداخلية في مؤسسات القطاع العام .

## الخاتمة

تشتمل على الآتي

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

## أولاً : النتائج

من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية :

### أولاً : النتائج النظرية للدراسة:

1. إن أثر إستخدام الإتجاهات الحديثة للرقابة الداخلية يزيد من الكفاءة المالية والمحاسبية في مؤسسات القطاع العام.
2. من واقع التطبيق العملي تؤثر تطورات التطبيقات الإلكترونية المتسارعة علي عملية الرقابة الداخلية سلبا و إيجابا.
3. تمثل حوكمة الرقابة الداخلية و إستراتيجيتها نقطة النهوض بعملية الرقابة الداخلية وزيادة الكفاءة المالية والمحاسبية في مؤسسات القطاع العام.
4. تؤثر مستويات الكفاءة الإدارية علي زيادة كفاءة الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات القطاع العام.
5. تحقق مؤسسات القطاع العام الكفاءة المالية والمحاسبية بتطوير أنظمة الرقابة الداخلية لا سيما مواكبة التطورات التكنولوجية الحديثة في هذا المجال.

### النتائج العامة للدراسة:

1. إن أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات علي كفاءة الأداء المحاسبي في المؤسسات العامة ضعيف مما يؤثر سلبا علي الرقابة الداخلية في ظل إستخدام تكنولوجيا المعلومات.
2. تزداد كفاءة الأداء المحاسبي بتطبيق ضوابط حوكمة الرقابة الداخلية في مؤسسات القطاع العام.
3. تؤثر الرقابة الإستراتيجية إيجابا علي كفاءة الأداء المحاسبي في المؤسسات العامة بالدولة.
4. كلما زادت الكفاءة الإدارية زادت الكفاءة المحاسبية في مؤسسات القطاع العام .
5. تتناسب كفاءة الأداء المالي طرديا مع تكنولوجيا المعلومات في ظل الإستخدام الأمثل للتقنيات الحديثة كما يجب في مؤسسات القطاع العام.
6. ينقص حوكمة الرقابة الداخلية ضوابط التطبيق ليكون لها أثرها الإيجابي المطلوب علي الأداء المالي في مؤسسات القطاع العام.
7. لا تفي الرقابة الإستراتيجية المستخدمة لتحقيق الكفاءة المالية في المؤسسات العامة للدولة.
8. عدم ظهور أثر إيجابي للكفاءة الإدارية المستخدمة علي كفاءة الأداء المالي في مؤسسات القطاع العام بالدولة.

### ثانياً : النتائج الخاصة:

1. إن رقابة الذات حسب أوامر الله سبحانه وتعالى ونواهيه تظل قيمة متجددة في شتي مجالات الحياة لا سيما فيما يتعلق بكفاءة الأداء المالي والمحاسبي.

2. يؤثر التدريب المستمر الذي يواكب أحدث التطورات في المجال المالي والمحاسبي إيجاباً على كفاءة الأداء المحاسبي والأداء المالي.

### ثانياً : التوصيات :

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي :

1. العمل على تأسيس قاعدة بيانات متكاملة لغرض إستخدام تكنولوجيا المعلومات للاستفادة من ميزاتها في انجاز العمليات اليومية في مؤسسات القطاع العام .
2. ضرورة تحقيق متطلبات الحوكمة في الرقابة الداخلية بعد تحديدها ومتابعتها وتنفيذها اول بأول في مؤسسات القطاع العام.
3. الاتجاه بقوة نحو تحقيق الرقابة الاستراتيجية في مؤسسات القطاع العام.
4. تعزيز مقومات الكفاءة الإدارية الموجودة لتحقيق الرقابة الداخلية المنشودة في مؤسسات القطاع العام.
5. تطوير اتجاهات تكنولوجيا المعلومات وتحديثها باستمرار لتحقيق كفاءة الأداء المالي في مؤسسات القطاع العام.
6. العمل على دعم إتجاهات حوكمة الرقابة الداخلية لتحقيق كفاءة الأداء المالي في مؤسسات القطاع العام.
7. إرساء متطلبات الرقابة الإستراتيجية للوصول لكفاءة الأداء المالي في مؤسسات القطاع العام.
8. ربط الكفاءة الإدارية الموجودة بالأداء المالي لتحقيق الكفاءة المالية المرجوة في مؤسسات القطاع العام.
9. ضرورة تحقيق الرقابة الذاتية والتدريب المستمر للعاملين بالحقل المالي في مؤسسات القطاع العام.
10. الاهتمام بالتدريب المستمر لجميع العاملين بالحقل المالي في مؤسسات القطاع العام.
11. يقدم الباحث دراسات مستقبلية كالاتي :
  - أ. دور إستخدام تكنولوجيا المعلومات في تفعيل الأداء المالي والمحاسبي في المؤسسات الحكومية .
  - ب. أهمية إستراتيجية الرقابة الداخلية ودورها في إضافة القيمة المالية والمحاسبية في مؤسسات القطاع العام.
  - ج. دور الكفاءة الإدارية في المؤسسات العامة في الحد من الإخفاقات المالية والمحاسبية .
  - د. أثر تطبيق حوكمة الرقابة الداخلية علي كفاءة الأداء المالي والمحاسبي الحكومي.

## المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً : المراجع العربية

### 1. الكتب :

- ابراهيم الاعمش ، اسس المحاسبة العامة ، (الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية ، 19912م)
- ابراهيم الضوي ، الادارة الالكترونية الاستراتيجية ، الوظائف ، المشكلات ، (رياض : دار المريخ ، 2004م) .
- ابراهيم انس وآخرون ، المعجم الوسيط ، ط2 ، (القاهرة : مجمع اللغة العربية ، دار المعارف ، 1972م) .
- إبراهيم قلاش ، قاموس الهدى ، (الجزائر : عين مليلة ، مكتبة الدراسات ، دار الهدى ، د.ت)
- ابراهيم مصطفى ، المعجم الوسيط ، (القاهرة : مطابع دار المعارف ، 1980م) .
- ابن منظر ، لسان العرب ، (بيروت : دار الفكر ، 1974م) .
- ابو الفتوح علي فضالة ، الهياكل التمويلية ، (القاهرة : دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، 1994م) .
- أحد زكي بدوي ، صديق يوسف محمود ، المعجم العربي الميسر للمدرسة والجامعة والمكتب والمنزل ، (القاهرة : دار الكتاب المصري ، د.ت) .
- احمد حسن المبارك ، تقويم أنظمة الرقابة الداخلية بالمصارف السودانية في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية التجارة والدراسات الاقتصادية والاجتماعية ، 2012م) .
- أحمد حسين علي حسين ، محاسبة الزكاة ، (الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث ، 2009م) .
- احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2000م) .
- أحمد ماهر ، ادارة الموارد البشرية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 1999م) .
- احمد محمد العداسي ، التحليل المالي للقوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية ، (عمان : دار الإعمار العلمي للنشر والتوزيع ، 2011م) .
- احمدي ، الرقابة المالية والادارية على الاجهزة الحكومية الاردنية ، (عمان : دار الثقافة للنشر ، 1998م) .

- اشواق بن قدور ، تطور النظام المالي والنمو الاقتصادي ، (عمان : دار الراجحة للنشر والتوزيع، 2013م).
- إلياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، التسيير المالي ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2006م) .
- اندرو دي سيزلاقي ، مارك جي والاس ، السلوك التنظيمي والأداء ، ترجمة ابو القاسم أحمد، (الرياض : معهد الادارة العامة ، 1991م) .
- أنور عمار ، التجارة الالكترونية ، (الخرطوم : بنك السودان مجلة المصرفي، العدد 26، 2002م) .
- بولس معلوف ، المنجد في اللغة والاعلام ، (بيروت :دار المشرق ، 1975م) .
- توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الأداء - مداخل جديدة لعالم جديد ،(القاهرة: دار الفكر العربي ، 2002م) .
- — ، تقييم الأداء - مدخل جديد لعالم جديد ، (القاهرة : دار الفكر العربي ، 2004م) .
- — ، تقييم الأداء ، (بيروت : دار النهضة العربية ، 1994م) .
- ثابت عبد الرحمن ادريس ، جمال الدين محمد المرسي ، الادارة الاستراتيجية - مفاهيم ونماذج تطبيقية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2001م) .
- — ، الادارة الاستراتيجية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م).
- ثناء علي القباني ، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والالكتروني ، (الاسكندرية: الدار الجامعية ، 2003م).
- جاري ديسلر ، أساسيات الإدارة ،تعريب د. عبد القادر محمد عبد القادر ،(الرياض : دار المريخ للنشر ، 1992م).
- جبران مسعود ، معجم الرائد ، (بيروت : د.ن، 1990م) .
- جميل أحمد توفيق ، إدارة الأعمال - مدخل وظيفي ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 1998م).
- جهيرة عوايب ، استخدام التحليل المالي الديناميكي لتشخيص التوازن المالي ، (الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2012م) .
- جورج دانيال غال ، برنامج الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية ، (القاهرة : بدون تاشر، 2009م).
- جورج دانيال غالي ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات اللفية الثالثة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2010م) .
- — ، برنامج الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية وفحص الحسابات ،(القاهرة: مركز التنمية الادارية، 2010م) .

- جيهان عبد المعز الجمال ، المراجعة وحكومة الشركات ، (القاهرة: دار الكتاب الجامعي ، 2014م) .
- حامد طلبة محمد ابو هيبه ، اصول المحاسبة المالية ، (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2011م) .
- حسن احمد جزوري ، الحسابات القومية ، (حلب : جامعة حلب ، كلية الاقتصاد) .
- حسن محمد كمال ، نظرية المحاسبة الحكومية ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1980م) .
- خالد امين عبد الله ، اصول المحاسبة ، (عمان : مركز الكتاب ، 1990م) .
- \_ ، علم تدقيق الحسابات - الناحية العلمية ، ط2 ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2004م) .
- \_ ، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية ، (عمان : الاردن ، دن ، 1986م) .
- \_ ، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2000م) .
- \_ ، علم تدقيق الحسابات ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2001م) .
- خالد امين عبد الله ، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح ، (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2010م) .
- خلف الله عبد الله الوردات ، المحاسبة الحكومية واعداد موازنة البرامج والأداء ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2009م) .
- خلف عبد الله الوردات ، سهيل بسيم الدباس ، المحاسبة الحكومية واعداد موازنة البرامج والأداء ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2009م) .
- داند عبد الغني ، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية ، (الجزائر: جامعة ورقلة ، 2006م) .
- رجاء حجيلان المطيري ، احمد عبد الله ، تقييم كفاءة الموظفين بين النظرية والتطبيق ، (القاهرة : مركز الكتاب للنشر ، 1996م) .
- زهير ابراهيم الحدرب ، لؤي وديان ، محاسبة التكاليف ، (عمان : دار البداية ناشرون وموزعون ، 2010م) .
- زهير ثابت ، كيفية تقييم أداء الشركات ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 2001م) .
- زياد عبد الحلیم الزبيبة وآخرون ، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق ، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2011م) .
- السالمي علاء عبد الرازق ، تكنولوجيا المعلومات ، (عمان : كحلوت ، 1997م) .
- ستيفن أ. موسكوف ، مارك ج. سميكن ، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ، ترجمة: د. كمال الدين سعيد ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، د.ت) .
- السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الاعمال ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، د.ت) .

- سمير كامل عيسى ، شحاته السيد شحاته ، نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات - مدخل تحليل وتصميم النظم ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2013م) .
- سمير كامل محمد ، د. شحاته السيد شحاته ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحسابات الالكترونية ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، د.ت) .
- سهير الشناوي ، تقييم الأداء في المنشأة الصناعية ، (القاهرة : مصلحة الكفاية الانتاجية ، التدريب المهني ، د.ت) .
- سيد الهواري ، الإدارة الأصول والأسس العلمية ، ط11 ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1996م) .
- السيد خليل هيكل ، الرقابة على المؤسسات العامة الانتاجية والاستهلاكية ، (القاهرة : دار المعارف ، 1970م) .
- السيد عبد المقصود دبيان ، أ. د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، النظم الحديثة ، (الاسكندرية: دار التعليم الجامعي ، 2015م) .
- سيد عطا الله السيد ، المفاهيم المحاسبية الحديثة ، (عمان : دار الولاية للنشر والتوزيع ، 2009م) .
- شحاته السيد شحاته ، دراسة تحليلية لاساليب الرقابة على الضياع في الموارد في الشركات الصناعية وعلاقتها بالكفاءة الانتاجية ، (الاسكندرية ، جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، 1991م) .
- الشيخ محمود شلتوت ، الفتاوى ، ط 14 ، (عمان : دار الشروق ، 1987م) .
- صادق الحسني ، التحليل المالي والمحاسبي ، (عمان : دار مجدلاوي للنشر ، 1998م) .
- ، التحليل المالي والمحاسبي ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2008م) .
- صافي صالح ، المبادئ الاساسية للمحاسبة العامة ، ط2 ، (الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003م) .
- صالح رزق ، عبد الكريم زواتي ، اصول المحاسبة ، (عمان : دار الفكر العربي للنشر والتوزيع ، 1992م) .
- صلاح حسن الحسني ، مؤيد عبد الرحمن ، ادارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر ، ط2 ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2006م) .
- طارق طه ، نظم المعلومات والحاسبات الآلية ، (الاسكندرية : منشأة المعارف ، 2002م) .
- عبد الرازق قاسم الشحادة وآخرون ، المحاسبة الحكومية ، (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2011م) .
- ، المحاسبة الحكومية ، (عمان : زمزم ناشرون وموزعون ، 2000م) .

- عبد الرحمن الصباح ، المبادئ الرقابية الادارية ، المعايير ، التقييم ، التصحيح ، (عمان : جامعة عمان الاهلية ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، 1998م) .
- عبد السلام ابو قحف ، اساسيات الادارة الاستراتيجية ، ط2 ، (الاسكندرية : مكتبة الاشعاع للطباعة والنشر والتوزيع ، 1997م) .
- — ، اساسيات التنظيم والادارة ، (الاسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2002م) .
- عبد العزيز عبد الرحيم سليمان ، اسس التبادل التجاري ، ط2 ، (دن ، 2003م) .
- عبد الفتاح محمد الصحن ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 1998م) .
- — ، مبادئ وأسس المراجعة ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993م) .
- عبد الفتاح محمد الصحن ، فتحي رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2004م) .
- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، أصول المراجعة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م) .
- — ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م) .
- عبد القادر محمد عبد القادر ، مهارات كتابة واعداد التقارير ، (بدون ناشر ، 2002م) .
- عبد اللطيف محمد حمزة ، نظم المعلومات المالية والمعالجة الالكترونية للحسابات ، (مصراتة : الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والاعلان ، 2000م) .
- عبد الله البستاني ، البستان ومعجم لغوي مطول ، (بيروت : مكتبة لبنان ، 1992م) .
- عبد المنعم عوض الله ، عزيزة عبد الرازق ، المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة واتخاذ القرارات ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، مركز التعليم عن بعد ، 1994م) .
- عبد الوهاب نصر علي وآخرون ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحسابات الالكترونية ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، د.ت) .
- عبد الوهاب نصر علي ، معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لحدث الاصدارات الدولية ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2016م) .
- عبيد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، الرقابة والمراجعة الداخلية والخارجية في بيئة التشغيل الالكتروني ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2014م) .
- عداي احسيني فلاح حسن ، الادارة الاستراتيجية ، (عمان : دن ، 2000م) .
- عدنان تابة النعيمي ، ياسين كاسب الخرشة ، اساسيات في الادارة المالية ، ط2 ، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2015م) .
- العربي دخموش ، محاضرات في اقتصاد المؤسسة ، (الجزائر : جامعة منتوري قسنطينة ، 2001م) .

- عز العرب فؤاد ، الزكاة في ضوء رؤية معاصرة ، ( دار الاقصى للكتاب ، 1986م ) .
- عصام الدين متولي ، محاسبة الزكاة اصولها العلمية والعملية ، (الخرطوم : مطبعة جامعة القاهرة فرع الخرطوم ، 1984م) .
- عصام الدين محمد متولي ، د. الهادي آدم محمد ، المحاسبة الحكومية والقومية ، ط3 ، (د.ن، 2005م) .
- عصام الدين محمد متولي ، د. الهادي آدم محمد ابراهيم ، المحاسبة الحكومية والقومية ، ط4، (د.ن ، 2005م) .
- عطاء الله أحمد سويلم الحسبان ، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، (عمان : دار الراجحة للنشر والتوزيع ، 2009م) .
- على شريف ، محمد سلطان ، المدخل المعاصر في مبادئ الإدارة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 1998م) .
- علي عبد القادر الزنبيات ، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيق ، ط5 ، (عمان : المكتبة الوطنية ، 2015م) .
- علي محمد سلطان الوحيدي ، أثر الرقابة الداخلية في رفع كفاءة اراء الوحدات الحكومية في المملكة الاردنية الهاشمية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية التجارة والدراسات الاقتصادية والاجتماعية ، 2002م) .
- علي محمد منصور ، مبادئ الإدارة - أسس ومفاهيم ، (القاهرة : مجموعة النيل العربية ، 1999م) .
- علي محمود شمو ، الاتصال الدولي والتكنولوجيا الحديثة ، (الرياض : الدار القومية للثقافة والنشر ، د.ت) .
- عمر عقيلي ، الوجيز في مبادئ الإدارة ،(عمان :دار زهران للطباعة والنشر ،1991م) .
- فؤاد توفيق ياسين ، احمد عبد الله درويش ، (عمان : دار ليازوري للنشر والتوزيع ، 1996م) .
- فاروق احمد حسن، التقرير عن الرقابة الداخلية للجهات الخارجية - اطار مقترح ، (القاهرة : جامعة جنوب الوادي ،كلية التجارة ،1999م) .
- فاروق عبد السلام ، الشرطة ومهامها في الدولة الاسلامية ، (القاهرة : دار الصحوة للنشر ، 1987م) .
- فتح الاله محمد احمد محمد ، محاسبة الضرائب والزكاة في التشريع السوداني ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية التجارة، 2011م) .
- فردريك تشوي وآخرون ، المحاسبة الدولية ، تعريب محمد عصام الدين زايد ، مراجعة احمد حامد حجاج ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2004م) .

- فريد النجار، إدارة الأعمال الاقتصادية العالمية ، (القاهرة: مؤسسة الشباب الجامعية، 1998م).
- فلاح حسن الحسين ، مؤيد عبد الرحمن الدوري ، ادارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2000م) .
- فهمي طبة ، الانترنت والاستخدامات المتطورة ، (القاهرة : مطابع المصري الحديثة ، 1997م).
- الفين اريتر ، جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2009م).
- الفين ارينز، جيمس لويك، المراجعة -مدخل متكامل ، ترجمة د.محمد محمد عبد القادر الديسبي ، (الرياض: دار المريخ للنشر ، 2009م).
- القطامين احمد ، الادارة الاستراتيجية - مفاهيم وحالات تطبيقية ، (عمان : دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، 2003م) .
- كامل محمد المغربي ، المدخل لإدارة الأعمال - أسس ووظائف ، (عمان : مكتبة عمان ، 1974م).
- كمال عبد العزيز النقيب ، مقدمة في نظرية المحاسبة ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2004م) .
- ليلى ابراهيم درويش ، سمر ماهر البطروخ ، الرقابة الاستراتيجية واثرها على أداء منظمات المجتمع المدني ، (غزة : الجامعة الاسلامية ،مايو 2012م) .
- الماوردي ، الاحكام السلطانية ، ط3 ، (القاهرة : البابي الحلبي ، د.ت) .
- مبارك مبروكي ، اثر الرفع المالي على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية ، (الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2013م) .
- مجدي محمد سامي ، اصول المحاسبة المالية مدخل نظري تطبيقي ، (جدة : مجدي محمد سامي ، 1416هـ) .
- مجمع اللغة العربية ، المعجم الوسيط ، ط3 ، (القاهرة : دار العون ، 1985م) .
- محمد ابراهيم الطاهر ، تاريخ النقود في السودان ، (الخرطوم : مؤسسة اروقة للثقافة والفنون، 2005م).
- محمد ابو العلا الطحان ، آمال محمد كمال ابراهيم ، المراجعة الداخلية والمراجعة في الاجهزة الحكومية ، مراجعة أ.د. محمود شوقي عطا الله ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، 1998م) .
- محمد ابو العلاء الطحان ، آمال محمد كمال ابراهيم ، الرقابة الداخلية والمراجعة في الاجهزة الحكومية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، 1998م) .
- محمد احمد حجازي، المحاسبة الحكومية والادارة المالية العامة ،(بدون ناشر ،1995م) .

- محمد ازهري سعيد السماك ، اقتصاديات المواقع الصناعية وتقييم المشروعات ودراسة الجدوى ، (عمان : دار زهران ، 1998م) .
- محمد الخطيب ، الأداء المالي واثره على عوائد اسهم الشركات ، (عمان : دار المسيرة للنشر، 2010م) .
- محمد الزعبي وآخرون ، الحاسب والبرمجيات الجاهزة ، ط6 ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2004م) .
- محمد بن ابوبكر الرازي ، مختار الصحاح ، (بيروت : المركز العربي ، د.ت) .
- محمد توفيق عبد المحسن ، تقييم الأداء ، (بيروت : دار النهضة العربية ، 1997م) .
- محمد توفيق محمد ، محمد محمود عبد المجيد ، المشكلات المعاصرة في المراجعة التأهيل العلمي والممارسة العملية ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1992م) .
- محمد تيسير الرجبي ، تحليل القوائم المالية ، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، 2014م) .
- محمد حسين علي حسين ، نظم المعلومات المحاسبية ، (الاسكندرية : مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية ، 1997م) .
- محمد سامي راضي ، المحاسبة المتوسطة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، د.ت) .
- ، تحليل التقارير المالية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2015م).
- محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، (الإسكندرية : الدار الجامعية، 2005م).
- محمد سمير الصبان، فتحي رزق السوافيري ، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، ( الاسكندرية :الدار الجامعية، 2004م، 2005م) .
- محمد عباس بدوي ، عبد الوهاب نصر ، المحاسبة الحكومية والقومية ، (الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث ، 2008م) .
- محمد عبد السميع ، أحمد طيبة ، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار جليس الزمان ، 2014م) .
- محمد على احمد الطويل ، الإدارة المعاصرة - المدخل المشاكل - الكفاءة، (القاهرة : دار الفرجاني ، 1971م) .
- ، الإدارة المعاصرة المدخل والمشاكل والكفاءة ، (القاهرة : دار الفرجاني ، 1997م) .
- محمد فريد وآخرون ، مبادئ الإدارة ، (الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2002م) .
- محمد كامل الحاروني ، مراجعة الحسابات ، (القاهرة : مكتبة دار النهضة العربية ، 1960م) .

- محمد كمال عطية ، محاسبة الزكاة والمصارف في النظام الإسلامي ، (الاسكندرية : دار الجامعات المصرية ، 1984م) .
- محمد محمد محمد جاهين ، المقدمة إلى ادارة الاعمال ، (المدينة : جامعة ام القرى ، كلية الاقتصاد الاسلامي ، د.ت) .
- محمد محمود السجاعي ، تحليل وتصميم النظم المحاسبية ، (المنصورة : المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، 2010م) .
- محمد مطر وآخرون ، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات ، (عمان : مكتبة الفلاح ، 1996م) .
- محمد يوسف حفناوي ، نظم المعلومات المحاسبية ، (عمان : دار وئال للنشر ، 2001م) .
- محمود شوقي عطا الله ، المراجعة ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1976م) .
- محمود عبد الله سليمان ، دور الاجهزة العليا للرقابة المالية في المساءلة العامة على المال العام ، (الخرطوم : ديوان المراجعة العامة ، دن ، 2006م) .
- محي محمد مسعد ، نظام الزكاة بين النص والتطبيق ، (القاهرة : مكتبة الاشعاع ، 1998م) .
- مصطفى بكار محمود، الرقابة الداخلية واقعيتهامجالات دعمها ، (طرابلس: الدار الاكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر ، 2007م) .
- مصطفى يوسف كافي ، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة ، (عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، 2014م) .
- منصور احمد منصور ، مفهوم واهداف تخطيط القوى البشرية ، (بغداد : المكتبة الوطنية ، 1985م) .
- منير شاكر محمد وآخرون ، التحليل المالي مدخل صناعة القرار ، (عمان : دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، 1998م) .
- — ، التحليل المالي مدخل صناعة القرار ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2008م) .
- مهدي عبد الله حسين ، تقويم وتطوير الأداء المالي والمحاسبي بمؤسسات التعليم ، (الخرطوم: جامعة ام درمان الاسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة ، 1999م) .
- ناصر نصر الدين عبد اللطيف ، المحاسبة في المنشآت المالية والانظمة المحاسبية المتخصصة حكومية وقومية وبنوك وشركات تأمين واقسام وفروع ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2013م) .
- ناصر وادي عدون ، الاتصال ووره في كفاية المؤسسة الاقتصادية - دراسة نظرية تطبيقية، (الجزائر : دار المحمدية ، 2004م) .

- نجم عبود نجم ، الادارة الالكترونية الاستراتيجية ، الوظائف والمشكلات ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، د.ت) .
- نضال محمود الرمحي ، د. زياد عبد الحليم الزبيبة ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة) .
- هيئة المحاسبين السعوديين ، معايير المحاسبية والمراجعة ،(الرياض : بدون ناشر، 2006م).
- وابل الوابل ، اسس المحاسبة ، ط3 ، (الرياض : دار المريخ للنشر والتوزيع ، 1422هـ) .
- وليد ناجي الحيايالي ، محمد عثمان ، التحليل المالي ، الاطار النظري وتطبيقاته العملية ، (عمان: دار حنين للنشر ، 1996م) .
- وليد ناجي الحيايالي ، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي ، (عمان : اثراء للنشر والتوزيع ، 2009م) .
- وليم توماس امرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب ومراجعة د.احمد حامد حجاج د.كمال الدين سعيد ، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2009م).
- يحي حسين عبيد ، جمعة شهاب الدين ، أصول المراجعة ، (المنصورة : د.ن ، 1997م) .
- يوحنا آل آدم ، صالح الرزق ، مبادئ المحاسبة اسس واصول علمية وعملية ، (عمان : د.ن ، د.ت) .
- يوحنا آل آدم ، صالح الرزق ، مبادئ المحاسبة اسس واصول علمية ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2000م) .
- يوحنا آل آدم وآخرون ، الادارة المالية ، (بغداد : وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، جامعة الموصل ، 1992م) .
- يوسف القرضاوي ، فقه الزكاة ، الجزء الاول ، الباب الثالث ، الفصل الأول ، (القاهرة : مؤسسة الرسالة ، 1981م) .

## 2. المجالات والدوريات :

- إلياس خضير الحمدوني ،العلاقة بين الرفع المالي وعوائد الأسهم ، (بغداد : مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية المجلد 4 العدد8 السنة 2012م).
- بديع الدين ريشي ، وجدي حامد حجازي ، التقييم الذاتي للرقابة الداخلية ودوافع ومعوقات إستخدامه لدى المراجعين الداخليين ( القاهرة : المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، ملحق العدد الثاني ، 2009م) .
- بسام بن عبد الله البسام ، الحوكمة الرشيدة ، (الرياض : مجلة بحوث اقتصادية عربية ، معهد الادارة العامة ، إدارة البرامج المالية ، العددان 67 و 38 2014م).

- بوطورة فضيلة ، بقة الشريف ، دور نظام الرقابة الداخلية في كشف ورصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية، (الجزائر : مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد الخامس ، العدد الأول ، 2015م) .
- تركي كاظم حبيس ، نظم المعلومات الادارية واهميتها في اتخاذ القرارات ، (بغداد : جامعة بابل ، كلية الزراعة ، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية ، المجلد 8 ، العدد 3 ، 2010م) .
- جمال خنشور ، اثر القيمة -الزبون والمفاهيم المحاذية لها على مردودية المؤسسة ، (الجزائر : جامعة محمد خيضر بسكرة ، مجلة العلوم الانسانية ، العدد 10 ، 2006م) .
- جورج دانيال غالي ، اعداد التقارير عن فعالية الرقابة الداخلية -المشكلات والتأثيرات ، (القاهرة :المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،مجلد العدد الثالث ، يوليو 1998م) .
- حاتم محمد عبد الرؤف الشيشيني ، نحو اطار لقياس محددات استخدام ونجاح يثبت نظام قياس الأداء المتوازن ، (مجلة البحوث التجارية ، المجلد 26 ، العدد الأول ، 2004م) .
- خليل الرفاعي، إيهاب نظمي إبراهيم، مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في ضبط المبيعات، (القاهرة: مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، كلية التجارة، السنة الثلاثون، العدد الأول، 2010م).
- زين العابدين سعيد حسن فارس ، تطوير مقترح للنموذج فارمر أكساس لتحسين منهج تقييم الأداء الاقتصادي في الشركات متعددة الجنسيات ، (مجلة الادارة والمال ، العدد 172 ، اغسطس 1973م) .
- زينب اسعد اسعد وآخرون ، مراجعة نظم الرقابة الداخلية دورها في تحسين كفاءة مراجع الحسابات لتقدير مخاطر المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص ، الجزء الثاني ، السنة السابعة عشر ، 2013م) .
- سايمان سند السبوع وآخرون، فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية، (القاهرة: المجلة العلمية ، جامعة القاهرة، العدد الثاني، ابريل، 2009م).
- سوسن عبد الفتاح محمد أبو الجود، إجراءات الرقابة الداخلية للشركات في ظل التطورات الكبيرة، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، بني سويف، المجلد العاشر ، العدد الأول، مارس، 2000م).
- الشيخ الراوي ، تحليل الاسس النظرية لمفهوم الأداء ، (الجزائر : مجلة الباحث ، العدد 7 ، 2009م) .

- صالح حامد محمد علي ، زميل عوض طه احمد ، مستوى قدرة آليات المراجعة في فاعلية هيكل الرقابة الداخلية بالمصارف السودانية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، مجلة الدراسات العليا ، المجلد 5، العدد 20، 2016م) .
- صالح محمد حسني محمد الحملوي ، مدخل مقترح لرفع كفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجع الخارجي مع دراسة تطبيقية ، (بناها : جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، المجلد الثاني، العدد الأول ، 2000م) .
- صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويري، مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية، ( القاهرة : المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع، أكتوبر 2005م).
- طلعت عبد الملك، مقتضيات تقييم الأداء في القطاع العام من مجموعة بحوث البيروقراطية والتطوير الإداري والاشتراكي، (مجلة جامعة خريجي المعهد القومي للإدارة العليا ، العدد غير مدون ، 1965م) .
- عامر ابراهيم قنديلجي ، نظم المعلومات ودوره في خدمة المستفيدين ، (الرياض : معهد الادارة العامة ، مجلة الادارة العامة ، العدد الثاني ، 1988م) .
- عبد الباسط محمد مصطفى ، التجارة الالكترونية في السودان ، (الخرطوم : بنك السودان ، ادارة الرقابة المصرفية ، مجلة المصرفي ، يونيو 2003م) .
- عبد اللطيف عبد اللطيف ، حنان تركمان ، الرقابة الاستراتيجية واثرها على زيادة فعالية أداء المنظمات ، (دمشق : سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلة جامعة تشرين لدراسات والبحوث العلمية ، المجلد 27 ، العدد 4 ، 2005م) .
- عبد اللطيف محمد خليل ، افضل ممارسات المراجعة المرتبطة بارقابة الداخلية على التقرير المالي في ضوء الاصدارات المهنية ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية ، المجلد الرابع ، العدد الاول ، 2012م) .
- عفون سعاد ، مراقبة التسيير ، الرقابة الداخلية والمراجعة اوجه الالتقاء والاختلاف والتكامل، (الجزائر : جامعة عمار ثلجي بالاغواط ، مجلة دراسات ، العدد 49، 2016م).
- علي السلمي ، تقييم الأداء في اطار نظام متكامل للمعلومات ، (مجلة الادارة ، العدد الاول، 1976م) .
- علي بن الضب ، سيدي امحمد عياد ، تكلفة راس المال ومؤشرات انشاء القيمة ، دراسة تطبيقية ببورصة الدار البيضاء، (الجزائر : مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 2، 2013م) .

- فاروق احمد أحمد حسن ، التقرير عن الرقابة الداخلية للجهات الخارجية, ( القاهرة: جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد رقم 13، العدد الأول، يونيو، 1999م).

- مبروك عطية مبروك توفيق ، القيمة الاقتصادية المضافة كمدخل لقياس الأداء المالي للمنشأة، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 24، 2010م) .

- محمود ابو العيون ، ضوابط العمليات المعرفية الالكترونية ، (القاهرة : مجلة الاهرام الاقتصادية ، العدد 1006، ملحق خاص، 1999م) .

### 3. الرسائل الجامعية :

- إبراهيم محمد كمال بدر، أثر الرقابة الداخلية في تفعيل الكفاءة التشغيلية في القطاع المصرفي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا ، 2004م.

- ابو عبيده طه جبريل علي ، دور المراجعة الإدارية في تقويم الأداء بالمؤسسات العامة الخدمية ، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2013م.

- إصلاح خضر أحمد عبد الله محمد، دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر الائتمان المصرفي بالمصارف التجارية السودانية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2008م.

- اكرام ابراهيم عطية حماد ، تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2003م) .

- أم سترين علي الحسن محمد خير، القيود علي الرقابة الداخلية وأثرها علي فاعليتها وكفايتها في المنشآت السودانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2005م .

- أمجد حسن عبد المحسن ، استخدام اساليب المراجعة الادارية في تقييم كفاءة الاداء الاداري في قطاع النقل والمواصلات بالتطبيق على هيئة النقل العام بالقاهرة ، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال غير منشورة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 1995م .

- انصاف عبد اللطيف البشير ، مدى تأثير فجوة التوقعات في المراجعة بزيادة واستقلالية المراجع ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الزعيم الازهري ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم، 2012م .

- انعام عثمان شعبان ، مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة، غزة ، 2015م.

- جاسر عبد الرزاق اليعقوب النسور، أثر الوصف الوظيفي علي التخطيط الإداري وتقويم الأداء لتنمية الموارد البشرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2002م .
- جهاد بدر قراقيش ، دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية في الشركات الاردنية المساهمة العامة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2004م.
- حسني عابدين محمد عابدين، تقييم فاعلية وكفاءة أجهزة الرقابة الداخلية ببلدة غزة خلال الفترة من 1995 - 2000م، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2002م.
- حسين احمد ادم علي ، الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية الالكترونيه للبيانات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا ، 2016م.
- حمزة طارق ، المخطط المحاسبي الوطني ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2004م .
- حنان محمد صالح المخطيب، دور تقارير الإدارة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية في تحسين كفاءة أداء المراجع الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2008م.
- خالد علي عبدالرب صالح، نموذج مقترح لوضع معايير المراجعة الملئمه للتنظيم ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهوريه اليمنيه ، رسالة ماجستير ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2017م
- خديجة دزاين ، عطا الله مبروكة ، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لاستكمال درجة الليسانس غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2013م.
- دعاء رضا رياض محمد ، التأهيل النظري لمفهومي الكفاءة والفعالية وتحليل طبيعة العلاقة بينهما ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة القاهرة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، القاهرة 2015م .
- دعاء عبد الوهاب عبد الله عامر ، اطار مقترح لتحقيق الجودة في التقارير المالية من خلال تفعيل هيكل الرقابة الداخلية طبقاً للمتطلبات الحديثة، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس ، كلية الدراسات العليا ، القاهرة ، 2013م .
- زين العابدين على أحمد على، أثر المراجعة الحيادية الدورية على تحسين الأداء والقوائم المالية، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2008م.

- زينب احمد عبد الله، أثر نظم التكاليف المعيارية علي كفاءة محاسبة المسؤولية وتقويم الأداء المالي ، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير غير منشورة،2017م .
- سهير عوض قنديل ،اثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الأداء المحاسبي في شركات التأمين، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الخرطوم ، (2007م).
- الصادق عبد الوهاب محمد، تقويم نظام الرقابة الداخلية في شركة سكر كنانة، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا ، 2007م.
- ضياء الدين الغنيم، السيولة والربحية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، دمشق ، 2008م.
- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية قياس وتقييم ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، الجزائر ، 2002م.
- عادل محجوب ابراهيم ، دور المراجعة الداخلية في تحقيق ثالرقابة على الأداء المالي والمحاسبي بوحدات القطاع العام السوداني ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشوة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2009م .
- عبد الرحمن الزين النور، تقويم الأداء وأثره على تحسين كفاءة العمليات في الشركات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2003م.
- عبد الرحيم محجوب أحمد محمد ، المراجعة الادارية ومراجعة الجودة ودورهما في تقويم الأداء المالي والاداري بالجامعات الحكومية السودانية ، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2016م.
- عبد الكريم تاج الدين أحمد محمد، تقويم الرقابة الداخلية بالمؤسسة التعاونية العسكرية بالسودان رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2008م.
- عبد اللطيف محمد الحسن عبد اللطيف، دور المراجعة الداخلية في قياس فاعلية إحصاءات مالية الحكومة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2008م.
- عبد الله ادريس سليمان عبدالله ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية ودورها في تعزيز الثقة في بيانات ومعلومات القوائم المالية المراجعة بالتطبيق على مؤسسات القطاع الصناعي، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الخرطوم ، 2006م.
- عبد المطلب ابو زيد عثمان ، دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم، 2010م.

- عبد المنعم جميل ، تقويم أساليب وأدوات الرقابة -دراسة تطبيقية على النظام المصرفي في السودان، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم ، 2007م.
- عبد المنعم جميل مصطفى ، تقويم اساليب ادوات الرقابة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم، 2007م .
- عبد الوهاب احمد عبد الله ، مسعود عياش ، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي لشركات الاتصالات ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم، 2010م .
- علي عبد الرحمن مصطفى عبد المجيد، دور الإتجاهات الحديثة للتحليل المالي في تقويم الأداء المالي للشركات الصناعية ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة النيلين كلية الدراسات العليا، الخرطوم، 2016م.
- علي عبد الله صالح الفالحى ، اثر استخدام الحاسب الالى على نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2008م.
- الفاتح بشير إدريس، أثر الرقابة الداخلية في النظم المحوسبة على عمل المراجع الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2008م.
- فريد محمد حسين السيد أحمد، دور استخدام الموازنات التخطيطية في عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء لصناعة القرار، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2007م.
- القاسم العباس بابكر العباس، دور المراجعة الداخلية في زيادة فاعلية وكفاءة الأداء في القطاع الصناعي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2007م.
- كمال علي احمد التركي ، دور نظام الرقابة الداخلية في تقويم أداء المصارف التجارية ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2008م .
- ماجده عبدالمجيد احمد بابكر ، معايير المراجعة ودورها في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للتنبؤ بالفشل المالي، رسالة دكتوراة في المحاسبه والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2016م.
- ماهر الخزاعي ، ادارة السيولة والربحية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة دمشق ، كلية اللاقتصاد ، دمشق ، 2009م .
- محمد بدر حامد الصبيح، دور التحليل المالي في تقويم الأداء المالي للمصارف ، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2012م.

- محمد تاج السر محجوب حاج احمد ، دور الاتجاهات الحديثة في المحاسبه وانعكاساتها في الممارسه المحاسبية في السودان، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا، 2010م.
- محمد ساير عاشورة الاعرج ، مفهوم تطبيقي لقياس مؤشرات السيولة والربحية وارتباطها بكفاءة الأداء المالي لشركات المقاولات الفلسطينية بالمقارنة مع المؤشرات الصناعية الدولية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2006م .
- محمد عبد الرحمن إدريس سبيل، الإتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية وأثرها على تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا ، 2006م.
- محمد كمال منشاوي ، اطار مقترح لترشيد التقدير الشخصي لعمل مراقب الحسابات في مجال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس، القاهرة ، 1996م .
- محمود عبد الله سليمان ، دور اجهزة الرقابة العليا في القابة على انظمة المحاسبة الالكترونية، ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، جامعة الزعيم الازهري ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2012م.
- مريم آدم عمر البيلي ، العوامل المؤثرة في كفاءة المراجعة الداخلية في تقويم الأداء المالي والمحاسبي والاداري في الوحدات الحكومية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم، 2012م .
- مقبل علي أحمد علي ، إستخدام القيمة الإقتصادية المضافة لقياس وتقويم أداء الشركات المساهمة - مدخل محاسبي، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة حلب ، كلية الإقتصاد ، قسم المحاسبة ، حلب ، 2010م.
- ممدوح موسى حسن العوران، رقابة الأداء المنظور العلمي والعملية، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2004م.
- المنزول موسى ابراهيم بخيت ، دور المراجعة الإدارية في تقويم الأداء المالي في ظل التجارة الالكترونية ، رسالة ماجستير غير منشور ، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2017م.
- مواعي بحرية ،التقييم المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والعمومية في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة حسين بن بو علي ، كلية العلوم الإقتصادية ، الجزائر، 2016م.

- موسى فضل الله علي ادريس ، دور الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء المالي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2008م .
- ميلودة ملي ، أثر الرفع المالي علي مردودية الأموال الخاصة ودرجة المخاطرة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة قاصدي مرياح ، كلية العلوم الإقتصادية ، الجزائر ، 2013م.
- ناصر بن صالح الفهيد، مشاكل تطبيق الرقابة الداخلية بإستخدام الحاسب الآلي في شركات مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2009م.
- ناهض نمر محمد الخالدي، إطار مقترح لتطوير نظام الرقابة الداخلية في المصارف الإسلامية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2006م.
- نعمان محمد احمد ابه ، الرقابة الادارية في المؤسسات الحكومية ، رسالة ماجستير جامعة الخرطوم ، كلية الدراسات العليا، الخرطوم ، 2003م .
- نهلة إبراهيم عبد الكريم ، أثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشآت الصناعية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الخرطوم ، 2007م) .
- نهلة إبراهيم عبد الكريم ، أثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشآت الصناعية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الخرطوم ، 2007م .
- نيفين عبد القادر ، حمزة ابراهيم ، استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة بورسعيد ، كلية التجارة ، بورسعيد ، 2014م.
- هالة عباس عبد الله ، نظم المعلومات الآلية المصرفية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم ، 2000م.
- هشام الدين عبد السلام محمد أحمد، دور الرقابة الداخلية في تقليل المخاطر المصرفية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، 2007م).

#### 4. المؤتمرات :

- أكرم ابراهيم حماد ، تقويم أداء الادارات المالية في مؤسسات السلطة الفلسطينية ، (غزة : المؤتمر العلمي الاول ، الاستثمار والتمويل في فلسطين ، د.ت) .
- الأمم المتحدة ، دليل المؤسسات غير الربحية في نظام الحسابات القومية ،(نيويورك : إدارة الشؤون الإقتصادية والإجتماعية ، الشعبة الإحصائية ، دراسات الأساليب ،السلسلة واو،العدد 91، دليل الحسابات القومية، 2005م) .

- بسام بن عبد الله البسام ، ورشة الحوكمة في القطاع العام ودورها في تحقيق التنمية الادارية، (الرياض : مركز الملك سلمان ، معهد الادارة العامة ، مؤتمر التنمية الادارية في ظل التحديات الاقتصادية، 24 نوفمبر 2016م).
- حاج عيسى امال، هواري معراج، دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين قدرات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، (الجزائر : الملتقى الوطني الاول حول المؤسسة الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، ابريل ، 2003م).
- صديقي مسعود ، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، (الجزائر : الملتقى الوطني الاول حول المؤسسة الاقتصادية ، 2003م) .
- ضياء حامد الدباغ ، د. محمد عمر زيدان، دور نظم الرقابة الداخلية في الحد من الفساد الإداري، ( بيروت : المؤتمر العربي الثالث في الإدارة القيادة الإبداعية ، أكتوبر 2002م).
- الطيب مختار الطيب ، سمنار المال العام ، (الخرطوم : ورقة المال العام القدوة الحسنة ورقابة الذات ، مايو 1990م).
- عطية صلاح سلطان، إطار مقترح لرفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الأموال العامة للحد من ظاهرة غسيل الأموال، (دمشق: ملتقى إعادة هيكلة القطاع الحكومي في إطار الفكر الإداري والمحاسبي والقانوني، 25-28 يوليو، 2005م).
- علاء فرحان طالب ، أثر استخدام الحاسوب على النظام المحاسبي والرقابة الداخلية في جامعة كربلاء، ( القاهرة : ملتقى دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في تنمية الموارد، 19-23 فبراير، 2006م).
- مؤتمر العمل الدولي ، مهارات من اجل تحسين الانتاجية ونمو العمالة والتنمية، التقرير الخامس ، البند الخامس ، مكتب العمل الدولي ، جنيف ، 2008م.
- ماجد محمد الفراء، نظرة على الرقابة الداخلية وآثارها في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، (القاهرة : ندوة الرقابة المالية وتقويم أداء التنظيمات الحكومية، يونيو، 2006م).
- محمد ياسين غادر ، محددات الحوكمة ومعاييرها ، (لبنان ، طرابلس : جامعة الجنان ، المؤتمر العلمي الدولي ، عولمة الادارة في عصر المعرفة ، 2012م) .
- محمد ياسين غادر ، محددات الحوكمة ومعاييرها ، (لبنان ، طرابلس : جامعة الجنان ، المؤتمر العلمي الدولي ، عولمة الادارة في عصر المعرفة ، 2012م) .
- محمود محي الدين بادي ، الرقابة بين النظرية والتطبيق ، (بنغازي : مركز البحوث الاقتصادية ، بحث مقدم إلى ندوة دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية والرقابة المالية ، 1990م) .
- مصطفى بكار محمود، الرقابة الداخلية واقعها ومجالات دعمها، (طرابلس : الدار الأكاديمية للطباعة والتاليف والترجمة، والنشر، مؤتمر الرقابة الداخلية والواقع والأفاق، 2007م).

## 5. النشرات والتقارير :

- دليل الشرطة السودانية بمناسبة العيد المؤي للشرطة ، المكتب الصحفي .
- دليل الشرطة السودانية لعام 2005م ، المكتب الصحفي للشرطة ، الخرطوم .
- سجلات المكتب التنفيذي لوزارة الداخلية ، 2017م .
- سجلات وزارة الداخلية ، المكتب التنفيذي، 2017م.
- قانون ديوان المراجع القومي للسنوات 1986م ، 1999م ، 2007م .
- القرار الوزاري رقم (246) لسنة 2017م .
- لائحة الزكاة التنفيذية ، السودان ، 2004م

## ثانياً : المراجع الاجنبية :

- AICPA SAS, No. 31, (1980), No.30, (14992), No.80, (1996), No. 94, (2001).
- American Accounting Association, **Statement of Basic Accounting Theory**, Evan Ston, 1996.
- American Institute of Certified Public Accountant, Internal Control Element of A coordinated System and its Importance to Management and the Independent Public Accountant, A special Report by the Committee on Auditing Procedure, 1997.
- Gereffi, G., **International Trad & Industrial Up Grading in the Appeared Commodity Chain**, Journal of International Economics, Vol. 48, No., 1, 1999.
- Hamur Michal and James Champy, Reengineering the Corporation Amonives to for Business Revalation, New York, 1993.
- Husan El Khadash, **Accounting Principles 1 & 2**, United State of America, McGraw-Hills, 2012.
- **Internal control: Providing a Foundation for Accountability in Government** , International Control Standards Committee, 2001.
- ISA, Ifax Hand Books, **Auditing in Acomputer Information System Environment**, International Federation of Accounting, USA, 2002.

- James Bier staker and James E. Hanton, **International Control Organization of Supreme Audit Institution**, Villanova University, Bently College, 2007.
- Leonord W.P., **Management Audit**, Prentice Hall Inc., Englwood Cliffs, N.J., 1963.
- Leuhlfing M.E., et.al., **Defending the security of the Accounting System**, The CPA Journal, October 2000.
- Lilja Steinhors Dottir, **Internal control and Collusion**, U.S.A. University of Texas, 2006.
- Meshra and Wealth Greret, **Defining internal control objectives for informal cons system security: Avalue focused Assessment**, (UAS Virginia , Commonwealth University 30/Main street,2008).
- Porter M., **Competitive Advantage**, Free Press, U.S.A., 1985.
- Rossouwvon Solms, **Information Security Management Why Standards are important Information Management & Computer Security**, 1999.
- Rushinek A., & Rushinek S.F., **Accounting software evolution Hardware, Audit Trails Backup, Error Recovery and Security**, Managerial Auditing Journal, Vol.10, No.9, 1995.
- Santa Barbara, **Accountability and Internal Control Policy**, Accountability Services and Controls, 2000.
- T. Nagbalee Warner, **Internal Controls A Guide For Directors and Managers of Liberian Banks**,(Liberia: bank of Liberia , 2005).
- The Comoaittee Of Sponsoring Organization Of The Treadway Commission (COSO).
- Tubb, Shristina and Others, **Auditing and Assurance, A Business Risk Approach**, Asutralia, Engagr Learning, 2010.
- Walter Dmeges, et.al., **Accounting : the Basic for Business Decisions**, N.Y., McGraw –Hill Company, 1997.

- Wayne J. Morse James Rdavis Ai.I, **Hant Graves Managerial Accounting**, New York, Addison-Washely Pubilshing Company, 1991.
- Wood CC., **Constructing difficult to Guess Passwords**, Information management & Computer Security, 1996.

### ثالثاً : المواقع الإلكترونية:

- www.Yahoo.net.com, , David M.Walker, **Standards For Internal Control In the Fedrl Government** ,1999.
- <https://www.sooyl.com/search?client=firefoxb&q=الكفاءة+الادارية+doc> & sa 9/11/2019: 12: 50 PM . 1 ص
- W.W.W. yahoo.net. (**Internal Control and Risk Management** ).
- www.Yahoo.net ( **Internal Control –Integrated framework Executive summary**
- W.W.W.yahoo.net, (**Understanding Internal Control**)
- www.google.com National Accounts.doc(Read only) د. محمد العمر ، المحاسبة ، PP. 1-2, 25/9/2017, 2:4 PM.
- www.aleppoeconomics.com.
- www.findarticles.com. George Toker, it and the Audit, Journal of Accounting, Vol.192, 2003, PP. 42-48.
- <https://www.sooyl.com/search?client=firefoxb&q=الكفاءة+الادارية+doc> & sa 9/11/2019: 12: 50 PM .
- [https://ar.wikipedia.org/wiki/شرطة\\_السودان](https://ar.wikipedia.org/wiki/شرطة_السودان) Citenot sudan pdice.gov.sd-1. أحمد المرتضى البكري ابو حراز ، تاريخ الشرطة ،
- [https://ar.wikipedia.org/wiki/شرطة\\_السودان](https://ar.wikipedia.org/wiki/شرطة_السودان) Citenot sudan pdice.gov.sd-1.25/9/2017, 11PM. كمال ميرغني محمد أحمد ، انجازات الشرطة
- [http://www.google.com/serch doc](http://www.google.com/serch_doc), 20/9/2017 8:40 Pm, تعريف الحاسب الآلي ومكوناته
- www.baha Makawi.com/w.p.content/uploads 2015/09/ P.8 د. بهاء الدين مكاوي، البناء السياسي ومستقبل الحكم السودان

- [www.sudan.gov.undex/php/ar/pages/details](http://www.sudan.gov.undex/php/ar/pages/details) 15.9.2017, 11:50 PM. مجلس الوزراء
- [www.google.com.Mne.gov.ps](http://www.google.com.Mne.gov.ps). 27.9.2017, 11: 30 Am 5 – 1 ص ص الانتاجية ،
- [wwwgoogle.comscholar?hl=ar&as-sdt](http://www.google.comscholar?hl=ar&as-sdt) الأداء المالي 2/10/2017 11:00Am
- [www.mozilla.comPPTx\(Read-only\)](http://www.mozilla.comPPTx(Read-only)) Microsoft power point 13.11.2017, 1: 30 AM .
- [www.mozilla.comPPTx\(Read-only\)](http://www.mozilla.comPPTx(Read-only)) Microsoft power point 13.11.2017, 1: 30 AM .
- [www.Kenana\\_online.com\\_user/Ahmed\\_Kordy/tags\\_50015/downloads/](http://www.Kenana_online.com_user/Ahmed_Kordy/tags_50015/downloads/) 15.9.2017, 11:00 PM.
- [www.mozillafirfox](http://www.mozillafirfox), 11: 45 PM, خالد السعيد قمر ، التمية الادارة – الادارة الاستراتيجية ، (القاهرة : جامعة الازهر ، كلية التجارة ، 24 / 9 / 2010م) .
- [www.mozillafirfox](http://www.mozillafirfox), 11: 45 PM, الرقابة الاستراتيجية احمد السيد كردي
- [www.mozillafirfox](http://www.mozillafirfox), 11: 45 PM, خالد السعيد قمر ، التمية الادارة – الادارة الاستراتيجية ، (القاهرة : جامعة الازهر ، كلية التجارة ، 24 / 9 / 2010م) .
- [www.mozillafirfox](http://www.mozillafirfox), 11: 45 PM, الرقابة الاستراتيجية احمد السيد كردي
- عبد الرحيم محمد ، قياس الأداء المتوازن وفلسفة ادارة الأداء في القطاع الحكومية . [www.google.com,search](http://www.google.com,search) 2017/9/15 م ، 11:30 صباحاً .
- تحليل سلسلة القيمة = [www.google.com/serch?q](http://www.google.com/serch?q) انشاء القيمة 2017/9/27 م ، AM 9: 10

الملاحق

ملحق رقم (1)

استمارة الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

قسم المحاسبة والتمويل

..... السيد /

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

### الموضوع : استبانة

يقوم الباحث باجراء دراسة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل بعنوان (الاتجاهات المعاصرة للرقابة الداخلية واثرها على زيادة كفاءة الأداء المالي والمحاسبي) دراسة حالة. متمنياً الاستفادة من خبراتكم في المجال العلمي للمساهمة في ربط العلم النظري بالجانب التطبيقي . لذا ارجو منكم التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة واعطائها الاهتمام المناسب لما له من تأثير على نتائج الدراسة ، وحرصاً على وقتكم قد تم تصميم الاستبانة بطريقة مختصرة لكي لا تأخذ من وقتكم الغالي . كما يؤكد الباحث على ان البيانات المقدمة لن تستخدم إلا لاغراض البحث العلمي فقط .

مع خالص شكري وتقدير ي

الباحث:

عادل الامين القاسم احمد

**القسم الأول : البيانات الشخصية :**

الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) امام الاجابة المناسبة

**1. العمر :**

- |                          |                    |                          |                    |
|--------------------------|--------------------|--------------------------|--------------------|
| <input type="checkbox"/> | 30 سنة فاقل        | <input type="checkbox"/> | 30 و اقل من 35 سنة |
| <input type="checkbox"/> | 35 و اقل من 40 سنة | <input type="checkbox"/> | 40 سنة فاكثر       |

**2. المؤهل العلمي :**

- |                          |           |                          |           |
|--------------------------|-----------|--------------------------|-----------|
| <input type="checkbox"/> | بكالوريوس | <input type="checkbox"/> | دبلوم عال |
| <input type="checkbox"/> | ماجستير   | <input type="checkbox"/> | دكتوراه   |
| <input type="checkbox"/> | اخرى      |                          |           |

**3. التخصص العلمي :**

- |                          |               |                          |                       |
|--------------------------|---------------|--------------------------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | محاسبة وتمويل | <input type="checkbox"/> | تكاليف ومحاسبة ادارية |
| <input type="checkbox"/> | إدارة اعمال   | <input type="checkbox"/> | دراسات مالية ومصرفية  |
| <input type="checkbox"/> | اقتصاد        | <input type="checkbox"/> | أخرى                  |

**4. المؤهل المهني :**

- |                          |                                       |                          |                                      |
|--------------------------|---------------------------------------|--------------------------|--------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية | <input type="checkbox"/> | زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية |
| <input type="checkbox"/> | زمالة المحاسبين القانونيين العربية    | <input type="checkbox"/> | زمالة المحاسبين القانونيين السودانية |
| <input type="checkbox"/> | أخرى                                  |                          |                                      |

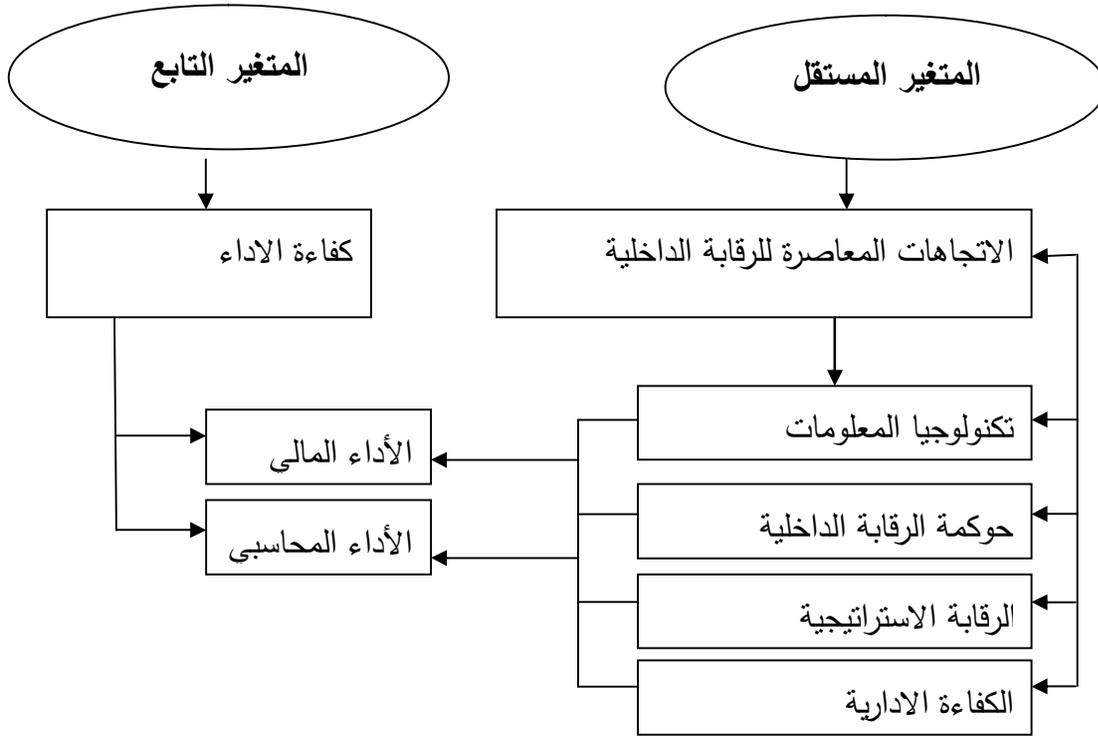
**5. المسمى الوظيفي :**

- |                          |              |                          |              |
|--------------------------|--------------|--------------------------|--------------|
| <input type="checkbox"/> | مدير عام     | <input type="checkbox"/> | مدير مالي    |
| <input type="checkbox"/> | مدير إداري   | <input type="checkbox"/> | محاسب تكاليف |
| <input type="checkbox"/> | محاسب مالي   | <input type="checkbox"/> | مراجع داخلي  |
| <input type="checkbox"/> | مراقب حسابات | <input type="checkbox"/> | أخرى         |

**6. سنوات الخبرة :**

- |                          |                    |                          |                     |
|--------------------------|--------------------|--------------------------|---------------------|
| <input type="checkbox"/> | اقل من 5 سنوات     | <input type="checkbox"/> | 5 و اقل من 10 سنوات |
| <input type="checkbox"/> | 10 و اقل من 15 سنة | <input type="checkbox"/> | 15 و اقل من 20 سنة  |
| <input type="checkbox"/> | 20 سنة فأكثر       |                          |                     |

## نموذج الدراسة



القسم الثاني: البيانات الأساسية :

أرجو التكرم بوضع علامة (✓) امام الخيار المناسب

المحور الاول : "استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية"

رقم	العبارة	مستوى الموافقة			
		اوافق بشده	اوافق	محايد	لا اوافق بشده
<b>تهتم مؤسستكم بالاتي :</b>					
1	استخدام تكنولوجيا المعلومات في النظم الادارية والمحاسبية				
2	استخدام الرقابة الداخلية الالكترونية				
3	تصمم النظم الالكترونية التي تعمل في جميع الاقسام				
4	تدريب وتاهيل الموظفين على احدث النظم التكنولوجية				
5	تحديث وتطوير النظم الالكترونية الموجودة بجميع الاقسام				
6	التحقق من امن وسلامة النظم الالكترونية				
7	الاهتمام بتقارير الرقابة الداخلية الالكترونية وتحليلها				
8	نقل المعلومات عبر شبكة الانترنت داخل وخارج المؤسسة				

## المحور الثاني : "حوكمة الرقابة الداخلية"

مستوى الموافقة					العبارة	رقم
لا اوافق بشده	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشده		
<b>تهتم مؤسستكم بالآتي :</b>						
					تحقيق مستوى الجودة المطلوب	1
					تسعى لتحقيق الميزة في الأداء الاداري	2
					اختيار الاساليب المناسبة والفعالة لتحقيق الخطط الموضوعه	3
					العمل بالشفافية والافصاح بتفعيل اجهزة الرقابة الداخليه	4
					تحقيق استقلالية المراجعة الداخليه	5
					دراسة المناخ العام المالي الخارجي الذي يؤثر ويتأثر بنشاط المؤسسة	6
					تحديد طرق وقواعد اتخاذ القرارات واسس تفويض السلطات	7
					وجود اطار قانوني وتنظيمي للمؤسسة	8

### المحور الثالث : "الرقابة الاستراتيجية"

مستوى الموافقة					العبارة	رقم
لا اوافق بشده	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشده		
<b>تهتم مؤسستكم بالاتي :</b>						
					وضع استراتيجيات تنفيذ النشاط	1
					متابعة تنفيذ الخطط الاستراتيجية	2
					السعي لتحقيق رسالة المنظمة واهدافها	3
					صناعة أنظمة رقابية تحقق استراتيجيات المؤسسة	4
					تطبيق نظام معلومات سليم	5
					تحديد الانشطة المهمة التي يجب رقابتها	6
					هنالك تنسيق كامل بين مكونات الرقابة والاستراتيجية	7
					تحليل مكونات البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة	8

## المحور الرابع : "الكفاءة الادارية"

مستوى الموافقة				العبارة	رقم
لا اوافق بشده	لا اوافق	محايد	اوافق بشده		
<b>تهتم مؤسستكم بالاتي:</b>					
				يتم اختيار الاشخاص المؤهلين للمناصب القيادية والادارية في المستويات المختلفة	1
				يتم تنفيذ الانشطة في الوقت المناسب	2
				تعمل الادارة على تحقيق الكفاءة المطلوبة	3
				تطبيق الفعالية لتحقيق الاهداف التنظيمية	4
				حماية الموارد المادية والبشرية وخفض تكلفتها	5
				حل المشكلات التي قد تحدث اثناء العمل وخلق البدائل	6
				تقديم سلع وخدمات مفيدة للمجتمع	7
				تتخذ الادارة القرارات المهمة والمؤثرة بما يحقق الكفاءة الادارية	8

## المحور الخامس : "الكفاءة المالية والمحاسبية"

مستوى الموافقة					العبارة	رقم
لا اوافق بشده	لا اوافق	محايد	اوافق	وافق بشده		
<b>تهتم مؤسستكم بالاتي:</b>						
					جودة الدورة المستندية	1
					تفعيل المراجعة الداخلية المالية والمحاسبية	2
					اعداد مذكرات التسوية مع البنك	3
					الجرد الدوري والمستمر للخرن والمخازن	4
					عمل دورات تدريبية مالية ومحاسبية باستمرار	5
					استخدام النظم المحاسبية في القسم المالي	6
					تحديث وتطوير النظم المحاسبية	7
					استخدام ادوات الرقابة المالية لتحقيق المبادئ والاسس المالية والمحاسبية	8

## ملحق رقم (2)

### قائمة باسماء محكمي الاستبانة

الرقم	الاسم	الدرجة العلمية	الجامعة
1	د. بابكر ابراهيم الصديق	استاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
2	د. مصطفى نجم البشاري	استاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	د. عبد الرحمن البكري منصور	استاذ مشارك	جامعة النيلين
4	د. أسعد مبارك حسين	أستاذ مشارك	جامعة النيلين
5	د. محمد حسن آدم أزرق	أستاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
6	د. السادات فيصل	أستاذ مساعد	جامعة القرآن الكريم والعلوم الاسلامية
7	د. بشير بكري عجيب	أستاذ مساعد	جامعة القرآن الكريم والعلوم الاسلامية
8	د. فارس الطيب محمد	استاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
9	د. احمد عثمان أحمد	دكتوراة	وزارة الداخلية
10	د.حسن عوض أحمد	أستاذ مساعد	جامعة النيلين