

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد خيضر-بسكرة-

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

مجال العلوم الاقتصادية و علوم التسيير والعلوم التجارية

LMD-SEGD



## الموضوع:

تأثير نظم المعلومات المحاسبية على المراجعة الداخلية  
دراسة حالة شركة ذات المسؤولية المحدودة -سونيماكس- باتنة

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

تخصص: تدقيق محاسبي

إشراف الأستاذة:

سلاف رحال

إعداد الطالبة:

آمنة زيد

السنة الجامعية: 2010/2011

## مقدمة:

عرف محيط المؤسسة تغيرات هائلة، مست جميع المجالات الاقتصادية منها والسياسية والاجتماعية والثقافية، فكانت هناك حاجات متزايدة ومتعددة لأفراد هذا المحيط، وللمؤسسة لاتخاذ قرارات سليمة تكون نسبة الخطأ فيها أقل ما يمكن، بغية تكيف وتعديل أوضاعهم بما يضمن تعظيم مكاسبهم وتقليل أعبائهم بأكثر ما يمكن، وفي ظل هذه التغيرات رفضت المؤسسات أن تظل على حالتها التقليدية، فرأت أنه من الصائب أن تتكيف وهذه التغيرات، فشهدت هي الأخرى تطورات كبيرة من حيث شكلها وطبيعة نشاطها وأساليب تسييرها، الأمر الذي أدى بزيادة ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات والمؤسسات الدولية والمؤسسات الافتراضية، وظهرت سياسات مختلفة للمؤسسة من تقلص وتوسع واندماج وشراكة وتعاون بما يخدم مصالحها ووفقا لإمكاناتها، هذا فضلا عن الزيادة الملحوظة في حركة تحول الأموال، حيث شهدت الأسواق المالية تطورا كبيرا من حيث تنظيماتها ومتطلباتها وشروطها.

إن الأشكال المختلفة للمؤسسة والتي انفصل فيها المسير عن المالك وحركة الهائلة في حجم تداول الأسهم والسندات أوجد حاجة ملحة لنوع من الرقابة وحفاظا على أموالهم، كما أوجد حاجة لإقامة نوع من الثقة مع مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، حيث أن الكثير منهم يعتمد عند إتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقتهم بالمؤسسة ومعرفتهم لها، ومن ثم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، وتتمثل هذه الأطراف المستخدمة للمعلومات الظاهرة على التقارير المالية للمؤسسة في كل من الملاك والمقرضين والموردين والمستثمرين المحتملين والدائنين والموظفين والإدارة والعملاء والمحللين الماليين والاقتصاديين والمستشارين والسماصرة وضامني الإستثمار... إلخ، فأصبحت التقارير المالية تلعب دورا هاما في الاقتصاد من حيث تقديم المعلومات المؤهلة لإتخاذ القرارات.

لجأ أصحاب الحاجة لمثل هذا النوع من المعلومات إلى المراجعة كوسيلة قادرة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسات، فكان عمل المراجع بمثابة الضامن لسلامة وشرعية وصدق القوائم المالية النهائية للمؤسسة، فأصبحت بذلك المراجعة تلعب دورا هاما في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية، بمساهمتها بقدر كبير في تحقيق تقدم ونمو لكل من الشركات الاقتصادية والمجتمع، لما تضفيه من ثقة على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة، كما ساهمت المراجعة بقدر كبير في مساعدة المؤسسة لبلوغ أهدافها والتأكد من أن السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة، كما ساعدتها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها، محاولة من المؤسسة الوصول إلى أداء فعال وكفاء بما يخدم غاياتها.

وبهذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، حيث أن حاجة هذه المستويات الإدارية لمعلومات مؤهلة لإتخاذ القرارات المختلفة، زاد من اللجوء إلى أعمال المراجعة الداخلية كمساعد للوصول إلى ذلك فأصبحت المؤسسات بمستوياتها الإدارية المختلفة تتخذ من المراجعين الداخليين كمستشارين تلجأ إليهم عند الإقبال على إتخاذ قرارات معينة، خاصة الإستراتيجية منها.

نظرا أهمية نظم المعلومات المحاسبية إذ يتداخل نظام المعلومات المحاسبي ويتفاعل مع سائر النظم الفرعية الأخرى، التي يمكن أن توجد في نظام المعلومات الإداري، مثل تلك النظم المتعلقة بالإنتاج، التسويق، الأفراد، التمويل. يمكن تصنيف مجموع المستخدمين الخارجيين للبيانات المحاسبية إلى ثلاث مجموعات: تتمثل الأولى في المستثمرين الحاليين والمتوقعين والبنوك اللذين يمثلون مصدر من مصادر التمويل الهامة المتاحة للوحدة.

أما الثانية فتشمل المدينين والدائنين الذين يساهمون في عمليات التشغيل اليومي للوحدة الاقتصادية. فيما تتمثل المجموعة الثالثة من المستخدمين الخارجيين في الهيئات التجارية والرسمية الحكومية التي تؤثر قراراتها على الوحدة الاقتصادية، مثل مصلحة الضرائب ووزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات. ولذلك، لا بد وأن يوجد في كل وحدة اقتصادية في مجال الأعمال نظام معلومات محاسبي بشكل أو بآخر، سواء كان مجرد نظام محاسبي يدوي، يتكون من مجموعة من الملفات وخريطة الحسابات والمجموعة الدفترية التقليدية، أو كان نظام محاسبي شامل ومعقد، يعتمد على استخدام القدرات الهائلة للحاسبات الالكترونية.

ولإعطاء صورة واضحة عن الموضوع نطرح الإشكالية التالية:

كيف يؤثر النظام المعلومات المحاسبي على المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؟

ولمناقشة هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- كيف تتبأت نظم المعلومات المحاسبية مكانة محورية في أغلب المؤسسات الاقتصادية الحديثة؟
  - كيف يمكن صياغة نظام المعلومات المحاسبي مع إحتياجات طالبي ومستعملي مخرجاته من داخل المؤسسة؟
  - هل أنه بتوفير جميع الشروط والمقومات الأساسية للمراجعة الداخلية تكون وحدها دون لجوء إلى جهات خارجية مماثلة قادرة على بلوغ أهداف المجوة منها؟
  - هل أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية اعتمدت على مراجعة داخلية بمقوماتها الأساسية؟
- الفرضيات : لمعالجة هذه التساؤلات قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات التالية:
- إن اعتماد مراجعة داخلية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة وعلى جميع المستويات، كما تزيد توجيهات الخبرات الخارجية من فاعلية المراجعة الداخلية في بلوغ الأهداف المرجوة منه.
  - تحاول المؤسسة الجزائرية تبني نماذج وطرق تسييرية رقابية حديثة تساعدها على بلوغ أهدافها، وتعتبر المراجعة الداخلية محل إهتمام بالنسبة لها، وهذا لما للمراجعة الداخلية من إسهام في تحقيق النتائج.

**دوافع إختيار الموضوع:**

تعود أسباب إختيار هذا الموضوع إلى الإعتبارات الآتية:

- محاولة التعمق في دراسة آليات وفوائد المراجعة الداخلية

- إن الاهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية من قبل المهنيين والباحثين لإيجاد أفضل الطرق والسبل لتطبيق مراجعة داخلية فعالة، أدت إلى التطرق لهذا الموضوع من أجل تحديد الأبعاد النظرية والتطبيقية لوظيفة المراجعة الداخلية.

- التأصيل المنهجي والعلمي والتطبيقي للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والممثلة في شركة سونيماكس.

#### أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة إلى حاجة المؤسسة الجزائرية إلى تطبيق الفعال لوظيفة المراجعة الداخلية لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة من أجل تحقيق أهدافها المنشودة .

#### أهداف الدراسة:

- إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من نظم المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية للمؤسسة.  
- محاولة تشخيص واقع المراجعة الداخلية في المؤسسة الجزائرية وذلك بالوقوف على أهميتها بالمؤسسة من جهة وأهمية إستخدامها لتحقيق نتائجها من جهة أخرى.

- محاولة تحديد إطار نظري لنظم المعلومات المحاسبية وتبيان مدى إستفادة المراجعة الداخلية منها.

#### المنهج المستخدم:

لمعالجة بحث بصورة موجزة و تقصي مختلف جوانبه اتبعنا على المنهج التاريخي بما يتناسب مع سرد تطور المراجعة الداخلية، والمنهج الوصفي والتحليلي بما يتناسب مع عرض نظام المعلومات المحاسبية وكذا دراسة حالة.

## خطة البحث

### مقدمة عامة

### الفصل الأول: الإطار العلمي للنظم المعلومات المحاسبية

#### مقدمة

#### المبحث الأول:المعلومات مفاهيم عامة

المطلب الأول: مفهوم المعلومات

المطلب الثاني: خصائص المعلومات ودورها

المطلب الثالث: قية المعلومات

المبحث الثاني: نظم المعلومات المحاسبية

المطلب الأول: المعلومات المحاسبية

المطلب الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية

المطلب الثالث: أركان نظام المعلومات المحاسبية

المبحث الثالث: مقومات نظام المعلومات المحاسبية

المطلب الأول: مبادئ نظام المعلومات المحاسبية

المطلب الثاني: . المعالجة المحاسبية للبيانات

المطلب الثالث: تأثير استخدام الحاسوب على نظام معلومات المحاسبي

المبحث الرابع: تطوير النظام المعلومات المحاسبية

المطلب الأول: مرحلة التخطيط وتحليل نظام المعلومات المحاسبي

المطلب الثاني: مرحلة تصميم وتنفيذ نظام المعلومات المحاسبي

المطلب الثالث: مرحلة تشغيل والصيانة نظام المعلومات المحاسبي

خاتمة

الفصل الثاني: الإطار العلمي للمراجعة الداخلية

مقدمة

المبحث الأول: مفاهيم عامة للمراجعة

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية

المبحث الثالث: الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية

المطلب الأول: تنظيم المراجعة الداخلية

المطلب الثاني: موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري

المطلب الثالث: آلية المراجعة الداخلية

**المبحث الرابع: تأثيرات المراجعة الداخلية**

المطلب الأول: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

المطلب الثاني: مجالات المراجعة الداخلية

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في الرقابة الداخلية

**خاتمة**

**الفصل الثالث : دراسة حالة المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة -سونيماكس-**

**المبحث الأول: الحقل التطبيقي للدراسة الميدانية**

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المطلب الثالث: النشاط الإنتاجي للمؤسسة

**المبحث الثاني: واقع نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة**

المطلب الأول: نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للبيانات في ظل نظام المعلومات المحاسبي

المطلب الثالث: مزايا تطبيق نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

**المبحث الثالث: وصف الدورة المبيعات/ المقبوضات**

المطلب الأول: الإطلاع على دليل الإجراءات الرسمية

المطلب الثاني: المقابلة

المطلب الثالث: إجراءات التسجيل المحاسبي

**خلاصة**

**خاتمة عامة**

## المبحث الأول: الحقل التطبيقي للدراسة الميدانية

### المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

تعتبر مؤسسة سونيماكس برأس مال يقدر بـ150 مليون دج، موقعها الجغرافي جنوب الشرقي ولاية باتنة بدائرة بركة بشارع الوطني رقم 28 طريق الشاحنات الوزن الثقيل.

#### الفرع الأول: التعريف بالجانب القانوني:

مؤسسة سونيماكس بدأت نشاطها في فيفري 2007، وهي مؤسسة منظمة ضمن شركات الأموال بشكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL .  
ويوجد مقرها اجتماعي للمؤسسة بمنطقة نشاط في شارع القدس دائرة بركة ولاية باتنة وهدفها هو صناعة الكسكس والسميد والفريضة.

#### الفرع الثاني : التعريف بالجانب الجبائي:

مؤسسة سونيماكس مؤسسة انتاجية منظمة قانونيا تحت شركات الأموال، حيث أنها تخضع إلى النظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي، وهذا طالما أن رقم أعمالها في ارتفاع متزايد ومستمر، حيث انتقل من 150 مليون دج سنة 2007 إلى أكثر من 220 مليون دج. لسنة 2010، لهذا فهي مجبرة على مسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد 10،09،11 من القانون التجاري.

ومن الناحية الجبائية فإن المؤسسة تخضع إلى جميع الإلتزامات الجبائية والنظام الضريبي المتعلقين بالأشخاص المعنويين، وتتمثل مختلف الضرائب في: أنظر الملحق رقم (01)

- الضريبة على الأرباح الشركات IBS على أساس الربح المحقق بمعدل 19% .
- الضريبة على الدخل الاجمالي IRG على أساس حصة كل شريك من الربح الموزع.
- الرسم على القيمة المضافة TVA على جميع عمليات البيع التي تخص الفريضة الممتازة، الكسكس والنخالة بمعدل 7%.
- الرسم على النشاط التجاري والصناعي TAIC على أساس رقم الأعمال المحقق بمعدل 2% .
- الضريبة على مدخول الشركاء 10% .

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تعتبر مؤسسة سونيماكس المؤسسات المتوسطة الخاصة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل عمليات الرقابة.

#### الفرع الأول: التعريف بمديريات ومصالح المؤسسة

**1- المدير:** وهو مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة

والتنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة، ومن مهامه:

\* الإشراف العام على هياكل هذه المؤسسة.

\* مراقبة الوسائل المادية والبشرية المستخدمة.

\* حل المشاكل المتعلقة بالمؤسسة والمحيط الخارجي.

\* ممارسة حق التوجيه والرقابة على مستوى المؤسسة.

**نائب المدير:** يعتبر المسؤول الثاني تحول صلاحياته أثناء غياب المدير، ومهامه رئاسة المجالس.

#### 2- الأمانة:

وهي مكلفة بتسيير شؤون الأمانة فيها تسجيل البريد والوارد، وكذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بالمسير، واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

#### 3- مديرية التجارة:

وتشمل ثلاث مصالح وهي:

**3-1 مصلحة التجارة:** تقوم باستقبال الزبائن، وكذلك تحديد نوعية الزبون ثم تطلب منه إحضار ملف خاص يتضمن:

\* نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة.

\* نسخة من بطاقة الرقم الجبائي.

\* وصل طلبية مع الختم.

\* تصريح شرفي.

\* نسخة مستخرجة من السجل التجاري.

\* وصل استقبال .

كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية وكذا تحديد الطلبات، والقيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا ثم تقديم شهري لمصلحة المحاسبة والبحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات.



### 3-2- مصلحة الإرسال والتوزيع:

تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة، حيث تبدأ المهام من المصلحة التجارية التي ترسل المعلومات اللازمة والخاصة بالزبائن، كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل البيع إلى مصلحة التجارة للقيام بالعمليات الحسابية، وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي والموضح فيه البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بمصلحة التعبئة والتغليف، حيث يصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها.

#### 4- مديرية الإنتاج:

تشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج ومراقبة نوعية المنتج، وتندرج تحت هذه المديرية المصالح التالية:

#### 4-1 مصلحة الإنتاج: تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

\* استقبال المادة الأولية.

\* تحضير وتنظيف القمح بنوعية لطحنه.

\* استقبال الأكياس.

\* تخزين وتصريف المنتج.

\* الصيانة الوقائية والفنية.

\* تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

#### 4-2- المخبر: تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد

الخصائص التحليلية وهذا من أجل:

\* احترام مواصفات مراقبة الجودة، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها.

\* إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة.

\* إمكانية التخزين.

#### 5- مديرية المحاسبة والمالية:

تقوم بمراقبة كل العمليات الحاسوبية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتنفرع عنها مصلحتين:

#### 5-1- مصلحة المحاسبة العامة والمالية: تقوم بالمهام التالية:

\* تسيير جميع العمليات المحاسبية.

\* المشاركة في إعداد البرنامج المالية.

\* العمل على تنظيم ومراقبة الملفات الخاصة بالعمليات المالية.

\* العمل على تنفيذ العمليات الخاصة بالخرينة.

5-2- مصلحة محاسبة المواد : تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد ( خول وخروج)، وإنشاء كشف المبيعات وجدول الشراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات.

5-3- أمين الصندوق: يقوم مصاريف وأعباء المؤسسة وكذا تسديد أجور العمال وقبض المداخل النقدية للمؤسسة. أنظر الملحق رقم(02).

#### 6- مديرية الوسائل العامة:

تعمل هذه المديرية على تمويل مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد، معدات...)، وكذا مراقبتها باستمرار، واستقبال فواتير العملاء الخاصة بالمؤسسة وتندرج تحتها المصالح التالية:

6-1- مصلحة الصيانة: وتهتم هذه المصلحة بصيانة ومراقبة كل تجهيزات الإنتاج، ووسائل النقل والتجهيزات الخاصة بالمؤسسة.

6-2- مصلحة الأمن(خلية الأمن): مهمتها الحرص على الأمن بالنسبة للمؤسسة.

6-3- مصلحة النقل: وتقوم هذه المصلحة بتسيير حاضرة المؤسسة وإيصال الطلبات إلى الزبائن.

#### 7- مديرية الإدارة العامة:

تحرص هذه المديرية على تطبيق القوانين وضبطها وتندرج تحتها المصالح التالية:

7-1- مصلحة تسيير المستخدمين: تحرص هذه المصلحة على حفظ ملفات العمل وتطبيق القانون وتراقب كل عمليات الفروع تحت مسؤوليتها، وبالتالي فإن هذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات للتشغيل والتسريح وكذا ملفات عقود التشغيل ومراقبة العمال من حيث الغايات.

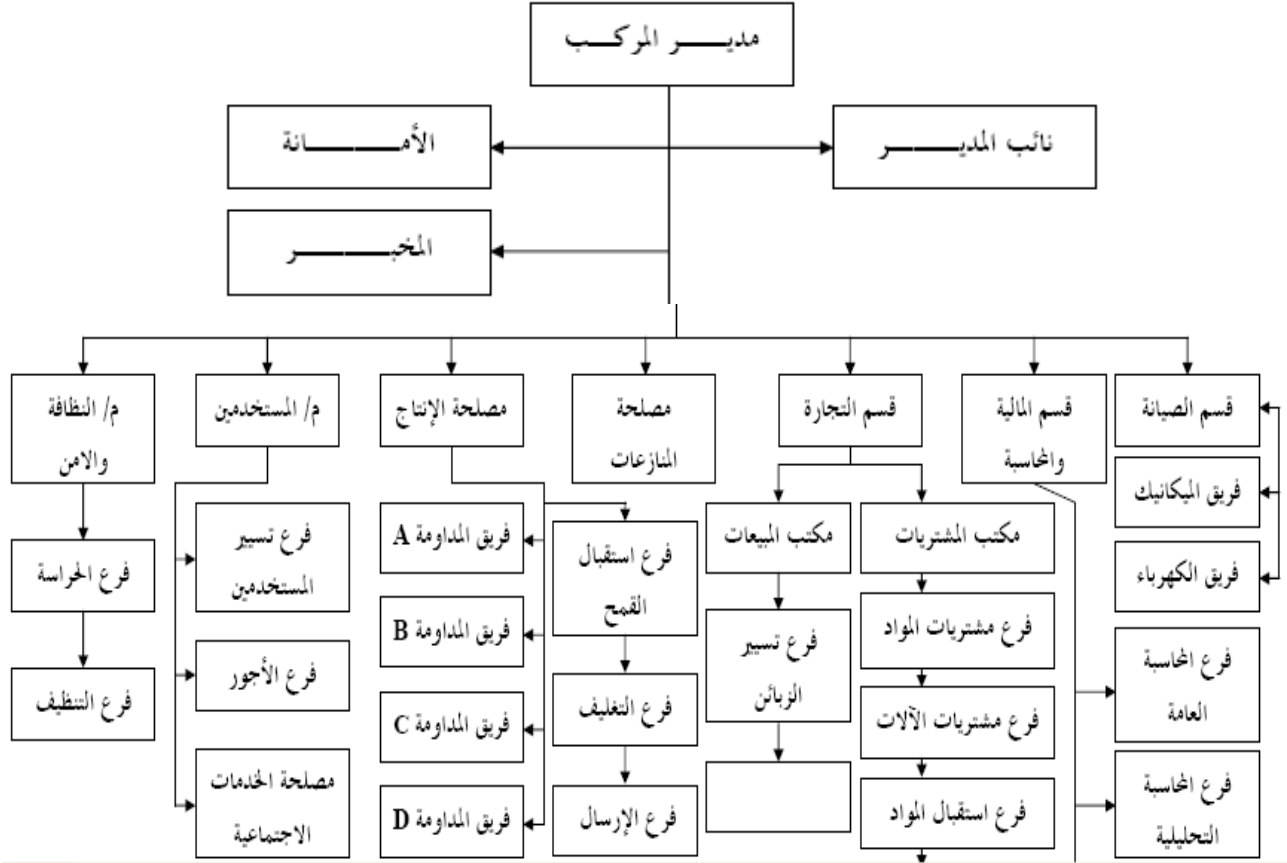
7-2- مصلحة الأجور: أنظر الملحق رقم (03).

تحرص هذه المصلحة على إعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها، وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

7-3- مصلحة العلاقات العامة: وتعمل هذه المصلحة على القيام بجميع الأعمال التي تتعلق بالأعمال الخارجية للمؤسسة مثل صندوق الضمان الاجتماعي، مصلحة السجل التجاري..إلخ

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم (24): الهيكل التنظيمي للمؤسسة مطاحن



المصدر: مديرية المحاسبة والمالية

المطلب الثالث: النشاط الإنتاجي للمؤسسة

تعمل مؤسسة 24/24 سا عن طريق أربع فرق متناوبة.

ويتمثل نشاط المؤسسة في:

. تحويل القمح إلى سميد SEMOULE .

. تحويل القمح اللين إلى فرينة FARINE .

طاقة الإنتاج بها حسب طبيعة المواد 1000 قنطار يوميا من القمح الصلب لإنتاج الدقيق و1000 قنطار يوميا

من القمح اللين لإنتاج الفرينة.

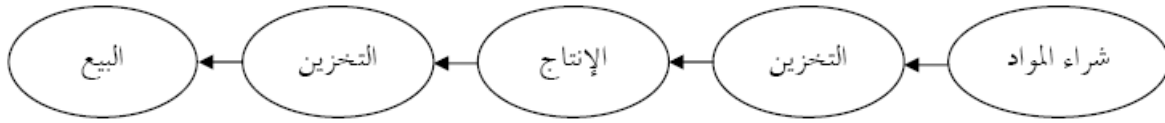
الجدول رقم (03): منتجات المؤسسة

المنتج	السعة
الفرينة	25/50 كغ
الدقيق	25 كغ
النخالة	40/100 كغ
سمولات	25 كغ

المصدر مصلحة محاسبة والمالية

1- **أهم الأعمال المكلفة بها:** يتمثل نشاط المؤسسة صناعي وتجاري حتى تتكون العملية الإنتاجية كما في باقي معظم المؤسسات الصناعية من أربع مراحل، ليأتي دور البيع الذي يتم عبر قنوات التوزيعية للمؤسسة.

الشكل رقم (25): يمثل المراحل الموجودة في المؤسسة.



المصدر: مصلحة التجارة

كما أن المؤسسة تلعب دورا فعالا في التنمية الاقتصادية وذلك بتوجيه كل منتجاتها إلى قطاعات اقتصادية كالتجارة مثلا إلى مؤسسات عمومية وخاصة.

من هنا نرى أن هذه المؤسسة والتي هي بمثابة مركب صناعي وتجاري، وتقوم بإنتاج الدقيق والفرينة والنخالة وبيعها إلى المستهلكين النهائيين أو غيرهم عن طريق تجار الجملة والتجزئة ومحلات البيع الكبرى حيث كان نشاط المؤسسة مقتصر على الإنتاج فقط ليشمل بعد ذلك البيع والتوزيع.

2- **مهام المؤسسة:** إن المعطيات الجديدة للاقتصاد الوطني أوجبت على كل مؤسسة ترغب في الاستمرارية والحفاظ على مكانتها في السوق، أن تحدد مهامها بكل دقة مع مراعاة التغيرات الجديدة للسوق، وعليه فالمؤسسة سونيماكس وعلى غرار المؤسسات الوطنية أنشئت من أجل القيام بعدة مهام مذكورة في إطار المخططات التسوية التي نذكرها كما يلي :

- ° المحافظة على الأسعار بصفة تخدم المؤسسة والمستهلك في آن واحد.
- ° العمل للمحافظة على توازن العرض والطلب في السوق المحلي وذلك بإحصاء كل الطلبات.
- ° المحافظة على الزبائن المعتادين وجلب آخرين بتبسيط طريقة تعاملها معهم.
- ° منافسة كل المؤسسات والأشخاص المستثمرين في هذا المجال.

3-أهداف المؤسسة: تعمل مؤسسة لتحقيق عدة أهداف منها ما هو اقتصادي ومنها ما هو تجاري وما هو اجتماعي.

### 3-1-الأهداف الاقتصادية:

- دعم الاقتصاد الوطني.
- التقليل من التبعية الاقتصادية في مجال الغذاء ومحاولة الإنتاج محليا.
- محاولة تحقيق الاكتفاء الذاتي.
- تحقيق أرباح توزيع على العمال في شكل أجور ومكافآت وعلاوات.

### 3-2-الأهداف التجارية:

- الوصول إلى أكبر ربح ممكن وذلك عن طريق تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل تكاليف
- التسيير العقلاني للطاقات المتاحة لها وذلك بتوفير البرنامج الإنتاجي الأمثل.
- تزويد السوق الوطنية بجميع منتجات محاولة لتلبية الطلب.

### 3-3-الأهداف الاجتماعية:

- توفير مناصب شغل للطاقات العاطلة لتخفيف العبء من ناحية البطالة.
- ضمان مناصب شغل دائمة لعمالها (عدم تسريحهم).
- دفع المستوى المعيشي للعمال وهذا عن طريق تحسين الخدمات الاجتماعية.

## المبحث الثاني: واقع نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

### المطلب الأول: نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

منذ بداية نشاط المؤسسة وهي تستخدم نظام المعلومات المحاسبي المعتمد على الحاسوب، وذلك من خلال

برنامج وحيد خاص بالمحاسبة وهو برنامج بسيط يقوم بوظائف محددة .

أما بالنسبة للموارد البشرية فكانت على محاسبين فقط يقومان بإعداد الفواتير وتسجيل العمليات اليومية، و في آخر السنة يقومان بإعداد الميزانية الختامية، ثم يأتي دور محافظ الحسابات الذي يقوم بالمراقبة والتأكد من الإعداد الجيد للميزانية. قد تطورت المؤسسة وازدهارها وزيادة رأس مالها ووحداتها حيث أصبحت المؤسسة تحتوي على وحدتين:

-وحدة الدقيق والفرينة.

-وحدة المخزون.

لذا أصبح البرنامج البسيط لا يفي بالغرض المطلوب منه وتم استبداله بـ 3 برامج:

- برنامج P.C. Compta.

- برنامج P.C. Pais.

- برنامج P.C. Stock.

### المطلب الثاني: الوسائل المساعدة على تطبيق نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

تعتمد مؤسسة سونيماكس في تطبيق نظام المعلومات المحاسبي على عدة وسائل وموارد البشرية منها المتمثلة في المحاسبين والمادية والمتمثلة في أجهزة الكمبيوتر والبرامج المساعدة على تشغيله.

#### الفرع الأول: الموارد البشرية

يقوم بتطبيق نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة مجموعة من المحاسبين المختصين والمؤهلين لإنجاح النظام والعمل على تنفيذه بشكل يضمن السير الحسن له والمساعدة على أداء وظائفه والتقليل من الأخطاء التي تحدث داخل المؤسسة والسهر على الرقابة المتواصلة للوصول بالمؤسسة إلى أعلى مستويات النظام لتحقيق الهدى الذي تسعى إليه وهو الربح، يمكن ذكرهم كالتالي:

**أولاً: مدير المالية والمحاسبة:** ومهمته المراقبة المستمرة لباقي المحاسبين وإرشادهم وتصحيح الأخطاء والتي يحتمل وأن يرتكبوها، كما يقوم بمراقبة جميع مراحل المعالجة المحاسبية .

**ثانياً: محافظ الحسابات :** يقوم محافظ الحسابات بمراقبة الميزانية في نهاية السنة وتصحيح الأخطاء إن وجدت وهو نستقل عن المؤسسة. وأربع محاسبين آخرين موزعين على الوحدات المختلفة للمؤسسة.

**ثالثاً: المخزن:** يشر □ عليه محاسبين يراقبان حركة المخزون (دخول وخروج سلع وبضائع).

**رابعاً: وحدة الدقيق والفرينة:** يقوم بمسك حساباتها محاسبان يلتزمان بتسجيل جميع العمليات التي قمت في هذه الوحدة.

**خامساً: وحدتي الإستيراد والتصدير والمخزون:** يقوم بالإشرا □ عليها محاسب واحد.

وجميع هؤلاء المحاسبين متحصلين على شهادات في المحاسبة أو المالية وكذا الإعلام الآلي.

#### الفرع الثاني: الوسائل المادية

لكل محاسب في المؤسسة سونيماكس جهاز كبيوتر يعمل به، وكل شخص منهم مسؤول عن البيانات والمعلومات المسجلة فيه، ويتحمل كل المسؤولية عن أي خطأ أو غش أو حتى ضياع أو تسرب معلومات إلى الغير ذلك .

ولا يمكن أن يشتغل الكمبيوتر إلا تثبيت البرامج المساعدة لتسهيل العمل على المحاسبين، ومن البرامج المستعملة لتطبيق نظام المعلومات المحاسبي ثلاث برامج نقوم باستعراضها فيما يلي:

1- برنامج المحاسبة العامة الرئيسي P.C compta: يعتبر هذا برنامج من أحدث البرامج في المحاسبة

لإمكانيته المتطورة والسريعة على معالجة العمليات المحاسبية بطريقة سهلة لاحتوائه على:

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة - سونيماكس -

° اليوميّات: يقوم المحاسب بإدخال العمليات التي تقوم بها المؤسسة يوميا في دفتر اليومية مع البيانات الأخرى من التاريخ والمبلغ والرقم الحساب، فيقوم برنامج **P.C compta** تلقائيا بإعداد دفتر الأستاذ وميزان المراجعة، ويمكن إلقاء نظرة عليها والتأكد من صحتها في أي وقت يحتاج المحاسب إلى ذلك.

° حسابات التسير: المصاريف توضح المصاريف التي قامت المؤسسة بانفاقها واستهلاكات البضائع والمواد، الخدمات التي قامت بها لنفسها ولغيرها، تسديد أجور العاملين كما يدخل ضمنها الضرائب والرسوم التي قد تكون مدينة بها لمصلحة الضرائب والمصاريف المالية والمتنوعة الأخرى من فوائد للبنوك والحسومات التي تمنحها لعملاءها.

° الإيرادات: يوضح برنامج **P.C compta** الإيرادات التي حصلت عليها المؤسسة من عمليات بيع البضائع والمنتجات انتاج المؤسسة لذاتها كما يبين المدخولات المالية والمتنوعة المحصل عليها من حسومات مقدمة لها وأرباح مسترجعة وإعانات مستلمة وغيرها من الإيرادات الأخرى.

° حسابات الميزانية: وتضم باقي الحسابات الأولى، الثانية، الثالثة، الرابعة، تبين فيها مساهمات الشركاء ورأس المال المدفوع وإجمالي الإستثمارات الموجودة المنقولة والعقارية كما تبين ذمة المؤسسة، الديوان الملفات على عاتقها أو حقوقها لدى الغير.

° الميزانية الضريبية: تشتمل الميزانية الضريبية على الرسوم والضرائب التي تقوم المؤسسة بدفعها دوريا : الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الرسم على الدخل الإجمالي، ضريبة على أرباح الشركات. كما تبين الإعفاءات والتنازلات التي تحصل عليها.

° جدول الاستثمار : يحتوي على الاستثمار الموجود في المؤسسة حيث لكل استثمار بطاقة خاصة به تسجل فيها اسم الاستثمار، تاريخ الشراء، ثمن الشراء، مدة الحياة، الإهلاك.

كما يتضمن أيضا برنامج **P.C compta** ملف خاص يحتوي على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، وبكل وحدة بها : اسم الوحدة، العنوان، الرقم الجبائي، الصفة القانونية ورأس المال.

### 2- برنامج **P.C Pais** : أنظر إلى الملحق رقم(04)

يهتم هذا البرنامج بإعداد أجور العمال وجمع المعلومات التي تخص المستخدمين حيث يحتوي على:

° ملف خاص بالمستخدمين: كل مستخدم ملف خاص به يحتوي على معلوماته الشخصية ( الاسم، اللقب، تاريخ ومكان الميلاد، العنوان، الحالة الشخصية، الشهادات المتحصل عليها والمنصب الذي يشغل في الشركة)، واستنادا على تلك المعلومات يقوم المحاسب بمعرفة مكونات أجره لإعداد كشف الأجور.

° مكونات كشف الأجر: يوجد أيضا في هذا البرنامج جميع المعلومات المتعلقة بكيفية إعداد الأجور حيث يحتوي كشف الأجر على:

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة - سونيماكس -

\* الأجر القاعدي: أجرة شهرية تحدد حسب عدد ساعات العمل المفروضة أسبوعياً.

\* الساعات الإضافية: التي تزيد عن الساعات المفروضة لحساب الأجر القاعدي ويتقاضى العامل مقابلها أجراً يحدد نسبة مئوية من أسعار الساعات العادية.

\* العلاوات: إما فردية أو جماعية مثل علاوة المردود الفردي بما أنجزه العامل لنفسه ولا تتجاوز 10% من الأجر القاعدي (علاوة الفقة، علاوة النقل).

\* التعويضات: وقد تمنح للعامل امتيازات كتعويض مدفوعات شخصية تتكفل بها المؤسسة.  
\* الإقطاعات: وتشمل:

الضرائب على الرواتب والأجور.

اقتطاعات المشاركة في صندوق الضمان الاجتماعي.

اقتطاعات العضوية في التعاضدية وغيرها.

وكذلك فإن المؤسسة تتحمل جزء من الأعباء الاجتماعية للعامل ومنها: التأمين الاجتماعي، التأمين على الشيخوخة، حوادث العمل، ضريبة.

- طريقة التسديد: يتبين أيضاً هذا البرنامج الطريقة التي يتم وفقها لتسديد الأجور حيث تقوم مؤسسة بتسديد أجور عمالها نقداً.

- التصريح بالضريبة: وتقوم المؤسسة بتصريح شهري لدى الصندوق الوطني للتأمين الاجتماعي، حيث يقتطع من أجر العامل 9% تدفع في وثيقة تسمى حيث يقتطع من أجر العامل 9% تدفع في وثيقة تسمى état de récapitulation وهي وثيقة تشمل على إجمالي أجور العمال مرفقة بالميزانية لدى مصلحة الضرائب.

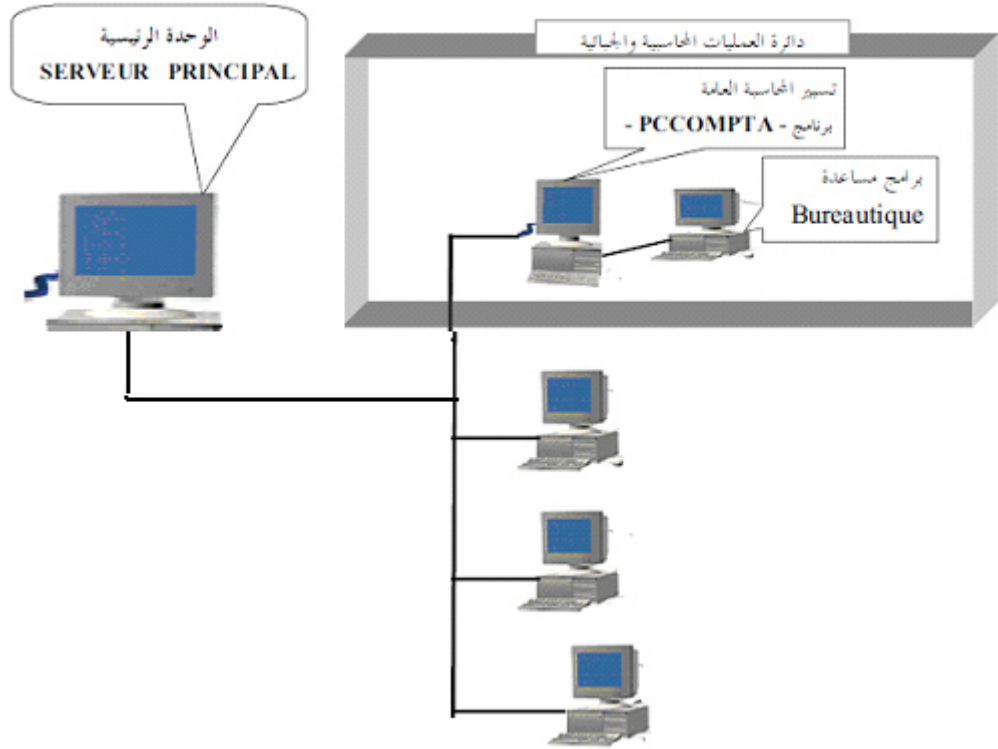
### 3- برنامج P.c.stock: أنظر إلى الملحق رقم (05):

يقوم هذا برنامج برصد حركة المخزون، المدخلات والمخرجات و يقوم أيضاً بتحديد مخزون الأمان، كما يتم فيه إعداد فواتير البيع. أي بتعبير آخر الفواتير و الوصلات هي من مخرجات هذا البرنامج.

4- برنامج EXEL: هو من أهم البرامج المبنية على الجداول الإلكترونية، تلك الجداول التي تتكون من مجموعة الأعمدة و مجموعة من الصفوف □، بحيث يمكن استخدامها في تخزين البيانات وتعديلها وإضافة إليها أو الحذف □ منها، و بالتالي إمكانية استرجاعها و الاستفادة منها وقت الحاجة، وكذلك إمكانية طباعتها بما يتيح إمكانية استخدامها كقاعدة بيانات كاملة تضم مجموعات مختلفة من الملفات. كما يتيح استخدام برنامج EXEL إمكانية إجراء كثير من العمليات المحاسبية والمالية والإحصائية على البيانات المخزنة به عن طريق استخدام مجموعة من الصيغ والدوال الموجودة بالبرامج ويسمح أيضاً إمكانية إعداد الرسوم البيانية المختلفة من خلال معالجة تخطيطات.



الشكل رقم(2): برامج المعالجة الآلية للمعلومات في ظل الشبكة المحلية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة إستنادا لوثائق مقدمة من طرف المكلف بالإعلام الآلي بالمؤسسة تستخدم المؤسسة هذا البرنامج لإعداد جميع الجداول البيع والاستهلاك والإنتاج.

### الفرع الثالث: انتاج مختلف التقارير والقوائم المالية

بعد أن يتم التسجيل لمختلف القيود المحاسبية المرتبطة بنشاط المؤسسة في بطاقات إدخال (Fiche d'imputation) ، الى برنامج المحاسبة العامة (PCCOMPTA)، والذي يقوم بمختلف عمليات المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية من أجل الحصول على معلومات محاسبية صالحة لاتخاذ القرار وفي شكل محدد ومتعارف عليه. و هذه التقارير التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية والتي تتمثل في نوعين وها:

1- القوائم المالية الشاملة والوثائق المرافقة (Documents de synthèses).

2- اليوميات والموازن (Journaux et balances).

### 1- القوائم المالية الشاملة والوثائق المرافقة

إن المؤسسة مطالبة قانونا بتقديم هذه القوائم المالية الشاملة في نهاية الدورة المحاسبية وتتمثل هذه القوائم فيما يلي:

-الميزانية العامة.

-جدول حسابات النتائج.

-الاستثمارات.

-الاهتلاكات.

-المؤونات.

-الحقوق.

## 2- اليوميات والموازن: أنظر إلى الملحق رقم (06):

تتمثل هذه التقارير المالية في مختلف اليوميات والموازن التي توفرها المعالجة الآلية للمعلومات للبيانات المحاسبية، وهذا من خلال عوامل الفرز والتصفية التي توفرها تطبيقات برنامج المحاسبة العامة، والتي تتيح الحصول على مختلف اليوميات والموازن حسب الحسابات والتاريخ وغيره، وعلى العموم فهي تمثل عوامل مساعدة في التسيير وكذلك تسهيل المهمة الرقابية لمراجع، كونها تعتبر كذلك أدلة وقرائن إثبات. تمثل هذه اليوميات في اليومية العامة واليوميات المساعدة واليوميات بحسب التاريخ والفترة وغيرها، أما الموازن فتتمثل ميزان المراجعة ومختلف الموازن الخاصة الأخرى.

## 3- إعداد القوائم المالية الشاملة للمؤسسة:

إن إعداد القوائم المالية الشاملة للمؤسس يتطلب القيام بعملية تجميع الحسابات، ويتم هذا على مستوى الإدارة المالية بالإدارة العامة للمؤسسة. يتم إعداد مختلف القوائم والتقارير المالية للمؤسسة بعد الحصول على نسخ من هذه القوائم بالنسبة لكل الوحدات ويتم نقلها عن طريق استعمال ذاكرة ثانوية ويتم هنا التعامل بالحسابات مابين الوحدات بالدرجة الأولى، وبعد أن يتم ، إدخالها الى برنامج المحاسبة العامة بالإدارة ، فإنه يتم تجميع هذه القوائم والتقارير بصفة آلية، ويعتبر هذا من مزايا توحيد برامج المعالجة المحاسبية ونظم المعلومات المحاسبية المعتمدة في المؤسسة. تعتبر هذه المعلومات المحاسبية المعبرة عن وضعية المؤسسة ككل ومختلف وحداتها وسيلة إثبات اتجاه الغير، وهذا مما تتطلب المراجعة الخارجية المستقلة لكي تضفي عليها نوعا من المصادقية. ويظهر عدم التحكم في تقنيات الاتصال على مستوى مؤسسة من حيث تبادل المعلومات بين الوحدات وكذلك تجميع القوائم المالية.

## المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للبيانات في ظل نظام المعلومات المحاسبي

يتم معالجة البيانات في ظل نظام المعلومات المحاسبي في مؤسسة سونيماكس على مرحلتين :

### المرحلة الأولى:

تقوم بهذه المرحلة مصلحتين التجارة ومصلحة الإرسال والتوزيع، حيث تقوم مصلحة التجارة باستقبال الزبائن وتأخذ منه المعلومات الكافية عن الكميات المراد شراءها ويتم التفاهم على السعر والكمية كيفية التسديد وإذا ما كان هناك تخفيض أو لا كما تقوم أيضا بتحديد نوعية الزبون ثم تطلب منه إحضار ملف يتضمن ما يلي:

- نسخة من بطاقة الرقم الجبائي.

- نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة.

- وصل طلبية مع الختم.

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة - سونيماكس -

- نسخة مستخرجة من السجل التجاري.

- وصل استقبال.

وبعدھا تقوم هذه المصلحة بإرسال جميع هذه المعلومات إلى مصلحة الإرسال والتوزيع والتي تقوم بإدخال هذه المعلومات إلى برنامج P.C. Stock لمعالجتها وبعدها تقوم بإخراج معلومات علي شكل فواتير وتقارير مالية متمثلة في فواتير بيع.

وكما أوضحنا سابقا أن جميع الوصولات والفواتير هي من مخرجات برنامج p-c stock والحال نفسه فيما إذا كانت مؤسسة سونيماكس هي العميل حيث تقوم هاتين المصلحتين بالتفاهم والتحاور مع الموردين.

جدول رقم (04): المعالجة المحاسبية للمرحلة الأولى

المخرجات	المعالجة	الدخلات
فواتير الوصلات	P-C Stock	اسم العميل نوعية العميل الكمية السعر رقم الطلبية التخفيضات

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

### المرحلة الثانية:

حيث يتم إرسال جميع تلك الفواتير والوصلات من مصلحة الإرسال والتوزيع إلى مصلحة المحاسبة العامة والمالية والتي تقوم بتسيير جميع العمليات المحاسبية حيث تكون مخرجات p-c stock هي مدخلات p-c compta والتي يتم معالجتها ليتم إعداد في الأخير الميزانية الختامية للمؤسسة والتعتبر من مخرجات p-c compta التي تساعد متخذي القرار على اتخاذ القرارات المناسبة.

جدول رقم ( 05 ): المعالجة المحاسبية للمرحلة الثانية

المخرجات	المعالجة	المدخلات
الميزانية الختامية	برنامج p-c compta	مخرجات برنامج p-c stock

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

## المطلب الثالث : مزايا تطبيق نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

كما سابق في المطلب الأول من هذا المبحث أن مؤسسة كانت تستخدم نظام معلومات محاسبي بسيط لا يفي بالغرض المطلوب منه، حيث كانت المعالجة المحاسبية للبيانات بطيئة جداً، لأنها كانت تعتمد على برنامج بسيط ومحاسبين اثنين فقط يقومان بجميع العمليات المحاسبية وإعداد الفواتير والميزانية، وهذا ما كان يشكل عبء كبير على المحاسبين وضغط شديد ، مما يولد ولا شك في ذلك انحرافات وأخطاء قد تكون في بعض الأحيان عمدية نتيجة لعدم التفاني في العمل والشعور بعدم الرضا وبالتالي تكون المعالجة المحاسبية للبيانات غير دقيقة ومنها تكون المخرجات ولا تساعد في اتخاذ القرار السليم.

تستعمل مؤسسة نظام معلومات محاسبي مطور وغير معقد يتناسب مع احتياجاتها ومتطلباتها، حيث استخدمت مجموعة متكاملة ومترابطة من الجهود البشرية و الموارد المادية أجهزة كمبيوتر متطورة وأيدي عاملة كفؤة ومؤهلة، فاستطاعت بذلك تغيير أسلوب العمل حيث تم تنظيم العمل، وتقسيم المهام ومزايا عديد نذكر منها:

- الشعور بالرضا من طر □ الموظفين والذين يعتبرون من أهم مكونات نظام المعلومات المحاسبي.
- السهولة والدقة في المعالجة المحاسبية.
- اختصار الجهد والوقت.
- المساعدة على اتخاذ القرارات السلمية والمناسبة.
- تقسيم العمل وعدم تشابك المهام والوظائف.
- الاستفادة من مهارات وقدرات الموظفين.

## المبحث الثالث: وصف الدورة المبيعات/ المقبوضات

إن الهدف من وصف دورة المبيعات/المقبوضات هو تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال دراسة الإجراءات الأساسية للدورة و تسلسلها و تحديد مختلف المستندات و البيانات و الإجراءات و كيفية عملها و انتقالها بين مختلف النظم الوظيفية داخل المؤسسة.

سنستخدم لهذا الغرض عدة أدوات كالمقابلة، والملاحظة والتي ستسمح بتحليل كامل لهذه الدورة لاكتشاف نقاط الضعف و تصحيحها.

## المطلب الأول: الإطلاع على دليل الإجراءات الرسمية

الفرع الأول: إجراءات الفوترة:

أولاً: الوثائق المستخدمة:

- محضر الاستلام. أنظر إلى الملحق رقم(07).
- الفاتورة. أنظر إلى الملحق رقم (08).
- وصل الطلب. أنظر إلى الملحق رقم (09).

- بطاقة المتابعة.

#### ثانيا: المسؤوليات

- تقع هذه الإجراءات تحت السلطة المباشرة للرئيس لمدير العام.
- قسم الفوترة مسؤول عن تطبيق و السير الحسن لهذه الإجراءات.
- المدير العام مسؤول على المصادقة على الفواتير.

#### ثالثا: شرح عملية الفوترة:

- 1- يقوم رئيس قسم الفوترة بالمصادقة على عناصر الفوترة لتحديد نوع الفاتورة:
  - فاتورة التسبيقات : العقد أو أمر تنفيذ الطلبية.
  - فاتورة الحسم: بيان الاستلام .
- 2- يقوم عون الفوترة بإعداد الفاتورة.
- 3- تتم الرقابة و المصادقة على الفواتير من طرف رئيس قسم الفوترة و يوقعها الرئيس المدير العام.
- 4- يقوم رئيس قسم الفوترة بإرسال نسخ من الفاتورة إلى الزبائن و إلى المصالح المعنية (مصلحة المالية و المحاسبة، مديرية التخطيط و تسيير الفعاليات، المصلحة التجارية).

يقوم رئيس قسم الفوترة بتحديث:

- بطاقات الزبائن.
  - جدول الاستلام.
  - جدول الضمانات البنكية. أنظر إلى الملحق رقم (10).
  - جدول الحقوق - التحصيلات.
- في حالة مراجعة الفاتورة، طلب مردودات على الفاتورة، أو تغيير في أمر تنفيذ الطلبية إعداد تعليمة داخلية من المصلحة التجارية و مصادقة عليها من المدير التقني و موقعة من الرئيس المدير العام.

#### رابعا: الوثائق المحتفظ بها

- الفاتورة.
- البطاقات التجارية.
- أمر الطلبية و الملاحق.
- أمر تنفيذ الطلبية، و في بعض الحالات التعديلات في أمر تنفيذ الطلبية.
- أمر الفوترة.
- بيان استلام و الحساب العام و النهائي.
- وصل الشحن.

### الفرع الثاني: إجراءات التحصيل

الهدف من هذه الإجراءات هو تحصيل المستحقات من الزبائن.

#### أولاً: الوثائق المستخدمة:

- وصل تسليم صك. الملحق رقم (11).
- إشعارات بالتأخير عن الدفع.
- جدول الحقوق التحصيلات.

#### ثانياً: المسؤوليات

- المدير التقني مسؤول عن ضمان السير الحسن لإجراءات التحصيل.
- عون الفوترة مسؤول عن تحصيل المستحقات من الزبائن.
- قسم الفوترة مسؤول عن الرقابة تحصيل المستحقات.

#### ثالثاً: الشرح

إذا تم تسديد الفواتير في الآجال المحددة عن طريق الشيك، أمر الدفع، وصل التحصيل، يقوم عون الفوترة بتحديث بطاقة الزبون و يقوم بإعداد وثيقة تحصيل يقوم بإرسالها إلى قسم المحاسبة مرفقة بالوثائق المبررة، أما إذا رفض الزبون تسديد الفاتورة في الآجال المحددة يقوم عون التحصيل بإرسال إشعارات لحل المشكل بالتعاون مع المصلحة التجارية، سواء عن طريق الهاتف، المراسلات، أو المقابلة المباشرة. في حالة عدد الإشعارات يساوي أو يفوق ثلاثة و بعد مصادقة المدير التقني والرئيس المدير العام يقوم رئيس قسم الفوترة و التحصيل بإرسال ملف الزبون إلى قسم النزعات لحل المشكل بالطرق القانونية.

### المطلب الثاني: المقابلة

قمت في هذه المرحلة بمقابلات مع المسؤولين لفهم كيفية سير الأعمال فعلياً و التمكن من وصف الدورة قيد الدراسة، كما يلي:

#### أولاً: القسم التجاري: المكلف بالعمليات التجارية

##### 1- درجة ائتمان الزبون:

لإجراءات تقييم درجة ائتمان الزبون مبرر للمؤسسة لتحقيق أعلى رقم أعمال ممكن.

##### 2- إجراءات قبول لزبون:

- يرسل الزبون طلب عرض إلى المؤسسة مرفقة بوصف عن المنتج الذي يريد شراءه.
- يقوم مسئول العمليات بإعداد دراسة تقييمية و اقتراحاته الممكنة إلى الزبون ثم يقدم عرضه إلى الزبون.
- إذا قبل الزبون العرض يقوم بإرسال وصل الطلبية أو يتم الاتفاق على شروط العملية من خلال إعداد عقد يمضيه الطرفان.

- يقوم المكلف بالعمليات بإعداد أمر تنفيذ الطلبية و يرسل نسخة مصورة إلى جميع الأقسام لإعلامها بالطلبية الجديدة ( قسم التخطيط، القسم التجاري، قسم المحاسبة، قسم الدراسات، قسم المشتريات، قسم الوسائل العامة، قسم الفوترة، قسم دراسة التكاليف).

ثانيا: قسم الفوترة: (عون الفوترة)، وتتميز بنوعين من العمليات:

1-العمليات الصغيرة: يستقبل القسم التجاري طلبية الزبون و يقوم المكلف بالعمليات بإعداد أمر التنفيذ و يرسله إلى قسم تسيير المخونات، قسم المحاسبة العامة ، قسم الفوترة.  
- يقوم قسم الفوترة مباشرة بعد استلام أمر التنفيذ و أمر الفوترة من القسم التجاري بإعداد ستة نسخ من الفاتورة توزع حسب مايلي: ثلاث نسخ ترسل إلى الزبون، نسخة ترسل إلى المحاسبة العامة، نسختين يحتفظ بها في ملف الزبون.

- تتم المصادقة على الفواتير من طرف رئيس قسم الفوترة وتقدم إلى مدير العام ليوقع عليها.

- ترسل الفاتورة إلى الزبون عن طريق البريد مع وصل الاستلام.

- يتم تسجيل الفواتير في سجل المبيعات.

2- العمليات الكبيرة:

- يستلم قسم الفوترة وصل الطلبية ، أمر تنفيذ الطلبية و يقوم مباشر بفتح ملف للزبون أو العملية الجديدة بعد مراجعة صحة الوثائق.

- يقوم عون الفوترة بإعداد الفواتير حسب العملية مثلا : فاتورة التسبيق (10 % من المبلغ الإجمالي).

### المطلب الثالث: إجراءات التسجيل المحاسبي

#### الفرع الأول: توضيح

نلاحظ غياب إجراءات مكتوبة فيما يخص التسجيل المحاسبي لعمليات المبيعات ، و المتعلق خصوصا ب:

- الوثائق الأساسية الضرورية لتبرير عمليات البيع و التحصيل.
- التحقق من صحة الوثائق المبررة لعملية البيع المرسله من القسم التجاري و قسم الفوترة.
- التحقق من صحة التسجيلات المحاسبية مقارنة بالبيانات الموجودة على الوثائق المبررة.
- القيام بعمليات المقاربة مع قسم الفوترة لاكتشاف الأخطاء المحتمل(مقارنة يومية المبيعات الشهرية مع جدول المستحقات الشهري).

#### الفرع الثاني: المشاكل الملاحظة والآثار المسجلة:

أولا: غياب إجراءات رقابة داخلية تضمن فعالية التسجيل المحاسبي لعمليات البيع

يرجع هذا الخلل إلى ضعف في تصميم نظام الرقابة الداخلية، خاصة فيما يتعلق:

- إجراءات محاسبية تحدد أعمال تسجيل الوثائق المحاسبية المتعلقة بعملية المبيعات/التحصيلات.
- غياب إجراءات مناسبة تنص على ضرورة إرفاق أمر الطلبية أو العقد مع الفاتورة ، باعتبارها الوثائق التي تسمح بالتبرير الكامل للعملية و تضمن صحة عملية البيع ومنه التسجيل المحاسبي.

ثانيا: الرقابة على تطابق التسجيلات مع شروط البيع المتفق عليها غير ممكنة:

هذا الخلل سببه ضعف في تصميم نظام الرقابة الداخلية، إذ لا يتم في ظل الإجراءات المتبعة إرسال أمر الطلبية أو العقد و بيان الأشغال أو وصل الشحن إلى قسم المحاسبة بهدف القيام بعملية مقارنة بين ملف الزبون (فواتير وجدول الاستحقاق).

هذا الخلل لا يسمح كذلك للمحاسبة العامة القيام برقابة قبلية علي سير عمليات المبيعات.

ثالثا: تسجيل التحصيلات يتم على أساس بطاقات المتابعة التي يرسلها قسم الفوترة:

اتضح أن تسجيل التحصيلات يتم على أساس بطاقات المتابعة التي يرسلها قسم الفوترة، هذا الإجراء يتنافى مع القاعدة التي تنص على عدم تسجيل الإيرادات قبل دخولها الفعلي في حساب المؤسسة و على أساس وثائق مبررة خارجية يسلمها البنك (كشف الحساب أو إشعار بالدين) .

إذ أن تسجيل التحصيلات على أساس بطاقة المتابعة التي يعدها قسم الفوترة عند استلامه الشيك قد يخلق مشاكل نتيجة الفرق بين رقم الأعمال المقبوض و رقم الأعمال المحصل فعلا، خاصة في حالة رجوع الشيكات بدون رصيد.

يؤثر الإجراءات على عرض الحسابات السنوية غير دقيقة تتعلق بغرض رصيد نظري مبالغ فيه لحساب البنك لا يتطابق مع الرصيد الفعلي للمؤسسة في البنك، كذلك مع مبدأ استقلالية السنوات في حالة عدم دخول الأموال في الحساب البنكي حتى السنة التالية.

سمحت عملية وصف الدورة مبيعات/ مقبوضات للمراجع الداخلي بجمع أكبر قدر من المعلومات عن موضوع الدراسة بهدف فهم كيفية سير العمليات والإجراءات وتحديد قنوات انتقالها والأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال من خلال الإطلاع على وثائق الرسمية للمؤسسة منجهة، ثم الانتقال إلى الميدان لمعرفة ماهو مطبق فعلا مباشرة بالاستماع إلى المسؤولين.



## قائمة المراجع:

### أولاً: باللغة العربية

- 1- كمال الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 2- إيمان فاضل السمراي، هيثم محمد الزغبى، نظم المعلومات الإدارية، دارالصفاء للنشر، عمان، الأردن، 2004.
- 3- إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية مدخل إداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 4- سليم الحسينة، مبادئ المعلومات الإدارية، مؤسسة وراق، عمان، الأردن، 2007.
- 5- حسين محمد رحيم، الهيكل التنظيمي والإجراءات العمل، دار حامد للنشر، الأردن، 2000.
- 6- ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمود مراد مصطفى، المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 7- أحمد فوزي ملوخية، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006.
- 8- أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- إبراهيم بختى، التجارة الإلكترونية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
- 9- زكي حسين الوعي، المعلومات والمجتمع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 10- أحمد شوقي شادي، دراسات في نظم المعلومات المحاسبية والحاسب الإلكتروني، دار النهضة العربية، بيروت، 1998.
- 11- محمد إسماعيل محمد السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2001.
- 12- عاطف جابر طه عبد الحميد، نظم المعلومات الإدارية، شركة الناس للطباعة، عمان، الأردن، 2003.
- 13- عامر إبراهيم القندجيلي، علاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية والتكنولوجيا المعلومات، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2005.
- 14- علي عبد الهادي مسلم، مذكرات في نظم المعلومات الإدارية والتطبيقات، مركز السمة الإدارية، القاهرة، 1994.
- 15- إسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، بدون تاريخ النشر، مصر، 1999.
- 16- قاسم حسن الحبيطي، زياد هاشم السقاء، نظم المعلومات المحاسبية، العراق، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، كلية حدباء جامعة الموصل، 2003.
- 17- محمد بوتن، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 18- ستفن موسكوف، مارك سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، ترجمة: كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002.
- 19- هلال عبود البياتي وعلاء عبد الرزاق محمد حسن، المدخل لنظم المعلومات الإدارية، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، 1992، الموصل، العراق.

- 20- محمد الهادي، التطورات الحديثة لنظم المعلومات المبنية على الكمبيوتر، دار الشروق، 1993، القاهرة، مصر.
- 21- عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998، عمان، الأردن.
- 22- هلال عبود البياتي وعلاء عبد الرزاق محمد حسن، المدخل لنظم المعلومات الإدارية، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، 1992، جامعة الموصل، العراق، 1992.
- 23- محمد محمد الهادي، التطورات الحديثة لنظم المعلومات المبنية على الكمبيوتر، دار الشروق، القاهرة، مصر، 1993.
- 24- عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998، عمان، الأردن، 1998.
- 25- مثير محمود سالم، رمضان محمد قيم، نظم المعلومات المحاسبية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2007.
- 26- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
- 27- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية ط 1، 2003.
- 28- يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، لبنان، 2000.
- 29- محمد عباس الحجازي، المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981.
- 30- عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط. 2003، 2.
- 31- إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، دار الهاني للطباعة والنشر، ط 2، القاهرة، مصر، 1985.
- 32- كمال الدين مصطفى الدهرواي، محمد مرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2001.
- 33- شوقي عطاء الله، المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثامن، مصر، 1967.
- 34- عقاري مصطفى، التقارير المالية لمن، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية، جامعة قسنطينة، عدد 19، 2002.
- 35- إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، دار الهاني للطباعة والنشر، ط 2، القاهرة، مصر، 1985.

- 36- بالطاهر زكية، عون فراح، دور وأهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس، المدية، المركز الجامعي يحي فارس، الجزائر، 2003-2004.
- 37- محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- 38- شوقي عطاء الله، المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثامن، مصر، 1967.
- 39- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية ط 1، 2003.
- 40- يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، لبنان، 2000.
- 41- محمد عباس الحجازي، المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981.
- 42- عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط2، 2003.
- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة، عمان، الأردن ط1، ج1، 2009.

ثانيا: باللغة الفرنسية

- 43- Rosa Isslah, **Management des Systems d'information Office de publication** Universitères, 2005.
- 44-Y-dupuy et autres, **Les Systèmes de Gestion**, Aubin imprimeur, france, 1989.
- 45-Reseau Martine, **économie d'entreprise, organisation, gestion, stratégie** d'entreprise, édition eska, aris, 1993.
- 46-Lzabell Calmi et Jordan Halin, **Introdecton à la gestion**, dunod, paris, 2000.
- 47- M.Joras, **L'histoire Du Mot Audit**, Control Interne Et Audit Interne, Séminaire, Association Des Auditeurs Consultants Internes Algérienne, Sheraton Club Des Pins, Work School, 18 & 19 Juillet 2000.
- 48- Hammid temar, **doctrine et méthodologie de la comptabilité de l'entreprise**, OPU, Alger, 1989.
- 49- Grenier et J.boune bouche, **ystème d'information comptble**, éditionfoucher, paris, 1998.

- 50- IONNEL.C et GERARD.V : **Audit et Control Interne**, Aspects Financiers, Opération et Stratégiques, 4<sup>ème</sup> Edition, Dalloze, Paris 1992.
- 51- J.C.Becour, H.Bouquin. **Audit Opérationnel**, 2<sup>ème</sup> Edition, Economica, Paris. 1996.
- 52- Alain Mikol, **L’Audit Financier** , Edition D’Organisation, Paris,1999.
- 53- Hammini Allel, **Le Contrôle Interne Et L’élaboration Du Bilan Comptable**, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003.
- 54- Jacques Duhem Et Michel Jammes, **Audit & Gestion Fiscale De L’Entreprise**, Edition EFE, Paris, 1996.
- 55- Paul E. Heeshen and Lawrence B. Sawyer, **Internal Auditor’s Handbook**, The Institute of Internal Auditors, Altemonte Springs, 1984.

#### ثالثا: ملتقيات

- 56- تومي ميلود، إنتاج المعرفة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية، ملتقى الدولي لاقتصاد المعرفة، كلية العلوم الاقتصادية والتسير، جامعة بسكرة، 2005.
- 57- زياد هاشم يحيى، فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في وحدات القطاع الاشتراكي، دراسة ميدانية في المنشأة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 1990 .
- 58- M.Joras, L’histoire Du Mot Audit, Control Interne Et Audit Interne, Séminaire , Association Des Auditeurs Consultants Internes Algérienne, Sheraton Club Des Pins, Work School, 18 & 19 Juillet 2000.
- 59-AICPA, Auditing Concepts Committee , “Report of committee on Basic Auditing Concepts”, The Accounting Review, vol. 07. Sept, 1992.

## مقدمة عامة

## الفصل الأول:

### الإطار العلمي للنظم المعلومات المحاسبية

الفصل الثاني:  
الإطار العلمي للمراجعة الداخلية

## الفصل الثالث:

دراسة حالة المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة

- سونيماكس -



خاتمة عامة

## قائمة المراجع

# الفهرس

الملاحق

## المبحث الأول: مفاهيم عامة عن النظام والمعلومات

يعتبر الخلل في المعلومات المحاسبية سواء كان هذا الخلل تشغيلي أو بتدخل أطراف معينة سببا للعديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، كون مخرجات هذا النظام من المعلومات المحاسبية تكون بالضرورة لا تلبية حاجات مستخدميها من ما يجب أن يتوفر في المعلومة من خصائص، وبالتالي يؤدي هذا إلى عدة مشاكل تشغيلية على مستوى المؤسسة وكذلك الأطراف الأخرى المستفيدة من هذه المعلومة في اتخاذ القرارات. وبالتالي فمن الضروري الوقوف على المفاهيم العامة للمعلومات من حيث الخصائص والقيمة، والمعلومات المحاسبية بالدرجة الأولى كونها المعبر الرئيسي عن نشاط المؤسسة وأعمالها وما يكسيه النظام المولد لها وهو نظام المعلومات المحاسبية من أهمية، كون فعالية هذا النظام تتيح معلومات محاسبية تتمتع بالخصائص المطلوبة فيها من دقة وصحة والملائمة وهذا بالنسبة لمختلف الأطراف المستفيدة منها سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

### المطلب الأول: مفهوم النظام والمعلومات

تعتبر المعلومات قاعدة لاتخاذ القرارات المختلفة داخل المؤسسة، ولا يتحقق هذا إلا بسريان وتدفق المعلومات داخل المؤسسة. كما وتعتبر نظرية الأنظمة كنظام يتكون من مجموعة أنظمة فرعية تتكامل وتتفاعل في الأداء لتحقيق هدف معين، وهذا ما سيتضح الفرعين التاليين:

#### الفرع الأول: النظام

أولاً: مفهوم النظام

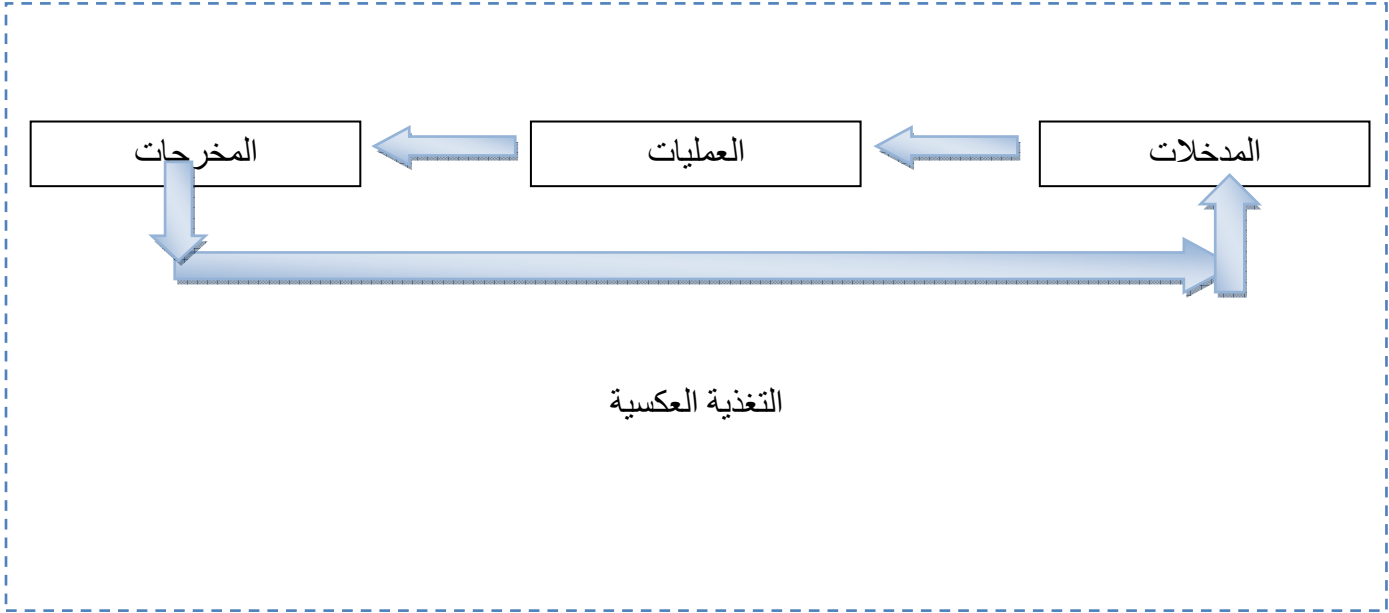
يعد مصطلح النظام (system) من المصطلحات الشائعة الاستخدام في مختلف المجالات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، تبلور كمفهوم علمي حديثاً في نهاية الأربعينيات من القرن الماضي، وأصل الكلمة يوناني<sup>1</sup> "sustema" المشتقة من "sym" وتعني "hislei" والتي تعني "to set" أي يكون أو يجمع. وإذا استعملنا النظام في ميدان الأعمال فإنه يعرف بأنه "مجموعة من الأجزاء التي تربط ببعضها البعض مع البيئة المحيطة، هذه الأجزاء تعمل كمجموعة واحدة من أجل تحقيق أهداف معينة"<sup>2</sup>، ويعكس الشكل الموالي هذا التعريف:

### الشكل (1): عناصر النظام المتكامل

<sup>1</sup> كمال الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص8.

<sup>2</sup> كمال الدهراوي، نفس المرجع، ص9.

المحيط



المصدر: كمال الدهراوي، نفس المرجع، ص9.

ومن الشكل والتعريف نقوم بشرح مجموعة من الأجزاء :

1- مجموعة: تعني أن النظام ليس عبارة عن أجزاء مستقلة تعمل بمفردها بل مرتبطة مع بعضها البعض ارتباط وثيقا وتعمل كوحدة واحدة.

2- أجزاء (Objets): وتشير إلى العناصر المكونة للنظام وتتمثل في<sup>1</sup>:

أ- المدخلات (Input Data): وهي مجموعة المفردات التي يتكون منها النظام ويعتمد عليها بشكل أساسي، تتعدد وتتنوع على ضوء الأهداف التي يسعى التنظيم إلى تحقيقها فقد تكون بيانات أو مواد خام أو رأس مال أو مواد بشرية، وتنقسم المدخلات في المؤسسة إلى نوعين هما<sup>2</sup>:

\* المدخلات المسلسلة: في حالة ما إذا كانت مدخلات نظام معين هي مخرجات نظام آخر أو أنظمة أخرى سابقة للنظام المعني وتربطها به علاقة تتابعية مباشرة فإنه يطلق على ذلك النمط من المدخلات بـ" المدخلات المتتابعة أو المسلسلة".

\* المدخلات عن طريق التغذية العكسية: ينتج هذا النوع من المدخلات في حالة وجود انحرافات في المخرجات الفعلية المتوقعة أو المستهدفة، ففي هذه الحالة يعيد النظام تشغيل تلك المخرجات مرة أخرى، وتلك المدخلات تمثل نسبة ضئيلة من مخرجات النظام.

ب- العمليات (Processing): هي آليات العمل الدقيقة التي تحكم التفاعلات الداخلية المنتظمة لعناصر النظام، أي أنها جميع العلاقات المبرمجة والأنشطة التحويلية التي تقوم بمعالجة المدخلات وتحويلها إلى مخرجات بحيث يكون إنجازها مرتبط بتحقيق أهداف محددة للتنظيم.

<sup>1</sup> إيمان فاضل السمراي، هيثم محمد الزغبى، نظم المعلومات الإدارية، دارالصفاء للنشر، الأردن، 2004، ص30.

<sup>2</sup> إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية مدخل إداري، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2000، ص21.

ج-المخرجات(Output): هي ما ينتجه النظام بعد تشغيله أو هي نواتج الأنشطة والعمليات التحويلية والتي يقدمها للمستخدمين على شكل منتجات جاهزة مثل السلع النهائية، أو على شكل معلومات أو خدمات تحقق أهداف التنظيم وتشبع رغبات وحاجات المستخدمين.

د-التغذية العكسية(Feed Back): هي تأثير بالمحيط الخارجي لنظام والتي تحدد مدى ملائمتها وصلابته في تحقيق الأهداف المطلوبة وتلبيته لحاجات المستخدمين من خلال تمرير الملاحظات عن أي قصور أو عيب في تطبيقه لإصلاحه وتقادي حصوله مستقبلا.

وتجدر الإشارة إلى أن لكل نظام حدود سواء كانت داخلية أو خارجية، والهدف من معرفتها هو ضبط المتغيرات التي تؤثر في النظام والتي يتأثر بها، فالحدود الداخلية يمكن تحديدها من خلال التعرف على اتساع النظام والأبعاد المحيطة التي يتعامل معها وأطراف النشاط التي لها علاقة بالمؤسسة، أما الحدود الخارجية فتتمثل في محيط المؤسسة وهي تشمل كافة المتغيرات التي تؤثر على النظام والتي يؤثر فيها. من خلال الشكل رقم (01) يتبين أن للنظام خصائص تتمثل في ما يلي:

له مكونات: فأى نظام يتكون بوجود عدد من العناصر فتتووعها وتفاعلها يحددان مدى تعقده، وعند تجمعها تكون نظاما فرعية، ومثال على ذلك نجد أن النظام التنفسي والنظام العصبي والنظام الهضمي تعتبر أنظمة فرعية لنظام جسم الإنسان.

1- لو حدود: النظام عبارة عن مجموعة منتهية محدودة، أي أن له حدود وتصله عن محيطه تمثل مجموعة العناصر التي لا تنتمي إلى النظام ولكن لها قدرة التأثير عليه أو التأثير به، ويمكن أن نستشهد هنا بمثال الجلد الذي يكون حدود نظام جلد الإنسان.

2- وجود شبكة تفاعلات : تسمح هذه الأخيرة بتبادلات المواد، رؤوس الأموال أو المعلومات أو غيرها، فهي تساهم عموما في تعديل النظام، ونميز نوعين من التفاعلات:

أ- تفاعلات داخلية فيما بين عناصر النظام.

ب- تفاعلات خارجية للنظام مع محيطه.

4- النظام المتنوع: أي مجموعة الحالات الممكنة لهذا النظام<sup>1</sup>.

5- له هدف: للنظام هدف محدد يسعى لتحقيقه، وهذا ما يقتضي تحديد مستوى الأداء كهدف للنظام، وهنا تظهر أهمية وجود دافعية في النظام لتنشيط أداء العنصر البشري المنخرط في النظام.

6- النظام له دورة حياة أي أنه معرض للفناء، ومثال ذلك الشخص الذي في غيبوبة قد يتعرض لتوقف عضلاته نتيجة لعدم استخدامها<sup>1</sup>.

ثانيا: أنواع النظم

<sup>1</sup>Rosa Isslah, **Management des Systems d'informatio**, Office de publication Universités, 2005, p25.

<sup>1</sup> Rosa Isslah, **Management des Systems d'informatio**, Office de publication Universités, 2005, p25.

تتعامل الإدارة مع مجموعة أنظمة داخلية وخارجية، وتعد نظرية النظم من أهم الاتجاهات المعاصرة في الإدارة والتنظيم، والتي تهدف إلى تحديد عناصر المنظومة وتفسير آلية عملها، ولقد ظهرت فكرة النظم في الوقت المعاصر على يد عالم الأحياء الألماني "لودينغ فان برتالمفي"، وقد أعطاه اسم "نظرية النظم"، وهو علم جديد يهدف إلى تشكيل مبادئ عامة يمكن تطبيقها على النظم أياً كان نوعها وطبيعة العناصر المكونة لها، وأياً ما كانت القوى والعلاقات التي تنظم عملها، أو الأهداف التي ترغب في تحقيقها<sup>2</sup>. وتميز نظرية النظم بين أربعة أنماط رئيسية للنظم، يمكن تصنيف أي نظام لتكون ضمن واحد من مجموعة الأنماط الأربعة التالية:

1- النظم المغلقة: يكون النظام مغلقاً إذا كان معزولاً تماماً عن محيطه، ويعني ذلك عدم وجود روابط خارجية بينه وبين النظم الخارجية المحيطة به، من ثم لا يكون له تأثير خارج حدوده، فضلاً عن ذلك فإن المحيط الخارجي يكون عديم التأثير خارج حدوده، فضلاً عن ذلك فإن المحيط الخارجي يكون عديم التأثير عليه وعلى إجراءات تشغيله<sup>3</sup>، ويمكن عده على أنه "مجموعة العناصر والأجزاء المرتبطة و المتفاعلة فيما بينها لتحقيق هدف معين، له استقلال تام وارتباط ضعيف بالمحيط الخارجي"<sup>4</sup>.

2- النظم المغلقة نسبياً: نحكم على النظام أنه مغلق نسبياً إذا كان يتفاعل مع المحيطه بطريقة محدودة ومعروفة وقابلة للتحكم فيها، كما تتوافر له خاصية إمكانية التحكم في تأثيرات متغيرات على إجراءات تشغيلية، ويعتبر ناتج تفاعلات المحيط معه بمثابة مدخلات النظام كما أن ناتج تأثير يمكن اعتباره بمثابة مخرجات للنظام<sup>5</sup>.

3- النظم المفتوحة: يعتر النظام مفتوحاً إذا كان تأثير المحيطه غير محدود وغير قابل للتحكم فيه، وبعبارة أخرى وجود مدخلات ومخرجات للنظام من وإلى المحيط يتعرض لتأثير غير قابل للتحكم فيه، نتيجة لتفاوت وتباين المدخلات فيه<sup>6</sup>، إذن فالنظام المفتوح هو الذي يتفاعل مع المحيط بحيث يؤثر فيه ويتأثر به.

4- النظم التحكم بالتغذية العكسية: يعتبر النظام واحد من مجموعة نظم التغذية العكسية إذا تمت إعادة بعض من مخرجاته إلى النظام في صورة مدخلات له، وذلك للمساهمة في تحقيق أهداف النظام، فعادة يصمم نظام المعلومات المحاسبية لتوفير إمكانية التغذية العكسية لأغراض الرقابة، فمن خلال التقارير والوثائق المستخرجة منه يتم توفير إمكانية التغذية العكسية للمديرين عن أدائهم في تحقيق الأهداف التنظيمية الموكلة لهم يمكنهم من اتخاذ الإجراءات الصحيحة اللازمة للوصول إلى الأهداف المرغوب للنظام<sup>1</sup>.

<sup>2</sup> سليم الحسينة، مبادئ المعلومات الإدارية، مؤسسة وراق، عمان، الأردن، 2007، ص28.

<sup>3</sup> حسين محمد رحيم، الهيكل التنظيمي والإجراءات العمل، دار حامد للنشر، الأردن، 2000، ص 35.

<sup>4</sup> Y-dupuy et autres, Les Systèmes de Gestion, Aubin imprimeur, france, 1989, p25

<sup>5</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمود مراد مصطفى، المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص76.

<sup>6</sup> أحمد فوزي ملوخية، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006، ص 36.

<sup>1</sup> أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص20.

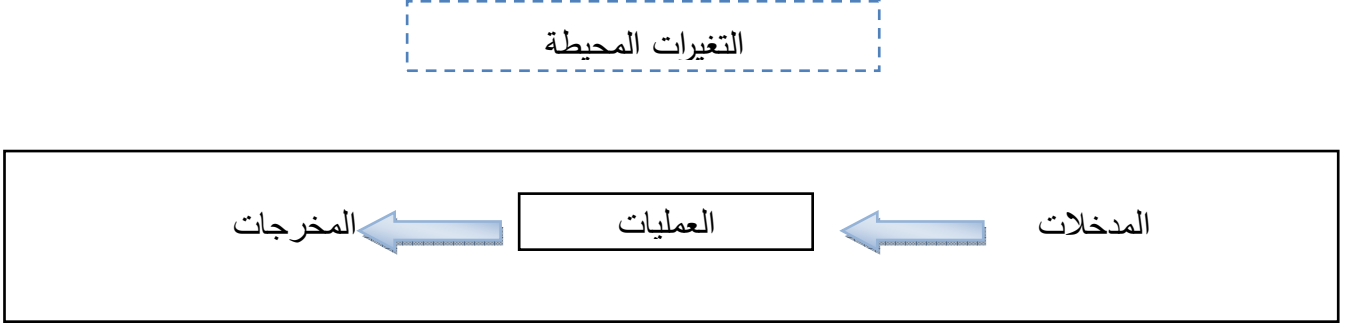


## الفصل الأول: الإطار العلمي للنظم المعلومات المحاسبية

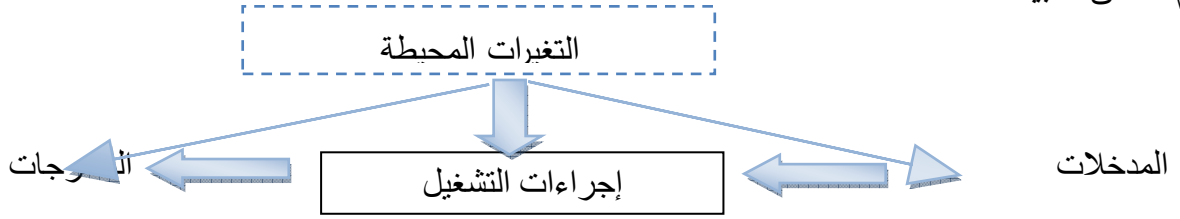
وشكل الموالي يقدم صورة توضيحية للأنواع الأربعة:

الشكل (02): أنواع النظم

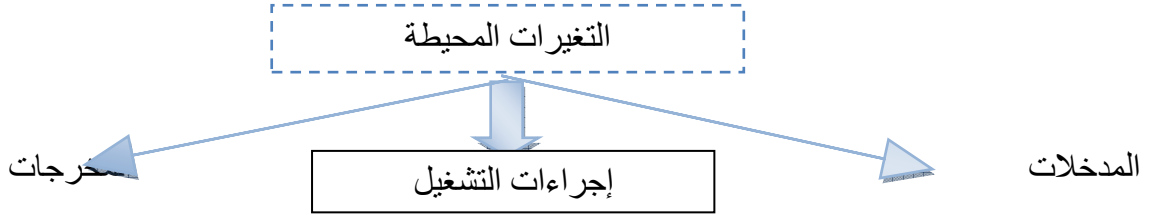
1-النظام المغلق :



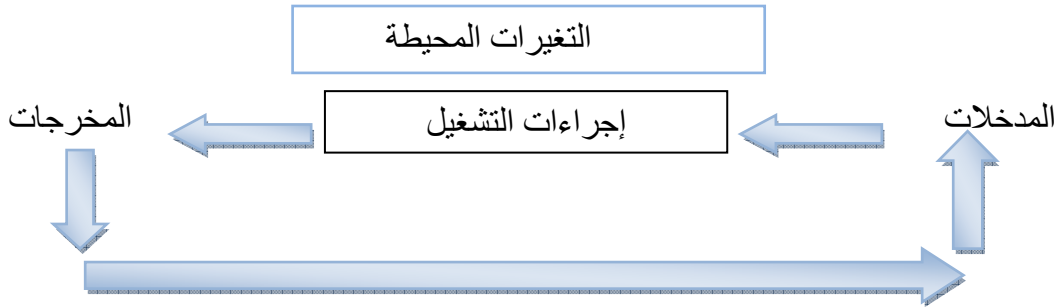
2-النظام المغلق نسبيا:



3-النظام المفتوح :



4-نظام التحكم بالتغذية العكسية :



المصدر: أحمد حسين علي حسين، المرجع نفسه، ص 21.

ولقد وافق ظهور نظرية النظم مفهوم "السيبرنتيك" ، والذي يعتمد على تقنية المعلومات ، إذ أن الفكرة الأساسية لهذا المفهوم هي أن المعلومات تمثل الموجة الرئيسية لسلوك الفرد في المؤسسة، وأنه لا يستطيع السيطرة عليها و استخدامها دون إيجاد الآلات والأجهزة التي تتولى مهام التوجيه والتحكم نيابة عنه، لذلك يعد السيبرنتيك أحد الأساليب الحديثة التي أثرت على عمل المؤسسات في نشاطاتها الإدارية وفي طرق اتخاذها للقرارات. ومن أهم ما جاءت به نظرية النظم، هو أن القرار لا يمكن اتخاذه في نظام مغلق، ذلك لأن الكثير من المعلومات تقع خارج محيط المؤسسة، كما أن أي إدارة أو قسم في الشركة هو عبارة عن نظام فرعي للنظام الكلي، وبالتالي فإن أي مدير أو جزء من المؤسسة يجب أن يكون في تفاعل مستمر مع الوحدات والأجزاء الأخرى من تحقيق أهدافها .

ثالثاً: المؤسسة كنظام مفتوح

إن المؤسسة أو أي مشروع اقتصادي عبارة عن تفاعل مجموعة من الأنظمة الجزئية التي تؤدي إلى خلق نظام قائم بذاته، كفيل بتجميع كل المعلومات المتعلقة بالظروف المختلفة والتغيرات المحتملة والتكيف معها في أقصى وقت ممكن وعليه تعتبر نظاماً مفتوحاً يتكون من:

1- الموارد المادية : وهي الوسائل المستخدمة في العملية الإنتاجية من آلات ومباني، والمواد أولية بما فيها تلك التي تزودها الطبيعة.

\* يعتبر علم "السيبرنتيك Cybernetics" أساس لدراسة وتحليل الأنظمة، وهو يعني بدراسة عمليتي الاتصال والرقابة في الأنظمة الحيوانية والآلية، وتتجلى أهمية في أنه ينظم العمليتين المذكورتين، إضافة إلى عمليات أخرى مثل التوازن والتقرير في الشبكة، بكيفية تسمح بتأمين الانتظام التلقائي للنظام المعني، من خلال المعلومات المتولدة فيه، أي من خلال التغذية العكسية.

- 2- الموارد البشرية: وهي تلك الموارد المتمثلة في الطاقة العضلية والذهنية لعمال المؤسسة المصنفون إلى ثلاث طبقات (المسيرون، الإطارات، العمال).
  - 3- مركز القرار: وهو المكلف بتسيير النشاط الإنتاجي للمؤسسة، حيث يعني بالتنسيق بين مختلف العناصر الأخرى المكونة للمؤسسة.
  - 4- التحويل: وهو ناتج نشاط المؤسسة المتولدة عن عنصر العمل المبذول لتحويل المواد الأولية إلى سلع مادية أو التقديم خدمات الأفراد أو الجماعات<sup>1</sup>.
- وتتطور علاقة النظام بالمحيط بتطور إدارة التي تعمل على الربط والتنسيق بين مختلف النشاطات مدعوماً بعدة خصائص تسمح له بممارسة مختلف الوظائف الضرورية نذكر منها<sup>2</sup>:
- 1- التمايز: تميل المؤسسة إلى الاختلاف و التمايز، فتبدأ بشكل بسيط، ثم تتطور وتنمو حتى يصبح على درجة أكبر من التعقد والتخصص، فكلما تطورت المؤسسة مالت إلى درجة أكبر من التخصص في أداء العمليات.
  - 2- الشمولية: المؤسسة هي وحدة شاملة ومتكاملة، أي لا تعتمد على الرؤية الجزئية للنظام باعتبارها مجموعة من الأجزاء المستقلة عن بعضها، وإنما يجب الالتفات إلى نوع العلاقات التي تربط هذه الأجزاء .
  - 3- الأهداف: تعمل المؤسسة على تحقيق مجموعة من الأهداف، فالمؤسسة كنظام مفتوح لا تعمل من أجل تحقيق هدف واحد من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف في آن واحد.
  - 4- التوازن الحركي: تتميز المؤسسة بالتوازن الحركي، فهي تستورد المدخلات من المحيط وتقدمها بشكل آخر بعد تحويلها، ويتحقق هذا من خلال الاستمرار في النشاط مقابل الحصول على عائد من المحيط .
  - 5- الاستمرار والتكيف: يقصد بالاستمرار قابلية المؤسسة للحفاظ أو العودة إلى وضعها السابق إذا ما تعرضت لطارئ خارجي مفاجئ، ويقصد بالتكيف قابلية المؤسسة لاستيعاب التغيرات التي تحدث في المحيط أوفي أحد مكوناته.
- وتتعرض المؤسسة للفناء إذا لم تتمكن من ضمان قدرتها على إيجاد مصادر الطاقة البشرية و المادية من المحيط، إضافة إلى ذلك فإن عدم قبول مخرجاتها من المحيط يؤدي إلى الانحلال أو عدم الفاعلية، وهنا تتجلى أهمية ارتباط المؤسسة بمحيطها وتكيفها معه لأنه مصدر نشاطها وبقائها واستمرارها.

### الفرع الثاني: ماهية المعلومات

<sup>1</sup> إبراهيم بختي، التجارة الإلكترونية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 8.

<sup>2</sup> علي وجيه، مبادئ إدارة الأعمال، جامعة بغداد، العراق، 1999، ص 44.

المعلومات (Information) لغة: هي إحدى المفردات المشتقة من "علم" تتسم ببراء مفرداتها وتتنوع معانيها فهي تتصل بالعلم والمعرفة، التعليم والتعلم، الدراية، الإحاطة، والإدراك، اليقين والإرشاد، الوعي، وغير ذلك من المعاني المتصلة بوظائف العقل وما تم الحصول عليه وتلقيه بالبحث والدراسة<sup>1</sup>.

هناك عدة تعاريف للمعلومات، نذكر منها: "المعلومات هي عبارة عن مجموعة من الأخبار تحمل معارف مطلوبة حول موضوع معين، إذا فهي تأخذ صبغة العملية-عمل الأخبار - متحمل مضمون - مما يتم الإخبار به- وهذا من أجل الوصول إلى فهم جيد للمحيط"<sup>2</sup>.

كما تعرف المعلومات على أنها "مجموعة الحقائق المرتبطة بالأحداث والتي يمكن التعرف عليها وقياسها، وغالبا ما تكون مستقلة عن بعضها"<sup>3</sup>.

ولتقديم تعريف مبسط للمعلومات لا بد من التفريق بين البيانات والمعلومات والمعرفة.

1- البيانات (DATA): تشكل المادة الأولية التي نستخلص منها المعلومات كما أنها تمثل البطاقة الشخصية ومادة انتقاء النماذج، أي أنها إحصاءات وخصائص لا يتدخل فيها الفرد، المادة الخام التي يتم تشغيلها للحصول على معلومات.

2- المعلومات (Informatoin): تعرف على أنها " مجموعة من البيانات المنظمة والمنسقة بطريقة توليفية مناسبة، بحيث تعطي معنى خاص، تركيبية متجانسة من الأفكار والمفاهيم تمكن الإنسان من الإستفادة منها للوصول إلى المعرفة وإكتشافها"<sup>4</sup>. أما على مستوى المؤسسة فهي: "أحد مكونات النظام، تختص بجمع (Accumulate) وتبويب (Classify) والمعالجة (Process) والتحليل (Analyze) والتوصيل (Communication) البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات إلى أطراف خارجية والداخلية"<sup>5</sup>. ويمكن توضيح العلاقة بين المعلومات والبيانات في الشكل الموالي:

### الشكل (03): العلاقة بين المعلومات والبيانات

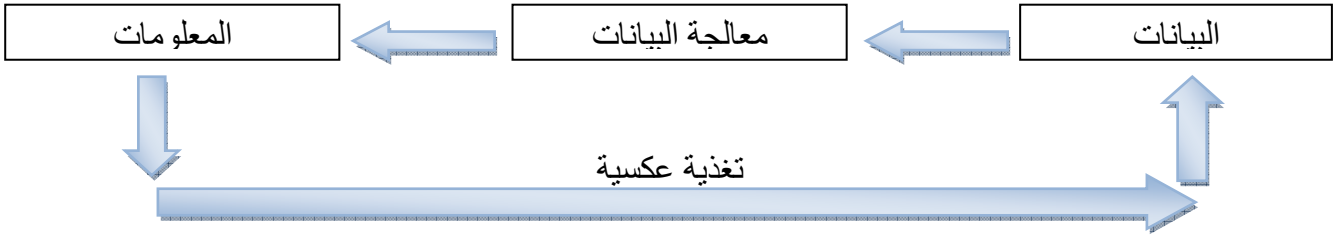
<sup>1</sup> زكي حسين الوعي، المعلومات والمجتمع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص20.

<sup>2</sup> Reseau Martine, économie d'entreprise, organisation, gestion, stratégie d'entreprise, édition eska, paris, 1993, p71.

<sup>3</sup> أحمد شوقي شادي، دراسات في نظم المعلومات المحاسبية والحاسب الالكتروني، دار النهضة العربية، بيروت 1998، ص36.

<sup>4</sup> Jordan Halin, **Introdaction à la gestion, dunod, paris, 2000, p354.**

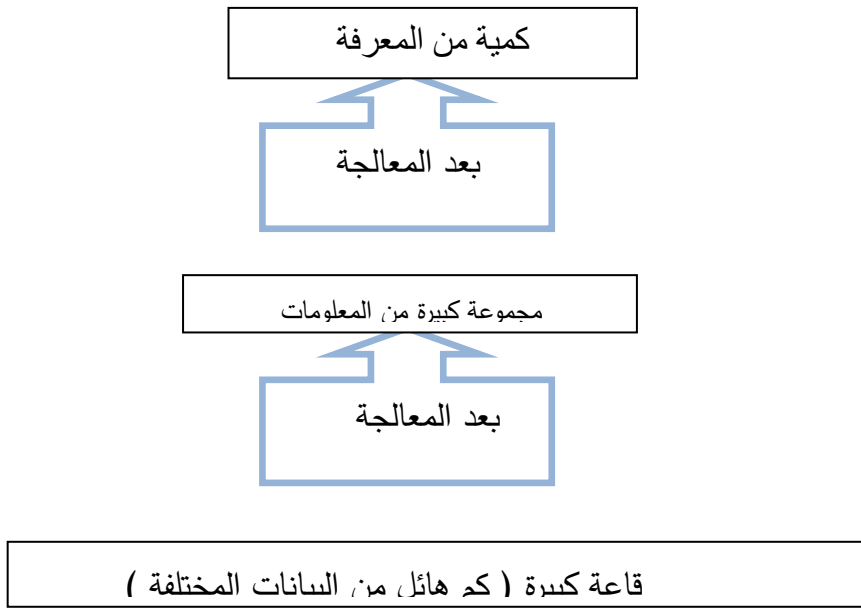
<sup>5</sup> محمد إسماعيل محمد السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 67.



المصدر: محمد إسماعيل محمد السيد، المرجع السابق، ص 67.

3- المعرفة: هي "تلك المعلومات المدونة في الوثائق المستندات والملفات ومخازن المعلومات ومختلف الأعمال والسياسات والمناهج والإستراتيجيات والتطبيقات لإنجاز مهام ووظائف المؤسسة"<sup>1</sup>. فالمعرفة هي خلاصة أو نتاج مجموعة من المعلومات المعالجة والمفسرة والمحللة وهذه المعلومات مستخرجة من قاعدة أخرى كبيرة من البيانات المختلفة وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الشكل الموالي:

الشكل (04): المخطط الهرمي لإنتاج المعرفة



المصدر: تومي ميلود، إنتاج المعرفة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية، ملتقى الدولي لاقتصاد المعرفة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، 2005، ص 25.

ويتضح من الشكل أن المعرفة ما هي إلا منتج عملية تجميع وتسجيل ومعالجة وتفسير وتحليل وترجمة ثم تجسيد الكم الهائل من البيانات المعالجة ومجموع البحوث والدراسات والخبرات والتكنولوجيا والنظم الإدارة والمناهج والمهارات التي يتمتع بها الأفراد أو المؤسسات.

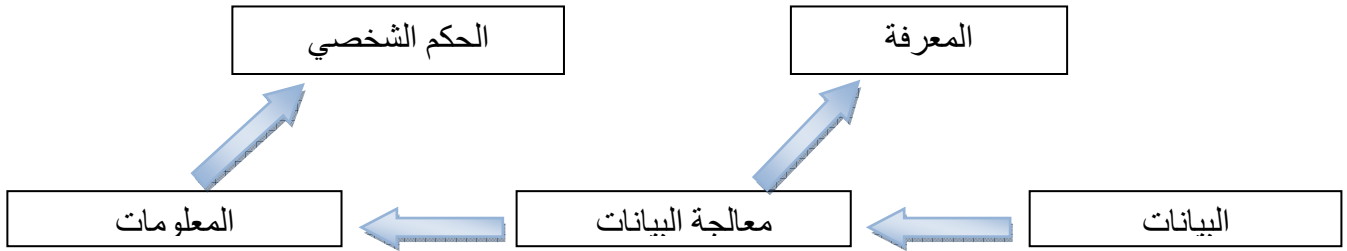
ونلخص مما سبق أن كلمة معلومات تعني الحقائق والأفكار الناتجة عن البيانات، وهي معرفة تكسب من خلال الاتصال أو البحث أو التعلم أو الملاحظة، ومن هنا يمكن القول أن كلمة معلومات لها معاني متعددة

<sup>1</sup> تومي ميلود، إنتاج المعرفة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية، ملتقى الدولي لاقتصاد المعرفة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، (12-13) / 2005/11، ص 20.

حيث يحددها البعض بالنقل عبر قنوات لاتصال، وهي تقاس بالخصائص الإحصائية المعروفة كالعلامات أو الإشارات، كما تحدد أيضا بالحقائق المسجلة، وكذلك الخبرة. ونستنتج أيضا أن البيانات هي المادة الخام اللازمة لإنتاج المعلومات وإذا طبقنا مفهوم النظام على تلك العلاقة فإن البيانات تمثل مدخلات يتم معالجتها للحصول على المخرجات التي هي عبارة عن معلومات ينتجها النظام.

فالبيانات في النظام تمثل حقائق خاصة بالأحداث التي تتم داخل المؤسسة أو خارجها، أما معالجة البيانات عبارة عن ترتيب لتلك البيانات بطريقة معينة بحيث تحول إلى حقائق ذات معنى وقيمة وبالتالي يمكن استخدامها وقت الحاجة إليها. وجدير الذكر أن عملية معالجة البيانات وتشغيلها يتطلب توافر المعدات الإلكترونية كالحاسوب، وأيضا معرفة الأفراد الذين يقومون بتلك العملية والإجراءات المتبعة لتشغيلها<sup>1</sup>. والشكل التالي يوضح هذا التكامل لمعالجة البيانات

### الشكل (05): نظام متكامل لمعالجة البيانات



المصدر: عاطف جابر عبد الحميد، نظم المعلومات الإدارية، شركة الناس للطباعة، الأردن، 2003، ص15.

### المطلب الثاني: خصائص المعلومات ودورها

#### الفرع الأول: خصائص المعلومات

يجب أن تتوفر المعلومات على مجموعة من الخصائص أهمها:

- 1- الملائمة والمطابقة:** إن القرار الجيد في أية إدارة يبنى على دقة المعلومات، أي أنه يجب أن تكون حاسمة في الموضوع محل الدراسة أو اتخاذ القرار، أو في المشكلة المراد إيجاد الحل الملائم لها، ويمكن الحكم على ملائمة المعلومات لاحتياجات الإدارة من ناحيتين:  
أ- من ناحية ملائمتها للشخص الذي يقوم باتخاذ القرار.

<sup>1</sup> عاطف جابر طه عبد الحميد، نظم المعلومات الإدارية، شركة الناس للطباعة، عمان، الأردن، 2003، ص15.

ب- من ناحية ملائمتها للمستوى الإداري الموجهة له، أي أن الملائمة تشمل احتياجات الإدارة للمعلومات باختلاف المستوى الإداري، ومنه يمكن تقسيمها إلى ثلاث أقسام تقابل المستويات الإدارية الثلاثة (الإدارة العليا -المعلومات للتخطيط)، (الإدارة الوسطى- المعلومات للرقابة وللتشغيل)، (الإدارة التنفيذية-معلومات تفصيلية عن العمليات اليومية).

2-**الوضوح**: أي إعطاء المعلومات المعنى دون لبس أو إبهام، أي أن تكون واضحة ، وخالية من الغموض، وأن تكون متناسقة ومتكاملة مع بعضها دون وجود تعارض وتناقض، وأن تقدم للمستفيدين بالصورة التي تفي باحتياجاتهم وتساعد في اتخاذ القرارات.

3-**الشمول**: أي احتواء المعلومات المتوفرة على الحقائق الأساسية التي يحتاجها المدير لاتخاذ القرارات، والتي يجب أن تكون مختصرة، وتركز على اختلاف النتائج الحقيقية للخطط الموضوعة، أوجه النشاط المتوقعة وليس كثرة البيانات والإحصائيات الزائدة عن المطلوب، وهذا يعني أن تكون المعلومات دقيقة وإلا أصبحت عديمة النفع لما قد ينجر عنه التشكيك في صحة المقاييس، كما أن المعلومات تصبح عديمة الفائدة إذا لم يتم الحصول عليها في مواعيدها أو في الوقت المناسب<sup>1</sup>.

4-**التأكد**: بمعنى أن تكون المعلومات مؤكدة المصدر بالإضافة إلى عدم احتوائها على أخطاء هذا ما يجعل مصدر الحصول عليها دائما محل ثقة المستفيدين.

5-**قابلية التثبيت**: من السهل فحص المعلومات ومراجعتها والتأكد من صحتها، ويتم ذلك إما بإرجاعها إلى مصدرها الأصلي، وهذا يتم في أغلب الأحيان، أو بمقارنتها مع معلومات أخرى مؤكدة ويعتبر مسار المراجعة في أي نظام لمعالجتها أكثر أهمية للتأكد من صحتها<sup>2</sup>.

6-**المرونة**: تعني المرونة إمكانية استخدام المعلومات عن طريق أكثر من مستخدم واحد، وهذا ما تتيحه شبكات الإيصال الحديثة بدرجة كبيرة، ويصعب عادة قياس هذه الخاصية.

7-**عدم التحيز**: وتعني هذه الخاصية عدم وجود أي تغيير أو تحريف عمدي في المعلومات، بغرض التضليل أو التأثير على شخص أوجهة معينة تستخدم هذه المعلومات من أجل اتخاذ قرارات معينة أو القيام بتصرفات وإجراءات معينة. وتخص هذه الخاصية المعلومات المحاسبية بالدرجة الأولى، ذلك لكونها تعتبر المعلومة الأكثر استخداما وفعالية لدى الجهات المستفيدة منها، وكونها المعبر عن مخرجات النظام.

8-**التوقيت**: تعبر هذه الخاصية عن الوقت لإدخال البيانات وإجراء العمليات التشغيلية عليها، وتقرير النتائج إلى مستخدميها ويتعين تخفيض زمن الحصول على المعلومات مما يزيد فعالية خاصية التوقيت<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: دور المعلومات

<sup>1</sup> عامر إبراهيم القندجيلي، علاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية والتكنولوجيا المعلومات، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2005، ص112.

<sup>2</sup> عامر إبراهيم القندجيلي، علاء الدين عبد القادر الجنابي، المرجع نفسه، ص112.

<sup>3</sup> علي عبد الهادي مسلم، مذكرات في نظم المعلومات الإدارية والتطبيقات، مركز السمة الإدارية، القاهرة، 1994، ص 99.

من خلال التطرق لمفهوم المعلومات يمكن الوصول إلى أن دور المعلومات، وبصفة عامة تكمن في عنصرين رئيسيين:

- تعتبر المعلومات وسيلة للربط والتنسيق بين مختلف وظائف وأقسام المؤسسة.
  - تعتبر المعلومات الركيزة الأساسية في اتخاذ القرار سواء بالنسبة المؤسسة في حد ذاتها، أو بالنسبة للجهات المستخدمة لمخرجات هذه المؤسسة سواء السلعية أو المعلوماتية.
- كما يمكن التطرق إلى دور المعلومات بتعمق أكثر في أربعة أدوار رئيسية وهي<sup>1</sup>:

### 1-المعلومات أداة ودعم لمسارات التسيير:

يعتبر مسار التسيير عبارة عن عملية الربط والتوفيق بين مختلف الأنشطة والقرارات، بغية خلق قيمة المضافة من طرف المؤسسة، وبهذا نجد مسار لتنظيم طلبات الزبائن، ومسار لترتيب طلبات الإنتاج وهذا يتطلب من مختلف العمليات المكونة للمسار أن تكون مترابطة فيما بينها، مادامت تنتج وتستعمل معلومات تخزن وتعالج وتوزع، بحيث يتشكل النظام المعلوماتي لهذا المسار من رسالة المعلومات المتعلقة بهذا المسار، وكذلك الملفات والسجلات التي تحتوي على هذه المعلومات. حيث تعتبر المؤسسة عبارة عن مجموعة من المسارات التسيير، التي تضمن الإمداد بالمعلومات الكافية والملائمة من أجل ضمان استمراريتها.

### 2-المعلومات كأداة للاتصال داخل المؤسسة:

فلقد أصبح دور المعلومات في مجال الاتصال واضحا خاصة في ظل التقنيات الحديثة، ففي إطار التنسيق بين مختلف أطراف ونشاطات المؤسسة والربط بينها لأن المعلومات كذلك تساعد الإدارة على تصور ما يحيط بها من مواقف، وتفسير ما يحدث من ظواهر وأحداث وصولا إلى التنبؤ الدقيق بما يمكن أن يحدث في المستقبل ومن ثم تتاح الفرصة للإدارة لتعظيم قدراتها على إجراء الاتصالات الكافية والملائمة.

### 3-المعلومات كأداة لدعم الخبرات الفردية بالمؤسسة:

تساهم المعلومات في رفع القدرات المعرفية للأفراد المؤسسة، والتي تستمد قدرتها المعرفية وذكائها (L'intelligence de l'entreprise) من مجمل معارف والقدرات أفراد من ذلك كونها تتيح لهم مايلي

:

- إمكانية تخزين المعلومات لمدة زمنية واستعمالها عند الحاجة.
- نظام متعدد الوظائف يساعد على اتخاذ التدابير الملائمة في ظل وجود نماذج توضيحية على

<sup>1</sup> CHokron Reix, **planification des systme d'information et strtégie d'entreprise**, dans :la revue française de gestion, n°61,paris, jan/fev 1987,p87.



مختلف العمليات، وكذلك إرشادات توجيهية<sup>1</sup>.

### 4- المعلومة كأداة ربط مع المحيط :

إن مجمل الاستخدامات السابقة للمعلومات التكنولوجية المرفقة لها لا تقتصر فقط في الاستعمال الداخلي على مستوى المؤسسة، فإن للمعلومة دورا مهما ومؤشر على مستوى المحيط الخارجي للمؤسسة وبعده طرق مختلفة منها على سبيل المثال:

- معلومة مزدوجة في منتج معين (ضمن المركبات المعلوماتية للمنتج)، أو تخصيص فضاء في صفحات الانترنت لتسهيل الإطلاع عليها من طرف مختلف المستهلكين وبأقل تكلفة وفي أقل وقت.
- في شكل شبكات الاتصال لأنظمة المعلومات بين المؤسسات المختلفة من أجل إنشاء وتعديل علاقات جديدة دعما للمركز التنافسي للمؤسسة<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: قيمة المعلومات

يعد موضوع قيمة المعلومات من المواضيع المهمة والحيوية والذي تناوله الكثير من المختصين في مجال نظم المعلومات وفي علم الاقتصاد وعلم الإحصاء نظرا للدور الكبير الذي يتركه على مستقبل المنظمة وديمومتها.

#### الفرع الأول: قيمة المعلومة

تعرف قيمة المعلومات على أنها زيادة ثقة والقناعة المدراء (مستخدمي المعلومات) بالمعلومات المستخدمة. إذ أن الثقة تزداد عندما يستخرج المستخدم المعلومات بنفسه، ولكن عندما يكون مستخدم والمستخرج المعلومات شخصين منفصلين عند ذلك فإن زيادة الثقة بالمعلومات تتم بمعرفة الطريقة التي تولدت واستخرجت بواسطتها المعلومات، أما الثقة في مستخرج المعلومات فيمكن تحقيقها إما بواسطة المعرفة الشخصية أو من خلال إثباتات موثوقة الشخص المعني.

كما وتعرف قيمة المعلومات على أنها صلة المستخدم بالمعلومات وما تتضمنه تلك المعلومات من قيمة إخبارية لذلك المستخدم، من هنا فإن عناصر هذا التعريف تتمثل بصلة المستخدم بالمعلومات والأهمية الإخبارية التي تحملها تلك المعلومات بالنسبة إلى مستخدمها، وصلتها باهتماماته وشؤونه. ووضعت ثلاث تعاريف لقيمة المعلومات عبر عنها بثلاث معادلات.

وبصيغة كمية تجسد قيمة المعلومات من خلال وحدات المنفعة المتحققة وقيم الطلب والعرض<sup>1</sup>. تجسد الأولى قيمة المعلومات من خلال الزيادة في المنفعة المتوقعة الناتجة من الانتفاع من المعلومات، وتحدد الثانية قيمة

<sup>1</sup> إسماعيل السيد، نظم المعلومات لإتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، بدون تاريخ النشر، مصر، ص80.

<sup>2</sup> إسماعيل السيد، المرجع السابق، ص80.

<sup>1</sup> محمد الطائي، اقتصاديات المعلومات، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007، ط1، ص 141-143.

المعلومات من خلال قيمة الطلب للمعلومات والتي تمثل الكميات القصوى المقاسة بالوحدات ذاتها التي تقاس بها نواتج القرارات، وتشير الثالثة إلى قيمة العرض للمعلومات والتي تمثل الكمية الدنيا والمقاسة بوحدات قياس نواتج القرارات.

ويتضح من العرض السابق لمفاهيم قيمة المعلومات تكامل قيمة المعلومات في ثلاث جوانب هي: التغيير في سلوكية المدراء وتعزيز مستوى ثقة المدراء والصلة بين المعلومات وصانع القرار. إذ يعرف على أنها "التغيير في السلوك القرار المتسبب عن المعلومات ناقصا كلفة الحصول على تلك المعلومات"، وذلك لكونه تعريفا شاملا للجوانب الثلاثة المذكورة آنفا والتي تتكامل فيها قيمة المعلومات.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: أهمية دراسة قيمة المعلومات

تبرز أهمية دراسة قيمة المعلومات من خلال الدور الذي تلعبه في عملية صنع القرارات. للإشارة إلى أن معظم صانعي القرارات يحاولون التقليل من حالة عدم التأكد التي تحيط عادة بعملية صنع القرارات، فخصائص المعلومات وصفاتها لا يمكن الحكم على قيمتها إلا إذا تمت معرفة القرارات التي تتأثر بها، فإذا لم يكن هناك خيارات وفرص حالية أو مستقبلية فإن المعلومات لن تكون ضرورية، عند ذلك فإن المعلومات سيكون لها قيمة فقط بقدر تأثيرها في القرار أو الفعل المراد إنجازه. من هنا يمكن تجسيد أهمية دراسة قيمة المعلومات من خلال عرض الآراء الآتية:

1- يحدد (الشيرازي) العديد من العوامل التي تزيد من أهمية دراسة قيمة المعلومات وبخاصة ما يتعلق بمجال استخدام المعلومات من قبل صناع القرار، وتتمثل هذه العوامل في طبيعة القرارات التي يتخذها صانع القرار، طبيعة النموذج القراري المستخدم، مصادر المعلومات التي يحتاجها صانع القرار، مقدار ونوعية المعلومات السابقة المتوفرة لصانع القرار، مقدرة صانع القرار على تحليل المعلومات ومستوى الفهم والإدراك المتوافر لديه.

2- كما تظهر أهميتها من أنها تمكن صانع القرار من التعرف إلى كلفة المعلومات وعلى أسعارها، وبذلك فهو لن يتحمل كلفة مرتفعة للحصول على المعلومات وبما يزيد عن منافعها، وإلا فمن المنطقي أن يختار العمل من دون تلك المعلومات.<sup>3</sup>

3- كذلك تتجسد أهمية دراسة قيمة المعلومات من أنها تقود إلى تركم المعارف وزيادتها عبر الزمن، إذ إن للمعلومات المزيد من القيمة للأفراد الذين يكون لديهم خلفية متسعة عنها وقبل صنع القرار، ومعنى ذلك أن الفرد الأكثر خبرة يحتاج إلى معلومات أقل ومن ثم تكلفة القرار المصنع بواسطته تكون أقل .

4- فضلا عن ذلك فإن دراسة قيمة المعلومات ستزداد أهميتها بالنسبة لمالك هذه المعلومات، وبخاصة عند استخدامها بشكل صحيح ومناسب، وإن المعلومات تعطي ميزة وقوة ونفوذ لمن يمتلكها، وليس من الكفاية امتلاك المعلومات فحسب، وإنما ينبغي أن يحسن استخدامها وأن توضع في المكان الملائم لها

<sup>2</sup> إسماعيل السيد، مرجع سبق ذكره، ص 80.

<sup>3</sup> محمد الطائي، نفس المرجع، ص 145.

وعلى النحو الذي يؤدي إلى زيادة قيمتها. فالمعلومات تؤدي إلى إضافة قيمة مهمة للمنظمة ولمخرجاتها، إذ بواسطتها يتم زيادة كفاءة المعالجات المادية وتخفيض كلفتها، وزيادة الدقة في تداول السجلات المتعلقة بأطراف عديدة تتعامل معها المنظمة معهم الزبائن والموردين، ويتم عن طريق زيادة قيمة نوعية المعلومات وجعل نظام المعلومات في المنظمة عوناً كبيراً للإدارة في تحقيق أهدافها في خدمة الزبائن، فضلاً عن القيام بإنتاج المنتجات وتقديم الخدمات بالنوعية الأفضل<sup>1</sup>.

5- تعد أداة قيمة للمعلومات الخطوات الأولى في التكامل السليم والأداة الناجحة للبيانات والمعلومات في المنظمة لعددهما المورد الحيوي وذلك بهدف إيجاد السبل الكفيلة لتحديد البيانات الضرورية وبيان كيفية استخدام المعلومات، إذ يجب أن تصنف المعلومات اعتماداً على نوعها وعلى قيمتها النسبية في إطار مدى مساهمتها في تحقيق الأهداف المنظمة<sup>2</sup>.

### المبحث الثاني: نظم المعلومات المحاسبية

يشمل النظام العام للمعلومات مجموعة من أنظمة المعلومات الفرعية كنظام المعلومات التسييرية، نظام المعلومات المالية ونظام المعلومات المحاسبية والذي يقوم بجمع، تبويب، معالجة، تحليل وتقييم المعلومات في شكل قوائم مالية إلى مختلف الجهات المستفيدة منها في مجالات مختلفة.

### المطلب الأول: المعلومات المحاسبية

يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى توليد معلومات محاسبية تلبية حاجيات مختلف الأطراف المستفيدة منها سواء دال المؤسسة أو خارجها، وتعتبر المعلومات المحاسبية وسيلة الإثبات اتجاه الغير، كونها تعتبر مخرجات النظام الإداري، ويمكن الاختلاف بين المعلومات الإدارية بصورة عامة والمعلومات المحاسبية كون المعلومات الإدارية تعبر عن مختلف الأحداث والعمليات المتعلقة بنشاط المؤسسة بصفة عامة، بينما المعلومات المحاسبية تتعلق بتدفقات حقيقية والمالية ناتجة عن أحداث أو حركات اقتصادية مادية ويعبر عنها بوحدات نقدية، فالمعلومات المحاسبية تعتبر معلومات خاصة والتي تتعلق بتدفقات مالية ويعبر عنها برموز معينة معتمدة في المحاسبة (أرقام الحسابات). ونظراً لأهمية المعلومات المحاسبية في مختلف مجالات القرارات القرار على المستوى الداخلي والخارجي كمعلومة مفيدة وصحيحة صالحة لمختلف مجالات التسيير لذلك فمن الضروري تتبع مراحل معالجتها والجهات المستفيدة منها.

### الفرع الأول: معالجة المعلومات المحاسبية

إن الإعلام الآلي قد غير جذرياً طرق العمل المحاسبي ومعالجة المعلومات المحاسبية، إلا أن المبادئ الأساسية تبقى هي المنطلق الأولي لهذه العملية، فمعرفة الطرق التقليدية (نظم معالجة المعلومات المحاسبية)

<sup>1</sup> محمد الطائي، اقتصاديات المعلومات، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007، ط1، ص145-147.

<sup>2</sup> محمد الطائي، المرجع نفسه، ص 147.

## الفصل الأول: الإطار العلمي لتنظيم المعلومات المحاسبية

تعتبر ضرورية ولا غنى عنها في فهم نظام المعلومات المحاسبية الآلي (في ظل استخدام الحاسوب)، ولذلك سيتم التطرق لمعالجة المعلومات المحاسبية كما يلي:

- المعالجة التقليدية للمعلومات المحاسبية.

- المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية (في ظل استخدام الحاسوب).

### أولاً: المعالجة التقليدية للمعلومات المحاسبية

يعد استخدام الطرق التقليدية لمعالجة المعلومات المحاسبية استخداماً مبدئياً في إطار المعالجة اليدوية للمعلومات المحاسبية، وهذه الطرق تختلف وتنقسم حسب قابليتها لإمكانية تقسيم العمل خلال مرحلة إدخال البيانات، فالنظام الكلاسيكي يتميز بيومية وحيدة، أما بقية الأنظمة فتتميز بيوميات متعددة، وتتمثل المعالجة التقليدية في الأنظمة التالية<sup>1</sup>:

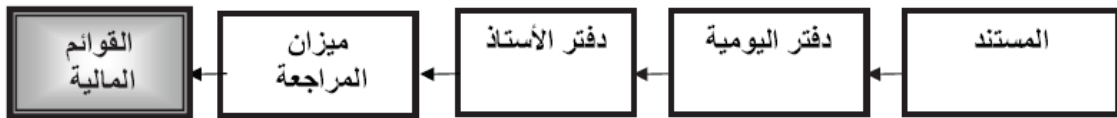
1- النظام الكلاسيكي.

2- الأنظمة ذات اليوميات المساعدة.

**1- النظام الكلاسيكي:** في هذا النظام فإن شخصاً واحداً هو الذي يمسك اليومية العامة ودفتر الأستاذ، حيث يسجل فيها يومياً العمليات التي قامت بها المؤسسة انطلاقاً من الوثائق المثبتة لها، ويتم ترحيل التسجيلات يومياً من اليومية إلى دفتر الأستاذ.

والشكل رقم (06) يوضح كيفية معالجة المعلومات المحاسبية باستخدام النظام الكلاسيكي.

الشكل رقم (06): النظام الكلاسيكي لمعالجة المعلومات المحاسبية



المصدر: إيمان فاضل السمراي، هيثم محمد الزغبى، نظم المعلومات الإدارية، دارالصفاء للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 29.

وباختصار يمكن ملاحظة العناصر التالية في هذا النظام وهي:

- يساهم هذا النظام بالدرجة الأولى في الجانب التعليمي للمحاسبة، ولكن يبقى منفصلاً عن حياة المؤسسة وتسييرها.

- يستعمل هذا النظام فقط في المؤسسات الصغيرة جداً.

- يعتبر هذا النظام معجم مختصر وقديم، أي أن مفردات هذا النظام قديمة ولا تتجاوب مع متطلبات المؤسسة وتسييرها في ظل المحيط المتغير.

- إن الإجراءات في هذا النظام تعقد عمليات الاستنباط في العمليات الآلية البسيطة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> قاسم حسن الحبيطي، زياد هاشم السقاء، نظم المعلومات المحاسبية، العراق، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، كلية حداثة جامعة الموصل، 2003، ص 09.

<sup>1</sup> قاسم حسن الحبيطي، زياد هاشم السقاء، المرجع نفسه، ص 10.

2- الأنظمة ذات اليوميات المساعدة: لقد تم تصميم هذه الأنظمة أساسا من أجل تجنب مساوئ التنظيم الكلاسيكي، وقد ركزت على أولوية تحقيق الهدفين التاليين:

- إمكانية تقسيم العمل على مستوى إدخال البيانات.

- تقليص حجم البيانات عن طريق إجراء التجميع المرحلي.

إن فهم الأنظمة ذات اليوميات المساعدة في الوقت الحالي تتخلله بعض الصعوبات، حيث تعتمد هذه الأنظمة في محيط يتم فيها مسك العمل المحاسبي يدويا، وحيث أن محاسن ومزايا الحاسوب جلية وواضحة إن لم نقل أنها أصبحت بديهية كمسك الحسابات يوميا وفي الوقت الحقيقي دون القيام بعملية الترحيل... إلخ<sup>2</sup>.

فهذا يخلق صعوبة في تصور أن هذه الأنظمة كانت تتولى المهمة والعمل الواقعي والملموس للمحاسبة. ويمكن تجاهل هذه الأنظمة كليا، حيث أنها حتى وإن لم تكن مستخدمة في شكلها الأولي فإن مبادئها، أبعدياتها ومصطلحاتها تبقى متواجدة في الأنظمة الآلية، كما يساعد التطرق لهذه الأنظمة في تسهيل فهم مختلف مهام البرامج المستخدمة في الأنظمة المحاسبية المستخدمة للحاسوب. سيتم التطرق للأنظمة اليوميات المساعدة كما يلي:

- النظام المركزي.

- النظام الكلاسيكي ذو اليوميات المساعدة.

- النظام المركزي: يقوم هذا النظام على فكرتين متكاملتين وهما تقسيم العمل وبعد ذلك القيام بتجميعه وتركيزه. وإن تقسيم العمل يتم في نفس المرة في الزمن وفي المجال أو الحيز، حيث تظهر بوضوح الأعمال والمهام التي يتم أدائها يوميا وشهريا (أعمال نهاية السنة ليست ذات علاقة مباشرة)، كما يتم تقسيم العمل في المجال حيث أن تسجيلات العمليات يتم عن طريق مجموعات متجانسة (مشتريات، مبيعات....) وذلك في عدة يوميات مختلفة تسمى باليوميات المساعدة.

فالنظام المركزي يقوم على أساس استبدال دفتر اليومية الواحد بمجموعة من الدفاتر، إذ تخصص في هذا النظام يومية مساعدة للعمليات المحاسبية ذات الطبيعة الواحدة الكثيرة والمتكررة. أما عملية التجميع فإنها تتم كل شهر ولا تتم إلا بالنسبة للمعلومات المجمعة. ففي النظام المركزي فإن الترتيب والتصنيف الأولي للوثائق المحاسبية يلعب دورا مهما جدا، حيث أن الوثائق المحاسبية (فواتير، شيكات...) يتم ترتيبها ثم يتم تجميعها على أساس خصائص العمليات التي نتجت عنها، وكل مجموعة متجانسة تخصص وتسندها يومية مساعدة.

- النظام الكلاسيكي ذو اليوميات المساعدة:

يقوم هذا النظام على نفس مبادئ النظام المركزي، إلا أن الترحيل إلى الحسابات يحتوي على معلومات تفصيلية. إن اليوميات المساعدة هي عبارة عن تقسيم اليومية الوحيدة في النظام الكلاسيكي، فعملية التجميع الشهرية تأخذ مجاميع اليوميات المساعدة، وهذا الإجراء يتوافق مع المتطلبات القانونية ويتيح عمليات الرقابة والمقارنة مع ميزان المراجعة.

تقوم طرق الحاسوب المعتمدة في النظم المحاسبية أساسا على هذا النظام. وتجدر الملاحظة من النظامين النظام الكلاسيكي ذو اليوميات المساعدة فإن تنظيم اليوميات وكذلك دليل الحسابات يجب أن يحدد بعناية ودقة من أجل تجنب تكرار التسجيل.

وكخلاصة للأنظمة المحاسبية ذات اليوميات المساعدة يمكن الوصول إلى العناصر التالية:

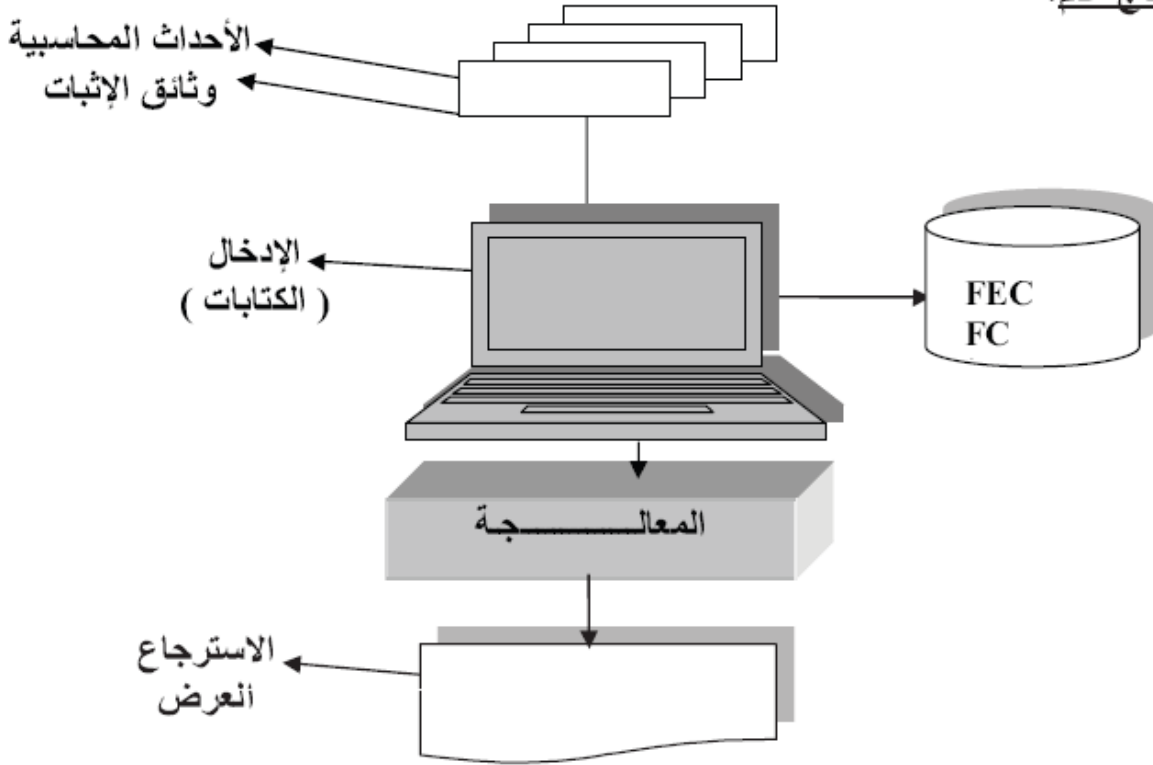
- تمكن هذه الأنظمة من التقسيم الجيد والمناسب للعمل.
- تتيح هذه الأنظمة الحسابات الفردية وكذلك حسابات جماعية.
- تعتبر الحسابات في هذه الأنظمة هي الدعامات الأساسية للمعلومات.
- باعتماد هذه الأنظمة فإن ميزان المراجعة الشهري ودفتر الأستاذ هي الوثائق المفيدة والمجدية بالنسبة للمسير أو مراجع الحسابات.
- تمكن هذه الأنظمة من التنظيم الدقيق للعمل ووضع أسسه<sup>1</sup>.

**ثانيا: المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية في ظل (استخدام الحاسوب):**

تتيح المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية إعدادا سريعا ودقيقا للقوائم المالية ومختلف التقارير المالية من خلال المعالجات الآلية واعتماد قواعد البيانات كما يوضحه النموذج العام بالشكل رقم (07). حيث يتم تجميع بيانات قيود اليومية الخاصة بالفترة المالية، وكذلك قيود التسويات التي يتم إعدادها في نهاية الفترة، وتخزينها على ملف عمليات اليومية وملف دليل الحسابات، وملف الأستاذ العام وبرنامج التقارير المالية، ويوضح الشكل رقم (08) إعداد مختلف التقارير المالية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية باعتماد ملفات لكل من عمليات اليومية، دفتر الأستاذ وملف للحسابات وهذا من أجل الحصول على مختلف التقارير المالية (الميزانية العامة، جدول حساب النتائج ومختلف التقارير الأخرى)، وهذا بعد أن تتم المعالجة الآلية لهذه المعلومات في ظل اعتماد قواعد البيانات وإجراءات تحديث هذه الملفات. تحتاج هذه المعالجة الآلية إلى معالجات أخرى مستقلة للبيانات، وذلك لتحديث ملفات الأستاذ الفرعية كالعلاء والمخزون.... الخ، ويتم إعداد التقارير المالية المطلوبة وتحديث ملفات الأستاذ بانتهاء معالجة بيانات ملف عمليات اليومية والأستاذ العام.

الشكل رقم (07): نموذج للمعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية

نموذج عام:

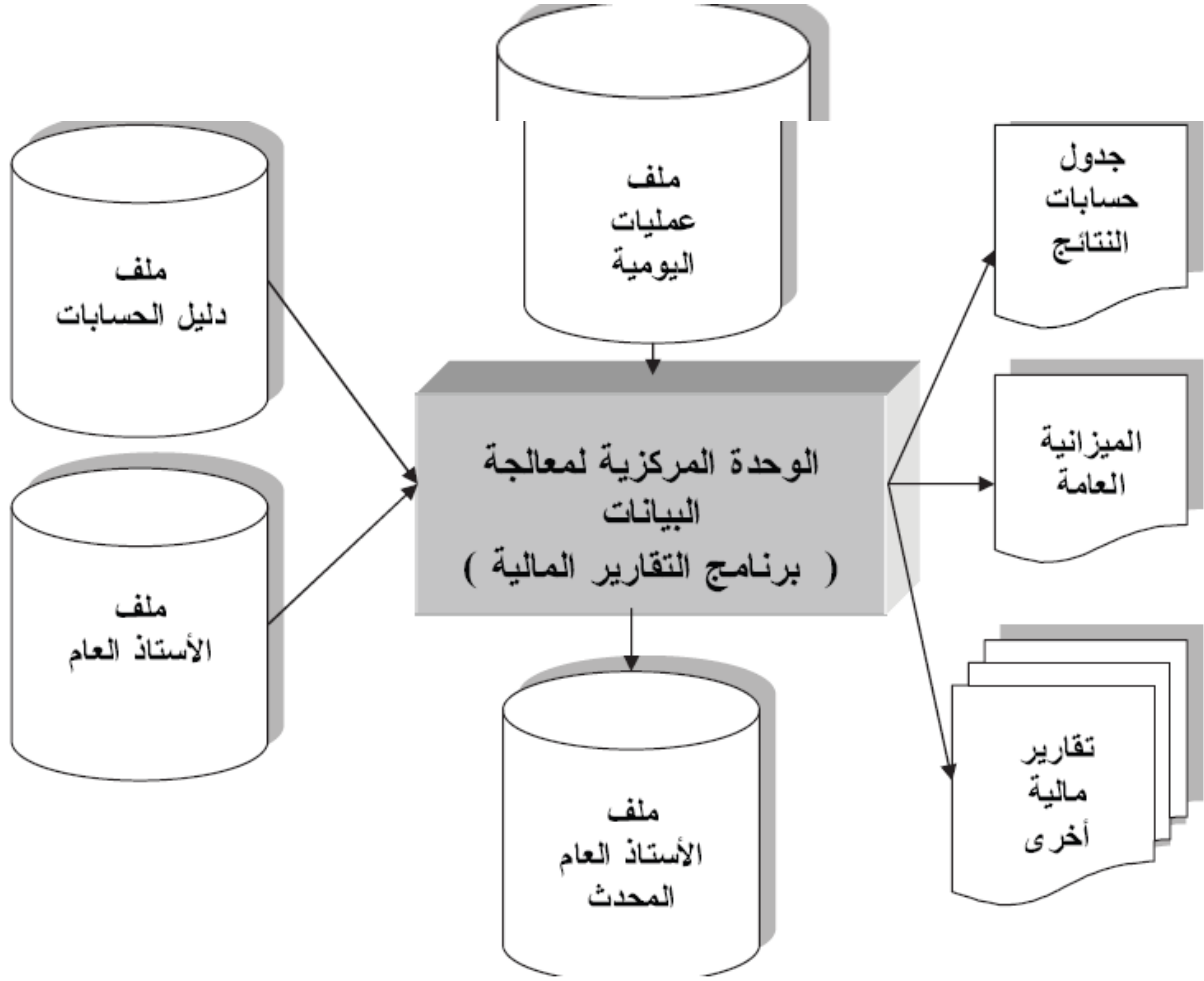


FEC: fichier des écritures comptables

FC : fichier des comptes

Source : Grenier et J.boune bouche, système d'information comptable, édition foucher, paris, 1998, p 330.

الشكل رقم(08): معالجة البيانات المحاسبية المختلفة بالحاسوب لإعداد مختلف القوائم المالية والتقارير.



المصدر: ستفن موسكوف ومارك سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات، ترجمة:كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر،الرياض،2002،ص 210.

إن المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية تتيح عدة مزايا، وسيتم التطرق لهذه المعالجة وما توفره من مزايا من خلال مايلي:

- 1- إدخال البيانات.
  - 2- استغلال البيانات.
- 1- إدخال البيانات:**
- إن البيانات المحاسبية التي تعتمد على وثائق الإثبات المحاسبية يتم إدخالها بطريقة تسمح بإجراء تطبيقات أخرى وبطريقة مباشرة.
  - يتم حفظ القيود في ملف القيود المحاسبية (fichier des écritures comptables)، ويتم هذا بعد مجموعة من عمليات الرقابة الآلية (الأوتوماتيكية).
  - إن معالجة المصادقة (traitement de validation) تجعل حفظ القيود غير قابل للعكس وتسمح باعتماده في الحساب النهائي.



- يتم تحديث الحسابات ووضعها في ملف الحسابات (fichier des cotes)، ويتم هذا بعد المصادقة على القيود.

## 2- استغلال البيانات:

أن المعالجات التي تتم في نظام المعالجة الآلية من الإدخال، الرقابة والمصادقة تسمح بتغذية وإمداد قاعدة البيانات المحاسبية التي سيتم استعمالها من أجل:

- الحصول على منشورات مطبوعة (اليوميات، الحسابات والميزان).
- فحص شاشة العرض.
- إجراء مجموعة من معالجات أخرى لاحقة.

وتجدر الإشارة هنا إلى الانفصال بين إدخال البيانات واستغلالها والنتائج عن اعتماد قواعد البيانات المحاسبية، والتي تمثل الأساس في الانفصال بين النظم المحاسبية التقليدية والنظم الحالية. وتتطلب المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية ما يلي:

- التحليل التفصيلي للمشاكل والتحديد الدقيق للأعمال المطلوب تنفيذها.
- وضع تنظيم وظيفي يحدد مختلف مراحل العمل المنجزة على الآلة.

كما تلعب البرامج المحاسبية دورا هاما في فعالية الأنظمة المحاسبية، ويقصد بهذه البرامج برامج التطبيقات المخصصة لتطبيقات العمل المحاسبي (الفوترة، تسيير المخزون، المقاربات البنكية....) وهذه البرامج تكون جاهزة للاستعمال كبرامج مخصصة لمهمة محاسبية معينة، أو في برنامج شامل<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني: استعمال المعلومات المحاسبية

تعتبر المعلومات المحاسبية وسيلة الإثبات اتجاه الغير، إضافة إلى الاستعمال الداخلي على مستوى المؤسسة، تستفيد منها مختلف الجهات الطالبة لها خارج المؤسسة لها وفي مجالات مختلفة، وسيم التعرض للجهات المستفيدة من هذه المعلومات ومجالات استخدامها.

إن الجهات المستفيدة من معلومات المحاسبية على العموم تصنف إلى صنفين وهما مستفدون داخليون ومستفدون خارجيون، ومن جهة أخرى نجد مستفدين مباشرين ومستفدين غير المباشر كما يوضحه الجدول رقم (01)، وسيتم التطرق إلى استعمال المعلومات الحاسبية وفق هذه التصنيفات كما يلي:

1- المستفدون الداخليون والخارجيون.

2- المستفدون المباشرون والغير المباشرين.

<sup>1</sup> ستفن موسكوف، مارك سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، ترجمة: كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002، ص210.

الجدول رقم (01): تصنيف الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية

التصنيف	المستفدون الداخليون	المستفدون الخارجيون
المستفدون المباشرون	-طاقم الإداري بمختلف أعضائه. - المحللون الماليين التابعون للمنشأة(الدخليون).	1- أصحاب رأس المال. 2- الدائنون. 3- الممولون. 4- الموردون. 5- مصلحة الضرائب. 6- المستثمرون. 7- الإتحادات النقابية. 8- المستشارون.
المستفدون غير المباشرون	1- العمال. 2- النقابات.	1- العملاء. 2- الوزارات الوصية. 3- السوق المالية. 4- النشرت المالية. 5- الدائنون المحتملون. 6- الموردون المحتملون.

Source: Hammid temar, doctrine et méthodologie de la comptabilité de l'entreprise, OPU, Alger, 1989, p06.

### 1\_ المستفدون الداخليون والخارجيون:

وفقا لهذا التصنيف فإنه سيتم التطرق إلى الاستعمال والاستفادة من المعلومات كما يلي:

\* المستفدون الداخليون من المعلومات المحاسبية.

\* المستفدون الخارجيون من المعلومات المحاسبية.

\* **المستفدون الداخليون من المعلومات المحاسبية:** وتتمثل هذه الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية

من داخل المؤسسة كطاقم إدارة وتسيير المؤسسة والذي يستخدم الأداة المحاسبية في توليد المعلومات وفقا

لتوجيه الإدارة. وعلى العموم فإن المستعملين الداخليين للمعلومات المحاسبية يتمثلون في:

- هيكل القيادة الإدارية في المؤسسة .

- مختلف المدريات التي تتكون منها المؤسسة.

\* **المستفيدون الخارجيون من المعلومات المحاسبية:** يتمثل المستفيدون الخارجيون من المعلومات المحاسبية في مختلف الأطراف الخارجية من المؤسسة بغض النظر عن نوع المعلومات المطلوبة والمجال الذي تستخدمها فيه. ويتمثل المستفيدون الخارجيون في الأطراف التالية:

- المساهمون.
- البورصة.
- إدارة الضرائب.
- المستثمرون.
- الدائنون.
- مراقبو ومراجعوا الحسابات.
- الأطراف الأخرى المستخدمة للمعلومات المحاسبية.
- **المساهمون:**

إن المعلومات المحاسبية تساعد المساهمين على اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بشراء الأسهم أو بيعها، حيث أن المساهم يحاول دائماً تقييم عمل إدارة المؤسسة من خلال مخرجات النظام الإداري والمتمثلة أساساً في المعلومات المحاسبية، فيما يتعلق بالربحية وسلامة المركز المالي، وكذلك إمكانية التوقع بنشاط المؤسسة وباستمراره والاتجاه المتوقع له في ظل معطيات المحيط الحالي التي تتواجد بها هذه المؤسسة، فالمعلومات المحاسبية تتيح للمساهمين إمكانية التوقع وفي مجالات متعددة كالآتي<sup>1</sup>:

- التوقع بربح السهم.
- التوقع بالقدرة على الوفاء .
- التوقع بالقدرة على السداد.

وبالتالي أصبح من الضروري حصول المساهمين على صورة واضحة عن المؤسسة وذلك من خلال مختلف القوائم والتقارير المختلفة والتي تعبر عن وضعية المؤسسة ومركزها المالي، وحيث أن المساهمين ليسوا كلهم ذوي خبرات وكفاءات ميدانية فإنه تظهر هنا الحاجة الماسة إلى الخبراء المحاسبين والمراجعين الحسابات من أجل إبداء رأيهم الفني المحايد والمعلل حول دقة ومصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة، مما يتيح للمساهمين مستوى معين من الثقة عند اتخاذ القرارات المختلفة.

- البورصة:

<sup>1</sup> زياد هاشم يحيى، فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في وحدات القطاع الاشتراكي، دراسة ميدانية في المنشأة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 1990، ص31.

إن المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات التي تطرح أسهامها في البورصة، تمثل الوضعية الآنية لهذ المؤسسات والتي تعكسها أسعار الأسهم في البورصة، إذ تعتبر أسعار أسهم المؤسسات في البورصة أفضل مقياس لمركز هذه المؤسسات ونجاحها، وهذا على اعتبار أن هذه المؤسسات تزود البورصات بمعلومات كافية وآنية في فترات محدودة تسمح لها بتلبية احتياجاتها من المعلومات المحاسبية في مجال أسعار الأسهم.

### -إدارة الضرائب:

إن مختلف القوائم والتقارير المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج ومجمل الملاحق الأخرى)، وما تتضمنه من معلومات محاسبية يمثل الوسيلة الفعالة في تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة والذي على أساسه يتم حساب الضرائب التي تخضع لها المؤسسة بأكبر قدر من الموضوعية. إدارة الضرائب تعتمد على المعلومات المحاسبية للمؤسسة من أجل التأكد من مدى التزامها بالقوانين المالية والجبائية، كذلك من أجل ضمان العدالة في فرض الضرائب المختلفة على المؤسسات.

### -الحكومة:

تعتبر المعلومات المحاسبية للمؤسسات المختلفة في الدولة الواحدة الأساس الذي يتم اعتماده في صياغة معلومات المحاسبية الوطنية.

### -المستثمرون:

تعتبر المعلومات المحاسبية للمؤسسة قاعدة لاتخاذ القرار بالنسبة للذين يرغبون في الاستثمار في هذه المؤسسة، فهذه المعلومات تمكن المستثمرين من إمكانية التوقع بالأرباح المستقبلية والمخاطر المختلفة<sup>1</sup>.

### -الدائنون:

تسعى مختلف الأطراف الدائنة للمؤسسة والممولة لها إلى الاطمئنان على قابلية وإمكانية سداد المؤسسة لديونها، من خلال المعلومات المحاسبية التي توضح الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة المدنية.

### -مراقبو ومراجعوا الحسابات:

في إطار أداء مراجع الحسابات لمهامه والمتمثلة أساسا في إبداء الرأي الفني والمحايد حول صحة ومصدقية القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة، فإنه يعتمد على المعلومات المحاسبية كمنطق لأداء مهامه.

### - الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية:

بالإضافة إلى مختلف الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية والتي سبق ذكرها نجد المنظمات والهيئات العليا، والعدالة والمحليون الماليون، والنقابات العمالية، والمؤسسات الأخرى وغيرها.

## 2- المستفيدون المباشرون وغير المباشرين:

<sup>1</sup> زياد هاشم يحيى، المرجع نفسه، ص31-31.

يتمثل المستفدون المباشرون من المعلومات المحاسبية في المستفيدين الذين لديهم مصالح مباشرة مع نشاط المؤسسة كإدارة المؤسسة، أصحاب رأس المال والمستثمرون والممولون والموردين والعملاء. أما المستفيدين الغير مباشرين فهم الذين ليست لهم علاقة مباشرة مع المؤسسة، ولا يرتبط نشاطهم ارتباطا كبيرا بنشاط المؤسسة كالنقابات العمالية والشركاء ومنظمات وهيئات البحث العلمي، ومراكز البحث والإحصاء والدائنين والموردين المحتملين والشركاء الاجتماعيين بصفة عامة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية

لم تبق نظم المعلومات المحاسبية (AIS) Accounting Information Systems مجرد نظم فرعية ثانوية في نظم المعلومات الإدارية (MIS) Management Information Systems داخل الشركات الاقتصادية، بل أصبحت بمثابة عصب أغلب منظمات الأعمال العالمية، التي أولتها عناية تليق بمكانتها كقناة تسري وتنتقل عبرها المعلومة، سواء كانت مالية أو محاسبية، متخطية مختلف مستويات التنظيم. لقد عرفت جمعية نظم المعلومات الأمريكية نظام المعلومات Information System بأنه نظام آلي يقوم بجمع وتنظيم وإيصال وعرض المعلومات، لاستعمالها من قبل الأفراد في مجالات التخطيط والرقابة للأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية<sup>2</sup>.

فقد عرفه بعض الباحثين النظام المعلومات المحاسبي بأنه الجزء الأساسي والهام من نظم المعلومات الإدارية داخل الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال، إذ يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية والمحاسبية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية ومحاسبية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية.

يعتبر الشمول من أهم مميزات نظام المعلومات المحاسبي، حيث يمتد إلى كل نشاط الوحدة الاقتصادية، ويوفر المعلومات المفيدة للمديرين في كل المستويات الإدارية.

إذ غالبا ما يحتاج كل موقع من مواقع اتخاذ القرارات إلى المعلومات المحاسبية سواء في المستويات الدنيا لمعرفة سير العمل اليومي، أو مستوى الإدارة الوسطى لمعرفة مستوى جودة وكفاءة الأداء، أو مستوى الإدارة العليا في شكل موازنات رأسمالية توضح نتائج القرارات الاستثمارية المختلفة في الأجل الطويل والعائد المتوقع على هذه الاستثمارات.

إضافة إلى ذلك، يتداخل نظام المعلومات المحاسبي ويتفاعل مع سائر النظم الفرعية الأخرى، التي يمكن أن توجد في نظام المعلومات الإداري، مثل تلك النظم المتعلقة بالإنتاج، التسويق، الأفراد، التمويل.

<sup>1</sup> زياد هاشم يحيى، المرجع نفسه، ص 32.

<sup>2</sup> هلال عبود البياتي وعلاء عبد الرزاق محمد حسن، المدخل لنظم المعلومات الإدارية، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، 1992، جامعة الموصل، العراق، ص 49.

يمكن تصنيف مجموع المستخدمين الخارجيين للبيانات المحاسبية إلى ثلاث مجموعات:

- \*المستثمرين الحاليين والمتوقعين والبنوك اللذين يمثلون مصدر من مصادر التمويل الهامة المتاحة للوحدة.
- \* المدينين والدائنين الذين يساهمون في عمليات التشغيل اليومي للوحدة الاقتصادية.
- \* المستخدمين الخارجيين في الهيئات التجارية والرسمية الحكومية التي تؤثر قراراتها على الوحدة الاقتصادية، مثل مصلحة الضرائب ووزارة المالية والجهاز المركزي للحسابات.

ولذلك، لا بد وأن يوجد في كل وحدة اقتصادية في مجال الأعمال نظام معلومات محاسبي بشكل أو بآخر، سواء كان مجرد نظام محاسبي يدوي، يتكون من مجموعة من الملفات وخريطة الحسابات والمجموعة الدفترية التقليدية، أو كان نظام محاسبي شامل ومعقد، يعتمد على استخدام القدرات الهائلة للحاسبات الالكترونية<sup>1</sup>.

يمكن تعريف المعلومات المحاسبية على أنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية، التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية، وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً.

يوجد نوعان من المعلومات المحاسبية، أحدهما إجباري والآخر اختياري، فالمعلومات المحاسبية الإجبارية تكون مطلوبة بقوة القانون، متمثلاً في إلزام الوحدات الاقتصادية بمسك الدفاتر وحفظ السجلات، والمستندات وإنتاج التقارير المالية. وهناك أيضاً معلومات محاسبية إجبارية تستلزمها طبيعة العمل في الوحدات الاقتصادية في مجال الأعمال، مثل المعلومات المحاسبية عن الأجور والمرتبات، والعملاء والموردين. ومن ناحية أخرى، هناك معلومات محاسبية اختيارية مثل أنظمة الموازنات، وأنظمة محاسبة المسؤولية، والتقارير الخاصة للإدارة الداخلية.

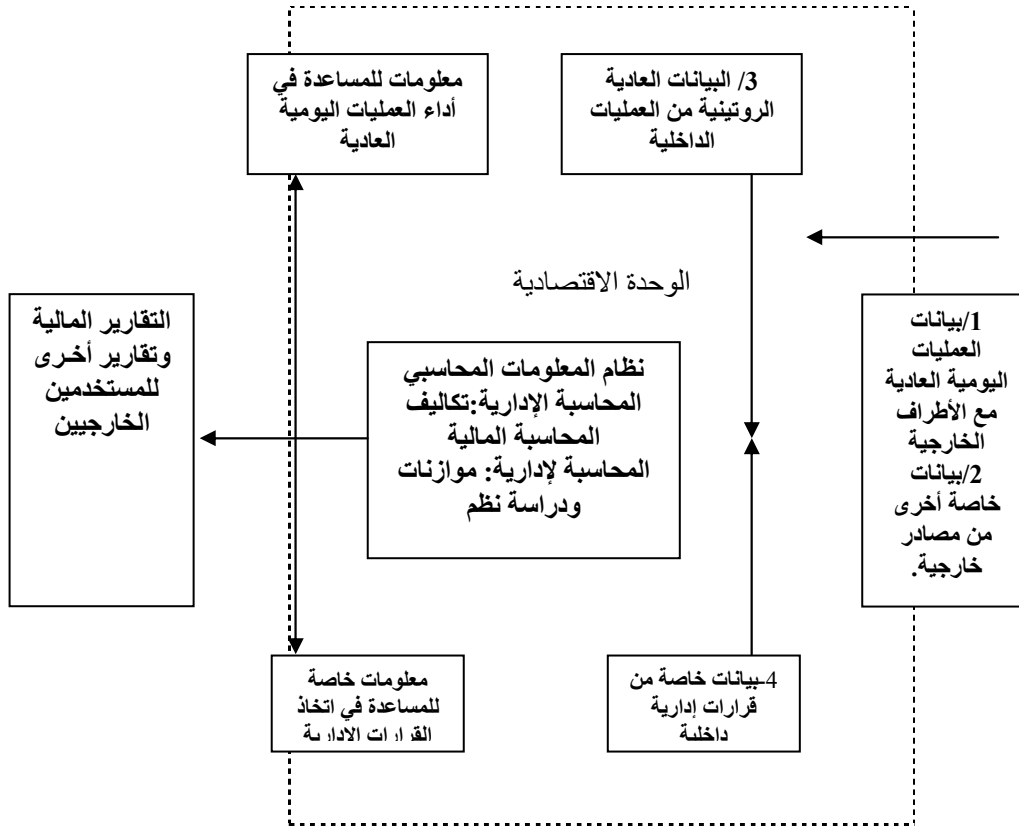
فعلى الرغم من أهمية وفائدة المعلومات المحاسبية التي تخرجها هذه النظم، إلا أنه يمكن أن تعمل الوحدة الاقتصادية وتستمر في البقاء بدون وجود هذه النظم الاختيارية<sup>1</sup>.

يظهر الشكل الموالي تصوراً عاماً لمصادر البيانات وتدفق المعلومات في نظام معلومات محاسبي متكامل، سواء كان نظاماً يدوياً أو يستخدم الحاسبات الإلكترونية.

شكل رقم (09) : تصور عام لنظام المعلومات المحاسبي

<sup>1</sup> محمد محمد الهادي، التطورات الحديثة لتنظيم المعلومات المبنية على الكمبيوتر، دار الشروق، القاهرة، 1993، مصر، ص 66 – 67.

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998، عمان، الأردن، ص 21.



المصدر: أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 15.

### المطلب الثالث: أركان نظام المعلومات المحاسبية

ككل نظام، يمكن توضيح أهم أركان نظام المعلومات المحاسبي الذي تحتاجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فيما يلي:

#### الفرع الأول: مدخلات نظام المعلومات المحاسبي

تنشأ البيانات المحاسبية نتيجة للعمليات المحاسبية التي تتم داخل الوحدة الاقتصادية، وتعرف العملية المحاسبية بأنها حدث اقتصادي يمكن قياسه كمياً، يؤثر على أصول وخصوم الوحدة المعينة، ويظهر في حساباتها وقوائمها المالية. يوجد نوعان من العمليات المحاسبية<sup>1</sup>:  
العمليات الخارجية.  
العمليات الداخلية.

**أولاً: العمليات الخارجية:** تنشأ من عملية التبادل بين الوحدة الاقتصادية وبين الأطراف الخارجية المتعاملين معها، مثل المدينون، الدائنون، المستثمرون، الجهات الحكومية والرسمية.  
**ثانياً: العمليات الداخلية:** تنشأ من العمليات بين الأقسام الداخلية في الوحدة الاقتصادية.

<sup>1</sup> أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 51.

ولذلك يمكن تمييز المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي بحسب تكرارها ومصادرها إلى أربعة مصادر من خارج وداخل الوحدة الاقتصادية:

1. البيانات التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات الخارجية اليومية العادية مع الأفراد والهيئات والوحدات الأخرى خارج الوحدة الاقتصادية، وهي غالبا ما تتعلق بعمليات البيع والشراء والمدفوعات والمتحصلات النقدية.
  2. البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية من مصادر خارجية كالهيئات التجارية، والجهات الرسمية والحكومية مثل تعليمات جديدة لمصلحة الضرائب، تغييرات في الأسعار، مؤشرات الصناعة.
  3. البيانات العادية التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات داخل الوحدة الاقتصادية، نتيجة للمعاملات بين الأقسام الداخلية ومراكز المسؤولية بعضها البعض، مثل بيانات التكاليف الصناعية في المراحل الإنتاجية المختلفة، حركة الوارد والمنصرف من المخزون، الأجور والمرتببات.
  4. البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية من القرارات الإدارية الداخلية مثل وضع سياسات جيدة، أو تغيير المعايير المستخدمة في الأداء، أو أهداف جديدة مطلوب تحقيقها.
- غالبا ما تكون بيانات مدخلات النظام المحاسبي في شكل بيانات مالية، أو معبرا عنها في صورة نقدية، وخصوصا لأغراض الاستخدام الخارجي.

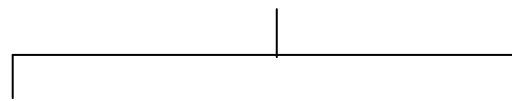
كما يمكن أن تكون مدخلات النظام المحاسبي معبرا عنها بوحدات قياس المدخلات أو المخرجات، قياس كمي: مثلا وحدات، ساعات، أوزان، وذلك لأغراض الاستخدام الداخلي وخصوصا في المؤسسات الصناعية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: عمليات نظام المعلومات المحاسبي

إن الهدف الأساسي من وجود النظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية هو إنتاج المعلومات الضرورية والمفيدة، التي تساعد المستخدمين الخارجيين والداخليين في اتخاذ القرارات. ونظرا للتباين والاختلاف الشديد بين نوعية وتوقيت وعمومية أو خصوصية المعلومات التي يحتاجها كل من المستخدمين الخارجيين والمستخدمين الداخليين، فغالبا ما يتكون النظام المحاسبي بدوره من نظامين فرعيين هما المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية وذلك كما يوضحه الشكل الموالي:

شكل رقم (10): فروع نظام المعلومات المحاسبي

نظام المعلومات المحاسبي



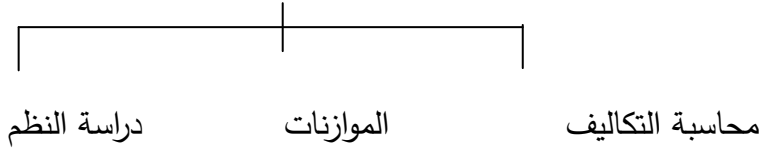
المحاسبة الإدارية

المحاسبة المالية



وظيفتها الأساسية تقديم المعلومات  
للمستخدم الخارجي

وظيفتها الأساسية توفير المعلومات لأغراض  
الاستخدام الداخلي ( الإدارة )



المصدر: أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 51.

لا تعتبر المحاسبة المالية بديلة للمحاسبة الإدارية، بل كل منها مكمل للنظام الآخر، بمعنى أن المعلومات التي يخرجها نظام المحاسبة المالية تستخدم في بعض أغراض المحاسبة الإدارية، كما أن معلومات المحاسبة الإدارية تستخدم لبعض أغراض المحاسبة المالية.

**الفرع الثالث : مخرجات نظام المعلومات المحاسبي:**

يمكن تصنيف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بشقيه المالي والإداري إلى نوعين: مخرجات يومية روتينية، ومخرجات معلومات تغذية عكسية.

يتضمن النوع الأول المخرجات اليومية الخاصة بتوثيق النشاط والمعاملات الروتينية العادية للوحدة الاقتصادية، سواء مع أطراف وهيئات خارج الوحدة، أو بين مراكز المسؤولية داخل الوحدة. ومن أمثلة هذه المخرجات<sup>1</sup>:

- أوامر الشراء.

- محاضر الاستلام.

- شيكات المدفوعات.

- فواتير البيع للعملاء.

- أوامر الشحن.

- إيصالات صرف وإيداع نقدية.

- شيكات.

- رواتب ومكافآت العاملين.

- أدونات الموارد والمهمات... الخ

تعتبر البيانات التي تتضمنها هذه المخرجات مدخلات رئيسية لعمليات التشغيل اليومي في النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري، لإخراج النوع الثاني من المخرجات وهي مخرجات معلومات التغذية العكسية.

يحتاج مستخدمو النظام المحاسبي إلى معلومات التغذية العكسية لتنظيم وإدارة وتقييم الأنشطة داخل الوحدة

الاقتصادية، ويمكن تصنيف هذه المعلومات العكسية إلى ثلاثة أنواع:

<sup>1</sup> زياد هاشم يحيى ، فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في وحدات القطاع الاشتراكي، مرجع سابق، ص33.

- الأول خاص بتسجيل الأحداث التي تصف الماضي.
- أما الثاني، فليفت النظر ويوجه الانتباه إلى شيء معين.
- أما النوع الثالث من المعلومات العكسية، فيكون في شكل تنبؤات ترتبط باتخاذ القرارات في المستقبل. ويتم تقديم هذه الأنواع الثلاثة من المعلومات العكسية في شكل تقارير ينتجها النظام المحاسبي، ويتم تصنيفها إلى ثلاث فئات عريضة بما يتمشى مع تصنيف المعلومات العكسية، وهي تقارير تشغيلية، تقارير تخطيطية وتقارير رقابية<sup>2</sup>.

### المبحث الثالث: مقومات نظام المعلومات المحاسبية

#### المطلب الأول: مبادئ نظام المعلومات المحاسبية

سنعرض كل من مبادئ نظام المعلومات المحاسبي ومكونات نظام المعلومات المحاسبي.

#### الفرع الأول: مبادئ نظام المعلومات المحاسبي:

يرتكز نظام المعلومات على مجموعة من المبادئ العامة نذكر منها:

#### أولاً: مبدأ تكامل وترابط عمليات المؤسسة وأقسامها:

يتكون الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة اقتصادية من مجموعة من الإدارات والأقسام، وترتبط هذه الأخيرة بعلاقة وطيدة فيما بينها، بحيث أن كل قسم له معاملات وعلاقات مع قسم آخر أو أكثر، فنجد مثلاً أن إدارة المبيعات لابد وأن ترتبط بإدارة الإنتاج لتمديدها بكميات ونوعيات المنتجات المطلوبة، كما أنها ترتبط أيضاً بالإدارة المالية في المؤسسة لتحديد شروط منح الائتمان وبحث حالات العملاء الذين يتعاملون معها، كذلك فإنه يرتبط أيضاً بإدارة المخازن للتعرف على كميات ونوع المنتجات المخزنة ومدى توفرها.

#### ثانياً: مبدأ كتابة البيانات والمستندات مرة واحدة:

يعتبر مبدأ كتابة البيانات والمستندات مرة واحدة مبدأً أساسياً، بحيث يجب أن يلتزم به مصمم النظام المحاسبي عند إعداد خطوات سير العمل من خلال النظام الموضوع، وترجع أهمية هذا المبدأ إلى طبيعة تسلسل إجراءات تسجيل العمليات المالية في السجلات المحاسبية.

#### ثالثاً: مبدأ التكلفة المناسبة:

يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات وتحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة ومناسبة لحجم المنظمة وإمكاناتها، ويجب توفر شرطين أساسيين ليكون النظام المعلومات المحاسبي قادراً على توفير المعلومات وتحقيق الرقابة عليها وهما:

<sup>2</sup> زياد هاشم يحيى ، المرجع نفسه، ص34.

1- **شروط إجباري:** ويتمثل في ضرورة ضمان النظام المعلومات المحاسبي تحقيق الحد الأدنى من الإجراءات التي تعمل على توفير المعلومات اللازمة، وتضمن متطلبات نظام الرقابة الداخلية.

2- **الشرط اختياري:** ويتمثل في جعل النظام المعلومات المحاسبي ذو قدرة عالية على تزويد الإدارة بمعلومات أوفر وأدق، وكذلك توفير فعالية قصوى لنظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

**رابعا: مبدأ الثبات في إعداد التقارير:**

يعتبر هذا المبدأ من المبادئ الأساسية، حيث يجب أن تكون مخرجات النظام معدة بطريقة واحدة وثابتة في كل الدورات، حتى يتمكن المستعملون لها من المقارنة بين عدة سنوات والاستفادة منها.

**خامسا: مبدأ أهمية المورد البشري في إعداد التقارير:**

بما أن الفرد هو الثروة الحقيقية للمنظمة وأن أي نظام لا يعمل تلقائيا بل من خلال الأفراد وبواسطتهم فإنه من الضروري التركيز على توفير الظروف الملائمة المحفزة للأفراد لأداء مهامهم بشكل جماعي، ويتم ذلك من خلال:

- تحقق الاقتناع الكامل من هيئة العمال والموظفين بالنظام والفعاليتة، والأهداف المنتظرة منه، لأن إنجاز الأعمال دون اقتناع يؤدي إلى انهيار النظام.
- رفع كفاءة العاملين من خلال البرامج التدريب اللازمة.

**سادسا: مبدأ المرونة:**

يجب أن يكون النظام المصمم مرنا ليوافق كل التغيرات التي تحدث في المستقبل مع مرعات الاستمرار في عرض البيانات، بحيث يمكن التعديل أو الإضافة حسب الظروف التي تواجه المنظمة دون المساس بمبدأ الثبات والاستمرار.

**سابعا: مبدأ التوقيت السليم:**

إن نتائج النظام تواجه جهات مختلفة لتتخذ القرارات المناسبة، لذلك يجب أن يكون النظام المحاسبي المصمم قادرا على توفير هذه النتائج في الوقت المناسب وبالغناية الجيدة.

**ثامنا: مبدأ النبط والرقابة الداخلية:**

إن الهدف من مخرجات النظام المحاسبي هو توفير معلومات دقيقة وصحيحة وصادقة تكون قاعدة القرار السليم، لذلك يجب أن يتوفر النظام على إجراءات تنظيمية متكاملة تضمن هذه الدقة وتمنع الأخطاء.

**الفرع الثاني: مكونات نظام المعلومات المحاسبية**

نظرا لكون نظام المعلومات المحاسبية نظام ملموس أو مادي فهو يتطلب مجموعة من المكونات (الأجزاء) المادية، مثل وحدة التشغيل وقاعدة البيانات بالإضافة إلى موارد أخرى متنوعة أهمها:

<sup>1</sup> مثير محمود سالم، رمضان محمد قيم، نظم المعلومات المحاسبية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2007، ص38.

**أولاً: وحدة المعالجة:** وتمثل الوسيلة المادية التي يتم من خلالها تحويل البيانات الأولية، بحيث تكون قابلة للاستخدام وقد تم من خلال الحاسب أو من خلال التسجيل بالدفاتر المحاسبية<sup>1</sup>.

**ثانياً: قاعدة البيانات:** وتتضمن قاعدة البيانات كل البيانات التي تم تخزينها من قبل سواء على الأقراص والأسطوانات ممغنطة أو في السجلات المحاسبية.

**ثالثاً: الإجراءات:** تمثل تتابع خطوات معالجة البيانات داخل نظام المعلومات المحاسبي سواء تم التخزين آلياً أو في السجلات.

**رابعاً: دورة القرارات الإدارية:** وعادة ما تكون اختيار بين البدائل ويقوم متخذ القرارات بمراجعة أهداف المشروع و توزيع الموارد المتاحة لتحقيق هذا الهدف بالطريقة التي تؤدي إلى تحقيق أفضل نتائج ممكنة<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للبيانات

تتم المعالجة المحاسبية للبيانات في إطار نظام المعلومات المحاسبي فور تحقق الأحداث ذات الطابع الاقتصادي، حيث يتم تسجيل الأحداث الاقتصادية على شكل عمليات محاسبية.

يعبر عن الإجراءات التي يحتويها نظام المعلومات المحاسبي لتحقيق تلك المعالجة اصطلاحاً بالدورة المحاسبية التي تتكون من ستة خطوات رئيسية:

#### الفرع الأول: تسجيل العمليات المحاسبية

يعتبر تسجيل الأحداث المالية في صورة قيود يومية وهي عبارة عن جدول مكون من أعمدة تتكون من الحقول التالية:

- المبلغ المدين (منه).
- المبلغ الدائن (له).
- البيان (تسجيل فيه من ح إلى ح، وشرح العملية).
- رقم القيد (رقم القيد التسلسلي للعملية المالية).
- رقم المستند (مثل مستند القبض والدفع والقيد).
- تاريخ العملية.

#### الفرع الثاني: تبويب العمليات الحسابية:

تعتبر عملية تبويب الأحداث المالية في صورة حسابات في سجل الأستاذ العام، وهو عبارة عن الوعاء الذي من خلاله يتم تبويب العمليات المحللة والمسجلة مسبقاً، إذ يتم التعامل مع كل حساب على حدة وكل حساب له طرفان أحدهما مدين والآخر دائن.

ويعتبر التسجيل في دفتر الأستاذ العام هو الخطوة الثانية، إذ يتم توجيه طرفي قيد التسجيل المحاسبي المدين والدائن إلى الحسابات التي تأثرت بذلك الحد، وذلك تبعاً لنوع التأثير الواقع على كل حساب، وبذلك يكون سجل الأستاذ بمثابة ملخصات واقية للأحداث المالية التي أثرت في كل حساب على حدة.

<sup>1</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، نظم المعلومات معالجة البيانات والبرامج الجاهزة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 30.  
<sup>2</sup> كمال الدين الدهراوي، نظم معلومات المحاسبي، الدار الجامعية، ط2، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 51.

### الفرع الثالث: إعداد ميزان المراجعة

يعتبر إعداد ميزان المراجعة بمثابة الخطوة الثالثة، حيث أن المنظمة تقوم خلال أي فترة محاسبية بإجراء العديد من عمليات التسجيل والتبويب المحاسبي للأحداث المالية التي تتولد عن نشاطها<sup>1</sup>، والتي تكون عادة متباينة وذات حجم كبير، لذلك فإنه من الضروري قبل البدء في إعداد التقارير المحاسبية تلخيص الآثار الناتجة عن تلك الأحداث في صورة ميزان مراجعة<sup>2</sup>.

### الفرع الرابع: إعداد قيود التسوية:

تعتبر إجراءات تسجيل قيود التسوية تحقيق لمبدأ الاستحقاق بمثابة الخطوة الرابعة في سلسلة إجراءات الدورة المحاسبية، ويتم في هذه الخطوة إثبات قيود الاستحقاق وتسوية حسابات امتلاك الأصول والديون المعدومة والمشكوك فيها، وتسجيل القيود المتعلقة بإنشاء المخصصات أو تعديل قيمتها على ضوء الجرد الفعلي لعناصر الأصول.

وتهدف هذه الخطوة إلى تطبيق مبدأ الاستحقاق، حيث تتم الإجراءات اللازمة لتمثيل الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات وإيرادات، تحقق هذه الإجراءات سلامة تطبيق مبدأ المقابلة في المرحلة التالية؛ حيث تتم مقابلة الإجراءات التي تخص الفترة المحاسبية بمصروفاتها وصولاً إلى نتيجة أعمال المنظمة التي تعكس وتفصح عنها التقارير المحاسبية.

### الفرع الخامس: إعداد التقارير المحاسبية:

يتم إعداد التقارير المحاسبية والتي يتمثل في الحسابات الختامية والميزانية كخطوة خامسة، ويمكن أن تحقق هذه الخطوة بسهولة إذا قام محاسبي المنظمة بإعداد ميزان للمراجعة بعد إجراء القيود الخاصة بالتسوية، حيث تعبر الأرصدة المدينة والدائنة في هذا الميزان عن حقيقة حسابات المنظمة بعد إجراء التعديلات والتسوية التي تمت في الخطوة الرابعة.

### الفرع السادس: إقفال السجلات :

بعد الانتهاء من إعداد التقارير المالية عن الفترة يقوم المحاسبون عادة بإعداد السجلات لاستقبال العمليات المالية للفترة المالية التالية، ويتضمن ذلك إجراء مجموعة من الخطوات التي تؤدي إلى إقفال الحسابات المنتهية والقيود العكسية اللازمة لفتح الحسابات المستمرة، وتؤدي قيود الإقفال إلى تحويل أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات التي الفترة المالية إلى الحسابات الختامية التي ينتج عنها التوصل إلى صافي دخل المنظمة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 38.

<sup>2</sup> شبايكي سعدان، نفس المرجع، ص 38.

<sup>1</sup> إبراهيم سلطان، نظام المعلومات الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 287.

### المطلب الثالث: تأثير استخدام الحاسوب على نظام المعلومات المحاسبي

منذ أن ظهر الإعلام الآلي استخدم لتسهيل أعمال المعالجة المحاسبية، و يظهر من خلال تأثير استخدام الحاسوب على النظام المحاسبي من خلال<sup>2</sup>:

#### الفرع الأول: تأثير الحاسوب على أهداف النظام المحاسبي:

يهدف النظام المحاسبي إلى تحقيق بعض الأغراض منها:

- توفير معلومات عن طبيعة و أوجه نشاط المنشأة وعن نتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة معينة هي السنة المالية وتوصيل هذه المعلومات إلى أطراف داخلية و خارجية ذات علاقة مع المؤسسة.
  - \_ توفير معلومات تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة.
  - توفير معلومات تساعد في أموال المنشأة وأصولها والرقابة عليها.
- إن استخدام الحاسوب في إجراءات التسجيل ومعالجة البيانات إلا أن هذا لا يغير من أهداف النظام المحاسبي. ويؤدي إلى زيادة فعالية النظام في تحقيق أهدافه، حيث أن استخدامه يؤدي إلى تقليل فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات، لأن تشغيل هذه البيانات يتم داخل الجهاز وطبقاً لبرامج محددة معدة مسبقاً. حيث أن استخدام الحاسوب يؤثر على درجة كفاءة النظام ولكن دون أن يؤثر على طبيعة هذه الأهداف.

#### الفرع الثاني: تأثير الحاسوب على مقومات النظام المحاسبي:

يؤثر استخدام الحاسوب على مقومات النظام المحاسبي، كما يلي:

##### أولاً: الوثائق والمستندات:

وتشمل المستندات التي تحوي بيانات عن العمليات المالية بين المنشأة والأطراف الخارجي، يتم تصميم الوثائق والمستندات في ظل النظام اليدوي بشكل معين وتستخدم هذه المستندات كمصدر للقيود في الدفاتر والسجلات. أما في النظام الآلي فإن الأمر يتطلب تعديلاً في الشكل أو طبيعة المستند أو استخدام مستندات بسيطة تحوي على البيانات المدونة في المستندات الأصلية ومترجمة بطريقة يتعامل معها الحاسوب لأجل تغذيته بالبيانات والتي تعد مدخلات النظام.

ومن أهم وسائل البيانات في ظل استخدام الحاسوب ما يلي:

- 1- الأقراص: وتعد هذه من أكثر الوسائل استخداماً حيث يتم تخزين البيانات الموجودة في المستندات الأصلية في هذه الاسطوانات، ومن ثم يتم استخدام هذه الأقراص في أجهزة الحاسوب لمعالجتها.
- 2- الأسطوانات: وتعد من أكثر الوسائل تطوراً، ومن ثم يتم استخدامها في أجهزة الحاسوب لمعالجتها واستخلاص المعلومات المطلوبة.

<sup>2</sup> منتديات بوابة العرب، الاقتصاد والعلوم الإدارية، منتدى المحاسبة والضرائب، تأثير استخدام الحاسوب على أهداف النظام المحاسبي.

3- الطرفيات: حيث يتم تغذية الحاسوب بالبيانات الموجودة في المستندات الأصلية مباشرة عن طريق لوحة المفاتيح المتصلة بالحاسوب وتتم عن طريقها التغذية وفي الوقت نفسه تتم طباعة البيانات على القرص أو الاسطوانة.

### ثانياً: الدفاتر والسجلات:

وتشمل دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ حيث يتم التسجيل في هذه الدفاتر من واقع البيانات المدونة في الوثائق، وفي النظام اليدوي تتكون الدفترية من دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ وهي تأخذ شكل دفاتر وسجلات يتم بها إثبات القيود وتبويب الحسابات، كما يتمكن من يطلع عليها أن يقرأ ما فيها من بيانات وأرقام. أما في ظل استخدام الحاسوب فإن الدفاتر والسجلات أخذت شكل أقراص واسطوانات ولا يتمكن القارئ من الاطلاع على البيانات المسجلة عليها بصورة مباشرة كما هو الحال في النظام اليدوي حيث يتم إعداد القيد وإثباته في دفتر اليومية وترحيله إلى دفتر الأستاذ وحساب الأرصدة داخل الكمبيوتر، يؤدي إلى صعوبة تتبع مسار العملية المحاسبية، وبالتالي احتمال حدوث الأخطاء أو التزوير.

### ثالثاً: دليل الحسابات:

ويمثل أسماء أرقام الحسابات، مصنفة في شكل مجموعات لأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات، و النتائج، إن وجود دليل الحسابات في الأنظمة التي تستخدم الحاسوب يعتبر أمراً ضرورياً وذلك لأن الحاسوب لا يتمكن من توجيه بيان معين إلى حساب معين إلا إذا كان هناك رموز بأرقام وأسماء الحسابات الإجمالية والفرعية. وعليه فإن دليل الحسابات لن يتغير سواء كان النظام المستخدم أولياً أو يدوياً.

### رابعاً: التقارير والقوائم المالية:

وتمثل قائمة نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي، إن استخدام الحاسوب في تشغيل البيانات قد أدى إلى التأثير على التقارير والقوائم المالية من حيث نوعية التقارير والقوائم من جهة ومن حيث وسيلة عرضها. فمن حيث

نوعية التقارير والقوائم أن استخدام الحاسوب قد أدى إلى السرعة والدقة في إعداد التقارير والقوائم، إذ أصبح بالإمكان معالجة كميات هائلة من البيانات في زمن قياسي.

ومن ناحية أخرى أصبح عرض النتائج يتم على شاشات يمكن من تدقيقها وتصحيح الأخطاء إن وجدت بسرعة قبل طباعة النتائج وكذلك إجراء التغييرات بسرعة وكفاءة.

### الفرع الثالث: تأثير الحاسوب على المنهج المحاسبي:

و من أجل ذلك تمر العمليات المالية عند استخدام النظام اليدوي بالخطوات التالية:

- تسجيل العمليات بدفتر اليومية وهو ما يعرف بالقيد.

- ترحيلها إلى دفتر الأستاذ.

- تلخيص الحسابات أي إيجاد أرصدة الحسابات وإعداد ميزان المراجعة.

- عرض النتائج حيث يتم مقابلة الإيرادات بالمصروفات و إعداد القوائم المالية التي تبين المركز المالي.

أما عند استخدام الحاسوب فإنه يتم اختصار هذه الخطوات إلى ثلاث:

- تسجيل العمليات وتشمل تسجيل العمليات بدفتر اليومية و الأستاذ.

- معالجة البيانات أو تشغيل النظام.

- عرض النتائج على شكل تقارير وقوائم مالية.

### الفرع الرابع: تخزين البيانات:

في ظل استخدام النظام اليدوي يتم تخزين البيانات المدونة في الوثائق و المستندات عن طريق حفظ المستندات الأصلية في ملفات خاصة.

أما في ظل استخدام الحاسوب فإن الأمر يختلف حيث يمكن تخزين البيانات بأحد الأسلوبين أو كليهما:

- الأسلوب الأول: تخزين داخلي أي تخزين البيانات داخل الحاسوب بواسطة وحدة التخزين الداخلي.

- الأسلوب الثاني: التخزين الخارجي الذي يتم على شكل أشرطة أو اسطوانات ممغنطة.

### المبحث الرابع: تطوير النظام المعلومات المحاسبية

تمر عملية تصميم و تطوير نظام المعلومات المحاسبية بعدة مراحل متتابعة و متجانسة تحقيق فعالية و كفاءة النظام في معالجة البيانات وتقديم نتائج ملائمة وتتلخص هذه المراحل فيما يلي<sup>1</sup>:

#### المطلب الأول: مرحلة التخطيط وتحليل نظام المعلومات المحاسبي

##### الفرع الأول: مرحلة التخطيط:

يتم في هذه المرحلة تحديد المشاكل و نقاط الضعف الكامنة وراء الحاجة إلى تطوير النظام القائم أو استحداث نظام جديد، تحديد الأهداف المراد تحقيقها و معدات نظام المعلومات المحاسبي اللازمة لذلك، ويتطلب ذلك دراسة عدة جوانب في المؤسسة وهي:

- **بيئة النظام:** وذلك من خلال بيانات حول المنظمة فيما يتعلق بها، شكلها القانوني، طبيعة النشاط، و المنتجات و الخدمات التي تقدمها.

- **الهيكل التنظيمي للمنظمة:** من خلال الخريطة التنظيمية للمؤسسة يتم تحديد الإدارات الرئيسية والفرعية و المهام الملقاة على عاتقها و الصلاحيات الممنوحة لها.

- **الإجراءات المتبعة، و البيانات، الوثائق، و التقارير التي يتم إعدادها و تبادلها أثناء تنفيذ الأعمال.** وتسمح هذه المعلومات القيام بدراسة جدوى أولية بهدف:

- تحديد الدوافع الكامنة وراء التغيير (خلل تقني، عجز وظيفي...).

- التحسينات و المكاسب المنتظرة من هذه العملية كما و نوعا.

- صعوبات و حدود المشروع.

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998، عمان، الأردن، ص 72-74.



- التغييرات التنظيمية (التقنية و البشرية) التي ستتجم عن المشروع.
  - السيناريوهات الممكنة فيما يخص تطوير النظام المحاسبي (تطوير أو استبدال النظام القائم).
  - التطلعات المستهدفة فيما يخص الإجراءات (مستوى تشغيلي، مستوى القرارات)<sup>1</sup>.
- الفرع الثاني: مرحلة التحليل:** الهدف من هذه المرحلة هو الفهم المعمق للنظام القائم (إذا تعلق الأمر بالتغيير) و/أو النظام المستقبلي ونحاول إدراك وظيفة وكيفية عمل النظام القائم من جهة ووضع تصور حول عمل النظام المستقبلي من جهة أخرى، و تبدأ هذه المرحلة عادة بسلسلة من المقابلات مع المستخدمين المستقبليين للنظام بهدف جمع المعلومات، و من ثم معالجتها باستخدام النماذج التالية:
- نموذج مخططات التدفق: يستخدم لتحليل تدفق المعلومات.
  - نموذج الوحدة -المجموعة: يستخدم لتحليل المعلومات.
  - النموذج التنظيمي للمعالجات: يستخدم لتحليل الإجراءات.
- وترتكز هذه المرحلة على الخطوات التالية:
- دراسة النظام القائم و تحليله بشكل معمق دف التغيير و ذلك من خلال:
    - ° الحصول على نسخ بيضاء من دفتر اليومية للتعرف على درجة التفاصيل الواردة في بياناتها و كيفية إجراء عملية التسجيل بها<sup>2</sup>.
    - ° دراسة محتويات تقارير و قوائم النظام و التعرف إلى طرق إعدادها و دوريتها و قدرتها على الوفاء باحتياجات الإدارة.
    - ° التعرف على جميع حسابات المشروع الرئيسية و الفرعية وذلك من خلال الاطلاع على دليل الحسابات لتقرير مدى ملائمتها مع واقع المنظمة.
    - ° الحصول على نسخة من الدليل المحاسبي و دراسته بدقة للحكم على مدى كفاءة الإجراءات المحاسبية المطبقة للتسجيل في دفتر اليومية.
  - استنادا إلى المعلومات السابقة يقوم المحلل بإعداد توصيف خاص لإجراءات العمل في النظام وذلك من خلال عدة وسائل توصيف كمخططات سير المستندات، تدفق البيانات التحليلية...
  - التعرف إلى حاجة المراكز والمستويات الإدارية المختلفة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات (حاجة تحليل للمعلومات).
  - تحديد متطلبات النظام الخاصة و تحديد مدخلاته الضرورية حتى نتمكن من تقديم المعلومات المطلوبة منه وكذلك تحديد العلاقات بين النظم الفرعية فمخرجات نظام فرعي تشكل مدخلات نظام آخر.
  - وضع تقرير تحليل النظام، يتضمن العناصر التالية:
    - ° ملخص عن مدى و أهداف مرحلة التحليل.

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، نفس المرجع، ص 74.

<sup>2</sup> محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار الواصل للنشر، 2000، عمان، الأردن، ص 156.

- ° توصيف العلاقة بين النظام المحلل و كل نظم المعلومات الرئيسية في المؤسسة.
- ° ملخص عن القرارات التي يتم اتخاذها و المعلومات التي يجب توفرها حتى يتم اتخاذ القرار.
- ° تحديد متطلبات تنفيذ النظام.

- ° إعداد موازنة تقديرية لتكاليف إنشاء النظام الجديد والوقت الذي يستغرقه.
- ° تقديم توصيات إما بتعديل النظام القائم أو تصميم نظام جديد.
- ° تقديم توصيات حول تعديل أهداف النظام المقترح.

تسمح لنا مرحلة التحليل بتقرير التجديد الكلي أو الجزئي للنظام و هنا يتم التساؤل عن الاختيار بين اقتناء برنامج جاهز موجود في السوق أو تصميم تطبيق خاص (على القياس) و فيما يخص الجانب المالي و المحاسبي من النادر اعتماد حل داخلي وذلك لتوفير برامج جاهزة تلبي احتياجات المؤسسة و إمكانيات تعديل عديدة تسمح بتكييف البرنامج مع الاحتياجات الداخلية الرئيسية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: مرحلة تصميم وتنفيذ نظام المعلومات المحاسبي

#### الفرع الأول: مرحلة تصميم نظام المعلومات المحاسبي

تشير عملية تصميم النظام إلى إعادة تجميع مكوناته وأجزائه. كما تعرف هذه المرحلة بأنها الخطوات والإجراءات المبينة على مرحلة التحليل، فالصميم هو عملية استخدام ما تم التوصل إليه في عملية التحليل لغرض الوصول إلى الهدف المطلوب فتصميم النظام يعد المرحلة التالية لتحليل النظم وإن مخرجات التحليل هي مدخلات عملية التصميم. وللقيام بالتصميم هناك عدة خطوات يجب إتباعها كالاتي:

- تحديد وتحليل متطلبات النظام.
- التصميم المبدئي والأولى للنظام.
- تصميم البرنامج.
- اختبار الوحدات المجمعة للبرنامج.
- اختيار الوحدات المفصلة للبرنامج.
- اختيار الوحدات بالشكل المتكامل.
- تسليم النظام.
- صيانة النظام.

#### الفرع الثاني : مرحلة تنفيذ واستكمال النظام المعلومات المحاسبي:

ويتم من خلال هذه المرحلة وضع التصميم المقترح موضع التنفيذ بشراء المعدات الخاصة

<sup>1</sup> محمد يوسف الحفناوي، نفس المرجع، ص 157.

بالحاسب الآلي، وبرامج التشغيل المختلفة وتدريب الموظفين على كيفية العمل بهذا النظام . ولا يظهر نظام المعلومات الجديدة إلا بعد وضع خطوات التنفيذ الملائمة وبصفة عامة يتم في هذه المرحلة ما يلي:

- اختيار الموقع المادي الذي ستمارس على أرضه الإجراءات والمهام المحاسبية من خلال أفراد النظام ( مستخدمى النظام).

-اختيار المعدات الإلكترونية والميكانيكية والكهربائية التي تستعمل في النظام، وكذلك لغات البرمجة التي ستبرمج البرمجيات التطبيقية المحاسبية.

- تركيب المعدات في بيئة العمل التي حددت، ومن ثم ترميز الحاسبات بلغة البرمجة التي سيتم استخدامها لبرمجة المخططات<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: مرحلة تشغيل والصيانة نظام المعلومات المحاسبى

#### الفرع الأول: مرحلة تشغيل نظام المعلومات المحاسبى

بعد الانتهاء من تنفيذ النظام يتم التحول من النظام القديم إلى النظام الجديد وذلك حسب ثلاث استراتيجيات :

#### أولاً: التحويل المباشر:

يتم إيقاف العمل بالنظام القديم و اعتماد النظام الجديد فوراً و إحلال النظام الجديد مكان القديم إحلالاً كاملاً.

#### ثانياً: التحويل الموازى:

يتم تشغيل النظام الجديد جنباً إلى جنب مع النظام القديم حتى يتم التأكد من صلاحيته و كفاءته و مدى تطابق نتائجهما إحلال النظام الجديد مكان القديم.

#### ثالثاً: التحويل التدريجى: وينقسم إلى:

1- التحويل التوزيعى: يتم استخدام النظام الجديد مكان النظام القديم في فرع من فروع المؤسسة و إذا تبين نجاحه ينتقل إلى الفروع الأخرى.

2- التحويل بالتجربة النموذجية: يكون تطبيق النظام الجديد على جزء من النظام كنموذج يتم إعداده للتجربة ثم يطبق على بقية الأجزاء إذا ما تبين في النموذج .

3- التحويل الجزئى: حيث يتم تطبيق النظام تدريجياً حيث تزداد المعاملات التي تدخل النظام الجديد بشكل مستمر إلى أن يتم استيعاب كامل المعاملات . و هناك عدة اعتبارات ترتبط بتشغيل النظام الجديد:

<sup>1</sup> كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبى، الدار الجامعية، ط2، 2005، الاسكندرية، مصر، ص 261.

° الزمن اللازم لانجاز عملية الإحلال.

° مقارنة النتائج التي تم الحصول عليها بين النظام القديم و الجديد من أجل اكتشاف أي انحراف.

° تتبع مواقع الأخطاء أثناء التشغيل و تصحيحها أول بأول.

تتطلب هذه المرحلة اختبار النظام و مكوناته من حيث البرامج، الإجراءات، و يتم تقييم النظام من الناحية الفنية، المالية و الاقتصادية.

° الناحية الفنية: أي فحص أداء النظام و تقييمه بغرض اكتشاف أي انحرافات عن الأهداف المسطرة (مدى تحقيق الأهداف، تحديد الانحرافات و أسبابها و مواطنها، تحديد التعديلات اللازمة).

° التقرير المالي: يتعلق بتحليل التكاليف و المنافع أي تكاليف النظام الجديد مقابل المنافع و العوائد المترتبة عن تشغيله و مدى تحقيقه للأهداف الاقتصادية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: صيانة نظام المعلومات المحاسبي

آخر مرحلة من مراحل التطوير و التي تزامنت مع عمل نظام المعلومات المحاسبي المطور هي مرحلة الصيانة و هي متابعة عمل أجزاء النظام للتأكد من أنها تتكامل فيما بينها لتحقيق أهداف و متطلبات النظام و ترتبط بنبين مهمين:

### أولاً: صيانة المعدات والأجهزة:

متابعة عمل الأجهزة و كفاءتها و اكتشاف أي خلل قد يطرأ عليها أو الحاجة إلى التطوير وذلك من أجل إجراء الإصلاحات أو التحديثات اللازمة بواسطة شخص.

### ثانياً: صيانة البرامج:

تعديل و تحسين برمجيات النظام لتعمل بكفاءة أكبر و لمواكبة أي تغييرات تحدث في المؤسسة من أجل تزويدها بالمعلومات الضرورية في الوقت و بالشكل المناسب ( إضافة بيانات، تحسين شكل التقرير، إضافة تقارير جديدة، حذف تقارير موجودة، تعديل بعض العمليات)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> إيمان فاضل السامرائي، هيثم مجد الزعبي، نظم المعلومات المحاسبية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2004، عمان، الأردن، ص 25.  
<sup>1</sup> كمال الدين الدهراوي، المرجع نفسه، ص 262.



## المبحث الأول: الحقل التطبيقي للدراسة الميدانية

### المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

تعتبر مؤسسة سونيماكس برأس مال يقدر بـ150 مليون دج، موقعها الجغرافي جنوب الشرقي ولاية باتنة بدائرة بركة بشارع الوطني رقم 28 طريق الشاحنات الوزن الثقيل.

#### الفرع الأول: التعريف بالجانب القانوني:

مؤسسة سونيماكس بدأت نشاطها في فيفري 2007، وهي مؤسسة منظمة ضمن شركات الأموال بشكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL .  
ويوجد مقرها اجتماعي للمؤسسة بمنطقة نشاط في شارع القدس دائرة بركة ولاية باتنة وهدفها هو صناعة الكسكس والسמיד والفريئة.

#### الفرع الثاني : التعريف بالجانب الجبائي:

مؤسسة سونيماكس مؤسسة انتاجية منظمة قانونيا تحت شركات الأموال، حيث أنها تخضع إلى النظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي، وهذا طالما أن رقم أعمالها في ارتفاع متزايد ومستمر، حيث انتقل من 150 مليون دج سنة 2007 إلى أكثر من 220 مليون دج. لسنة 2010، لهذا فهي مجبرة على مسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد 10،09،11 من القانون التجاري.  
ومن الناحية الجبائية فإن المؤسسة تخضع إلى جميع الإلتزامات الجبائية والنظام الضريبي المتعلقين بالأشخاص المعنويين، وتتمثل مختلف الضرائب في:

- الضريبة على الأرباح الشركات IBS على أساس الربح المحقق بمعدل 19% .
- الضريبة على الدخل الاجمالي IRG على أساس حصة كل شريك من الربح الموزع.
- الرسم على القيمة المضافة TVA على جميع عمليات البيع التي تخص الفريئة الممتازة، الكسكس والنخالة بمعدل 7%.
- الرسم على النشاط التجاري والصناعي TAIC على أساس رقم الأعمال المحقق بمعدل 2% .
- الضريبة على مدخول الشركاء 10% .

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تعتبر مؤسسة سونيماكس المؤسسات المتوسطة الخاصة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل عمليات الرقابة.

#### الفرع الأول: التعريف بمديريات ومصالح المؤسسة

**1- المدير:** وهو مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة

والتنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة، ومن مهامه:

\* الإشراف العام على هيكل هذه المؤسسة.

\* مراقبة الوسائل المادية والبشرية المستخدمة.

\* حل المشاكل المتعلقة بالمؤسسة والمحيط الخارجي.

\* ممارسة حق التوجيه والرقابة على مستوى المؤسسة.

**نائب المدير:** يعتبر المسؤول الثاني تحول صلاحياته أثناء غياب المدير، ومهامه رئاسة المجالس.

#### 2- الأمانة:

وهي مكلفة بتسيير شؤون الأمانة فيها تسجيل البريد والوارد، وكذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بالمسير، واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

#### 3- مديرية التجارة:

وتشمل ثلاث مصالح وهي :

**3-1 مصلحة التجارة:** تقوم باستقبال الزبائن، وكذلك تحديد نوعية الزبون ثم تطلب منه إحضار ملف خاص يتضمن:

\* نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة.

\* نسخة من بطاقة الرقم الجبائي.

\* وصل طلبية فارغ مع الختم.

\* نسخة من شهادة الميلاد.

\* تصريح شرفي مع البصم بالإصبع.

\* نسخة مستخرجة من السجل التجاري.

\* وصل استقبال (□ رورة الختم بالإصبع).

كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية وكذا تحديد الطلبات، والقيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا ثم تقديم شهري لمصلحة المحاسبة والبحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات.

### 3-2- مصلحة الإرسال والتوزيع:

تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة، حيث تبدأ المهام من المصلحة التجارية التي ترسل المعلومات اللازمة والخاصة بالزبائن، كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل البيع إلى مصلحة التجارة للقيام بالعمليات الحسابية، وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي والمواضع فيه البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بمصلحة التعبئة والتغليف، حيث يصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها.

#### 4- مديرية الإنتاج:

تشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج ومراقبة نوعية المنتج، وتندرج تحت هذه المديرية المصالح التالية:

#### 4-1 مصلحة الإنتاج: تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

\* استقبال المادة الأولية.

\* تحضير وتنظيف القمح بنوعية لطحنه.

\* استقبال الأكياس.

\* تخزين وتصريف المنتج.

\* الصيانة الوقائية والفنية.

\* تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

#### 4-2- المخبر: تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد

الخصائص التحليلية وهذا من أجل:

\* احترام مواصفات مراقبة الجودة، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها.

\* إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة.

\* إمكانية التخزين.

#### 5- مديرية المحاسبة والمالية:

تقوم بمراقبة كل العمليات الحاسوبية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها مصلحتين:

#### 5-1- مصلحة المحاسبة العامة والمالية: تقوم بالمهام التالية:

\* تسيير جميع العمليات المحاسبية.

\* المشاركة في إعداد البرنامج المالية.

\* العمل على تنظيم ومراقبة الملفات الخاصة بالعمليات المالية.

\* العمل على تنفيذ العمليات الخاصة بالخرينة.



5-2- مصلحة محاسبة المواد : تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد ( خول وخروج)، وإنشاء كشف المبيعات وجدول الشراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات.

5-3- أمين الصندوق: يقوم مصاريف وأعباء المؤسسة وكذا تسديد أجور العمال وقبض المداخل النقدية للمؤسسة.

#### 6- مديرية الوسائل العامة:

تعمل هذه المديرية على تمويل مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد، معدات...)، وكذا مراقبتها باستمرار، واستقبال فواتير العملاء الخاصة بالمؤسسة وتندرج تحتها المصالح التالية:

6-1- مصلحة الصيانة: وتهتم هذه المصلحة بصيانة ومراقبة كل تجهيزات الإنتاج، ووسائل النقل والتجهيزات الخاصة بالمؤسسة.

6-2- مصلحة الأمن(خلية الأمن): مهمتها الحرص على الأمن بالنسبة للمؤسسة.

6-3- مصلحة النقل: وتقوم هذه المصلحة بتسيير حاضرة المؤسسة وإيصال الطلبات إلى الزبائن.

#### 7- مديرية الإدارة العامة:

تحرص هذه المديرية على تطبيق القوانين و□بطها وتندرج تحتها المصالح التالية:

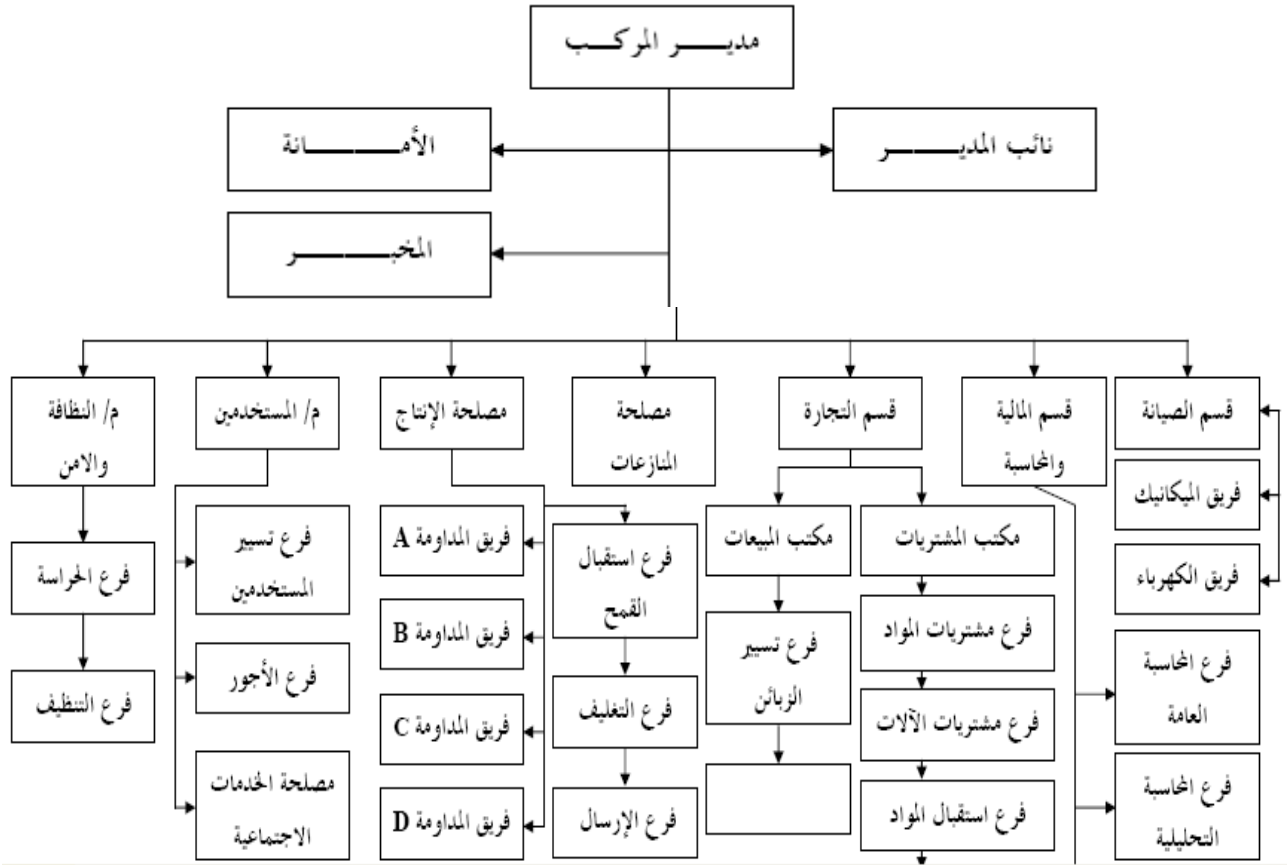
7-1- مصلحة تسيير المستخدمين: تحرص هذه المصلحة على حفظ ملفات العمل وتطبيق القانون وتراقب كل عمليات الفروع تحت مسؤوليتها، وبالتالي فإن هذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات للتشغيل والتسريح وكذا ملفات عقود التشغيل ومراقبة العمال من حيث الغايات.

7-2- مصلحة الأجور: تحرص هذه المصلحة على إعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها، وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

7-3- مصلحة العلاقات العامة: وتعمل هذه المصلحة على القيام بجميع الأعمال التي تتعلق بالأعمال الخارجية للمؤسسة مثل صندوق الضمان الاجتماعي، مصلحة السجل التجاري..إلخ

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم (24): الهيكل التنظيمي للمؤسسة مطاحن



المصدر: مديرية المحاسبة والمالية

المطلب الثالث: النشاط الإنتاجي للمؤسسة

تعمل مؤسسة 24/24 سا عن طريق أربع فرق متناوبة.

ويتمثل نشاط المؤسسة في:

. تحويل القمح إلى سميد SEMOULE .

. تحويل القمح اللين إلى فرينة FARINE .

طاقة الإنتاج بها حسب طبيعة المواد 1000 قنطار يوميا من القمح الصلب لإنتاج الدقيق و1000 قنطار يوميا

من القمح اللين لإنتاج الفرينة.

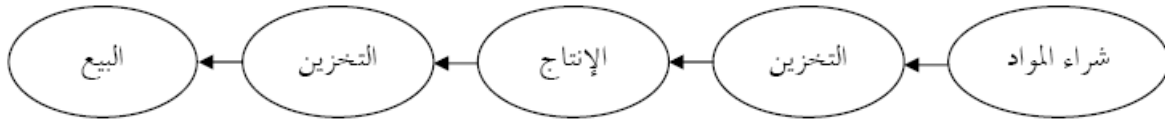
الجدول رقم (03): منتجات المؤسسة

المنتوج	السعة
الفرينة	25/50 كغ
الدقيق	25 كغ
النخالة	40/100 كغ
سمولات	25 كغ

المصدر مصلحة محاسبة والمالية

1- **أهم الأعمال المكلفة بها:** يتمثل نشاط المؤسسة صناعي وتجاري حتى تتكون العملية الإنتاجية كما في باقي معظم المؤسسات الصناعية من أربع مراحل، ليأتي دور البيع الذي يتم عبر قنوات التوزيعية للمؤسسة.

الشكل رقم (25): يمثل المراحل الموجودة في المؤسسة.



المصدر: مصلحة التجارة

كما أن المؤسسة تلعب دورا فعالا في التنمية الاقتصادية وذلك بتوجيه كل منتجاتها إلى قطاعات اقتصادية كالتجارة مثلا إلى مؤسسات عمومية وخاصة.

من هنا نرى أن هذه المؤسسة والتي هي بمثابة مركب صناعي وتجاري، وتقوم بإنتاج الدقيق والفرينة والنخالة وبيعها إلى المستهلكين النهائيين أو غيرهم عن طريق تجار الجملة والتجزئة ومحلات البيع الكبرى حيث كان نشاط المؤسسة مقتصر على الإنتاج فقط ليشمل بعد ذلك البيع والتوزيع.

2- **مهام المؤسسة:** إن المعطيات الجديدة للاقتصاد الوطني أوجبت على كل مؤسسة ترغب في الاستمرارية والحفاظ على مكانتها في السوق، أن تحدد مهامها بكل دقة مع مراعاة التغيرات الجديدة للسوق، وعليه فالمؤسسة سونيماكس وعلى غرار المؤسسات الوطنية أنشئت من أجل القيام بعدة مهام مذكورة في إطار المخططات التسوية التي نذكرها كما يلي :

- ° المحافظة على الأسعار بصفة تخدم المؤسسة والمستهلك في آن واحد.
- ° العمل للمحافظة على توازن العرض والطلب في السوق المحلي وذلك بإحصاء كل الطلبات.
- ° المحافظة على الزبائن المعتادين وجلب آخرين بتبسيط طريقة تعاملها معهم.
- ° منافسة كل المؤسسات والأشخاص المستثمرين في هذا المجال.

3- أهداف المؤسسة: تعمل مؤسسة لتحقيق عدة أهداف منها ما هو اقتصادي ومنها ما هو تجاري وما هو اجتماعي.

### 3-1- الاهداف الاقتصادية:

- دعم الاقتصاد الوطني.
- التقليل من التبعية الاقتصادية في مجال الغذاء ومحاولة الإنتاج محليا.
- محاولة تحقيق الاكتفاء الذاتي.
- تحقيق أرباح توزيع على العمال في شكل أجور ومكافآت وعلاوات.

### 3-2- الأهداف التجارية:

- الوصول إلى أكبر ربح ممكن وذلك عن طريق تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل تكاليف
- التسيير العقلاني للطاقات المتاحة لها وذلك بتوفير البرنامج الإنتاجي الأمثل.
- تزويد السوق الوطنية بجميع منتجات محاولة لتلبية الطلب.

### 3-3- الأهداف الاجتماعية:

- توفير مناصب شغل للطاقات العاطلة لتخفيف العبء من ناحية البطالة.
- ضمان مناصب شغل دائمة لعمالها (عدم تسريحهم).
- دفع المستوى المعيشي للعمال وهذا عن طريق تحسين الخدمات الاجتماعية.

## المبحث الثاني: واقع نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

### المطلب الأول: نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

منذ بداية نشاط المؤسسة وهي تستخدم نظام المعلومات المحاسبي المعتمد على الحاسوب، وذلك من خلال

برنامج وحيد خاص بالمحاسبة وهو برنامج بسيط يقوم بوظائف محددة .

أما بالنسبة للموارد البشرية فكانت على محاسبين فقط يقومان بإعداد الفواتير وتسجيل العمليات اليومية، و في آخر السنة يقومان بإعداد الميزانية الختامية، ثم يأتي دور محافظ الحسابات الذي يقوم بالمراقبة والتأكد من الإعداد الجيد للميزانية. قد تطورت المؤسسة وازدهارها وزيادة رأس مالها ووحداتها حيث أصبحت المؤسسة تحتوي على وحدتين:

-وحدة الدقيق والفريضة.

-وحدة المخزون.

لذا أصبح البرنامج البسيط لا يفي بالغرض المطلوب منه وتم استبداله ب 3 برامج:

- برنامج P.C. Compta.

- برنامج P.C. Pais.

- برنامج P.C. Stock.

### المطلب الثاني: الوسائل المساعدة على تطبيق نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

تعتمد مؤسسة سونيماكس في تطبيق نظام المعلومات المحاسبي على عدة وسائل وموارد البشرية منها المتمثلة في المحاسبين والمادية والمتمثلة في أجهزة الكمبيوتر والبرامج المساعدة على تشغيله.

#### الفرع الأول: الموارد البشرية

يقوم بتطبيق نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة مجموعة من المحاسبين المختصين والمؤهلين لإنجاح النظام والعمل على تنفيذه بشكل يضمن السير الحسن له والمساعدة على أداء وظائفه والتقليل من الأخطاء التي تحدث داخل المؤسسة والسهر على الرقابة المتواصلة للوصول بالمؤسسة إلى أعلى مستويات النظام لتحقيق الهدى الذي تسعى إليه وهو الربح، يمكن ذكرهم كالتالي:

**أولاً: مدير المالية والمحاسبة:** ومهمته المراقبة المستمرة لباقي المحاسبين وإرشادهم وتصحيح الأخطاء والتي يحتمل وأن يرتكبوها، كما يقوم بمراقبة جميع مراحل المعالجة المحاسبية .

**ثانياً: محافظ الحسابات :** يقوم محافظ الحسابات بمراقبة الميزانية في نهاية السنة وتصحيح الأخطاء إن وجدت وهو نستقل عن المؤسسة. وأربع محاسبين آخرين موزعين على الوحدات المختلفة للمؤسسة.

**ثالثاً: المخزن:** يشرى عليه محاسبين يراقبان حركة المخزون (دخول وخروج سلع وبضائع).

**رابعاً: وحدة الدقيق والفرينة:** يقوم بمسك حساباتها محاسبان يلتزمان بتسجيل جميع العمليات التي قمت في هذه الوحدة.

**خامساً: وحدتي الإستيراد والتصدير والمخزون:** يقوم بالإشراى عليها محاسب واحد.

وجميع هؤلاء المحاسبين متحصلين على شهادات في المحاسبة أو المالية وكذا الإعلام الآلي.

#### الفرع الثاني: الوسائل المادية

لكل محاسب في المؤسسة سونيماكس جهاز كبيوتر يعمل به، وكل شخص منهم مسؤول عن البيانات والمعلومات المسجلة فيه، ويتحمل كل المسؤولية عن أي خطأ أو غش أو حتى إياح أو تسرب معلومات إلى الغير ذلك .

ولا يمكن أن يشتغل الكمبيوتر إلا تثبيت البرامج المساعدة لتسهيل العمل على المحاسبين، ومن البرامج المستعملة لتطبيق نظام المعلومات المحاسبي ثلاث برامج نقوم باستعراىها فيما يلي:

1- برنامج المحاسبة العامة الرئيسي P.C compta: يعتبر هذا برنامج من أحدث البرامج في المحاسبة لإمكانيته المتطورة والسريعة على معالجة العمليات المحاسبية بطريقة سهلة لاحتوائه على:

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة - سونيماكس -

° اليوميّات: يقوم المحاسب بإدخال العمليات التي تقوم بها المؤسسة يوميا في دفتر اليومية مع البيانات الأخرى من التاريخ والمبلغ والرقم الحساب، فيقوم برنامج **P.C compta** تلقائيا بإعداد دفتر الأستاذ وميزان المراجعة، ويمكن إلقاء نظرة عليها والتأكد من صحتها في أي وقت يحتاج المحاسب إلى ذلك.

° حسابات التسير: المصاريف توّجح المصاريف التي قامت المؤسسة بانفاقها واستهلاكات البضائع والمواد، الخدمات التي قامت بها لنفسها ولغيرها، تسديد أجور العاملين كما يدخل منها الضرائب والرسوم التي قد تكون مدينة بها لمصلحة الضرائب والمصاريف المالية والمتنوعة الأخرى من فوائد للبنوك والحسومات التي تمنحها لعملاءها.

° الإيرادات: يوّجح برنامج **P.C compta** الإيرادات التي حصلت عليها المؤسسة من عمليات بيع البضائع والمنتجات انتاج المؤسسة لذاتها كما يبين المدخولات المالية والمتنوعة المحصل عليها من حسومات مقدمة لها وأرباح مسترجعة وإعانات مستلمة وغيرها من الإيرادات الأخرى.

° حسابات الميزانية: وتضم باقي الحسابات الأولى، الثانية، الثالثة، الرابعة، تبين فيها مساهمات الشركاء ورأس المال المدفوع وإجمالي الإستثمارات الموجودة المنقولة والعقارية كما تبين ذمة المؤسسة، الديوان الملقات على عاتقها أو حقوقها لدى الغير.

° الميزانية الضريبية: تشتمل الميزانية الضريبية على الرسوم والضرائب التي تقوم المؤسسة بدفعها دوريا : الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الرسم على الدخل الإجمالي، ريبية على أرباح الشركات. كما تبين الإعفاءات والتنازلات التي تحصل عليها.

° جدول الاستثمار : يحتوي على الاستثمار الموجود في المؤسسة حيث لكل استثمار بطاقة خاصة به تسجل فيها اسم الاستثمار، تاريخ الشراء، ثمن الشراء، مدة الحياة، الإهلاك.

كما يتضمن أيضا برنامج **P.C compta** ملف خاص يحتوي على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، وبكل وحدة بها : اسم الوحدة، العنوان، الرقم الجبائي، الصفة القانونية ورأس المال.

2- برنامج **P.C Pais** : يهتم هذا البرنامج بإعداد أجور العمال وجمع المعلومات التي تخص المستخدمين حيث يحتوي على:

° ملف خاص بالمستخدمين: كل مستخدم ملف خاص به يحتوي على معلوماته الشخصية ( الاسم، اللقب، تاريخ ومكان الميلاد، العنوان، الحالة الشخصية، الشهادات المتحصل عليها والمنصب الذي يشغل في الشركة)، واستنادا على تلك المعلومات يقوم المحاسب بمعرفة مكونات أجره لإعداد كشف الأجور.

° مكونات كشف الأجر: يوجد أيضا في هذا البرنامج جميع المعلومات المتعلقة بكيفية إعداد الأجور حيث يحتوي كشف الأجر على:

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة - سونيماكس -

\* الأجر القاعدي: أجرة شهرية تحدد حسب عدد ساعات العمل المفروقة أسبوعيا.

\* الساعات الإضافية: التي تزيد عن الساعات المفروقة لحساب الأجر القاعدي ويتقاضى العامل مقابلها أجرا يحدد نسبة مئوية من أسعار الساعات العادية.

\* العلاوات: إما فردية أو جماعية مثل علاوة المردود الفردي بما أنجزه العامل لنفسه ولا تتجاوز 10% من الأجر القاعدي (علاوة الفقة، علاوة النقل).

\* التعويضات: وقد تمنح للعامل امتيازات كتعويض مدفوعات شخصية تتكفل بها المؤسسة.  
\* الإقطاعات: وتشمل:

الضرائب على الرواتب والأجور.

اقتطاعات المشاركة في صندوق الضمان الاجتماعي.

اقتطاعات العضوية في التندية وغيرها.

وكذلك فإن المؤسسة تتحمل جزء من الأعباء الاجتماعية للعامل ومنها: التأمين الاجتماعي، التأمين على الشيخوخة، حوادث العمل، ريبية.

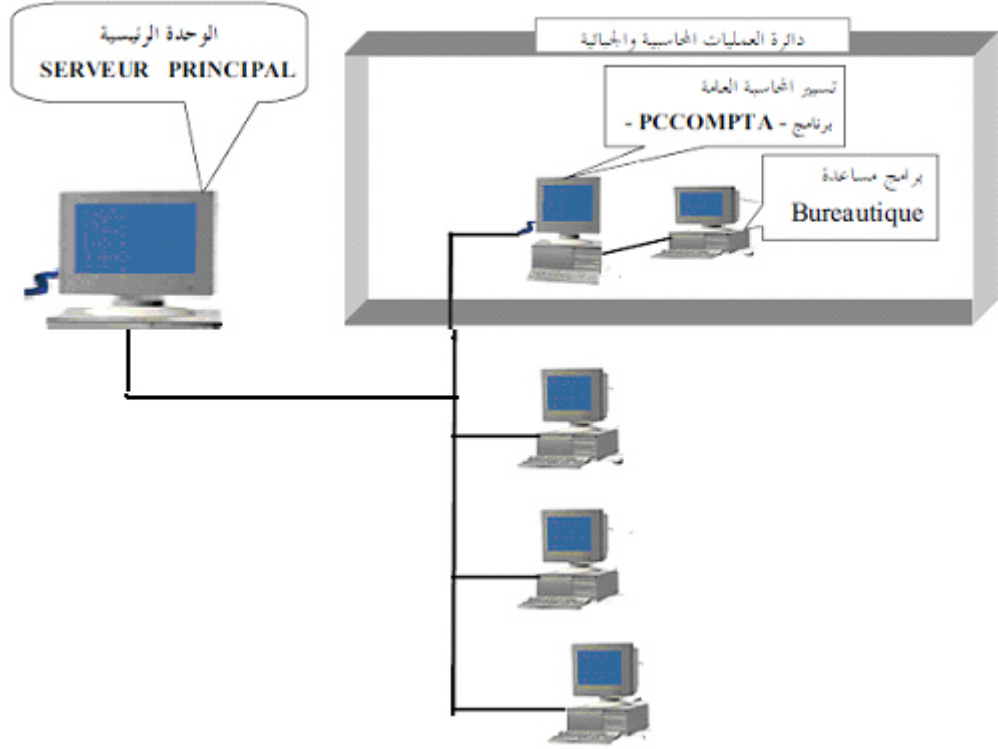
- طريقة التسديد: يتبين أيضا هذا البرنامج الطريقة التي يتم وفقها لتسديد الأجور حيث تقوم مؤسسة بتسديد أجور عمالها نقدا.

- التصريح بالضريبة: وتقوم المؤسسة بتصريح شهري لدى الصندوق الوطني للتأمين الاجتماعي، حيث يقتطع من أجر العامل 9% تدفع في وثيقة تسمى حيث يقتطع من أجر العامل 9% تدفع في وثيقة تسمى 9 G ، وفي نهاية السنة المالية تدفع وثيقة تسمى état de récapitulation وهي وثيقة تشمل على إجمالي أجور العمال مرفقة بالميزانية لدى مصلحة الضرائب.

3- برنامج P.c.stock: يقوم هذا برنامج برصد حركة المخزون، المدخلات والمخرجات و يقوم أيضا بتحديد مخزون الأمان، كما يتم فيه إعداد فواتير البيع. أي بتعبير آخر الفواتير ووصلات هي من مخرجات هذا البرنامج.

4- برنامج EXEL: هو من أهم البرامج المبنية على الجداول الإلكترونية، تلك الجداول التي تتكون من مجموعة الأعمدة و مجموعة من الصفوف، بحيث يمكن استخدامها في تخزين البيانات وتعديلها وإضافة إليها أو الحذف منها، و بالتالي إمكانية استرجاعها و الاستفادة منها وقت الحاجة، وكذلك إمكانية طباعتها بما يتيح إمكانية استخدامها كقاعدة بيانات كاملة تضم مجموعات مختلفة من الملفات. كما يتيح استخدام برنامج EXEL إمكانية إجراء كثير من العمليات المحاسبية والمالية والإحصائية على البيانات المخزنة به عن طريق استخدام مجموعة من الصيغ والدوال الموجودة بالبرامج ويسمح أيضا إمكانية إعداد الرسوم البيانية المختلفة من خلال معالجة تخطيطات.

الشكل رقم(26): برامج المعالجة الآلية للمعلومات في ظل الشبكة المحلية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة إستنادا لوثائق مقدمة من طرف المكلف بالإعلام الآلي بالمؤسسة تستخدم المؤسسة هذا البرنامج لإعداد جميع الجداول البيع والاستهلاك والإنتاج، وسنقوم بإدراج بعض مخرجات هذا البرنامج كملاحق الملاحق رقم .....

### الفرع الثالث: إنتاج مختلف التقارير والقوائم المالية

بعد أن يتم التسجيل لمختلف القيود المحاسبية المرتبطة بنشاط المؤسسة في بطاقات إدخال (Fiche d'imputation) ، الى برنامج المحاسبة العامة (PCCOMPTA)، والذي يقوم بمختلف عمليات المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية من أجل الحصول على معلومات محاسبية صالحة لاتخاذ القرار وفي شكل محدد ومتعارف عليه. و هذه التقارير التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية والتي تتمثل في نوعين وها:

1- القوائم المالية الشاملة والوثائق المرافقة (Documents de synthèses).

2- اليوميات والموازن (Journaux et balances).

### 1- القوائم المالية الشاملة والوثائق المرافقة

إن المؤسسة مطالبة قانونا بتقديم هذه القوائم المالية الشاملة في نهاية الدورة المحاسبية وتتمثل هذه القوائم فيما يلي:

-الميزانية العامة.

-جدول حسابات النتائج.



- الاستثمارات.
- الاهتلاكات.
- المؤونات.
- الحقوق.

## 2- اليوميات والموازن

تتمثل هذه التقارير المالية في مختلف اليوميات والموازن التي توفرها المعالجة الآلية للمعلومات للبيانات المحاسبية، وهذا من خلال عوامل الفرز والتصفية التي توفرها تطبيقات برنامج المحاسبة العامة، والتي تتيح الحصول على مختلف اليوميات والموازن حسب الحسابات والتاريخ وغيره، وعلى العموم فهي تمثل عوامل مساعدة في التسيير وكذلك تسهيل المهمة الرقابية لمراجع، كونها تعتبر كذلك أدلة وقرائن إثبات. تمثل هذه اليوميات في اليومية العامة واليوميات المساعدة واليوميات بحسب التاريخ والفترة وغيرها، أما الموازن فتتمثل ميزان المراجعة ومختلف الموازن الخاصة الأخرى.

## 3- إعداد القوائم المالية الشاملة للمؤسسة:

إن إعداد القوائم المالية الشاملة للمؤسس يتطلب القيام بعملية تجميع الحسابات، ويتم هذا على مستوى الإدارة المالية بالإدارة العامة للمؤسسة. يتم إعداد مختلف القوائم والتقارير المالية للمؤسسة بعد الحصول على نسخ من هذه القوائم بالنسبة لكل الوحدات ويتم نقلها عن طريق استعمال ذاكرة ثانوية ويتم هنا التعامل بالحسابات ما بين الوحدات بالدرجة الأولى، وبعد أن يتم ، إدخالها الى برنامج المحاسبة العامة بالإدارة ، فإنه يتم تجميع هذه القوائم والتقارير بصفة آلية، ويعتبر هذا من مزايا توحيد برامج المعالجة المحاسبية ونظم المعلومات المحاسبية المعتمدة في المؤسسة. تعتبر هذه المعلومات المحاسبية المعبرة عن وضعية المؤسسة ككل ومختلف وحداتها وسيلة إثبات اتجاه الغير، وهذا مما تتطلب المراجعة الخارجية المستقلة لكي تضفي عليها نوعا من المصادقية. ويظهر عدم التحكم في تقنيات الاتصال على مستوى مؤسسة من حيث تبادل المعلومات بين الوحدات وكذلك تجميع القوائم المالية.

## المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للبيانات في ظل نظام المعلومات المحاسبي

يتم معالجة البيانات في ظل نظام المعلومات المحاسبي في مؤسسة سونيماكس على مرحلتين :

### المرحلة الأولى:

تقوم بهذه المرحلة مصلحتين التجارة ومصلحة الإرسال والتوزيع، حيث تقوم مصلحة التجارة باستقبال الزبائن وتأخذ منه المعلومات الكافية عن الكميات المراد شراؤها ويتم التفاهم على السعر والكمية كيفية التسديد وإذا ما كان هناك تخفيض أو لا كما تقوم أيضا بتحديد نوعية الزبون ثم تطلب منه إحضار ملف يتضمن ما يلي:

- نسخة من بطاقة الرقم الجبائي.

- نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة - سونيماكس -

- وصل طلبية فارغ مع الختم.

- نسخة مستخرجة من السجل التجاري.

- وصل استقبال.

وبعدها تقوم هذه المصلحة بإرسال جميع هذه المعلومات إلي مصلحة الإرسال والتوزيع والتي تقوم بإدخال هذه المعلومات الي برنامج P.C. Stock لمعالجتها وبعدها تقوم بإخراج معلومات علي شكل فواتير وتقارير مالية متمثلة في فواتير بيع.

وكما أو □ حنا سابقا أن جميع الوصولات والفواتير هي من مخرجات برنامج p-c stock والحال نفسه فيما إذا كانت مؤسسة سونيماكس هي العميل حيث تقوم هاتين المصلحتين بالتفاهم والتحاور مع الموردين.

جدول رقم (04): المعالجة المحاسبية للمرحلة الأولى

المخرجات	المعالجة	الدخلات
فواتير الوصلات	P-C Stock	اسم العميل نوعية العميل الكمية السعر رقم الطلبية التخفيضات

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

المرحلة الثانية:

حيث يتم إرسال جميع تلك الفواتير والوصلات من مصلحة الإرسال والتوزيع إلي مصلحة المحاسبة العامة والمالية والتي تقوم بتسيير جميع العمليات المحاسبية حيث تكون مخرجات p-c stock هي مدخلات p-c compta والتي يتم معالجتها ليتم إعداد في الأخير الميزانية الختامية للمؤسسة والتعتبر من مخرجات p-c compta التي تساعد متخذي القرار على اتخاذ القرارات المناسبة.

جدول رقم ( 05 ): المعالجة المحاسبية للمرحلة الثانية

المخرجات	المعالجة	المدخلات
الميزانية الختامية	برنامج p-c compta	مخرجات برنامج p-c stock

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

### المطلب الثالث : مزايا تطبيق نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

كما سابق في المطلب الأول من هذا المبحث أن مؤسسة كانت تستخدم نظام معلومات محاسبي بسيط لا يفي بالغرض المطلوب منه، حيث كانت المعالجة المحاسبية للبيانات بطيئة جدا، لأنها كانت تعتمد على برنامج بسيط ومحاسبين اثنين فقط يقومان بجميع العمليات المحاسبية وإعداد الفواتير والميزانية، وهذا ما كان يشكل عبء كبير على المحاسبين و غط شديد ، مما يولد ولا شك في ذلك انحرافات وأخطاء قد تكون في بعض الأحيان عمدية نتيجة لعدم التفاني في العمل والشعور بعدم الرضا وبالتالي تكون المعالجة المحاسبية للبيانات غير دقيقة ومنها تكون المخرجات ولا تساعد في اتخاذ القرار السليم.

تستعمل مؤسسة نظام معلومات محاسبي مطور وغير معقد يتناسب مع احتياجاتها ومتطلباتها، حيث استخدمت مجموعة متكاملة ومترابطة من الجهود البشرية و الموارد المادية أجهزة كمبيوتر متطورة وأيدي عاملة كفوة ومؤهلة، فاستطاعت بذلك تغيير أسلوب العمل حيث تم تنظيم العمل، وتقسيم المهام ومزايا عديد نذكر منها:

- الشعور بالرضا من طرف الموظفين والذين يعتبرون من أهم مكونات نظام المعلومات المحاسبي.
- السهولة والدقة في المعالجة المحاسبية.
- اختصار الجهد والوقت.
- المساعدة على اتخاذ القرارات السلمية والمناسبة.
- تقسيم العمل وعدم تشابك المهام والوظائف.
- الاستفادة من مهارات وقدرات الموظفين.

### المبحث الثالث: وصف الدورة المبيعات/ المقبوضات

إن الهدف من وصف دورة المبيعات/ المقبوضات هو تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال دراسة الإجراءات الأساسية للدورة وتسلسلها وتحديد مختلف المستندات والبيانات والإجراءات وكيفية عملها وانتقالها بين مختلف النظم الوظيفية داخل المؤسسة.

سنستخدم لهذا الغرض عدة أدوات كالمقابلة، والملاحظة والتي ستسمح بتحليل كامل لهذه الدورة لاكتشاف نقاط الضعف وتصحيحها.

### المطلب الأول: الإطلاع على دليل الإجراءات الرسمية

الفرع الأول: إجراءات الفوترة:

أولا: الوثائق المستخدمة:

- وصل الشحن.
- محضر الاستلام.

- الحساب العام و النهائي.
- الفاتورة.
- بطاقة المتابعة.

#### ثانيا: المسؤوليات

- تقع هذه الإجراءات تحت السلطة المباشرة للرئيس لمدير العام.
- قسم الفوترة مسؤول عن تطبيق و السير الحسن لهذه الإجراءات.
- المدير العام مسؤول على المصادقة على الفواتير.

#### ثالثا: شرح عملية الفوترة:

- 1- يقوم رئيس قسم الفوترة بالمصادقة على عناصر الفوترة لتحديد نوع الفاتورة:
    - فاتورة التسبيقات : العقد أو أمر تنفيذ الطلبية.
    - فاتورة الحسم: بيان الاستلام .
  - 2- يقوم عون الفوترة بإعداد الفاتورة.
  - 3- تتم الرقابة و المصادقة على الفواتير من طرف رئيس قسم الفوترة و يوقعها الرئيس المدير العام.
  - 4- يقوم رئيس قسم الفوترة بإرسال نسخ من الفاتورة إلى الزبائن و إلى المصالح المعنية (مصلحة المالية و المحاسبة، مديرية التخطيط و تسيير الفعاليات، المصلحة التجارية).
- يقوم رئيس قسم الفوترة بتحديث:
- بطاقات الزبائن.
  - جدول الاستلام.
  - جدول الضمانات البنكية.
  - جدول الحقوق - التحصيلات.

في حالة مراجعة الفاتورة، طلب مردودات على الفاتورة، أو تغيير في أمر تنفيذ الطلبية إعداد تعليمة داخلية من المصلحة التجارية و مصادقة عليها من المدير التقني و موقعة من الرئيس المدير العام.

#### رابعا: الوثائق المحتفظ بها

- الفاتورة.
- البطاقات التجارية.
- أمر الطلبية و الملاحق.
- أمر تنفيذ الطلبية، و في بعض الحالات التعديلات في أمر تنفيذ الطلبية.
- أمر الفوترة.
- بيان استلام و الحساب العام و النهائي.
- وصل الشحن.

### الفرع الثاني: إجراءات التحصيل

الهدف من هذه الإجراءات هو تحصيل المستحقات من الزبائن.

#### أولاً: الوثائق المستخدمة:

- وصل تسليم صك. الملحق رقم
- إشعارات بالتأخير عن الدفع.
- جدول الحقوق التحصيلات. الملحق رقم

#### ثانياً: المسؤوليات

- المدير التقني مسؤول عن ضمان السير الحسن لإجراءات التحصيل.
- عون الفوترة مسؤول عن تحصيل المستحقات من الزبائن.
- قسم الفوترة مسؤول عن الرقابة تحصيل المستحقات.

#### ثالثاً: الشرح

إذا تم تسديد الفواتير في الآجال المحددة عن طريق الشيك، أمر الدفع، وصل التحصيل، يقوم عون الفوترة بتحديث بطاقة الزبون و يقوم بإعداد وثيقة تحصيل يقوم بإرسالها إلى قسم المحاسبة مرفقة بالوثائق المبررة، أما إذا رفض الزبون تسديد الفاتورة في الآجال المحددة يقوم عون التحصيل بإرسال إشعارات لحل المشكل بالتعاون مع المصلحة التجارية، سواء عن طريق الهاتف، المراسلات، أو المقابلة المباشرة. في حالة عدد الإشعارات يساوي أو يفوق ثلاثة و بعد مصادقة المدير التقني والرئيس المدير العام يقوم رئيس قسم الفوترة و التحصيل بإرسال ملف الزبون إلى قسم النزعات لحل المشكل بالطرق القانونية.

### المطلب الثاني: المقابلة

قمت في هذه المرحلة بمقابلات مع المسؤولين لفهم كيفية سير الأعمال فعلياً و التمكن من وصف الدورة قيد الدراسة، كما يلي:

#### أولاً: القسم التجاري: المكلف بالعمليات التجارية

##### 1- درجة ائتمان الزبون:

لإجراءات تقييم درجة ائتمان الزبون مبرر للمؤسسة لتحقيق أعلى رقم أعمال ممكن.

##### 2- إجراءات قبول لزبون:

- يرسل الزبون طلب عرض إلى المؤسسة مرفقة بوصف عن المنتج الذي يريد شراءه.
- يقوم مسئول العمليات بإعداد دراسة تقييمية و اقتراحاته الممكنة إلى الزبون ثم يقدم عرضه إلى الزبون.
- إذا قبل الزبون العرض يقوم بإرسال وصل الطلبية أو يتم الاتفاق على شروط العملية من خلال إعداد عقد يمضيه الطرفان.

- يقوم المكلف بالعمليات بإعداد أمر تنفيذ الطلبية و يرسل نسخة مصورة إلى جميع الأقسام لإعلامها بالطلبية الجديدة ( قسم التخطيط، القسم التجاري، قسم المحاسبة، قسم الدراسات، قسم المشتريات، قسم الوسائل العامة، قسم الفوترة، قسم دراسة التكاليف).

ثانيا: قسم الفوترة: (عون الفوترة)، وتتميز بنوعين من العمليات:

1-العمليات الصغيرة: يستقبل القسم التجاري طلبية الزبون و يقوم المكلف بالعمليات بإعداد أمر التنفيذ و يرسله إلى قسم تسيير المخونات، قسم المحاسبة العامة ، قسم الفوترة.  
- يقوم قسم الفوترة مباشرة بعد استلام أمر التنفيذ و أمر الفوترة من القسم التجاري بإعداد ستة نسخ من الفاتورة توزع حسب مايلي: ثلاث نسخ ترسل إلى الزبون، نسخة ترسل إلى المحاسبة العامة، نسختين يحتفظ بها في ملف الزبون.

- تتم المصادقة على الفواتير من طرف رئيس قسم الفوترة وتقدم إلى مدير العام ليوقع عليها.

- ترسل الفاتورة إلى الزبون عن طريق البريد مع وصل الاستلام.

- يتم تسجيل الفواتير في سجل المبيعات.

2- العمليات الكبيرة:

- يستلم قسم الفوترة وصل الطلبية ، أمر تنفيذ الطلبية و يقوم مباشر بفتح ملف للزبون أو العملية الجديدة بعد مراجعة صحة الوثائق.

- يقوم عون الفوترة بإعداد الفواتير حسب العملية مثلا : فاتورة التسبيق (10 % من المبلغ الإجمالي).

### المطلب الثالث: إجراءات التسجيل المحاسبي

#### الفرع الأول: توضيح

نلاحظ غياب إجراءات مكتوبة فيما يخص التسجيل المحاسبي لعمليات المبيعات ، و المتعلق خصوصا بـ:

- الوثائق الأساسية الضرورية لتبرير عمليات البيع و التحصيل.
- التحقق من صحة الوثائق المبررة لعملية البيع المرسلة من القسم التجاري و قسم الفوترة.
- التحقق من صحة التسجيلات المحاسبية مقارنة بالبيانات الموجودة على الوثائق المبررة.
- القيام بعمليات المقاربة مع قسم الفوترة لاكتشاف الأخطاء المحتمل (مقارنة يومية المبيعات الشهرية مع جدول المستحقات الشهري).

#### الفرع الثاني: المشاكل الملاحظة والآثار المسجلة:

أولا: غياب إجراءات رقابة داخلية تضمن فعالية التسجيل المحاسبي لعمليات البيع

يرجع هذا الخلل إلى ضعف في تصميم نظام الرقابة الداخلية، خاصة فيما يتعلق:

- إجراءات محاسبية تحدد أعمال تسجيل الوثائق المحاسبية المتعلقة بعملية المبيعات/التحصيلات.
- غياب إجراءات مناسبة تنص على ضرورة إرفاق أمر الطلبية أو العقد مع الفاتورة ، باعتبارها الوثائق التي تسمح بالتبرير الكامل للعملية و تضمن صحة عملية البيع ومنه التسجيل المحاسبي.

ثانياً: الرقابة على تطابق التسجيلات مع شروط البيع المتفق عليها غير ممكنة:

هذا الخلل سببه ضعف في تصميم نظام الرقابة الداخلية، إذ لا يتم في ظل الإجراءات المتبعة إرسال أمر الطلبية أو العقد و بيان الأشغال أو وصل الشحن إلى قسم المحاسبة بهدف القيام بعملية مقارنة بين ملف الزبون (فواتير وجدول الاستحقاق).

هذا الخلل لا يسمح كذلك للمحاسبة العامة القيام برقابة قبلية علي سير عمليات المبيعات.

ثالثاً: تسجيل التحصيلات يتم على أساس بطاقات المتابعة التي يرسلها قسم الفوترة:

اتضح أن تسجيل التحصيلات يتم على أساس بطاقات المتابعة التي يرسلها قسم الفوترة، هذا الإجراء يتنافى مع القاعدة التي تنص على عدم تسجيل الإيرادات قبل دخولها الفعلي في حساب المؤسسة و على أساس وثائق مبررة خارجية يسلمها البنك (كشف الحساب أو إشعار بالدين) .

إذ أن تسجيل التحصيلات على أساس بطاقة المتابعة التي يعدها قسم الفوترة عند استلامه الشيك قد يخلق مشاكل نتيجة الفرق بين رقم الأعمال المقبوض و رقم الأعمال المحصل فعلاً، خاصة في حالة رجوع الشيكات بدون رصيد.

يؤثر الإجراءات على عرض الحسابات السنوية غير دقيقة تتعلق بغرض رصيد نظري مبالغ فيه لحساب البنك لا يتطابق مع الرصيد الفعلي للمؤسسة في البنك، كذلك مع مبدأ استقلالية السنوات في حالة عدم دخول الأموال في الحساب البنكي حتى السنة التالية.

سمحت عملية وصف الدورة مبيعات/ مقبوضات للمراجع الداخلي بجمع أكبر قدر من المعلومات عن موضوع الدراسة بهدف فهم كيفية سير العمليات والإجراءات وتحديد قنوات انتقالها والأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال من خلال الإطلاع على وثائق الرسمية للمؤسسة منجهة، ثم الانتقال إلى الميدان لمعرفة ما هو مطبق فعلاً مباشرة بالاستماع إلى المسؤولين.

## المبحث الأول: مفاهيم عامة للمراجعة

إن التغيرات المتتالية التي مست جميع مجالات الحياة منذ نشأة الإنسان، ونخص بذلك المجالات الاقتصادية الكلية منها والجزئية، أدت إلى ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات أو العابرة للقارات وزيادة المؤسسات كبيرة الحجم الشيء الذي أدى إلى تنامي حاجات هذه الأخيرة في جميع الميادين، وكان لزاما عليها تحديد أولويات هذه الحاجات من جهة، والوقوف على الكيفية التي تتم بها تلبية تلك الحاجات بما يتوفر لديها من إمكانيات مادية وبشرية، فتولدت لديها حاجة أكبر تمثلت في الإستعانة بجهاز رقابي محكم داخليا وخارجيا، فأدى تنامي هذه الحاجة إلى تطور الممارسة المهنية للمراجعة، منذ أول ممارسة لها إلى غاية ما وصلت إليه اليوم، فمس هذا التطور فلسفتها ومفهومها وطريقة ممارستها وكذا أهدافها، كما أدى هذا التطور أيضا إلى ظهور أنواع متعددة لها.

## المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر

### الفرع الأول: لمحة تاريخية للمراجعة

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجياته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام، واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة غير أن الأمر يختلف عن مراقبة الحسابات والتي لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيه وبذلك نرى أن مهنة المراجعة بشكلها الحالي تستمد نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته والتأكد من مدى واقعية وصحة تلك البيانات الظاهرة<sup>1</sup>. وتدل الوثائق التاريخية أن هذه الحاجة أول ما ظهرت لدى الحكومات، إذ كانت حكومة قدماء المصريين واليونان تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود، المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهنا نجد أن كلمة مراجعة Audit أصلها هو الكلمة اللاتينية الكلاسيكية Audire (Audio, Auditum) وبمعنى يستمع<sup>2</sup>.

ثم اتسع نطاق المراجعة ليشمل بذلك المؤسسات الاقتصادية للقطاع الخاص، وهذا نتيجة للتطور الذي مس مختلف الأنشطة والتي منها علم المحاسبة وهذا من خلال إتباع نظام القيد المزدوج، ولقد جاء ذلك في موسوعة لوفيا باشيليو تحت عنوان *geomatria, proprtoni, et summade de arithmatika*, عام 1494.

إن التطور الذي مس علم المحاسبة كان نتيجة لإتباع نظام القيد المزدوج، وقد أدت سهولة استعمال هذا النظام إلى انتشار تطبيقه، وبذلك كان هذا الانتشار سببا رئيسيا في تطور كل من المحاسبة والمراجعة، ولقد

<sup>1</sup> حمدي السقا، أصول المراجعة، مطبعة ابن حيان، ج1، دمشق، سوريا، 1979، ص 13.

<sup>2</sup> M.Joras, L'histoire Du Mot Audit, Control Interne Et Audit Interne, Séminaire, Association Des Auditeurs Consultants Internes Algérienne, Sheraton Club Des Pins, Work School, 18 & 19 Juillet 2000, P 97.



أدى اتساع وكبر حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال - وبذلك فصل المساهمين عن الإدارة- إلى زيادة الحاجة إلى التأكد من دقة البيانات الظاهرة على السجلات والدفاتر ومدى مطابقتها للواقع، مما دعا إلى اللجوء إلى مدققين للحسابات كوكلاء بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة و من جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى و التغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية و الاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد فيما يلي أهم المراحل التاريخية للمراجعة.

- قبل سنة 1850 : كانت الحكومة والمحاكم التجارية و المساهمين هم الذين يأمرن المحاسب بمنع وقوع الغش ومعاقبة فاعليه وحماية الأموال من مختلف التلاعبات.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في فينسيا بإيطاليا سنة 1581 وتأسست كلية Roxonati لتكوين الخبراء المحاسبين، وأصبح على مزاوول مهنة المراجعة أن يكون عضوا في هذه الكلية، وانطلقت إلى باقي الدول الأخرى وأصبحت هذه الأخيرة تتجه إلى تنظيم هذه المهنة، وكان لبريطانيا الفضل الأسبق في هذا التنظيم المهني.

- قبل سنة 1900 : كانت الحكومة والمساهمين هما الذين يأمرن شخصا مهنيا في المحاسبة أو القانون بمنع وقوع الغش وتأكيد مصداقية الميزانية. وأصبحت مهنة التدقيق مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنيرة عام 1854. وبصدر قانون المؤسسات في بريطانيا عام 1862- والذي ينص على وجوب المراجعة من أجل حماية أموال الملاك من تلاعب المسيرين- ساعد على زيادة الإهتمام بمهنة التدقيق، الأمر الذي أدى إلى انتشارها الواسع.

أما فرنسا فلم تعرف مهنة المراجعة إلا في سنة 1881، أما الولايات المتحدة الأمريكية عرفت هذه المهنة عام 1882 أين وجدت المراجعة البيئة الملائمة لزيادة وتيرة التنظيمات المتلاحقة على هذه المهنة<sup>1</sup>.

- قبل سنة 1940 : كانت الحكومة والمساهمين هما الذين يأمرن شخصا مهنيا في المراجعة والمحاسبة بمنع وقوع الغش والأخطاء والشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية. وتم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1912. وكندا سنة 1902، وأستراليا سنة 1904، وفرنلندا سنة 1911. - قبل سنة

1970 : كانت الحكومة و المساهمين و البنوك هم الذين يتفقون مع شخص مهني في المراجعة حول الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية.

<sup>1</sup> خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، ط1، عمان، الأردن، 2000، ص17.

- قبل سنة 1990 : كانت الحكومة و المساهمين و هيئات أخرى هم الذين يتفقون مع شخص مهني في المراجعة أو المحاسبة أو الاستشارات المالية حول الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية.

- بعد سنة 1990 : كانت الحكومة و المساهمين و هيئات أخرى هم الذين يتفقون مع شخص مهني في المراجعة حول الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية وكذا العمل في ظل احترام المعايير على الحماية من الغش العالمي.

ندرك من العرض السابق لتطور المراجعة، أن هذه الأخيرة أخذت أبعادا ترتبط بطبيعة الحاجة منها، حيث تغير القائم بها بتغير الأهداف المتوخاة منها أو بإثبات محدودية القائم بها على تحقيق هذه الأهداف، فضلا عن تغير ذات الهدف للسماح بتلبية رغبات الأميين بها. نشير الى أن المبتغيات النهائية من المراجعة في الوقت الحالي أخذت أشكالا عدة تبعا لطبيعة مستخدم مخرجاتها مما أوجد أنواعا مختلفة للمراجعة تسعى إلى تلبية الرغبات المعبر عنها من قبل الاطراف المختلفة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: تطور المراجعة في الجزائر

تم إعتقاد ثلاثة مراحل أساسية لتقديم المراجعة في الجزائر، تبعا لما شهدته المؤسسة الاقتصادية موضوع المراجعة من إصلاحات. تم تقسيم هذه المراحل إلى :

#### أولا: الفترة 1969-1980

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه « يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من راس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم ». كما تناول المرسوم

رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين :

<sup>1</sup> خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص. 18.

- المراقبين العاميين للمالية.

- مراقبو المالية.

- مفتشو المالية.

أوكلت للمراجعين المهام التالية:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة

- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها<sup>1</sup>.

تجدر الإشارة إلى أن المراجعة المقصودة تربط فقط بالرقابة من قبل هؤلاء الأفراد من خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك، إلا أن الأمر الرئاسي رقم 71-83 الصادر بتاريخ 29/09/1971 تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم وأشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.

### ثانيا: الفترة 1980-1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 10/30/1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن « مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها ».

### ثالثا: فترة ما بعد الإصلاحات

أن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، أن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في

<sup>1</sup> انظر قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970.

- الماضي. أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاوله الرقابة على هذه المؤسسات<sup>1</sup>.
- نشير في هذه الفترة إلى أن المراجعة عولجت بعدد من النصوص المتتالية، التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني من أجل تمكين المراجع من أداء أدواره المنوطة به. يمكن أن نورد فيما يلي أهم النصوص المؤطرة للمراجعة في الجزائر. ليظهر تطور إهتمام بالمراجعة كمهنة من خلال التشريعات التالية:
- مرسوم تنفيذي رقم 02-92 مؤرخ في 13 جانفي 1992، يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و يضبط اختصاصه وقواعد عمله .
  - قرار مؤرخ في 07نوفمبر 1994، يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.
  - قرار يتضمن كيفية نشر معايير تقدير الاجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
  - مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15أفريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
  - مرسوم تنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.
  - مرسوم تنفيذي رقم 96-431 مؤرخ في 30نوفمبر 1996،يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، مراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الإجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري، وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة .
  - مرسوم تنفيذي رقم 97-458 مؤرخ في 01ديسمبر 1997، والذي يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ 13جانفي، الذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله .
  - مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999،يتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
  - مرسوم تنفيذي رقم 01-351 مؤرخ في 10نوفمبر 2001،يتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999، والمتضمن قانون المالية لسنة 200 والمتعلق بكيفيات استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات أو المنظمات .

<sup>1</sup> أنظر المادة رقم 47 من الأمر رقم 71-82 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 29/12/1971، ص1856.

-مرسوم تنفيذي رقم 01-421 مؤرخ في 20 ديسمبر 2001، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992، المعدل والمتمم والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: مفهوم المراجعة

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة وتركز كلها على تبيان أهدافها، فنجد أن المراجعة عرفت على أنها "طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو ظاهر على الدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية"<sup>2</sup>.

وعرفت على أنها " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة"<sup>3</sup>.

وعرفت على أنها " بأنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة في تلك الفترة"<sup>4</sup>.

وعرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة " أنها مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفاعلية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"<sup>1</sup>.

وعرفت المراجعة " أنها عمل فحص يسمح بتقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها، في نشاط أي شركة بهدف ضمان شرعية ومصداقية المعلومات من أجل المسيرين، المساهمين، البنوك والمنظمات الحكومية"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> أنظر المادة رقم 47 من الأمر رقم 71-82 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1971/12/29، ص1856.

<sup>2</sup> AICPA, **Auditing Concepts Committee**, "Report of committee on Basic Auditing Concepts", The Accounting Review, vol. 47. Sept, 1972, p.72.

<sup>3</sup> LIONNEL.C et GERARD.V, **Audit et Control Interne**, Aspects Financiers, Opération et Stratégiques, 4<sup>ème</sup> Edition, Dalloze, Paris 1992, p.17.

<sup>4</sup> خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 13.

<sup>1</sup> LIONNEL.C et GERARD.V. op.cit. P22.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية ط 1، 2003، ص 09

كما نجد أن كلا من Bécour و Bouquin عرف المراجعة " أنها النشاط الذي يطبق تقاليداً وفقاً لمعايير الإجراءات المترتبة الفحص قصد التقييم مدى الملاءمة، درجة الثقة، وير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة هذا وفق معايير المحددة لها"<sup>3</sup>.

من خلال هذه التعاريف المختلفة للمراجعة نجد جلياً جاءت لتبين المفهوم التقليدي للمراجعة الذي يشمل فحص العمليات المالية، التي أثبتت في الدفاتر والسجلات من واقع المستندات، والتأكد من صحتها ودقتها طبقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بشكل يجعل المراجع مقتنعاً بأن البيانات المالية توضح بصدق المركز المالي للمؤسسة بتاريخ معين، وأن حساب النتيجة - سواء كان ربحاً أو خسارة - يظهر حقيقة نتيجة النشاط خلال تلك الفترة المالية.

ولكي يصل المراجع المالي إلى مستوى الاقتناع فإن عليه الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات التي يراها ضرورية تبعاً لما ورد في الدفاتر والسجلات، وما نصت عليه القوانين العامة في البلاد والنظام الأساسي في المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها.

وإذا لم يقتنع المراجع بهذه الأمور، فعليه أن يشير إلى ما وجدته مخالفاً في تقريره على شكل تحفظات تمثل اعتراضه على هذه المخالفات.

تبعاً إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي:

- الفحص.
- التحقيق.
- التقرير.
- الفحص: ويقصد به القياس المحاسبي وهو قياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة، أي فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتسويتها، وهذا بالرجوع إلى أدلة وقرائن الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية.
- التحقيق: يقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي لوضعية المؤسسة الحقيقية في فترة زمنية محددة، وبصورة صحيحة وصادقة.

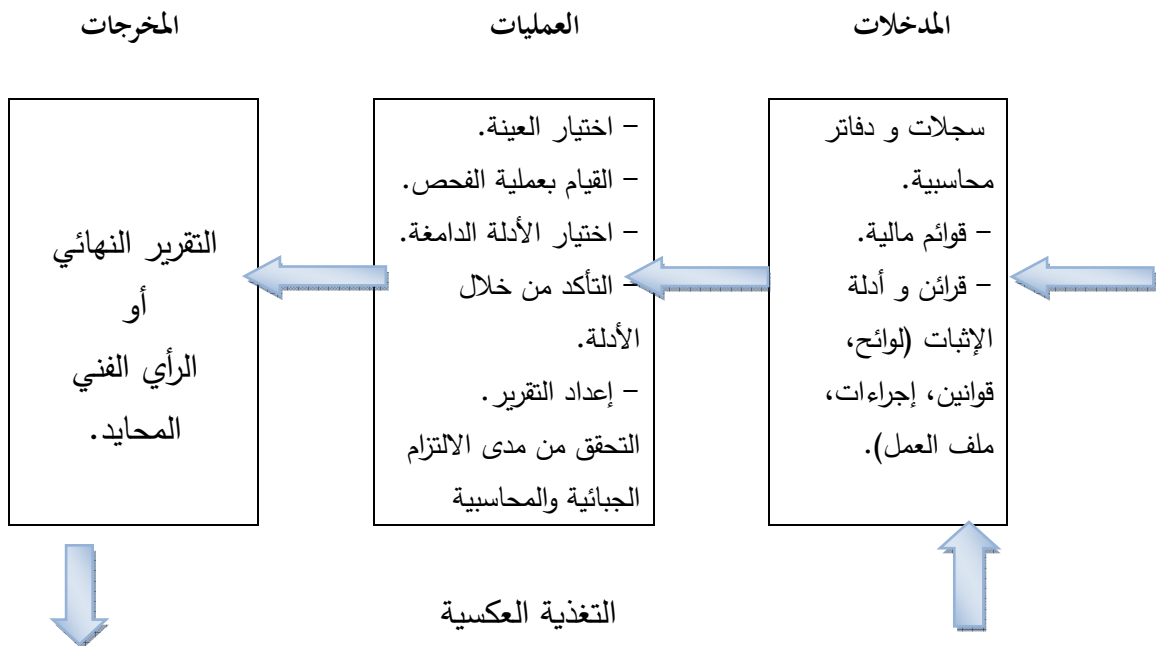
ويظهر أن كلا من وظيفتي الفحص والتحقيق هما وظيفتين مرتبطتين ومتكاملتين، يهدفان إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه حول ما إذا كانت عمليات القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

<sup>3</sup> J.C.Becour, H.Bouquin. *Audit Opérationnel*, 2<sup>ème</sup> Edition, Economica, Paris. 1996. p12.

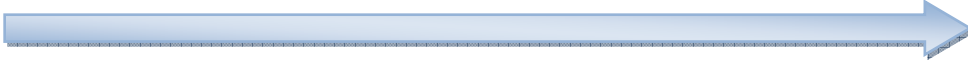
- التقرير: يقوم المراجع بإبداء رأيه من خلال التقرير، والذي هو عبارة عن عملية بلورة لرأي مراجع في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية حول مصداقية القوائم المالية وتمثيلها العادل لوضع المؤسسة، وهذا استناداً إلى نتائج الفحص والتحقيق من طرف المراجع، فالتقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، سواء الأطراف الخارجية، كشهادة على مصداقية هذه المعلومات<sup>1</sup>.

أما إذا أردنا أن يعطى تعريف للمراجعة وفق مدخل نظامي فيمكن اعتبار المراجعة " نظام مدخلاته هي مادة المراجعة -جميع السجلات و الدفاتر و الأدلة و القرائن- يتم معالجتها وفق مجموعة من العمليات - اختيار العينات ، الفحص، التأكد ، التقييم الاستقصاءات و .....- للخروج بالمرجع النهائي لهذا النظام والمتمثل في التقرير النهائي وبالضبط الرأي الفني المحايد"، ويظهر هذا النظام من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (11) : نظام المراجعة



<sup>1</sup> يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، لبنان، 2000، ص7.



المصدر: من تصور الطالبة إنطلاقاً من نظرية النظم

### المطلب الثالث: أنواع المراجعة

يوجد عدة تقسيمات للمراجعة، كل تقسيم ينظر إليه من خلال زاوية معينة، فمن الأنواع ما هو متداخل من حيث مادة المراجعة ومنها ما هو مستقل تمام الاستقلال.

#### الفرع الأول: الأنواع المستقلة للمراجعة

سيتم التطرق إلى تصنيفات أخرى للمراجعة أين تختلف مادة المراجعة من نوع إلى آخر وسيتم التركيز مع شيء من التفصيل على أهم أنواع المراجعة والاكتفاء بالإشارة إلى بقية الأنواع فنجد من هذه الأنواع :

- المراجعة المالية (Audit Financier).
  - مراجعة العمليات (Audit Operational).
  - مراجعة جبائية (Audit Fiscal).
  - أنواع مختلفة أخرى للمراجعة.
- كما نجد هناك شكلان من أشكال المراجعة وإن لم تختلف مادة المراجعة لكليهما وهما :



- المراجعة المركزية (Audit centralise).
- المراجعة اللامركزية (Audit décentralise).

### 1 - المراجعة المالية (Audit Financier) :

تعتبر المحاسبة تقنية إعلامية تعتمد إليها المؤسسة - بالإضافة إلى أهداف أخرى للمحاسبة- من أجل الحصول على معلومات مالية تكون في شكل قوائم مالية حول نشاطها.

انطلاقاً من هذه القوائم المالية يقوم المراجع بالاعتماد على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه حول المصادقة على نوعية القوائم المالية، هنا جاء هذا النوع من المراجعة إذ يقتصر عمل المراجع هنا على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها، إذ يطالع المراجع في عمله هذا على جل المستندات المبررة . كما ينبغي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة الذي هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة وأنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامته وبالتالي سلامة النظام المحاسبي والحكم على مجموعة العمليات المسجلة رغم أنه اكتفى بدراسة مقررات العينة فقط .

إن المؤسسات الاقتصادية كانت تقدم معلومات مالية حول نشاطاتها مما أدى إلى كون المراجعة كفحص انتقادي للمعلومات المحاسبية البحتة، و ترك في الأذهان إلى اليوم أن كلمة مراجعة تعني مراجعة مالية خارجية للحسابات يقوم بها خبير أو محافظ حسابات مستقل<sup>1</sup>.

### 2 - مراجعة العمليات (Audit Opérationnel) :

إن هذا النوع من المراجعة والذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي، بتحليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها نظام مفتوح على محيط مسيطر متقلب وأعد منه، بتعبير آخر أن مراجع للعمليات يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه، و يبحث عن الأسباب الحقيقية لجميع العمليات التي هو بصدد دراستها.

وللإشارة أكثر لمفهوم مراجعة العمليات يمكن أن نرى تعريف المعهد الفيدرالي المالي الكندي لمراجعة العمليات إذ يقول " أن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليل واقتراحات حولها ". ويتم القيام بمراجعة العمليات بهدف تحليل الخطر والانحراف الموجود في الأهداف الموضوعية من طرف مجلس الإدارة، والعمل على النصيحة بوضع الإجراءات اللازمة لذلك واقتراح إستراتيجية جديدة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره ، ص 11.

<sup>1</sup> محمد بوتين، نفس المرجع، ص 16.

<sup>2</sup> Alain Mikol, L'Audit Financier , Edition D'Organisation, Paris, 1999, P10.

فلاحظ أن مراجعة العمليات هي عبارة عن مراجعة أداء المؤسسة من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف الموضوعية وهذا ما بينه Alain Mikol الذي اعتبر أن عبارة مراجعة العمليات تعني جميع الإجراءات والمهام والعمليات التي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة بهدف تحقيق ما تم وضعه من أهداف<sup>2</sup>.

### 1- المراجعة الجبائية (Audit Fiscal):

المراجعة الجبائية هي عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة<sup>3</sup>. مراجعة تقوم بها مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة وما يظهر عليها من معلومات وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة، بحيث تعمل على معرفة هل أن المؤسسة -أثناء إعدادها لهذه السجلات (التصريحات) المحاسبية- عملت بما يشرعه القانون عند معالجة أي عملية أم لا، وإذا لوحظ أي انحراف عن هذه التشريعات فإنه قد يكلف المؤسسة فقدان عدة امتيازات كاسترجاع الرسم على القيمة المضافة TVA وكذا فقدان الاستفادة من بعض التخفيضات الجبائية الممنوحة بالإضافة أنه تبدأ مصلحة الضرائب بفرض عقوبات مالية متلاحقة حول الأخطاء الموجودة، بل قد تذهب مصلحة الضرائب في هذا النوع من المراجعة إلى أبعد من ذلك ونقوم بمراجعة معمقة حول جميع العمليات من الممكن أن تمتد إلى سجلات محاسبية الخاصة بجميع السنوات السابقة إلى غاية تاريخ تأسيس المؤسسة.

وهذا النوع من المراجعة يشمل جميع العمليات أو السجلات الخاصة بكل أربع سنوات إلا أنه قد تم جعل هذا النوع من المراجعة سنويا

أما النوع الثاني من المراجعة الجبائية فهو المراجعة التي تقوم المؤسسة هي بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية مراجع (محافظ) حسابات أو جهة داخلية، خلية المراجعة الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، و هذا من أجل تسيير المخطر الجبائي للمؤسسة. إذ يكفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية<sup>1</sup>.

### 4 - أنواع أخرى للمراجعة :

#### المراجعة الاجتماعية Audit Social :

و هي المراجعة التي تهتم بالجانب الاجتماعي كمراجعة أجور العمال، مراجعة التأمينات لمختلفة للأشخاص، مراجعة التصريحات الاجتماعية ، مراجعة شروط لعمل كدرجة الخطر الناتج عن هذا العمل، التأثيرات الصحية لهذا العمل، السن القانوني للعمل كشرط منع استغلال الأطفال بالأجور الزهيدة.

#### مراجعة الإعلام الآلي Audit Informatique :

<sup>3</sup> Jacques Duhem Et Michel Jammes, **Audit & Gestion Fiscale De L'Entreprise**, Edition EFE, Paris, 1996, P 24.

<sup>1</sup> محمد عباس الحجازي، المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981، ص 75.

وهي المراجعة التي تهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر هنا هو مراجعة الإعلام الآلي ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة، قيم مراجعة البرامج التسييرية المستخدمة والبرامج الخبرة، وبرامج دعم القرار.

أي مراجعة جميع حسابات الإعلام الآلي التي تستخدمها المؤسسة<sup>2</sup>.

### مراجعة الإستراتيجية **Audit stratégique**:

ويدرس هذا النوع من المراجعة الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض، رغبة في التطور أو البقاء على الأقل.

### مراجعة الجودة **Audit Qualité**:

هي عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاط تم إنجازها بصفة فعالة

أما مراجع الجودة **L'auditeur Qualité** هو شخص مؤهل يعمل على مراجعة نظام الجودة في المؤسسة وهذا وفقا لمعيار ISO 10011، ويعمل على مراجعة إدارة الجودة وضمان الجودة وهذا وفقا لمعيار ISO 9000 إن الهدف من هذا الفحص هو أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة تمت وفقا لمعايير معينة من الجودة أم لا<sup>3</sup>.

### المراجعة البيئية **Audit Environnemental**:

هي عبارة عن مراجعة التأثيرات المختلفة لنشاط المؤسسة على البيئة وكذا مراجعة الإجراءات المتخذة من قبل المؤسسة من أجل التقليل أو الكف عن التأثيرات السلبية لنشاط المؤسسة على المحيط.

- وقد نجد أنواع أخرى من المراجعة لا تخص المؤسسة فنجد على سبيل المثال لا على سبيل الحصر. مراجعة صفحات الويب **Audit Sites WEB** والمراجعة النووية **Audit Nucléaire** وهي تفحص البرامج النووية.

- مراجعة الصيانة **Audit de la maintenance**.

- مراجعة طبية **Audit Médical**.

- مراجعة درجات موجات التردد FM المذياع **Audit des fréquences radio FM**..... إلخ.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الأنواع المتداخلة للمراجعة

المقصود بالتداخل بين الأنواع هو أن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وأن الاختلاف بين هذه الأنواع قد يكون على حسب اختلاف الزاوية التي ينظر للمراجعة من خلالها فقط، فيمكن أن نجد عدة أنواع حسب عدة زوايا.

أ- من حيث ملكية المؤسسة موضوع المراجعة:

<sup>2</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 18.

<sup>3</sup> M.Joras, **L'histoire Du Mot Audit**, Control Interne Et Audit Interne, Op, Cit, P 103

<sup>1</sup> Alain Mikol, Op,Cit, P:12.

قد تكون المؤسسة موضوع المراجعة مملوكة ملكية خاصة أو عامة أو مختلطة، ففي هذا المجال يمكن تقسيم المراجعة إلى نوعين<sup>2</sup>:

-مراجعة عامة.

-مراجعة خاصة.

### 1-مراجعة عامة:

تتصب المراجعة العامة على المؤسسات ذات الصبغة العمومية والحكومية في حد ذاتها، والتي تخضع للقواعد الحكومية الموضوعية، والأموال المستقلة في هذا النوع من المؤسسات لها صبغة المال العام وتمتلكها الدولة ولها الرقابة المباشرة عليها وهي إلزامية وفقا للقانون، ويقوم جهاز الرقابة التابع للدولة بفحص حساباتها وتقديم تقريره السنوي عنها، وهذا الجهاز متخصص في الرقابة المالية ورقابة تنفيذ الموازنة وحسابات الدولة، والإدارات والمؤسسات التابعة لها.

ويتبلور دور هذا الجهاز في القيام بالسهر على الأموال العمومية المودعة في خزينة الدولة. ونجد هذا النوع من الرقابة خاصة لدى الدول التي كانت تنتمي للنظام الاشتراكي أين كانت المصلحة العامة هي سيدة الاقتصاد وكانت تتم عملية المراجعة من خلال عمليات رقابية مختلفة:

- مراقبة استعمال هذه الأموال ومدى تطابق هذا الاستعمال والقوانين.

- الفصل في صحة وقانونية معاملاتها وحساباتها.

- ملاحقة ومحاسبة المسؤولين المخالفين للقوانين والأنظمة المتعلقة بها.

### 2- المراجعة الخاصة:

هي مراجعة المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد مهما كان الشكل القانوني لهذه المؤسسات ( أموال أو مؤسسات تضامن ذات مسؤولية محدودة، جمعيات، نوادي...).

وسميت مراجعة خاصة لأن الذي يملك رأس المال عدد من الأفراد إما كبير، متوسط أو محدود كالمؤسسات الفردية.<sup>1</sup>

### ب-أنواع المراجعة من حيث الإلزام القانوني:

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام إلى:

\*مراجعة إلزامية يتطلبها القانون (إجبارية).

\*مراجعة إختيارية لا يلزم بها القانون.

1-المراجعة الإلزامية: المراجعة الإلزامية هي تلك المراجعة التي نص القانون على الوجوب القيام بها، وألزم بها المؤسسات التي لها شكل قانون محدد، ففي الجزائر على سبيل المثال قد أخضع المشرع من خلال القانون التجاري في مادته.

<sup>2</sup> خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000، ص 25.

<sup>1</sup> خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 31.

رقم 609 شركات المساهمة للقيام بعملية المراجعة، أما في المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة وشركة التضامن فأعفاها من إلزامية القيام بعملية المراجعة<sup>2</sup>.

**2-مراجعة إختيارية:** وهي المراجعة التي تختارها المؤسسة هي بنفسها دون أي إلزام قانوني، فكثيرا من الدول لا تلزم قانونيا مراجعة حسابات بعض المؤسسات، إلا أن قوانين الضرائب والتي تطلب اعتماد حسابات هذه المؤسسات ومستنداتها وبياناتها المالية من أحد المحاسبين، فالمحاسب في هذا المجال يقوم بتسجيل العمليات المالية وتصنيفها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، واستخراج البيانات الختامية لها بغض النظر عن مراجعتها من قبل مراجع خارجي مستقل<sup>3</sup>.

ف نجد أن المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات التضامن أو ذات الشخص الوحيد يلجأ أصحابها بالاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المستخدم، وبه الاطمئنان على نتائج الأعمال وتطورات الحالة المالية للمؤسسة، إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد، حيث أن المشرع الجزائري نص في القانون التجاري في مادته 584 على تعيين مندوب للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

### ج-أنواع المراجعة من حيث القيام بعملية المراجعة:

يمكن التمييز بين نوعين من المراجعة من حيث القيام بعمليات المراجعة:

#### 1-مراجعة كاملة:

المقصود بالمراجعة الكاملة أن يترك للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعيين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع، كما يترك للمراجع أن يقوم باختبار الاختيارات الضرورية و التي يراها أنها مناسبة وذلك انطلاقا من خلال خبرته، وأن يبذل العناية المهنية اللازمة في عماله وهو مسؤول عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل<sup>1</sup>.

#### 2-مراجعة جزئية:

وهي تلك المراجع التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المحددة أو المعينة في مهمته، كأن يوكل للمراجع الخارجي بمراجعة بند معين من مجموع البنود، كمراجعة المخزون فقط أو الديون أو الحقوق، وهذا النوع من المراجعة من بين الأنواع الأكثر تطبيقا و انتشارا في المراجعة الخارجية، و في هذا النوع من المراجعة لا يكون المراجع مسؤولا عن أي أضرار قد تنشأ أو يتم اكتشافها فيما بعد، إلا عن الحالات الجزئية المكلف بمراجعتها، أي إبراء ذمة المراجع من أي قصور وإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> القانون التجاري للجمهورية الجزائرية المادة 609.

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط2، 2003، ص44.

<sup>1</sup> محمد ياسين غادر، تقييم دور أجهزة الرقابة في المجال تحقيق أهداف عملية المراجعة بشكل عام، نشرة إلكترونية شهرية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، تشرين أول - كانون أول، 2003، ص17، [www.ascasociety.org](http://www.ascasociety.org)، 2011/03/04، 9h:45m.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، ط1، 2003، ص 23.

د- أنواع المراجعة من حيث مدى الفحص و حجم الاختيارات:

تنقسم المراجعة في هذا المجال إلى نوعين هما:

1-مراجعة شاملة (تفصيلية).

2-مراجعة إختيارية.

1-مراجعة شاملة (تفصيلية):

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي القيام بمراجعة جميع المفردات محل الفحص.

وهنا يمكن أن نجد الشمولية بالنسبة إلى بند معين أو قد تكون بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة والبند أو البنود المراد مراجعتها.

ونجد أن هذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، أما في المؤسسات كبيرة الحجم فسوف يؤدي استخدامها إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة وربما عرقلت السير العادي للنشاط داخل المؤسسة.

2-المراجعة الإختيارية:

في هذا النوع قوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختبار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص ليعمم بعد ذلك نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات (المجتمع) التي تم اختيار هذا الجزء منها.

إن هذا النوع من المراجعة نجده خاصة عند قيام المراجع بعملية مراجعة مؤسسات ذات الحجم الكبير وذات العمليات المتعددة بصورة كبيرة والتي يصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات (المفردات)<sup>1</sup>.

ويتوقف تحديد حجم العينة إلى عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة من جهة ومن مدى إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة الإختيارية من جهة أخرى، إلا أن ما تم ملاحظته أنه يتم اختبار وتحديد حجم العينة انطلاقاً من رؤية شخصية يغلب عليها طابع الخبرة.

المكتسبة للمراجع، دون أي استعانة بطرق علمية، كاعتماد طرق إحصائية في عملية اختبار وتحديد حجم العينة.

إلا أن وقوع المراجع في أخطاء عن عملية الفحص أثناء عملية التعميم على كافة أفراد المجتمع والتي أساسها كان حول سوء تمثيل مفردات العينة لكامل المجتمع إلى ظهور الحاجة إلى تحسين طريقة تحديد واختيار مفردات العينة وهذا من خلال الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختيار العينة التي تمثل أحسن تمثيل لمفردات المجتمع ككل<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص44.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

هـ - أنواع المراجعة من خلال توقيت عملية المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة إلى نوعين:

\*مراجعة مستمرة.

\*مراجعة نهائية.

1-المراجعة المستمرة:

تتم عملية المراجعة في هذا النوع على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ أنه عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة من برنامج عمل مضبوط مسبقاً، نجد هذا النوع من المراجعة ف الواقع في المؤسسات كبيرة الحجم ومتعددة العمليات أين لا تصعب المراجعة المالية من تحقيق أهدافها، ولهذا النوع من المراجع مزايا أهمها:

- توفير الوقت الكافي للمراجع من أجل التوسع في نطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات الممكنة للقيام بعمله على وجه الدقة.

- يسهل هذا الأسلوب من عرض القوائم المالية الختامية مصادق عليها في وقت مبكر من السنة المالية، وهذا من خلال قيام المراجع بعملية المراجعة خلال السنة الشيء الذي يمكنه من إبداء رأي فني محايد في الوقت المناسب.

- إمكانية اكتشاف الأخطاء والتلاعبات أولاً بأول مما يساعد على اقتراح سبل العلاج في الوقت المناسب، وطرق تفاديها وعدم حدوثها في المستقبل<sup>3</sup>.

- إن وجود مراجع باستمرار في المؤسسة له آثار نفسية على عمال المؤسسة وإدارتها من شأنه أن يقلل و بقدر كبير من الوقوع في الأخطاء ويقلل أو يمنع القيام بالتلاعبات وهذا خشية من اكتشاف الأمر بسرعة.

- هذا الأسلوب يقلل من أخطاء عملية المراجعة لأنها تتم دون أي ضغط أو إرهاق موسمي.

ورغم أهمية المزايا المتوفرة في هذا النوع من المراجعة إلا أنه يوجد بعض العيوب لا بد من ذكرها وهي:

- إن مراجعة العمليات قبل الإقفال باستخدام هذا النوع من المراجعة قد يساعد العاملين أو الإدارة في المؤسسة لإعادة تعديلها بعد مراجعتها.

- قيام كافة الاختبارات في أوقات متقاطعة قد يترتب عليه سهوا في عدم مراجعة بعضها، لأن المراجع سيقوم بعملية الاختبارات في أوقات متعددة.

- ظهور ثم تطور لصدقات أو علاقات شخصية بين القائمين بعملية المراجعة والموظفين نظراً للوقت الطويل المستغرق وكثرة تواجد المراجع في المؤسسة مما يؤثر ذلك على حياد واستقلالية المراجع ونشأة عاطفة أو مصلحة تؤثر على رأي المراجع الذي يجب أن يتصف بالحياد.

تكرار الزيارات واستمرارها من قبل المراجع إلى المؤسسة يؤدي إلى إرباك الموظفين عند أداء وظائفهم وكذا التعطيل المستمر لعمل موظفي المديرية محل المراجعة.

2-المراجعة النهائية:

<sup>3</sup> حسين أحمد دحوح ، حسين يوسف القاضي،مراجعة الحسابات المتقدمة،دار الثقافة،عمان، الأردن ط1،ج1، 2009،ص51.

إن ما يميز هذا النوع من المراجعة هو أنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وبعد الانتهاء من إعداد الحسابات والبيانات الختامية، ولهذا النوع من المراجعة مزايا جاءت على أنقاض عيوب المراجعة المستمرة وهي:

- التخفيف من احتمال التلاعب والتعديل في الأرقام التي مراجعتها، لأن جميع العمليات قد تم تسويتها وإقفالها.

- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة وهذا لعدم التردد المستمر على المؤسسة.

- عدم إعطاء الفرصة لظهور علاقات شخصية بين المراجع والموظفين مما يضعف حياد واستقلالية المراجع أثناء إبداء رأيه الفني حول ما وجدته نتيجة للفحص.

- إن إجراء عملية المراجعة في وقت محدد ومستمر يضعف من احتمالات السهو من جانب المراجعين القائمين على عملية المراجعة.

وفي المقابل لا يخلو هذا النوع من عيوب فمنها :

- فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما.

- استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده. جرت العادة على أن هذا النوع يصلح للتطبيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويقتصر في غالب الأحيان على مراجعة عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا وكثيرا ما يطلق عليه "بتدقيق الميزانية"<sup>1</sup>.

و- أنواع المراجعة من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة:

من خلال هذه الزاوية يمكن تقسيم المراجعة إلى نوعين:

\*المراجعة الخارجية.

\* المراجعة الداخلية.

**1-المراجعة الخارجية:** جاء هذا النوع من المراجعة تبعا للجهة التي تقوم بعملية المراجعة والتي هي جهة خارجية محايدة مستقلة تمام الاستقلال عن المؤسسة، بهدف فحص السجلات والبيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم الخلاص بعد ذلك إلى إبداء رأي فني محايد حول صدق وصحة و سلامة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي لتلك المؤسسة لإضفاء عليها صيغة المصادقية بدرجة ما حتى يمكنها بلعب دورها في مساعدة آلية السوق لتعمل و بفاعلية لمصالحه منتجها و مستعملها على حد سواء<sup>1</sup>.

**2-المراجعة الداخلية:** هي النشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقويم أنشطتها كخدمة للمؤسسة ذاتها. والمراجع الداخلي هو موظف بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقويم. وهو لا يتمتع بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي، حيث تربطه بالقدرة بالخدمة علاقة تبعية وظيفية إلا أنه يمكن اتخاذ

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي،نفس المرجع،ص51-52.

<sup>1</sup> عقاري مصطفى، التقارير المالية لمن، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية، جامعة قسنطينة، عدد 19، 2002،ص 29.



بعض الإجراءات لمنح المراجع درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن مثلا أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة.

ونظرا لأهمية المراجعة الخارجية والداخلية نبين<sup>2</sup> في الجدول الموالي:

الجدول رقم(02):الفروق بين المراجعة الداخلية والخارجية

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية	معيار التفريق
خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من ان النظام المحاسبي كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعة.	1- الهدف
شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة ويعين بواسطة الإدارة.	2- نوعية القائم بالمهمة
يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقويم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الادارات مثل إدارة الحسابات والمالية ولكن يخدم	3- درجة الاستقلال

<sup>2</sup>حسين أحمد دحوح ، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره،ص53.

	رغبات وحاجات الإدارات جميعها.	
4- المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
5- نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للمراجعة الداخلية يكون نطاق عملها.	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة.
6- توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	يتم الفحص غالباً مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحياناً خلال فترات متقطعة من السنة.

المصدر: حسين أحمد دحدوح، المرجع نفسه، ص 53.

### المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولية عن اعتماد الضوابط المحاسبية والإدارية التي تتمثل في الاحتفاظ بالموجودات، وتصميم السجلات المالية بصورة تمكن من الاعتماد عليها، وتنفيذ العمليات بكفاءة معقولة، وهذا و تتمكن الإدارة عادة من تنفيذ مسؤولياتها بالاستعانة بإدارة المراجعة الداخلية.

#### المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

##### الفرع الأول: تطور المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية هي وظيفة رقابية تمارس في المؤسسات المختلفة منذ قرون مضت، وهي تتبع من الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة وتتأثر بأهدافها، وتتطور مع تطورها، ولقد نشأ الطلب على المراجعة الداخلية نتيجة الحاجة لوجود وسيلة تحقق مستقلة بغرض الحد من الغش، الأخطاء في السجلات المحاسبية وبغرض حماية الأصول.

ويرجع المؤرخون وجود المراجعة الداخلية إلى أكثر من ستة آلاف عام مضت<sup>1</sup>، حيث يعتقد بوجود دليل على أن هناك أنظمة رسمية للتسجيل والتحقق كانت تستخدم في ذلك الوقت في منطقة الشرق الأدنى، وبدأ الاهتمام بالمراجعة الداخلية يزيد في أوروبا في القرن الثامن عشر الميلادي نتيجة ظهور حالات كثيرة للغش، ومع انتقال

<sup>1</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني، مكتبة الملك فهد الوطنية، النشرة الإلكترونية، الرياض،

المحاسبة إلى الدول الأوروبية والمراجعة إلى الولايات المتحدة والنمو المضطرب في أنشطة الأعمال بدأ الاتجاه نحو ضرورة وجود وظيفة رقابية مستقلة داخل المؤسسة.

ونظرا لأن اهتمام الإدارة في الماضي كان ينصب أساسا على حماية الأصول، وبالاحتفاظ بتسجيلات مالية دقيقة، والالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، والحد من حالات الغش، فقد ينظر لوظيفة المراجعة الداخلية على أنها امتداد لعمل المراجع الخارجي، وأدت هذه النظرة الضيقة لمجال عمل المراجع الداخلي إلى التركيز على الجوانب المالية فقط للعمليات وأنشطة المؤسسة، وكان المراجع الداخلي في ذلك الوقت يلعب دورا محدودا، كما لم تكن هناك حاجة لإنشاء نشاط مستقل على شكل قسم أو إدارة للمراجع الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

ولقد أدى النمو المضطرب في أنشطة الأعمال، وكبر حجم المؤسسات، وتعدد العمليات التي تقوم بها، إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بفاعلية وكفاءة، وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، حماية الأصول، التحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وما تحتوي عليه من بيانات وتقييم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة كفاءة العاملين فيها إذ ترتب على ذلك الاعتراف بالدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية كوظيفة رقابية تمتد إلى كل الجوانب المالية والتشغيلية في المؤسسة واتسع نطاق استخدامها وأصبحت تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات، بهذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، انعكس هذا التطور الملحوظ للمراجعة على شكل برنامج المراجعة، فقد كان البرنامج في السنوات الأولى لظهور المراجعة يركز على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ولكن بعد توسيع نطاق المراجعة، أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم نواحي النشاط الأخرى<sup>1</sup>.

إن الزيادة في حالات الفشل وإفلاس المؤسسات في الولايات المتحدة في الأربعينيات من القرن السابق، أدى إلى بدأ الاتجاه نحو ضرورة الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة تكون لها مقوماتها التي تمكنها من تحقيق الغرض منها، حيث تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة في عام 1941، وذلك بغرض تطوير المراجعة الداخلية كمهنة يعترف بها، وأدى إنشاء فروع عديدة لهذا المعهد في عدد كبير من الدول، إلى انتشار فكرة "المهنية" في المراجعة الداخلية وضرورة تطويرها كمهنة تتوافر لها مقوماتها من وجود معايير مهنية لممارستها، والترخيص بمزاومتها، وقواعد السلوك المهني يجب الالتزام بها، مع ضرورة التعليم والتطوير المستمر لممارسي المهنة.

من خلال التطورات التي حصلت في المحيط المؤسسة والتي انعكست على مهنة المراجعة الداخلية أصبحت تمارس كوظيفة داخل المؤسسات وفي بيئات متنوعة من الناحية القانونية أو الثقافية وفي مؤسسات تختلف في غرضها، وحجمها، وهيكلها التنظيمي، وشكلها القانوني، وعن طريق أفراد داخل أو خارج المؤسسة.

<sup>1</sup> Lionel Collins et Gerard Valin

نلاحظ من خلال هذا التطور التاريخي للمراجعة الداخلية أن هذه الأخيرة لها ما يؤهلها من المقومات أن تلعب دورا كبيرا في عملية اتخاذ القرار وعلى جميع المستويات، خاصة الإدارة العليا. فالنقلة الملحوظة من مجرد المراجعة المحاسبية لتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إلى أن أصبحت تستخدم كأداة لفحص و تقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومتابعة العمليات...، كل هذا من شأنه أن يزيد من الوثوق في مخرجات هذا النظام (نظام المراجعة الداخلية) والاعتماد عليه في عملية اتخاذ القرار<sup>2</sup>.

في عام 1996 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة المراجعة أو (التدقيق) صادرة عن (IIA) ثم تمت صياغة دليل جديد لتعريف المراجعة الداخلية عام 1999م من قبل معهد المدققين الداخليين الأمريكي وتم تعريف نشاط المراجعة الداخلية على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتم تعريف المراجعة الداخلية على أنها نشاط تأكيدى مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه (التحكم)<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: تعريف المراجعة الداخلية

يعد أول تعريف للمراجعة الداخلية، هو التعريف الصادر من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي "IIA" فقد جاء فيه أن المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المرتبطة بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

وعرفت المراجعة الداخلية على أنها حلقة من حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة حول سيرورة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى. وعرفت كذلك "ETIENNE" (المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة وظيفة مستقلة للتقييم الدوري لصالح المديرية العامة)<sup>2</sup>.

أما المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية Institut Française De L'audit Et Du Contrôle Interne (IFACI) فقد عرف المراجعة الداخلية على أنها نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات

<sup>2</sup> إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، دار الهاني للطباعة والنشر، ط2، القاهرة، مصر، 1985، ص41.

<sup>1</sup> www.theiia-org

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن و آخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط2، 2003، ص38.

الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة.

ولقد جاء HAMMINI ALLEL بتعريف للمراجعة الداخلية يبين فيه أن المراجعة الداخلية بها شخص أو أشخاص مؤهلون تابعون تنظيميا للإدارة العليا ومستقلون عن باقي الوظائف بما فيها المحاسبة والمالية، وهي وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة<sup>3</sup>.

ويقتصر عملها على مختلف الوظائف والدوائر والعمليات، فمن خلال المراجعة الداخلية يتم مراجعة عمليات مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول لتطبيق جيد لسياسات والإجراءات المتبعة في الوحدة.

كما تساعد المؤسسة على الوصول للأهداف المسطرة بشكل منظم ومنهجي.

وتعتبر هذه كإجراءات لإدارة المخاطر Management des Risque ورقابة المؤسسة وإعطائها اقتراحات من أجل تدعيم فعاليتها<sup>1</sup>.

من خلال هذه التعاريف المختلفة حول المراجعة الداخلية يظهر ما يلي:

تعد المراجعة الداخلية وظيفة (نشاط) مستقلة داخل تنظيم معين، هذه الاستقلالية نسبية لأن هذه الوظيفة تابعة تنظيميا للإدارة العليا، والاستقلالية تكن عن مختلف الوظائف الأخرى داخل المؤسسة.

- يقوم بهذه الوظيفة أشخاص مؤهلون تابعين للمؤسسة.

- يتمثل عمل هذه الوظيفة في إجراء عملية مراجعة (فحص، تقييم، إعداد تقرير) دورية حول عمليات جميع الوظائف الموجودة داخل المؤسسة.

- يتم إبلاغ الإدارة العليا بمدى صيرورة العمليات ومدى تجسيد السياسات وتحقيق الأهداف مع اقتراح مجموعة من التحسينات من شأنها أن تزيد في فاعلية وكفاءة المؤسسة.

ومن خلال هذه العناصر يمكن أن نستخلص تعريف شامل للمراجعة الداخلية إذ نعتبرها أنها وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، يقوم بها شخص (أشخاص) تابع للمؤسسة، حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية المؤسسة قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، والتدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، وأن العمليات شرعية والمعلومات صادقة وأن التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة، وكذا مساعدة إدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها المسطرة.

<sup>3</sup> Hammini Allel, *Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable*, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003, p 35 .

<sup>1</sup> www.IFACI.fr, Prise De Position IFACI, *Audit Interne-Qualité*, Mai 2004 P:04, 05/03/2011, 10<sup>h</sup>:28.

## المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

### الفرع الأول: أهمية المراجعة الداخلية

تحدد أهمية المراجعة الداخلية بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد خلال السنوات العشر الأخيرة والذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، ويمكن أن نرجع ظهور هذا الاتجاه إلى ثلاث عوامل وهي زيادة حالات فشل المؤسسات وإفلاسها والتغيير في أنماط الملكية والتغيرات في المحيط النظامي الذي تعمل فيه المؤسسات.

ويلاحظ في السنوات الأخيرة ظهور العديد من حالات فشل المؤسسات - خصوصا تلك الحالات التي انهارت فيها مؤسسات عملاقة- ولفت ذلك أنظار المستثمرين، المشرعين، الباحثين، وغيرهم من المهتمين بمجالات الأعمال والاقتصاد، وأجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تتناول أسباب انهيار هذه المؤسسات، وخلصت إلى أن السبب الرئيسي هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة أو انخفاض جودة أداء لجان المراجعة أو غياب وظيفة المراجعة الداخلية.

من ناحية أخرى، شهدت السنوات الأخيرة تغييرا في أنماط الملكية - خصوصا عند ظهور شركات المساهمة- نتيجة تحول ملكية الأسهم من المستثمر الفرد إلى المؤسسات الاستثمارية، مثل صناديق الاستثمار، البنوك، وغيرها.

وأدى ذلك إلى تركيز الملكية في يد عدد قليل من المستثمرين الذين أصبح لهم تأثير فعال على مجلس الإدارة، وبدأ هؤلاء المستثمرون ينادون بضرورة التغيير في الموصفات الإدارية والإجراءات والأساليب الرقابية التي تستخدمها المؤسسات بما يحقق الحماية لمصالحهم.

وأدت هذه التطورات في بيئة الأعمال إلى ظهور الحاجة لتدخل الجهات الرقابية والتشريعية لضمان حماية حقوق المستثمرين في المؤسسات المختلفة ولعل من أبرز مظاهر التغيير في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسات والدراسات التي أثرت فيها ما يلي:

- صدور تقرير لجنة تريدواي في عام 1987م والذي وضع العديد من التوصيات للحد من الغش في القوائم المالية، ولتحسين الرقابة والأداء الرقابي في المؤسسات، وينادي التقرير بضرورة تحسين الأداء الإداري، ووجود لجان مراجعة مستقلة وفاعلة، وإشراف دقيق للجان المراجعة للتأكد من استقلالية كل من المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين.

- صدور تقرير اللجنة المنبثقة عن الجمعية الوطنية لمديري المؤسسات الولايات المتحدة في عام 2000م والذي يتعلق بلجان المراجعة، وتضمن إرشادات عملية لعمل لجان المراجعة بما يحقق التحسين في الأداء الرقابي في شركات المساهمة، ولقد تبنت هيئة الرقابة والإشراف على أسواق المال بالولايات المتحدة التوصيات التي قدمتها هذه اللجنة وتم العمل بها منذ عام 2000م.

- صدور عدد من التوصيات لمعهد المراجعين الداخليين في أبريل 2002م والتي قدمت إلى سوق الأوراق المالية بنيويورك والتي تضمنت ضرورة الالتزام بمبادئ الأداء الرقابي، والإفصاح عن تقييم مجلس الإدارة لفاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وضرورة إنشاء، والإبقاء على وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية على أن توفر لها الموارد الكافية والأفراد المؤهلين.

- صدور قانون ساربانيس- أوكسلي عن الكونجرس الأمريكي في منتصف عام 2002م نتيجة حالات الانهيار في المؤسسات العملاقة والذي وضع عددا من القواعد التي يجب أن تلتزم بها مؤسسات المساهمة من حيث ضرورة إنشاء لجان المراجعة في جميع مؤسسات المساهمة، مع إلزام إدارة كل مؤسسة بإصدار تقرير ضمن التقرير المالي السنوي يؤكد مسؤولية مجلس الإدارة عن وجود نظام للرقابة الداخلية، وتنفيذه بفاعلية، مع التأكيد على استقلالية لجان المراجعة.

وتبين هذه التوصيات والتقارير والقوانين أهمية تحسين الأداء الرقابي في المؤسسات بصفة عامة ومؤسسات المساهمة بصفة خاصة، إذ تزداد أهمية الأداء الرقابي كلما انفصلت الملكية عن إدارة المؤسسة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: أهداف المراجعة الداخلية

من خلال هذه الأهمية يمكن تحديد أهم الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية من جهة وأهداف أفراد إدارة المراجعة الداخلية من جهة أخرى، إذ لا بد أن نميز بين هذين النوعين من الأهداف. فإذا أردنا التطرق إلى الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية فيمكن القول بأنه بالرغم من أن الهدف الرئيسي لقسم (دائرة أو خلية) المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم، فإن المراجعين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

- مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها.
- حماية أصول المؤسسة.
- منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت.
- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر وبدقة عن الواقع.
- القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة ورفع تقارير النتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.
- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية.

<sup>1</sup>كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد مرزا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2001، ص 167-168.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص 21

- تقييم أداء الأفراد بشكل عام.
  - التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية.
  - المشاركة في تخفيض التكاليف ومنع الإسراف والتبذير ووضع الإجراءات اللازمة لها<sup>2</sup>.
- ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى:

#### 1- أهداف الحماية:

حيث يتم القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعة مسبقاً لكل من:

- سياسات المؤسسة.
- الإجراءات المحاسبية.
- نظم الضبط الداخلي.
- سجلات المؤسسة.
- أصول المؤسسة.
- أنشطة التشغيل.

#### 2- أهداف البناء (التطوير):

يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة رقابية علاجية وإرشادية إذ يتم اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص ولمطابقة وتقديم النصح للإدارة من أجل اتخاذ قرارات سلمية وفعالة، وعلى ذلك يعمل المراجع الداخلي على فحص ومراجعة وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية، ووضع الحلول لها والقيام بعملية التشخيص الممكنة، أين يتم تحديد نقاط القوى والضعف ورفع كل هذا بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة، وبالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية يقوم المراجع الداخلي بـ:

- تحقيق مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعة.
- التحقق من حماية الأصول.
- اقتراح ما من شأنه تطوير وتحسين الأداء.

كما يمكن أن نقسم هذه الأهداف بحسب ما يصبوا المراجع الداخلي إلى تحقيقه إلى مداخل مختلفة:

- مدخل مراجعة مدى الالتزام.
- مدخل مراجعة العمليات.

#### أ- مدخل مراجعة مدى الالتزام:

تهدف (المراجع) عملية المراجعة من هذا المدخل إلى التحقق إذا كان العاملون في المستويات الإدارية المختلفة، قد التزموا بنص الأوامر والتعليمات الصادرة عن الإدارة العليا واتبعوا الإجراءات المناسبة في تنفيذ واجباتهم، وتتم هذه

المراجعة من خلال ثلاث مستويات هي:

<sup>2</sup> فتحى رزق السوافيري و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مضر، 2002، ص46.



أ.1- مستوى التحقق:

بموجب هذا المستوى يبحث المراجع عن أدلة وبراهين تثبت صحة أية عملية يراجعها، ويحرص المراجع هنا على جمع معلومات من أعمال المؤسسة من جهة خارجية محايدة مثل:

- شهادة الرصيد الصادرة عن البنوك.
- رسائل وأجوبة المدينين والدائنين.
- إعادة تقييم الممتلكات من قبل متخصصين.

أ.2- مستوى المراجعة المستندية:

يعتمد المراجع في هذا المستوى على المستندات التي تثبت صحة القيود والمطابقة القانونية للشروط والواجبات الإلتباع في المعاملات والعمليات، وبموجب هذا المستوى لا يفحص المراجع أكثر من السجلات والدفاتر والوثائق<sup>1</sup>.

أ.3- مستوى مراجعة النظم:

يركز المراجع وفقا لهذا المستوى على النظام نفسه، فيأخذ كل نظام على حدى، ويفحصه ويقيمه ويحاول ربطه مع النظم الأخرى، وذلك للتحقق من أن النظم الموضوعة تعمل بشكل صحيح، وأنها تحقق الغرض الذي وضعت من أجله وأنها لا تتعارض في الأهداف.

ب- مدخل مراجعة العمليات:

يسعى المراجع في مراجعته للعمليات إلى الحصول على أدلة وقناعات تثبت ارتفاع كفاية العمليات، وفعالية السياسات والإجراءات ووسائل الرقابة المتبعة لتدعيم كفاءة تلك العمليات.

وبشكل أساسي فإن هذه المراجعة تشتمل على فحص و تقييم الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

يتبع المراجع الداخلي في مراجعة العمليات مستويين لتحقيق غايات المراجعة وهما:

ب.1- المستوى التنظيمي:

يركز المراجع الداخلي في هذا المستوى اهتماماته على الوحدة التنظيمية، حيث يخضع جميع عملياتها وأنشطتها لمراجعته وتحليله وتقييمه، ويشمل فحصه مراجعة أهداف وخطط وأساليب وإجراءات هذه الوحدة، ولكنه لا يخرج بفحصه عن الحدود التنظيمية لهذه الوحدة.

ب.2- المستوى الوظيفي:

يتبع المراجع الداخلي في هذا المستوى العملية أو النشاط محل المراجعة من بداية العملية أو النشاط إلى نهايته، وحتى إن اخترقت إجراءات هذه العملية الحدود التنظيمية للوحدات المختلفة، فالعمليات كثيرا ما تشترك في إنجازها أكثر من وحدة تنظيمية، وعلى المراجع أن يقوم بفحص جميع الإجراءات التي تمت في المراحل التي

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري و آخرون، نفس المرجع، ص101.

قطعتها في مختلف الوحدات التنظيمية، ومن أمثلة العمليات التي تراجع عمليات الشراء، البيع وإصدار الأوراق المالية<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: خصائص المراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بمجموعة من الخصائص، نذكر منها ما يلي :

(1)- المراجعة الداخلية وظيفة شاملة : تعد المراجعة الداخلية وظيفة شاملة لكونها تطبق في جميع المؤسسات، فالمؤسسة معنية بالمراجعة الداخلية مهما كان نوعها وحجمها، كما تطبق في كل أنواع الإدارات والمؤسسات غير الربحية والمؤسسات السيادية للدولة مثل الوزارات، القطاعات العسكرية، المستشفيات العامة،... الخ والمراجعة الداخلية تطبق على كل الوظائف، فقد كانت تهتم بالجانب المالي والمحاسبي فقط، إلا أن التطور التاريخي الذي شهدته جعلها تصبح وظيفة تشمل جميع الوظائف داخل المؤسسة (الوظيفة المالية والمحاسبية، الوظيفة التجارية،... الخ).

(2)- المراجعة الداخلية وظيفة دورية : تعد المراجعة الداخلية وظيفة دورية بالنسبة للذين يستقبلونها (رؤساء المصالح، رؤساء الدوائر، المديرين) فهم يستقبلون المراجعون الداخليون عند أداء مهامهم لمدة معينة ثم تنتهي المهمة لتعاد بعد فترة زمنية حسب أهمية الخطر المتعلق بالنشاط، فعملية المراجعة الداخلية تبدأ من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من نفس السنة بصفة دورية لفحص الأنشطة والمهام في كل النقاط ومصحة المراجعة الداخلية تكون مهياً بأدوات تقدير المخاطر.

(3)- المراجعة الداخلية وظيفة جديدة : تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة حديثة نسبياً، حيث يعود ظهورها إلى الأزمة الاقتصادية عام 1929 بالولايات المتحدة الأمريكية أين كانت المؤسسات تلجأ إلى خدمات مكاتب المراجعة الخارجية والتنظيمات المستقلة من أجل المراجعة والمصادقة على القوائم المالية وكانت هذه العملية تكلف المؤسسات مبالغ ضخمة، مما أدى إلى البحث عن وسيلة لتخفيض هذه التكاليف والحصول على تأشير المصادقة، فاستعانت بأشخاص موظفين بالمؤسسة وتتولى مكاتب المراجعة المصادقة عليها فأطلق على هؤلاء الأشخاص اسم المراجعين الداخليين<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: أركان المراجعة الداخلية

إن أداء وتنفيذ المراجعة الداخلية وتحقيقها لأهدافها ووظائفها وخدماتها يرتبط ارتباطاً مباشراً بمجموعة من العناصر والأركان تتلخص فيما يلي:

<sup>1</sup> فتحى رزق السوافيري وآخرون، نفس المرجع، ص102.

<sup>1</sup> بالظاهر زكية، عون فراح، دور وأهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس، المدينة، المركز الجامعي يحي فارس، الجزائر، 2003-2004، ص 71.

(1)- الفحص التدقيق : يعتبر الفحص عنصرا وركنا أساسيا من أركان المراجعة الداخلية والذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث :

▪ الدقة في تسجيل هذه العمليات دفتريا.

▪ التوجه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية (مدين، دائن).

▪ مدى صحة وقانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من القرائن الرئيسية للمراجعة.

(2)- التحليل : يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها.

(3)- الالتزام : يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقا للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا المجال.

(4)- التقييم : ويتمثل هذا العنصر في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أساس أن دور المراجع الداخلي يركز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي :

▪ مدى كفاءة السياسات الإدارية المختلفة والإجراءات المتبعة.

▪ مدى فعالية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف.

(5)- التقرير: يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر المراجعة الداخلية باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المراجع عن الآتي :

▪ المشاكل التي واجهها وأسبابها.

▪ نقاط الضعف في السياسات والإجراءات.

▪ التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف هذه وحل أي مشاكل.

▪ النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة المراجعة الداخلية، ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي يتبعها

المراجع الداخلي لتنفيذ ما جاء بالتقرير من توصيات وآراء وملاحظات وتحفظات.

### المطلب الثالث:معايير المراجعة الداخلية

لقد تطورت نظرة المجتمع لمهنة المراجعة الداخلية بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة، وذلك يرجع أساسا إلى الجهود التي يبذلها القائمين على هذه المهنة و بعض الهيئات غير الحكومية المهمة بهذه المهنة وهذا للحفاظ على معايير عالية المستوى للمهنة والتأكيد على وضع المراجعة الداخلية كوظيفة إدارية رئيسية تساهم بدرجة كبيرة في توجيه عمليات التنظيمات وتحقيق أهدافها.

ولقد أصدرت معايير للمراجعة الداخلية سنة 1978 من قبل معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث تم تقسيم معايير المراجعة الداخلية إلى خمسة أقسام تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم وتتمثل تلك الأقسام في<sup>1</sup>:

- الاستقلالية.
- العناية المهنية.
- نطاق العمل.
- أداة أعمال المراجعة.
- إدارة قسم المراجعة الداخلية.

ولقد تم التعديل وإضافة معايير أخرى حسب الحاجة (المشكلة) التي تواجه المهنيين، لكن هذه التغييرات (الإضافات والتعديلات) ليست بالشكل الكبير وسيتم التطرق لهذه التقسيمات الخمسة فيما يلي:

### الفرع الأول: الاستقلالية

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها أي مستقلاً عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافياً بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة بها، كما يجب أن يكون المراجع موضوعياً في أدائه لأعمال المراجعة. حسب هذا التقسيم تبين أنه تؤدي عملية المراجعة الداخلية بكل موضوعية وتعمل على التقليل من الفجوة بين تحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية وبين عدم تحقيقها، ويزيد بذلك من فاعلية عملية المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى المساعدة وبصفة كبيرة الإدارة العليا في أداء مهامها مما يعني الوصول إلى اتخاذ قرارات سليمة وكذا تفعيل القرارات المتخذة مسبقاً<sup>1</sup>.

وقد نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المراجع من الزوايا التالية:

- الزاوية الأخلاقية : تشمل على ضرورة تحلى المراجع بالآتي:

- مبدأ الحياد.

- مبدأ الإخلاص.

- مبدأ الشرعية المطلوبة.

-الزاوية المادية : أبرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة المراجعة في المؤسسة:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين

ومجلس مراقبة المؤسسة.

<sup>1</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين و القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 89.

<sup>1</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين و القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 90.

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة المؤسسات.
- أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتبا أما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقب.
- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم<sup>2</sup>.

#### الفرع الثاني: العناية المهنية

يجب أن تؤدي أعمال المراجعة الداخلية بما يتفق والعناية المهنية اللازمة عناية الشخص الحريص وهذا يتطلب ما يلي:

##### أولاً: بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية :

- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من أن المراجعين الداخليين لديهم التأهيل العلمي والمهني المناسبين للقيام بعملية المراجعة في صورتها الصحيحة.
- يجب أن يكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة، والمهارات، والأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة.
- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

##### ثانياً: بالنسبة للمراجع الداخلي:

- يجب على المراجع الداخلي الالتزام بمعايير السلوك المهنة.
- يجب أن تتوفر لدى المراجع الداخلي المعرفة والمهارات والأصول الضرورية لأداء أعمال المراجعة.
- يجب أن تتوفر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال بفعالية.

<sup>2</sup> المادة 715 مكرر6 القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، صفحة 185.

- يجب على المراجع الداخلي الحفاظ والزيادة من تأهيله الفني والعلمي عن طريق التعلم المستمر.

- يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة. إن أي نقص في الالتزام بهذا التقسيم من شأنه أن يفقد المراجعة الداخلية مدلوليتها، بل وتصبح أداة مهدمة لا محسنة ومرشدة لمتخذي القرارات المختلفة في مختلف المستويات، لأن عدم بذل العناية الكافية من قبل المراجعين الداخليين قد يؤدي إلى إضعاف قوة ومصداقية -مدلول- المعلومة داخل المؤسسة، ويؤدي ذلك للوقوع في أخطاء عديدة ومواجهة مشاكل لم يتم الإعداد لها -مفاجئة- لنصل بذلك أمام نظام رقابي هش غير قادر على تحديد وإدارة المخاطر التي سوف تواجه المؤسسة و غير قادر على التوقع بالفرص التي من الممكن أن يتم استغلالها، أو يكون غير قادر بذلك على تحسين أداء الأفراد في المؤسسة.

وأبرزت المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري الجزائري أن للمراجع الحق في طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو المديرين الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: نطاق العمل

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة.

ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع القيام بما يلي:

- مرجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات وتصنيفها ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة.

- مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، والخطط، والإجراءات، والقوانين، واللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير، ويجب أن يحدد ما إذا كان هناك التزام في التنظيم أم لا.

- مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول، والتحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا.

- تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول.

- مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعة، وما إذ كانت العمليات والبرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط.

يتبين من خلال هذا المعيار بأنه يساهم بدرجة كبيرة في متابعة وترشيد القرارات التي تم اتخاذها، وما هي أهم النتائج المتوصل إليها للقيام بالإجراءات التابعة واللازمة وبذلك تتحدد المسؤوليات المختلفة.

### الفرع الرابع: أدوات أعمال المراجعة

<sup>1</sup> مقرر مؤرخ في 1999/03/24 صادر عن وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 بتاريخ 1999/03/24، صفحة 04.

يجب أن تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية المراجعة وفحص وتقييم المعلومات، والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات، إذ يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف للمراجعة ونطاق للعمل والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة والاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة المعينة، ثم القيام بمسح للتعرف على الأنشطة، المخاطر، الإجراءات الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء عملية المراجعة، كتابة برنامج المراجعة، وتحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية المراجعة وأخيرا الحصول على الموافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة.

ويتضمن فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام المراجع بتجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لتدعيم نتائج المراجعة، وتتم عملية فحص وتقييم المعلومات على النحو التالي<sup>1</sup>:

1. تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع المراجعة وبما يتفق مع أهداف ونطاق عملية المراجعة

ويتم ذلك باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية والتي تشمل على المقارنات بين الفترة الحالية والفترة السابقة والمقارنات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية التي تتعلق بها ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات، ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في مؤسسات أخرى من نفس الحجم والشكل والنشاط.

2. يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها، ملائمة ومفيدة لتوفير أساس قوي يمكن الاستناد إليه في الوصول إلى النتائج والتوصيات، بمعنى أنه يجب أن تستند تلك المعلومات إلى حقائق كافية ومقنعة بحيث يسمح للشخص المؤهل أن يصل إلى نفس النتائج، كما يجب أن تكون المعلومة ملائمة لتدعيم النتائج والتوصيات وتتماشى مع أهداف المراجعة، كما تساعد المعلومات المفيدة في تحقيق المؤسسة لأهدافها.

3. يجب اختيار إجراءات المراجعة المناسبة كاختيار نوع الاختبارات، وأساليب المعاينة الإحصائية التي سوف تستخدم...إلخ.

4. يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، تحليلها، تفسيرها وتوثيقها بما يوفر تأكيدا كافيا للحفاظ على موضوعية المراجع والتأكد من تحقيق أهداف المراجعة.

5. يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة من قبل المراجع، مع مراجعة هذه الأوراق مع المشرف على إدارة (قسم) المراجعة الداخلية.

يقوم المراجع - بعد انتهائه من عملية المراجعة - بإعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم، وقد يعد المراجع أيضا تقارير مؤقتة خلال عملية المراجعة، وفي جميع الأحوال يجب أن يكون التقرير موقعا عليه من قبل المراجع، كما يقوم هذا الأخير بمناقشة النتائج والتوصيات التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب قبل إصدار تقريره النهائي مع الإدارة العليا للمؤسسة.

<sup>1</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين و القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 91.

نلاحظ من هذا المستوى مدى الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة وهذا من أجل اتخاذ تدابير وقرارات صائبة والتقليل من احتمال خطئها كما يساعد على متابعة القرارات والإجراءات المتخذة من قبل ومدى تحقق الأهداف المرجوة منها، وبالتالي مدى ملائمة السياسات المنتهجة لبلوغ هذه الأهداف، كما يجب أن تتوفر في هذه التقارير الموضوعية والوضوح، وتكون محددة و بناءة و تعد في الوقت المناسب إذ يشمل التقرير عادة على نطاق ونتائج عملية المراجعة، كما يجب أن يتضمن رأي المراجع ويجب أن يتضمن التقرير توصيات المراجع بشأن التحسينات الممكنة مع ذكر الجوانب المرضية في الأداء وأي إجراءات تصحيحية لازمة، كما قد يتضمن التقرير وجهة نظر الجهة محل المراجعة في النتائج والتوصيات ويجب مراجعة التقرير عن طريق المشرف على قسم المراجعة الداخلية قبل إصداره بصورته النهائية. وبعد إصدار تقرير المراجعة يجب على المراجع الداخلي متابعة ما تم فيه وذلك للتأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل مع نتائج المراجعة الداخلية.

إنه كلما كان عمل المراجع الداخلي منظماً ومحدداً وواضحاً وملائماً ساعد ذلك المستويات المختلفة في فهم النتائج والتوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة وتفسيرها وتحليلها بشكل يقود متخذي القرارات في جميع المستويات إلى اختيار البديل الأفضل لحل المشاكل المحددة، ومتابعة هذا القرار بما يضمن فعاليته و مردود يته.

### الفرع الخامس: إدارة قسم المراجعة

تقضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير المشرف على قسم المراجعة الداخلية ذلك القسم بطريقة مناسبة ويكون المشرف على قسم المراجعة الداخلية مسئولاً على إدارة القسم بحيث:

1. تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة والمسئوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة.

2. تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية.

3. تتماشى جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية الداخلية وحتى يمكن المشرف على

قسم المراجعة الداخلية إدارة القسم بما يحقق تلك الأهداف العامة يجب أن:

تكون لدى المشرف على قسم المراجعة الداخلية لائحة بأهداف وسلطات ومسئوليات القسم.

- يقوم المشرف على قسم المراجعة الداخلية بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات القسم.
- يوفر المشرف على قسم سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشداً للعاملين معه في القسم.
- يضع المشرف على قسم برنامج لاختيار وتطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية.
- يقوم المشرف على قسم المراجعة بالتنسيق بين جهود كل من قسم المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.

يجب أن يحظى قسم المراجعة بتنظيم محكم يضمن تحقيق أهداف المراجعة وكيف لا والمؤسسة كلها تضع نظاماً رقابياً من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة فذلك قسم المراجعة يحتاج إلى إجراءات تنظيمية تضمن



رقابة سليمة على أعمال المراجعة الداخلية من أجل بلوغ الأهداف المرجوة منها في أحسن حال، وعندما يمكن التكلم عن الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات المختلفة، لأن متخذي القرارات إذا رأوا أن قسم المراجعة يقوم بعمله بصفة غير منتظمة وغير دقيقة فإنه يشكك في النتائج والتوصيات التي يصل إليها وبذلك يعدلوا متخذو القرارات عن العمل بهذه النتائج والتوصيات، تمثل هذه المعايير إطارا عاما للقواعد التي يلتزم بها المراجعون الداخليون في ممارسة المهنة.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية

تعتمد معظم الإدارات حاليا على وظيفة المرجعة الداخلية في تعزيز نظم الرقابة لديها، حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء، وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، ولكي تؤدي المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة وبفاعلية كبيرة يجب أن تحظى بمجموعة من الخصائص التي يجب توافرها، وتمس هذه الخصائص قسم المراجعة الداخلية في حد ذاته بحيث يجب أن يؤدي مهامه تحت ظل تنظيم محكم، كما تمس هذه الخصائص أيضا الكيفية التي يتموضع بها قسم المراجعة الداخلية داخل تنظيم المؤسسة ككل بحيث يجب أن يتصف بما يؤهل قسم المراجعة الداخلية لأداء مهامه بكل نزاهة و موضوعية وجدية.

### المطلب الأول: تنظيم المراجعة الداخلية

يتكون قسم المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبيا من المراجعين ذوي المهارات العالية وذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مراجع داخلي واحد، كما أنه قد يتسع قسم المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى ليتضمن عدد كبير من المراجعين يعملون هم وحدهم تحت تنظيم كبير محكم بخلاف المصالح الأخرى. وعلى هذا الأساس يتحدد شكل وحجم المراجعة الداخلية في المؤسسة إلى معيارين أساسيين هما<sup>1</sup>:

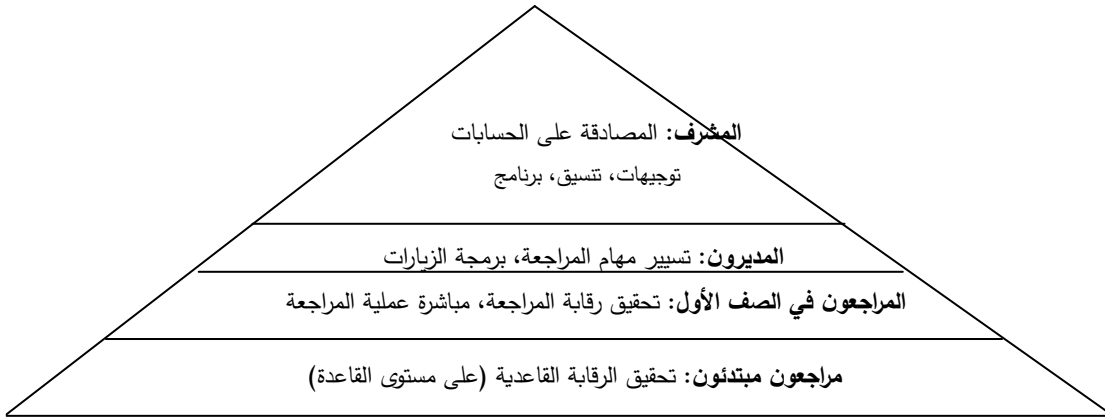
#### الفرع الأول: حجم المؤسسة

<sup>1</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين والقانونيين، المرجع نفسه، ص 94.

<sup>1</sup> مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 52.

يعتبر حجم المؤسسة محددًا أساسيًا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، فلا يمكن في هذا المجال أن نصمم هيكل للمراجعة الداخلية موحدًا بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو الدولية، فاختلاف شكل وحجم المؤسسة يحتم إيجاد شكل محدد للمراجعة الداخلية فمثلا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تحتاج إلى قسم للمراجعة الداخلية بحجم قسم مماثل في مؤسسة ذات حجم كبير، فهذا يقودنا إلى حالة عدم الرشاد ويزيد من تكاليف عملية الرقابة بالمقارنة من تدره من منافع على التنظيم الإداري ككل. وينطوي الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية عادة على ثلاث مستويات من المراجعين ممارسي المهنة وذلك كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (12): المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة الداخلية



Source: Benoit Pige , Op.Cit, P 72.

يتحمل المشرف على قسم المراجعة كل المستويات العامة للقسم، وهو يقوم بإعطاء التوجيهات العامة للقسم، كما يقوم بالتخطيط ووضع سياسات وإجراءات المراجعة، وإدارة العاملين معه بالقسم، والتنسيق مع المراجعين الخارجيين ووضع برنامج والنماذج المختلفة للتحقق من جودة المراجعة.

#### الفرع الثاني: مركزية و لا مركزية المراجعة

إن كبر وحجم المؤسسات واتساعها جغرافيا يحتم وجود هياكل قارة نسبيا لتسيير الأنشطة في مناطقها بغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، يوجد نوعين من المراقبة الداخلية وفقا لهذا الوضع

#### 1-مراجعة داخلية مركزية: تكون باعتماد مديرية واحدة للمؤسسة الكبيرة لتقوم ببرمجة الزيارات المختلفة

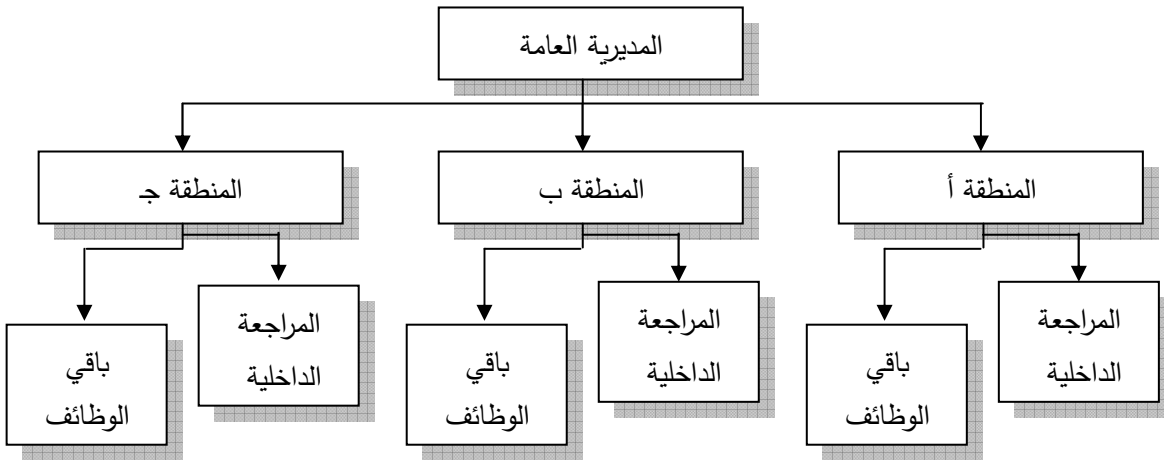
الميدانية لفروع هذه المؤسسة وهذا كما يظهر في الشكل الموالي:

الشكل (13): المراجعة الداخلية المركزية



المصدر: مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص 54.  
 في ظل المراجعة الداخلية لا مركزية يجوز اعتماد هياكل للمراجعة الداخلية على مستوى كل منطقة نشاط.  
**2-مراجعة داخلية لا مركزية:** في ظل هذا النوع هياكل المراجعة الداخلية على مستوى كل منطقة نشاط أي يكون على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين للمؤسسة قسم للمراجعة ويظهر هذا في الشكل التالي:

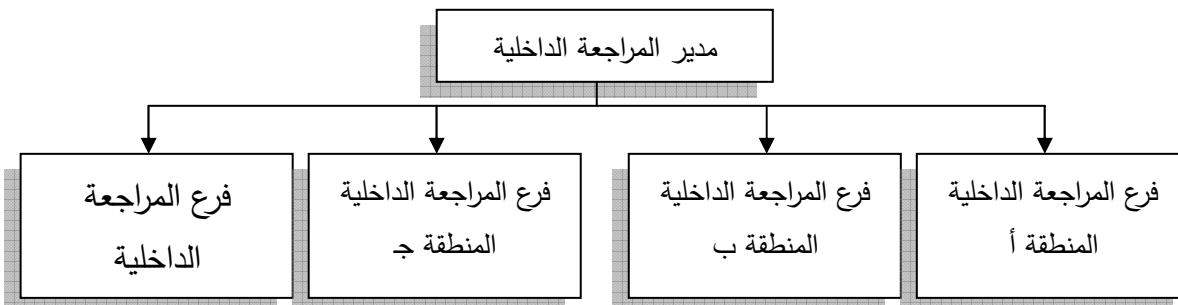
الشكل رقم (14): المراجعة الداخلية اللامركزية



المصدر: مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 55.

**3- مراجعة داخلية مختلطة:** في هذا النوع من المراجعة الداخلية يتم المزج بين النوعين الأولين المراجعة الداخلية المركزية واللامركزية بحيث يتم إرساء مديرية للمراجعة الداخلية على مستوى المديرية العامة للمؤسسة وجعل فروع لها على مستوى كل منطقة نشط وهذا وفقا للشكل التالي:

الشكل رقم (15): المراجعة الداخلية المختلطة



المصدر: مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

تختلف أداء مهمة المراجعة الداخلية كما يختلف التنظيم الداخلي لمهنة المراجعة الداخلية حسب درجة مركزية المراجعة الداخلية فالشكليات الأولى تتخللهم جملة من النقائص تبعا لطبيعة كل واحد كالبطء في تنفيذ الزيارات وعدم المتابعة الآنية وغياب التنسيق بين فروع المراجعة والاستفادة من الحالات الموجهة في كل فرع وكذا التقدم اللامتوازن في عملية المراجعة بين الفروع، أما النوع الثالث فيسمح لمديرية المراجعة الداخلية من تقديم رأي فني واحد عن الأعمال التي تقوم بها على مستوى المناطق من خلال إشرافها على الفروع المختلفة لها وإلزامهم بالتقيد بإجراءات ومعايير المراجعة وحثهم على العمل على تحقيق الأهداف من أي فحص كما أن هذا الشكل يقتضي:

- الإشراف على عمل المراجعين على مستوى المناطق.
- السهر على التقيد بالإجراءات والمعايير.
- العمل على تحقيق الأهداف المتوخاة من عملية المراجعة.
- المقابلة والمتابعة الآنية في عين المكان من قبل مراجعي المناطق.
- التنسيق بين جميع الفروع.

إلا أنه ما يمكن ملاحظته أنه يعاب على هذا النوع من التكلفة المفرطة، فإن مثل هذا النوع يحتاج إلى موارد بشرية مؤهلة من جهة وإلى وسائل مادية ومالية من جهة أخرى مما قد يفقد مدلول المراجعة. إن التنظيم الجيد والمحكم لقسم المراجعة الداخلي من شأنه أن يضيف مزيدا من الثقة من قبل المستويات الإدارية المختلفة على التقارير والنتائج والتوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة مما يؤدي بهم إلى اعتمادها في اتخاذ قرارات مناسبة وملاتمة مقللين بهذا الاعتماد من احتمال عدم فاعلية -خطأ- القرارات المتخذة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري

إن وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تتناول المجال التقييمي في المؤسسة وكذلك الوقائي لأصول المؤسسة ثم النواحي الإنشائية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمة المؤسسة، فإن مجالها يتسع ويجعلها أداة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة، فالمراجع الداخلي يقوم بعمله من واقع مهامه الوظيفية ومسئولياته أمام الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير ولكن لا يواجه الغير في العمل فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذين

<sup>1</sup> مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 54.

يراجع عملهم<sup>2</sup>، فالمراجع الداخلي مستقل في تنفيذ مهام وظيفته ولا يملك السلطة على إعطاء الأوامر بصفة مباشرة للموظفين، فهو يتأكد من التماسي مع السياسات والإجراءات والسجلات وفحصه بغرض مسئولية المخطئ، حيث أن ما يقوم به من فحص لا يبعد المسئولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل.

إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتمالها إلا في ظل تمتعه باستقلالية تامة عن باقي الوظائف<sup>1</sup>،

إذ تعتبر استقلالية المراجع الداخلي أحد المعايير الهامة للمراجعة، ويعتبر هذا المعيار ضروريا لكفاءة تنفيذ برنامج المراجعة ولكن كيف يتسنى تحقيق هذا الاستقلال للمراجع الداخلي وهو موظف بالمؤسسة يقوم بتقديم خدماته للإدارة العليا، ففي ظل العلاقة الوظيفية للمراجع الداخلي لا يمكن أن يتحقق الاستقلال الكامل ومن ثم يتحول الأمر إلى تحقيق نوع من الاستقلال في الوضع التنظيمي للمراجع الداخلي بالنسبة للإدارات والأقسام بالمؤسسة والوضع الأمثل هو أن يتبع المراجع الداخلي تنظيم الإدارة العليا للمؤسسة ومن مقتضيات الاستقلال أن يكون المراجع الداخلي بعيدا عن وضع السياسة والإجراءات وإعداد السجلات أو الارتباطات أو أي عمل تنفيذي آخر يكون من الطبيعي أن يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد وفي ظل هذا الوضع يقدم تقاريره لمجلس الإدارة أو معالجة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن المراجع الداخلي مستقل في عمله من ناحيتين:

1. مكانه في التنظيم الوظيفي وارتباط عمله بالمستويات العليا حيث أن تعضيد الإدارة له يحقق الاستقلال في عمله وتحقيق ما يوكل إليه من عمل، فرييس إدارة المراجعة مسؤول أمام المستويات العليا للإدارة، نظرا لأن ما سيكشفه عمله أثناء تأديته له هو اهتمامات مجلس الإدارة.

2. إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة ولهذا لا يجب أن يعهد إليه بأي مهام تسجيلية أو تنفيذية.

من خلال هذا يجب أن تراعى استقلالية دائرة المراجعة الداخلية بشكل تام وأن تكون مربوطة بشكل مباشر مع الإدارة العليا الذي من مسؤولياتها متابعة أمور المؤسسة وإصدار التعليمات ووضع الضوابط والأنظمة-إصدار القرارات الإستراتيجية- قد تكون مرتبطة مع المدير العام ولكن لأجل ضمان تنفيذ التوصيات فمجلس الإدارة هو من يجب الارتباط معه<sup>2</sup>.

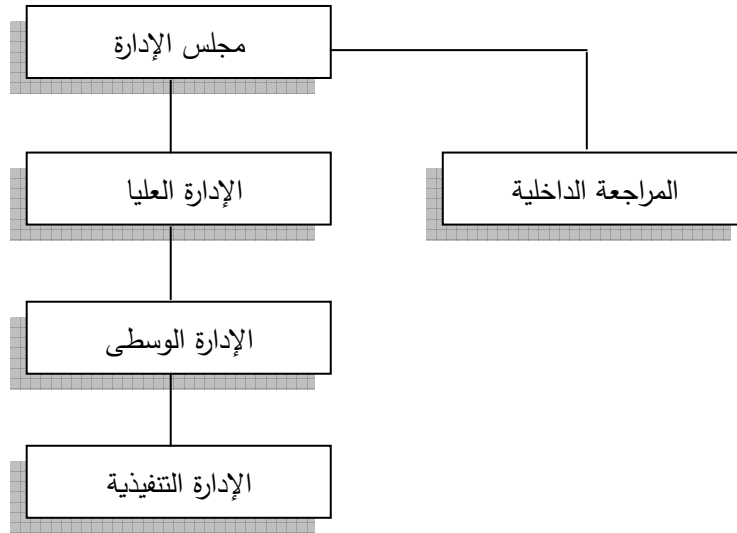
ويمكن أن يظهر لنا موقع قسم أو دائرة المراجع الداخلي من خلال الشكل الموالي:

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص194.

<sup>1</sup> محمد أمين، المراجعة الداخلية، مركز الخبرات الإدارية والمحاسبية، مارس 2001، ص04، www.camecenter.com، 10h:42m، 2011 /03/20.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص195.

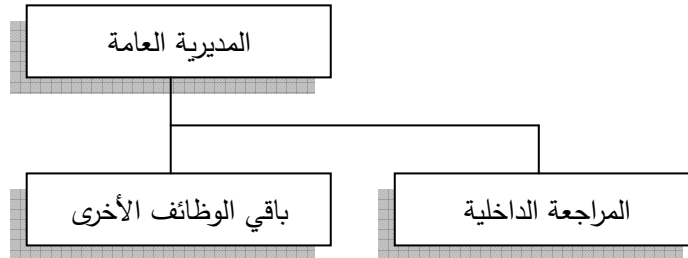
الشكل رقم (16): تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي



المصدر: عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، نشرة إلكترونية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، أيار 2002، ص 09.

ومن الممكن أن نجد موقع قسم أو دائرة المراجعة الداخلية يأخذ تموضعا آخر وهذا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (17): موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي الرسمي

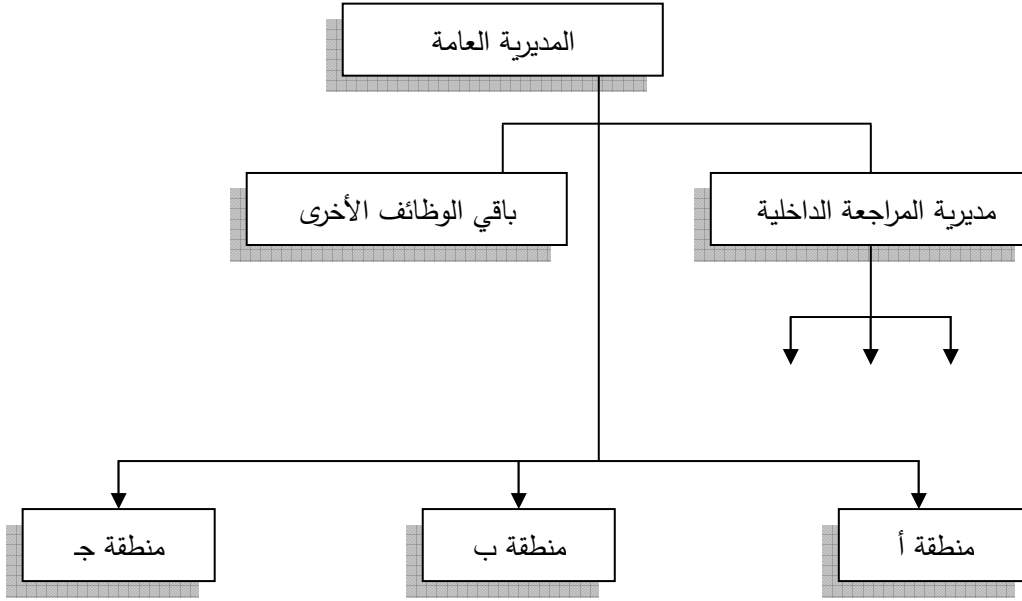


المصدر: المصدر: مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 54.

أما إذا أخذنا بعين الاعتبار مركزية المراجعة الداخلية فإننا نقف على ثلاث أنواع كما ورد سابقا:

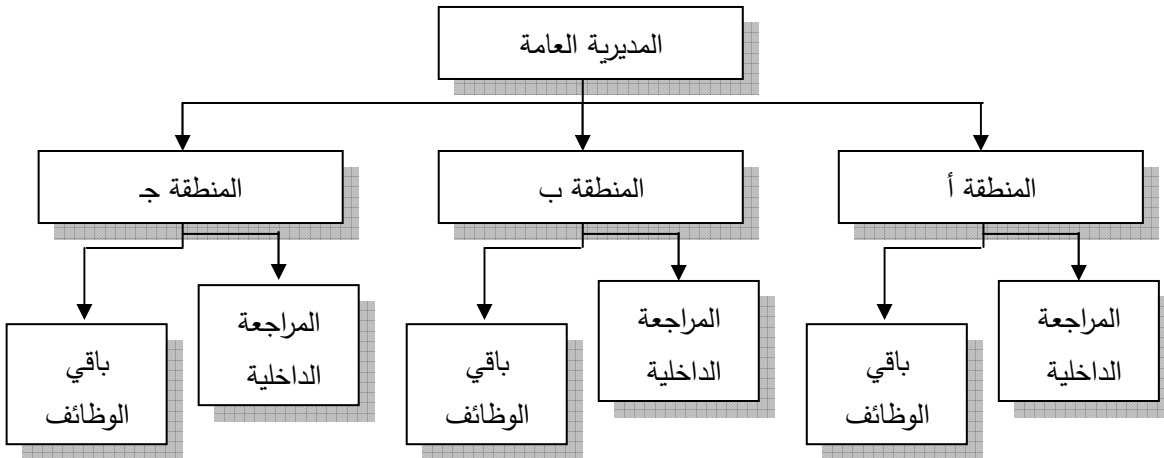
- مراجعة مركزية.
- مراجعة لامركزية.
- مراجعة مختلطة.

في كل نوع من هذه الأنواع يتخذ موضع المراجعة الداخلية موضعاً معيناً. فإذا أردنا أخذ النوع الأول فإن قسم المراجعة الداخلية يكون مماثل للشكل رقم (16):



المصدر: مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 54.

أما إذا أخذنا النوع الثاني فإن تموضع قسم المراجعة الداخلية يكون كما في الشكل رقم (17):

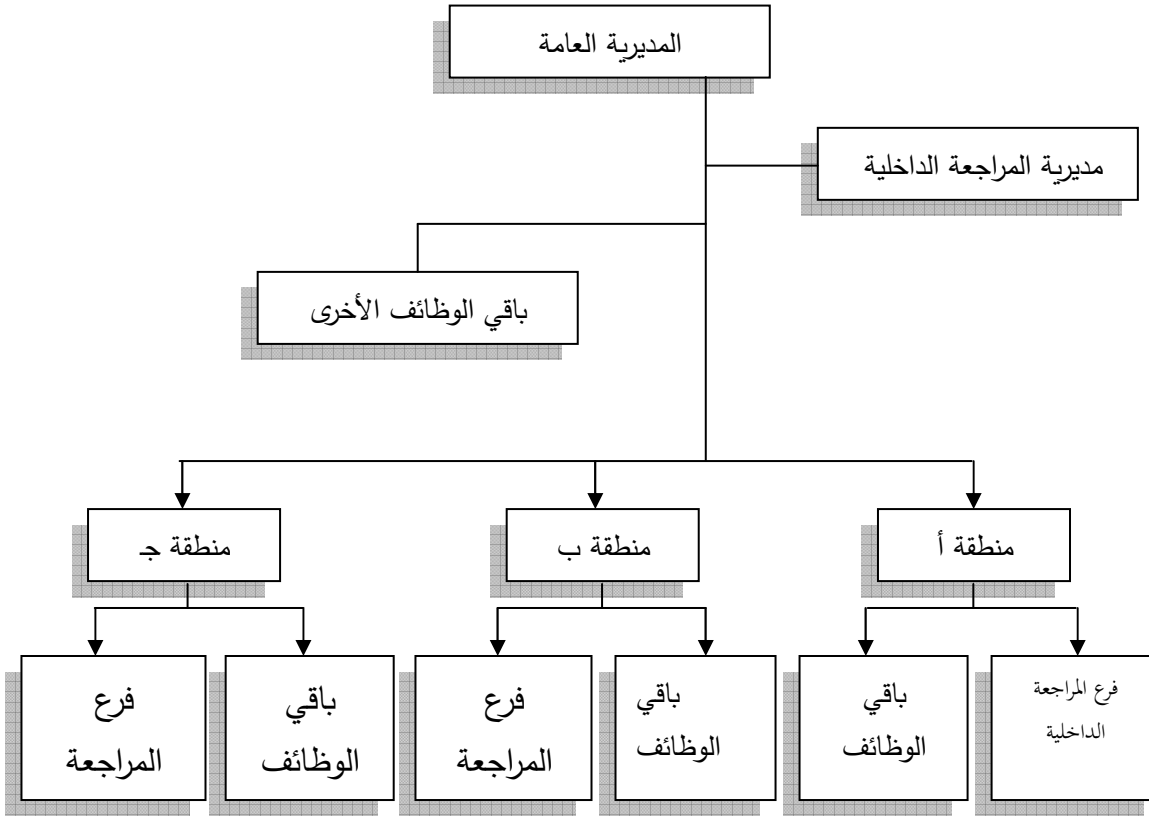


المصدر: مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 55.

في هذا التوضع تنقص نوعا ما درجة الاستقلالية لأن وجود المراجعة الداخلية في كل منطقة من شأنه أن ينشأ نوعا من المصالح مما يضعف مدلول الاستقلالية.

أما النوع الثالث والمتمثل في المراجعة الداخلية المختلطة فيكون موقع المراجعة الداخلية كما في الشكل رقم

(16)



المصدر: من تصور الباحث انطلاقاً من أطروحة مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

في هذا النوع من التوضع نجد فيه أكثر استقلالية من النوع الثاني لأن الفروع المراجعة الداخلية المتواجدة في كل منطقة تعمل تحت وصاية مديرية المراجعة الداخلية التابعة للمديرية العامة.

وهذا النوع أقل استقلالية من النوع الأول لأن وجود فروع في كل منطقة من شأنه أن تنشأ فيه نوع من المصالح بفقد مدلول الاستقلالية على الأقل على مستوى المنطقة.

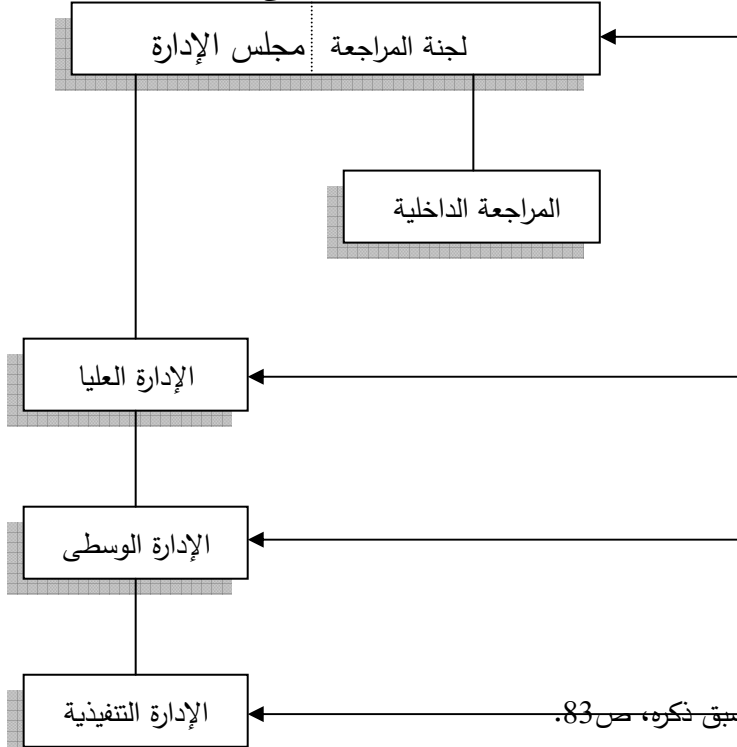
هناك اتجاهات متزايدة في الكثير من المؤسسات نحو ما إنشأ ما يطلق عليه بلجنة المراجعة وتتكون لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين وذلك بغرض الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية، مما يزيد من استقلالية قسم المراجعة الداخلية عن الإدارة، وكلما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة وقسم المراجعة الداخلية كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقدير، ويجب أن تكون لجنة المراجعة مسؤولة على الأقل على الإشراف على توظيف، وترقية، ومكافأة رئيس قسم المراجعة الداخلية (المشرف)<sup>1</sup>،

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 82.



ويجب أن يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة، فيكون بذلك توضع قسم المراجعة الداخلية وفقا للجنة المراجعة الداخلية والهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي:

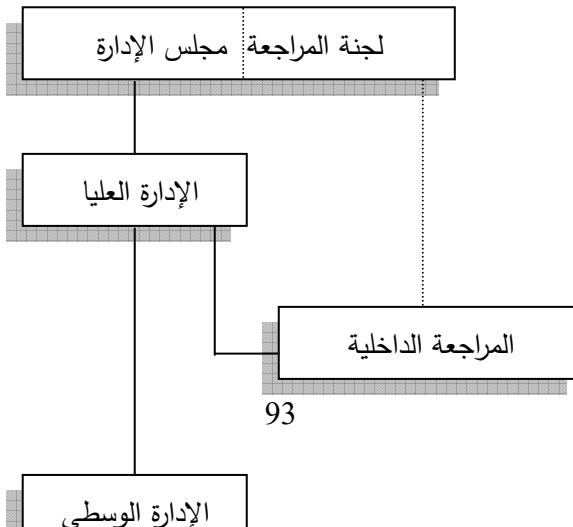
الشكل رقم (18): تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة



المصدر: فتحي السوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 83.

على الرغم من أن المساءلة الإدارية لقسم المراجعة الداخلية يجب أن تكون للجنة المراجعة، إلا أن الواقع العملي قد يختلف كثيرا عن ما يجب أن يكون، ذلك أن أعضاء لجنة المراجعة هم من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين ولديهم الكثير من المسؤوليات الأخرى خارج الشركة مما يجعل عملية إشرافهم على قسم المراجعة الداخلية أمرا من الصعوبة بمكان، نتيجة لذلك فإن أقسام المراجعة الداخلية تكون من الناحية العملية تحت المساءلة الإدارية للإدارة العليا كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (19): موقع المراجعة الداخلية من الناحية العملية وفقا للجنة المراجعة



المصدر: فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص84.

تشارك لجنة المراجعة عادة في المساءلة الإدارية لقسم المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا وذلك باعتماد توظيف، وفصل المشرفين على قسم المراجعة الداخلية وبعتماد جداول عمل هذا القسم وكذلك خطته التوظيفية وموازنة مصروفاته ومراجعة أداء المراجعين الداخليين بالمشاركة في الإدارة العليا.

إن اتخاذ المراجعة الداخلية وضعاً محدداً يضمن استقلالية عملها عن باقي الوظائف من شأنه أن يؤهل عمل إدارة المراجعة الداخلية إلى القيام بعملية المراجعة بأحسن حال وبما يضمن فعاليتها، وبالتالي يكون مخرج نظام المراجعة الداخلية قابل للاعتماد عليه في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات، إن وجود خلية أو قسم للمراجعة الداخلية داخل التنظيم الإداري للمؤسسة من شأنه أن يكون له انعكاس نفسي على سلوك الموظفين في كل مستوى إداري معين مما يؤدي بكل واحد منهم المحاولة من أن يؤدي عمله في أحسن حال وبالتالي اتخاذ قرارات بأقل احتمال خطأ.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: آلية المراجعة الداخلية

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تسير عليه إدارتها، فعلى المراجع الداخلي أن يجيب على ثلاث أسئلة وهي:

- ماذا يجب عليه أن يقوم بمراجعتة؟
- متى تتم المراجعة؟
- لأي غرض تتم المراجعة؟

بداية يجب على المراجع مراجعة ذلك الجزء من نظام الرقابة الذي يحقق أفضل منفعة مقابل التكلفة التي يتم تحملها وتتضمن تلك التكلفة وقت فريق المراجعة وما يتعلق به من تكلفة، كما تتحقق المنفعة من ما يتم التوصل إليه من عملية المراجعة بما يمكن من تحسين الرقابة على الجوانب الرئيسية في عمليات التنظيم، وذلك إلى جانب تجنب ما كان يمكن أن يقع من خسائر وهناك منفعة أخرى تترتب على المراجعة الداخلية، ذلك أنه في حال عدم وجود أية عيوب في نظام الرقابة، فإنه يكفي أن يشعر أفراد التنظيم أن ما يقومون به من أنشطة يحتمل أن يخضع للمراجعة بصفة دورية كي ينشأ لديهم حافزاً لتحسين أدائهم وتحقيق رقابة داخلية أفضل.

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 83.

وعلى الرغم من أن تكلفة القيام بعملية المراجعة تعتبر من العوامل التي يأخذها المراجع في الاعتبار، إلا أن العامل الأساسي الذي يحكم توزيع الموارد التي تتعلق بالمراجعة الداخلية هو مخاطر الفشل في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلية، ويمكن تصنيف تلك المخاطر تبعاً للأهداف الخمسة للرقابة الإدارية على النحو التالي:

- الفشل في إتباع السياسات، والخطط، والإجراءات، والقوانين.
- عدم دقة المعلومة المالية والتشغيلية.
- ضياع الأصول.
- الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفء للموارد.
- الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.

وهناك بعض المخاطر التي يصعب - وقد يكون من المستحيل - فرض رقابة عليها، وفي هذه الحالة يمكن للإدارة شراء تأمين بما يخفض حجم الخسارة المتوقعة إلى أدنى حد ممكن، وتحاول الإدارة بصفة عامة تخفيض المخاطر عن طريق:

- زيادة الإجراءات الرقابية.

- التأمين ضد الخسائر الممكنة.

- البحث عن عائد أكبر عندما تتحمل مخاطر أعلى.

إن تحديد وقت عملية المراجعة يتوقف على قيام المراجع - بجانب تحديده نوع المخاطر الممكنة - بتحديد حجم المخاطر القائمة، ولتحقيق ذلك فقد يقوم بدراسة التنظيم ككل وتقدير المخاطر النسبية التي تتعلق بالأنشطة المختلفة، ثم يقوم بترتيب تلك الأنشطة بحسب المستويات النسبية للمخاطر بحيث يتم فحص الأنشطة التي تتطوي على مخاطرة أكبر أولاً، ثم يقوم المراجع بوضع إستراتيجية للمراجعة وخطة تكون ملائمة يأخذ بعين الاعتبار عند وضعها:

- دراسة هيكل المؤسسة.

- دراسة الأنظمة الإدارية والمالية في المؤسسة.

- الوقت اللازم لتنفيذ الخطة<sup>1</sup>.

وبعد وضع البرنامج الذي يراه كافي لإتمام عملية المراجع يقبل على مباشرة عملية المراجعة والتي تتلخص

في ما يلي:

**أولاً: الفحص**

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 85-86.

إن نشاط المراجع الداخلي فيما يختص بالفحص فإنه يشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، وتظهر فاعلية المراجعة الداخلية في الشركة حيث يقوم المراجع الداخلي بزيارة الفروع نظرا لبعدها عن المركز الرئيسي والإدارة المركزية للمؤسسة، مما يقتضي فحص سجلاتها ورقابة أصولها.

وقد لا يتمكن من تطبيق رقابة داخلية بالفروع نظرا لصغرهما وعدم جدواه اقتصاديا، على هذا فإن على الإدارة المركزية أن تتأكد من أن المسؤولين الملقاة على مديري الفروع فيما يخص الحفاظ على الأصول والتسجيل الدفترية قد نفذت بصورة سليمة، وكأمثلة للمراجعة الداخلية في هذا المجال عُد النقدية ومراجعة مذكرات التسوية والتأكد من أرصد العملاء... إلخ .

ويمتد الفحص والتحقق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المؤسسة، حيث أن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة التقارير لتسيير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات اليومية التي لن تكون سليمة إلا إذا كانت التقارير صحيحة.

إن الهدف من الفحص والتحقيق يتمثل في التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة والقوانين التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات وما يترتب عليه من أمانة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة<sup>1</sup>.

### ثانيا: التحليل

يقصد بالتحليل الفحص للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات، الإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب إجراء المقارنة والربط بين العلاقات أي بعض المؤشرات، وكذلك التمعن بقصد اكتشاف الأمور الغير طبيعية مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصله مدين ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك حد فاصل بينهما.

### ثالثا: الالتزام

يقصد بالالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة بأداء العمليات وفقا للطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم، فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهمل الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح بها وبما يتمشى مع السياسات، إذ يتعين عليه زيارة المواقع من وقت إلى آخر وعدم الاعتماد على الآخرين، كما أن إدارة المراجعة الداخلية لا تقتصر على المحاسبين والمراجعين، وإنما يمكن أن تزود بقانونيين ومختصين في خصوصيات نشاط المؤسسة، هذا للإلمام بجميع نواحي النشاط.

### رابعا: التقييم

إن عملية الفحص والتحليل ينتج من خلالها للمراجع الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه مما ينعكس على التقرير الشخصي الموضح لمدى كفاءة وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تسيير عليها المؤسسة وما لديها من تسهيلات وأفراد بقصد ترشيد الأداء وتطويره إذ يقتضي

<sup>1</sup> عماد الحانوتي، مرجع سبق ذكره، ص 09.

التقييم لجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق وبالإستعانة بأراء المسؤولين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات<sup>2</sup>.

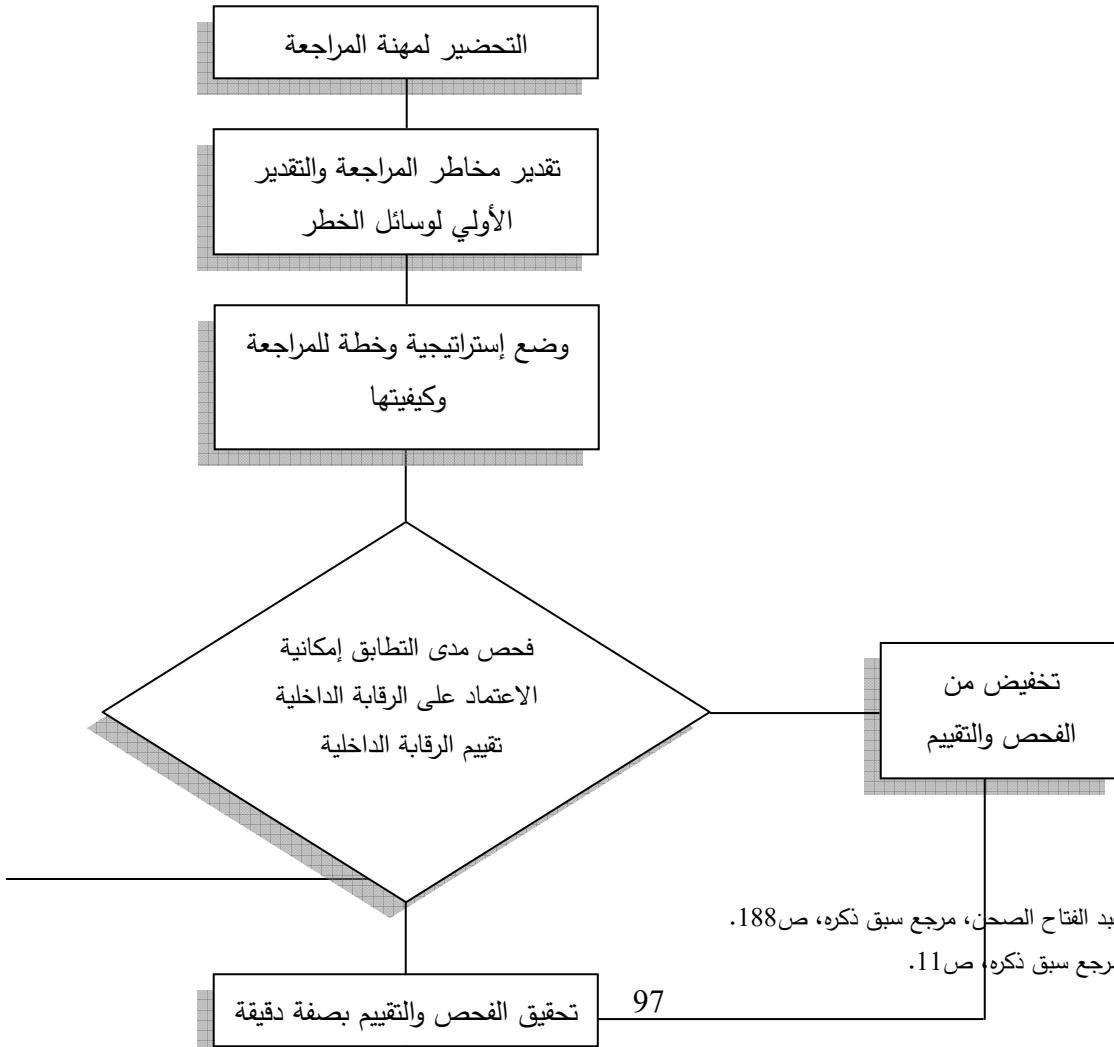
### خامسا: التقرير

يبرز التقرير الذي يقدمه المراجع الداخلي آراء فنية حول المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليها من نتائج وتوصيات. كما يفضل عرض التقرير على المسئول على النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير عن بعض الأمور، وتتبلور قدرة المراجع الداخلي على العرض الواعي والواضح لما قام به من فحص وتقصي.

من خلال كل ما سبق فإنه على العموم يجب أن تقتضي عملية المراجعة ما يلي:

- التخطيط الميداني والورقي.
- فحص وتقييم المعلومات التي تم التوصل إليها.
- توصيل النتائج إلى مجلس الإدارة.
- المتابعة لتنفيذ النتائج والتوصيات.

من خلال هذه الخطوات يمكن ملاحظة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات وخاصة الإستراتيجية منها. ويمكن إظهار الخطوات التي يتم القيام بها عند أداء مهام المراجعة الداخلية من الشكل التالي<sup>1</sup>: الشكل رقم (20): خطوات عملية المراجعة الداخلية



<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 188.

<sup>1</sup> عماد الحانوتي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

Source: Benoit Pige, Op. Cit, P87

يقوم المراجع بالتأكد من درجة إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية فإذا كانت نتائج هذه الأخيرة تتوقع بأن نظام الرقابة الداخلية قوي وهو مطبق كما جاء في اللوائح التنظيمية والإجراءات، فإن المراجع يقلل ويخفف من درجة الفحص والتقييم و يكتفي بأخذ عينة ممثلة ثم يعمم النتائج التي توصل إليها، أما إذا توصل إلى أنه لا يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية لأنه هش وضعيف فعليه أن يقوم بتكثيف عملية الفحص تعتمد المراجعة الداخلية على مجموعة من المقومات الأساسية، تؤهلها لتؤدي بصورة فعالة، ومن بين هذه المقومات كالاتي :

- تعمل إدارة المراجعة الداخلية في استقلال تام عن باقي الإدارات وهذا الاستقلال الوظيفي هو أحد أركان قوتها.
- تعمل إدارة المراجعة الداخلية على بناء سلطات صريحة، وينحصر عمل إدارة المراجعة في عملية المراجعة الداخلية فقط.<sup>1</sup>
- تعتبر المراجعة الداخلية جزء من الرقابة الداخلية أي أنها تعمل بجوار الضبط الداخلي ولذلك يجب عدم الخلط بينهما، فالمراجعة الداخلية تتم بعد إتمام العمليات أما الضبط فيتم بطريقة تلقائية أي مع العملية.
- تقوم إدارة المراجعة الداخلية على التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية وليس مهمتها وضع هذه السياسات.
- لا تتدخل إدارة المراجعة الداخلية في شؤون الموظفين وينبغي أن يكون هناك علاقة تعاونية بين إدارة المراجعة والموظفين، ويجب على المراجع أن يساعده على أداء مهمتهم ويتعرف على الصعوبات التي تواجههم، كما يجب على المراجع أن لا يتدخل في توقيع الجزاءات على الموظفين.
- يجب أن يكون موظفي إدارة المراجعة الداخلية على درجة من التأهيل العلمي والمهني ومدربين في أعمال المحاسبة والمراجعة والإدارة.

#### المبحث الرابع: تأثيرات المراجعة الداخلية

<sup>1</sup> Paul E. Heeshen and Lawrence B. Sawyer, **Internal Auditor's Handbook**, The Institute of Internal Auditors, Altomonte Springs, 1984 ,p 36.

تنشأ علاقة تكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، فيستفيد كل طرف من الآخر، فيستغل هذا التكامل في زيادة الفاعلية التسييرية للمؤسسة، حيث يحدد المراجع الخارجي للمراجع الداخلي ما ينبغي القيام به، من أجل بناء نظام رقابة قوي وفعال، ويستفيد هو الآخر من المراجعة الداخلية من خلال التنبيهات التي يقدمها المراجع الداخلي له، حيث أن هذا التكامل له آثار إيجابية على العملية التسييرية بصفة عامة، وعلى عملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة، كما يعمل على تفعيل العمليات الرقابية داخل المؤسسة.

### المطلب الأول: علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية

يمكن تناول هذه العلاقة من زاويتين، الأولى يتم تناول فيها أهم النقاط التي تتميز فيها المراجعة الداخلية عن المراجعة الخارجية، أما الزاوية الثانية فسيتم تناول مدى التكامل بين المراجعتين وما هي أهم نقاط هذا التكامل ودرجة استفادة كل طرف.

#### الفرع الأول: التمييز بين المراجعة الداخلية و الخارجية

يمكن أن نميز بين المراجعة انطلاقاً من عدة زوايا و هي:

من الناحية التاريخية تعد المراجعة الداخلية أقدم ممارسة وتأسس من المراجعة الخارجية حيث تأسست في ظل الأحداث التي تقع على مستوى دائرة المراجعة المحاسبية رغم أنه لم يتم الاعتراف بالمراجعة الداخلية في شكلها الحالي إلا في سنة 1941<sup>1</sup>

1- من حيث الهدف:

إن انفصال الملكية على التسيير في ظل الشركات وخاصة منها المسعرة في البورصة وذات النشاطات المالية والاقتصادية الكبيرة، حتى على هؤلاء الملاك أن يستعينوا بمن ينوبهم للمحافظة على أموالهم من أشكال الإسراف والتلاعب عن طريق إيفادهم بالمعلومات الضرورية الدالة على مستوى الأداء الإداري لهؤلاء المسيرين، فالحاجة لطبيعة المعلومات ولدت الحاجة لما يعرف بالمراجع الخارجي باعتباره الشخص المدرب والمؤهل علمياً لفحص القوائم المالية الختامية للمؤسسة وكذا تقييم مدى الاعتماد على السياسات والثبات في تطبيق الطرق المحاسبية في إعدادها، إذا فالهدف من المراجعة الخارجية هو:

المصادقة على حسابات وضمن الشرعية والسلامة للصورة الحقيقية للحالة المالية للمؤسسة.

وهذا من خلال إبداء الرأي الفني المحايد و الذي لا يمكن لوصول إليه إلا إذا ارتبط ارتباطاً كلياً بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً.<sup>2</sup>

أما المراجع الداخلي فيسعى إلى التحقق من أن النظام المحاسبي و النظام الإداري ككل يولد معلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، للتأكد من صلابة وسلامة نظام الرقابة الداخلية

<sup>1</sup> L'audit Interne Vers Une Collaboration Renforcée Avec Ses Partenaires Externe, P :06, www.ifac.com, 03/04/2011, 14h :57m.

<sup>2</sup> مسعود صدقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 62.

باعتباره أحد العناصر الأساسية في البنية الرقابية في المؤسسة لأن المعلومات المتقطعة تؤثر على الإدارة في اتخاذ القرارات، كما تؤثر عليها سلبيًا المعلومات التي لا تعكس الواقع الفعلي للعنصر المعبر عنه في ظل هشاشة أحد النظامين السابقين.

### 2- من حيث القائم بعملية المراجعة:

إن المراجعة الخارجية فهي معرفة في الإطار التشريعي والقانوني بحيث يقوم بمراجعة الخارجية شخص مهني مستقل عن المؤسسة، بمعنى أن المراجع الخارجي جاء داخل تنظيم خاص به هو وبمهنته ليخدم أطراف أخرى لها أغراض في المؤسسة.

المراجعة الداخلية معرفة في إطار قانوني داخلي للمؤسسة وتكون تابعة للمديرية العامة أو مجلس الإدارة للمؤسسة ومن يقوم بهذه المهام تابعين للمؤسسة أي أنهم موظفون لديها يتمتعون بتأهيل علمي وعملي يؤهلهم للقيام بهذه المهام داخل تنظيم المؤسسة وهؤلاء الموظفين تعيينهم الإدارة.

### 3- من حيث نطاق العمل:

يتوقف تحديد نطاق الراجع الخارجي على طبيعة الاتفاقية المبرمة بينه وبين الأطراف المعنية له، فإذا كانت مراجعة قانونية يجب الالتزام بجميع الخطوات المؤدية إلى الرأي الفني المحايد له من خلال التقييد بالمعايير والإجراءات المتعارف عليها لكشف مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة.

أما إذا كانت مراجعة تعاقدية فهنا المراجع مجبر بالتقييد بما هو وارد في الاتفاقية كمراجعة عنصر معين أو تقييم بند معين، بينما يتوقف تحديد نطاق فحص المراجعة بما يكفل ممارسة الرقابة على جميع الأقسام في المؤسسة.

إن عملية المراجعة الخارجية تطورت من مراجعة تفصيلية إلى اختيارية تقوم على أسلوب العينة الإحصائية، وهذا في حالة المراجعة العادية، وذلك لعدة عوامل منها ضيق الوقت وكثرة الجهد وضخامة التكلفة، ولكن بما أن المراجع الداخلي هو يعمل باستمرار طول العام لدى المؤسسة فإن لديه من الوقت ما يكفي لإجراء فحص تفصيلي موسع للعمليات.

### 5- من حيث الاستقلال:

إن بالنسبة للمراجع الخارجي فتناولت بعض الدراسات الأكاديمية وكذا النصوص التشريعية مفهوم الاستقلال بنوع من الصراحة لاعتبار أن غيابه يوحي بوجود تقرير غير صادق عن العمل المطلوب من المراجع، فالاستقلال يعني عن إدارة المؤسسة، حتى أن هناك بعض النصوص التشريعية التي جاءت لتجسد ولتحافظ على هذا المعيار فنجدها جاءت لتؤكد على ضرورة عدم وجود أي صلة قرابة أو أن يكون مساهما في تلك المؤسسة، وكل هذه الاهتمامات جاءت لتوفير الجو الملائم لكي يتسنى للمراجع من أن يبدي رأيه الفني المحايد تجاه ما يجده أثناء عمله دون أي ضغط.

أما استقلال المراجعة الداخلية نسبي لأن المراجع الداخلي لا يعدو كونه موظفا بالمؤسسة خاضعا بالتبعية لإدارته وهو مستقل عن الأقسام التي يراجعها، إلا أن هذه الاستقلالية النسبية لا تمنعه أن يبدي الرأي الصادق



عن الواقع الفعلي للأقسام دون الوقوع في القيود التي توحى بالتبعية للإدارة من جهة أو العلاقات مع المستخدمين الآخرين باعتبارهم زملاء عمل من جهة أخرى، إن هذا الرأي يحتم على المراجع أن يكون مستقلاً في تفكيره صارماً في تنفيذ الإجراءات العملية وموضوعياً في تحكيمه.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

يعتبر التكامل بين المراجع الداخلي والخارجي الغاية الأساسية الممكنة من تحقيق الكفاءة الإدارية عن طريق الضخ المتوالي للمعلومات ذات المصدقية للإدارة بغية اتخاذ القرارات في الوقت المناسبين وتحقيق مستويات أعلى من الرشادة في القرارات المتخذة من قبل مستعملي المعلومات المصادق عليها من قبل المراجع. والتكامل كما جاء به المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية يعني أن "المراجعين الخارجيين يستعملون نتائج المراجع الداخلي لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة وبشرط أن المراجعين الداخليين يحافظون على استقلاليتهم ونوعية كفاءة أعمالهم".

والتكامل أيضاً هو: في حالة وجود نوعين من المراجعة يكون هناك تعاون كامل بين المراجعين الخارجيين والداخليين أمر ضروري لا بد من تحقيقه مع الحفاظ على استقلال كل منهما.<sup>1</sup> إن الفائدة من هذا التكامل تكمل هي:

- إن أعمال التنسيق والتعاون بين المراجع الخارجي والداخلي تمكن من منع الازدواجية وتكرار العمل من قبل الاثنين.
- إن تجنب تكرار العمل يوفر الوقت لتركيز عملية المراجعة الخارجية أو الداخلية في بنود أخرى، مما يسمح من الفحص المؤدي إلى الرأي الصادق والسليم.
- إن تجنب تكرار العمل يؤدي إلى التقليل من النفقات.
- إن التكامل الإيجابي يؤدي إلى تبادل المنافع والمصالح بين المراجع الخارجي والداخلي.
- إن عملية التنسيق والتعاون بين الاثنين لا بد أن تفقد خاصية الاستقلال لكلا المراجعين.

فباعتبار أن للمراجعة الداخلية الوقت الكافي لتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا تقييم مستويات النشاط في جميع الأقسام والمرتبطة منها على الخصوص بالمعلومات المالية المراد فحصها والتعليق عليها، وجب على المراجع الخارجي التركيز عليها من خلال تقييمها ثم إعداد التقرير على ضوء هذا التقييم فيما يرتبط بمنهجية أسلوب العمل وكذا حجم الاختبارات ومواطنها وطبيعتها، بشكل عام تختبر المراجعة الداخلية من خلال المستويين التاليين:

- التأكد من طبيعة المراجعة الداخلية في المؤسسة كوظيفة، انطلاقاً من الإمكانيات المادية والبشرية والطرق والأساليب والمناهج المستعملة في عملية الفحص والتحقيق ثم التقرير.

<sup>1</sup> مسعود صدقي، مرجع سبق ذكره، 62.

<sup>1</sup> شوقي عطاء الله، المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثامن، مصر، 1967، ص 118.

- التأكد من سلامة الممارسة الميدانية للمراجعة الداخلية في الشركة ومدى القدرة على اكتشاف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية وكذا مواطن اللبس في الأداء على مستوى الوظائف.
- إن النسق الحالي للمراجعة الداخلية والخارجية لا بد أن يدعم من خلال تأهيل وتطوير المعارف الفكرية والقرارات التطبيقية لدى المراجع الخارجي حول الجوانب النظرية والتطبيقية المؤطرة للمراجعة الداخلية والعكس صحيح بالنسبة للمراجع الداخلي، إن هذا التحدي يقابله تحدي أكبر يتمثل في تطوير المؤسسات الاقتصادية في العالم، إذ أخذت هذه الأخيرة عدة أشكال ومواصفات وأصبحت تسيير بعدة أنماط، كما أنها تتبنى عدة أنظمة، فاننتشارها جغرافيا - شركات متعددة الجنسيات - طرح عدة تحديات أهمها:<sup>1</sup>
- اختلاف الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى.
- اختلاف اقتصاديات الدول وما ينجر عنه من آثار على فروع هذه المؤسسات.
- تنوع وتباين متطلبات البورصة.
- اختلاف العناصر المؤثرة على القوائم المالية الختامية للمؤسسات كالنظام الجبائي وشبه الجبائي، والنظام المصرفي والقضائي... إلخ.
- كما أن الانتشار الجغرافي للمؤسسة كبيرة الحجم في الدولة الواحدة وممارسة هذه المؤسسات لأساليب التجارة الجديدة كالتجارة الإلكترونية وإنشاء بعض المؤسسات خاصة منها الافتراضية، أصح يعقد عملية الرقابة لذا فتأهيل المراجعة الداخلية باعتبارها ملازمة للمؤسسة أمر أساسيا لتفعيل نمط الرقابة الداخلية ومن ثمة تسهيل وتوجيه عملية المراجعة الخارجية بما يخدم طالبي الرأي الفني المحايد.
- يساعد هذا التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في تحسين مستويات أداء المراجع الداخلي والخارجي على السواء وبه تحسين الدور الذي يلعبه كل منهما نحو الجهة المخصوص لخدمتها.
- كما يعد هذا التكامل بالغ الأهمية بحسب زوايا متعددة وهذه الزوايا هي:
- من زاوية المراجع الخارجي.
- من زاوية المراجع الداخلي.
- من زاوية المؤسسة.
- من زاوية الأطراف الخارجية عن المؤسسة.
- أما من زاوية المراجع الخارجي فتتجلى هذه الأهمية في:
- ثقة واطمئنان المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة لاعتبار أن المراجعة الداخلية تسعى على تقييم هذا النظام للوقوف على فاعليته.
- اطمئنان المراجع الخارجي على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر، لأن المراجعة الداخلية قد فحصت المستندات وراجعت النظام المحاسبي ووقفت على مدى الالتزام بالطرق والمبادئ المحاسبية و كذا مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في قسم المحاسبة.

<sup>1</sup> مسعود صدقي، مرجع □ بق ذكره، ص 65.

- إن المراجعة الداخلية التي عادة ما تكون شاملة لجميع البنود تسهم بشكل كبير في إنقاص كلفة المراجعة الخارجية وكذا توفير الوقت للسماح للمراجع الخارجي من فحص بنود أخرى، كما أنه تتيح للمراجع الخارجي توجيه عملية المراجعة.
- أخذ في حساب المراجع الخارجي كفاءة أداء المراجع الداخلي بما يخدم الأهداف المتوخاة من المراجعة.
- إن كبر حجم المؤسسات وتوزيعها جغرافيا يحتم على المراجع الخارجي من زيادة ساعات العمل بما يتناسب وطبيعة الشركة، لذا وفي ظل وجود مراجعة داخلية كوظيفة لدى الإدارة فهي تراقب مختلف أجزاء هذه المؤسسة سواء في المنطقة الواحدة أو في المناطق الأخرى، إن هذا الشكل يسمح للمراجع الخارجي من توجيه عملية المراجعة في المناطق أو الأجزاء التي لم يشملها برنامج المراجعة الداخلية.
- أما الأهمية من زاوية المراجع الداخلي فتظهر في أن المراجعة الداخلية أحد الآلية الموجهة لعملية المراجعة الخارجية فضلا على أنها مصدر ثقة واطمئنان لدى المراجع الخارجي من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليس التي لم يستطع المراجع الداخلي أن يكشفها، مما يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها والتي يمكن إيجازها فيما يلي:
  - عدم كفاية معايير المرجعة الداخلية.
  - عدم تأهيل المراجع الداخلي.
  - عدم الاستناد لخطوات عملية واضحة للمراجعة.
  - ضعف نظام الرقابة الداخلية.
- إن معالجة هذه الأسباب من قبل مختلف الهيئات كل على حسب مسؤولياته يدعم ويؤهل المراجعة الداخلية سواء:
  - بخلق هياكل خاصة بها.
  - تعديل المعايير أو إنشاء أخرى جديدة.
  - تأهيل وتدريب المراجع الداخلي<sup>1</sup>.
- توضيح خطوات العمل.
- تكييف نظام الرقابة الداخلية بما يسمح القضاء على مواطن الضعف.
- زيادة خبرة المراجع الداخلي من جراء احتكاكه المستمر بالمراجع الخارجي خاصة في معالجة بعض البنود الجديدة أو في توجيه عملية الفحص أو تعامله مع بعض المواقف المعينة.

<sup>1</sup> مسعود صدقي، مرجع □ بقى ذكره، ص 66.

- إضفاء الثقة على عمل المراجعة في المؤسسة سواء من قبل الإدارة أو من الأطراف الأخرى في ظل تكامل النوعين لاعتبار أن نقص النوع يكمل من الآخر والعكس صحيح فضلاً على أنه يصحح في السنوات القادمة من قبل مرتكبيه.
- استعمال الأساليب الإحصائية واستخدام الإعلام الآلي في المراجعة الداخلية يجعلها أكثر عملية ومهنية ويظهر على نتائجها الصحة والمصداقية.
- أما الأهمية من زاوية المؤسسة تتمثل في:
  - توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين.
  - تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية للمعلومات، ومسار المعالجة وإلى غير ذلك .
  - تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع، تقارير وملف المراجعة.
  - خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل.
  - فحص أعمال الفروع المختلفة للمؤسسة الواحدة، بما يسمح من بسط الرقابة المستمرة للإدارة عليها.
- و تتجلى أهميته من زاوية الأطراف الخارجية عن المؤسسة فيما يلي:
  - اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي.
  - شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين.
  - اطمئنان أصحاب المؤسسة عن أموالهم<sup>1</sup>.
  - الضخ الآني بالمعلومات المفحوصة والتي تعبر عن الواقع الفعلي للعنصر بما يسمح للأطراف على ضوءها من اتخاذ قرارات مختلفة، قد تكون تمويله كالبنك وقد تكون جبائية وقد تكون من المستثمرين المحتملين، بمعنى كل على حسب موقعه في المحيط الخارجي للمؤسسة.

### المطلب الثاني: مجالات المراجعة الداخلية

- تطبق المراجعة الداخلية في العديد من المجالات التي لها تأثير على العملية التسييرية في المؤسسة، ويمكن الوقوف على أهم الانحرافات الصادرة منها والعمل على السيطرة عليها أو التقليل منها، كما أن هذه المجالات تدر معلومات يعتمد عليها في عمليات صنع القرارات، لذا وجب أن تكون هذه المعلومات مؤهلة بالقدر الكافي الذي يقلل من احتمال الخطأ في القرارات المتخذة، تتجلى هذه المجالات فيما يأتي:
- مراجعة العمليات.

<sup>1</sup> مسعود صدقي، مرجع □ بقى ذكره، ص 66.

- مراجعة الأداء.
- مراجعة الالتزام بالسياسات.
- مراجعة أوجه الرقابة المالية.
- مراجعة القوائم المالية.

### الفرع الأول: مراجعة العمليات

تشمل مراجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية و جودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم، في هذا الصدد يفحص المراجعون و يقيموا مختلف الأنشطة المرتبطة بهذه الوظائف كالتسويق والنقل والإنتاج وإدارة المخزون والأمن وتشغيل البيانات بواسطة الحاسب الآلي وإدارة الأفراد والإدارة المالية والمحاسبية.

ويعتبر الأساس في فهم مراجعة العمليات هو فهم أوجه الرقابة الداخلية في التنظيم، فمعظم المراجعين الداخليين يوافقون على اعتبار أن أهداف وأنواع وطرق الرقابة الداخلية تغطي كافة عمليات التنظيم.

يعتبر اصطلاح "مراجعة العمليات" على لعديد من الناس حيث يمكن أن يستخدم بطريقة مرادفة لاصطلاح "مراجعة داخلية" حيث تعتبر هذه الفئة أن كل ما يقوم به المراجع الداخلي يعتبر مراجعة عمليات فيعمل المراجع الداخلي على قياس كفاءة الأعمال بالوحدات التشغيلية الروتينية منها والتكتيكية والإستراتيجية كما يستخدم المراجع الداخلي أدوات التحليل المالي في تقييم ومتابعة قرارات عدة، إن تقييم الكفاءة يتطلب تجميع المعلومات الكافية على التدفقات الخارجية والداخلية المرتبطة التي تحت المراجعة<sup>1</sup>.

كما يقوم المراجع الداخلي من خلال مراجعة العمليات بتكوين رأي حول الحكم على درجة الفاعلية داخل المؤسسة، من خلال مراجعة مدى تحقق الأهداف المسطرة والمرغوب فيها، و يمكن للمراجع أن يستعين بنتائج المراجعات السابقة وبرنامج التدريب وتقارير الأداء.

### الفرع الثاني: مراجعة الأداء

تركز مراجعة الأداء على الكفاءة والفاعلية، ويتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعمل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، وإذا كانت الكفاءة والفاعلية مقياس للأداء إلا أنها لا تعتبر بمثابة إحلال أو بديل التقييم أداء الإدارة ذاتها. إن ما توفره تقييمات المراجعة الداخلية يعتبر مصدرا للمعلومات لمساعدة الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء، أي أن هذه المعلومات هي أحد العوامل التي تؤثر على أحكام الإدارة والتي يعتبر العديد منها خاضعا للحكم الشخصي للإدارة، وعلى الجانب الآخر فالمراجعة الداخلية تعتمد في جزء كبير منها على مقياس موضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء، وتقاس الكفاءة نتيجة إجراء مقارنة بين المعايير التشغيلية وبين الأداء الفعلي المقابل لها، كذلك ترتبط مراجعة الأداء بمفهوم الفاعلية بدرجة أكبر لارتباطها بالأهداف. للوقوف على مراجعة الأداء ومفهومها يجب أن نعرض أولا على مفهوم كلا من الفاعلية والكفاءة.

<sup>1</sup> مسعود صدقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص66-67.

يشير مفهوم الفاعلية إلى مستوى تحقيق الأهداف أما مفهوم الكفاءة فيرتبط بالموارد المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف، ولذلك فإن استخدام موارد بدرجة أقل يعني تحقيق كفاءة أكبر.

يرجع النقد الذي وجه أحيانا إلى المراجعة الداخلية بصفة عامة ربما إلى صعوبة اعتمادها على معايير واضحة و أن العنصر الشخصي يسيطر ويهيمن في الكثير من المواقف على المراجعين الداخليين بدرجة أكبر من أدلة الإثبات المتاحة، وبالطبع يؤثر هذا الحكم الشخصي على القرار الخاص بالحكم على مدى فاعلية أداء التنظيمات من قبل المراجع الداخلي، وعلى الرغم من هذا الضعف في عملية التقييم فإن برامج تقييم الأداء والحوافز ودراسات الحصة السوقية قد تم تقييم فاعليتها في ظل إمكانية ضبط وقياس الفاعلية بصورة تقريبية، وعلى ضوء ما سبق تتضح أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تقييم الأداء، ومن ثم يظهر جليا مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تدعيم عملية اتخاذ القرار<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: مراجعة الالتزام بالسياسات

تهدف مراجعة الالتزام بالسياسات إلى تحديد ما إذا كان التنظيم يراعي عملية الالتزام بالسياسات والإجراءات والمعايير والقوانين والتعليمات الحكومية بالإضافة إلى تحديد درجة هذا الالتزام، وتعتبر طبيعة مراجعة الالتزام بالسياسات أكثر موضوعية بالمقارنة بتطبيقات المراجعة الداخلية الأخرى وبصفة خاصة للمراجعة الإدارية، ويرجع السبب في ذلك إلى ضعف الحكم الشخصي في هذه النوعية من المراجعة مقارنة بالمراجعات الأخرى. ولإنجاز مراجعة الالتزام بالسياسات ينبغي أن يعرف المراجع الداخلي وبدقة ما هي السياسات والإجراءات والمعايير المطلوبة، حيث غالبا ما تكون معاني هذه العناصر في صورة مستندات، وبالتالي تكون هذه المستندات هي النشاط المطلوب رقابته، فمثلا تحدد مواصفات الوظائف الرئيسية في المؤسسة في كتيبات رسمية، ولتحديد ما إذا كان موظفو التنظيم يحققون هذه المتطلبات فإن المراجع الداخلي عليه فحص المواصفات الفعلية من ناحية والنمطية من ناحية ثانية، وتصبح عملية الفحص سهلة نسبيا إذا أعد لكل موظف ملف خاص به، كما تحتاج تلك المراجعة إلى إجراء مسح شامل لأوجه الرقابة الداخلية في التركيز والتنظيم على إجراء اختبارات تفصيلية، ويحدد تقرير المراجعة الداخلية عادة درجة الالتزام الفعلية ويشير إلى عدد العناصر المحققة لهذه المتطلبات وكذلك عدد العناصر التي تمثل استثناءات، كما قد يشير تقرير المراجعة الداخلية إلى أسباب عدم الالتزام بالسياسات، كما يمتد فحص المراجعين الداخليين إلى الالتزام بالتعليمات القانونية وإبلاغ الإدارة عن أية مشاكل ناتجة عن عدم التطابق وأن اكتشاف التجاوزات والتصحيح المبكر لها يساعد في تجنب الانتهاكات القانونية وما يترتب عليها من عقوبات وغرامات وإن إنجاز ذلك من مهمة المراجع الخارجي لتضييق نطاق فحص الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص 122.

ولقد تطورت مراجعة الالتزام بالسياسات في الوقت الحاضر لدرجة أنه أصبح هناك مراجعين متخصصين في هذا المجال وبصفة خاصة في مجال الحكومي، حيث تتطلب مهنتهم هذه التدريب الواسع والدرجة العالية من الناحية الفنية والنواحي التفصيلية.

تتطلب مراجع الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين والقواعد الحكومية والتي تتطلب بمن يشغل هذه المهنة التعرف على المعايير والأدوات اللازمة لتجميع المعلومات وكيفية التعامل مع الإدارة للعمل على تشجيع العاملين وتحفيزهم على حدوث المطابقة السليمة<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: المراجعة المالية

يمتد فحص المراجعة الداخلية بصدد أوجه الرقابة الداخلية المالية إلى مجالين:

- رقابة الأموال.
- رقابة على المحاسبة عن الأموال.
- عادة تعتبر مراجعة إدارة الحصول على واستخدام أموال المؤسسة - التمويل - بمثابة مراجعة عمليات أو مراجعة إدارية، وتهتم المراجعة المالية بنطاق تدفق الأموال والمحاسبة عن هذه الأموال.

فيهتم المراجع الداخلي في هذه الحالة بالجوانب الرقابية الموضوعية لأجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، والتي تتمثل في:

- حماية الأصول المالية للمؤسسة.
- توفير الثقة والتكامل في المعلومات المالية.
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

كما يقوم المراجع بتقييم هذه الأنظمة الرقابية المالية من خلال مراجعة الوظائف الفرعية المتكاملة التي تشمل وظيفة الإدارة المالية للمؤسسة.

جاءت هذه المراجعة لتحقيق الأهداف الرقابية السالفة الذكر، إلا أنه وفي المقابل يدور هناك استفسار حول السبب الذي من أجله يهتم المراجعون الداخليين بعدالة القوائم المالية في تمثيل المركز المالي للمؤسسة ونتائجها عن الفترة المعدة فيها تلك القوائم المالية، لاسيما وأن المراجعين الخارجيين هم الذين يعتبرون مسئولون عادة عن إبداء الرأي نحو مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج المؤسسة، ويرجع السبب في الرد حول هذا الاستفسار في أن المراجع الخارجي معرض للفشل في اكتشاف الأخطاء الهامة نسبياً، وأن اكتشافها يتوقف على تطبيق معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، لذلك يجب أن يتأكد أيضاً المراجع الداخلي من خلو القوائم المالية من الأخطاء سواء كانت هامة أو غير هامة نسبياً من ناحية، كذلك فإن تقليل الأخطاء فيها يعطي صورة أفضل لعملية الفحص التي يجريها المراجع الخارجي، وبالتالي تضيق نطاق الفحص لنظام الرقابة الداخلية مما يخفض من قيمة أتعاب المراجع الخارجي من ناحية ثانية، وعلى اعتبار أن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يعتبر بمثابة

<sup>1</sup> عيادي محمد أمين، المرجع نفسه، ص 123.

أحد موارده، و لذلك فإن تبديد جزء من هذا المورد وعلى اعتبار المراجع الداخلي أحد موظفي المؤسسة يعمل على المحافظة على موارد المؤسسة.

بما أن جميع الأحداث الاقتصادية في المؤسسة له آثار مالية سواء كانت الظاهرة أم لا، وأن المراجعة المالية أقدم أنواع المراجعات فكان من الضروري أن يكون المجال المالي في المؤسسة هو أحد مواد المراجعة الداخلية، ولما كان ذلك فإن هناك دورا على المراجعة الداخلية أن تقدمه في أحسن حال وبفاعلية كبيرة للحد من خطأ وعدم دقة المعلومة المالية الظاهرة على وثائق المؤسسة والتي سوف تكون من بين النقاط المرجعية التي تعتمد إليها المؤسسة بمستوياتها المختلفة في عملية اتخاذ القرارات المختلفة، لذا فمن غير اللائق أن تكون هذه القرارات المتخذة مبنية على أسس هشة لأن ذلك سوف يؤدي بالمؤسسة إلى الوصول إلى حالات غير مرغوب فيها<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: أثر المراجعة الداخلية في الرقابة الداخلية

يدور هناك بعض الخلط بين مفهوم التدقيق الداخلي أو المراجعة الداخلية *Audit interne* وبين مفهوم الرقابة الداخلية والحقيقة أن كلا المفهومين متكاملين مع بعضيهما حيث يشتركان في أن أهدافهما إدارية ومالية على حد سواء، فمفهوم الرقابة الداخلية هو أنها عبارة عن مجموعة من الأنظمة والقوانين المالية والإدارية تضعها الإدارة لأجل التأكد من سير الإجراءات للوصول إلى نهاية هذه العملية بشكل سوي، وقد عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نظام الرقابة الداخلية " بأنها تشمل على الخطة التنظيمية والطرق المتناسقة والمقاييس التي تتخذ داخل المنظمة لحماية أصولها، والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، والتأكد من إمكانية الاعتماد عليها وتعزيز الكفاية التشغيلية، لتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية" إذن الرقابة الداخلية مهمة للسيطرة على الإجراءات في الشركة والتأكد من سلامتها أما التدقيق الداخلي فهو آلية وظيفتها التحقق من عمل الرقابة الداخلية.

وظالما أن المراجع الداخلي يعمل داخل الشركة فهو يسعى أساسا لخدمة الإدارة أو مجلس الإدارة من خلال عملية الرقابة و لذلك ينحصر اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة في النقاط التالية:  
أولا: تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركه بفاعلية في إنجازها المراجع الداخلي ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.

ثانيا: يشمل نشاط المراجعة الداخلية، مراجعة مالية ومراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية ومراجعة تشغيلية للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، ورابعة

<sup>1</sup> عيادي محمد أمين، المرجع نفسه، ص 125.



خاصة بتقييم الأداء من فاعليته وكفاءته ولذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات إنما يعمل على مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.

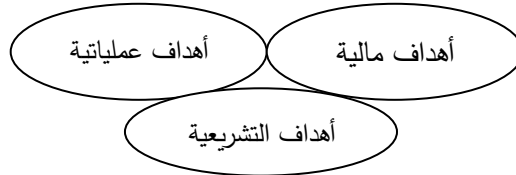
ثالثاً: استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة يدعم قدرة المراجع الداخلي على تزويد الإدارة نحو الرقابة، فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي للوصول للأداء المخطط، فإن ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على المراجعة الداخلية في تحقيق عملية الرقابة<sup>1</sup>.

رابعاً: يعد المراجع الداخلي أحد العاملين بالمؤسسة فإن قربه من السجلات يجعله على دراية كاملة نسبياً بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة.

تعتبر الإدارة بمثابة العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية وطالما أن احتياجات الإدارة تتطور بصورة سريعة ومتنامية ومعقدة وسواء كانت نتيجة للتغيرات الجذرية في البيئة الخارجية أو الداخلية، فإن ذلك يزيد ويضعف من اعتماد الإدارة على مجهودات المراجعة الداخلية ويتضح من ذلك الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه في عملية اتخاذ القرارات في جميع المستويات.

يمكن ملاحظة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية الرقابة وهذا من خلال تحديد أنواع أهداف نظام الرقابة الداخلية و التي تظهر في الشكل التالي:

شكل رقم (21) أنواع أهداف الرقابة الداخلية



Source: Mise En Place D'un Système De Contrôle Interne, Berne, Décembre 2003, P:05  
http://www.google.fr/search 02/04/2011, 10<sup>H</sup>:42.

إن المراجعة الداخلية تعمل على مساعدة الرقابة الداخلية في تحقيق هذه الأنواع المختلفة من الأهداف، فهي تساعد إدارة الشركة على بلوغ أهدافها المالية كمراجعة الإجراءات الخاصة بالمردودية، الاستمرارية، النمو، زيادة الحصة السوقية... إلخ، هذا من خلال الوقوف على ما يجب القيام به وما تم تحقيقه، بالإضافة إلى تحقيق وتحديد أهم الفرص والتحديات في هذا الشأن.

أما بالنسبة للدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في بلوغ الأهداف التشغيلية، فنلمسه من خلال مراجعة ومتابعة الإجراءات التشغيلية المختلفة داخل المؤسسة.

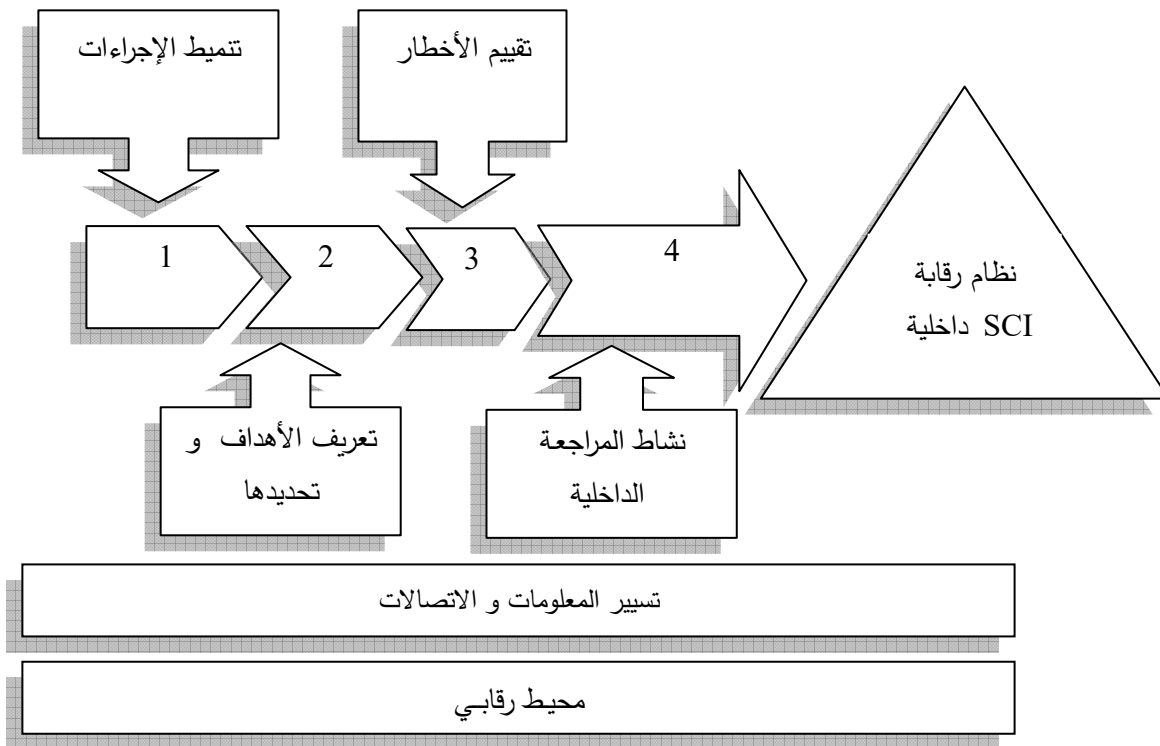
أما فيما يخص الأهداف التشريعية للرقابة والدور الذي يمكن للمراجعة الداخلية أن تلعبه في هذا الشأن هو التأكد من أن ما يتم إتخاذه من إجراءات وقرارات يتماشى والنصوص القانونية في البلد الذي تنشط به المؤسسة،

<sup>1</sup> مسعود صدقي، مرجع سبق ذكره، ص 71.

وأنه ليس هناك أي تعارض أو أي مخالفة لهذه التشريعات، بمعنى أن كل عمل أو إجراء أو قرار يتخذ داخل المؤسسة له ما يبرره من الناحية التشريعية<sup>1</sup>.

ويمكن رؤية هذا الدور للمراجعة الداخلية كذلك من خلال كون هذه الأخيرة حلقة مكملة لنظام الرقابة الداخلية وتعمل على ضمان التسيير الجيد للمعلومات وعملية الاتصال داخل التنظيم وفي نفس الوقت مكونة بذلك مع النظام الرقابي كله جو رقابي تعمل في ظله المؤسسة، بحيث يتسنى لها وضع أهدافها ومتابعتها بصورة سليمة من خلال وضع معايير للإجراءات، تعتمد إليها في عملية تقييم و تعريف الأخطار المحيطة بها و يمكن تجسيد كل هذا في الشكل التالي:

الشكل رقم (22): مراحل و وضع وتحديد نظام الرقابة الداخلية -إنشاء جو رقابي-

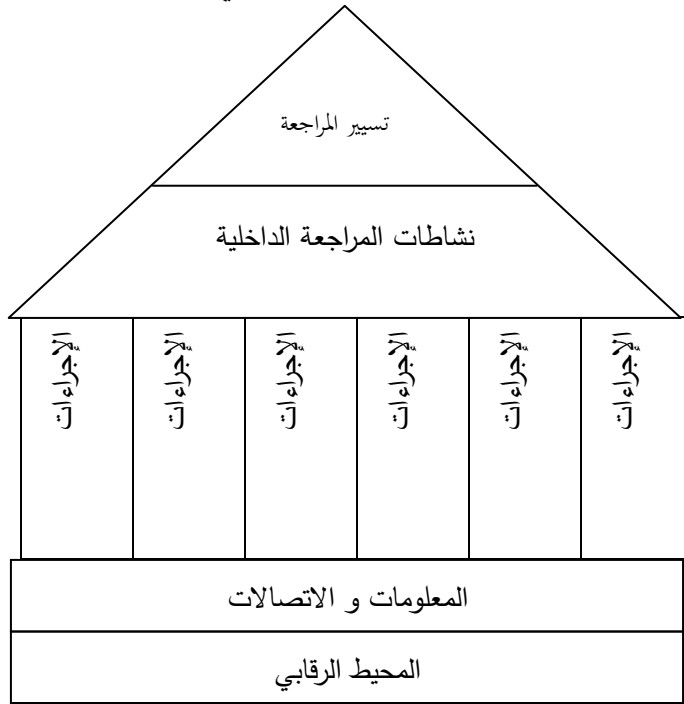


**Source:** Mise En Place D'un Système De Contrôle Interne, Art. Cit, P.10.

كما أن هذه الحلقة في نظام الرقابة الداخلية تعمل إضفاء نوع من التكامل والتنسيق بين نشاطات الرقابة من خلال الإجراءات الرقابية، بحيث أن نشاطات الرقابة تأتي متكاملة ومطبقة لرقابة في شكل إجراءات تساهم في ضمان تنفيذ التوجيهات المقدمة من قبل الإدارة، يظهر هذا التكامل في الشكل الموالي:

<sup>1</sup> مسعود صدقي، مرجع سبق ذكره، ص.72

الشكل رقم (23): تنظيم نظام الرقابة الداخلي SCI



**Source:** Mise En Place D'un Système De Contrôle Interne, Art. Cit, P.11

ولإعطاء الصورة الصحيحة وتجسيد العلاقة بين مختلف الأوجه الرقابية وبين عملية اتخاذ القرار وخاصة منها القرارات الإستراتيجية فإن هذا يقودنا إلى كيفية استخدام هذه الأوجه الرقابية في عملية اتخاذ قرار أثناء عملية القيادة، فليس مجرد وضع نظام رقابي متكامل الحلق يعني أن المؤسسة ستضمن تحقيق الأهداف المرجوة، فيحتاج هذا إلى وضع نظام آخر تستطيع من خلاله التحكم في تسييرها الذاتي وهذا النظام هو نظام قيادة فعال يعمل وفق منهج معين من إدارة المؤسسة وباستعمال نظام الرقابة الداخلي يعمل هذا النظام وفقاً لتحديد المحيط الرقابي ويعمل على التسيير الجيد للمعلومات والاتصالات، كما يجري ترميز لنشاط المؤسسة لكي يمكن المقارنة ومعرفة الانحرافات الحاصلة، ويعمل على تحديد الأهداف التي ترغب المؤسسة بالوصول إليها وهذا مع مراعاة الأخطار المحتملة مواجهتها و بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية يتم اتخاذ إجراءات قيادية بمعنى اتخاذ قرارات مناسبة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> مسعود صدقي، مرجع سبق ذكره، ص 75.

خاتمة:

لقد كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط علم مراجعة ويحدد مجمل متغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية، والإطار العملي الذي أصبح جانبا متكاملًا لتطبيق هذا العلم عمليا، والذي يمكن القول بأنه أصبح متكاملًا بذاته، حيث تشرف عليه مجموعة من الهيآت المهنية التي تحدد أسسه، وتسعى إلى اعتماده كلغة تعامل موحدة في المجال المحاسبي والمالي، وفي ظل السعي وراء معلومات تتصف بالمصداقية والتعبير العادل والملائم على وضعية المؤسسات بمختلف أنواعها.

تعامل موحدة في المجال المحاسبي والمالي، وفي ظل السعي وراء معلومات تتصف بالمصداقية والتعبير العادل والملائم على وضعية المؤسسات بمختلف أنواعها.

وفي ظل المتغيرات الجديدة في الاقتصاد الوطني والتي تشهد المنافسة الحرة وتقر آليات السوق، أصبح من الضروري اعتماد مراجعة الحسابات كمهنة ضرورية لمتطلبات المرحلة، والوقوف على أهم معالم أساسها النظري، حيث تم من خلال هذه الدراسة محاولة التعرف بصورة مفصلة على الإطار النظري لمراجعة الداخلية وكذلك تتبع الممارسة المهنية وفق المقاييس المتعارف عليها والتي تلقى قبولا عاما لدى الهيآت المهنية وتقويم النظام المولد لها، من أجل تلبية جميع الأهداف المرجوة من المراجعة بالنسبة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها.

وبالتالي فتتبع هذه الدراسة ميدانيا على مستوى مؤسسة سونيماكس كدراسة حالة هو محاولة لإسقاط هذا التوفيق بين الجانب النظري والعملي لمراجعة الداخلية من أجل التجاوب مع متطلبات المرحلة الاقتصادية التي تشهدها البلاد، وتوفير احتياجاتها من معلومات المعلومات المحاسبية الملائمة لمختلف مجالات اتخاذ القرار، بما فيها قرارات الإصلاحات.

وعليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع الى عدة نتائج، والتي تبدو ضرورية ، فيمكن صياغتها على النحو التالي:

- يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهونا بالمعلومات المحاسبية، والتي سيتم على أساسها اتخاذ القرارات على المستوى الداخلي بالدرجة الأولى من أجل تحسين الأداء وزيادة الفعالية، وكذلك مجمل المعلومات المحاسبية الخارجية والتي تعتبر أساسا لقيام باتخاذ مختلف القرارات المرتبطة بالأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة، وبالتالي ففعالية هذه القرارات التي تعتمد هذه المعلومات كقاعدة لها، تركز أساسا على مدى خضوع هذه المعلومات المحاسبية للمراجعة الداخلية للحسابات المحكمة.
- إن اعتماد تنظيم جيد ومحكم والإشراف على المساعدين - المراجع-، يضمن فعالية أعمال المراجعة والتطبيق السليم و[[صحيح لمختلف إجراءاتها، وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها في بعث ثقة في ما تعبر عنه المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها.
- تشوب نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سونيماكس جملة من النقائص، والتي تتمثل في مجملها بعدم

الالتزام بالإجراءات والسياسات المحددة، مما يخلق عدم توازن في تدفق البيانات والمعلومات، بالرغم من أنه من أن هذه الإجراءات والسياسات محددة بدقة الى أنه تبقى الإشكالية في التطبيق.

- يظهر أنه وبالرغم من استفادة مؤسسة سونيماكس من المراجعة، إلى أنه بقيت عناصر الخلل التي أشارت لها المراجعة موجودة، ويرجع هذا أساسا الى عدم القيام بكامل الإجراءات التصحيحية وفقا لرأي المراجع، والسبب الأساسي لذلك هو غياب نظام كامل للمراجعة الداخلية والتي تسهر على القيام بهذه التصحيحات وتتبعها.

بناء على هذه النتائج التي تم التوصل إليها فإنه يمكن صياغة جملة من التوصيات كما يلي:

- عمل على تحسين نظام المعلومات محاسبية بمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد
- لتسيير الحصول على معلومات محاسبية فعالة، وهذا من خلال اعتماد مراجعة داخلية، كي يتم توفير متطلبات مرحلة حالية من معلومات فعالة ومناسبة من حيث الوقت والتكلفة، لاتخاذ مختلف قرارات تصحيحية.
- ضرورة التزام مؤسسة سونيماكس بمختلف وحداتها بأنظمة رقابة داخلية محددة وتشديد على احترام مختلف إجراءاتها، وهذا من أجل تخفيض من الانحرافات المسجلة، وفتح مجال أكبر لمختلف أدوات رقابة داخلية، ودعم رقابة ذاتية، وتسهيل مهمة مراجع داخلي.
- يجب على مؤسسة سونيماكس أن تسرع بتفعيل وظيفة مراجع داخلي مجمدة نسبيا في وقت حالي، وهذا من أجل حصول على مستوى أكبر من رقابة داخلية.

خاتمة:

لقد كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط علم مراجعة ويحدد مجمل متغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية، والإطار العملي الذي أصبح جانبا متكاملًا لتطبيق هذا العلم عمليا، والذي يمكن القول بأنه أصبح متكاملًا بذاته، حيث تشرف عليه مجموعة من الهيآت المهنية التي تحدد أسسه، وتسعى إلى اعتماده كلغة تعامل موحدة في المجال المحاسبي والمالي، وفي ظل السعي وراء معلومات تتصف بالمصداقية والتعبير العادل والملائم على وضعية المؤسسات بمختلف أنواعها.

وفي ظل المتغيرات الجديدة في الاقتصاد الوطني والتي تشهد المنافسة الحرة وتقر آليات السوق، أصبح من الضروري اعتماد مراجعة الحسابات كمهنة ضرورية لمتطلبات المرحلة، والوقوف على أهم معالم أساسها النظري، حيث تم من خلال هذه الدراسة محاولة التعرف بصورة مفصلة على الإطار النظري لمراجعة الداخلية وكذلك تتبع الممارسة المهنية وفق المقاييس المتعارف عليها والتي تلقى قبولا عاما لدى الهيآت المهنية وتقويم النظام المولد لها، من أجل تلبية جميع الأهداف المرجوة من المراجعة بالنسبة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها.

وبالتالي فتتبع هذه الدراسة ميدانيا على مستوى مؤسسة سونيماكس كدراسة حالة هو محاولة لإسقاط هذا التوفيق بين الجانب النظري والعملي لمراجعة الداخلية من أجل التجاوب مع متطلبات المرحلة الاقتصادية التي تشهدها البلاد، وتوفير احتياجاتها من معلومات المعلومات المحاسبية الملائمة لمختلف مجالات اتخاذ القرار، بما فيها قرارات الإصلاحات.

وعليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع إلى عدة نتائج، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

- يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهونا بالمعلومات المحاسبية، والتي سيتم على أساسها اتخاذ القرارات على المستوى الداخلي بالدرجة الأولى من أجل تحسين الأداء وزيادة الفعالية، وكذلك مجمل المعلومات المحاسبية الخارجية والتي تعتبر أساسا لقيام باتخاذ مختلف القرارات المرتبطة بالأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة، وبالتالي ففعالية هذه القرارات التي تعتمد هذه المعلومات كقاعدة لها، تركز أساسا على مدى خضوع هذه المعلومات المحاسبية للمراجعة الداخلية للحسابات المحكمة.

- إن اعتماد تنظيم جيد ومحكم والإشراف على المساعدين - المراجع-، يضمن فعالية أعمال المراجعة والتطبيق السليم و[صحيح لمختلف إجراءاتها، وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها في بعث ثقة في ما تعبر عنه المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها

- تشوب نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سونيماكس جملة من النقائص، والتي تتمثل في مجملها بعدم الالتزام بالإجراءات والسياسات المحددة، مما يخلق عدم توازن في تدفق البيانات والمعلومات، بالرغم من أنه من أن هذه الإجراءات والسياسات محددة بدقة الى أنه تبقى الإشكالية في التطبيق

- يظهر أنه وبالرغم من استفادة مؤسسة سونيماكس من المراجعة ، إلا أنه بقيت عناصر الخلل التي أشارت لها المراجعة موجودة، ويرجع هذا أساسا الى عدم القيام بكامل الإجراءات التصحيحية وفقا لرأي المراجع ، والسبب الأساسي لذلك هو غياب نظام كامل للمراجعة الداخلية والتي تسهر على القيام بهذه التصحيحات وتتبعها.

بناء على هذه النتائج التي تم التوصل إليها فإنه يمكن صياغة جملة من التوصيات كما يلي:

- العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير للحصول على معلومات محاسبية فعالة، وهذا من خلال اعتماد المراجعة الداخلية، كي يتم توفير متطلبات المرحلة الحالية من معلومات فعالة ومناسبة من حيث الوقت والتكلفة، لاتخاذ مختلف القرارات التصحيحية.

- إن نجاح عمل النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية يعتمد بدرجة أساسية على الأفراد القائمين عليه وأن تتناسب درجة من المعرفة العلمية والعملية تتناسب مع متطلبات عمل وإمكانية تحقيق أهدافه، وهذا يستلزم ضرورة تطوير مهارات الأفراد العاملين على نظام المعلومات المحاسبية بصورة مستمرة في المجالات الآتية:

- تطوير المهارات المحاسبية للعاملين في النظام بما يكفل تطوير مهاراتهم المحاسبية التي تشتمل على كافة فروع المعرفة المحاسبية، والعمل على دراسة كافة المستجدات في كل منها، إضافة إلى ضرورة توافر الكفاءة اللازمة لدراسة وفهم العلاقات المتشابكة مع فروع العلوم الأخرى التي لها علاقة.
- ضرورة تطوير مهارات العاملين من خلال الإطلاع على كافة المستجدات التي تحدث في مجال نظم المعلومات المحاسبية ، لتسهيل مقابلة الاحتياجات المختلفة وتزويد البيانات والمعلومات اللازمة بالسرعة الممكنة والوقت المناسب.
- تطوير المهارات الحاسوبية للعاملين في النظام إذ من الضروري أن يكون لدى الأفراد القائمين على النظام معرفة مناسبة بالحواسيب من حيث كيفية تشغيلها وبرمجتها وكذلك كيفية استخدام التقنيات الحديثة المرتبطة بها.

- ضرورة التزام مؤسسة سونيمكس بمختلف وحداتها بأنظمة الرقابة الداخلية المحددة والتشديد على احترام مختلف إجراءاتها، وهذا من أجل التخفيض من الانحرافات المسجلة، وفتح مجال أكبر لمختلف أدوات الرقابة الداخلية، ودعم الرقابة الذاتية، وتسهيل مهمة المراجع الداخلي.
- يجب على مؤسسة سونيمكس أن تسرع بتفعيل وظيفة المراجع الداخلي المجمدة نسبيًا في الوقت الحالي، وهذا من أجل الحصول على مستوى أكبر من الرقابة الداخلية.

يعتبر هذا البحث من الأبحاث التي تتطرق إلى دور المراجعة بمختلف أنواعها في النهوض بوضعية المؤسسة الاقتصادية وتأهيلها من أجل التجاوب مع الفترة التي يشهدها الاقتصاد حاليًا، وبالتالي فإن هذا الموضوع تطرق إلى نوع من أنواع المراجعة وتأثيره على عنصر أساسي في التسيير وهو المعلومة المحاسبية، وبالتالي يبقى المجال مفتوحًا لاستكمال البحث في مراجعة مختلف المعلومات، خاصة مع ظهور معلومات تتطلب مراجعة خاصة، والتي تتمثل في المعلومات المرتبطة بالتجارة الإلكترونية، مما يفتح المجال للبحث في أبعاد وتقنيات هذه المراجعة، في ظل التداول الكبير لمعلوماتها واعتمادها في جملة من القرارات.



## الفهرس

الصفحة	العنوان
أ	المقدمة العامة
	<b>الفصل الأول: الإطار العلمي لتنظم المعلومات المحاسبية</b>
7	مقدمة
	المبحث الأول: مفاهيم عامة عن النظام والمعلومات
8	المطلب الأول: مفهوم النظام والمعلومات
8	الفرع الأول: النظام
15	الفرع الثاني: ماهية المعلومات
17	المطلب الثاني: خصائص المعلومات ودورها
17	الفرع الأول: خصائص المعلومات
19	الفرع الثاني: دور المعلومات
20	المطلب الثالث: قيمة المعلومات..
20	الفرع الأول: قيمة المعلومة
21	الفرع الثاني: أهمية دراسة قيمة المعلومات.
	المبحث الثاني: نظم المعلومات المحاسبية
22	المطلب الأول: المعلومات المحاسبية
23	الفرع الأول: معالجة المعلومات المحاسبية
28	الفرع الثاني: استعمال المعلومات المحاسبية
32	المطلب الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية
34	المطلب الثالث: أركان نظام المعلومات المحاسبية
34	لفرع الأول: مدخلات نظام المعلومات المحاسبي
36	الفرع الثاني: عمليات نظام المعلومات المحاسبي
36	الفرع الثالث : مخرجات نظام المعلومات المحاسبي
	المبحث الثالث: مقومات نظام المعلومات المحاسبية
37	المطلب الأول: مبادئ نظام المعلومات المحاسبية
37	الفرع الأول: مبادئ نظام المعلومات المحاسبي
39	الفرع الثاني: مكونات نظام المعلومات المحاسبية

39	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للبيانات
39	الفرع الأول: تسجيل العمليات المحاسبية
40	الفرع الثاني: تبويب العمليات الحسابية
40	الفرع الثالث: إعداد ميزان المراجعة
40	الفرع الرابع: إعداد قيود التسوية
41	الفرع الخامس: إعداد التقارير المحاسبية
41	الفرع السادس: إقفال السجلات
41	المطلب الثالث: تأثير استخدام الحاسوب على نظام المعلومات المحاسبي
41	الفرع الأول: تأثير الحاسوب على أهداف النظام المحاسبي
42	الفرع الثاني: تأثير الحاسوب على مقومات النظام المحاسبي
43	الفرع الثالث: تأثير الحاسوب على المنهج المحاسبي
43	الفرع الرابع: تخزين البيانات
	المبحث الرابع: تطوير النظام المعلومات المحاسبية
44	المطلب الأول: مرحلة التخطيط وتحليل نظام المعلومات المحاسبي
44	الفرع الأول: مرحلة التخطيط
44	الفرع الثاني: مرحلة التحليل
45	المطلب الثاني: مرحلة تصميم وتنفيذ نظام المعلومات المحاسبي
45	الفرع الأول: مرحلة تصميم نظام المعلومات المحاسبي
46	الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ واستكمال النظام المعلومات المحاسبي
46	المطلب الثالث: مرحلة تشغيل والصيانة نظام المعلومات المحاسبي
46	الفرع الأول: مرحلة تشغيل نظام المعلومات المحاسبي
47	الفرع الثاني: صيانة نظام المعلومات المحاسبي
49	خاتمة.
	<b>الفصل الثاني: الإطار العلمي للمراجعة الداخلية</b>
51	مقدمة
	المبحث الأول: مفاهيم عامة للمراجعة
52	المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر
52	الفرع الأول: لمحة تاريخية للمراجعة
54	الفرع الثاني: تطور المراجعة في الجزائر.

57	المطلب الثاني: مفهوم المراجعة
61	المطلب الثالث: أنواع المراجعة
61	الفرع الأول: الأنواع المستقلة للمراجعة
64	الفرع الثاني: الأنواع المتداخلة للمراجعة
	المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية
71	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية
71	الفرع الأول: تطور المراجعة الداخلية
73	الفرع الثاني: تعريف المراجعة الداخلية
74	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية
74	الفرع الأول: أهمية المراجعة الداخلية
75	الفرع الثاني: أهداف المراجعة الداخلية
78	الفرع الثالث: خصائص المراجعة الداخلية
79	الفرع الرابع: أركان المراجعة الداخلية
80	المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية
81	الفرع الأول: الاستقلالية
82	الفرع الثاني: العناية المهنية
83	الفرع الثالث: نطاق العمل
83	الفرع الرابع: أدوات أعمال المراجعة
85	الفرع الخامس: إدارة قسم المراجعة
	المبحث الثالث: الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية
86	المطلب الأول: تنظيم المراجعة الداخلية
86	الفرع الأول: حجم المؤسسة
87	الفرع الثاني: مركزية و لا مركزية المراجعة
89	المطلب الثاني: موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري
95	المطلب الثالث: آلية المراجعة الداخلية نماذج تقييمها
	المبحث الرابع: تأثيرات المراجعة الداخلية

100	المطلب الأول: علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية
100	الفرع الأول: التمييز بين المراجعة الداخلية و الخارجية
102	الفرع الثاني: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية
105	المطلب الثاني: مجالات المراجعة الداخلية.
106	الفرع الأول: مراجعة العمليات
106	الفرع الثاني: مراجعة الأداء
107	الفرع الثالث: مراجعة الالتزام بالسياسات
108	الفرع الرابع: المراجعة المالية
109	المطلب الثالث: أثر المراجعة الداخلية في الرقابة الداخلية
113	خاتمة
	الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة -سونيماكس-
	المبحث الأول: الحقل التطبيقي للدراسة الميدانية
116	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة
116	الفرع الأول: التعريف بالجانب القانوني
116	الفرع الثاني : التعريف بالجانب الجبائي
117	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
117	الفرع الأول: التعريف بمديريات ومصالح المؤسسة
120	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
120	المطلب الثالث: النشاط الإنتاجي للمؤسسة
	المبحث الثاني: واقع نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة
122	المطلب الأول: نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة
123	المطلب الثاني: الوسائل المساعدة على تطبيق نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة
123	الفرع الأول: الموارد البشرية
123	الفرع الثاني: الوسائل المادية
126	الفرع الثالث: انتاج مختلف التقارير والقوائم المالية
127	المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للبيانات في ظل نظام المعلومات المحاسبي

129	المطلب الثالث : مزايا تطبيق نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة
	المبحث الثالث: وصف الدورة المبيعات/ المقبوضات
129	المطلب الأول: الإطلاع على دليل الإجراءات الرسمية
129	الفرع الأول: إجراءات الفوترة
131	الفرع الثاني: إجراءات التحصيل
131	المطلب الثاني: المقابلة
132	المطلب الثالث: إجراءات التسجيل المحاسبي.
132	الفرع الأول: توضيح
132	الفرع الثاني: المشاكل الملاحظة والآثار المسجلة
133	خلاصة
135	خاتمة
140	الملاحق
153	المراجع

فهرس الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
09	عناصر النظام المتكامل	01
12	أنواع النظم	02
16	العلاقة بين المعلومات والبيانات	03
16	المخطط الهرمي لإنتاج المعرفة	04
17	نظام متكامل لمعالجة البيانات	05
23	النظام الكلاسيكي لمعالجة المعلومات المحاسبية	06
26	نموذج للمعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية	07
27	معالجة البيانات المحاسبية المختلفة بالحاسوب لإعداد مختلف القوائم المالية والتقارير .	08
34	تصور عام لنظام المعلومات المحاسبي	09
36	فروع نظام المعلومات المحاسبي	10
60	نظام المراجعة	11
87	المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة الداخلية	12
87	المراجعة الداخلية المركزية	13
88	المراجعة الداخلية اللامركزية	14
88	المراجعة الداخلية المختلطة	15
91	تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي	16
91	موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي الرسمي	17
94	تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة	18
94	موقع المراجعة الداخلية من الناحية العملية وفقا للجنة المراجعة	19
98	خطوات عملية المراجعة الداخلية	20
110	أنواع أهداف الرقابة الداخلية	21
111	مراحل و ضع وتحديد نظام الرقابة الداخلية -إنشاء جو رقابي-	22
112	تنظيم نظام الرقابة الداخلي SCI	23
120	الهيكل التنظيمي للمؤسسة مطاحن	24
121	يمثل المراحل الموجودة في المؤسسة.	25
126	برامج المعالجة الآلية للمعلومات في ظل الشبكة المحلية للمؤسسة	26

فهرس الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
29	تصنيف الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية	01
70	الفروق بين المراجعة الداخلية والخارجية	02
120	منتجات المؤسسة	03
128	المعالجة المحاسبية للمرحلة الأولى	04
128	المعالجة المحاسبية للمرحلة الثانية	05

## قائمة المراجع:

### أولاً: باللغة العربية

- 1- كمال الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 2- إيمان فاضل السمراي، هيثم محمد الزغبى، نظم المعلومات الإدارية، دارالصفاء للنشر، عمان، الأردن، 2004.
- 3- إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية مدخل إداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 4- سليم الحسينة، مبادئ المعلومات الإدارية، مؤسسة وراق، عمان، الأردن، 2007.
- 5- حسين محمد رحيم، الهيكل التنظيمي والإجراءات العمل، دار حامد للنشر، الأردن، 2000.
- 6- ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمود مراد مصطفى، المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 7- أحمد فوزي ملوخية، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006.
- 8- أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- إبراهيم بختى، التجارة الإلكترونية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
- 9- زكي حسين الوعي، المعلومات والمجتمع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 10- أحمد شوقي شادي، دراسات في نظم المعلومات المحاسبية والحاسب الإلكتروني، دار النهضة العربية، بيروت، 1998.
- 11- محمد إسماعيل محمد السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2001.
- 12- عاطف جابر طه عبد الحميد، نظم المعلومات الإدارية، شركة الناس للطباعة، عمان، الأردن، 2003.
- 13- عامر إبراهيم القندجيلي، علاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية والتكنولوجيا المعلومات، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2005.
- 14- علي عبد الهادي مسلم، مذكرات في نظم المعلومات الإدارية والتطبيقات، مركز السمة الإدارية، القاهرة، 1994.
- 15- إسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، بدون تاريخ النشر، مصر 1999.
- 16- قاسم حسن الحبيطي، زياد هاشم السقاء، نظم المعلومات المحاسبية، العراق، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، كلية حدباء جامعة الموصل، 2003.
- 17- محمد بوتن، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 18- ستفن موسكوف، مارك سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، ترجمة: كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002.
- 19- هلال عبود البياتي وعلاء عبد الرزاق محمد حسن، المدخل لنظم المعلومات الإدارية، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، 1992، الموصل، العراق.



- 20- محمد الهادي، التطورات الحديثة لنظم المعلومات المبنية على الكمبيوتر، دار الشروق، 1993، القاهرة، مصر.
- 21- عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998، عمان، الأردن.
- 22- هلال عبود البياتي وعلاء عبد الرزاق محمد حسن، المدخل لنظم المعلومات الإدارية، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، 1992، جامعة الموصل، العراق، 1992.
- 23- محمد محمد الهادي، التطورات الحديثة لنظم المعلومات المبنية على الكمبيوتر، دار الشروق، القاهرة، مصر، 1993.
- 24- عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998، عمان، الأردن، 1998.
- 25- مثير محمود سالم، رمضان محمد قيم، نظم المعلومات المحاسبية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2007.
- 26- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
- 27- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية ط 1، 2003.
- 28- يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، لبنان، 2000.
- 29- محمد عباس الحجازي، المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981.
- 30- عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط. 2003، 2.
- 31- إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، دار الهاني للطباعة والنشر، ط 2، القاهرة، مصر، 1985.
- 32- كمال الدين مصطفى الدهرواي، محمد مرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2001.
- 33- شوقي عطاء الله، المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثامن، مصر، 1967.
- 34- عقاري مصطفى، التقارير المالية لمن، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية، جامعة قسنطينة، عدد 19، 2002.
- 35- إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، دار الهاني للطباعة والنشر، ط 2، القاهرة، مصر، 1985.

- 36- بالطاهر زكية، عون فراح، دور وأهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس، المدية، المركز الجامعي يحي فارس، الجزائر، 2003-2004.
- 37- محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- 38- شوقي عطاء الله، المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثامن، مصر، 1967.
- 39- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية ط 1، 2003.
- 40- يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، لبنان، 2000.
- 41- محمد عباس الحجازي، المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981.
- 42- عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط2، 2003.
- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة، عمان، الأردن ط1، ج1، 2009.

ثانيا: باللغة الفرنسية

- 43- Rosa Isslah, **Management des Systems d'information** Office de publication Universitères, 2005.
- 44-Y-dupuy et autres, **Les Systèmes de Gestion**, Aubin imprimeur, france, 1989.
- 45-Reseau Martine, **économie d'entreprise, organisation, gestion, stratégie** d'entreprise, édition eska, aris, 1993.
- 46-Lzabell Calmi et Jordan Halin, **Introdectio à la gestion**, dunod, paris, 2000.
- 47- M.Joras, **L'histoire Du Mot Audit**, Control Interne Et Audit Interne, Séminaire, Association Des Auditeurs Consultants Internes Algérienne, Sheraton Club Des Pins, Work School, 18 & 19 Juillet 2000.
- 48- Hammid temar, **doctrine et méthodologie de la comptabilité de l'entreprise**, OPU, Alger, 1989.
- 49- Grenier et J.boune bouche, **ystème d'information comptble**, éditionfoucher, paris, 1998.

- 50- IONNEL.C et GERARD.V : **Audit et Control Interne**, Aspects Financiers, Opération et Stratégiques, 4<sup>ème</sup> Edition, Dalloze, Paris 1992.
- 51- J.C.Becour, H.Bouquin. **Audit Opérationnel**, 2<sup>ème</sup> Edition, Economica, Paris. 1996.
- 52- Alain Mikol, **L’Audit Financier** , Edition D’Organisation, Paris,1999.
- 53- Hammini Allel, **Le Contrôle Interne Et L’élaboration Du Bilan Comptable**, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003.
- 54- Jacques Duhem Et Michel Jammes, **Audit & Gestion Fiscale De L’Entreprise**, Edition EFE, Paris, 1996.
- 55- Paul E. Heeshen and Lawrence B. Sawyer, **Internal Auditor’s Handbook**, The Institute of Internal Auditors, Altemonte Springs, 1984.

#### ثالثا: ملتقيات

- 56- تومي ميلود، إنتاج المعرفة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية، ملتقى الدولي لاقتصاد المعرفة، كلية العلوم الاقتصادية والتسويق، جامعة بسكرة، 2005.
- 57- زياد هاشم يحيى، فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في وحدات القطاع الاشتراكي، دراسة ميدانية في المنشأة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 1990 .
- 58- M.Joras, L’histoire Du Mot Audit, Control Interne Et Audit Interne, Séminaire , Association Des Auditeurs Consultants Internes Algérienne, Sheraton Club Des Pins, Work School, 18 & 19 Juillet 2000.
- 59-AICPA, Auditing Concepts Committee , “Report of committee on Basic Auditing Concepts”, The Accounting Review, vol. 07. Sept, 1992.

#### رابعا: انترنت

- 60- منتديات بوابة العرب، الاقتصاد والعلوم الإدارية، منتدى المحاسبة والضرائب، تأثير استخدام الحاسوب على أهداف النظام المحاسبي.
- www.arabsgate.com تاريخ الإطلاع 2011/03/24 على 11:44
- 61- محمد ياسين غادر، تقييم دور أجهزة الرقابة في المجال تحقيق أهداف عملية المراجعة بشكل عام، نشرة إلكترونية شهرية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، تشرين أول - كانون أول، 2003، 17□، [www.ascasociety.org](http://www.ascasociety.org) ، تاريخ الإطلاع 2011/03/04، 9h :45m.

62-الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني، مكتبة الملك فهد الوطنية، النشرة الإلكترونية، الرياض، يوليو 2004، □ 5. [www.socpa.org.sa](http://www.socpa.org.sa). تاريخ الإطلاع