الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع

دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية
دراسة حالة: مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير
تخصص: محاسبة

إعداد الطالبة:
- **برّي أم الخير**

الأستاذ المشرف:
- **أ.د : يحياوي مفيدة.**

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الصفة	الجامعة
د / جودي محمد رمزي	**رئيسا**	**أستاذ محاضر -أ- جامعة بسكرة.**
أ.د / يحياوي مفيدة	**مقررا**	**الأستاذة الدكتورة جامعة بسكرة.**
د / بن عيشي عمار	**ممتحنا**	**أستاذ محاضر-أ- جامعة بسكرة.**
د / دمدوم زكرياء	**ممتحنا**	**أستاذ محاضر-أ- جامعة الوادي.**

الموسم الجامعي 2017-2018

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع

دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية
دراسة حالة: مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير
تخصص: محاسبة

إعداد الطالبة:
- **برّي أم الخير**

الأستاذ المشرف:
- **أ.د : يحياوي مفيدة.**

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الصفة	الجامعة
د / جودي محمد رمزي	**رئيسا**	**أستاذ محاضر -أ- جامعة بسكرة.**
أ.د / يحياوي مفيدة	**مقررا**	**الأستاذة الدكتورة جامعة بسكرة.**
د / بن عيشي عمار	**ممتحنا**	**أستاذ محاضر-أ- جامعة بسكرة.**
د / دمدوم زكرياء	**ممتحنا**	**أستاذ محاضر-أ- جامعة الوادي.**

الموسم الجامعي 2017-2018

بسم الله الرحمن الرحيم

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَاۖ إِنَّكَ أَنتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ﴾

(سورة البقرة، الآية 32)

إهـداء

أهدي هذا العمل:

إلى والدي العزيزين، حفظهما الله، ورعاهما واللذان دعا لي دائما بالتوفيق، ويعجز اللسان عن شكرهما

أمي الحنون التي سهرت،ضحت، ثابرت،....

وأبي العزيز الذي حثني على العلم والعمل، فصبر و عانى الكثير.....

إلى أخواتي سمية،نصيرة،وإخوتي نجيب،سعد،جمال الدين، رأفت، يوسف.

إلى زوجاتي إخوتي، لمياء وريمة، وكذا بناتهم الكتاكيت، هبة الرحمان ولينة و سدرة المنتهى.

إلى كل أفراد العائلة أعمام وأخوال.

إلى كل زملاء الدراسة سنة الماجستير دفعة 2009 تخصص محاسبة. وإلى صديقاتي ،سميحة ،هدى، مريم ، حضرة،وحيدة، سمية، حميدة.

إلى أستاذي الكرام، أستاذة قسم علوم التسيير بجامعة بسكرة، خاصة الأستاذة بن ساهل وسيلة ، خان أحلام، رحال سلاف.

كما لا يفتني إهداء هذا العمل إلى أسرة جامعتي العزيزة: جامعة محمد خيضر بسكرة.

إلى كل من في قلبه ولم تدركه جرة القلم.

أم الخير برّي

شكر و تقـدير

الحمد والشكر أولاً وأخيرا لله عزوجل،على التوفيق وللوصول إلى حلم الماجستير و إتمام هذا العمل.

ثم الشكروالتقدير إلى الأستاذة المشرفة الأستاذة الدكتورة يحياوي مفيدة على التوجيهات والنصائح وإرشادات التي أفادتني بها طول مدة انجازهذا العمل.

كما أتقدم بالشكر إلى لجنة المناقشة التي سيكون لها دور في تقويم هذا العمل.

إلى كل إطارات و عمال مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة- بسكرة- و خاصة دائرة المحاسبة والمالية كل باسمه وعلى وجه الخصوص رئيس هذه الدائرة الذي قدم لي العون الكبير.

ولا يفوتني أيضا توجيه الشكر الجزيل إلى رئيس دائرة المراجعة الداخلية بالمديرية العامة على كل المعلومات المقدمة من طرفه.

إلى كل من كان إلى جانبي وساعدني ووقف معي في إنجازهذا العمل، ولو بالكلمة الطيبة.

أم الخير برّي

الملخص:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية من أهم النظم المنتِجة للمعلومات على مستوى المؤسسة، على اعتباره يسجل كل العمليات التي تقوم بها، فهو البنك أو الذاكرة الماضية والحاضر والمستقبلية عما قامت به، هذا من جهة، ومن جهة أخرى أصبح المراجع الداخلي في الوقت الراهن ملزم بتحقيق عدة أهداف للمؤسسة، ومن هذا المنطلق كان على المراجع الداخلي الرجوع إلى نظام المعلومات المحاسبية والاستفادة منه.

و بالتالي هدفت هذه الدراسة إلى تبيين أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة وتوضيح أهم المستجدات الخاصة بها وكذا محاولة التعرف والإحاطة بمفاهيم نظام المعلومات المحاسبية، وثم تبيين الدور الذي يلعبه نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية،من خلال تبيين دور هذا النظام في مرحلتي التخطيط وتنفيذ المراجعة الداخلية.

ولتحقيق أهداف الدراسة، اخترنا مؤسسة مطاحن الزيبان- القنطرة - بسكرة (المركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة - بسكرة) – كدراسة حالة – خلال الفترة الممتدة من2013-2016، وقمنا باستخراج بعض النسب المالية من قوائم الفترة المختارة، وبينا كيف أنه لهذه النسب توجيه المراجع الداخلي إلى مناطق تحتاج اهتمام زائد (مناطق الخطر)،وبالتالي رسم مخطط أكثر فعالية.

كما وبينا كيف أنه يمكن لمقومات ومخرجات نظام المعلومات المحاسبية من مجموعة مستندية ودفترية وقوائم وتقارير أن تمد المراجع الداخلي بمجموعة أدلة والتي تمثل جوهر عملية المراجعة للخروج بالرأي المناسب، وبالتالي دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: نظام المعلومات،المعلومات المحاسبية،نظام المعلومات المحاسبية،المراجعة،المراجعة الداخلية.

Résumé:

Système d'information comptable est l'un des systèmes les plus importants qui produisent les d'information au niveau de l'entreprise, puisque il enregistre toutes les opérations effectuées par ce dernier .Il est la banque et la mémoire passée, présente et future pour ce qui elle a fait, d'une part. Et d'autre part auditeur interne actuellement tenu d'atteindre plusieurs objectifs de l'entreprise, et en ce sens, auditeur interne doit se référer au système d'information comptable et en bénéficier.

Donc ,Cette étude visait à indiquer l'importance de l'audit interne dans l'entreprise et de clarifier les développements les plus importants liés à celle -ci, ainsi que d'essayer d'identifier et de prendre les concepts de système d'information comptable, en suite montrant le rôle du système d'information comptable joue dans l'audit interne, en montrant le rôle de ce système dans les deux phases de la planification et la mise en œuvre de l'audit interne.

Pour atteindre les objectifs de l'étude, nous avons choisi les Moulins des Zibans El kantara - Biskra (Complexe industriel et Commercial, les Moulins des Zibans El kantara-Biskra) -comme une étude de cas - au cours de la période 2013-2016. Et nous avons extrait quelques ratios financiers des états financiers de la période choisie. Nous avons expliqué comment ces ratios guident l'auditeur interne vers les domaines qui nécessitent une grande attention (Zones de risques), ce qui permet de dessiner un plan plus efficace. Comme nous avons expliqué que les composantes et les sorties du système d'information comptable à partir les pièces comptables, livres et registres comptables, états financiers, et rapports peut être fournir à l'auditeur interne un ensemble preuve d'audit qui représentent la base du processus d'audit et pour sortir avec une opinion appropriée, et par conséquent le rôle du système d'information comptable dans la phase de mise en œuvre de l'audit interne.

Mots clés: Système d'information, Information comptable, Système d'information comptable, Audit, Audit interne.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
إهداء	
شكر و تقدير	
ملـخـص الدراسة	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
قائمة الاختصارات	
المقدمة العامة	**أ-ه**
الفصل الأول: المراجعة الداخلية	
تمهيد	**2**
المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية	**3**
المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية	**3**
المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية(أهداف -أنواع – مقومات- إجراءات)	**9**
المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية و المسؤوليات اتجاهه	**15**
المطلب الرابع: مراحل و أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية	**19**
المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية	**25**
المطلب الأول: تعريف المراجعة وتطورها التاريخي	**25**
المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية	**30**
المطلب الثالث: أسباب الاهتمام بالمراجعة الداخلية و تطورها التاريخي	**35**
المطلب الرابع: خدمات و نطاق المراجعة الداخلية	**40**
المبحث الثالث: تأثيرات المراجعة الداخلية	**45**
المطلب الأول: أنواع المراجعة الداخلية	**45**
المطلب الثاني: الفرق بين المراجعة الداخلية و أنواع الرقابة الأخرى	**50**
المطلب الثالث: المعايير والسلوك الأخلاقي للمراجعة الداخلية	**56**
المطلب الرابع: التقنيات المستعملة في المراجعة الداخلية	**61**
المطلب الخامس: الأدوات المستعملة في المراجعة الداخلية	**65**
المبحث الرابع: مراحل انجاز مهمة المراجعة الداخلية	**71**
المطلب الأول: مرحلة التحضير و التخطيط لمهمة المراجعة الداخلية	**71**
المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية	**74**
المطلب الثالث:مرحلة إصدار تقرير مهمة المراجعة الداخلية وأنواعه والأطراف المستفيدة منه	**79**
المطلب الرابع: مرحلة المتابعة والتقييم لمهمة المراجعة الداخلية	**84**
خلاصة الفصل الأول	**86**
الفصل الثاني: نظام المعلومات المحاسبية ودوره في المراجعة الداخلية	
تمهيد	**88**
المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات	**89**
المطلب الأول: ماهية النظام	**89**
المطلب الثاني: البيانات و المعلومات والمعرفة	**94**
المطلب الثالث: تعريف وموارد و وظائف نظام المعلومات	**98**
المطلب الرابع: أنواع والتطور التاريخي لنظام المعلومات	**103**
المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبية	**108**
المطلب الأول: تعريف و التطور التاريخي للمحاسبة	**108**
المطلب الثاني: تعريف نظام المعلومات المحاسبية و علاقته بنظام المعلومات الإدارية	**113**

المطلب الثالث: النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية وأهدافه	117
المطلب الرابع: مقومات نظام المعلومات المحاسبية و العوامل المؤثرة فيه	123
المبحث الثالث: دورات العمليات في المؤسسة و وظائف نظام المعلومات المحاسبية	128
المطلب الأول: دورات العمليات في المؤسسة	128
المطلب الثاني: المدخلات والمعالجة في نظام المعلومات المحاسبية	132
المطلب الثالث: مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و خصائصها	137
المطلب الرابع: أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مقومات نظام المعلومات المحاسبية ومزايا ومخاطر استخدامها	143
المبحث الرابع: دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية	148
المطلب الأول: عملية معالجة الجانب الإداري من نظام المعلومات المحاسبية	148
المطلب الثاني: مفهوم التحليل المالي	149
المطلب الثالث: التحليل المالي للميزانية	153
المطلب الرابع: النسب المستخرجة من حساب النتائج وجدول سيولة الخزينة	158
المطلب الخامس: دور نظام المعلومات المحاسبية في مراحل المراجعة الداخلية	162
خلاصة الفصل الثاني.	167
الفصل الثالث: استخدام نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية بمطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة	
تـمـهـيـد	169
المبحث الأول : التعريف بمطاحن الزيبان -القنطرة- بسكرة	170
المطلب الأول:التعريف بالجانب القانوني لمطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة	170
المطلب الثاني : أهمية وأهداف المركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	171
المطلب الثالث:التعريف بالجانب التنظيمي للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	172
المطلب الرابع: التعريف بالجانب الإنتاجي للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان-القنطرة- بسكرة	179
المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة	181
المطلب الأول: المراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة - بسكرة (الموقع في الهيكل التنظيمي- الأنواع- المنهجية)	181
المطلب الثاني: ايجابيات ومعوقات المراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	186
المبحث الثالث: واقع نظام المعلومات المحاسبية بالمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة	189
المطلب الأول:مقومات نظام المعلومات المحاسبية بالمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة	189
المطلب الثاني: نظام المحاسبة المالية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان -القنطرة - بسكرة	192
المطلب الثالث: نظام محاسبة التكاليف بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة	194
المطلب الرابع:نظام الميزانيات التقديرية بالمركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة	199
المبحث الرابع: دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط للمراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	203
المطلب الأول: عرض الميزانيات المالية المختصرة للمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016	203
المطلب الثاني: النسب المالية المستخرجة من ميزانية المركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	209
المطلب الثالث: النسب المستخرجة من حساب النتائج المركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة-بسكرة	215
المطلب الرابع: التحليل الأفقي والعمودي و النسب المستخرجة من جدول سيولة الخزينة المركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	218

فهرس المحتويات

المطلب الخامس: استخراج دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط للمراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان- القنطرة - بسكرة	**225**
المبحث الخامس: دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	**230**
المطلب الأول: فهم نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات -المقبوضات بالمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة - بسكرة	**230**
المطلب الثاني: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة "المبيعات- المقبوضات" بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	**237**
المطلب الثالث: اختبار سير نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات -المقبوضات بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	**242**
المطلب الرابع: استخراج دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	**251**
خلاصة الفصل	**253**
الخاتمة العامة	**255**
قائمة المراجع	**260**
المـلاحـق	**277**

قـــائـــمـــة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	أهداف و أنواع و أساليب نظام الرقابة الداخلية	11
(2-1)	رموز خرائط التدفق	22
(3-1)	جزء من قائمة استبيان نظام الرقابة الداخلية على المبيعات	24
(4-1)	التطور التاريخي للمراجعة	28
(5-1)	مراحل تطور المراجعة على المستوى الوطني	28
(6-1)	التطور التاريخي للمراجعة الداخلية	37
(7-1)	الأدوار المختلفة للمراجعة الداخلية في إدارة المخاطر	44
(8-1)	مقارنة بين المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية	51
(9-1)	أوجه الإختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية	52
(10-1)	أوجه الإختلاف بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير	54
(1-2)	الفروق الأساسية بين البيانات والمعلومات	96
(2-2)	مراحل تطور المحاسبة وعوامل تطورها	112
(1-3)	توزيع العمال حسب الفئات على مستوى المركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة-بسكرة	172
(2-3)	منتجات المركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة	179
(3-3)	توزيع التكاليف الكلية على خطي الإنتاج (المسمدة والمدققة) وحساب التكاليف الكلية لهما بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة	196
(4-3)	الميزانية المالية المختصرة للمركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان-القنطرة- بسكرة(أصول) للفترة 2013-2016	206
(5-3)	الميزانية المالية المختصرة للمركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان-القنطرة- بسكرة(خصوم)للفترة 2013-2016	208
(6-3)	نسب السيولة المستخرجة من ميزانية المركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة2013-2016	209
(7-3)	معدل دوران الذمم المدينة وفترة التحصيل للمركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016	211
(8-3)	معدل دوران الذمم الدائنة وفترة التسديد للمركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة2013-2016	212
(9-3)	معدل دوران المخزون وفترة التخزين للمركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة2013-2016	213
(10-3)	نسب المديونية المستخرجة من ميزانية المركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016	213
(11-3)	تطور رقم الأعمال المركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016	215
(12-3)	معدل التكلفة المبيعات للمركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان- القنطرة-بسكرة للفترة 2013-2016	216
(13-3)	النسب المستخرجة من حساب النتائج للمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة-بسكرة للفترة2013-2016	216
(14-3)	التحليل الأفقي لجدول سيولة الخزينة المركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة2013-2016	218
(15-3)	التحليل العمودي لجدول سيولة الخزينة المركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة2013-2016	220
(16-3)	نسب السيولة المستخرجة من جدول سيولة الخزينة المركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016	221
(17-3)	نسب الربحية المستخرجة من جدول سيولة الخزينة المركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016	223
(18-3)	جزء من المخطط السنوي الافتراضي للمراجعة الداخلية	228
(19-3)	قائمة استقصاء دورة "مبيعات-مقبوضات" بالمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	237
(20-3)	شبكة تحليل الوظائف لنظام الرقابة الداخلية لدورة "مبيعات-مقبوضات" بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	240
(21-3)	مجموعة الاختبارات المنفذة على نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات -المقبوضات بالمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	244
(22-3)	أسعار بعض منتجات المركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	245

قـــائـــمـــة الأشـكـــال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	العلاقة بين (أهداف نظام الرقابة الداخلية – مكونات نظام الرقابة الداخلية – المؤسسة)	17
(2-1)	التقرير الوصفي لإجراءات عمليات الصيانة في مؤسسة(س)	22
(3-1)	خرائط تدفق عملية الصيانة في مؤسسة(س)	23
(4-1)	الثنائية (دعائم المراجعة الداخلية ، جزئية من نظام كلي)	34
(5-1)	ورقة إظهار وتحليل المشكل	68
(1-2)	معالم النظام	91
(2-2)	نموذج (Boolding) لمستويات هرم النظم	92
(3-2)	مستويات التراكم العلمي المبني على البيانات	97
(4-2)	التصور العام لنظام المعلومات	98
(5-2)	موارد و وظائف نظام المعلومات	100
(6-2)	التطور التاريخي لنظم المعلومات (خلال القرن الماضي)	106
(7-2)	التداخل بين نظام المعلومات المحاسبية و نظام المعلومات الإدارية	117
(8-2)	النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية	118
(9-2)	العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبية	126
(10-2)	دورات العمليات في المؤسسة	128
(11-2)	دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط للمراجعة الداخلية	164
(12-2)	دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية	166
(13-2)	دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة متابعة تنفيذ التوصيات	166
(1-3)	الشركات الفرعية المكونة للمجمع الصناعات الغذائية أقروديف (Groupe Agro-Industries-AGRODIV)	171
(2-3)	الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	173
(3-3)	مسار العملية الإنتاجية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة	180
(4-3)	موقع مصلحة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة قبل سنة 2016	181
(5-3)	موقع مصلحة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي على مستوى الشركة التابعة حبوب الزيبان القنطرة- بسكرة	182
(6-3)	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة للمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة (أصول) للفترة2013-2016	207
(7-3)	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة للمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان القنطرة- بسكرة (خصوم) للفترة2013-2016	208
(8-3)	دور نظام المعلومات المحاسبية في التخطيط للمراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة	229
(9-3)	خرائط التدفق لدورة المبيعات- المقبوضات للمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة	233
(10-3)	دور نظام المعلومات المحاسبية في تنفيذ المراجعة الداخلية على ضوء الاختبارات المنفذة بالمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة	252

قـــائـــمـــة الملاحق

رقم الملحق	العنوان
01	تكاليف الإنتاج المعتمدة سنة 2016
02	أصول الميزانية للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة-بسكرة لسنة 2013
03	خصوم الميزانية للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة لسنة 2013
04	حساب النتائج للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة - بسكرة لسنة 2013
05	جدول سيولة الخزينة للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان-القنطرة- بسكرة لسنة 2013
06	أصول الميزانية للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة لسنة 2014
07	خصوم الميزانية للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة لسنة 2014
08	حساب النتائج للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة لسنة 2014
09	جدول سيولة الخزينة للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة لسنة 2014
10	أصول الميزانية للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة لسنة 2015
11	خصوم الميزانية للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة لسنة 2015
12	حساب النتائج للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة لسنة 2015
13	جدول سيولة الخزينة للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة لسنة 2015
14	أصول الميزانية للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة لسنة 2016
15	خصوم الميزانية للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة لسنة 2016
16	حساب النتائج للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة - بسكرة لسنة 2016
17	جدول سيولة الخزينة للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة - بسكرة لسنة 2016
18	أسعار البيع القانونية للسميد (عادي، ممتاز)
19	وثيقة إدراج الزبون (س)
20	وصل الإيداع المقدم من طرف الزبون (س)
21	الجهة الأمامية لوصل رفع المنتوج المقدم للزبون (س)
22	الجهة الخلفية لوصل رفع المنتوج المقدم للزبون (س)
23	فاتورة البيع للزبون(س)
24	وصل توزيع المنتوج للزبون(س)
25	بطاقة الجسر الوازن لعملية البيع للزبون (س)
26	مقطع من يومية المبيعات لشهر جانفي 2016
27	مقطع من يومية بنك الإيرادات لشهر جانفي 2016
28	وثيقة إدراج الزبون (ع)
29	وصل الإيداع المقدم من طرف الزبون (ع)
30	الجهة الأمامية لوصل رفع المنتوج المقدم للزبون (ع)
31	الجهة الخلفية لوصل رفع المنتوج المقدم للزبون (ع)
32	فاتورة البيع للزبون (ع)
33	وصل توزيع المنتوج للزبون (ع)
34	بطاقة الجسر الوازن لعملية البيع للزبون (ع)
35	مقطع من يومية المبيعات لشهر ماي 2016
36	مقطع من يومية بنك الإيرادات لشهر أفريل 2016

قـــائـــمـــة الاختـصارات

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الأجنبية (الفرنسية أو الإنجليزية)	تفسير الاختصار باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
AACIA	Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens	جمعية المراجعين المستشارين الداخليين الجزائريين
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	المجمع الكندي للمحاسبين القانونيين
CIMA	Chartered Institute Management Accountants	المعهد المعتمد للمحاسبيين الإداريين في لندن
COSO Treadway	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي
CAATs	Computer-assisted audit techniques	أساليب المراجعة باستخدام الحاسوب
COBIT	Control Objectives for Information and related Technology	أهداف الرقابة على المعلومات وتكنولوجيا المتعلقة بها
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
ISACA	Information Systems Audit and Control Association	مؤسسة مراجعة ورقابة نظم المعلومات
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASSB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
ISPPIA	International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية
FRAP	La Feuille De Révélation Et D'analyse De Problème	ورقة إظهار وتحليل المشكل
NYSE	New York Stock Exchange	بورصة نيويورك
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية
QPC	Questionnaire de Prise de Connaissance	قوائم الاستقصاء للتكوين المعلومات
QCI	Questionnaire du Contrôle Interne	قوائم استقصاء نظام الرقابة الداخلية
SEC	Securities et Exchange Commission	هيئة الإشراف والمراقبة تداول الأوراق المالية الأمريكية
SPPIA	Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية
TUCP	Taux D'utilisation De La Capacité De Production	معدل استغلال القدرات الإنتاجية
IIA	The Institute of Internal Auditors	معهد المراجعين الداخليين

مقدمة عامة

تعيش المؤسسة اليوم في محيط الشئ المؤكد فيه أن متغيراتـه غير ثابتة في كل المجـالات، اقتصاديـة ، اجتماعية ، سياسية، تكنولوجية،...الخ، كبر حجم المؤسسات وتعدد أشكالها وأنشطتها، منافسة حدة ومستمرة بين المؤسسات... الخ وغيرها من المتغيرات المتعلقة بمحيط المؤسسة، والتي تعمل على تحديد قيمتها ومكانتها على الصعيد المحلي والدولي. فالمؤسسة التي تريد البقاء والاستمرار، ومن أجل التعايش مع تلك المتغيرات،غيرت وعددت نشاطاتها وأقسامهـا وأساليب تسييرها. فلـم تعـد المؤسسة الكيان الصغير المملـوك من شخص واحد، بل كيان برؤوس أموال ضخمة، متعدد الجنسيات، وحتى الافتراضي.

ومن أهم المميزات المرتبط بهذا الشكل أو النمط في المؤسسات، هو انفصال الملكية عن التسيير، الذي حمل معه ضرورة طمأنة وحماية أموال الملاك والمستثمرين من سوء تصرف المسير، وكذا زيادة وتنوع حاجة هذا المسير، إلى معلومات الملائمة للقيام بوظائفه الإدارية من اتخاذ القرارات، التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، هذا من جهة. ومن جهة أخـرى تـزايد الطـلب عن المعلومـات عـن نشاط المؤسسـة، فهنـاك العـديد من الأطراف أو الجهات التي تحتاج إلى هذه المعلومات كالمستثمرين، رجال الأعمال، الأكاديميين، المصالح الضريبية و الحكومية وغيرها .

وبالتـالي، ونظـرا لكبـر دائـرة المستفيدين مـن المعلومات الواردة في القوائـم الماليـة سـواء من داخـل أو خارج المؤسسة، و بغية إبلاغهم أن القوائم المالية تعكس الواقع المالي، ومع عدم قدرة المستفيد على فهم محتويات هذه القوائم لأنها قد تحتوي على معلومات معقدة، أو أنه وفي الكثير الأحيان يكون بعيد عن المؤسسة،وحتى وإن توفر الفهم، فإنه لا يُسمح لكل مستفيد بالاطلاع الدائم والمتكرر لها. فكان الحل في توكيل مهمة إضفاء الثقة والمصداقية على تلك المعلومات، وبالتالي الزيادة من قيمتها، إلى طرف ثالث محايد ذو كفاءة علمية وعملية، والمتمثل في المراجـع الخارجـي، الـذي يقوم مراجعتهـا، مما يسمـح بالاعتمـاد عليهـا من طرف أصحاب الحاجة إليها.

حيث كان الهدف من المراجعة الخارجية في بداية الأمر هو فحص سجلات من الأخطاء و كشف التلاعب والاختلاس، ثم تطور هدفهـا ليشمل تقييم نظام الرقابـة الداخلية للخـروج في الأخيـر بـرأي محـايد عن مدى مطابقة القوائم المالية للواقع المالي للمؤسسة.

إلا أنه وبمرور الوقت، أصبـح مـن الصعب الاعتمـاد الكلـي على المراجعـة الخارجيـة التي تحتـاج إلى وقت وتكلفة كبيرين، فظهرت فكرة المراجعة الداخلية، كالنوع من المراجعة الذي كان محصلة عدة أسباب أهمها، تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية، زيادة حجم المؤسسات وتعدد أنواعها وتعقد نظمها الإدارية والتنظيمية، ظهور الشركات المتعددة الجنسيات، وكذا حاجة الإدارة إلى جهاز رقابي داخلي يطمئنها عن فعالية نظام الرقابة الداخلية و يساعدها في إدارة المخاطر التي تواجهها . كل هذه الأسباب جعلت من مفهوم المراجعة الداخلية يتطور تدريجيا لتلبية حاجة إدارة المؤسسة، حيث بدأ هذا النوع من المراجعة هو الآخر بهدف البحث عن الأخطاء ومكافحة الغش، ومن ثم أداة مساعدة للمراجع الخارجي، إلى نظام يعمل على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وكذا إلى مساعدة المؤسسة في إدارة المخاطر.

وبالتالي،ونظرا لتعدد الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية،جعل من هاته الأخيرة مهنة مستقلة بذاتها لها جهات رسمية ودولية تعمل على الإشراف عليها من خلال تطوير مفهومها وإصدار معايير تحكم عملها وذلك حسب مستجدات العصر .

ونظرا لكبر حجم المهام السابقة و ملقاة على المراجع الداخلي، كان عليه البحث عن وسيلة تساعده في تحقيق تلك الأهداف بكفاءة وفعالية، ومن هاته الوسائل نظم المعلومات في المؤسسة بصفة عامة ونظام

المعلومات المحاسبية بصفة خاصة- خاصة في ظل مجانية هاته النظم- هذا الأخير الذي يعتبر من أهم نظم المعلومات في المؤسسة، حيث يعمل على معالجة البيانات الناتجة عن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة الداخلية منها والخارجية،وتقديم المعلومات الناتجة عن تلك المعالجة إلى مختلف الجهات أو الأطراف المستفيدة منه سواء الداخلية أو الخارجية .

وبالتالي، وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية؟

الأسئلة الفرعية:

يمكن تحليل الإشكالية السابقة إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط للمراجعة الداخلية ؟
- ما هو دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية ؟

فرضيات البحث:

انطلاقا من الإشكالية و الأسئلة الفرعية السابقة يمكن تحديد الفرضيات التالية:

- تدعم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية مرحلة التخطيط للمراجعة الداخلية .
- تدعم مقومات ومخرجات نظام المعلومات المحاسبية مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية.

أهداف البحث:

نحاول من خلال هذا البحث تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة التعرف على أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة وتوضيح أهم المستجدات الخاصة بها؛
- محاولة التعرف والإحاطة بمفاهيم نظام المعلومات المحاسبية وتبيان أهميته في المؤسسة؛
- تبيين دور النظام المعلومات المحاسبية في عملية المراجعة الداخلية؛
- تبيين دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية المراجعة الداخلية بمطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة.

أهمية البحث:

الأهمية العلمية: محاولة تحقيق إضافة علمية من خلال التعمق في الإطار النظري لكل من نظام المعلومات المحاسبية والمراجعة الداخلية.

الأهمية العملية: محاولة تسليط الضوء على واقع نظام المعلومات المحاسبية والمراجعة في المؤسسة محل الدراسة.

منهج البحث:

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات استخدمنا المنهجين الوصفي التحليلي،ومنهج دراسة حالة، فالأول استخدمناه في الجانب النظري، قصد وصف كل من نظام المعلومات المحاسبية والمراجعة الداخلية، وكذا تبيين دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية،أما الثاني، فتم استخدامه في الجانب الميداني،حيث يمكننا من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة، إضافة إلى الملاحظة والمقابلات مع دراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات .

صعوبات البحث:

إن إنجاز أي عمل بحثي يلازمه مجموعة من الصعوبات والعراقيل، ومن أهم الصعوبات التي وجدناها،تمثلت في عدم كثرة كتب المراجعة الداخلية التي تشرح بشكل مفصل و وافي الإطـار النظـري لهذا النوع من المراجعة،و تطرقها إلى أهم التغيرات التي طرأت عليها وخاصة من الناحية المتعلقة بآلية عملها(المراجعة الداخلية على أساس إدارة المخاطر). كما تم مواجهة صعوبات في الجانب التطبيقي، من أهمها حساسية موضوع المراجعة الداخلية باعتبارها تتعلق بشكل مباشر بنظام الرقابة الداخلية، مما أدى إلى صعوبة الحصول على بعض المعلومات سواء بشكل شفهي أو كتابي من مسؤولي المؤسسة .

الدراسات السابقة :

- **علون محمد لمين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الإقتصادية، دراسة حالة ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة OPGI.**

هدفت الدراسة إلى محاولة الإلمام بمختلف الجوانب النظرية و التنظيمية و العملية للمراجعة الداخلية،وتسليط الضوء على أهم التحديثات في هذا المجال، وإلى تحديد آليات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة من خلال الوثائق و المستندات المحاسبية المستعملة و كيفية تدفق و تشغيل البيانات فيها للحصول على مخرجات تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات اللازمة، و إلى إبراز الأهمية و درجة الاستفادة من نظام المعلومات المحاسبية في عملية المراجعة الداخلية، كما هدفت إلى محاولة تشخيص واقع نظام المعلومات المحاسبية في ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة للوقوف على أهميته في عملية المراجعة الداخلية بالنسبة لديوان الترقية من جهة، و أهمية استخدامها لتحقيق أهدافه من جهة أخرى.

تتلخص أهم نتائج هذه الدراسة في:

- تعتبر المراجعة الداخلية جزء لا يتجزأ من أنشطة المؤسسة؛
- تساعد المراجعة الداخلية إدارة المؤسسة في تطوير نظم الرقابة الداخلية ،إدارة المخاطر والحوكمة؛
- تستعين إدارة الديوان بالمراجعة الداخلية لتخفيف العبء الملقى على عاتقها ، خاصة فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- يعتير نظام المعلومات المحاسبية أحد نظم المعلومات بالمؤسسة؛
- يقدم نظام المعلومات المحاسبية المعلومات المنتجة في شكل قوائم وتقارير؛
- يتأثر تصميم نظام المعلومات المحاسبية بعدة عوامل منها عوامل تنظيمية وقانونية وتكنولوجية؛
- أدى اعتماد تكنولوجيا المعلومات في المؤسسة إلى ظهور مخاطر تؤثر على فعالية نظم المعلومات المحاسبية؛
- عدم التزام المراجع الداخلي بالديوان بالميثاق المراجعة الداخلية المعتمد بالديوان، إضافة إلى عدم كافية التقارير المقدم من طرفه؛
- عدم اطلاع المراجع الداخلي بأسس وقواعد المراجعة الداخلية وكذا المعايير التي تحكمها.

- **كحول صورية، دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق المحاسبي، دراسة حالة مؤسسة سوناطراك، وحدة الصيانة لولاية بسكرة**

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الكشف عن مدى تطبيق نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة سوناطراك وتأثير ذلك على عملية المراجعة المحاسبية، ومحاولة إبراز الدور الذي يقوم به نظام المعلومات المحاسبية في عملية المراجعة المحاسبية، وكذا محاولة إبراز أهمية نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، وأخيرا الوقوف على أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وكيفية مساهمتها في عملية المراجعة المحاسبية.

تتلخص أهم نتائج هذه الدراسة في:

- يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أهم مصدر للمعلومات بالمؤسسة؛
- مدخلات نظام المعلومات المحاسبية هي مخرجات كل الوظائف التي تتضمنها المؤسسة؛
- تعتبر عملية المراجعة المحاسبية وسيلة أساسية للتأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية يترجم فعلا واقع الأحداث الاقتصادية بالمؤسسة؛
- لا تتوفر وحدة الصيانة بسكرة على مصلحة المراجعة الداخلية، بل تعتمد على المراجعة الداخلية المركزية؛
- نظام المعلومات المحاسبية هو بمثابة ذاكرة مرنة تمكن المؤسسة من معرفة الماضي والحاضر والمستقبل؛
- نظام المعلومات المحاسبية بوحدة الصيانة بسكرة يسير بشكل جيد وهو محكم للغاية.

➢ **ظاهر شاهر يوسف القشي، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المشاكل التي تواجه أنظمة المعلومات المحاسبية في ظل استخدام التجارة الإلكترونية، و الوصول إلى نموذج لنظام يربط بين نظام المعلومات المحاسبية والتجارة الإلكترونية،وإلى تقديم التوصيات المناسبة والكفيلة بتقوية النظام المحاسبي الذي يتم ربطه بالتجارة الإلكترونية.

توصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها:

- إن التجارة الإلكترونية كتقنية متطورة جدا أثرت على جميع المجالات المهنية بشكل عام وعلى مهنتي المحاسبة والمراجعة بشكل خاص؛
- إن التجارة الإلكترونية تعمل في بيئة فريدة من نوعها بحيث أن جميع العمليات التي تتم من خلالها عمليات غير ملموسة الطابع تفتقد لآلية التوثيق في أغلب مراحلها.
- إن الطبيعة غير الملموسة للتجارة الإلكترونية وغياب التوثيق لعملياتها ساهما بشكل مباشر في إيجاد مشكلتين رئيسيتين واجهتا مهنتي المحاسبة والمراجعة يمكن تلخيصهما بالآتي:

- آلية التحقق والاعتراف بالإيراد المتولد من عمليات التجارة الإلكترونية.
- إن توفير كل من الأمان والموثوقية والتوكيدية لا يمكن تحقيقه إلا من خلال إنشاء وتطوير نظام ربط بين نظام الشركة المحاسبي وموقعها الإلكتروني على شبكة الانترنت ، وذلك ضمن سياسات وإجراءات تقنية ومحاسبية تعتمدها الشركة ويتم المراجعة عليها من جهة خارجية مؤهلة محاسبيا وتكنولوجيا.

➢ **عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة، دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة "مبيعات-مقبوضات"**

هدف هذه الدراسة إلى محاولة التطرق إلى العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبية المالية و الأنظمة الوظيفية الأخرى، و محاولة عرض لمختلف مكونات نظام المعلومات المحاسبية المالية، وكذا إبراز مساهمة تكنولوجيا المعلومات و الإتصالات في تطوير نظام المعلومات المحاسبية المالية، و أثر ذلك على تحسين نوعية المعلومات المحاسبية، كما تطرقت إلى دور و أهمية الرقابة و المراجعة الداخلية في مراقبة المعلومات المحاسبية في النظم اليدوية أو الآلية.

توصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها:

- ساهمت تكنولوجيا المعلومات و الإتصالات الجديدة في توفير أدوات لتنظيم إدارة قواعد البياناتSGBD، ERP، إلى جانب تكنولوجيا تبادل البيانات إلكترونيا داخل المؤسسة باستخدام EDI،و تكنولوجيا WEB؛
- أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على أهداف نظام المعلومات المحاسبية، مقوماته، الوثائق والمستندات، المنهج المحاسبي، و تخزين البيانات؛
- إن التأكد من صحة المعلومات المحاسبية يتطلب فرض رقابة مستمرة على البيانات و الإجراءات عن طريق وضع نظم رقابة داخلية فعالة تساهم في تسيير عمليات و التحقق من سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من حالات الأخطاء، الغش و الإهمال؛
- المراجعة الداخلية هي وظيفة يؤديها موظفون داخل المؤسسة و تتناول فحصا انتقاديا للإجراءات والسياسات و التقييم المستمر للخطط و السياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من تطبيقها و من سلامة مقومات الرقابة الداخلية، ومن أهدافها الأساسية:حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها، تقديم توصيات لإجراء التعديلات اللازمة على السياسات و الإجراءات الإدارية.

هيكل البحث:

قصد الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلي ثلاثة فصول متكاملة فيما بينها حيث تطرقنا في **الفصل الأول** و المعنون بـ**: المراجعة الداخلية** إلى:

مفهوم الرقابة الداخلية، من حيث تعريفها وأسباب تطور مفهومها، وأهدافها وأقسامها. وكذا الإلمام بمختلف جوانب المراجعة الداخلية من :تعريف وأسباب الاهتمام بها، و نطاقها الحديث والقديم وبالإضافة إلى تقنياتها وآلية عملها وغيرها من العناصر التي تكمن من الإحاطة وفهم المراجعة الداخلية .

أما في **الفصل الثاني** و المعنون بـ : **نظام المعلومات المحاسبية ودوره في المراجعة الداخلية** فتطرقنا فيه إلى:

تعريف نظام المعلومات، وتطوره التاريخي ومختلف تصنيفاته، كما حولنا الإلمام بمختلف جوانب نظام المعلومات المحاسبية من: تعريف، مقوماته، نظمه الفرعية، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مقوماته،وغيرها من العناصر التي تتعلق بنظام المعلومات المحاسبية. وختمنا هذا الفصل بتبيين دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية.

أما في **الفصل الثالث** و المعنون بـ : **استخدام نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية بمطاحن الزيبان القنطرة- بسكرة -** والذي حاولنا من خلاله:

إسقاط الجانب النظري على الواقع التطبيقي، حيث تم إعطاء تعريف بالمؤسسة محل الدراسة من عدة جوانب،ثم سلطنا الضوء على واقع نظام المعلومات المحاسبية وعملية المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة،وفي الأخير تبيين استخدام نظام المعلومات المحاسبية في عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.

الخاتمة:

وتضمنت إجابة مختصرة عن الإشكالية المعتمدة وإختبار للفرضيات وعرض أهم النتائج، وكذا اقتراح مجموعة من التوصيات ، وإعطاء فكرة عن دراسات مستقبلية.

الفصل الأول
المراجعة الداخلية

تمهيد

شهدت المؤسسات في العقود الأخيرة كبرا في حجمها، ونمو مضطردا وتعقدا في أنشطتها،و ارتفاع ضغوط المنافسة عليها محليا ودوليا، و نتيجة لهذا التطور، وبغية المحافظة على حقوق المساهمين والمستثمرين فيها، وكذا الصراع من أجل البقاء في ظل محيط متغير، مضطرب، وغير آمن، كان على المؤسسة الاستعانة بوسائل عديدة منها نظام رقابة داخلية،المراجعة الخارجية،المراجعة الداخلية،نظام إدارة المخاطر.

و تهدف المؤسسة من إقامة نظام رقابة داخلية إلى تحقيق جملة الأهداف والمتمثلة في ملائمة ودقة المعلومات، فهي بحاجة دائمة إلى المعلومات عن سير العمل داخل أقسامها وعملياتها، وكذا حماية أصولها من الضياع والسرقة، و إلى جانب معرفة مدى الالتزام بالسياسات والتعليمات الموضوعة سواء الداخلية أو الخارجية، هذا بالإضافة إلى سعيها نحو تحقيق كفاءة وفعالية العمليات، وذلك من خلال حسن استغلال وتوجيه الموارد المتاحة المادية والبشرية في الأغراض المحددة لها.

ونظرا لأهمية تلك الأهداف، لزم على المؤسسة توكيل مهمة التأكد من تحقيقها، إلى جهاز رقابي داخلي والمتمثل في المراجعة الداخلية، ضف إلى ذلك ومع تعدد المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة في الوقت الراهن، زاد من أهمية المراجعة الداخلية أكثر فأكثر، هاته الأخيرة التي أصبحت جزء لا يتجزأ من المؤسسة،نظرا للخدمات المتعددة التي تقدمها سواء للأطراف داخل المؤسسة أو خارجها.

وبناء على ما سبق، سيتم دراسة هذا الفصل انطلاقا من المباحث التالية:

المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: تأثيرات المراجعة الداخلية.

المبحث الرابع: مراحل انجاز مهمة المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

تعد الرقابة إحدى أهم الوظائف الإدارية لتحقيق أهداف المؤسسة، فصممت هاته الأخيرة نظاما منها،ليصبح لديها " نظام الرقابة الداخلية "الذي انطلاق من هدف مكافحة الأخطاء والغش، وتوفير معلومات ملائمة يمكن الاعتماد، إلى الالتزام بالإجراءات والتعليمات الداخلية والخارجية، وإلى غيرها من الأهداف المنتظرة من تصميم ذلك النظام. ليصبح بذلك نظاما يستمد أهدافه من أهداف المؤسسة،إذ يعتمد عليه من قبل المؤسسات الصغيرة،الكبيرة، الصناعية، الخدمية...الخ، في الاطمئنان على حسن استخدام وتوجيه مواردها نحو تحقيق أهدافها. وبالتالي لا يمكن تصور نظام إداري ناجح بدون نظام رقابة فعال. وإضافة إلى ذلك، فان الأطراف ذات المصلحة كانت ومازالت تطالب بوجوده وبفعاليته نظرا لما يوفره من خدمات. ومن هذا المنطلق سنعرف كيف لهذا النظام أن يخدم هذه الجهات سواء الداخلية أو الخارجية؟ وعلى ماذا يعتمد لتحقيق ذلك ؟وغيرها من العناصر الأخرى المتعلقة بهذا النظام،وذلك كما يلي :

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

سنتعرف من خلال هذا المطلب على التعاريف المقدمة للرقابة الداخلية، وأسباب الحاجة إليها وكذا مراحل تطورها، وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت التعاريف التي قدمت للرقابة الداخلية، لكن قبل التطرق إلى تعريفها الاصطلاحي نستهل هذا الفرع بتعريف الرقابة من حيث المعنى اللفظي وبعدها التعريف الاصطلاحي:

إن كلمة رقابة مستمدة من الكلمة الفرنسية (contrôle)، والتي تعود إلى كلمة (contre-rôle) هاته الأخيرة تعود إلى الكلمة اللاتينية (contrarotulus)، حيث أن كلمة الرقابة مستمدة من الطريقة القديمة في مسك الحسابات والتي تنطوي على تسجيل المعاملات في سجلين، ومن ثم فحص كل سجل ضد الآخر[1].

أما التعريف الاصطلاحي فقد تعددت التعاريف منها :

فكما ذكر "هنري فايول " (Henry Fayol)* إن الرقابة " تنطوي على التحقُّق عما إذا كان كل شيء يحدث طبقًا للخطة الموضوعة، والتعليمات الصادرة، والمبادئ المحددة، وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء، بغرض معالجتها، ومنع تكرار حدوثها، وهي تطبق مع كلِّ شيء: الأشياء، الناس، والأفعال"[2] .

وأياً كان تعريف الرقابة، فيمكن تقسيمها إلى رقابة داخلية وخارجية، فالرقابة الخارجية هي التي تمارس عن طريق جهات خارج عن المؤسسة، أما الداخلية فهي التي تطبقها المؤسسة، وهي ما نحن بصدد دراستها. والتي قدمت لها عدة تعاريف من طرف هيئات ومنظمات مهنية ودولية، ومن هاته التعاريف ما يلي:

---

[1] / Leitch Matthew: Intelligent internal control and risk management, 1st Edition, Routledge, New York,USA, 2008,p13.

* هنري فايول (Henry Fayol) (1841-1925): عالم إدارة فرنسي، ومن أهم انجازاته :تقسيم أنشطة المؤسسة إلى ستة مجموعات،وحدد الوظائف الإدارية الخمسة :التخطيط، التنظيم، القيادة، التنسيق، الرقابة،وحدد أربعة عشر مبدأ إداريا يجب على كل من يمارس الإدارة الالتزام بها. يعد كتابه "الإدارة العامة والصناعية" الصادر سنة 1916 أهم ما كتب.

[2] / الفريق عبد العزيز بن محمد هندي: الرقابة في الإدارة الإسلامية، مقال متاح على الرابط:
/http://www.alukah.net/Culture/0/26946/1/%D8%A7%D9%84%D8%B1%D9%82%D8%A7%D8%A8%D8%A9 (تاريخ التصفح 2013/10/23).

تعريف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (*AICPA)- الذي كان له الدور الكبير في التعريف الأول للرقابة الداخلية - وذلك سنة1949،حيث جاء فيه أن الرقابة الداخلية هي" الخطة التنظيمية، وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها وضبط الدقة و الثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة"[1].

ويتضح من هذا التعريف، أن للرقابة الداخلية أهداف والمتمثلة في:[2]

- المحافظة على أصول المؤسسة؛
- ضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية و زيادة الاعتماد عليها؛
- تحقيق الكفاءة التشغيلية لكل جوانب النشاط في المؤسسة؛
- التأكد من التزام العاملين بالمؤسسة بكافة السياسات والأهداف التي وضعتها الإدارة.

وقد عرّف تقرير لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (Treadway) (*COSO) المعروف باسم(الرقابة الداخلية –إطار متكامل) سنة1992 الرقابة الداخلية على أنها " عملية منفذة من قبل مجلس إدارة المؤسسة،والإدارة، وغيرهم من الموظفين، مصممة لتزويد تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف في المجالات التالية:

- كفاءة وفعالية العمليات؛
- موثوقية التقرير المالي؛
- الالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة"[3].

نلاحظ على هذا التعريف، أنه يبين عن الرقابة الداخلية، ما يلي:

- **إعتبر الرقابة عملية**: وهذا يعنى أنها جزء من الهيكل الإداري ويتزامن تشغيلها مع الإجراءات التنفيذية لنظام العمل في المؤسسة وأنها تتكامل مع كل العمليات التنفيذية لتحقيق الأهداف، بحيث أنه لا يمكن فصل أيّاً منهما عن الآخر وأن العمل بالمؤسسة لا يمكن أن ينفذ بدون آليات الرقابة . كما أن الرقابة وسيلة لتحقيق الأهداف وليست غاية في حد ذاتها [4].
- **أن الرقابة الداخلية تنفذ عن طريق الأفراد في المؤسسة**: سواء كانوا أعضاء مجلس الإدارة الذين يقومون بإصدار التوجيهات اللازمة والسياسات العامة، أو الإدارة العامة والأفراد في المؤسسة الذين يقومون بتنفيذ التوجيهات والسياسات الصادرة[5].
- **تأكيد معقول:** مهما كانت الرقابة الداخلية قوية فلا يمكنها تقديم تأكيد مطلق عن تحقيق أهدافها، وذلك يرجع إلى:[6]

- تكلفة نظام الرقابة الداخلية لا يجب أن تتجاوز الفوائد المتوقعة منها؛

---

* AICPA: American Institute of Certified Public Accountants.

[1] / Hay David :Internal control (How it evolved in four English-speaking countries), Accounting Historians Journal, Academy of Accounting Historians, Birmingham Publishing Company, Birmingham, Alabama, Vol. 20, NO. 1, 1993, p83.

[2] / محمد مصطفى سليمان:حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2008، ص128.

* COSO : Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

[3]/Champlain. Jack J: Auditing information system, 2nd edition, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, USA, 2003, p 216.

[4] / جمال شحات: مفهوم الرقابة الداخلية ، مقال متاح على الرابط :

http://alphabeta.argaam.com/article/detail/29055 (تاريخ الإطلاع2013/10/10)

[5] / رائد جبر: تطوير عملية الرقابة الداخلية الشرعية في المصارف الإسلامية بالاستفادة من مفهوم لجنة مؤسسات الراعية (coco)، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الجامعة الأردنية ، عمان، الأردن، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، السنة التاسعة عشرة ،جانفي2011، ص12.

[6] /Angot Hugues, et al : Audit comptable, audit informatique, 3 ème édition, Enterprise de Boeck, Bruxelles, Belgique, 2004, p 124.

- معظم نظم الرقابة تشمل العمليات الروتينية (المتكررة) دون العمليات غير المتكررة؛
- مخاطر الأخطاء البشرية بسبب الإهمال، عدم الانتباه، و سوء فهم التعليمات؛
- إمكانية اختراق نظام الرقابة الداخلية عن طريق تواطؤ أحد من الإدارة أو الموظفين مع شخص آخر من داخل أو خارج المؤسسة؛
- إمكانية أن الإجراءات أصبحت غير ملائمة مع تطور الوضع الحالي بالتالي أصبحت غير مطبقة.

- **المساعدة على تحقيق الأهداف:** أخيرا، يبين التعريف أن الرقابة الداخلية تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها التشغيلية التي تتعلق بكفاءة وفعالية استخدام مواردها (الأهداف الأدائية)، والأهداف المتعلقة بإعداد القوائم المالية التي تعكس الوضع المالي الصحيح للمؤسسة (الأهداف المعلوماتية)، والأهداف المتعلقة بالالتزام بالأنظمة والقوانين(أهداف الالتزام) [1].

كما عُرفت الرقابة الداخلية أيضاً، بتقرير(COCO*) الصادر من المجمع الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA*) سنة 1995 على أنها " تلك العناصر من المؤسسة بما في ذلك (الموارد، النظم، العمليات، الثقافة، الهيكل، المهام) التي تؤخذ المتجمعة لدعم الأفراد لتحقيق أهداف المؤسسة في المجالات التالية:

- كفاءة وفعالية العمليات؛
- موثوقية التقارير الداخلية والخارجية؛
- الالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة والسياسات الداخلية"[2].

نلاحظ أن هذا التعريف، اعتبر الرقابة مجموعة عناصر، حيث حدد هاته الأخيرة، و حدد هدفها كذلك، والذي يتمثل في دعم الأفراد لتحقيق أهداف المؤسسة في نفس المجالات التي حددها تقرير(COSO).

كما أن معهد المراجعين الداخليين (IIA*) عرف الرقابة الداخلية - حسب المعايير الجديدة- على أنها " أي إجراء يتخذه مجلس الإدارة، و الإدارة أو جهات أخرى من أجل إدارة المخاطر و زيادة إمكانية تحقيق الأهداف والغايات المرسومة، فالإدارة تخطط، تنظم وتوجه الأداء بطريقة كافية لتوفير ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف تحقق" [3].

نلاحظ أن (IIA) عرف الرقابة الداخلية على أنها " إجراء " يتم اتخاذه من(مجلس الإدارة،الإدارة، جهات أخرى) من أجل إدارة المخاطر التي تواجه المؤسسة، وذلك لزيادة إمكانية تحقيق الأهداف والغايات المرسومة،حيث أنه لم يوضح هذه الأهداف كما في التعاريف السابقة.

و أخيراً، عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC◊) وذلك في المعيار الدولي للمراجعة رقم 315 الموسوم " تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها " بأنها " عملية مصممة وتنفذ ويحافظ عليها المكلفون بالحوكمة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بموثوقية التقرير المالي، كفاءة وفعالية العمليات، والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة "[4].

---

[1] / رائد جبر، مرجع سابق، ص12.

* يُعرف هذا التقرير بالاسم الرسمي له " الدليل الرقابة " أي " Guidance on Control" والمعروف باختصار (COCO) الصادر عن مجلس معايير الرقابة التابع للمجمع المحاسبين الكنديين.

*CICA : Canadian Institute of Chartered Accountants .

[2] / Champlain. Jack J ,Op. Cit, p218.

* IIA: The Institute of Internal Auditors.

[3] / European Confederation Of Institutes Of Internal Auditing :Banking internal auditing in europe, Erich Schmidt Verlag, Berlin ,Allemagne, 2009 ,p33.

◊ IFAC: International Federation of Accountants.

[4] / IFAC: Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, IAS 315 " Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment ", Volume I, IFAC, New York, 2013, p 269.

نلاحظ أن تعريف المعايير الدولية للرقابة مشتق من تعريف لجنة (COSO) لكن هذا التعريف أوضح أن الرقابة لا تتوقف عند التصميم والتنفيذ فقط، بل تتعدى إلى الحفاظ عليها، أي تحسينها وتطويرها وفقاً للمتغيرات الداخلية والخارجية للمؤسسة. وأن هذا التصميم والتنفيذ والحفاظ يتم من قبل الإدارة والموظفين والمكلفون بالحوكمة،أي هنا يشير التعريف إلى أطراف أخرى وهم " المكلفون بالحوكمة ".

فبالنسبة إلى الحوكمة، التي لها عدة تعاريف، فعرفتها منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OECD*) على أنها " النظام الذي تستخدمه المؤسسة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، كما أنها النظام الذي يتم من خلاله توزع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في المؤسسة بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرون وحملة الأسهم وأصحاب المصلحة الأخرى، كما أنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالمؤسسة، وبذلك يتحدد الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد أهداف المؤسسة والوسائل التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها "[1].

أما بالنسبة للمكلفين بالحوكمة فهم (مجلس الإدارة، الإدارة، لجنة المراجعة،المراجع الخارجي، المراجع الداخلي)، فكل طرف من هاته الأطراف لديه مسؤولية اتجاه الرقابة الداخلية* مع اختلاف حجمها وطبيعتها.

وبالتالي، ما نلاحظه، من جُملة التعاريف المقدمة سابقاً أن:

- الرقابة الداخلية وما تشتمل عليه من طرق وإجراءات هي الوسيلة التي تحصل المؤسسة بواسطتها على كل من " المعلومات " و" الحماية "و " الكفاءة والفعالية" و" الالتزام ". فالإدارة في حاجة باستمرار للحصول على " المعلومات " عن تقدم سير العمل داخل المؤسسة، بجانب مسؤوليتها عن " حماية " الموارد من الضياع أو السرقة، هذا بالإضافة إلى سعيها نحو تحقيق" الكفاءة والفعالية " وذلك من خلال حسن استغلال وتوجيه الموارد المتاحة المادية والبشرية في الأغراض المحددة لها، وأخيراً التشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة[2]♦.
- إن التعريف الذي قدمه (AICPA) سنة 1949، هو أساس الذي بُنيت عليه التعاريف المُقدمة، فهذه الأخيرة تضمنت نفس المنهج المتبع في تعريف المجمع،فانطلقت كل التعاريف من الوسائل الرقابة الداخلية لتصل إلى أهدافها.

الفرع الثاني:عوامل تطور الرقابة الداخلية وتطورها التاريخي:

من خلال كل التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية، وجدنا أنها كل تعترف بأنه يحقق جملة من الأهداف بالغة الأهمية، هاته الأهداف كانت إحدى العوامل التي أدت إلى تزايد الاهتمام بهذا النظام، هذا الاهتمام مر بمراحل عديدة، وسنتطرق في هذا الفرع على تلك العوامل وكذا مراحل تطور الرقابة الداخلية، وذلك على النحو التالي:

أولا: عوامل تطور الرقابة الداخلية:

من العوامل التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية ما يلي:[3]

---

*OECD :Organisation for Economic Co-operation and Development.

[1] / سامح محمد رضا رياض : دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الإرباح (دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية) مجلة العربية للمحاسبة ،جامعة البحرين ، المجلد15 ، أكتوبر 2012، ص30.

* سوف نتطرق في نهاية هذا المبحث إلى الأطراف أو الجهات التي لها مسؤولية اتجاه الرقابة الداخلية.

[2] / محمد سمير الصبان:الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية،بيروت،لبنان، 1988،ص ص203-204.

♦ سنتطرق فيما بعد إلى الكيفية التي تحقق بها الرقابة الداخلية هذه الأهداف.

[3] /الست فاطمة عبد جواد: أثر تكنولوجيا المعلومات في نظام الرقابة الداخلية والأمور المالية، مقال متاح على الرابط

http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=15(تاريخ التصفح 2013/10/22)

1. كبر حجم المؤسسات و تعدد عملياتها مما أدى إلى الاعتماد على وسائل هي من صميم نظم الرقابة الداخلية مثل الكشوفات التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها؛
2. اهتمام أصحاب المؤسسات ومراقبي الحسابات اهتماماً خاصاً بنظم الرقابة الداخلية والعمل على تدعيمها وتحسينها حيث يمكن الاعتماد عليها؛
3. يؤدي وجود نظام داخلية رقابة سليم إلى قيام الإدارة بحماية الأصول والمحافظة على الموجودات من الأخطاء أو الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها وتوفير وسائل الحماية الكاملة؛
4. حاجة الإدارة الناجحة إلى بيانات دورية ودقيقة وموثوق فيها يمكن الاعتماد عليها والتي يمكن أن يستفاد منها في اتخاذ مختلف القرارات وهذا يكون في ظل نظام رقابة داخلية فعال؛
5. حاجة الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول المؤسسات المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية لحصر الكفاءات العملية وما شابه ذلك؛
6. تطور إجراءات المراجعة: مع كبر حجم المؤسسات، لم يعد المراجع يقوم بفحص شامل لكل العمليات المسجلة نظراً لضخامتها، إذ أصبح المراجع يقوم بفحص عينة من العمليات المسجلة بالدفاتر،ويستند المراجع في تحديده لحجم العينة التي سوف يقوم بفحصها على مدى وجود نظام رقابة داخلية جيد ومدى الالتزام بتطبيقه[1]؛
7. أدى زيادة التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات، إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية حيث وفرت هذه التكنولوجيا، بيئة تساعد على ارتكاب العديد من المخالفات وانتشار الفيروسات، إمكانية سرقة أو تغيير المعلومات المحاسبية...الخ، مما تطلب وجود نظام رقابة داخلية فعال[2]؛
8. زيادة حالات الإفلاس في العديد من المؤسسات في السنوات الأخيرة، والتي كان من أهم نتائجها، فقدان ثقة مستخدمي القوائم المالية في مصداقية المعلومات المحاسبية، مما دفع بالجهات الرقابية والمهنية بإصدار قوانين ومعايير بهدف زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات، على اعتبار أن إجراءات الرقابة هي التي تحكم نظام المعلومات المحاسبية في عملية إعداد القوائم المالية[3]، ومن أهم هذه الإصدارات :

- القانون الأمريكي" ساربانز أوكسلي" (Sarbanes-Oxley) الصادر سنة 2002، هذا القانون الذي يُلزم في القسم 404 منه، المؤسسات التي يتداول أسهمها في البورصة، أن تقدم تقرير سنوي عن الرقابة الداخلية، متضمنا مسؤولية الإدارة المؤسسة عن وضع نظام وإجراءات رقابة داخلية ملائمين لإعداد التقارير المالية، وكذا تقييم الإدارة لفعالية النظام وإجراءات الرقابة الداخلية لإعداد التقارير المالية،لتصادق مؤسسة المراجعة(المراجع الخارجي) على تقرير التقييم الذي أجري من طرف إدارة المؤسسة[4]. كما ألزمت بورصة نيويورك(NYSE) * و هيئة الإشراف والمراقبة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC)* المؤسسات المسجلة لديهما بالوفاء بمتطلبات هذا القسم.
- قام (IFAC) سنة2003 بسحب المعيار(400) الموسوم " الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر" ليحل محله معيار المراجعة الدولي (315) الموسوم " تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها " بهدف توفير إرشادات للمراجع بشأن الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها بما في ذلك

1 /الرفاعي مبارك: دراسات في مراجعة الحسابات، كلية إدارة الأعمال، جامعة ملك سعود، المملكة السعودية العربية،2009-2010،ص48.

2 / عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة:دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة وفقاً لأحدث المعايير الدولية الأمريكية (مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات)، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية، مصر،2014، ص16.

3 / المرجع السابق، ص252.

4/ Pigé Benoît : Gouvernance- contrôle et audit des organisations, Economica, Paris, France,2008, p150.

* NYSE:New York Stock Exchange.

*SEC :Securities et Exchange Commission.

رقابتها الداخلية، وبشأن تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في عملية مراجعة القوائم المالية. كما قام نفس الاتحاد، بإصدار المعيار الدولي لمهام التأكد رقم 3000 الموسوم "مهام التأكيد بخلاف مراجعة أوفحص القوائم المالية التاريخية "، وباستقراء هذا المعيار، نلاحظ أن المراجع الحسابات يُمْكن أن يسترشد به، عند تصديقه على تقرير الإدارة بشأن فعالية نظام الرقابة الداخلية المرتبطة بالقوائم المالية.

ثانيا: التطور التاريخي للرقابة الداخلية:

إن الاهتمام بالرقابة الداخلية، مرَّ بعدة مراحل، حيث يمثل هذا الاهتمام مراحل تطور الرقابة الداخلية، وذلك كما يلي:

1. **المرحلة الأولى: "الرقابة الشخصية"** وقد تضمنت المفهوم الضيق للرقابة الداخلية، والذي يتناسب مع طبيعة المؤسسات الفردية الصغيرة التي سادت في حينه، ومن هنا اقتصرت الرقابة الداخلية على الطرق والوسائل التي تتبناها المؤسسة بقصد حماية النقدية، ثم امتدت لتشمل حماية باقي أصول المؤسسة، وأهمها المخزون.
2. **المرحلة الثانية: "الضبط الداخلي"** وهي المرحلة التي شهدت نمو في حجم المؤسسات وزيادة أنشطتها وعملياتها واتساع نطاقها الجغرافي، وهو ما اقتضى تطوير في الرقابة الداخلية لتشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها المؤسسة بقصد حماية كافة أصولها من النقدية، والمخزون السلعي،وخلافه من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام والإهمال، إضافة إلى الوسائل الكفيلة بضمان الدقة الحسابية لما هو مقيد بالسجلات. فعرفت الرقابة الداخلية في حينها باسم "الضبط الداخلي".
3. **المرحلة الثالثة: " الكفاءة الإنتاجية"** إن أهداف الرقابة الداخلية السابقة، أصبحت غير متماشية مع اتساع حجم المؤسسات أكثر فأكثر، ومصاحبه من مشكلات الإنتاج والتسويق والتمويل...، و ظهور الإدارة العلمية التي تسعى إلى تحقيق استغلال اقتصادي للإمكانيات المتاحة المادية والبشرية، ولا يتسنى ذلك للمؤسسة، إلا عن طريق رفع الكفاءة الإنتاجية، بتخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة. فنعكس هذا على نطاق الرقابة، ليشمل تحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة، إلى جانب الأهداف التقليدية المتعلقة بالمحافظة على أصول المؤسسة وضمان الدقة الحسابية للعمليات.
4. **المرحلة الرابعة: " نظام الرقابة الداخلية "** ويُطلق على هذه المرحلة منهج النظم في الرقابة الداخلية،والذي يقوم على ما يسمى بالنظم الإجمالية أو الكلية والتي تركز على العلاقات والارتباطات بين مجموعة من النظم الفرعية، والعلاقات والارتباطات بين هذه النظم والنظام الإجمالي[1]. وتطبيقاً لهذا المفهوم يُنظر إلى الرقابة الداخلية، باعتبارها نظام إجمالي، يمكن تقسيمه إلى نظم فرعية، هذه النظم الفرعية يمكن تقسيمها إلى نظم فرعية أصغر وهكذا، هذه النظم الفرعية ترتبط مع بعضها البعض بعلاقات، وتهدف كل منها إلى تحقيق هدف مستقل، لكنها تتجه إلى تحقيق الهدف المرتبط بالنظام الإجمالي (الرقابة الداخلية).
5. **المرحلة الخامسة: " هيكل الرقابة الداخلية "** وفي هذه المرحلة زاد الاهتمام بمفهوم ونطاق الرقابة الداخلية، واستبدل مصطلح نظام الرقابة الداخلية بمصطلح هيكل الرقابة الداخلية ،على اعتبار أن هذه الأخير أكثر شمولاً من المفهوم الأول، ويتضح هذا في معيار رقم (55) الصادر من (AICPA) سنة1988، حيث يوضح فيه أن الرقابة الداخلية تصمم لتوفير تأكيد معقول أن أهداف المؤسسة سوف تحقق لكنه لم يوضح هذه الأهداف[2].

---

[1] /عمرو محمد ذكي، عبد الوهاب سلامة: نظام الرقابة الداخلية (الخاصة بقطاع المستشفيات والمنشات الصحية)، 2014-2013، ص6، وثيقة متاحة على على الرابط: http://static.alukah.net/Researches/Files/Rsrch_495/ERKABA.pdf (تاريخ التصفح 2016/02/13).

[2] / آلان مصطفى هلدني، ثائر محمود الغبان: دور الرقابة الداخلية في ظل نظام محاسبي الكتروني(دراسة عينة من المصارف العراقية)، مجلة العلوم الإنسانية، السنة السابعة،العدد45 ،2010 ، ص 8، مجلة الكترونية :www.ulum.nl (تاريخ التصفح 2013/02/13).

6. **المرحلة السادسة: " عمليـة "** وتزامنت هذه المرحلة مع تقرير (COSO) سنة1992- السابق الذكر- الذي يوضح فيه أن الرقابة الداخلية عملية تنفذ من طرف العديد من الأطراف، ومصممة لتوفير تأكيد معقول وليس مطلق وذلك لتحقيق أهداف متعلقة بكفاءة وفعالية العمليات،الموثوقية للتقارير المالية،والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة. وبعد إصدار هذا التعريف،استقرت أهداف المتواخاة من الرقابة الداخلية، في المجلات الثلاث السابقة (تشغيل،تقارير،التزام).

المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية(أهداف -أنواع – مقومات- إجراءات):

سنتطرق في المطلب إلى شرح الأهداف المنتظرة من تصميم نظام الرقابة الداخلية (والتي أجمعت التعاريف السابقة عليها)– كما رأينا سابقا– تلك الأهداف تستوجب أنواع من الرقابة، مجموعة من المقومات، وكذا الإجراءات المترجمة لتحقيق أهداف هذا النظام، وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: أهداف وأنواع نظام الرقابة الداخلية:

أولا: أهداف نظام الرقابة الداخلية:

إن إدارة المؤسسة تسعى من وراء تصميم نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. **الهدف الأول: حماية أصول المؤسسة:** تمثل حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها المختلفة هدفاً رئيسياً من أهداف الرقابة الداخلية في المؤسسة، ويقصد بالحماية هنا " وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش أو الأخطاء أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها "[1]. وتتخذ حماية أصول المؤسسة أشكالا وأساليب مختلفة ومتعددة تدور جميعا حول توفير الحماية التامة لأصـول المؤسسة مـن التبديد أو الضياع أو الإسراف أو السرقة ...الخ. ويتم ذلك من خلال فرض حماية مادية و حماية محاسبية لجميع أصول المؤسسة، وفيما يلي شرح لهذه الحماية:[2]

أ- **الحماية المادية:** ويتم بمقتضى هذه الحماية، استبعاد أي مخاطر التي يمكن أن تتعرض لها أصول المؤسسة الناتجة عن (التبديد، الضياع أو الإسراف، الإهمال، السرقة، الاختلاس ...) سواء كان ذلك بشكل متعمد أو غير متعمد.

ب- **الحماية المحاسبية:** ويقصد بها ارتباط السجلات بالحركات الفعلية للأصول، وذلك حتى يتم متابعتها،وكذا الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة كالتطبيق الخاطئ للمبادئ والقواعد المحاسبية من طرف الموظفين أو أخطاء السهو(غير المتعمد). أو الوقاية من الأخطاء المتعمدة، والتي تحمل تخطيط مسبق من قِبل مرتكبيها بقصد السرقة أو الاختلاس وغيرها من الأمور غير مقبولة أو غير مشروعة (تعمد عدم إجراء قيد محاسبي معين أو التحريف فيه، إدراج أسماء وهمية في كشف الأجور، تلاعب الإدارة في تسجيل بقصد زيادة الأرباح (دفترياً)، والذي قد يكون بدافع ضمان الاستمرار في إدارة المؤسسة...).

2. **الهدف الثاني: دقة البيانات المحاسبية و تكاملها و ملاءمتها:** يحتاج مستخدمي المعلومات المحاسبية،إلى معلومات تكون دقيقة جاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب، سواء كان المستخدمين من داخل المؤسسة أو خارجها. فوجود نظام رقابي بالمؤسسة يطمئن هؤلاء المستخدمين على أن هذه المعلومات المحاسبية تتوافر فيها تلك الخصائص. وتتولد هذه المعلومات عن العمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، تلك العمليات التي تعتبر مجالاً لتطبيق نظام الرقابة الداخلية. حيث يتم انجاز هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح

[1] / حسين أحمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي: مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية) ، ج 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن، 2009، ص278.

[2] / بالاعتماد على : - عبد الفتاح الصحن : أصول المراجعة الداخلية والخارجية ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية ، مصر ، 1985 ، ص35. - عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا : الرقابة والمراجعة الداخلية (على المستوى الجزئي والكلي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ، 2003-2004، ص ص135-137.

بالعمليات،تنفيذها،تسجيلها بالدفاتر، والمحاسبة عن نتائجها[1]. فإذا ما تمت مراعاة هذه الخطوات التي تمر بها إتمام العمليات (من حيث مراعاة الدقة في التصميم والتنفيذ وفقاً للترتيب السابق، وكذا ربطها ببعضها البعض دون الفصل، فكل خطوة تعتمد على الخطوة السابقة)، و مع إجراء عملية المراجعة لما يتم تسجيله، فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك يمكن الوثوق فيها وعدّها دقيقة وملائمة وكاملة.

3. **الهدف الثالث: الالتزام بالقوانين والقواعد المطبقة:** تهدف الإدارة من وجود نظام رقابي، إلى تحقيق الالتزام بالقوانين والقواعد المطبقة، سواء أكانت هذه الأخيرة موضوعة من داخل المؤسسة أو جهات خارجية رقابية و التي تخضع لها المؤسسة، كقانون الضرائب، قانون الشركات، قوانين حماية البيئة...الخ.
4. **الهدف الرابع: تحقيق الكفاءة وفعالية العمليات:** تجدر إشارة إلى أن الكفاءة تعني " تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات وعناصر المخرجات"[2]، وتتحقق هذه العلاقة باستخدام أقل قدر ممكن من الأولى لإنتاج أكبر قدر ممكن من الثانية .أما الفعالية فتعني" القدرة على تحقيق النتيجة المقصودة طبقاً لمعايير محددة سابقاً "[3]، هي أيضا " الوصول إلى الأهداف المحددة بغض النظر عن تكلفة الوصول إلى تلك الأهداف "[4].

أما عن أهداف الرقابة، ففي هذا الإطار تدور الرقابة حول التأكد من سير المؤسسة نحو تحقيق أهدافها وذلك من خلال الكفاءة وفعالية عمليات المؤسسة وأنشطتها المختلفة متضمناً ذلك: حماية الأصول من الفقدان أوالغش أو من الاستخدام غير الملائم، ضمان حسن استغلال وتوجيه الموارد المتاحة المادية والبشرية في الأغراض المحددة لها، تحقيق الربحية وتحسين الأداء، التأكد من قدرة المؤسسة من الوفاء بالالتزامات، إدارة المخاطر المختلفة[5].

وفي الأخير، بعد التطرق إلى أهداف الرقابة الداخلية، فرغم تقسيم هذه الأهداف، إلا أنها في الواقع مرتبطة مع بعضها البعض ولا يمكن فصل الواحدة عن الأخرى، فمثلا، لا يمكن تحقيق الكفاءة في المؤسسة بدون حماية مواردها من سوء الاستخدام[6]، والعكس صحيح، فوجود نظام رقابي يحقق الكفاءة والفعالية في الاستخدام ،لابد أن يؤدي إلى حماية تلك الأصول من السرقة والضياع والاستخدامات غير السليمة سواء بقصد أو من غير ذلك، كما يؤدي إلى وجود معلومات يمكن الاعتماد عليها نظراً لمصداقيتها ودقتها[7]. إضافة إلى أن حماية أصول المؤسسة ودقة المعلومات ومصداقيتها ودرجة الاعتماد عليها، و تحقيق الكفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة يتم في نطاق الالتزام بالقوانين والقواعد المطبقة، فبدون هذا الالتزام، تُلغى كل الأهداف الأخرى.

ثانيا: أنواع نظام الرقابة الداخلية:

ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى:

- الرقابة المحاسبية؛
- الرقابة الإدارية؛
- الضبط الداخلي.

---

[1] / حسين القاضي، حسين دحدوح: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، ط 1، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص279.

[2]/ محمد السيد سرايا:أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص142.

[3] / مدحت محمد أبو النصر:الأداء الإداري المتميز، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2010، ص55.

[4] / فتحي درويش عشيبة:التنظيم لإداري في التعليم العام(أسسه،مجالاته،فعاليته)،ط1،الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي،القاهرة، مصر،2009، ص113.

[5] / سليمان سند السبوع:اثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار coso على أهداف الرقابة (حالة الشركات الصناعية الأردنية)،مجلة الدراسات العلوم الإدارية، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية،الأردن، المجلد 38، العدد 1 ، 2011 ،ص ص 110-111.

[6] / ثناء علي القباني، نادر شعبان إبراهيم السواح:النقود البلاستكية واثر المعاملات الالكترونية على المراجعة الداخلية، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 162.

[7] / فتحي رزق السوافيري، وآخرون: الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص ص14-15.

حيث تعتبر هذه الأقسام نظم فرعية بالنسبة للنظام الكلي والمتمثل في طبيعة الحال في نظام الرقابة الداخلية،ورغم هذا التقسيم، إلا أنها مرتبطة في الواقع، فلكل منها أهداف وأساليب تصب في الأخير لتحقيق هدف النظام الكلي، وفيما يلي شرح لهذه الأنواع :

1. **الرقابة المحاسبية:** وتضم الخريطة التنظيمية وكل الإجراءات والطرق التي تختص أساسا وترتبط مباشرة بحماية الأصول ومدى الوثوق في السجلات المالية وما تنتجه من بيانات وتقارير.
2. **الرقابة الإدارية:** تشمل الخريطة التنظيمية للمؤسسة وكافة الطرق والوسائل التي تهتم بصورة رئيسية بكفاءة الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية، والتي تتعلق في العادة بصورة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية.
3. **الضبط الداخلي:** يعّرف بأنه " توزيع للعمل (المسؤوليات والاختصاصات) بطريقة تمكن من إجراء ضبط تلقائي (ذاتي) على العمليات الروتينية للعمل اليومي، وذلك عن طريق مراجعة العمل الذي يؤديه شخص بواسطة شخص آخر بطريقة تلقائية، أو أن العمل الذي يتم بواسطة شخص معين أو قسم معين في المؤسسة يتم استكماله بواسطة شخص أو قسم آخر"[1].

والجدول التالي يوضح أهداف وأساليب أنواع نظام الرقابة الداخلية:

الجدول رقم: (1-1) أهداف و أنواع و أساليب نظام الرقابة الداخلية

الأنواع / الأهداف و الأساليب	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية	الضبط الداخلي
الأهداف	- حماية الأصول من سوء الاستعمال و التلاعب أو الاختلاس؛ - إمكانية الاعتماد على السجلات المالية لإعداد القوائم المالية؛ - تنفيذ العمليات طبقا لتعليمات المستويات الإدارية المفوضة بذلك؛ - تسجيل العمليات بما يسمح بإعداد القوائم المالية وتحديد المسؤولية عن الأصول؛ - استخدام الأصول طبقا للتعليمات الإدارية.	- رفع الكفاءة الإنتاجية - الالتزام بالسياسات الإدارية	- كشف ومنع الأخطاء والغش ؛ - تحديد مسؤولية كل موظف؛ - التدريب المعنوي للموظفين على الضبط؛ - السرعة في أداء العمل ؛ - تسهيل عمل المراجع ؛ - إمكانية زيادة الإنتاج بزيادة كفاءة الموظفين.
الأساليب	نظرية القيد المزدوج، استخدام حسابات المراقبة،استخدام أسلوب المصادقات، مذكرات التسوية مع البنك، توفير نظام مستندي سليم، إتباع نظام الجرد المستمر و المفاجئ، فصل واجبات إدارة الحسابات عن الإدارات الأخرى، استخدام موازين المراجعة الدورية و الفرعية، المراجعة الداخلية.	الموازنة التخطيطية، التكاليف المعيارية، تقارير الكفاية الدورية، دراسات الحركة و الزمن، الرقابة على الجودة، البرامج التدريبية، نظام محاسبة المسؤولية ،نظام تقييم الأداء ،الرسوم البيانية والكشوف الإحصائية، المراجعة الداخلية	تقسيم العمل،المراقبة الذاتية بحيث موظف لمراجعة موظف، تحديد وفصل الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات ،استخدام وسائل الرقابة الحدية و المزدوجة، تأمين الموظفين الذين في حوزتهم عهد والتأمين على الممتلكات.

المصدر: بالاعتماد على:

- بن عمارة نوال: أبعاد الرقابة الداخلية وأهميتها في المصاريف ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف 1، الجزائر ، العدد التاسع ، 2009، ص 154.
- محمد زهري مجني: الرقابة الداخلية، مجلة المحاسب القانوني، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، صنعاء، اليمن، العدد التاسع ، مارس 2010، ص 12.
- Rachchh Minaxi. A,et al : Auditing and cost accounting, Dorling Kindersley Pvt. Ltd, New Delhi, India, 2010, p414.

[1] / صلاح الدين حسن السيسي: نظم المحاسبة و الرقابة و تقييم الأداء في المصارف و المؤسسات المالية(دراسات نظرية و تطبيقية) ، ط1، دار الوسام، بيروت، لبنان،1998، ص183.

الفرع الثاني: مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية:

أولا: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

ليحقق نظام الرقابة الداخلية الأهداف التي وضع من أجلها، يجب أن تتوفر فيه مجموعة من المقومات، فأي قصور في هذه المقومات أو عدم ترابطها مع بعضها البعض، تؤثر سلباً على فعالية هذا النظام. وتتمثل هذه المقومات في:

1. **هيكل تنظيمي كفء:** يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفء في أي مؤسسة هو أساس عملية الرقابة، كما ويعتبر الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المرتبطة بالمؤسسة و أعمالها، حيث تتحدد من خلاله أساليب الاتصالات و الصلاحيات و المسؤوليات، و تتحدد فيه أيضا أساليب إنجاز المهام وتبادل المعلومات و اتخاذ القرارات. إنه باختصار الوسيلة الأساسية التي لا يمكن لأي مؤسسة الاستغناء عنها أثناء سعيها نحو تحقيق أهدافها[1]. وحتى يؤدي الهيكل التنظيمي هدفه، ينبغي أن يكون مرن، ويتلاءم مع طبيعة وحجم المؤسسة، كما يجب أن يوازن بين تفويض السلطة ونطاق المسؤولية،إضافة إلى الفصل بين الاختصاصات أو الوظائف المختلفة مما يحقق عدم التداخل وتكرار مع إمكانية التعاون والتنسيق.
2. **نظام معلومات محاسبية متكامل**: إن توافر نظام معلومات محاسبية متكامل، كأحد المقومات نظام الرقابة الداخلية يساعد على فعالية هذا النظام في المؤسسة، باعتبار أن نظام معلومات محاسبية يمثل البيئة التي يتم فيها انجاز جميع العمليات المالية المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة، كما أنه مصدر المعلومات والتقارير الرئيسية المطلوبة لمختلف المستويات الداخلية والخارجية، فمنها ما يتعلق بنظم الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية والخارجية على حد السواء[2]. ضف إلى ذلك، أن نظام معلومات محاسبية بكل ما يشتمل عليه، من نظم فرعية، إجراءات و تعليمات، ومقومات، وغيرها**(**تطبيق نظرية القيد المزدوج، استخدام موازين المراجعة الدورية، معايير المحاسبية، الميزانيات التقديرية،التقارير الرقابية التي تبين الانحرافات...الخ**)** كلها تصب أو تتجه بطريقةٍ أو بأخرى، إلى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية. وحتى يحقق نظام معلومات محاسبية دوره في الرقابة الداخلية يجب أن يتصف بالبساطة والوضوح،إضافة إلى وجوب توافر مقومات على مستواه من الدفاتر و السجلات، دليل محاسبي،وكتيبات السياسات والإجراءات المحاسبية والطرق الخاصة بتجميع وتسجيل وتلخيص العمليات المالية[3]،وغيرها من المقومات.
3. **الفصل الملائم للوظائف:** إن نظام الرقابة الداخلية الفعال، يجب أن يوفر الفصل بين الوظائف، حيث يجب ألا ينفرد شخص أو قسم واحد بأداء عملية أو نشاط معين، ذلك أن هذا الفصل يقلل من احتمال خطر الأخطاء غير المقصودة وخطر التصرفات الغير المرغوبة (السرقة، الاختلاس، الغش ..) أوخطر التواطؤ، و من بين الوظائف التي يجب فصلها (التصريح بالعملية، وظيفة الموافقة على العملية، تنفيذ العملية، وظيفة تسجيل العملية، وظيفة الاحتفاظ الأصول).
4. **كفاءة العناصر البشرية:** رغم التقدم التكنولوجي الذي نشهده اليوم، إلا أن نجاح أي نظام مهما بلغت درجة تقدمه مازال وسيظل يعتمد على كفاءة العاملين بالمؤسسة و مسؤولين عن تنفيذ هذا النظام،ونظام

[1] / غزازي عمر،علاش أحمد : واقع نظم المعلومات و اتخاذ القرارات في المؤسسات الجزائرية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني السادس حول " الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية "، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير،جامعة 20أوت ، سكيكدة ، الجزائر ، يومي 27-28 جانفي 2009، ص 3.

[2] / السيد محمد: المراجعة والرقابة المالية (المعايير القواعد)، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2008، ص123.

[3] /طارق عبد العال حماد:حوكمة الشركات(المفاهيم،المبادئ، التجارب، المتطلبات)، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2007-2008، ص 236.

الرقابة الداخلية لا يخرج عن هذه القاعدة. حيث أن فعاليته في تحقيق أهدافه، يتوقف بدرجة كبيرة على كفاءة العاملين بالمؤسسة والذين تقع عليهم مسؤولية تنفيذ هذا النظام. فقد نجد أن هذا الأخير، تتوفر فيه جميع المقومات، لكنه يفشل في تحقيق أهدافه نظراً لعدم توفر الكفاءات البشرية القادرة على تفهم النظام أو عدم أمانتها في تنفيذ مسؤوليتهم[1].و بناء عليه، يجب أن تتبع المؤسسات سياسة في انتقاء الموظفين وترقيتهم، وكذا توفير برامج تدريبية لهم حسب اختصاصاتهم.

5. **استخدام كافة الوسائل الآلية:**إن استعمال الآلة الحاسبة و تألية العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي،من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه التألية توفر(دقة وسرعة المعالجة،سهولة الحصول على المعلومات، خفض تكلفة المعالجة والتحكم في المعلومات، تدعيم العمل بكفاءة،...الخ)[2].
6. **نظام متكامل للتقارير:** مما يدعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وجود نظام متكامل للتقارير،يبين نتائج عملية الرقابة والمراجعة، ومما لا شك فيه، هو أن إعداد هذه التقارير بطريقة سليمة يحقق عدة أهداف، على اعتبار أنها:
   - وسيلة للتعرف على كيفية تنفيذ الأعمال والأنشطة بكفاءة وفعالية؛
   - وسيلة لعرض التوصيات البناءة لعلاج أي انحرافات أو أخطاء؛
   - أداة من أدوات التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء، عن طريق إعداد ما يعرف بتقارير الأداء، التي تتضمن نتائج المقارنة بين الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وبيان الانحرافات وطبيعتها(ايجابية أوسلبية) وأسبابها ووسائل علاجها؛
   - وسيلة اتصال لإبلاغ النتائج (نتائج المقارنة بين الأداء الفعلي مع الأداء المخطط) إلى المستويات الإدارية ذات العلاقة.
7. **توافر أساليب و أدوات الرقابة المناسبة:** من المقومات الهامة التي يجب أن يتميز بها أي نظام الرقابة الداخلية الفعال في المؤسسة، هي ضرورة توافر أساليب و أدوات الرقابة،و التي يمكن استخدامها لتحقق من أن نظام الرقابة الداخلية قد حقق أهدافه[3]. ولعلَّ من أهم هذه الأساليب و الأدوات: نظام متكامل لتقارير الأداء، محاسبة المسؤولية، الميزانية التخطيطية، المراجعة الداخلية، وما شابه ذلك.
8. **المراجعة الداخلية:** تعتبر المراجعة الداخلية الحلقة الأخيرة من مجموعة المقومات، فبعد وضع نظم الرقابة الداخلية، والإجراءات الواجب إتباعها، كان لابد من أداة فعالة لتقييم هذه النظم ومدى فعاليتها في تحقيق أهدافها، وهذا ما يعتبر من أهم أدوار المراجعة الداخلية[4].
9. **دليل الإجراءات:** يعتبر دليل الإجراءات أحد المقومات لنظام الرقابة الداخلية فعال، ويتضمن هذا الدليل، الخطوات الإجرائية والتنفيذية المفصلة لكل عملية من عمليات المؤسسة، مع بيان الموظف الذي يقوم بأداء كل خطوة، و بذلك يفيد هذا الدليل في توحيد إجراءات المؤسسة لكل عملية وخاصة في المؤسسات ذات الفروع المتعددة[5].

ثانيا:إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر إجراءات نظام الرقابة الداخلية بمثابة حجر الأساس للمبنى، وحتى يتم تحقيق الأهداف و المقومات الأساسية للنظام -التي سبق الإشارة إليها-، فلابد من اتخاذ الإجراءات التالية:

1 /السيد محمد،مرجع سابق، ص120.
2 / محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص ص 102-103.
3 / السيد محمد،مرجع سابق، ص128.
4 / أحمد قايد نور الدين :التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية،ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع ،عمان،الأردن،2015، ص51.
5 / حازم هاشم الآلوسي: الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق،ج1، ط1 ، الدار الجامعية المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2003 ، ص 230.

1. **إجراءات تنظيمية وإدارية**: وتضم النواحي التالية: [1]

- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل؛
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا يقوم أحدهم بعملية ما من البداية إلى النهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر؛
- توزيع المسئوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الأخطاء والإهمال؛
- تقسيم العمل والفصل بين الوظائف التالية :
  - وظيفة التصريح بالعملية .
  - وظيفة الموافقة على العملية .
  - وظيفة تنفيذ العملية.
  - وظيفة تسجيل العملية.
  - وظيفة الاحتفاظ بالأصول .
- تنظيم الأقسام حسب طبيعة كل قسم؛
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول؛
- توقيع الموظفين على السندات التي أعدُوها كإثبات قيامهم بهذا العمل؛
- إخراج المستندات من أصل وعدة صور وبألوان مختلفة لكل إدارة لون معين،
- إجراء حركة تنقلات الموظفين من حين إلى آخر بما لا يتعارض مع سير العمل؛
- ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية وذلك لإيجاد فرصة لمن يقوم بعمله في غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.[2]

2. **إجراءات محاسبية:** تتمثل الإجراءات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية في:[3]

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها؛
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين؛
- عدم إشراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر؛
- استعمال الآلات المحاسبية لتسهيل الضبط المحاسبي، والتقليل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في العمل؛
- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل الموازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية؛
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين والمصادقات من العملاء...الخ؛
- القيام بالجرد المفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3. **إجراءات عامة:** وهي إجراءات مكملة للإجراءات الإدارية والمحاسبية، وتتمثل في: [4]

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها؛
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة؛
- استخدام وسيلة الرقابة الحدية، وذلك بجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية؛

---

[1] / مصطفى صالح سلامة: مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية المالية، ط1، دار البداية، عمان، الأردن، 2010، ص ص 21-22.

[2] / خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، ط2، دار وائل للنشر والطباعة، عمان، الأردن، 2001 ، ص172.

[3] / خالد أمين عبد الله: الرقابة والتدقيق في البنوك، دار وائل للنشر،ط1،عمان ،الأردن،1998، ص 167.

[4] / المرجع السابق، ص 168.

- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات.

المطلب الثالث:مكونات نظام الرقابة الداخلية و المسؤوليات اتجاهه:

الفرع الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية:

يتكون نظام الرقابة الداخلية حسب المعايير الدولية للمراجعة (معيار رقم315) و تقرير لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (Treadway) (COSO) من خمسة مكونات هي:

1. **البيئة الرقابية:** تعكس البيئة الرقابية الموقف العام والوعي والتصرفات مجلس الإدارة والإدارة،والآخرين بخصوص أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة. وتعد البيئة الرقابية الأساس لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى .[1] وتشمل مكونات البيئة الرقابية ما يلي:

- إيصال وفرض النزاهة والقيم الأخلاقية: تعد النزاهة والقيم الأخلاقية هما المنتج للمعايير السلوكية والأخلاقية للمؤسسة، إضافة إلى الكيفية التي يتم توصيلها وتعزيزها في الواقع العملي، كما أنها تشمل ما تقوم به الإدارة لمنع أو تقليل دوافع والحوافز التي قد تدفع الأفراد للاشتراك في أفعال غير شريفة أوغير قانونية أو غير أخلاقية. كما أنها تشمل أيضا توصيل القيم و المعايير السلوكية للمؤسسة إلى العاملين بها من خلال سياسيات ودستور آداب و السلوك[2].
- الالتزام بالكفاءة: ويقصد بالكفاءة، المعرفة والمهارات اللازمة لانجاز الأعمال التي تحدد وظيفة الفرد.
- مشاركة أولئك المكلفين بالحوكمة: يتأثر الوعي بالرقابة في المؤسسة إلى حد كبير بأولئك المكلفين بالحوكمة، لان مسؤولية النهائية لتأكيد تطبيق نظام رقابي تقع على عاتقهم، ومما يزيد درجة تأثيرهم،هو اشتمالهم على خصائص منها: استقلاليتهم عن الإدارة، خبرتهم، مدى مشاركتهم في فحص الأنشطة، وكذا تفاعلهم مع المراجعين الداخليين والخارجيين...الخ.
- فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي: تقدم الإدارة - عبر نشاطاتها- دلالات واضحة للموظفين حول أهمية الرقابة الداخلية،مثل، أسلوب الإدارة في تلقي ومتابعة المخاطر، مواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية، وموقف الإدارة تجاه معالجة المعلومات والمهام المحاسبية والموظفين[3].
- الهيكل التنظيمي: يوفر الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإطار الذي يتم من خلاله تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطة المؤسسة لتحقيق أهدافها[4].
- تفويض السلطة وتحديد المسؤولية: ويشمل هذا العامل، كيف يتم تفويض السلطة وتحديد المسؤولية الموظفين وذلك لأداء وظائفهم بشكل ملائم.
- سياسات و ممارسات المتعلقة بالموارد البشرية: تتعلق سياسات وممارسات الموارد البشرية بالتعيين والتوجيه والتدريب والتقييم والترقية...الخ.

2. **تقييم المخاطر:** تتعرض أي مؤسسة للعديد من المخاطر نتيجة مزاولة أعمالها، هذه المخاطر يجب تقييمها، و لهذا يجب أن تقوم المؤسسة بتحديد أهدافها كخطوة أولى لعملية التقييم، فأي حدث يؤثر على تحقيق هذه الأهداف يعتبر خطرًا، ومن ثّم تحديد المخاطر واحتمال حدوثها، هذه المخاطر التي قد تكون

[1] / Moeller Robert R : Sarbanes-Oxley internal controls(Effective auditing with as 55, COBIT, and ITIL) , John Wiley & Sons, Inc, Canada, 2008, p96-97.

[2] / سناء محمد بدران :الرقابة المالية، مركز التعليم المفتوح ، جامعة بنها ، مصر ،2011-2012، ص 20.

[3] / أحمد حلمي جمعة:المدخل الحديث إلى التدقيق والتأكيد الحديث، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،الأردن،2009، ص ص198-199.

[4] / المرجع السابق، ص199.

داخلية أو خارجية ، وأخيرًا تقوم المؤسسة باتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك الأخطار المحتملة والسيطرة عليها[1].

3. **الأنشطة الرقابية:** وهي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة، كما تساعد أيضا على ضمان أن التصرفات الضرورية للتعامل مع المخاطر تم اتخاذها و بالتالي تحقيق أهداف المؤسسة. إن الأنشطة الرقابية موجودة في كل المؤسسة، وفي جميع المستويات، وفي جميع الوظائف، وهي تشتمل على سلسلة متنوعة من الأنشطة مثل: الموافقة والتصريح بالعمليات ،التحقيق،كشوف التسوية، مراجعة الأداء التشغيلي، أمن الأصول، الفصل بين المهام[2].
4. **المعلومات والاتصالات:** يساهم نظام المعلومات في الرقابة الداخلية بإنتاج تقارير مالية وتشغيلية والمعلومات ذات الصلة التي تساعد الإدارة في القيام بعملية الرقابة بجميع أنواعها، و لا تعالج نظم المعلومات البيانات المنتجة داخلية فقط، ولكنها تشمل البيانات عن الأحداث الخارجية، إذ تتدفق هذه المعلومات في قنوات اتصال فعالة، التي توفر هي الأخرى هذا التدفق في جميع مستويات المؤسسة،كما يجب أن تضمن أيضا التفاعل مع الأطراف الخارجية.
5. **المراقبة:**تتعلق المراقبة بالتقييم المستمر أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، حيث تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقييم والتعديل من مصادر متنوعة:دارسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المراجع الداخلي، تقارير الهيئات التنظيمية، التغذية المرتدة من العاملين ...الخ[3].

وفي الأخير، تجدر الإشارة إلى أن:

- المكونات السابقة الذكر هي مجموعة من الاحتياجات اللازمة لتحقيق نظام متكامل للرقابة الداخلية كما يوجد ترابط وتكامل بين هذه المكونات، فأي ضعف في أي مكون يؤثر على بقية المكونات وبالتالي على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية[4]؛
- هناك علاقة تكاملية بين المكونات السابقة، حيث أن البيئة الرقابية الجيدة، ترسّخ أهمية الرقابة الداخلية،وفي مثل هذه البيئة فإن أي عملية و نشاط يمكن أن يعيق أو يعرقل تحقيق أهداف المؤسسة،يكون خاضعاً لتقييم المخاطر، وبالتالي تصميم وتنفيذ أنشطة الرقابة لتخفيض المخاطر المهمة، ومن ثم توصيل نتائج التوقعات للأطراف التي يمكنها اتخاذ الإجراءات التصحيحية، وأخيراً تخضع كل عمليات الرقابة الداخلية للمراقبة من طرف الإدارة والمراجعة الداخلية[5]؛
- هناك علاقة مباشرة بين أهداف نظام الرقابة الداخلية، وهي ما تسعى المؤسسة لتحقيقه، و مكونات النظام والتي تمثل ما هو مطلوب لتحقيق من تلك الأهداف. كما أن المكونات الخمسة لها علاقة بكل نوع من الأهداف، فعند النظر إلى أي واحد من تلك الأهداف، وعلى سبيل المثال، هدف كفاءة وفعالية

[1] / عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة:الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2005-2006، ص ص 80-82.

[2] / Davis Chris, et al : IT Auditing(using controls to protect information assets), 2nd edition, McGraw-Hill Companies, New York, 2011, p396.

[3] / ألفين أرينز، جيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 389.

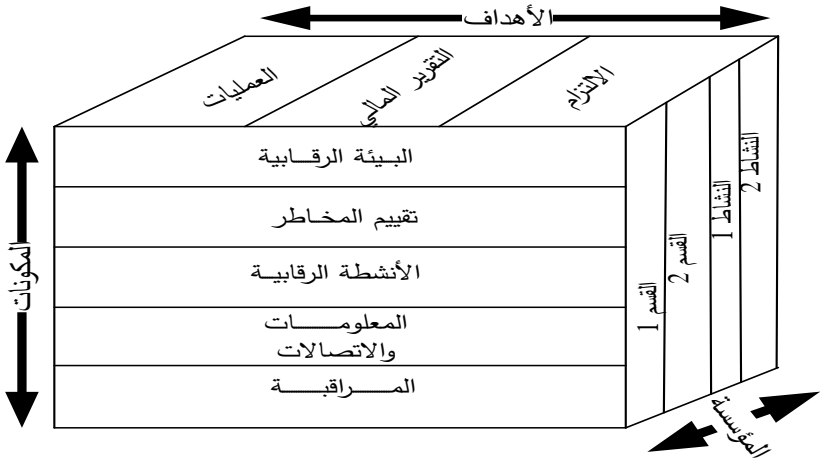
[4] / محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص47.

[5] / سليمان سند السبوع،مرجع سابق،ص110.

العمليات، يجب أن تكون المكونات الخمسة موجودة وتعمل بفعالية، لاستنتاج أن الرقابة الداخلية على العمليات فعالة[1]، أضف إلى ذلك أن هذا الهدف يحقق على مستوى المؤسسة ككل.

و الشكل التالي يوضح العلاقة بين أهداف نظام الرقابة الداخلية و مكوناته و المؤسسة:

الشكل رقم: (1-1) العلاقة بين (أهداف نظام الرقابة الداخلية – مكونات نظام الرقابة الداخلية – المؤسسة)



Source : Walter Jacques, Noirot Philippe : Le contrôle interne (Des chiffres porteurs de sens), AFNOR Éditions, Paris, France, 2010, p44.

إن الشكل السابق يوضح، ثلاثة أبعاد لنظام الرقابة الداخلية:[2]

- ✓ **البعد الأول:** بسؤال: ما هي الرقابة الداخلية؟ حيث يوضح هذا البعد، المكونات الخمس الأساسية لنظام الرقابة الداخلية (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات،عملية المراقبة)؛
- ✓ **البعد الثاني:** بسؤال: لماذا نصمم الرقابة الداخلية؟ حيث يوضح هذا البعد، الأهداف الثلاثة لنظام الرقابة الداخلية، والمتمثلة في (الأهداف المتعلقة بكفاءة وفعالية، موثوقية التقارير وما تتضمنه من معلومات، الالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة)؛
- ✓ **البعد الثالث:** بسؤال: أين تتم الرقابة الداخلية؟ حيث يوضح هذا البعد، الأقسام والأنشطة على مستوى المؤسسة والتي يجب أن تراقب.

الفرع الثاني:المسؤوليات اتجاه نظام الرقابة الداخلية:

تتحمل عدة جهات مسؤولية اتجاه نظام الرقابة الداخلية مع اختلاف طبيعة هذه المسؤولية، وهذه الأطراف أوالجهات التي تتمثل في:

1. **إدارة المؤسسة:**تتحمل إدارة المؤسسة المسؤولة الكاملة فيما يتعلق بتصميم أو وضع نظام الرقابة الداخلية، بما يساعد في تحقيق الأهداف السابق الإشارة إليها والمتمثلة في حماية الأصول، دقة وملائمة البيانات المحاسبية، تحقيق كفاءة وفعالية العمليات، الالتزام بالقوانين والقواعد المطبقة.زد على ذلك،فان مسؤولية إدارة المؤسسة لا تنتهي عند مجرد التصميم، وإنما تمتد هذه المسؤولية إلى تقييم فعاليته (أي

[1] / Switzer.Susan.M: Internal audit reports post Sarbanes-Oxley (a guide to process-driven reporting), John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, USA, 2007, p215.

[2] / Bissell Allen, et al: Wiley CPA excel Exam Review Study Guide (business environment and concepts), 2nd edition, John Wiley& Sons, Inc, New Jersey,USA, 2017, pp4-5.

التأكد من أن الإجراءات الموضوعة يتم الالتزام بها وفقا لما هو مخطط لها)، فعلى أساس نتائج هذا التقييم،تقوم الإدارة بعملية التحسين لهذا النظام ومن ثم إعادته إلى اتجاه تحقيق الأهداف المرجوة منه.

2. **المراجع الداخلي:** إن المراجع الداخلي، ملزم بتقييم نظام الرقابة الداخلية بكل فروعه (رقابة محاسبية،رقابة إدارية، وضبط داخلي)، بهدف تحسينه عن طريق تقديم توصيات تعالج نقاط الضعف وكذا دعم نقاط القوة، ويلعب المراجع الداخلي دوراً مهماً في عملية التقييم هذه، لأنها بصفة مستمرة،خاصة إذا كانت في ظل استقلالية تنظيمية لهذا المراجع.
3. **أفراد من داخل وخارج المؤسسة:**

أ- **أفراد من داخل المؤسسة:** تعتبر الرقابة الداخلية – إلى حد ما – من مسؤولية كل فرد يعمل في المؤسسة، ذلك أن هؤلاء في غالب ينتجون معلومات تستخدم في نظام الرقابة الداخلية أو يتخذون إجراءات تيم الحاجة إليها لتفعيل الرقابة، بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يكون جميع الموظفين مسؤولين عن الإبلاغ إلى الجهات العليا، عن حالات مشاكل التشغيل أو عدم الالتزام بالقواعد السلوكية،أو مخالفات لسياسات المؤسسة أو مخالفات قانونية[1].

ب- **أفراد من خارج المؤسسة:**هناك عدد من الأطراف الخارجية غالباً ما يساهمون في تحقيق أهداف المؤسسة، مثل المراجع الخارجي من خلال مراجعة القوائم المالية وإعطائه الرأي المستقل والموضوعي، وهناك أطراف آخرون مثل المشرعون والقانونيون والعملاء، وآخرون يتعاملون مع المؤسسة، المحللون الماليون،الصحافة، فهؤلاء يوفرون معلومات للمؤسسة لها تأثير على نظام الرقابة الداخلية، بالرغم من كونهم غير مسؤولين عن نظام الرقابة الداخلية أو جزء منه[2].

4. **المراجع الخارجي:**يهتم المراجع الخارجي بنظام الرقابة الداخلية، ذلك لأنه وفي إطار إصدار رأيه حول مصداقية القوائم المالية محل الدارسة، يعتمد على المراجعة الإختبارية والتي تعتمد على أسلوب العينات، حيث يستند المراجع في تحديده لحجم هذه العينات على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية، فكلما كان هذا الأخير فعال كلما زادت الثقة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية من قوائم مالية وما تحتويه من بيانات.

واعتماداً على ما سبق، يكون على المراجع الخارجي تقييم نظام الرقابة الداخلية، لكن السؤال المطروح : ما هو نطاق تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية ؟ بمعنى هل يجب على المراجع الخارجي تقييم نظام الرقابة الداخلية بمعناه الواسع (رقابة محاسبية، رقابة إدارية، وضبط داخلي)؟ أم يكتفي بتقييم أحد فروعها دون الأخرى ؟

إن الإجابة على هذا السؤال، ينتج عنها اتجاهين :

- **الاتجاه الأول:** حيث يقسم هذا الاتجاه مسؤولية المراجع الخارجي عن تقييم نظام الرقابة الداخلية، إلى :

✓ بالنسبة للنظام الرقابة المحاسبية، فان المراجع الخارجي يعتبر مسؤول مسؤولية كاملة عن تقييمها، لما لهذا النظام أو وسائله، من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل المراجع الخارجي، فهذا النظام يهدف إلى سلامة وصدق عرض القوائم المالية، مما يستلزم على المراجع تقييم هذا النظام والتأكد من أنه يحقق الأهداف المرجوة منه.

✓ وفيما يتعلق بمسؤولية المراجع الخارجي، عن تقييم نظام الضبط الداخلي، فهذا الأخير نظام الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر، حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن

1 / Vallabhaneni. S. Rao: Wiley CIA Exam Review (part 1, internal audit basics), John Wiley& Sons, Inc, New Jersey, USA, p113.

2 / I dem.

المراجع الخارجي مسؤول مسؤولية محدودة عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس، وذلك في إطار مسؤوليته المهنية المعتادة، هاته الأخيرة التي تحدد مسؤوليته اتجاه تقييم لنظام الضبط الداخلي.

- ✓ وفي الأخير، و بالنسبة للنظام الرقابة الإدارية، فالمراجع الخارجي غير مسؤول عن تقييمها، لان هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تحقيق كفاءة وفعالية العمليات وكذا ضمان تنفيذ السياسات الإدارية،وبالتالي ترتبط بطريقة غير مباشرة بالدفاتر والقوائم المالية. فوجود هذا النظام أو عدمه لا يؤثر مباشرة على عملية المراجعة، لكن إذا تبين للمراجع، وفي ظروف معينة، أن بعض وسائل لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة القوائم المالية، عندها يكون لزاماً على المراجع تقييم تلك الوسائل.

- **الاتجاه الثاني:** يرى هذا الاتجاه، أن المراجع الخارجي مسؤول عن تقييم نظام الرقابة الداخلية ككل،بما في ذلك نظام الرقابة الإدارية، ونظام الضبط الداخلي،لأنه في الحقيقة، أن جميع وسائل الرقابة الداخلية تمثل وحدة متماسكة، تضعها الإدارة بهدف مساعدتها على تحقيق أهداف معينة.

إلا أن توسيع مسؤولية المراجع إلى الحد، يقتضي منه فهماً عاماً للظروف الاقتصادية والتكنولوجية الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة، ويجعله يبذل جهداً كبيراً، لفحص أمور غير متخصص فيه وبالتالي لا يستطيع إعطاء حكمه بدقة بخصوصها، وهذا ما يفسر ضرورة تأهيل المراجع في مجالات معرفية أخرى غير المحاسبة والمراجعة.

لذلك أصبح من المتفق عليه، أن المراجع الخارجي، يعتبر مسؤول عن تقييم نظام الرقابة المحاسبية، كما أنه يعتبر مسؤول بلا شك عن تقييم تلك الوسائل الخاصة بالرقابة الإدارية والتي يكون لها أثر واضح على النواحي المالية بالمؤسسة. فمثلا يعتبر استخدام الميزانيات التخطيطية في أغراض الرقابة من وسائل بالرقابة الإدارية، لكنها تتعلق بالنواحي المحاسبية والمالية، ولهذا يعتبر المراجع الخارجي مسؤول عن تقييمها[1].

المطلب الرابع: مراحل و أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية ذات أهمية كبيرة، فقد تكون من طرف المراجع الداخلي أو من المراجع الخارجي، فكل واحد منهما يهدف إلى أهداف مختلفة من هذه العملية، وسوف نتعرف على هذه الأهداف بعد التطرق إلى مراحل التقييم، مع تبيين الأساليب المستعملة في التقييم. وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يهتم المراجع الداخلي والخارجي -كما سبق وذكرنا- بتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تمر عملية التقييم بالمراحل التالية:

1. **المرحلة الأولى: مرحلة جمع المعلومات عن النظام الرقابة الداخلية:** لتقييم نظام الرقابة الداخلية،يحتاج المراجع لجمع معلومات بخصوصه، وتتعدد مصادر حصول المراجع على هذه المعلومات من: الاستفسار من الموظفين المؤسسة، الإطلاع على الوثائق المحاسبية التي تحدد الإجراءات المختلفة،الخرائط التنظيمية، وتوصيف الوظائف، خرائط التدفق، وتقارير المراجعة الداخلية،...الخ، وغيرها من الوثائق، التي تُمكن المراجع من جمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية.
2. **المرحلة الثانية: فهم نظام الرقابة الداخلية:**تهدف هذه المرحلة إلى تكوين فكرة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وذلك لفهم طريقة تشغيله. فبعد جمع المعلومات السابقة، يأتي المراجع في هذه المرحلة ويحاول فهم نظام الرقابة الداخلية المتبع، عن طريق تحليله لتلك المعلومات، وبعد فهمه لهذا

[1] / كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم:أصول المراجعة، بدون دار نشر، بدون بلد، 2003، ص197.

النظام يقوم المراجع بتوثيق هذا الفهم عن طريق خرائط التدفق أو التقرير الوصفي. وعلى العموم فإن من إجراءات المراجع لفهم نظام الرقابة الداخلية ما يلي :[1]

- تحديث وتقييم خبرة المراجع السابقة مع المؤسسة: يتم في معظم الأحيان، تنفيذ المراجعة بواسطة نفس المراجع، وبالتالي يبدأ المراجع مهمته، وفي حوزته قدر كبير من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ونظراً لأن النظم وإجراءات الرقابة لا يتم تغييرها على نحو متكرر، يمكن تحديث هذه المعلومات واستخدامها في عملية المراجعة الخاصة بالعام الحالي؛
- الاستفسار من أفراد المؤسسة: وتمثل بداية منطقية لتحديث المعلومات الخاصة بعملية المراجعة السابقة، أو التوصل للمعلومات خلال عملية المراجعة الأولى، على أن يتم توجيه الاستفسار إلى: الإدارة والمشرفين والعاملين؛
- قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعة لدى المؤسسة: حتى يتم تصميم وتنفيذ والحفاظ على الرقابة الداخلية، يجب أن تقوم المؤسسة بعملية توثيق مكثفة، ويشمل ذلك مستندات وكتيبات التي تحدد السياسة الموضوعة من قبل المؤسسة، وكتيبات النظم والمستندات، فيجب على المراجع الاطلاع على تلك المعلومات ثم يناقشها مع أفراد المؤسسة للفهم بشكل ملائم؛
- فحص المستندات والدفاتر:يمكن للمراجع فحص المستندات والدفاتر الفعلية، فمن خلال هذا الفحص يتمكن ويتعرف و يفهم محتويات الكتيبات؛
- ملاحظة الأنشطة والتشغيل بالمؤسسة: يمكن للمراجع أن يلاحظ أداء أفراد المؤسسة خلال التشغيل وإعداد المستندات والدفاتر وتنفيذ الأنشطة الرقابية والمحاسبية.

3. **المرحلة الثالثة: التقييم المبدئي:**بالاعتماد على المرحلتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه، مبدئيا، لنقاط القوة والنقاط الموجودة في النظام.
4. **المرحلة الرابعة: اختبارات الالتزام:**بعد انتهاء المراجع من فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة،يبقى السؤال المهم الذي يطرحه المراجع، وهو "هل نظام الرقابة الداخلية فعال؟" أي أن إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة منفذة فعلا، و وفقاً لما هو مخطط لها، فالإجراءات واللوائح المالية وغير المالية التي تصدرها الإدارة، قد لا يتم تنفيذها، أو قد يتم تغييرها بشكل غير ملائم، ومن ثم يكون نظام الرقابة الداخلية سليماً من الناحية النظرية ولكنه غير مطبق. ولنفي أو تأكيد ما سبق،وللإجابة على السؤال على السابق، يتم بتنفيذ المراجع لاختبارات الالتزام (الاستمرارية، الرقابة). ان الغرض من هذه الاختبارات هو التحقق من أن إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة منفذة فعلا، أي أن نظام الرقابة الداخلية يتم الالتزام به في الواقع العملي وفقا لما هو مخطط له، كما أن هذه الاختبارات تؤيد استنتاج المراجع بخصوص نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام،هي بالفعل نقاط قوة، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، وفي الحقيقة أن هذه الاختبارات ليست مرغوبة بل هي ضرورية حتى يحدد المراجع درجة الاعتماد على هذا النظام.

ومن أمثلة عن الإجراءات التي يجب إتباعها لتنفيذ اختبارات الاستمرارية ما يلي :[2]

- الاستفسار من الأفراد المناسبين في المؤسسة: يمكن للمراجع الاستفسار عن بعض الأمور للتأكد من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية ؛

[1] / محمود عبد السلام محسن:مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية (دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة)،مذكرة ماجستير(غير منشورة)، كلية التجارة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية،غزة، فلسطين،2011، ص61.

[2] / ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص ص 406-407.

- فحص السجلات والمستندات والتقارير: ينتج عن العديد من أساليب الرقابة وثائق مادية يمكن للمراجع الإطلاع عليها للتأكد من اكتمالها؛
- ملاحظة الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية: لا ينتج عن بعض أساليب الرقابة وثائق، لهذا يجب المراجع ملاحظتها بنفسه مثل الفصل بين المهام؛
- إعادة تنفيذ بعض الإجراءات: في بعض الأحيان يقوم المراجع بإعادة أداء بعض الإجراءات الرقابية للتأكد من فعاليتها.

5. **المرحلة الخامسة: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:**اعتماداً على اختبارات الالتزام السابقة الذكر،يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة،هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، كما يقف كذلك على نقاط القوة الموجودة.

واعتماداً على مراحل التقييم السابقة يكون هناك حالتين:

1. إذا أُديت المراحل السابقة، من طرف المراجع الخارجي بهدف إبداء رأيه حول القوائم المالية، واستناداً على نتائج التقييم النهائي للنظام، فهو أمام ثلاث بدائل:

أ- سلامة تصميم نظام الرقابة الداخلية، مع الالتزام به، وفي هذه الحالة يقوم المراجع بتضييق حجم اختباراته، ومن ثم الخروج برأيه عن مدى صحة القوائم المالية؛

ب- سلامة تصميم نظام الرقابة الداخلية، لكن هناك عدم الالتزام بهذا النظام، وفي هذه الحالة يقوم المراجع بالاستفسار عما إذا كان عدم التزام يؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية، ومما ستوجب عليه التوسيع في حجم اختباراته، ومن ثم الخروج برأيه عن مدى صحة القوائم المالية.كما يجب عليه أيضا أن يقدم حوصلة في وثيقة شاملة، النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة)، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات. وفي العادة تمثل وثيقة الحوصلة، تقريراً حول الرقابة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته[1]؛

ج- عدم سلامة تصميم نظام الرقابة الداخلية، فضلاً عن عدم الالتزام بهذا النظام، وفي هذه الحالة يكون من الأفضل للمراجع الانسحاب من مهمة المراجعة، أو امتناعه عن إبداء رأيه في القوائم المالية.

2. أما إذا أُديت المراحل السابقة، من طرف المراجع الداخلي، فيكون عليه تقديم تقريره الى الإدارة ليبين نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، حيث يوضح فيه، نقاط أو نواحي القوة لتدعيمها، وكذا نواحي الضعف مع اقتراح حلول لها.

الفرع الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

أن مراحل التقييم السابقة تحتاج بطبيعة الحال إلى وسيلة أو أسلوب يوصل إلى نتيجة ذلك التقييم، ولهذا سوف نتعرض لكل أسلوب من تلك الأساليب في التقييم على نحو التالي:

1. **الدراسة التقريرية أو الوصفية للرقابة الداخلية :**بموجب هذا الأسلوب، يحصل المراجع على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيسي من العمليات. وعادة تتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يؤدون الأعمال المختلفة، و المستندات التي يتم إعدادها ، والسجلات التي يتم الاحتفاظ بها ، وتقسيم الواجبات. وبعد هذا الوصف المكتوب يقوم باستنتاج قوة أو ضعف كل جزء رئيسي من النظام[2].

والتقرير التالي،يوضح التقرير الوصفي لإجراءات عمليات الصيانة في مؤسسة(س) ،على سبيل المثال :

[1] / محمد بوتين:المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2008 ، ص 75.

[2] / حسين أحمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة (الاطار النظري والاجراءات العملية)، مرجع سابق،299.

الشكل رقم: (1-2) التقرير الوصفي لإجراءات عمليات الصيانة في مؤسسة(س)

المؤسسة(س)
تقرير التقرير الوصفي لإجراءات عمليات الصيانة

يقوم قسم الإنتاج عند الحاجة إلى صيانة الآلات بإعداد طلب إصلاح من نسختين، يرسل النسخة الأولى إلى قسم الصيانة، ويحتفظ بالثانية في ملف لديه.

يعد قسم الصيانة، بعد استلامه طلب الإصلاح، أمر الإصلاح يتكون من أصل وثلاث صور، ويحتفظ بنسخة طلب إصلاح في الملف لديه.يوزع أمر الإصلاح على الشكل التالي:

ترسل النسخة الأولى والثانية مع عامل الصيانة وترسل النسخة الرابعة إلى قسم الإنتاج، أما النسخة الثالثة فتحفظ في الملف لدى قسم الصيانة. يقوم عامل الصيانة بتسجيل المواد المستهلكة وقطع التبديل ووقت المستهلك على النسخة الأولى والثانية من أمر الإصلاح.

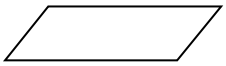
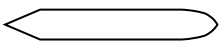
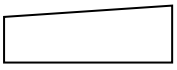
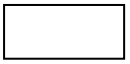
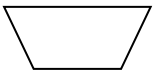
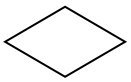
يقوم قسم الصيانة (بعد عملية التسجيل المواد والوقت المستهلك) بالاحتفاظ بالنسخة الأولى من أمر الإصلاح ويرسل النسخة الثانية إلى قسم الحسابات الذي يقوم بدوره بتسعير عناصر أمر الإصلاح يعد بناء على ذلك ملخص أمر الإصلاح على ثالث نسخ، الأولى ترسل إلى قسم الإنتاج، والثانية إلى قسم الصيانة، والثالث يحتفظ بها لديه.

المصدر : عبد الرزاق محمد قاسم: تحليل و تصميم نظام المعلومات المحاسبية، ط1، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2004، ص86.

2. خرائط التدفق: يمكن تعريف خرائط التدفق بأنها " رسم تصوري باستخدام مجموعة من الرموز المتعارف عليها دوليا، إذ يوضح بيانيا تدفق البيانات والمعلومات وتتابع العمليات والأنشطة داخل نظام معين"[1]. وعليه يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المؤسسة في شكل خريطة تدفق (معبراً عنها على شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يُرسل إليها)، والمستندات التي تعد في كل خطوة،والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها). يمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها [2].وبعد إعداد هذه الخرائط لنظام الرقابة يستخلص المراجع مناطق القوة والضعف فيه.

ومن هذه الرموز المعتمدة في خرائط التدفق ما يبين الجدول التالي :

الجدول رقم:(1-2) رموز خرائط التدفق

الرمز	اسم الرمز	الشـــــــرح
	مستند أو وثيقة	مستند أو وثيقة معدة بشكل يدوي أو بواسطة الحاسوب.
	الإدخال و الإخراج	أي عملية ادخل بيانات إلى النظام أو الحصول على معلومات من النظام تمثل بهذا الرمز.
	العرض	المعلومات التي يجب أن تعرض على احد وسائط الإخراج المباشر مثل الشاشة.
	إدخال يدوي	يتم إدخال البيانات إلى النظام الحاسوبي عبر وحدات إدخال البيانات المباشرة.
	المعالجة	عملية المعالجة المنفذة بواسطة الحاسوب.
	عملية يدوية	عملية معالجة تنفذ بشكل يدوي.
	عملية القرار	يمثل الحاجة إلى اتخاذ قرار للتحويل من موقف لأخر أو من بديل للآخر.

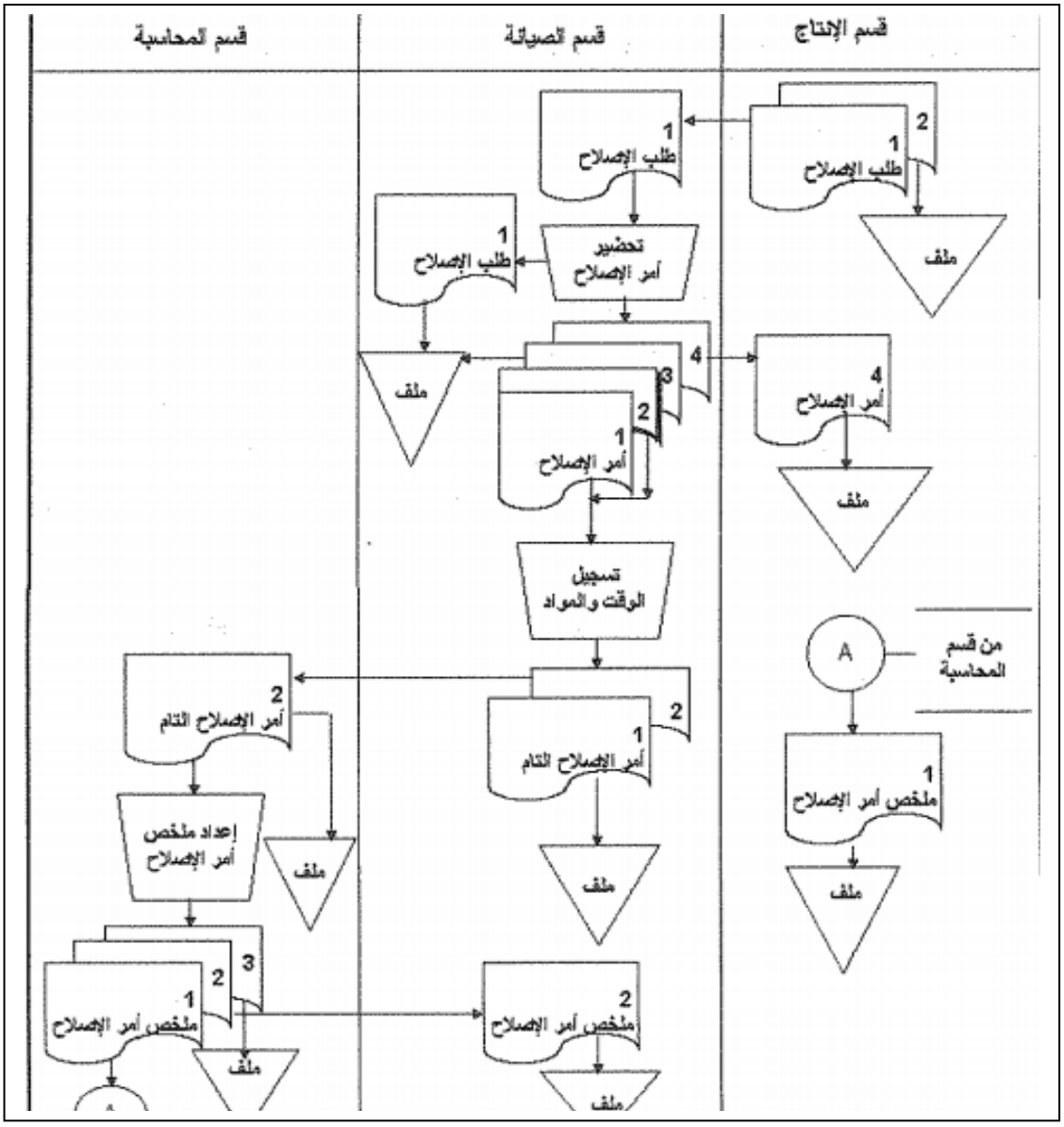
المصدر : عبد الرزاق محمد قاسم: تحليل و تصميم نظام المعلومات المحاسبية، مرجع سابق،ص 83.

[1] / أحمد حسين علي حسين: نظام المعلومات المحاسبية،(الاطار الفكري والنظم التطبيقية)،الدار الجامعية،الاسكندرية ، مصر،2006، ص158.

[2] / يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية ،ط2،جمعية المحاسبية والمراجعين الفلسطينية،فلسطين، ص162،2002.

وبالرجوع إلى المثال السابق، يمكن تمثيل تدفق عملية الصيانة في المؤسسة(س)، وذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: (1-3) خرائط تدفق عملية صيانة في مؤسسة(س)



المصدر : عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق ص87.

3. **قائمة الاستبيان:** وهي عبارة عن سلسلة من أسئلة عن نظام الرقابة الداخلية،حيث تدور الأسئلة حول قواعد وإجراءات تنفيذ العمليات والأنشطة بالمؤسسة، ويتم توزعها على العاملين لتلقي الردود عليها ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مواطن الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية، و تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات. "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة "نعم" تشير إلى مواطن قوة النظام، أما الإجابة "لا" فتشير إلى مواطن ضعفه. وفي معظم الأحيان يستعمل المراجع قوائم أسئلة نموذجية التي تعتبر كمرشد إلى الحد الأدنى لما يجب السؤال عنه، ويمكن التصرف في هذه القائمة حسب طبيعة وحجم و المؤسسة أو قد يضطر أحيانا إلى تحضير قائمة مناسبة[1]. وفيما يلي جزء من قائمة الاستبيان نظام الرقابة الداخلية على المبيعات:

[1] / صبيح الطحان: أصول التدقيق الحديث ،ج1 ، ط2، مطبعة الزمان ، بغداد، العراق، 1976، ص ص 219-220.

الجدول رقم:(1-3) جزء من قائمة استبيان نظام الرقابة الداخلية على المبيعات

رقم السؤال	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
1	المبيعات: هل تخضع طلبات العملاء للفحص والموافقة من قبل أ- قسم المبيعات أو أوامر البيع؟ ب- قسم الائتمان؟				
2	هل تستخدم إخطارات تفيد بشحن البضاعة التي تحمل أرقاما مسلسلة مسبقا؟				
3	هل يتم فحص فواتير لقصد التحقق من دقة من : أ- الكميات الواردة بها؟ ب- الأسعار المستخدمة؟ ت- العمليات المحاسبية؟ ث- شروط البيع؟				
4	هل يتم مقارنة الفواتير بطلبات الواردة من العملاء ؟				
5	هل تعالج عناصر المردودات بصور واضحة من قسم الاستلام؟				
6	هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم المحاسبة و ذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟				
7	هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح و بصورة مماثلة للمبيعات العادية للعملاء: أ- المبيعات للموظفين ؟ ب- المبيعات الخردة والسلع التالفة ؟ ج – المبيعات النقدية ؟				

المصدر: يوسف محمد جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، دار الوراق للنشر والتوزيع، 2009، ص119.

4. فحص النظام المعلومات المحاسبية: يمكن للمراجع أن يقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال فحص النظام المعلومات المحاسبية المطبق، عن طريق حصوله على كشف بالسجلات المحاسبية والمسؤولين عن كل سجل ومراجعة تلك السجلات، وكذا المستندات والدورة المستندية،و من خلال كل هذا يتمكن المراجع من الحكم على قوة أو ضعف نظام الرقابة[1].

[1] / غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصرة، (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006. ص 221.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية:

رأينا في المبحث السابق،كيف أن الرقابة الداخلية تعمل على تحقيق أهداف ترتبط مباشرة بالأهداف التي تريد المؤسسة تحقيقها، وبالتالي،ونظرا لأهمية البالغة لهذا النظام،كان على المؤسسة البحث عن أداة أو جهاز داخلي يعمل على التأكد من فعالية ذلك النظام،والمتمثلة في المراجعة الداخلية، ولتعرف على هاته الأخيرة،سنعرج في هذا المبحث إلى تعاريف المراجعة بصفة عامة وتطورها التاريخي،ثم نتطرق إلى المراجعة الداخلية حيث نتعرف على تعريفها هي الأخرى ، وأسباب الطلب عليها من طرف الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة سواء الداخلية أو الخارجية ومختلف الخدمات التي تقدمها لهم ، وذلك على النحو التالي :

المطلب الأول: تعريف المراجعة وتطورها التاريخي:

نبين من خلال هذا المطلب التطور التاريخي الطارئ على المراجعة وكذا مختلف التعاريف المقدمة لها وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: تعريف المراجعة:

سنرد معنى للمراجعة من الناحية اللفظية وكذا الاصطلاحية:

المراجعة بمعناها اللغوي من الفعل رجع: رُجُوعًا ومَرْجعًا ومَرْجعَةً وُرجْعَى رُجْعَانًا: اصرف، عاد ويقال َراجَعَهُ في الأمر: بمعنى رجع إليه[1].

أما المراجعة بمعناها اللفظي " Audit" فاشتقت هذه الكلمة من اللغة اللاتينية "Audio" أو"Audire" معناها " يستمع أو يصغي"[2]. فكان المراجع في الحضارات القديمة يستمع للتسجيلات المثبتة في الدفاتر للتأكد من صحتها من خلال عقد جلسات استماع عامة يتم فيها قراءة هذه التسجيلات.

أما من حيث معناها الاصطلاحي فتعددت التعاريف الموضحة لها ومنها :

المراجعة "هي فحص ينفذ من طرف شخص مهني مستقل بغرض إعطاء رأي على موضوع الفحص حول مطابقة هذا الموضوع مع المعايير المعمول بها "[3].

المراجعة هي " عملية الفحص الانتقادي والمنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها المؤسسة عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي "[4].

المراجعة هي " فحص السجلات المحاسبية بغية التأكد من أنها صحية وكاملة وتعكس مضمون المعاملات المتعلقة بها "[5].

المراجعة هي " إعطاء رأياً معللاً على مطابقة ما بين ما هو موجود والمعيار"[6].

---

[1] / لويس معلوف اليسوعي: المنجد في اللغة والأدب والعلوم ،ط18،المطبعة الكاثوليكية، بيروت،1956 ، ص250.

[2]/ Lotarski Angeline Aubert, et al :Conduire un audit à visée participative, Chronique Social ,Lyon, France , 2006,p33.

[3] /Micheline Friédérich , et al : Comptabilité et audit (manuel et application) ,Foucher, France, 2008-2009, p 441.

[4] / محمد حامد عطا: معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، دار الكتب الوثائق القومية، القاهرة، مصر، 2006، ص 17.

[5] / Ravinder Kumar and Virender Sharma : Auditing (principles and practice) , Prentice- Hall of India Private Limited , New Delhi , 2005 , p 2.

6 / جيلالي عياد غلام الله: مدى ملائمة معايير التدقيق الداخلي للمؤسسة الجزائرية في ظل النظام تطبيق المحاسبي المالي ، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية،جامعة حسيبة بن بوعلي،الشلف ،الجزائر،العدد15، جانفي 2016، ص16.

أما التعريف الشامل للمراجعة،هو ذلك التعريف الذي قدمته جمعية المحاسبة الأمريكية (*AAA) سنة 1973 فعرفتها على أنها " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية لتحديد مدى توافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة "[1].

فهذا التعريف يعد شاملا لكل أنواع المراجعة، و نستخلص منه ما يلي عن المراجعة:

- **المراجعة هي منهج منظم:** فعملية المراجعة تتم بتحليل السجلات المحاسبية من قبل مراجعي الحسابات باستخدام مجموعة من التقنيات المتعارف عليها، لذلك يجب أن يتم التخطيط والتنظيم لمراجعة الحسابات بطريقة تمكن المراجعين من تنفيذ عملية المراجعة بدراسة وافية وتحليل جميع أدلة الإثبات الهامة،ويتحقق ذلك بإتباع خطة منظمة و موثقة تسمى برنامج المراجعة [2].
- **حصول على أدلة الإثبات وتقييمها بموضوعية:** فحصول المراجع على أدلة الإثبات وتقييمها تمثل جوهر عملية المراجعة، على أن تتم عملية الحصول والتقييم بشكل موضوعي ويتم ذلك باحتفاظ المراجع بموقف محايد أي دون التحيز لأي طرف.
- **تتعلق أدلة الإثبات بالنتائج :** فالأدلة التي يتم جمعها المراجع وقام بتقييمها، تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية التي تحدث في المؤسسة والتي يتم تضمينها وتلخيصها في القوائم المالية وفي التقارير التشغيلية الداخلية والإقرارات الضريبية وغيرها هي موضوع عملية المراجعة.
- **تحديد مدى التوافق والتطابق بين النتائج والمعايير:** فالمراجع عندما يقوم بجمع أدلة الإثبات المتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية(العناصر محل المراجعة)، فهو يهدف بذلك لتبيين مدى التوافق والتطابق بين هذه العناصر والمعايير المقررة.
- **المعايير المقررة :** وللمعرفة مدى التطابق بين عناصر محل المراجعة والمعايير المقررة، هذه الأخيرة يجب أن تكون موضوعة مسبقا حتى يمكن استخدامها كأساس للتقييم والحكم،فقد تأخذ شكل موازنات أومقاييس للأداء تم تحديدها أو إقرارها من إدارة المؤسسة أو قد تكون قواعد محددة عن طريق جهة تشريعية خارجية، فعلى سبيل المثال المبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها والتي تم وضعها من طرف مجلس معايير المحاسبة المالية أو أي جهة إلزامية أخرى[3]،يمكن أن تكون معايير للتقييم.
- **هدف المراجعة هو توصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين:** ويتم توصيل نتائج المراجعة في تقرير مكتوب والذي يعتبر وسيلة الاتصال لتبليغ لتلك النتائج. وقد تختلف تقارير المراجعة في طبيعتها حسب نوع عملية المراجعة والظروف التي صاحبت إصدار تلك تقارير، إلا أنها تهدف في كافة الأحوال إعلام القُراء المستخدمين بدرجة التوافق والتطابق بين المعلومات والمعايير[4].

مما سبق يمكن تقديم تعريف المراجعة " المراجعة هي عملية منهجية منظمة تتم من طرف شخص مهني مستقل عن طريق جمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلق بعناصر موضوع المراجعة بهدف تحديد مدى التطابق والتوافق بين هذه العناصر والمعايير المحددة وتبليغ نتائج المراجعة إلى الأطراف المعنية ".

---

* AAA: American Accounting Association.

1 / مجيد جاسم الشرع : المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الأردن، 2002-2003 ، ص 108.

2 / Rick Hayes, et al :Principles of auditing(an introduction to international standards an auditing), second edition ,Pearson Education Limited ,England ,2005 ,p 11.

3 / أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 53.

4 /أمين السيد أحمد لطفي: فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 7.

وفي الأخير، تجدر الإشارة ، إلى أن المراجعة هي "عملية اتصال إنساني متكاملة " وذلك باستفائها أركان هاته الأخيرة، وهي على النحو التالي:[1]

- ❖ المرسل: والمتمثل في المراجع الذي يقوم بمهمة المراجعة.
- ❖ الرسالة: وتتمثل الرسالة في مجال المراجعة، في الرأي المراجع عن مدى التوافق والتطابق بين المعلومات والمعايير.
- ❖ أداة الاتصال: وتتمثل في تقرير المراجع المتضمن رأي في مدى التوافق والتطابق بين المعلومات والمعايير.
- ❖ المستقبل: وهو هنا، مستخدمو تقرير المراجع من، إدارة المؤسسة، المساهمون، البنوك، هيئات رقابية...الخ.
- ❖ التأثير المنتظر: تعتبر الرسالة التي يحملها تقرير المراجع، رسالة إعلامية إلى مستخدمي هذا التقرير،حيث تستهدف هذه الرسالة إحداث تأثير ما على سلوك هؤلاء المستخدمين.
- ❖ التغذية العكسية: من بين آليات التغذية العكسية في المراجعة، مناقشات وتعليقات أعضاء الجمعية العامة للمؤسسة، تعليقات جهات الرسمية مثل هيئة السوق المالي، البنك المركزي وغيرها؛
- ❖ البعد الإنساني للاتصال: يتحقق البعد الإنساني لنموذج الاتصال في المراجعة، لكون كلا من المرسل والمستقبل، إنسان.

الفرع الثاني: تطور التاريخي للمراجعة

عُرِفت المراجعة بشكل عام عند حضارات متعددة مثل المصرية واليونانية والرمانية، حيث اقتصرت المراجعة آنذاك في التأكد من صحة التسجيل الحسابات في الدفاتر، وذلك بالفصل بين الشخص الذي يسجل والشخص الذي يراجع لما تم تسجيله. أما في الحضارة الإسلامية كان للخليفة عمر بن الخطاب " رضي الله عنه " يقوم بشكل من أشكال المراجعة حيث جعل مواسم الحج فرصة لعرض الحسابات الولاة ومراجعتها[2].

وكان التطور الجوهري للمحاسبة والمراجعة بظهور نظرية القيد المزدوج الذي ورد في كتاب العالم الايطالي لوكا باشيليو* " Lucas Pacioli " الذي نشره بايطاليا عام 1494، تلك النظرية التي ساعدت في تطور المحاسبة وبالتالي المراجعة[3].

كما ظهرت أول منظمة مهنية في المراجعة في فنيسيا بإيطاليا سنة1581 حيث تأسست كلية " Roxonati " لتكوين خبراء المحاسبة، لتصبح العضوية في هذه الكلية فيما بعد شرطا لمزاولة مهنة المراجعة[4].

وبظهور الثورة الصناعية التي صاحبها ظهور شركات المساهمة، هاته الأخيرة التي أدت انفصال النهائي بين التسيير والملكية من جهة، والحاجة إلى وجود شخص مهني مستقل يحمي الأموال المستثمرة في تلك الشركات من جهة أخرى، ففرضت بريطانيا المراجعة من خلال قانون الشركات البريطاني سنة 1862 .

---

[1]/عبد الوهاب نصر علي: موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة(وفقاً للمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية)،ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2009، ص ص22-23.

[2] / هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، ط2، دار وائل للنشر، عمان ، الأردن،2004، ص 17.

* لوكا باشيليو : "Lucas Pacioli"(1445-1517) عالم رياضيات ايطالي ، يعتبر كتابه المنشور سنة 1494 بعنوان " مراجعة عامة في الحساب، الهندسة، النسبة والتناسب" أول كتاب يتطرق إلى نظرية القيد المزدوج،هاته الأخيرة التي خصص لها هذا العالم حيز في هذا المنشور ،شرح فيه كيفية تنظيم الدفاتر والسجلات ، حيث تعتبر هذه النظرية نقطة انعطاف في الفكر المحاسبي، و لهذا يطلق على هذا العالم اسم "أب المحاسبة ومسك الدفاتر".

[3] / حازم هاشم الآلوسي، مرجع سابق، ص 25.

[4] / خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ،مرجع سابق، ص 18.

ويعد قيام (AICPA) بإصدار كتيب بعنوان « معايير المراجعة المتعارف عليها » سنة 1954 [1] والتي لقيت رواجا كبيرا في العالم، من أهم محطات التطور في المراجعة . وفيما يلي جدول يوضح التطور الذي طرأ على المراجعة:

الجدول رقم:(1-4) التطور التاريخي للمراجعة

الفترة	الهدف من المراجعة	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500 م	اكتشاف الغش والاختلاس.	تفصيلي.	غير مهمة.
1500-1850 م	اكتشاف الغش والاختلاس.	تفصيلي.	غير مهمة.
1850-1905 م	اكتشاف الغش والخطاء والاختلاس.	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي.	غير مهمة.
1905-1933 م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.	فحص اختباري تفصيلي.	درجة الاهتمام بسيطة.
1933-1940 م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.	فحص اختباري.	بداية الاهتمام بها.
1940-1960 م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.	فحص اختباري.	اهتمام قوي وجوهري.
1960م حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية...	فحص اختباري.	أهمية جوهرية للبدء بعملية المراجعة.

المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص18.

ولأهمية المراجعة قامت تقريبا كل دول العالم بتنظيم هذه المهنة وذلك إما بإصدار قوانين تنظمها أو تأسيس هيئات تشرف عليها. ومن المنظمات المهنية الدولية التي تهدف إلى توحيد المهنة عالميا، الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين الذي تأسس 1977 حيث يقوم بإصدار المعايير الدولية للمراجعة وذلك عن طريق مجلس معايير الدولية لمراجعة والتأكد (IASSB)*[2] .

أما على المستوى الوطني فيمكن توضيح تطور المراجعة في الجدول التالي:

الجدول رقم:(1-5) مراحل تطور المراجعة على المستوى الوطني

المرحلة	القوانين المصدرة والمؤثرة على المراجعة
1969-1989	-بدأ تنظيم المهنة سنة 1969، بصدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970، والذي حدد الرقابة الواجبة الفرض على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها. -المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1973/11/16، الذي حدد مهام وواجبات المراقب ومن خُولت له هذه المهام؛ - إنشاء هيئة مهنية تنظم المهنة والمتمثلة في مجلس المحاسبة، مهمتها مراقبة الحسابات للمؤسسات العمومية وذلك بصدور القانون رقم05/80 المؤرخ في 1980/30/10؛ - القانون رقم 88- 01 والصادر في 2 جانفي 1988، والمتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية والاقتصادية والذي حدد كيفية المراقبة للمؤسسات،عن طريق جهاز خارجي شريطة أن لا يتدخل في التسيير.

[1] / حازم هاشم الآلوسي ، مرجع سابق، ص 26.

* IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board.

[2] / Humphrey Christopher and Loft Anne : The complex world of international auditing regulation, Available at : http://www.qfinance.com/auditing-best-practice/the-complex-world-of-international-auditing-regulation?full. (Accessed: 13/12/2013).

2000-1990	أعتبرت هذه المرحلة بداية الممارسة الحرة للمهنة ،وصدرت فيها عدة قوانين تنظيم المهنة أبرزها: -قانون القانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أفريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد(يحدد شروط الشخص الممارس لمهنة،واجباته،حقوقه،مسؤولياته)،كما انشأ القانون السابق المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين،من مهامها السهر على تطبيق المهنة وممارستها، إعداد ومراجعة قائمة المتعلقة بممارسي المهنة ؛ - المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 المنشئ للمجلس الوطني للمحاسبة، واعتباره الجهة الرسمية الوحيدة المكلفة باختياره طرق التقييس المحاسبي في الجزائر ؛ - المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
2011-2001	وتُعتبر هذه المرحلة المنعرج الثاني للمراجعة، وكان نتيجة لتبني النظام المحاسبي المالي، حيث تم إعادة هيكلة المنظمات المهنية (المجلس الوطني للمحاسبة، المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)، وأهم ما جاء في هذه المرحلة ما يلي: - المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26 جويلية 2010 والذي يقر بالإبقاء على مجلس المحاسبة كما هو؛ - صدور قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جويلية 2010،والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وأهم ما جاء به هذا القانون(إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية مهمته منح الاعتماد وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية،تحديد شروط المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الفصل بين المهام ثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية والمتمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية محافظي الحسابات والمنظمة الوطنية المحاسبين المعتمدين،تحديد حقوق ووجبات الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين،...الخ)؛ -من أجل تفسير قانون رقم 10-01 السابق الذكر،تم إصدار عدة مراسيم تنفيذية في 27جانفي 2011 تحدد كيفية تشكيلة و صلاحيات كلا من المجلس الوطني للمحاسبة و المنظمات المهنية ثلاثة.
مرحلة ما بعد 2011	أما في هذه المرحلة فتميزت بنوع آخر من التغيير في المهنة، وذلك بإصدار معايير جزائرية للمراجعة،حيث: في 04 فيفري2016 إصدار أول مجموعة معايير جزائرية للمراجعة تضمن أربعة معايير، وإصدار ثاني مجموعة في 04اكتوبر 2016 تضمنت أربع معايير أيضا. وتم مؤخرا إصدار المجموعة الثالثة وذلك في 15مارس 2017 تضمنت هي الأخرى أربع معايير .

المصدر: بالاعتماد على:

- عمورة جمال: ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول" النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب،البليدة،الجزائر، يومي 13و14 ديسمبر 2011،ص ص 5-8.
- مقراني عبد الحكيم،قمان عمر : أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الأشراف ومراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول" النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب ،البليدة ،الجزائر، يومي 13و14 ديسمبر 2011،ص ص7-10.
- وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقررة رقم002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الجزائر،2016.
- وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقررة رقم150 المؤرخ في 04 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الجزائر،2016
- وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقررة رقم23 المؤرخ في 15مارس2017 مارس، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ،الجزائر،2017.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية:

لقد تعددت التعارف التي تطرقت إلى المراجعة الداخلية، وذلك حسب التطور التاريخي الذي لحق بها، فعرفت من طرف باحثين وهيئات ومنظمات مهنية، وسنقدم بعض هذه التعريفات وذلك لإلمام بطبيعتها ومجالاتها. ولهذا سنتطرق أولا للتعاريف القديمة ثم التعاريف الحديثة، وذلك على النحو التالي :

الفرع الأول:التعاريف القديمة للمراجعة الداخلية:

من التعاريف القديمة للمراجعة الداخلية ما يلي :

عرفت على أنها "مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تُنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية القصوى"[1].

وتعرف على أنها " نشاط وتقييم مستقل يقوم به إدارة أو قسم داخل المؤسسة مهمته بفحص الأعمال المختلفة في المجالات المختلفة المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات وأقسام هذه المؤسسة، وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا. كما أنها رقابة إدارية تؤدى عن طريق قياس وتقييم فعالية الوسائل الرقابية الأخرى"[2].

وتعرف كذلك على أنها " وظيفة رقابية عن طريقها يتم فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية الأخرى"[3] .

وهي أيضا " إحدى حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بالنواحي الآتية:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛
- الكفاءة التي يتم بها الأداء(التنفيذ) داخل كل قسم من أقسام المؤسسة،
- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس صدق نتائج العمليات،والظروف المالية للمؤسسة"[4].

أما من المنظمات المهنية فقد عرفها المجمع العربي للمحاسبين أنها" وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة رقابة إدارية بما فيها محاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تطلبه الإدارة أوللعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى "[5].

أما (IFAC) فعرفها على أنها " فعالية تقييمية مقامة داخل المنشأة لغرض خدمتها و من ضمن وظائفها اختبار و تقييم و مراقبة ملاءمة النظام المحاسبي و نظام الضبط الداخلي و فعاليتهما"[6].

---

[1] / خالد أمين عبد الله، الرقابة والتدقيق في البنوك،مرجع سابق،ص 125.

[2] / وجدي حامد حجازي:أصول المراجعة الداخلية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر،2010،ص11.

[3] / أمين السيد أحمد لطفي: مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2007، ص99.

[4] / عبد الفتاح الصحن، وآخرون: أسس المراجعة العلمية و العملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2004، ص38

[5] / محمد فلاق: التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الايزو 9001، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الثامن " مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة "، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20أوت ، سكيكدة ، الجزائر ،يومي 11و12 اكتوبر 2012، ص5.

[6] / المرجع السابق ، ص 5.

بقراءة وتحليل التعاريف السابقة،نجد المراجعة الداخلية تشتمل،أو قد تقوم بواحد أو أكثر، من النقاط التالية:

- وظيفة، نشاط(أنشطة)، مجموعة نظم، مستقلة داخل المؤسسة، تعمل لخدمة إدارة المؤسسة؛
- تقوم بالتحقق من:

– أن السجلات والدفاتر والتقارير المالية والتشغيلية محتوية على معلومات دقيقة، كاملة، وموثوقة بها،وأن إجراءات الرقابة على عمليات التسجيل وإعداد التقارير كافية وفعالة.

– حماية أصول المؤسسة، عن طريق التحقق من وجود التدابير أو الوسائل الكفيلة من حماية أصول المؤسسة من كافة أنواع الخسائر (السرقة، الاختلاس، كل أنواع سوء الاستخدام ،....)؛

– التزام موظفي المؤسسة بالسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم من طرف إدارة المؤسسة، ولا يتوقف الأمر عن مجرد التحقق من الالتزام،بل تقييم تلك الخطط والسياسات، بهدف اقتراح التحسينات اللازمة عليها؛

– وجود إجراءات رقابية تهدف إلى تحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، وكذا تحقيق الأهداف الموضوعة للعمليات بالمؤسسة.

- إن امتدادها، إلى المجالات الإدارية(الالتزام) والتشغيلية(الكفاءة والفعالية) ،كان تلبية إلى حاجات إدارة المؤسسة إلى هذه المجالات، هذه الاحتياجات أفرزها كبر حجم المؤسسة وتعدد نشاطاتها، فأصبحت الإدارة بحاجة إلى أداة تساعدها في التحقق من فهم والالتزام بالسياسات والخطط الموضوعة، و في التحقق من كفاءة استخدام الموارد، و التأكد من تحقق الأهداف الموضوعة للعمليات؛
- إن اهتمامها بنواحي (إضفاء الثقة المعلومات، حماية أصول المؤسسة، الالتزام بالسياسات والخطط وغيرها، تحقيق الكفاءة والفعالية)، تكون قد حققت أهداف نظام الرقابة الداخلية، بالتالي تكون إدارة المؤسسة قد حققت الهدف الذي من أجله أوجدت المراجعة الداخلية. و بالرجوع إلى التعاريف السابقة،نجد أن بعضها عرف المراجعة الداخلية بالإشارة إليها، عن طريق تحقيقها لواحد أو أكثر من أهداف نظام الرقابة الداخلية، ومنها من عرفها عن طريق ربطها بنظام الرقابة الداخلية، فاعتبرها (وظيفة رقابية، إحدى حلقات الرقابة الداخلية، رقابة إدارية)
- إن هدفها، لا يتوقف عند التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية قد حقق أهدافه، بل تعمل على تقييم هذا النظام من أجل زيادة كفاءته وفعاليته، من خلال تقديم التحسينات الممكنة عليه، وذلك على كل أصعدته المحاسبية والإدارية والتشغيلية. ذلك أن إدارة المؤسسة تقوم بوضع نظام رقابي يكون في صورة (معايير، إجراءات، سياسات،تعليمات ...)، لكنها تكون بحاجة إلى جهاز أو أداة لتقييم هذا النظام ومدى فعاليته في تحقيق أهدافه، من أجل تحسينه، وهذا هو دور المراجعة الداخلية،لذلك نجد أنها (وظيفة تقييمية، فعالية تقييمية، نشاط تقييمي)؛
- أنها تقدم خدمات وقائية (حماية المعلومات عن طريق التأكد من توجيهها المحاسبي خلال نظام المعلومات المحاسبية، حماية مختلف أصول المؤسسة من مختلف الأمور غير مرغوبة من، السرقة، سوء استخدام ،الاختلاس....)،وعند تقييمها لنظام الرقابة الداخلية، فهي تقدم خدمات تقييمية، وأخيرا تقدم خدمات بناءة عند اقتراح تحسينات الممكنة على ذلك النظام ؛
- تشتمل على وظيفتين، الفحص والتقييم، وتحدد الوظيفة الأولى طبيعة المراجعة الداخلية أما الوظيفة الثانية فتمثل التطور في عمل المراجعة الداخلية[1]، حيث أن هذا التقييم يشمل كل أنشطة المؤسسة والهدف منه هو زيادة كفاءتها وفاعلية الأنشطة.

[1] / محمد حسين علي الصواف : أثر الرقابة والتدقيق الداخلي في تحجيم المخاطر التشغيلية في المصارف التجارية ،مجلة التقني ، هيئة التعليم التقني ، العراق ، المجلد الرابع والعشرون ، العدد التاسع ،2011 ، ص 5.

- أنها بامتدادها إلى مجالات إدارية وتشغيلية، تنفي فكرة "أنها عبارة عن مراجعة خارجية من داخل المؤسسة".

الفرع الثاني: التعاريف الحديثة للمراجعة الداخلية:

إن التطورات الحديثة التي مست محيط الذي تنشط فيه المؤسسة، ألزمت إعادة تعريف المراجعة الداخلية بما يتماشى مع تلك التطورات، ومن هذه التعاريف ما يلي:

عرفت على أنها " تقييم منهجي وموضوعي من داخل المؤسسة من طرف المراجعين الداخليين لمختلف أنشطة و رقابات بالمؤسسة، بهدف تحديد ما إذا كانت: المعلومات المالية والتشغيلية صحيحة وموثوق بها،مخاطر المؤسسة محددة و مخفضة إلى الحد الأدنى، الأنظمة والسياسات الخارجية وكذا الإجراءات الداخلية محترمة، معايير الاستغلال المرضية منجزة، الموارد تم استعمالها بطريقة فعالة واقتصادية، أهداف المؤسسة المسطرة تم بالفعل بلوغها. كل هذا بهدف مساعدة أفراد المؤسسة على انجاز وظائفهم بفعالية "[1].
نلاحظ أن الجديد الذي أضافه هذا التعريف،هو أن المراجعة الداخلية تعمل على تخفيض المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، وأشار إلى أنها تشتمل مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها .

ويتبين التعريف الحديث والشامل للمراجعة الداخلية، من خلال تعريف الذي قدمه(IIA) سنة 1999 وهو التعريف المعتمد عند إصدار معايير سنة 2003 حيث عرفت على أنها "نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي مصمم لزيادة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة وعمليات الحوكمة (التحكم)"[2].

إن التعريف السابق هو تقريبا، التعريف الذي ذهب إليه (IFAC) ، حيث غيّر التعريف القديم، وعرفها على أنها " وظيفة من المؤسسة التي تنفذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية للمؤسسة"[3].

وبالرجوع إلى تعريف المقدم من طرف(IIA) سنة 1999، نلاحظ أنه يشمل كل التطورات التي طرأت مفهوم على المراجعة الداخلية، ويتبين لنا منه، ما يلي عن المراجعة الداخلية:

- **نشاط:** في كل التعاريف المقدمة اعتبرتها إما "نشاط" أو "وظيفة" تتم من داخل المؤسسة، أما هذا التعريف لم يشترط أن تكون من الداخل، وبالتالي فتح الباب أمام الاستعانة بمورد خارجي للقيام بهذه المراجعة.
- **الاستقلال والموضوعية:** الاستقلال سواء في مراحل المراجعة أو الاستقلال التنظيمي من خلال التبعية إلى أعلى مستوى في المؤسسة أو عدم أداء وظائف التنفيذية. أما عن الموضوعية وذلك في الأعمال الموكلة للمراجع الداخلي وذلك بعدم التحيز لأي طرف المستفيد من الخدمة(هذا المستفيد قد يكون من داخل المؤسسة أو خارجها).
- **التأكيد والاستشارة:** إن الاستشارة و التأكيد من المهام التي كانت المراجعة الداخلية تقوم بها من قبل،فكانت الإدارة تطلب المساعدة حول أسلوب أو عمل معين، بهدف تقييمه وتقديم النصح، كذلك

---

[1] / Spraakman Gary: Internal audit at the historical hudson's bay company (a challenge to accepted history), Accounting Historians Journal, Academy of Accounting Historians, Birmingham Publishing Company, Birmingham, Alabama, Vol. 28, No. 1, June 2001, p-p20-21.

[2]/احمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد (الداخلي،الحكومي،الإداري،الخاص،البيئي،المنشآت الصغيرة)،ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص29.

[3] / IFAC: Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, IAS 610" Using the work of internal auditors ",Volume I, IFAC, New York,2013,p638.

بالنسبة للتأكيد فكانت المراجعة الداخلية تقوم مثلا بدراسة مدى صحة المعلومات المالية و مدى الاعتماد والوثوق بها. لكن الملاحظ في هذا التعريف، اعترافه صراحة أن تقديم النصح والاستشارة للمؤسسة أصبح من الأمور التي تهتم بها المراجعة الداخلية، بعدما كانت في الماضي ثانوية[1].

- **تحسين عمليات المؤسسة**: إن وجود المراجعة الداخلية ليس بهدف التفتيش وتعقب الأخطاء بل وجدت لتحسين عمليات المؤسسة عن طريق تقديم الاقتراحات.
- **منهج منظم ومنضبط**: فالمراجعة الداخلية أصبحت مهنة قائمة بذاتها، لها معايير تستخدم كمرشد لعملية المراجعة.
- **الرقابة الداخلية**: يعتبر الاهتمام بالرقابة الداخلية الهدف قديم الذي اهتمت به المراجعة الداخلية، وذلك من خلال تقييم كفاءتها و فعاليتها، واقتراح كل التحسينات الممكنة عليها.
- **تحسين إدارة المخاطر**: ويمكن تعريف الخطر على أنه " مفهوم يستعمل ليعكس عدم التأكد حول أحداث و/أو نتائجها التي لها تأثير مادي على أهداف وغايات المؤسسة" [2].

وبهذا تتعرض المؤسسة إلى عدة مخاطر قد تكون مخاطر مالية، تشغيلية، تكنولوجيا، قانونية، طبيعية...الخ.
أما إدارة المخاطر تعرف بأنها "عملية قياس أو تقييم خطر وبعد ذلك يتم تطويّر الإستراتيجيات لإدارة الخطر الذي تم قياسه. عموما، الإستراتيجيات استخدمت لتضمّن تحويل الخطر إلى نقطة أخرى، أو يتم تجنّب الخطر،أن يتم التخفيض التأثير السلبي من الخطر، وفي بعض الحالات يمكن أن يقبل البعض أو كل النتائج لخطر معيّن"[3].

إن الإدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إدارة المخاطر، لكن يمكن للمراجع الداخلي أن يساعدها في ذلك، ولكن بصفته مستشارا فقط، وذلك من خلال المساعدة في تحديد المخاطر وتقييمها وفي اختيار الإجراءات المناسبة لتصدي لهذه المخاطر، وكذا القضاء على أوجه الضعف التي تعتري نظم إدارة المخاطر بتقديم المقترحات والتحسينات عليها، وإضافة إلى التأكد من وجود نظم رقابة فعالة تعمل على تجنب هذه المخاطر أو تقليصها .

- **الحوكمة**: تتضمن المراجعة الداخلية اليوم المساهمة في تقدير المخاطر، التحقق من الإجراءات الرقابية، اختبارات مدى الالتزام، كل هذه المهام تقع مباشرة ضمن إطار حوكمة الشركات. وعلاوة على ذلك فان ممارسة حوكمة المؤسسات، تتم من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقات تعاونية هي :المراجع الخارجي، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية ويمكن للمراجعة الداخلية أن تسهم في الحوكمة من خلال علاقاتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثلاثة الأخرى، وذلك بدعمها لهذه الأطراف في أداء دورها في الحوكمة[4].
- **إضافة قيمة مضافة**: تكمن أهمية المراجعة الداخلية في مدى قدرتها على إضافة القيمة، حيث نص هذا التعريف بوضوح على أن قيام المراجعة الداخلية بدورها الاستشاري والتأميني (تأكيدي) إنما يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة للمؤسسة، ووضعه المعهد كهدف نهائي و استراتيجي للمراجعة الداخلية[5].

---

[1] / طارق عبد العال حماد:حوكمة الشركات والأزمة العالمية ،الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر ، 2009، ص 282.

[2] /Theofanis Karagiorgos ,et al: Internal audit contribution to efficient risk management, journal of business management, Vol. 2, No. 1, June 2010, p3.

[3] / نوال بن عمارة : إدارة المخاطر في المصارف المشاركة ، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول " الأزمة المالية والاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف ،الجزائر، يومي20و21أكتوبر2009، ص 3.

[4] / سمير كامل محمد عيسى: العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، الإسكندرية ، مصر، المجلد45 ، العدد 1 ،يناير2008. ص 2.

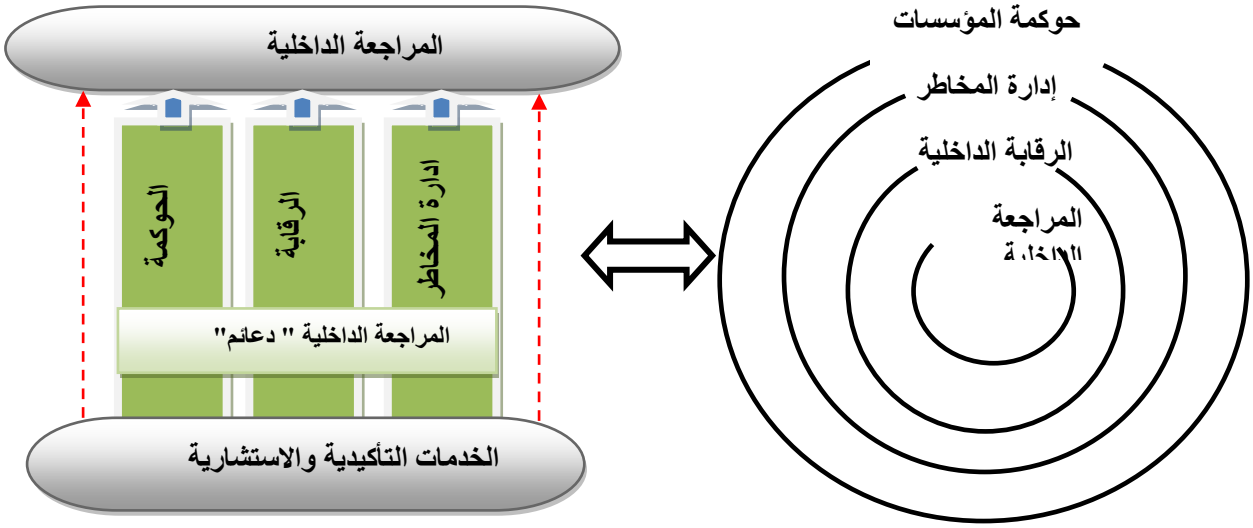
[5] / يوسف سعيد يوسف المدلل: دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري(دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأسواق المالية)، رسالة ماجستير(غير منشورة)، قسم محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص 73.

وتؤدي المراجعة الداخلية إلى إضافة القيمة للمؤسسة (والجهات المعنية بها) عندما تقدم تأكيدا موضوعيا ووثيق الصلة، ويسهم في فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة[1] .

وإضافة إلى ما سبق، و باتساع المراجعة الداخلية لمجالات جديدة، ترتيب عليه أمران هما، الأول اتساع دائرة المستفيدين من خدماتها من الإدارة و مجلس إدارتها ولجنة المراجعة إلى أطراف متعددة من المراجع الخارجي، والمساهمين، والزبائن، والموردين، والأسواق المالية، أي جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة[2]،والثاني وهو إلزامية توافر مهارات وقدرات في المراجع الداخلي حتى يستطيع أداء مهمته على أحسن وجه ومنها:التفكير الإبتكاري و الانتقادي والتحليلي، و القدرة على التوصيل، إدارة وتقييم المخاطر،الاستدلال الكمي والإحصائي، الاتصال المبتكر وتطوير قوى الإقناع، الصفات الأخلاقية في ممارسة المهنة، فهم وتبني وتحليل وتقييم الإستراتجيات، المعرفة التامة بتكنولوجيا المعلومات الحديثة، القدرة على الحكم وإبداء الرأي الفني المحايد[3] .

وأخيرا ، يمكن النظر لكل من الرقابة وإدارة المخاطر وحوكمة المؤسسات من جهتين، فهذه المحاور الثلاثة كانت سبب في وجود المراجعة الداخلية، فبذلك تمثل تلك المحاور ما يعرف بـ " دعائم المراجعة الداخلية "،هذا من جهة. و من جهة أخرى فإن المراجعة الداخلية تعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلية هذا الأخير هو جزء من نظام إدارة المخاطر وهو الآخر جزء من نظام حوكمة المؤسسات. وهذا ما يوضحه الشكل التالي :

الشكل رقم: (1-4)" الثنائية (دعائم المراجعة الداخلية ، جزئية من نظام كلي) "



Source:

- Asare Thomas: Internal auditing in the public sector (promoting good governance and performance improvement), International Journal on Governmental Financial Management, Vol. IX, No. 1, 2009, p20.
- Sourour Hazami Amara:Le rapport portant sur les éléments du contrôle interne (aller au-delà du reporting réglementaire et analyser les discours), La Revue Gestion et Organisation, L'université Saint-Esprit de Kaslik, Liban, Elsevier B.V, Vol.5, No. 1, 2013, p92.

[1] / معهد المراجعة الداخلية: المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية،قائمة التعريفات، فلوريدا ، أمريكا ، 2012، ص 25.

[2] / فروم محمد الصالح، و آخرون: دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الثامن " مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة "،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20أوت ،سكيكدة ، الجزائر ، يومي 11و12 اكتوبر 2012، ص10.

[3] / محمد عبد الفتاح إبراهيم: نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مداخلة مقدمة للمؤتمر العربي الأول حول"التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات" المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة- في سبتمبر2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص45.

المطلب الثالث: أسباب الاهتمام بالمراجعة الداخلية و تطورها التاريخي:

الفرع الأول: أسباب الاهتمام بالمراجعة الداخلية:

لقد أصبحت المراجعة الداخلية ضرورية في المؤسسة وذلك للأسباب التالية:[1]

1. **الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش:** حيث ترغب الإدارة في التأكد من عدم وجود أخطاء أوغش في العمليات والدفاتر كما ترغب في اكتشافهما مبكرا في حالة وقوعهما.
2. **الحاجة إلى كشوف دورية دقيقة حسابيا وموضوعيا:** إن اعتماد المؤسسة على بيانات ومخلصات إحصائية لاستخدامها في الرقابة ورسم الخطط وضع السياسات، كل هذا ألزم الحاجة إلى المراجعة الداخلية للتأكد من مدى صحة البيانات والإحصائيات المقدمة إلى الإدارة وخاصة مع كبر حجم المؤسسة .
3. **كبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها:** فقد أدى ظهور الشركات المساهمة إلى انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى عدم قدرة الإدارة على الإلمام بكل الأمور، مما استدعى وجود نظم رقابة داخلية،وحتى تطمئن الإدارة على سلامة هذه النظم كان لابد من وجود المراجعة الداخلية تعمل على تقييم كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة[2].
4. **ظهور المؤسسات ذات الفروع ومتعددة الجنسيات:** مع كبر المؤسسات تم إنشاء فروع لها في مناطق متباعدة، الأمر الذي أدى إلى إرسال المراجع الداخلي إلى تلك الفروع حيث أطلق عليه " المراجع المتجول" لمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات. ومع ظهور الشركات المتعددة الجنسيات تزايدت حاجة الإدارة إلى مراقبة العمليات الدولية، ويتم ذلك بواسطة المراجعة الداخلية[3].
5. **ظهور البنوك وشركات التأمين:** هذا النوع من المؤسسات له اتصال دائم ومستمر مع الغير فلا تنتظر المراجع الخارجي للتحقق من الدقة الحسابية، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية التي تقوم بمراجعة العمليات أول بأول.
6. **تحول المراجعة الخارجية من مراجعة كاملة إلى اختبارية:** إن تحول المراجعة الخارجية إلى اختبارية كان لابد من وجود نظام رقابة فعال، ويمكن توفير هذا الشرط بوجود المراجعة الداخلية بالمؤسسة؛
7. **تطور مفهوم الرقابة الداخلية:** فحسب مفهوم الرقابة الداخلية الصادر من (COSO) هناك علاقة وطيدة بين الأهداف التي تريد المؤسسة تحقيقها ومكونات نظام الرقابة الداخلية التي تمثل الاحتياجات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، ولتحقيق هذا، كان على المؤسسة التحكم بالمخاطر التي تواجهها، فكان من الضروري وجود نظام رقابة سليم يعتمد على تقييم المستمر للمخاطر. والمراجعة الداخلية ربما كانت من الآليات الرئيسية لمراقبة جودة ونوعية أنظمة الرقابة المؤسسة في مواجهة تلك المخاطر[4].
8. **تكريس مفهوم حوكمة المؤسسات:** تتضمن وظيفة المراجعة الداخلية اليوم تقدير المخاطر، التحقق من الإجراءات الرقابية، اختبارات مدى الالتزام، كل هذه المهام تقع مباشرة ضمن إطار حوكمة الشركات. وعلاوة على ذلك فان ممارسة حوكمة الشركات تتم من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقات

---

1 / عربة الحاج ، تمجغدين نور الدين : المراجعة الداخلية كإستراتجية لإدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية ،مدخلة مقدمة للملتقى الدولي الثالث بعنوان " إستراتجية إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية : الآفاق والتحديات " كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة حسبية بن علي ، الشلف ، الجزائر ، يومي 28-26 نوفمبر 2008، ص ص 3-4.

2 / ثناء علي القباني ، نادر شعبان إبراهيم السواح: المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص17-18.

3 / نفس المرجع ، ص18.

4 / نفس المرجع ، ص 21.

تعاونية هي: المراجع الخارجي، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية. ويمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تسهم في الحوكمة من خلال علاقاتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثلاثة الأخرى، وذلك بدعمها لهذه الأطراف في أداء دورها في الحوكمة[1].

9. **تأسيس معهد المراجعين الأمريكي سنة 1941:** حيث عمل هذا المعهد على تطوير مهنة المراجعة الداخلية وتوفير مقوماتها من حيث وجود معايير مهنية لممارستها، وقواعد للسلوك المهني يجب الالتزام بها، والتعليم والتطوير المستمر لممارسي المهنة، وتحديد ضوابط ممارسة المهنة[2]، ويصل أعضاء هذا المعهد اليوم إلى أزيد من 180 ألف عضو من مختلف دول العالم.
10. **التطورات تكنولوجية:** هاته التكنولوجيا التي استوجبت التأكد من حماية أمن البيانات والمعلومات ومختلف الأصول بالمؤسسة ويتحقق ذلك بطبيعة الحال من خلال المراجعة الداخلية التي تقوم بتقييم نظم الرقابة والتأكد من كفاءة وفعالية عملها.
11. **إصدار قوانين وقرارات تقر بأهمية المراجعة الداخلية:** ساهمت بعض القوانين و التقارير المصدرة في عدة من دول العالم الرائدة، بتطور المراجعة الداخلية بتأكيدها على أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات نظرا للأدوار المختلفة التي تؤديها، فأوصت بعضها بتفعيل دورها، وأخرى أوصت بإنشاء وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات. ومن هذه القوانين أو التقارير (قانون الممارسات الفساد الأجنبية في الولايات المتحدة الأمريكية سنة1977، تقرير اللجنة الوطنية بخصوص الاحتيال في التقرير المالي المعروفة باسم تريدواي سنة1987، تقرير لجنة راعية المنظمات المنبثقة عن اللجنة السابقة، قانون قانون سبربلنس أوكسي (Sarbanes-Oxley Act) سنة2002، تقرير لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات سنة1992 في انجلترا، تقرير لجنة بازل سنة2001)[3].
12. تضمين شرط وجود قسم المراجعة الداخلية في المؤسسات التي يتداول أسهمها في البوصة في العديد من البورصات العالمية،
13. زيادة حالات الفشل والانهيارات المالية للمؤسسات في كثير من الدول التي كان من إحدى أهم أسبابها عدم وجود قسم للمراجعة الداخلية بتلك المؤسسات.
14. **تطبيق مفاهيم الايزو والطريق إلى الوصول إدارة الجودة الشاملة** :أصبح شرط الحصول على شهادة المقاييس العالمية جواز للمرور إلى الأسواق العالمية، ذلك لان بعض الدول تطلب من موردي السلع والخدمات إليها، ضرورة حصولهم على شهادات الجودة العالمية التي تصدرها المنظمة العالمية للتوحيد القياسي. وتطلب هذا من المؤسسة أن يمتد عمل المراجعة الداخلية ليشمل المراجعة الداخلية للجودة للتأكد من التزام بمتطلبات الجودة العالمية[4].

---

[1] / سمير كامل محمد عيسى: مرجع سابق، ص 2.

[2] / هناء عقيل العقيل: نبذة عن مهنة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية، ص 1، مقال متاح على الرابط :
http://fac.ksu.edu.sa/sites/default/files/ksa_ia_history.doc (تاريخ التصفح2014/03/03)

[3] / Swinkels Walter H.A : Exploration of a theory of internal audit (a study on the theoretical foundations of internal audit in relation to the nature and the control systems of Dutch public listed firms) , Thesis doctoral, Faculty of Economics and Business, University of Amsterdam ,Amsterdam,2012,pp49-53.

[4] / مؤمن محمد حسن العفيفي: مدى قدرة المراجع الداخلي على من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية لدولية على مواجهة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة والتمويل ،كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2009، ص 31.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للمراجعة الداخلية:

ظهرت المراجعة الداخلية كوظيفة رقابية تمارس في المؤسسة، لكن هذه المهمة الرقابية تطورت تدريجيا في الأهداف المتواخاة منها، تزامنت والتطور من داخل المؤسسة وفي البيئة المحيطة بها،فلم تعد المراجعة وظيفة رقابية فقط،بل أصبحت مهنة مستقلة معترف بها من طرف المنظمات والهيئات المحاسبية في العالم . وفيما يلي نرد التطور الذي طرأ على المراجعة الداخلية:

تعد المراجعة الداخلية حديثة الولادة مقارنة مع المراجعة الخارجية، حيث كانت في بدايتها الأولى تهدف إلى كشف الأخطاء والغش والتلاعب، وذلك من خلال شخص داخل المؤسسة يقوم بعملية بمراجعة الحسابات يطلق عليه "مراجع الأرقام"، ولكن بظهور الثور الصناعية وبداية انفصال الملكية عن التسيير زادت الحاجة الملحة للمراجعة الداخلية ولكن لم تظهر بشكل واضح أو كمهنة قائمة بذاتها.

و بعد الأزمة العالمية سنة1929 بالولايات المتحدة الأمريكية بدأ ظهور المراجعة الداخلية،حيث ظهرت إلزامية المصادقة على الحسابات الشركات من طرف المراجع الخارجي، و رغبة من المؤسسات في تخفيض أعباء المراجعة الخارجية، تم اقتراح أن تتم المساعدة في أعمال المراجعة من طرف أشخاص داخل المؤسسة، ومنه ظهر المراجعون الداخليون الذين يقومون بمساعدة المراجعين الخارجيين دون تقديم نتائج أعمالهم.و منه ظهرت" كلمة " وليس " المهنة "، وكنتيجة لهذا كان ينظر للمراجعة الداخلية كامتداد للعمل المراجعة الخارجية.

وكذا و يعتبر تأسيس معهد المراجعين الداخليين في نيويورك بأمريكا سنة1941من 24 عضوا [1]، ونشر أول كتاب للمراجعة الداخلية بعنوان " المراجعة الداخلية " لمؤلفه Victor Z. Brink[2]، حادثتين بمثابة علامة على نشأة المراجعة الداخلية كمهنة.

وإضافة إلى ما سبق، يمكن توضيح التطورات التي طرأت على المراجعة الداخلية في الجدول التالي :

الجدول رقم: (1-6) التطور التاريخي للمراجعة الداخلية

الفترة	الهدف
1950	فحص السجلات المحاسبية.
1960	فحص الإلتزام.
1970	اختبار الإجراءات.
1980	تقييم الرقابة.
1990	التقرير عن نظام الرقابة الداخلية.
2000	تقييم إدارة المخاطر.
2001	تسهيل إدارة المخاطر.
2002	يطمئن على المخاطر /الرقابة.
2003	إضافة القيمة.

Source: Pickett. Spencer. K .H: The internal auditor at wart (Practical guide to every day challenges), John Wiley & Sons, London, 2004, p11.

[1] / Sridhar Ramamoorti: Internal auditing (history, evolution and prospects), The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, USA, 2003, p2.

[2] / Cangemi, Michael. P and Singleton, Tommie. W: Managing the audit function (a corporate audit department procedures guide), 3rd Edition, John Wiley & Sons, Inc, New York, 2003, p11.

من الجدول السابق،نلاحظ التطور الكبير الذي طرأ على المراجعة الداخلية- خاصة بعد الحرب العالمية الثانية - فبكبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها والانفصال النهائي للملكية عن التسيير، وبتطور أهداف الرقابة الداخلية و اعتراف الإدارة بأهميتها، تطورت أهداف المراجعة الداخلية هي الأخرى معها. حيث وضعت تلك المؤسسات نظم رقابة في صورة (معايير،إجراءات،تعليمات،خطط،...الخ) هادفةً بذلك إلى تحقق من(الالتزام بتلك النظم ، البحث عن كفاءة استخدام الموارد المتاحة، التحقق من أن أهداف العمليات التشغيلية قد حققت)،فأصبحت إدارة المؤسسات بحاجة إلى أداة معاونة تمدها باستمرار بمعلومات في تلك النواحي،فانتقلت أهداف هذا النوع من المراجعة من التحقق من دقة وصحة و اكتمال السجلات المحاسبية ما تحتويه من بيانات وحماية الأصول، إلى المساعدة في التحقق من مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية، و من ثم إلى التحقق من كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية بالمؤسسة. وبالتالي أصبحت المراجعة الداخلية أداة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، بهدف تقديم اقتراحات بخصوصه، وتقديم تقرير عن هذا التقييم، وهي بذلك أداة و ركيزة أساسية نحو تحقيق رقابة فعالة، ومثلت بهذا آذان وعيون الإدارة[1].

ولكن سرعان ما أصبح تقييم الرقابة الداخلية هدف تقليدي- مع العلم أنه من الأدوار الرئيسة لها- فبإطلالة القرن الواحد والعشرين وما تبيعه من عولمة ومنافسة وتطورات اقتصادية وتكنولوجية هائلة،شهدت المراجعة الداخلية تطورا في ممارستها، والتي كان من أهم مظاهرها التركيز على مفهوم إدارة الخطر وخاصة أعقاب الانهيارات الاقتصادية والمالية في كثير من دول العالم. فمواجهة أو التصدي للمخاطر أصبحت من أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة، فنعكس هذا على تطور المراجعة الداخلية، إذ أصبحت مطالبة بتقديم المساعدة والنصح والمشورة للإدارة في تحديد الأسباب المؤدية إلى حدوث المخاطر و كيفية الاستجابة والتعامل مع هذه المخاطر، وذلك من خلال تحسين نظم الرقابة ونظم إدارة المخاطر للحد من المخاطر. وعلى إثر ذلك تبنت المراجعة الداخلية أسلوب المراجعة على أساس الخطر، ويقوم هذا الأسلوب على فكرة جوهرية وحيوية مفادها أن المراجع يركز جهوده وموارده على المناطق الأكثر عرضة للخطر[2].

وعليه نلاحظ أن المراجعة الداخلية، قد انتقلت تدريجيا من مدخل المراجعة على أساس نظام الرقابة الذي يعتمد على تقديم النصائح والتوجيهات بناء على فحص البيانات التاريخية التي حدثت فعلا في ظل نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة، و الذي وفقا له تبدأ عملية المراجعة الداخلية من نظم الرقابة الداخلية وليست من أهداف المؤسسة، وقد ثبت أن هذا المدخل لا يستطيع حماية المؤسسة من الانهيار والتعرض للأزمات، إلى مدخل المراجعة على أساس المخاطر، هذا المدخل الذي يمكن المراجعة الداخلية من التعامل مع المخاطر الكامنة أو المحتملة والتي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، حيث يبدأ بالتركيز على أهداف المؤسسة والمخاطر التي تؤثر فيها، ثم يتم بعد ذلك فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية لبيان مدى ملائمة هذه النظم للمواجهة والتصدي لتلك المخاطر[3] .

وتكون المراجعة الداخلية بدورها الفعال في إدارة المخاطر-بالإضافة إلى تقييم الرقابة الداخلية- أحد الآليات لدعم حوكمة الشركات .

ونتيجة لكل هذا التطور، أصبحت المراجعة الداخلية تضيف قيمة مضافة للمؤسسة وذلك عن طريق تحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في التخطيط لإستراتيجية المؤسسة و توفير المعلومات التي تساعدها في تنفيذ تلك الإستراتيجية، وكذا تقويم و تحسين فعالية الرقابة وإدارة المخاطر وعمليات حوكمة الشركات .

---

[1] / Eustache E bondo Wa Mandzila : LA gouvernance de l'entreprise (une approche par l'audit et le contrôle interne) l'harmattan, Paris, France, 2006, p 122.

[2]/ أشرف محمد إبراهيم منصور:المراجعين الخارجيين وإدارة مخاطر الأعمال،مجلة المحاسبون ،هيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ،العدد62،جوان 2012، ص29 .

[3] / نهلة أبو الغزالة :دور المراجعة في تخفيض مخاطر المشتقات المالية، مقال متاح على الرابط :
http://digital.ahram.org.eg/articles.aspx?Serial=1125981&eid=843 (تاريخ التصفح2013/01/28)

كل ما سردناه سابقا، كان تطور للمراجعة الداخلية على المستوى العام،أما بالنسبة لتطورها على المستوى الوطني، فيعتبر هذا النوع من المراجعة حديث الولادة،ويمكن توضيح التطور الطارئ على المراجعة الداخلية كما يلي :

- لم ينص المشرع الجزائري على المراجعة الداخلية، إلا في نهاية الثمانينيات في المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988،والتي تنص على "يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية -خاصة بالمراقبة في المؤسسة- وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"[1]. وانطلاقا من هذه المادة، تتمثل مهام وظيفة المراجعة الداخلية في المساعدة على تطوير و تحسين وبشكل مستمر طرق العمل وأساليب التسيير في المؤسسات.
- و في سنة 1995 تم إلغاء كل قوانين الإصلاحات الاقتصادية بما فيها القانون 88-01 وتعويضها بالأمر الرئاسي رقم 95-25 المؤرخ في يوم 25 سبتمبر 1995 والمتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك للدولة. إذ أنه وبصدور هذا الأمر، تم إلغاء المادة 40 من القانون 88-01 التي كانت تفرض على المؤسسات الاقتصادية ضرورة إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية. و رغم هذا الإلغاء، إلا أن السلطات العمومية واصلت إصدار تعليمات لفائدة المؤسسات الاقتصادية العمومية بضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية، ومن بين هذه التعليمات:[2]

– التعليمة رقم 02-03 المؤرخة يوم 14 نوفمبر 2002 المتضمنة تقوية أنظمة الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية.

– التعليمة رقم 07/SG/079 المؤرخة يوم 30 جانفي 2007 الصادرة من وزارة ترقية الاستثمارات والمتضمنة وضع مصلحة للمراجعة الداخلية وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية.

– وقد أقر المرسوم التنفيذي رقم 09-96 المؤرخ في 29 فيرفر2009 والمحدد لكيفية مراقبة ومراجعة التسيير للمؤسسات الاقتصادية من طرف المتفشية العامة للمالية، ضمنيا بضرورة إنشاء هياكل للمراجعة الداخلية في المؤسسات والاهتمام بها، حيث نصت المادة (02) منه على أن عمليات الرقابة والمراجعة التسيير، تشمل عدة ميادين وذكر منها سير الرقابة الداخلية و هياكل المراجعة الداخلية.

- وأخيرا، تم في 15مارس2017 فيفري إصدار معيار الجزائري للمراجعة رقم610 الموسوم "استخدام أعمال المراجعين الداخليين"، حيث يبين هذا المعيار إمكانية وشروط انتفاع المراجع الخارجي من أعمال المراجع الداخلي بالمؤسسة[3]، فهذا الإصدار يؤكد الاعتراف بأهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة.

أما عن الهيئة المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة الداخلية على المستوى الوطني فهي حديثة النشأة أيضا،حيث تم في 19 جويلية 1993 إنشاء جمعية المراجعين المستشارين الداخليين الجزائريين(*AACIA) بشكل رسمي من طرف مجموعة من المراجعين الداخليين يعملون في مؤسسات اقتصادية ومالية، وهي هيئة غير حكومية مقرها بشركة سيدار بمدينة عنابة، ولهذه الجمعية علاقة تعاون مع مجموعة من الجمعيات في (أمريكا،كندا ،فرنسا، تونس، المغرب....الخ)،كما تعمل هذه الجمعية على (ترقية وتطوير ممارسة مهنة المراجعة الداخلية،تدعيم علاقات التعاون ما بين المراجعين الداخليين، اقتراح محاور وتحسين المستوى في مجال المراجعة الداخلية، تنظيم ملتقيات بين المراجعين الداخليين العاملين في مختلف المؤسسات، جمع وتوزيع دوريات ومراجع في المراجعة الداخلية ...الخ)[4].

---

[1] / القانون رقم 88- 01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية والاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المطبعة الرسمية ،الجزائر ،العددرقم02 ،المؤرخة في13جانفي 1988، المادة رقم 40، ص36.

[2] / يزيد صالحي،عبد الله مايو :واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية(دراسة ميدانية)،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة الجزائر، العدد 9 ، 2016 ، ص63.

[3] / وزارة المالية،المجلس الوطني للمحاسبة،المقررة رقم23 المؤرخ في 15مارس2017 فيفري،المعيار الجزائري للتدقيق رقم610 الموسوم "استخدام أعمال المدققين الداخليين"،2017،الجزائر،ص 3.

* AACIA : Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens.

[4] / يزيد صالحي،عبد الله مايو،مرجع سابق ،ص ص63-64.

المطلب الرابع:خدمات و نطاق المراجعة الداخلية:

تطورت المراجعة الداخلية تبعا للدور المنتظر منها،مما أدى إلى تنوع وتعدد الخدمات التي تقدمها وليتوسع نطاق عملها هو الآخر، وبالتالي نجد أن خدمات المراجعة الداخلية ونطاق عملها يتراوحان بين القديم والجديد وسنتعرف على ذلك، في هذا المطلب، كما يلي :

الفرع الأول: خدمات المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية بوجودها داخل المؤسسة تقدم عدة خدمات، لكن تسمية هذه الخدمات اختلفت بين التعاريف القديمة والحديثة المقدمة لهذا النوع من المراجعة.

بالقراءة وتحليل التعاريف القديمة للمراجعة الداخلية نجد أنها تقدم خدمات، وتتمثل فيما يلي :

1. **خدمات وقائية(حماية)**: وتتمثل هذه الخدمات في جملة من الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي من أجل:

- التأكد من أن المعلومات المالية والتشغيلية الواردة في التقارير المختلفة، و المقدمة للإدارة العليا تتسم بالصحة والمصداقية، كما أنها دقيقة وكاملة يمكن للإدارة أن تعتمد عليها في اتخاذ القرارات؛
- التأكد من وجود الحماية الكافية للأصول؛
- التأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة ومن التشريعات والقوانين السارية المفعول التي تخضع لها المؤسسة؛
- التأكد من الاستخدام الكفء لموارد المؤسسة؛
- التأكد من انجاز أهداف الموضوعة للعمليات أو البرامج.

2. **خدمات تقييمية:** تتمثل في تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
3. **خدمات بناء (تطوير،علاج):** وبعد التطور في مفهوم المراجعة الداخلية، أصبح المراجع الداخلي مطالب بتقديم خدمات علاجية من خلال اقتراح التحسينات على النظم الموضوعة داخل المؤسسة،وذلك نتيجة لما قام به من فحص.

لكن عند الرجوع إلى التعريف الذي قدمه(IIA) سنة 2010، نجد أنه صنف الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية، إلى خدمات تأكيدية وخدمات استشارية ، حيث أن :

1. **خدمات تأكيدية:** وهي الفحص الموضوعي للأدلة بغرض تقديم تقييم مستقل عن عمليات الحوكمة،إدارة المخاطر والرقابة ومثال ذلك: العمليات المالية، الأداء، الالتزام بالسياسات واللوائح وأمن النظم[1]. وتتضمن هذه الخدمات ثلاثة أطراف: [2]

- ✓ الطرف الأول، ويتمثل في الشخص أو المجموعة المشاركة مباشرة في عملية أو نظام أو أي موضوع مفحوص (صاحب العملية)؛
- ✓ الطرف الثاني، ويتمثل في الشخص أو المجموعة التي تقوم بالتقييم(المراجع الداخلي)؛
- ✓ الطرف الثالث، ويتمثل في الشخص أو المجموعة المستخدمة للتقييم (المستخدم).

1 / Ridley Jeffrey: The internal audit role –is there an expectation gap in your organization? , available at http://www.qfinance.com/auditing-best-practice/the-internal-audit-roleis-there-an-expectation-gap-in-your-organization?full#top ,(Accessed 26/01/2014).

2/ Obert Robert et Mairesse Marie- Pierre : Comptabilité et audit (manuel et applications), Dunod, Paris, France, 2007, p 383.

2. **خدمات استشارية :** ويتم الاتفاق على طبيعتها ونطاقها مع العميل، والمقصود بها توفير قيمة مضافة لعمليات المؤسسة وتحسين عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة ومثال ذلك تقديم المشورة،النصح، التسهيل والتدريب. وتتضمن هذه الخدمات طرفين: [1]

✓ الطرف الأول، الشخص أو المجموعة التي تقدم النصائح (وهي في هذه الحالة المراجع الداخلي)؛

✓ الطرف الثاني، فيتمثل في الشخص أو المجموعة التي تستلم النصيحة (صاحب العمل المطلوب).

وأثناء تأدية الخدمات الاستشارية يجب على المراجع الداخلي أن يحافظ على موضوعيته ولا يتحمل أي مسؤولية إدارية .

الفرع الثاني: نطاق المراجعة الداخلية:

للمراجعة الداخلية نطاق قديم وجديد وذلك نتيجة لتغيير تعريفها :

أولا: النطاق القديم للمراجعة الداخلية:

أشار بيان مسئوليات المراجعة الداخلية الصادر في عام 1993 أن نطاق المراجعة الداخلية يشتمل على فحص وتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وآنذاك، كان نطاق المراجعة الداخلية يشتمل على ما يلي:

1. **موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية**:إن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر المنتج الرئيسي للبيانات ومعلومات،والتي تستخدم لعدة أغراض،لذلك تستخدم إدارة المؤسسة الوسائل والإجراءات في سبيل الحصول على معلومات تتصف بخصائص النوعية للمعلومات (دقيقة، كاملة، مفيدة، ويعتمد عليها، وتقدم في الوقت المناسب..). ويعتبر دور المراجع الداخلي كأحد حلقات في هذه العملية الرقابية، والذي يقوم بفحص تلك النظم، وأن يتحقق من:

– أن السجلات والدفاتر والتقارير المالية والتشغيلية محتوية على معلومات ودقيقة وكاملة، مفيدة ، ويعتمد عليها، وتقدم في الوقت المناسب ؛

– مدى كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية الخاصة بعمليات التسجيل وإمساك الدفاتر والسجلات والتقارير.

2. **كفاءة العمليات التشغيلية بالمؤسسة**:تضع إدارة المؤسسة النظم الرقابية بهدف الاستخدام الاقتصادي الكفء لمختلف مواردها، حيث تكون الإدارة مسؤولة عن وضع معايير التشغيل لقياس الاستخدام الكفء للموارد في الأنشطة المختلفة. ويأتي دور المراجع الداخلي في هذا الإطار في تحديد ما إذا كانت: [2]

– هناك معايير تشغيل لقياس الكفاءة والاستخدام الاقتصادي؛

– معايير تشغيل مفهومة ويتم الالتزام بها؛

– الانحرافات عن معايير تشغيل يتم تحديدها، وتحليلها، وإبلاغها إلى المسؤولين لاتخاذ خطوات تصحيحية.

– الخطوات التصحيحية تم اتخاذها.

3. **التحقق من انجاز الأهداف الموضوعة للعمليات أو البرامج** :إن مسؤولية تحديد أهداف العمليات أوالبرامج داخل المؤسسة تقع على الإدارة، وهي أيضا مسؤولة عن وضع وتنفيذ الإجراءات الرقابية

[1] /Obert Robert et Mairesse Marie- Pierre, Op.Cit, p 383.

[2] / مصطفى حسن بسيوني السعدني : طبيعة خدمات المراجعة الداخلية،مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العربي الأول حول"التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات" المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة-سبتمبر2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص ص 211.

اللازمة لمتابعة تحقيق تلك الأهداف. أما مهمة المراجع الداخلي بهذا الخصوص، فتتمثل في فحص العمليات بهدف:[1]

- التأكد من أن كل العمليات حددت لها أهداف خاصة، وأن هذه الأهداف لا تتعارض مع الأهداف العامة للمؤسسة؛
- التأكد من انجاز الأهداف التي تم تحديدها للعمليات أو البرامج؛
- مساعدة الإدارة في تطوير وتحديد أهداف العمليات أو البرامج بالمؤسسة، من خلال دراسة الأسس التي يتم على أساسها تحديد هذه الأهداف، وتحديد مدى سلامة المعلومات المستخدمة لهذا الغرض.

4. **حماية الأصول:** إن وضع وتنفيذ نظم رقابية فعالة يكفل حماية أصول المؤسسة من التعرض لمخاطر (السرقة، الضياع، سوء الاستخدام، الإهمال ...)، و يأتي دور المراجع الداخلي في فحص فعالية الوسائل الخاصة بحماية الأصول، وكذا التحقق من وجود الفعلي تلك الأصول، كل ما كان ذلك ملائما.
5. **الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات و بالقوانين واللوائح الموضوعة:** على المراجع الداخلي مراجعة النظم التي تكفل الالتزام بالسياسيات والخطط والإجراءات والقوانين والتعليمات التي لها تأثير هام على عمليات المؤسسة، سواء أكانت العناصر المذكورة مُقررة من إدارة المؤسسة أو جهات لها سلطات رقابية على المؤسسة، مع تحديد مدى الالتزام بها أو أسباب عدم الالتزام.

وإضافة إلى ما سبق، فإن وجود مراجعة داخلية في المؤسسة من شأنه أن يحقق الفوائد والمنافع التالية:[2]

- تجنب التكاليف المرتفعة التي ستتطلبها تنفيذ عملية المراجعة المستمرة من قبل المراجع الخارجي؛
- إن المراجعين الداخليين وباعتبارهم موظفين دائمين بالمؤسسة، فهم يطلعون على صميم الأعمال في كافة المستويات في المؤسسة، هذا يوفر لهم معلومات كثيرة وذات طبيعة خاصة كل هذا يجعلهم قادرين على تنفيذ أعمال خاصة وغير روتينية؛
- تزويد المؤسسة بأرضية جيدة للتدريب اللازم لرجال الإدارة المستقبليين، وذلك لما تقدمه وحدة أو قسم المراجعة الداخلية لهم من خبرة من خلال تزويدهم بالمهارات التخطيطية والتنظيمية والتحليلية والرقابية، وبذلك فهي تعد مكانا مناسبا للتدريب؛
- إن وجود قسم للمراجعة الداخلية وقيامه بواجباته المطلوبة منه من فحص و تحقق، يدعو في حد ذاته إلى قيام جميع العاملين بالمؤسسة بواجباتهم بكل دقة وعناية وبدون تأخير.كما يمكن أن يقوم المراجع الداخلي بأي استقصاءات أو بحوث خاصة تطلبه منه الإدارة.

ثانيا النطاق الحديث للمراجعة الداخلية:

طبقا للتعريف الجديد للمراجعة الداخلية فان نطاق المراجعة الداخلية يشمل إلى -جانب الرقابة- إدارة المخاطر و الحوكمة، حيث تقديم خدمات تأكيدية واستشارية بخصوصها وذلك كما يلي: [3]

1. **الرقابة:** يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يساعد المؤسسة على الاحتفاظ بنظم فعالة للرقابة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها، وتعزيز التحسين المستمر فيها.

✓ **بالنسبة للخدمات التأكيدية:**

- على نشاط المراجعة الداخلية أن يقييم مدى ملائمة وفعالية التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بحوكمة والعمليات وأنظمة المعلومات وهذا بالنظر إلى :

[1] / احمد عبد المولى الصباغ،وأخرون: أساسيات المراجعة ومعاييرها، مركز التعليم المفتوح، جامعة القاهرة، مصر،2008، ص 159.
[2] / محمد عبد الفتاح العشماوي:التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، ندوة حوكمة الشركات والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي المنعقدة في القاهرة، مصر، نوفمبر 2006، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص256-257 .
[3] / معهد المراجعة الداخلية : المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، ، فلوريدا ، أمريكا ، 2012، ص ص16-18

- تحقيق الأهداف الإستراتجية؛
- موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية؛
- فعالية وكفاءة العمليات والبرامج؛
- حماية الأصول؛
- الامتثال للقوانين واللوائح و السياسات والإجراءات والعقود.

✓ **بالنسبة للخدمات الاستشارية:**

- على المراجعين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازهم للمهمات الاستشارية وذلك عند تقييم عمليات الرقابة المؤسسة.

2. **إدارة المخاطر:** يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم فعالية عملية إدارة المخاطر وكذا المساهمة في تحسينها. وقد وضح المعهد أن فعالية إدارة المخاطر هي مسألة حكم أو رأي ناتج عن تقييم المراجع الداخلي الذي يبين:

- أن أهداف المؤسسة تساند رسالة المؤسسة وتساهم في تحقيقها؛
- أن المخاطر المرتفعة يتم تحديدها وتقييمها؛
- أن كيفية التعامل مع المخاطر يتم انتقاؤها بشكل ملائم بحيث يكون مستوى المخاطر في انسجام مع قابلية المؤسسة للمخاطر؛
- أن المعلومات ذات الصلة يتم التقاطها و إبلاغها في الوقت المناسب بحيث يتسنى للموظفين والإدارة والمجلس الاطلاع بمسؤوليتهم المناطة بعهدتهم.

✓ **بالنسبة للخدمات التأكيدية:**

على نشاط المراجعة الداخلية أن يقييم المخاطر المؤسسة المتعلقة بحوكمة وعمليات وأنظمة المعلومات وهذا بالنظر إلى :

- تحقيق الأهداف الإستراتجية ؛
- موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية؛
- فعالية وكفاءة العمليات والبرامج ؛
- حماية الأصول؛
- الامتثال للقوانين وللوائح و السياسات والإجراءات والعقود.

- على نشاط المراجعة الداخلية تقييم احتمال حدوث عمليات احتيال، وكيفية إدارة المؤسسة لمخاطر الاحتيال.

✓ **بالنسبة للخدمات الاستشارية:**

- أثناء أداء المهمة الاستشارية، على المراجعين الداخليين تحديد المخاطر وربطها مع أهداف هذه المهمات،كما يجب أن يكونوا في يقظة من وجود مخاطر أخرى مرتفعة، وعلى المراجعين الداخليين استعمال معرفتهم المكتسبة من خلال انجازهم للمهمات الاستشارية وذلك عند تقييم إدارة مخاطر المؤسسة.
- عند قيام المراجعين الداخليين مساعدة الإدارة في عمليات المخاطر أو تحسين، فيجب عليهم أن يمتنعوا عمليا عن الإطلاع عن مسؤولية إدارة المخاطر

وإضافة لما سبق، وفي الكثير من الأحيان، يُدار جدل حول دور المراجعة الداخلية بخصوص إدارة المخاطر،ولهذا قد بين معهد المراجعين الداخليين الأدوار المختلفة للمراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وهي كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم: (1-7) الأدوار المختلفة للمراجعة الداخلية في إدارة المخاطر

الدور الجوهري العام للمراجعة الداخلية في إدارة المخاطر	الدور الوظيفي والتخصصي للمراجعة الداخلية في إدارة المخاطر	الدور المرفوض للمراجعة الداخلية في إدارة المخاطر
- مراجعة عملية إدارة المخاطر الرئيسية؛ - تقييم التقارير التي تحدد المخاطر الرئيسية؛ - تقييم عملية إدارة المخاطر؛ - تقديم تأكيد بأن تقييم المخاطر تتم بشكل صحيح؛ - تقديم تأكيد حول عملية إدارة المخاطر.	- تسهيل تحديد وتقييم المخاطر؛ - تدريب الإدارة في استجابة للمخاطر؛ - تنسيق أنشطة عملية إدارة المخاطر؛ - تجميع تقارير عن المخاطر؛ - المحافظة وتطوير إطار عملية إدارة المخاطر ؛ - دعم وضع نظام إدارة المخاطر؛ - تطوير إستراتجية إدارة المخاطر وعرضها على مجلس الإدارة.	- تحديد المخاطر الجوهرية؛ - تنفيذ عملية إدارة المخاطر؛ - إدارة التأمين على المخاطر؛ - اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستجابة للمخاطر؛ - تنفيذ الاستجابة للمخاطر نيابة عن الإدارة ؛ - تحمل مسؤولية عملية إدارة المخاطر

Source:

The Institute of Internal Auditors: IIA Position(paper the role of internal auditing in enterprise-wide risk management), Florida, 2009, p4, available at: https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf ,(Accessed25/12/2014)

من الجدول أعلاه، يتبين لنا أن دور المراجع الداخلي بخصوص إدارة المخاطر، يتضمن صفة الاستشارة والنصح فقط (تسهيل،دعم،تنسيق،..الخ، من اجل فعالية عملية إدارة المخاطر)، دون الخوض في تلك العملية،لأنها من اختصاص إدارة المؤسسة (دائرة إدارة المخاطر في حالة وجودها)، فدور تحديد المخاطر،تنفيذ عملية المخاطر،اتخاذ القرارات بخصوص الاستجابة للمخاطر،....الخ، كلها مهام مرفوضة تماما.

3. **الحوكمة :**يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم عملية الحوكمة و تقديم التوصيات المناسبة لتحسينها بما يكفل تحقيق الأهداف التالية:
   - تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة؛
   - ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة داخل المؤسسة؛
   - إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة داخل المؤسسة؛
   - تنسيق الأنشطة بين المجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين و الإدارة و وصول المعلومات لهذه الأطراف.

✓ **بالنسبة للخدمات التأكيدية:**

- على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مستوى تصميم و تنفيذ فعالية أهداف وبرامج و أنشطة المؤسسة المتعلقة بالقيم الأخلاقية؛
- على نشاط المراجعة الداخلية تقييم ما إذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات تتوافق، تدعم وتساند أهداف واستراتجيات المؤسسة.

المبحث الثالث: تأثيرات المراجعة الداخلية:

سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف أنواع المراجعة المؤداة من المراجع الداخلي،هاته الأنواع ونظرا لكثرتها،أدت إلى تشابه المراجعة الداخلية مع أنواع رقابة أخرى،ولذلك سنتعرف على أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين المراجعة الداخلية.كما سنتطرق إلى المعايير والميثاق السلوك الأخلاقي اللذان يحكمان عمل المراجع الداخلي، ونختم المبحث بالتطرق إلى الأدوات والتقنيات المستعملة من هذا المراجع وذلك أثناء قيامه بمهمة المراجعة،وذلك على النحو التالي:

المطلب الأول: أنواع المراجعة الداخلية:

إن تطور الذي طرأ على المراجعة الداخلية نتج عنه ظهور أنواع مختلفة لهذا النوع من المراجعة، هذه الأنواع و رغم تقسيمها، إلا أنه يصعب الفصل بينها، فهي متداخلة مع بعضها البعض، فنجد أن المراجع الداخلي يقوم بأداء نوع معين إلا انه في نفس الوقت قد يقوم بأداء نوع آخر من المراجعة.وفيما يلي أنواع المراجعة الداخلية:

الفرع الأول: أنواع المراجعة الداخلية حسب تصنيفات معينة:

هناك عدة معايير يمكن الاعتماد عليها لتصنيف أنواع المراجعة الداخلية، ومن بين هذه التصنيفات ما يلي :

1. **التقسيم حسب الهدف من المراجعة :**

أ- **المراجعة المالية:** وهي المجال الأول الذي اهتمت به المراجعة الداخلية حيث اقتصرت على الأمور المالية والمحاسبية حيث تعرف المراجعة الداخلية المالية على أنها " الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى "[1] .

من خلال التعريف السابق، يتضح أن المراجعة الداخلية المالية تشبه إلى حد كبير مع ما يقوم به المراجع الخارجي سواء من حيث الهدف والطرق والتقنيات المستعملة من كلا المراجعين.حيث تعتبر المراجعة المالية المجال التقليدي للمراجعة الداخلية والتي تتضمن تتبع القيود المحاسبية الناتجة عن الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة ومراجعتها محاسبيا و مستنديا ثم التحقق من سلامتها وموافقتها للأنظمة والقوانين والتعليمات والمبادئ المحاسبية بما يضمن إعداد القوائم المالية بصورة واقعية.

ب- **مراجعة الالتزام:** وهي المراجعة التي تسعى لتحقق من احترام المؤسسة لإجراءات أو قواعد مصدرة من طرف سلطة عليا، إن مجال تطبيق هذا النوع واسع جدا فليس محدود بحدود المؤسسة،فيمكن طلب مراجعة الالتزام من طرف المديرية العامة لتحقق أن فروعها تحترم الإجراءات، أو من طرف مؤسسة خارجية لها سلطة على كل أو جزء من هذه المؤسسة [2].

ج- **المراجعة التشغيلية:**فبتوسع المؤسسة وتعقد أنظمتها الإدارية والإنتاجية وبروز عدة مشاكل تشغيلية لم تعد المؤسسة بحاجة إلى المراجعة المحاسبية والمالية فقط، بل إلى التأكد من تطابق العمليات التشغيلية مع الخطط الموضوعة ومدى كفاية البرامج التشغيلية لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا يمكن تحقيقه من خلال المراجعة التشغيلية،والتي يطلق عليها أحيانا مراجعة الأداء أو المراجعة الإدارية، ومثل ما تسميتها غير محددة،كذلك تعريفها،فلا يوجد تعريف محدد للمراجعة التشغيلية على عكس المراجعة المالية.

[1] / سعيدي بلقاسم: المراجعة الداخلية،جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر،2016-2017،ص11.

[2] /Pigé Benoît : Comptabilité et audit (manuel , applications et corrigés),Group Revue Fiduciaire, Paris, France, 2008 ,p383.

ويمكن تعريف المراجعة التشغيلية على أنها المراجعة" التي تتضمن الفحص والتقييم المنظم لعمليات المؤسسة الذي يُوصل إلى رأي باقتراح تحسينات على كفاءة و/أو فعالية المؤسسة"[1].

وتنقسم المراجعة التشغيلية إلى:

- **مراجعة كفاءة:** وتتمثل أهداف مراجعة الكفاءة في تحديد ما يلي:[2]

– ما إذا كانت المؤسسة تقوم بالحصول على الحماية في استخدام مواردها بكفاءة؛
– أسباب عدم الكفاءة أو الممارسات غير اقتصادية؛
– ما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بالقوانين واللوائح التي تتعلق بأمور الكفاءة.

وبهدف قيام المراجع الداخلي بتحديد في ما إذا كان النشاط أو العملية يتم بكفاءة فهو يحتاج إلى معايير قياس هذه الكفاءة، هاته المعايير التي تحدد عن طريق الإدارة و تختلف من مؤسسة إلى مؤسسة ومن قطاع إلى آخر.

- **مراجعة الفعالية:** وتتمثل أهداف مراجعة الفعالية ما يلي:[3]

– تحديد النطاق الذي تكون النتائج المرغوبة أو العوائد المقدرة محل تحقيق؛
– فعالية التنظيمات أو البرامج أو الأنشطة أو الوظائف؛
– ما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بالقوانين واللوائح القابلة للتطبيق على البرامج.

وكذلك بالنسبة للفعالية فيجب تحديد معايير لقياسها،علما أن معايير قياس الفعالية صعبة نسبياً بالنسبة لمعايير قياس الكفاءة.

- **المراجعة الوظيفية**: يمكن تقسيم المؤسسة إلى وظائف مثل وظيفة الإنتاج، التموين، التسويق، المحاسبة...الخ، وكما هو واضح من التسمية نفسها، فإن المراجعة الوظيفية هي المراجعة التي تهتم أساسا بإجراء تقييم لكيفية أداء جميع الوظائف الرئيسية بالمؤسسة، بغرض تحديد كفاءة وفعالية تلك الوظائف و اكتشاف مشاكل وقصور أو عيوب محورية في أدائها ومن ثم اقتراح التحسينات الضرورية لرفع كفاءة أداء تلك الوظائف أو خفض تكلفة أداء أو القيام بها[4]. فتهتم المراجعة الوظيفية مثلا بسبب ارتفاع مواد الإنتاج، أسباب التأخر في تسليم المنتجات للعملاء...الخ.
- **المراجعة التنظيمية:**وهي التي تهدف إلى تقييم مدى كفاءة الاتصال والتعاون بين الإدارات والوحدات المختلفة الموجودة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة ، ومدى قدرة هذه الإدارات على تبادل المعلومات سواء مع الإدارات الأخرى أو مع الإدارة العليا للمؤسسة، حيث تسعى المراجعة التنظيمية إلى الوصول إلى أسباب عدم التعاون أو عدم فعالية الاتصال بين الإدارات بهدف تنمية و فتح قنوات الاتصال التي تسمح بتدفق المعلومات داخل المؤسسة بسرعة وكفاءة والتعرف على أسباب القصور في تبادل المعلومات المتاحة والعمل على التغلب عليها[5].

2. من حيث مدى الفحص وحجم الاختبارات:

وتنقسم من حيث مدى الفحص وحجم الاختبارات إلى نوعين هما المراجعة الشاملة والإختبارية

أ- **المراجعة الشاملة:** وهي المراجعة التي في ظلها تخضع للفحص جميع المفردات أو العناصر التي يلزم الرجوع إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية. فإذا كان المراجع بصدد فحص حسابات العملاء، فإن

1 / Porter. B,et al: Principles of external auditing, 2nd edition, John Wiley & Sons, LTD, England, 2003, p6.

[2] / أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، 150.

[3] / المرجع السابق، ص150.

[4] / أحمد على إبراهيم: المراجعة المتقدمة، مركز التعليم المفتوح ، جامعة بنها، مصر،2011-2012.ص ص104-105.

[5] / المرجع السابق،ص 105.

المراجعة الشاملة تنصب على جميع الأرصدة والعمليات التي أدت إليها بالنسبة لكل رصيد منها على حدى.

ب- **المراجعة الإختبارية:** وهي المراجعة التي تنطوي على تطبيق بعض أساليب الخاصة بالعينات لإجراء تقدير يعمم على جميع المفردات. فإذ كان المراجع يطبق المراجعة الإختبارية على حسابات العملاء،فإنه يقوم باختيار عينة منها لدراستها على أنها ممثلة لجميع حسابات العملاء.

3. **من حيث النطاق** وتنقسم إلى مراجعة كاملة وجزئية:[1]

أ- **المراجعة الكاملة:** وهي المراجعة التي تخول للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على مجال أو نطاق المراجع، ولكن يخضع ذلك للمعايير أو المستويات المراجعة المتعارف عليها، ويتعين على المراجع في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، ويلاحظ في هذه الحالة أن للمراجع الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته.

ب- **المراجعة الجزئية:** وهي المراجعة التي تضع بعض القيود على النطاق أو مجال المراجعة، بحيث يقتصر فيه عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره.

وتجدر الإشارة إلى ضرورة عدم الخلط بين المراجعة الكاملة والمراجعة التفصيلية من ناحية، والمراجعة الجزئية والمراجعة الإختبارية من ناحية أخرى. فالمراجعة الكاملة قد تكون تفصيلية إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والمستندات، في حين قد تكون إختبارية إذا قام المراجع بفحص جزء معين من القيود والدفاتر والمستندات وقام بتعميم النتائج التي توصل إليها على الكل الذي ينتمي إليه هذا الجزء. وكذلك الحال بالنسبة المراجعة الجزئية قد تكون شاملة عندما يتم فحص جميع مفردات العمليات التي يشتمل عليها ذلك الجزء محل المراجعة، وقد يتم اختيار عينة من مجموع مفردات هذا الجزء محل المراجعة، ومن ثم تكون في هذه الحالة مراجعة إختبارية[2].

4. **من حيث طبيعة إجراءات المراجعة الميدانية:**

أ- **المراجعة المستندية:** تعتبر المراجعة المستندية من أهم إجراءات المراجعة وتتم بقيام المراجع بفحص المستندات المؤيدة للعمليات المدرجة بسجلات المؤسسة محل المراجعة والتأكد من عدة أمور منها:[3]

- أن تواريخ ومبالغ المستندات تتطابق مع التواريخ والمبالغ المقيدة في الدفاتر؛
- أن المستندات مستوفية لجميع التوقيعات؛
- أن المؤسسة محل المراجعة أحد طرفي المستندات على الأقل وأن المستندات تخصها وفي نطاق عملها ونشاطها؛
- التأكد من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي المقيد في الدفاتر لهذه المستندات؛
- أن المستندات تخص فترة محل الفحص وانها لا تخص فترة سابقة؛
- التأكد من تواجد جميع المستندات وتسلسلها.

---

[1] / محمد سمير الصبان، عبد الله هلال: الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص ص47-48.

[2] / المرجع السابق، ص 50.

[3] / وعد عبد الودود سيف :المراجعة " تدقيق" الحسابات (طبيعتها- أهدفها- إجراءاتها) ، كراسات اقتصادية ،المركز الدراسات والبحوث اليمني ، اليمن، العدد4، سبتمبر- ديسمبر 2009، ص5.

ب- **المراجعة الحسابية:** ويقصد بالمراجعة الحسابية مراجعة الدفاتر والسجلات والقوائم المالية من الناحية الحسابية " الرقمية "، مثل عمليات نقل الأرصدة والترحيل وعمليات الجمع والضرب والطرح ومراجعة المجاميع الرأسية والأفقية.

ج- **المراجعة الفنية:** وهي المراجعة التي يقوم فيها المراجع بالتأكد من مدى صحة تقويم أصول والتزامات المؤسسة طبقا للمبادئ والمعايير المحاسبية.

5. من حيث وقت أداء عملية المراجعة: وتنقسم الى:[1]

أ- **المراجعة النهائية:** تتميز هذه المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة. ومن مزايا هذا النوع:

- تخفيض احتمال التلاعب وتعديل الأرقام والبيانات التي تم مراجعتها لأن هذه المراجعة تكون بعد إقفال الحسابات؛
- عدم حدوث إرباك في العمل داخل المؤسسة لقلة تردد المراجعين عليها؛
- إجراء عملية المراجعة بشكل متواصل مما يسهل عمل القائمين عليها.

أما ما يعاب على هذا النوع من المراجعة:

- فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعها مع عدم إمكانية علاجها؛
- استغراقه للوقت الطويل والذي قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير؛
- إن قيام المراجعة بعد إقفال الحسابات قد يؤدي إلى إهمال من جانب العاملين لعلمهم باكتشاف الأخطاء فلديهم فرصة لتسويتها خلال العام؛
- إرباك وإرهاق للعاملين في مكتب المراجع، وخاصة إذا كانت تواريخ إقفال الحسابات للشركات التي يراجع حساباتها واحدة أو متقاربة.

ب- **المراجعة المستمرة:** وهنا يقوم المراجع بعمليات الفحص للدفاتر والحسابات طوال السنة المالية من خلال زيارات متكررة للمؤسسة من طرفه أو من طرف مساعديه مع ضرورة القيام بمراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر و إعداد القوائم المالية الختامية. ومن مزايا هذه المراجعة:[2]

- تعطي إمكانية لتوزيع العمل على مساعدي المراجع في المكتب؛
- إكمال المراجعة وتقرير السنوي في وقت مبكر؛
- تمكن عميل المراجعة بالاحتفاظ بمحاسبة صحيحة و بأسس أو المبادئ الجارية؛
- اكتشاف الأخطاء والغش في وقت قصير و أول بأول؛
- يأخذ المراجع في هذا النوع الوقت الكافي لفحص عدد كبير من العمليات كلما اقتضت الضرورة؛
- تكون موجودات المؤسسة في هذا النوع مراقبة ومؤكدة ومسوية بشكل دوري؛
- تمكن المراجع من اكتساب خبرة فنية نتيجة الاحتكاك بالمؤسسة؛
- تواجد المراجع أو مساعديه باستمرار في المؤسسة، له أثر نفسي على العاملين مما يجعلهم أكثر جدية في العمل.

[1] / محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان:الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005-2006، ص ص 50-51.

[2]/Gomes Clifford: Auditing and assurance (theory and practice),PHI Learning Private Limited, New Delhi,2012, p27.

على الرغم من تلك المزايا للمراجعة المستمرة إلا أن لها عيوب وهي:[1]

- إمكانية قيام موظفي المؤسسة بتعديل أرقام أو قيود في المستندات والسجلات بعد مراجعتها لتغطية بعض الأخطاء أو اختلاسات وخاصة أن المراجع لن يعود ثانية لمراجعة تلك المستندات والسجلات؛
- عدم القيام باختبارات المراجعة بصورة متصلة مما يؤثر على حسن سير ومتابعة عملية المراجعة؛
- تواجد المراجع أو مساعديه في المؤسسة بصورة متكررة قد يؤدي احتمال قيام علاقات تعارف وصداقة بين المراجع وموظفي مما قد يؤثر على استقلالية المراجع؛
- الحضور الدائم أو المتكرر للمراجع أو مساعديه في المؤسسة قد يؤدي إلى إرباك عمل موظفي قسم الحسابات.

6. التقسيم حسب الجهة القائمة بالمراجعة:

أ- **المراجعة الداخلية من داخل المؤسسة:** إن من يقوم بالمراجعة الداخلية في هذه الحالة هو وحدة إدارية داخل المؤسسة، حيث يتم إقامتها خصيصا وتحديدا للقيام بالمراجعة الداخلية تسمى إدارة أو دائرة أوقسم أو وحدة المراجعة الداخلية، تكون مستقلة تاما عن الإدارة المسؤولة عن العمليات بمختلف أنواعها، المالية و التشغيلية و الإدارية...الخ، وليس لها أيضا أي مسؤوليات تنفيذية[2].

ب- المراجعة الداخلية من خارج المؤسسة :من ضمن التطورات الحديثة التي طرأت على المراجعة الداخلية، إسناد وظيفة المراجعة الداخلية إلى مراجعين خارجيين(التعاقد الخارجي) ويتراوح التعاقد الخارجي بين التعاقد الكامل أو الجزئي لإنجاز أعمال المراجعة الداخلية.[3] ويمكن إرجاع أسباب هذا التوجه إلى:[4]

- قصور استقلال المراجع الداخلي وخبراته المنخفضة مقارنة بالفريق الخارجي؛
- تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة العمل المؤدى في نفس الوقت؛
- السماح للإدارة بالتركيز على الاختصاصات الرئيسية في حالة الاستعانة بالمراجع الخارجي ؛
- الحصول على ممارسات رائدة من الفريق الخارجي اكتسبها هذا الأخير من خبرته في العمل في مؤسسات أخرى.

الفرع الثاني: أنواع أخرى:

إضافة الى التصنيفات السابقة الذكر، هناك أنواع أخرى للمراجعة الداخلية، منها:

1. **مراجعة نظم معالجة البيانات الكترونيا:**تعرف على أنها " عملية جمع وتقييم الأدلة لتحديد ما إذا كان استخدام نظام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المؤسسة، ويؤكد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة "[5].
2. **المراجعة الإستراتجية:** وتسمى أيضا بمراقبة المديرية، و يفحص المراجع الداخلي في هذه الحالة الانسجام العام بين السياسات و الإستراتجيات المؤسسة مع المحيط الذي تنمو فيه هذه الأخيرة[6] .

---

[1] / محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص 53-54

[2] / داود يوسف صبح: دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط2، اتحاد المصارف العربية ، بيروت ، لبنان، 2010،ص63.

[3] / يوسف سعيد يوسف المدلل،مرجع سابق، ص 60.

[4] / المرجع السابق، ص 61.

[5] / ثناء علي القباني ، نادر شعبان إبراهيم السواح، النقود البلاستكية واثر المعاملات الالكترونية على المراجعة الداخلية، مرجع سابق ، ص 139.

[6] / زين يونس :تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية للسيارات الصناعية،مجلة العلوم الإنسانية،السنة الثامنة ، العدد الثامن ،هولندا،2010، ص 6، مجلة الكترونية:www.ulum.nl، ص 4.

3. **المراجعة الإحتماعية:** وتعرف على أنها " نشاط مستقل يهدف إلى القيام بفحص البيانات المالية الخاصة بالنشاط الاجتماعي والمثبتة في سجلات المؤسسة وقوائمها المالية، وكذلك أي بيانات أوتقارير أخرى متعلقة بالنشاط الاجتماعي، بهدف إعطاء رأي فني محايد عن مدى مساهمة المؤسسة بالإيفاء بالمتطلبات و المسؤوليات الاجتماعية اتجاه البيئة التي تعمل فيها المؤسسة "[1].
4. **المراجعة البيئية:** إن الاهتمام المتزايد بالبيئة من خلال حمايتها و الحفاظ عليها من التدهور، أثر على مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك من خلال مساهمتها في حل بعض المشاكل البيئية ويتم ذلك بما يعرف بالمراجعة البيئية التي يمكن تعريفها على أنها "فحص موضوعي، دوري وموثق، للممارسات البيئية للمؤسسة للتحقق من الوفاء بالمتطلبات البيئية التي تفرضها القوانين المُنظمة للبيئة وسياسات المؤسسة"[2].

وبالتالي فإنه بتنوع مجموعة المراجعات التي يؤديها المراجع الداخلي، فإضافة إلى المراجعات المذكورة سابقا يمكن مراجعة الجودة، مراجعة إدارة المخاطر...وبالتالي أصبحت المراجعة الداخلية النافذة التي تطل بها الإدارة على جميع نواحي المؤسسة، فالمراجع الداخلي اليوم يجب أن يكون على استعداد لمراجعة أي شيء في المؤسسة.

المطلب الثاني: الفرق بين المراجعة الداخلية و أنواع الرقابة الأخرى:

إن المراجعة الداخلية ونظرا لما تقوم به من مهام أو أنشطة أدى إلى تشابهها واختلافها مع أنواع رقابة أخرى وكذا حتمية التعاون معها،ومن هذه الأنواع : نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية ومراقبة التسيير،وهذا ما سنوضحه في هذا المطلب.

الفرع الأول: المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية:

المراجعة الداخلية لا تمثل فقط جزء من نظام الرقابة الداخلية، بل هي الركيزة وبؤرة و صمام الأمان لهذا النظام، إذ أن الإدارة لا تكتفي أو لا تتوقف عند وضع هذا النظام، بل يجب التحقق من كفاءة وفعالية هذا النظام والبحث عن التحسين المستمر له، فيمكن إسناد هذه المهمة للمراجعة الداخلية، إذ أنها من المهام الرئيسية للمراجعة الداخلية.

و إذا أخذنا في الاعتبار أن تطوير أي نظام الرقابة الداخلية يشتمل على أربعة مستويات هي: وضع الإجراءات الرقابية، تطبيق الإجراءات الرقابية، اختبار مدى الالتزام بتطبيقها، تقييم الإجراءات الرقابية، فمسؤولية المراجع الداخلي تقتصر على المستويين الأخيرين فقط[3].بالإضافة إلى أن المراجع الداخلي يساعد نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الأهداف المرجوة منه، ومن ثم يعمل على تحقيق أهداف المؤسسة، وذلك بقيامه بالأنواع الرئيسية للمراجعة: من مراجعة مالية التي تهدف إلى توفير معلومات مالية صحيحة وموثوق بها، ومراجعة الالتزام التي تهدف إلى التحقق من الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة،ومراجعة تشغيلية التي تبحث عن كفاءة وفعالية سواء المتعلقة بعمليات أو الأنشطة أو غيرها. والمراجع الداخلي بقيامه بالأدوار

[1] / خليل الرفاعي ، خالد الخطيب: قياس مدى تطبيق المدققين الأردنيين لمفهوم التدقيق الاجتماعي كجزء من عملية التدقيق الشاملة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات ، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، المجلد 2 ، العدد 27، جوان 2012، ص 348.

[2] / السيد أحمد السقا، المدثر طه أبو الخير : مشاكل معاصرة في المراجعة، المكتبة العصرية، القاهرة، مصر، 2002، ص 290.

[3] / عبد الفتاح محمد الصحن ،وآخرون: الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ،مصر ، 2006، ص 227.

السابقة أدى ذلك الى التشابه الكبير بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، فمثلا بذلك وجهان لعملة واحدة[1] تسعى إلى مساعدة المؤسسة في تحقيقها لأهدافها .

أما عن أوجه الاختلاف بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، فيمكن تبينها في الجدول التالي:

الجدول رقم: (1-8) مقارنة بين المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية

المكونات	الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية
المفهوم	تشتمل على الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية للتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها، وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين علي التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.	نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي وهو مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر الرقابة والتوجيه (الحوكمة).
مسؤوليات الإدارة	تتحمل مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها بانتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الرقابة الداخلية وذلك لضمان أن جميع الضوابط الهامة تعمل بفاعلية.	- تحديد الصلاحيات التي تخول المراجع القيام بتأدية عمليات المراجعة؛ - إعطاء الحق للمراجع الداخلي بالحصول على أية معلومات يراها ضرورية لأغراض المراجعة؛ - تحديد نطاق عملية المراجعة اللازم لتأديتها.
مسؤولية المراجع الداخلي	يجب أن يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص وتقويم كفاية وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة ونوعية الأداء في تنفيذ المهام المحددة.	- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية. - تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية انجاز العمل.
الأقسام	تنقسم الرقابة الداخلية إلى رقابة إدارية ومحاسبية وضبط داخلي.	تنقسم المراجعة الداخلية إلى مالية وإدارية وإستراتجية.
الأدوات	الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي، هدفها تأمين سلامة و تنفيذ عمليات المحافظة على الأصول وتأمين الثقة بصحة المعلومات.	المراجعة الداخلية تهدف إلى تقويم الأنظمة المعنية بحماية الأصول وممتلكات المؤسسة وتحقيق كفاءة الأداء ومطابقتها مع الأصول.

المصدر :عطا الله أحمد سويلم الحسبان: الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان،الأردن ، 2009، ص64.

الفرع الثاني: الفرق بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية:

يعتمد كل من المراجع الداخلي والخارجي على نفس قاعدة البيانات بالمؤسسة، مع الاختلاف في كل من الهدف،نطاق،طبيعة ودورية المراجعة وغيرها من أوجه الاختلاف من وراء عملية المراجعة، وكما قد يتشابهان في بعض والأمور ويتعاونان كذلك، وسنوضح ذلك كما يلي:

أولا : أوجه الاختلاف:

يمكن إيجاز أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية في الجدول الموالي:

[1] / مصطفي نجم البشاري :أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان مداخلة مقدمة إلى مؤتمر الأول للمراجعة الداخلية بالسودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني ،الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة،الخرطوم، السودان، يومي 20-21 جانفي2008،ص 8.

الجدول رقم: (1-9) أوجه الإختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية

أوجه الاختلاف	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
نطاق المراجعة	المراجعة الداخلية شاملة ليس فقط جميع وظائف المؤسسة بل كل أبعادها، فكل ما يتعلق بالمؤسسة يدخل في مجال المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية تشمل كل ما يسهم في تحديد النتائج وإعداد القوائم المالية
	قبلية. المراجع الداخلي يحدد و يقييم المخاطر قبل أن تترجم إلى حسابات.	بعدية.
هدف من المراجعة	تقييم الرقابة على أنشطة المؤسسة (نظام الرقابة الداخلية) وتقديم اقتراحات لتحسينه.	هو المصادقة على شرعية ومصداقية وعدالة الحسابات، نتائج والقوائم المالية.
طريقة العمل	يعتمد المراجع الداخلي في عمله على طرق خاصة به ومبتكرة.	يعتمد المراجع الخارجي في عمله على:المقاربات،التحليلات والجرد.
الزامية المراجعة	اختيارية.	إلزامية لبعض المؤسسات.
طبيعة المراجعة	مهمة تأكيدية و استشارية.	مهمة تأكيدية.
دورية المراجعة	مهمة مستمرة مع متابعة التوصيات.	مهمة متقطعة في الغالب، وإعطاء الرأي يكون في نهاية المراجعة.
ديناميكية المراجعة	تفاعلية، متكيفة، متنوعة. المراجع الداخلي يخطط لعمله استجابة لاحتياجات الإدارة أو لجنة المراجعة أو استنادا إلى ظهور المخاطر، فالمستفدين متغيرون.	مستقرة مراجع الحسابات الخارجي يقوم بنفس النوع من المراجعة كل سنة؛ وله علاقة مع نفس المستفيدين في الخدمات نفسها.
الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية	نظام الرقابة الداخلية يمثل هدف المراجع الداخلي : وذلك من خلال اقترح الحلول والتحسينات له.	نظام الرقابة الداخلية يمثل وسيلة للمراجع الخارجي: فمن خلال عملية تقييمه يحدد حجم ونطاق اختباراته.
استقلالية المراجع	الاستقلالية مضمونة بالاتصال بأعلى مستوى في المؤسسة أو بلجنة المراجعة مثلا -إذا وجدت - وعلاقة وثيقة بها	الاستقلالية محمية قانونيا.
الموقف من الغش	يهتم بكل أنواع الغش مهما كان تأثيرها.	يهتم بكل أنواع الغش التي يمكن أن تؤثر على النتيجة .
المستفيدون من المراجعة	الإدارة العامة، مجلس الإدارة، المسيرون، لجنة المراجعة، جميع أصحاب المصلحة بشكل غير مباشر.	المساهمين، جميع أصحاب المصلحة في المؤسسة.
نشر تقارير مراجعة	نشر محدود للتقرير.	نشر واسع للتقرير.
الموضع في الحوكمة	أحد أطراف آليات الحوكمة. مقيم للحوكمة ويقدم النصح بشأنها.	أحد أطراف آليات الحوكمة

Source :

- Bertin Élisabeth et Vaurs Louis, Audit interne (enjeux et pratiques à l'international), Éditions d'Eyrolles, 2007, Paris ,France, pp166-167
- Renard Jacques : Théorie et pratique de l'audit interne, Septième édition, Éditions d'Organisation, 2010, Paris ,France, pp 81-82.

ثانيا: أوجه التشابه:

يتشابه كل من المراجع الداخلي والخارجي في وجوب توفر الاستقلالية في العمل، والاعتماد على منهجية تعتمد على التخطيط والتنفيذ والتقرير وكذا الحصول على أدلة الإثبات للخروج برأي حول موضوع الفحص بالإضافة إلى أوجه التشابه التالية:[1]

- كل من مراجع الخارجي والداخلي على حد سواء يقوم بالاختبارات الروتينية قد تتضمن على فحص وتحليل العديد من المعاملات؛
- كلاهما معني بحدوث وتأثير الأخطاء وتحريفات التي تؤثر على الحسابات الختامية ؛
- كلاهما يقلق إذا كانت الإجراءات في المؤسسة ضعيفة أو كان هناك جهل بأهمية الالتزام بها؛
- كلاهما يرتبط ارتباطا وثيقا بنظم الرقابة الداخلية بالمؤسسة ؛
- كلاهما يستند إلى انضباط المهني (قواعد السلوك) ويعتمد على المعايير المهنية معينة؛
- كلاهما يسعى إلى التعاون الايجابي بين الوظيفتين ؛
- كلاهما يقوم بإصدار تقارير مراجعة رسمية عن أنشطته.

ثالثا: أوجه التعاون:

إن التشابه والاختلاف بين المراجع الداخلي والخارجي، لا يعني أن كلا منهما يعمل لوحده، فقد يعمل أو يعاون أحدهما الآخر،وهذا من شأنه تجنب ازدواج وتكرار العمل، تقليل تكاليف، تغطية كافة أنشطة المؤسسة وكذا تبادل المنافع المصالح لكل منهما. ومن أوجه التعاون والتنسيق بينهما ما يلي:[2]

- يزيد اعتماد المراجع الخارجي على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية واستعمال أسلوب العينة في حالة أن وجود نظام سليم للمراجعة الداخلية ؛
- يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد على المراجع الداخلي في :
- إيضاحات المراجع الداخلي لما له من خبرة شاملة في عمليات وإجراءات المؤسسة ؛
- اعتماد على بعض الكشوف و القوائم والتحليلات التي أعدها المراجع الداخلي؛
- اعتماد على أعمال قسم المراجعة الداخلية بالنسبة لفحص عمليات الفروع التي لا يتمكن المراجع الخارجي من زياراتها.

هذا والإضافة إلى أوجه التعاون الأخرى المتمثلة في:[3]

- يمكن للمراجع الداخلي الاستعانة ببعض أعمال المراجع الخارجي خاصة وان هذا الأخير شخص مهني كفؤ و ذو خبر ة واسعة ؛
- وضع خطط مشتركة وذلك لتفادي الإحراج والإزعاج الذي تسببه عملية المراجعة من جراء الزيارات المتكررة لنفس الأقسام؛
- تبادل البرامج و أوراق العمل فيما بينهما؛
- تحويل تقارير المراجعة الخارجية للمراجعين الداخليين والعكس صحيح؛
- عقد اجتماعات دورية مرة أو مرتين في السنة أو عند كل تدخل وذلك لمقارنة تقييمات كلا الطرفين.

---

[1] / Pickett. Spencer. K .H: The essential handbook of internal auditing, John Wiley & Sons Ltd, England, 2005, p13.

[2] / حسام سعيد أبو وطفة: دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة و فاعلية الاستثمارات المالية(دارسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، غزة ، فلسطين،2009، ص 33.

[3] / كاروس أحمد: تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسن فعالية أداء المؤسسة (دارسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 3، الجزائر ، 2010-2011، ص ص 87-88 .

الفرع الثالث: الفرق بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير:

إن التطور الحاصل في نفس الفترة لكل من وظيفة المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير أدى إلى تقاطع في بعض الأمور وبالتالي الخلط بينهما، فكلاهما بدأ من الجانب المحاسبي وانتقال ليشمل وظائف أكبر، ولإزالة اللبس. سنتطرق لأوجه الاختلاف والتشابه والتكامل بينهما، لكن قبل التطرق إلى ذلك، نرد تعرفاً لمراقبة التسيير حيث تعرف على أنها " عملية التي من خلالها يضمن المسيرون، الحصول على الموارد واستخدامها بفعالية (نسبة إلى الأهداف) و بكفاءة (نسبة إلى الوسائل المستخدمة) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة "[1].

و فيما يلي، سنرد كل من أوجه الاختلاف والتشابه والتكامل بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير على النحو التالي :

أولا: أوجه الاختلاف:

إن الاختلاف بين الوظيفتين، يمكن توضيحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم: (1-10) أوجه الإختلاف بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير

المراجعة الداخلية	مراقبة التسيير
تطرح الأسئلة:كيف يعمل الموجود،كيف يمكنا أن نحسن؟	تطرح الأسئلة: أين نريد الذهاب،أين نريد الانتقال؟
عبارة عن صورة (photo) دورية وتفصيلية.	عبارة عن شاشة كبيرة (cinéma) مستمرة وكلية.
اكتشاف الوسائل التنظيمية لتحقيق الأهداف.	تحضير الأهداف استناداً إلى افتراضات الصريحة (لكن لا تقرر).
التحقيق في الماضي – الواقع فقط - لإيجاد ما يمكن أن يطبق بطريقة أفضل في المستقبل، تريد تغيير الماضي.	للسيطرة على المستقبل بواسطة وضع خطة، تحلل لماذا لا يوجد تماثل في الحاضر (هناك فوارق)، تعتقد بأن الواقع به خطأ وأن الخطة هي الصحيحة.
المراجعة الداخلية تلعب دور المُصلح(ميكانيكي) كل مجال على حدى .	مراقبة التسيير تلعب دور المكتشف لمجموعة من المجالات.
دور وظيفي بحت: – لا يوجد لها أي تدخل مباشر في الإدارة أو تسيير الخدمات؛ – تمدنا بالمشاكل التي تواجهنا وأسبابها وحلولها؛ – الرقابة على تطبيق التوجيهات، وموثوقية المعلومات ومدى ملائمة أساليب، العمليات، وشروط الحصول على نتائج.	**دور تشغيلي:** – تصميم وتنفيذ نظم المعلومات الإدارية؛ – تصميم وتنفيذ لوحات القيادة؛ – تخطط و تتابع العمليات و نتائجها؛ – تمدنا بمؤشرات عامة.
مجال التدخل: مفهوم شمولية المراجعة الداخلية: – جميع النظم، جميع الهياكل، جميع الوظائف بلا استثناء؛ – تدخلات مختلفة ؛ – المراجعة الإدارية، مراجعة الفعالية،مراجعة الاستراتجية... – كما تقوم بمراجعة وظيفة مراقبة التسيير.	**مجال التدخل:** – تركز على مشاكل التكاليف والربحية؛ – التوجه للخيارات الإستراتيجية؛ – المساعدة في مجال التخطيط؛ – كما تقوم بتحليل ميزانية خلية أو قسم المراجعة الداخلية.
دورية التدخلات: – تقريبا دائما وفي الغالب بعدية.	**دورية التدخلات:** – كثيرة جدا و قبلية.

[1] / Alazard Claude et Sépari Sabine : Control de gestion (manuel et applications), 2eme édition, Dunod, Paris, France, 2010, p9.

– تدخلات متقطعة وفي الوقت المناسب.	– عمل دائم .
المنهجية: المراجعة الداخلية تبحث عن المعلومات بشكل مستقل.	**المنهجية:** مراقبة التسيير تتلقى المعلومات وتطلب التفسير.
الوسائل: – دليل الإجراءات، دفاتر الشروط؛ – معطيات على الجهة الخاضعة للمراجعة؛ – مقابلات؛ – المخططات الانسيابية؛ – استطلاعات الرأي؛ – برمجيات المراجعة...الخ.	**الوسائل:** – الميزانيات، معطيات محاسبية. – تطبيق لواحات القيادة

Source :

- Pieme Schick : Mémento d'audit interne, Dunod, Paris, France, 2007, pp59-60.
- Khayarallah Belaid : L'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes, Centre De Publication Universitaire, Tunis, 2005, pp192-193.

ثانيا: أوجه التشابه والتكامل:

1. **أوجه التشابه**:رغم الاختلاف السابق الذكر، إلا أن الوظيفتين تشتركان أو يتشابهان فيما يلي: [1]

– مجال تدخل كل وظيفة يمس جميع أنشطة المؤسسة؛
– كلا منهما يرتبط مباشر بالإدارة العليا للمؤسسة؛
– كلا الوظيفتين تجلب نظر الإدارة العليا إلى بعض المسائل، ويقدمان التوصيات والاقتراحات التي تساعدها على اتخاذ القرارات من داخلها.
– كلاهما وظيفة رقابية ضرورية للمؤسسة، و ليس لأي منهما أي سلطة أو أي مسؤولية مباشر في الأنشطة التي يراقبانها.[2]

2. **أوجه التكامل**:إن وجود الوظيفتين في المؤسسة حتم عليهما التكامل فيما بينهما ويتمثل هذا التكامل في:[3]

– المراجع الداخلي في جميع تدخلاته يقدم مساهمة لمراقبة التسيير، حيث أن مراقبة التسيير تكون أكثر فعالية عندما تتلقى معلومات أُعدت وانتقلت عن طريق نظام رقابة داخلية موثوق به ومصادق عليه من طرف المراجع الداخلي، فالمراجعة الداخلية ستقدم هذا الضمان في نوعية المعلومات؛
– مراقبة التسيير وكغيرها من الوظائف تراجع من طرف المراجع الداخلي ، فالمراجع الداخلي يطرح أسئلة مثل هل مؤشرات التسيير التنبؤية التي يستعملها مراقب التسيير كافية؟ و هل المعلومات التي يتلقاه شاملة، أسئلة كثيرة يطرحها المراجع الداخلي ليحكم على ما إذا كان لدى للمراقب التسيير ضبط جيد على نشاطه؛
– بالإضافة إلى هذا التقييم الدوري فإن تقارير المراجعة الداخلية يمكن و ينبغي أن تعطي للمراقب التسيير معلومات ذات صلة تمكنه من الحكم على حسن سير العمليات بما يتسق مع الإجراءات المنصوص عليها ؛

[1] / زين يونس ، مرجع سابق، ص 6.
[2] / ناصر دادي عدون : مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك) ، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 2004، ص26.
[3] / Renard Jacques : Théorie et pratique de l'audit interne, Cinquième édition, 2004, Éditions d'Organisation, Paris, France, p86.

- على نحو مماثل، والعكس بالعكس فالمراجعة الداخلية ستجد عند مراقبة التسيير معلومات يمكن اعتبارها بمثابة ومضات من المحتمل أنها ستجلب انتباه المراجعين نحو نقاط الضعف و التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار في مهمات المراجعة اللاحقة.

المطلب الثالث: المعايير والسلوك الأخلاقي للمراجعة الداخلية:

يحكم عمل المراجعين الداخليين مجموعة من المبادئ والمعايير الصادرة من معهد المراجعين الداخليين،حيث يمثلان الدستور دليل العمل لهم، وفيما يلي هذان العنصران:

الفرع الأول: تعريف وأهمية وأهداف معايير المراجعة الداخلية:

تعتبر المعايير الركيزة الأساسية لأي مهنة، وقد ظهرت الحاجة إلى معايير لتقليل التفاوت بين ممارسي المهنة وتوجيه و الحكم على أدائهم لمهمة المراجعة. فشكلت هيئات محلية ودولية مختصة لوضع هذه المعايير ونشرها وتغييرها كل ما اقتضت الحاجة. ولكن قبل التعرض لمعايير المراجعة الداخلية سوف نتعرض إلى تعريف معايير المراجعة الداخلية وأهميتها وأهدافها،وذلك كما يلي:

أولا: تعريف معايير المراجعة الداخلية:

قبل تعريف معايير المراجعة الداخلية، نعرف معايير المراجعة بصفة عامة، ثم تعريف معايير المراجعة الداخلية.

وبصفة عامة، يوضح المعيار نموذج يوضع ليقاس على ضوئه وزن الشيء أو طوله أو درجة حدوثه، ويلاحظ أن المعيار المحاسبي و المراجعي لا شك أنه أخذ من هذا الفهم بمعنى عايرت أو وزنت الشيء كناية عن التطابق أو التماثل في التطبيق[1].

أما معايير المراجعة فهي" مقاييس نوعية لتقييم كفاءة المراجع وأعضاء فريق عمله ونوعية العمل الذي يقومون به من خلال مجموعة السياسات والطرق الموحدة، والتي يتعين على كل مراجع الالتزام بها خلال مباشرته لعملية المراجعة الحسابات"[2].

وبالنسبة لمعايير المراجعة الداخلية، فتعرف بأنها " المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم المراجعة الداخلية، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة المراجعة الداخلية كما يجب أن يكون، وذلك وفقاً لما تم التوصل إليه واعتماده من قبل معهد المراجعين الداخليين "[3].

وهنا تجدر الإشارة إلى عدم الخلط بين المعايير و إجراءات المراجعة . فالمعايير هي النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة العمل الذي يقوم به المراجع، وتتميز بالثبات النسبي فهي نادرا ما تتغير، و يمكن أن يحدث هذا فقط بإصدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك[4] ، كما أنها لا تخضع للحكم الشخصي للمراجع وهو ملزم بإتباعها حرفيا .

[1] / حسن الطيب عبد الله : دور معايير جودة المراجعة في تعزيز ثقة تقرير المراجع الخارجي لأغراض الائتمان المصرفي، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية والسياسية والمحاسبية، جامعة إفريقيا العالمية ، خرطوم، السودان، العدد الأول،2011، ص84.

[2] / عهد علي زعيتر ، حسام عبد المحسن العبقري: اعتماد المراجع على تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات معايير العمل الميداني وآثاره على جودة الأداء المهني من وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة في المملكة السعودية ، مجلة جامعة المالك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز ،الرياض، المملكة السعودية، مجلد25، العدد1 ، 2011، ص103.

[3] / أحمد محمد العمري ، فضل عبد الفتاح عبد المغني:مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية،الأردن، المجلد الثاني ، العدد الثالث،2006 ،ص346.

[4] / محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 34.

أما إجراءات المراجعة فهي "مسلك ايجابي فعلي أو قولي – شفوي أو كتابي يصدر من المراجع أو أحد معاونيه في الوقت والمكان الملائمين بقصد الحصول على دليل أو على الأقل تسهيل الحصول على دليل "[1].

ويتضح من التعريف الإجراءات أنها وسيلة للحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة،وهي متروكة لتقدير المراجع وحكمه الشخصي، فيختار ما يراه ضروريا ومناسبا لتنفيذ عملية المراجعة، فليس هناك قائمة محددة تبين إجراءات المراجعة التي يجب إتباعها في كل عملية مراجعة مثل ما هو الحال في معايير المراجعة، وما يؤكد ذلك هو ذكر أو إقرار المراجع في تقريره،أنه استخدم إجراءات المراجعة التي رآها مناسبة وضرورية في الظروف المحيطة لإتمام عملية المراجعة. وعادة ما يتم تلخيص أو تجميع إجراءات المراجعة في خطة مكتوبة تسمى " برنامج المراجعة ".

ثانيا: أهمية معايير المراجعة الداخلية وأهدافها:

1. **أهمية معايير المراجعة الداخلية**: تكمن أهمية معايير المراجعة الداخلية فيما يلي:[2]

- تعتبر ضرورية بالنسبة للمراجعين الداخليين لأنها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم؛
- المعايير ضرورية بالنسبة للإدارة، إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المراجعون الداخليون، سيمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات والتقارير التي يقدمها لها المراجعون الداخليون عند أدائهم لوظائفهم في المؤسسة؛
- وجود معايير مهنية يلتزم بها المراجعون الداخليون يعتبر ضرورياً بالنسبة للمراجع الخارجي ليطمئن إلى متانة وكفاءة عمل المراجعين الداخليين؛
- يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.

2. **أهداف معايير المراجعة الداخلية:**تهدف معايير المراجعة الداخلية لتحقيق ما يلي:[3]

- تحديد المبادئ الأساسية لممارسة المراجعة الداخلية التي يجب أن تتتبع؛
- توفر إطاراً لتنفيذ وتعزيز مجموعة واسعة من أنشطة المراجعة الداخلية ذات القيمة المضافة؛
- وضع معايير لتقييم أداء المراجعة الداخلية؛
- تحسين وتعزيز العمليات التنظيمية والتشغيلية.

الفرع الثاني: معايير المراجعة الداخلية:

ترجع المبادرة الأولى لوضع المعايير إلى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي أصدر معايير خاصة بالمراجعة الخارجية أطلق عليها اسم معايير المراجعة،حيث قام بنشر كتيب "المعايير المراجعة المتعارف عليها".

أما على المستوى الدولي فيتم إصدار معايير الدولية للمراجعة عن طريق الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين من خلال المجلس الدولي للمراجعة والتأكيد التابع له.

أما بالنسبة للمعايير المراجعة الداخلية، فعلى غرار المنظمات المهنية للمراجعة قام معهد المراجعين الداخليين كذلك بإصدار معايير خاصة به حيث تم دراسة وضع معايير مهنية للمراجعة الداخلية سنة 1977 و اعتمدت

[1] / محمود السيد الناغي : دراسات في المعايير الدولية للمراجعة (تحليل وإطار تطبيق)، ط1، المكتبة العصرية ، المنصورة،مصر، 2000، ص 58.
[2] / أحمد محمد العمري ، فضل عبد الفتاح عبد المغني، مرجع السابق، ص364.
[3] / Baudet Jean-Jacques : L'évaluation de l'environnement de contrôle interne et des risques par les « professionnels du chiffre », Tax Audit & Accountancy Revue, Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, Bruxelles, Belgique, Juin 2006, p11.

سنة 1978[1] سميت بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية (SPPIA) * حيث تضمنت خمسة أقسام و25معيارا[2].

واستجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال والأزمات المالية قام المعهد عام 2001 بإجراء تعديلات على معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وأطلق عليها اسم "المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية*" (ISPPIA) * حيث أعيد تنظيم المعايير وقسمت إلى ثلاثة مجوعات هي(معايير الصفات، معايير الأداء ،معايير التنفيذ) ليعيد نفس المعهد تغيرات عديدة حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن، ولكنها لم تغير البناء العام للمعايير المصدرة سنة 2001.

وتجدر الإشارة إلى أن مجلس الدولي للمراجعة الداخلية- لجنة فنية بالمعهد-، هو المسؤول عن إصدار ومراجعة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية[3] .

وفي ما يلي تفصيل للمعايير الحالية للمراجعة الداخلية:

1. **المجموعة الأولى: معايير الصفات (سلسلة الآلف1000):** تتناول هذه مجموعة سمات و خصائص المؤسسات و الأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية، وهي مكونة من أربعة(4) معايير رئيسية كما يأتي :[4]

- **معيار 1000- أهداف وصلاحيات والمسؤوليات:** يجب تحديد أهداف وصلاحيات و مسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية رسمياً في ميثاق المراجعة الداخلية بما يتماشى مع تعريف المراجعة الداخلية وميثاق الأخلاقية و المعايير. ويجب عرض هذا الميثاق على الإدارة العليا والمجلس للموافقة عليه.
- **معيار 1100 - الاستقلالية والموضوعية:** يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلا، ويجب على المراجعين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.
- ويقصد بالاستقلالية التحرر من الشروط و الظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجعة الداخلية أو مسؤول المراجعة على الاضطلاع بمسؤوليات المراجعة الداخلية على نحو غير متحيّز.
- أما الموضوعية فهي نمط ذهني غير متحيّز بحيث يخول للمراجعين الداخليين أداء مهمات المراجعة الداخلية على نحو يجعلهم يعتقدون في سلامة نتائج وجودة أداء أعمالهم. وتقتضي الموضوعية عدم تبعية أحكام المراجعين الداخليين بشأن مسائل المراجعة لأراء الآخرين.
- **معيار 1200- المهارات و العناية المهنية اللازمة:** إذ يجب على المراجعين الداخليين (فرديا أو جماعيا) أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الضرورية لتأدية مهامهم، كما يجب عليهم بذل مستوى من العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي المراجع الداخلي يتحلي بمستوى معقول من التبصر والاقتدار، كما يجب عليهم أيضا تحسين معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم عن طريق التكوين المهني المستمر.

---

[1] / Collins, L et Valin, G : Audit et contrôle interne , 4eme Edition, Dalloz, Paris, France, 1992,p 81

* SPPIA: Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.

[2] /Richard Cascarino and Sandy van Esch: Internal auditing(an integrated approach), 2nd Edition, Juta Academic, South Africa, 2007, p11.

* هذه المعايير متاحة مجانا بعدة لغات على موقع الرسمي لمعهد المراجعة الداخلية .

* ISPPI: International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.

[3] / Organisation for Economic Co-operation and Development(OECD)(Central Bank Audit Practices): Sigma papers, No. 24, OECD Publishing, Paris, France ,1998 ,p18.

[4] / معهد المراجعة الداخلية ، مرجع سابق ، ص ص6-13.

- **معيار1300- برنامج ضمان وتحسين الجودة:** ويتعلق هذا المعيار بإلزامية احتواء برنامج ضمان وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وخارجية على السواء، ورفع نتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة إلى الإدارة العليا والمجلس.

2. **المجموعة الثانية: معايير الأداء(سلسلة الآلفين2000):** تتناول هذه المجموعة معايير تصف طبيعة المراجعة الداخلية وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة، وهي مكونة من سبعة معايير رئيسية كما يأتي:[1]

- **معيار 2000 - إدارة نشاط المراجعة الداخلية:** يجب على مسؤول المراجعة أن يدير نشاط المراجعة بفعالية من أجل ضمان انه يضيف قيمة للمؤسسة، ومن ثم يجب أن تكون الخطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط المراجعة مع الحصول على الموافقة على هذه الخطة وكذا الحصول على موارد ملائمة وكافية لانجاز هذه خطة، كما يجب أن تعد السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط المراجعة الداخلية. كما ينبغي تنسيق الأعمال وذلك لضمان التغطية الملائمة وتقليص ازدواجية المجهودات. وأخيرا يجب رفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس بصفة دورية إلى الإدارة العليا والمجلس حول أهداف وصلاحيات والمسؤوليات وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقا لخطة العمل.
- **معيار 2100 - طبيعة العمل:** إذ يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم عملية الحوكمة و تقديم التوصيات المناسبة لتحسينها، كما يجب كذلك تقييم فعالية عملية إدارة المخاطر وكذا المساهمة في تحسينها، وأخيرا يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يساعد المؤسسة على الاحتفاظ بنظم فعلية للرقابة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها، وتعزيز التحسين المستمر فيها.
- **معيار رقم 2200 - تخطيط للمهمة:** فيجب تحديد أهداف ونطاق مهمة المراجعة، وتخصيص موارد المناسبة والكافية لتحقيق أهداف المهمة وكذا إعداد وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف المهمة.
- **معيار2300 - تنفيذ مهمة:** إذ ينبغي على المراجعين الداخليين أن يقوموا بتحديد و تحليل و تقييم وتوثيق معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها، كما يجب إشراف ملائم على مهمة المراجعة.
- **معيار 2400 - تبليغ النتائج:** يجب على المراجعين الداخليين تبليغ نتائج المهمات بالشكل والوقت المناسبين وذلك إلى الأطراف المعنية.
- **معيار2500 - متابعة سير العمل:** يجب على مسؤول المراجعة الداخلية أن يُعد ويضع ويقوم بتحيين نظام متابعة النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.
- **معيار2600 - إبلاغ قبول المخاطر:** يجب على مسؤول المراجعة الداخلية إذا ما وجد أن الإدارة قد قبلت بمستوى مرتفع للمخاطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، فإن عليه أن يناقش المسألة مع الإدارة،وعند عدم الوصول إلى حل فيجب عليه إبلاغ المجلس الإدارة بذلك .

3. **المجموعة الثالثة :معايير التنفيذ (سلسلة nnnn.Xn):** وهي تطبيق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء في حالات محددة، مثل: اختبارات الالتزام، التحقق من الغش والاحتيال، أو مشروع التقييم الذاتي للرقابة[2]، حيث يتم وضع معايير التنفيذ بالأساس لأعمال التوكيد (ويشار إليها بحرف A متصلا برقم المعيار مثل: 1130.A1) ولأعمال الاستشارة (يشار إليها بحرف C متصلا برقم المعيار مثل: 2440.C2).حيث توجد مجموعة واحدة من معايير الصفات ومن معايير الأداء، لكنه قد يكون هناك

[1] / معهد المراجعة الداخلية،مرجع سابق ، ص ص 14-24.

[2] / خلف الوردات : عن معايير التدقيق الداخلي الدولية ، مدونة انقرا، مقال متاح على الرابط

(تاريخ التصفح 2011/11/21)http://sqarra.wordpress.com/iia/

فئات متعددة من معايير التنفيذ،مجموعة لكل نشاط رئيسي من أنشطة المراجعة الداخلية، ولقد وجدت معايير التنفيذ من أجل أنشطة التأكيد A وأنشطة الاستشارة C.

الفرع الثالث: دليل أخلاقيات لمهنة المراجعة الداخلية:

إن السلوك الأخلاقي يعتبر أحد دعائم ممارسة أي مهنة، حيث يتوقع المجتمع من المهني أن يعمل وفق مستوى أعلى من الآخرين. وقد اهتمت المنظمات المهنية بضرورة وضع قواعد للسلوك المهني، والمراجعة الداخلية شأنها شأن أي مهنة، وضع لها قواعد ومبادئ يجب الالتزام بها، إذ عمد معهد المراجعين الداخليين إلى وضع دليل للأخلاقيات سنة 1968المُعدل بدليل سنة 1988هذا الأخير الذي عُدل سنة 2002 ليعدُل مرة أخرى سنة2009، لكن لم يؤثر على البناء العام لدليل عام2000. حيث قام المعهد بوضع هذا الدليل(ميثاق) الأخلاقي بناء على المفهوم الجديد للمراجعة الداخلية وأهدافها وقسمه إلى قسمين أساسين هما:[1]

- المبادئ الوثيقة الصلة بالمراجعة الداخلية وممارستها؛
- قواعد السلوك المهني التي تحدد المعايير التي يتوقع من المراجعين الداخليين مراعاتها، وهي قواعد التي تعد بمثابة عامل مساعد في تحويل المبادئ إلى تطبيقات عملية، كما أن المقصود بها توجيه السلوك الأخلاقي للمراجعين الداخليين.

وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:[2]

1. **المبدأ الأول: الإستقامة:**استقامة المراجعين الداخليين من شأنها إرساء دعائم الثقة، وهذا يشكل الأساس للاعتماد على أرائهم و أحكامهم، ويتطلب هذا المبدأ من المراجعين الداخليين القواعد السلوكية التالية:
   - أن يؤدوا أعمالهم بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية؛
   - أن يلتزموا بالقوانين المعمول بها ومراعاة الإفصاح عما يتوفر لهم من معلومات في حدود المتوقعة منهم وفقا للقوانين المعمول بها وأصول المهنة؛
   - ألا يتعمدوا أن يكونوا طرفا في أي نشاط غير مشروع أو يقوموا بأفعال أو تصرفات تسيء إلى مهنة المراجعة الداخلية أو إلى المؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها؛
   - أن يراعوا و يساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية و السليمة للمؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها.
2. **المبدأ الثاني: الموضوعية:**يجب على المراجعين الداخليين مراعاة أرفع درجات الموضوعية في جمع وتقييم وإيصال المعلومات حول النشاط أو العمل الذي يكونون بصدد فحصه. يجب على المراجعين الداخليين مراعاة تقييم متوازن لكل الظروف ذات الصلة، وكذلك مراعاة ألا يتأثروا في تكوين آرائهم أو أحكامهم بمصالحهم الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين . والقواعد السلوكية لهذا المبدأ هي:
   - ألا يشاركوا في أي أنشطة أو علاقة - أو يتوقع أن تسئ – في تقييمهم المحايد. و يشمل ذلك عدم المشاركة في الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح المؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها؛
   - ألا يقبلوا أي شيء من شأنه أن يسئ- أو يفترض أن يسئ- إلى تقديرهم المهني ؛
   - أن يفصحوا عن كافة الحقائق المادية المعلومة منهم والتي قد يكون من شأن عدم الإفصاح عنها تحريف أو تشويه جوهري تقاريرهم عن الأنشطة التي يراجعونها.

[1] / معهد المراجعة الداخلية : مبادئ أخلاقيات المهنة، فلوريدا ، أمريكا ، 2009، ص 1 متوفر على الرابط:
https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Codes%20of%20Ethics.pdf تاريخ التصفح 2014/09/12

[2] / المرجع سابق ، ص ص1-3.

3. **المبدأ الثالث: السرية:** على المراجعين الداخليين احترام قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها أويطلعون عليها، وعليكم وألا يفصحون عن تلك المعلومات بدون الحصول على إذن أو تفويض اللازم،وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات، والقواعد السلوكية لهذا المبدأ تتمثل في:
   - التبصر في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها في سياق أداء واجباتهم ؛
   - عدم استخدام تلك المعلومات لأجل أي منفعة شخصية أو على أي نحو من شأنه مخالفة القوانين أوالإساءة إلى مشروعية وأخلاقية المؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها.
4. **المبدأ الرابع: الكفاءة:** على المراجعين الداخليين أن يستخدموا المعرفة و المهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات المراجعة الداخلية، والقواعد السلوكية لهذا المبدأ تتمثل فيما يلي:
   - ألا يؤدوا سوى الخدمات التي تكون لديهم المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها ؛
   - أن يؤدوا خدمات المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛
   - أن يعملوا باستمرار على تحسين مهاراتهم وفاعلية وجودة خدمات التي يؤدنها.

و في الأخير يمكن القول أن تعريف المراجعة الداخلية الجديد ومعايير المراجعة الداخلية مع الدليل الأخلاقي تمثل الأركان الأساسية التي تستند إليها مهنة المراجعة الداخلية.

المطلب الرابع: التقنيات المستعملة في المراجعة الداخلية:

يستعمل المراجع الداخلي لأداء مهمته، مجموعة من تقنيات والأدوات قد تشبه تلك التي يستعملها المراجع الخارجي، وقد تختلف عنها. حيث تهدف التقنيات التي يستعملها لجمع الأدلة من أجل تدعيم رأيه، ولتقديم توصياته المناسبة، و في هذا المطلب سنتناول هذه التقنيات وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: الإجراءات التحليلية:

تعتبر الإجراءات التحليلية واحدة من أهم التقنيات المستعملة في المراجعة الداخلية، لذلك سنتطرق إلى أهدافها وأنواعها، وذلك على النحو التالي:

أولا :أهداف الإجراءات التحليلية:

قبل التطرق إلى أهداف الإجراءات التحليلية، نُرد بعض التعاريف لها:

حيث يمكن تعريفها على أنها " تحليل لعلاقة:
- بين عناصر من بيانات مالية أو بين عناصر من بيانات مالية وغير مالية مأخوذة من نفس الفترة.
- بين معلومات مالية قابلة للمقارنة مأخوذة من فترات مالية مختلفة أو مؤسسات مختلفة لتحديد مدى تباينها وتوقع مدى تذبذبها وبالتالي احتياجها لإجراءات مراجعة معينة"[1].

وعرفتها المعايير الدولية في المعيار الدولي للمراجعة رقم (520) الموسوم" الإجراءات التحليلية " على أنها "تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات غير المالية.تشمل الإجراءات التحليلية أيضاً تحقيقاً يعد ضرورياً لتحديد التقلبات أو العلاقات غير متسقة مع المعلومات ذات العلاقة أوالمختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير"[2].

[1] / عصام الدين السائح خرواط:إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة،مجلة الساتل،جامعة 7أكتوبر، مصراتة،ليبيا، العدد 5 ، 2008 ، ص239.

[2] / الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين:إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق ومراجعة وعمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، معيار التدقيق الدولي520 " الإجراءات التحليلية "، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن،2010، ص434.

أما عن أهداف الإجراءات التحليلية، فتتمثل فيما يلي:[1]

1. **الفهم الأفضل لطبيعة نشاط المؤسسة والصناعة التي تعمل فيها:** إن التخطيط السليم للمراجعة يستلزم من طرف المراجع، عمل مقارنات لبيانات المؤسسة على مدى سنوات أو مقارنتها بمتوسط الصناعة التي تعمل فيها، تُمكن المراجع من الفهم الأفضل لطبيعة نشاط المؤسسة وصناعة التي تعمل فيها.
2. **تقدير قدرة المؤسسة على الاستمرار:** إن الإجراءات التحليلية تُمكِن من اكتشاف الصعوبات المالية التي قد تواجهها المؤسسة في المستقبل، والتي تحول دون استمرارها، مثل احتساب نسبة مجموع الديون إلى حقوق الملكية، وكذا نسبة الأرباح الصافية إلى مجموع الأصول، ومقارنة تلك النسبتين بمثيلتيهما لمتوسط المؤسسات التي تعمل في نفس مجال الصناعة، فذلك يُمكِن المراجع من اكتشاف ما إذا كانت المؤسسة ستواجه صعوبات في المستقبل من حيث عدم مقدرتها عن سداد تلك الديون في مواعيد استحقاقها.
3. **تخفيض حجم اختبارات المراجعة:** تعتبر الإجراءات التحليلية أقل الاختبارات المراجعة تكلفة، لذلك إذا أسفر إتباع الإجراءات التحليلية نتائج مقنعة، فإن المراجع يمكنه تخفيض من حجم اختبارات الأخرى.
4. **تُمكِن من تقديم توصيات مهمة لإدارة المؤسسة:** في بعض الأحيان قد تكون اختلافات جوهرية بين النسب المالية للمؤسسة والنسب المماثلة لمتوسط المؤسسات التي تعمل في نفس مجال الصناعة،راجعة فقط الى إتباع المؤسسة لسياسات لا تتفق مع طبيعة الصناعة التي تعمل فيها، ففي هذه الحالة يقدم المراجع توصيات للإدارة المؤسسة بإعادة النظر في هذه السياسات.
5. **الإشارة إلى تحريفات ممكنة في القوائم المالية:** إن وجود فروق جوهرية غير متوقعة، ما بين البيانات المحاسبية التي يتم مراجعتها و البيانات الأخرى المستخدمة في المقارنة، عادة ما يطلق عليها اختلافات غير عادية، وتحدث هذه الأخيرة، عندما يكون الفرق الناتج عن المقارنة كبير وفي نفس الوقت غير متوقع، أو كان هناك توقع بناتج كبير للمقارنة، أو أن المقارنة تظهر عدم وجود فرق أو أن الفرق كان صغير للغاية، وفي كلتا الحالتين، قد يرجع السبب إلى وجود أخطاء محاسبية أو مخالفات. و لذلك يجب على المراجع في حالة وجود اختلافات غير عادية، أن يبحث عن سببها، ويقتنع بالدليل، أن سببها يرجع إلى الظروف الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة، وليس نتيجة وجود خطأ أو مخالفات.

ثانيا: الأنواع الرئيسية للإجراءات التحليلية:

يوجد خمسة أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية، وهي:[2]

1. **مقارنة بيانات المؤسسة مع الصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه:** فوفقاً لهذا الإجراء يقارن المراجع بين بيانات المؤسسة و البيانات للمؤسسات الأخرى على مستوى الصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه. وعموماً، فإن من مزايا هذه المقارنة أنها تمكن المراجع من فهم لطبيعة نشاط المؤسسة، كما تعطي مؤشرات بخصوص احتمالات الفشل المالي، لكن يعاب عليها أن البيانات المستخدمة في المقارنة قد تختلف عن بيانات المؤسسة، وهذا الاختلاف قد ينتج مثلاً عن اختلاف في تطبيق طرق محاسبية.
2. **مقارنة بيانات المؤسسة مع بيانات الفترات السابقة لنفس المؤسسة**: وفي هذا الصدد تتنوع الإجراءات التحليلية التي يتم فيها مقارنة بيانات المؤسسة مع بيانات نفس المؤسسة لفترة واحدة،أومع بيانات من فترات سابقة مثل (مقارنة أرصدة السنة الحالية مع أرصدة السنة السابقة، مقارنة تفاصيل

[1] / سناء محمد بدران: المراجعة المتقدمة، مركز التعليم المفتوح ، جامعة بنها، مصر ، دون سنة نشر،ص ص14-16.
[2] / عصام الدين السائح خرواط، مرجع سابق، ص ص241-244.

الرصيد الإجمالي رصيد مع نفس تفاصيل السنة السابقة، مقارنة النسب المالية للسنة الحالية بنسب السنوات السابقة...الخ).

3. **مقارنة بيانات المؤسسة مع توقعات المؤسسة:** إن معظم المؤسسات تقوم بإعداد ميزانيات تقديرية،وبما أن هذه الميزانيات تمثل تقديرات المؤسسة للفترة القادمة،و إذا وجد المراجع اختلافات بين التقديري و الفعلي،فهذا قد يشير إلى وجود بعض الأخطاء،وعلى المراجع في حالة اعتماده على الميزانيات، مراعاة أن تكون مُعدة بعناية، إضافةً إلى احتمال تغيير في البيانات الفعلية من طرف إدارة المؤسسة وبالتالي عدم إمكانية مقارنتها مع البيانات التقديرية.
4. **مقارنة بيانات المؤسسة مع توقعات المراجع:** بناءً على هذه الطريقة يقوم المراجع بتقدير ما يجب أن يكون علية رصيد حساب ما، عن طريق التنبؤات أو دراسة علاقته بأرصدة حسابات أخرى من حساب النتائج (قائمة الدخل) أو الميزانية، ومقارنته مع الرصيد الفعلي.
5. **مقارنة بيانات المؤسسة مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية:** بافتراض أن المراجع بصدد مراجعة فندق ما، فانه و انطلاقا من عدد غرف وسعرها، يمكنه تقدير إجمالي الإيرادات للفندق ومقارنتها مع الإيرادات الفعلية المسجلة بالدفاتر، وبالتالي تحديد مدى معقولية الإيراد الفعلي.

الفرع الثاني: التقنيات الأخرى:

بالإضافة إلى الإجراءات التحليلية، يستعمل المراجع الداخلي تقنيات أخرى، منها:

1. **المقابلات**: يمكن تعريف على أنها " الاتصال الشخصي المنظم والتفاعل اللفظي المباشر بين القائم بالمقابلة مع فرد آخر أو أفراد آخرين، بهدف استشارة أنواع معينة من المعلومات والبيانات، لاستغلالها في البحث، وللاستعانة بها في التوجيه والتشخيص والعلاج والتخطيط و التقويم"[1].وهي أيضا " ما هي إلا محادثة جادة موجهة نحو هدف محدد، ترتبط بجمع البيانات الخاصة ببحث معين، وتعتبر من أكثر أساليب جمع البيانات إنتاجية وفعالية حيث تساعد في الحصول على المعلومات عن الحالات والأوضاع التي قد لا تكون مسجلة في المستندات والوثائق" [2].

والمقابلة حتى تكون فعالة يجب أن تكون بشكل منظم ومخطط، حتى يتمكن للمراجع بواسطتها الحصول على معلومات مفيدة في مهمته، ولذلك يجب على المراجع الالتزام بمراحل المقابلة والمتمثلة فيما يلي:[3]

- التحضير للمقابلة: وتعد هذه القاعدة الأساسية والمطلقة للمقابلة، حيث يتم (التعريف المسبق بموضوع المقابلة، التعريف بالمسؤول أو المصلحة التي تجري معه المقابلة، تحضير أسئلة المقابلة، أخذ موعد مسبق للمقابلة)؛
- بدأ بإجراء المقابلة: يبدأ المراجع الداخلي بتقديم نفسه ومحاولة التأقلم مع الشخص الآخر، وكذا التعريف بموضوع المقابلة؛
- تقديم الأسئلة الخاصة بالمقابلة: وهنا يقوم المراجع الداخلي بتقديم الأسئلة، والتأكد من فهم المخاطب لهذه الأسئلة، وإعطائه وقت للإجابة، ومع التدوين الكتابي لهذه الأخيرة؛
- كتابة خلاصة المقابلة: وكتابة هذه الخلاصة، هي محاولة التأكيد والمصادقة على المعلومات المتحصل عليها، وأنه لا توجد أي سوء فهم أو التباس، كما يطلب المراجع الوثائق والمستندات الخاصة بموضوع المقابلة.

[1] /على أحمد خضر،الهسنياني المعماري : دراسات في علم الإجرام، دار غيداء للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،2012، ص 315.

[2] / طربيه مأمون: تقنيات البحث الخاصة في علم النفس الاجتماعي،ط1، دار النهضة العربية، بيروت لبنان،2014، ص142.

[3] / صلاح ربيعة:المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق(دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة القرض الشعبي الجزائري)، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم المالية، جامعة الجزائر،2004، ص ص 146-149.

2. **الملاحظة المادية**: تعرف الملاحظة على أنها " وسيلة أساسية وضرورية من وسائل جمع البيانات،يقوم الباحث معتمداً على إدراكاته وحواسه في جمع المعلومات عن ظاهرة ينوي دراستها، أو عن فرد موضع الدراسة "[1]. أو هي " عملية مشاهدة أو متابعة لسلوك ظواهر محددة، أو لأفراد محددين خلال فترة أو فترات زمنية معينة، وضمن ترتيبات بيئية تضمن الحياد والموضوعية لما يتم جمعه من بيانات أو معلومات"[2]. ومن هذين التعريفين للملاحظة، نلاحظ أنه يمكن إسقاطها على ما يقوم به المراجع من معاينات أو مشاهدات مادية بهدف جمع معلومات، التي لا يمكنه الحصول عليها عن طريق المقابلات أو الاستبيانات. فالمراجع في بعض الأحيان لا يكتفي بفحص ما هو موجود في السجلات والوثائق، بل يلجأ إلى الملاحظة المادية، للتحقق من التطابق بين ما هو مدون في الوثائق وبين ما هو موجود فعلاً في الواقع .ويتعلق الأمر بـ :[3]

- الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها العملية أوالنشاط ما للتحقق من التطابق بين ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها؛
- الملاحظة المادية للموجودات: تهدف إلى التحقق من وجود الأصول من مخزون، التثبيتات، النقدية في الصندوق،...الخ؛
- الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة، التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها، انتقالها؛
- الملاحظة المادية للتصرفات: أي ملاحظة أداء الأفراد للأنشطة أو لعمليات معينة، لتحديد مدى احترام للتعليمات في مكان العمل.

وحتى يتمكن المراجع من تحقيق النتائج المرجوة من الملاحظة يجب مراعاة ما يلي:[4]

- ✓ تحديد أهداف الملاحظة بدقة ووضوح، وكذا وموضوع الذي يُراد ملاحظته؛
- ✓ الإعداد الجيد للوسائل التي يتم استخدامها في تسجيل الملاحظات مثل بطاقات الملاحظات، استمارات، وغيرها؛
- ✓ الحرص على سلامة حواس القائم بالملاحظة خاصة البصر والسمع؛
- ✓ التدريب الكافي لمن سيقوم بالملاحظة لتقليل عدم الموضوعية؛
- ✓ استخدام أكثر من ملاحظة واحدة؛
- ✓ التسجيل الفوري لموضوع الملاحظة لتجنب عامل النسيان.

[1] / أبو زعيزع عبد الله:أساسيات الإرشاد النفس والتربوي بين النظرية والتطبيق، ط1، دار يافا العلمية للنشر والتوزيع،عمان،الأردن، 2009، ص179.
[2] / محمود حسين،الزعبي الوادي:أساليب البحث العلمي (مدخل منهجي تطبيقي)، دار المناهج للنشر والتوزيع،عمان،الأردن، 2011، ص186.
[3] / زين يونس، مرجع سابق، ص16.
[4] / مدحت أبو النصر: قواعد ومراحل البحث العلمي، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2004، ص160.

المطلب الخامس: الأدوات المستعملة في المراجعة الداخلية:

تعتبر الأدوات التي يستعملها المراجع الداخلي بمثابة طرق منطقية تساعده على فحص مختلف العمليات أوالأنشطة المراد مراجعتها، وتستعمل هذه الأدوات عند تطبيق التقنيات السابقة الذكر، حسب الضرورة. ويمكن تقسيم تلك الأدوات إلى أدوات تقليدية وأخرى حديثة، وذلك كما يلي:

الفرع الأول: الأدوات التقليدية:

للمراجع الداخلي مجموعة من الأدوات التقليدية يستعملها في مهامه، وتتمثل هذه الأدوات، فيما يلي:

1. **قوائم الاستقصاء (الاستبيان)**: يعرف الاستقصاء أو الاستبيان على أنه" أداة لجمع المعلومات من خلال استمارة تحتوي على مجموعة الأسئلة التي تدور حول موضوع معين، يتم وضعها وفق إطار علمي محدد، وتقدم للمستهدفين بها يدونون فيها إجاباتهم بأنفسهم "[1] . وعلى العموم تنقسم قوائم الاستقصاء التي يستعملها المراجع إلى نوعين أساسيين، هما:

أ- **قوائم الاستقصاء للتكوين المعلومات(Q.P.C[*]):**هي عبارة عن أسئلة يطرحها المراجع الداخلي خلال المرحلة التمهيدية لمهمته، وذلك لفهم موضوع المهمة (المؤسسة أو الهيئة محل المراجعة)، ويتم إعداد هذه الأسئلة بحسب قدرات وتجربة كل مراجع، وكذا حسب المعلومات التي يود معرفتها،وتمكن هذه القوائم المراجع الداخلي من التحديد الواضح لنطاق مهمته، وتنظيم عمله، وكذا مساعدته في إعداد قوائم الاستقصاء خاصة بالرقابة الداخلية.

ب- **قوائم الاستقصاء خاصة بالرقابة الداخلية(Q.C.I[**]):**وهي عبارة عن أسئلة يتم إعدادها لتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو الوظيفة محل المراجعة، حيث يتم استعمالها في مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة. والشيء الملاحظ عن هذا النوع من الأسئلة أنها متعددة، فيوجد أسئلة متعلقة بوظيفة المشتريات،المخزونات، أخرى لخزينة،...الخ. ومن خلال الإجابة هذه الأسئلة، يستخلص المراجع:

- ✓ نقاط القوة، وذلك يعني،نظرياً، أن هناك إجراءات مطبقة و مناسبة وتحقق أهداف الرقابة الداخلية،على أن يتم التأكد من هذه النقاط ميدانياً؛
- ✓ نقاط ضعف، وذلك يعني أنه يوجد خللاً أو نقص في الإجراءات المطبقة،وبالتالي أهداف الرقابة الداخلية غير محققة.

وعموما، يوجد خمس أسئلة أساسية، يمكن استعمالها بهدف عدم نسيان أي تفصيل، وهي[2]:

من ؟: سؤال يسمح بتحديد المنفذ المعني، وللإجابة عن هذا السؤال يمكن للمراجع استعمال: الهيكل الوظيفي، شبكة تحليل الوظائف، وغيرها (التي تعتبر هي الأخرى من الأدوات المستعملة، وسنتطرق إليها فيما بعد)؛

ماذا؟: سؤال يسمح بتحديد المهام، والعمليات(طبيعة المهام المنفذة، الأشخاص المعنيين،...الخ)؛

أين؟: سؤال يسمح بتحديد المكان حيث تجرى العملية؛.

متى؟: سؤال يسمح بتحديد الوقت الضروري للتحقيق العمليات (البداية، النهاية، المدة، التخطيط)؛

كيف؟: سؤال يسمح بوصف الأسلوب العملي الخاص بالعمليات.

---

[1] / الذنيبات محمد مطلق:كيف تكتب بحثا قانونيا؟ط1،مكتبة القانون والاقتصاد،الرياض،المملكة العربية السعودية، 2012، ص48.

[*] Q.P.C :Questionnaire de Prise de Connaissance.

[**] Q.C.I : Questionnaire du ContrôLe Interne.

[2]/ Collège des Inspecteurs Généraux des Ministères (CIGM): Projet de gouvernance locale au Maroc (manuel d'audit interne pour les inspections générales des ministères), Maroc, 2007, p76.

2. **الهيكل الوظيفي**: بخلاف الهيكل التنظيمي الذي يشكل أحد عناصر الرقابة الداخلية، والذي تعده الإدارة، فإن الهيكل الوظيفي يعده المراجع الداخلي، انطلاقا من المعلومات المُحصل عليها من الملاحظات، المقابلات، وغيرها من تقنيات المراجع الداخلي، ومن خلال فحص هذا الهيكل يتمكن المراجع من معرفة ما إذا كان هناك:[1]
   - شخص واحد يقوم بأكثر من وظيفة؛
   - وظيفة واحدة يقوم بها عدة أشخاص؛
   - عدم إسناد وظيفة معينة إلى شخص محدد؛
   - شخص بدون وظيفة.
3. **شبكة تحليل الوظائف**: يمكن للمراجع إعداد شبكة تحليل الوظائف انطلاقا من المعلومات المُحصل عليها، وذلك لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل المراجعة إلى أعمال أولية، من أجل تحديد نقائص الفصل بين الوظائف ومعالجتها. وتتكون هذه الشبكة من:[2]
   - العمود الأول: يتم فيه تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بوظيفة أو إجراء بشكل مفصل ومتسلسل؛
   - العمود الثاني: يُوضح فيه طبيعة المهمة سواء كانت تتعلق بالتنفيذ، التصريح، التسجيل، المراقبة؛
   - العمود الثالث: وفيه الأشخاص الذين لهم علاقة بمختلف المهام الوظيفية.
4. **المعاينة الإحصائية**: نظرا لكبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها فقد أصبح من غير الاقتصادي فحص كل العمليات و أرصدة الحسابات، ولهذا تم اللجوء إلى المراجعة الاختبارية، التي تعتمد على العينات(المعاينة)، وعند اعتماد المراجع على المعاينة يمكنه الاختيار بين بديلين للوصول إلى العينة،أولهما المعاينة الإحصائية التي تعتمد على قوانين الاحتمالات، وثانيهما المعاينة غير الإحصائية والتي تعتمد على الحكم الشخصي للمراجع. وفي كلتا البديلين فان المراجع يكون قد التزم بالمعايير الدولية للمراجعة التي خيرته بين هذين البديلين. ولكن في الكثير من الأحيان يلجأ المراجع إلى إتباع المعاينة الإحصائية لأنها تحقق المزايا التالية:[3]

- ✓ تتصف نتائجها بالموضوعية، فالعينة تعتمد على مجموعة من القواعد الإحصائية، التي تجعل جميع مفردات المجتمع لها نفس فرصة الظهور في العينة، وبالتالي العينة تكون موضوعية وغير متحيزة، ومن ثم فالنتائج موضوعية؛
- ✓ تُمكن من الحصول على مؤشرات عن مجموعة كبيرة من البيانات دون الفحص الشامل لها، حيث أن العينة واعتماداً على هذه الطريقة تكون موضوعية، وفحصها يعطي مؤشرات عن المجتمع الذي سُحبت منه العينة؛
- ✓ يحقق استخدامها وفراً في تكاليف المراجعة، حيث تُعتمد فيها وبطبيعة الحال على عينة من الاختبارات، وبالتالي توفير للوقت من ناحية، وعدد المراجعين من ناحية أخرى، ومن ثم توفيراً في التكلفة؛
- ✓ يمكن تقدير المسبق لحجم العينة على أسس موضوعية، حيث أن المدخل الإحصائي يوفر جداول ومعدلات رياضية لتحدد حجم العينة الملائم لكل اختبار؛
- ✓ يمكن تحديد خطر المعاينة (وهو احتمال أن يتوصل المراجع إلى استنتاجات في حالة استخدامه للمعاينة، تختلف عن الاستنتاجات التي يتوصل إليها في حالة فحصه لكل مفردات المجتمع) بصورة موضوعية وكنسبة مئوية والسيطرة عليه بدقة من خلال تعديل حجم العينة.

---

[1]/ Micheline Friédérich, et al , Op.Cit, p 505.

[2] / زين يونس،مرجع سابق، ص 14.

[3] /فتحي رزق السوافيري ،وأخرون ، مرجع سابق، ص ص208-209.

5. **خرائط التدفق**: ويمكن من خلال خرائط التدفق- كما سبق وذكرنا- تصوير كيفية تدفق المستندات في عمليات معينة في المؤسسة، مع تبيين تدفق وسير تلك المستندات بين الإدارات والأقسام المختصة بأداء تلك العمليات (المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يُرسل إليها)، والمستندات التي تعد في كل خطوة من خطوات عملية معينة، والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها).
6. **ورقة إظهار وتحليل المشكل(*F.R.A.P):** وهي ورقة عمل يملؤها المراجع، في كل مرة يصادفه أوتواجهه مشكلة ما، خطأ، وجود نقائص، وجود صعوبة معينة،...الخ، فالمراجع يستعمل هذه الوسيلة بغرض توجيه أفكاره[1]. وتسمح هذه الورقة بتلخيص طبيعة المشكل، و تحديد طبيعة الخطر بالوحدة محل المراجعة، كما تحدد الأسباب ثم النتائج، واقتراح التوصيات بشكل مختصر[2]. وبالتالي تحتوي هذه الورقة على الأجزاء أو الأقسام التالية:

- ✓ **المشكلة:**يجب وضع المشكلة بشكل مختصر و بحذر، بحيث يسهل فهمها و تجلب الانتباه أوالاهتمام سواء من طرف المراجع أو الجهة محل المراجعة.
- ✓ **المعاينة (الحقائق، وقائع)**: وتمثل ما لاحظه المراجع من الأخطاء الواقعة، والقاعدة أن لكل مشكل معاينة واحدة، مع إمكانية وجود عدة حقائق أو أحداث، شريطة أن تكون مرتبطة من نفس الطبيعة والأسباب وتؤدي إلى نفس النتائج.
- ✓ **الأسباب:** وهنا يبحث المراجع عن الأسباب التي أدت إلى ظهور المشكل، وفي هذا الإطار يمكن للمراجع أن يستعمل مخطط (السبب-الأثر) الذي يساعد في معرفة أسباب المحتملة للمشكل المطروح، فيُقسم هذا المخطط تلك الأسباب إلى خمس عائلات(Les 5M)، وهي:المادة (Matiére) مثل(جودة المواد، المكونات، القطع ،...الخ)، اليد العاملة(Main-d'œuvre) مثل(الأهلية،الخبرة،التكوين...الخ)، العتاد(Matériel) مثل (الآلات، الصيانة، العدد،...الخ)، الطرق (Méthode) ويتعلق الأمر بالإجراءات أو الطرق العملية المستعملة مثل(المعارف التطبيقية،التنظيم،...الخ)، الوسط (Milieu) ويقصد به المحيط الفيزيائي المادي مثل (الضوء، الضوضاء، الغبار،...الخ)[3].
- ✓ **النتائج:** وهي عبارة عن العواقب الناتجة عن المشكلة، والتي قد تكون، نتائج مالية، نتائج تقنية...الخ.
- ✓ **التوصيات:** يساهم هذا الجزء في تسوية الأوضاع وإلغاء الأسباب للظواهر غير مرغوبة.

ويمكن للمراجع الوصول إلى هذه التوصيات عن طريق الإجابة عن سؤالين هما:[4]

- ما يجب فعله لتجنب تكرار المشاكل غير مرغوبة فيها؟
- ما هي العناصر الرقابة الداخلية التي يجب تحسينها، تغييرها، إضافتها؟

و تحقق هذه الورقة الأهداف التالية:[5]

- توجيه تفكير المراجع بشكل آمن(بدون أخطاء) وسريع (بدون انحراف)؛
- الاتصال مع الجهة محل المراجعة، بدون قوة و قسوة(بشكل لطيف، أسلوب الإقناع)؛

---

* F.R.A.P :La Feuille De Révélation Et D'analyse De Problème.

[1]/ Renard Jacques , Septième édition, Op.Cit, p286.

[2] / Khelassi Reda: L'audit interne (audit opérationnel) ,2ème édition, Editions Houma, Alger, Algérie, 2007, p38.

[3] / كورتل فريد،كحلية آمال: الجودة وأنظمة الإيزو،ط1، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،2010، ص143.

[4] / Renard Jacques, Septième édition, Op.Cit, p277.

[5] / Pieme Schick, Op.Cit, p111.

- قيادة أو توجيه المهمة (جزء بجزء عن طريق أوراق إظهار وتحليل المشكل بمرجع ومصادق عليها)؛
- سهولة التحضير السريع للتقرير، لأن شكلها الملائم يقود إلى بناء التقرير النهائي (بدون إعادة كتابة بعض الأمور، بشكل مختصر، سهولة القراءة).

وفي الأخير، يمكن توضيح هذه الورقة بالشكل التالي :

الشكل رقم: (1-5) ورقة إظهار وتحليل المشكل

مرجع ورقة العمل :	FRAP رقم:
المشكل	
المعاينة	
السبب	
النتائج	
التوصيات	
أعدت من طرف التاريخ	مصادق عليه من طرف التاريخ

Source: Souei Abderrazek: La conduite d'une mission d'audit interne, International Management & Auditing Company (Audit & Conseil), La Soukra, Tunisie, p10, disponible sur http://www.imacaudit.com/docs/Documentation%20audit/conduite-mission-audit.pdf (Consulté le 10/2/11/2014).

الفرع الثاني: الأدوات الحديثة:

إضافة إلى الأدوات التقليدية التي سبق ذكرها، هناك أدوات حديثة يستعملها المراجع الداخلي تتماشى والوقت الراهن ومن هذه الوسائل ما يلي:

1. **أساليب المراجعة باستخدام الحاسوب:** لقد نتج عن استخدام تكنولوجيا المعلومات في تشغيل نظام المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة، ثلاث مداخل للمراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات،أبسطها أو أقدمها المراجعة حول الحاسوب، وأكثرها عمقاً وتطوراً هي المراجعة باستخدام الحاسوب، ويوجد بين هذين المدخلين، مدخل المراجعة من خلال الحاسوب.

ونعني بالمراجعة حول الحاسوب، أن المراجع يعمل خارج الحاسوب، أي يقوم بعملية المراجعة للمدخلات والمخرجات فقط، دون النظر إلى ما يجري داخل الحاسوب من عمليات تشغيل. أما عن المراجعة من خلال الحاسوب فيقصد بها أن الحاسوب وبرامجه سوف ينظر إليها كهدف للمراجعة بالإضافة إلى مراجعة المدخلات والمخرجات.

وأخيراً وعن المراجعة باستخدام الحاسوب أو ما يُعرف بأساليب المراجعة باستخدام الحاسوب(* CAATs) وهي أحدث المداخل، وهنا يستخدم الحاسوب وبرامجه كأداة من أدوات المراجعة والتي يمكن تعريفها على أنها " استخدام تقنيات الحديثة من (الحاسوب، شبكات الحاسوب، الانترنت، الانترانت، الطابعة، الماسح الضوئي) في مجال المراجعة بهدف استخدامها كأداة للمراجعة، وكذلك بهدف مساعدة إدارة المؤسسة في فهم البيئة التي تعمل بها المؤسسة من أجل تقييم مخاطر وفرص تلك التقنيات الحديثة وأثرها على تحقيق أهداف المؤسسة وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب"[1].

*CAATs : Computer-Assisted Audit Techniques.

[1] / عطا الله أحمد سويلم الحسبان: مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة ببيئة أنظمة المعلومات للمحافظة على أمن وسرية المعلومات في بنوك التجارية الأردنية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد، العراق، العدد 20، 2009، ص ص352-353.

وتمكن أساليب المراجعة باستخدام الحاسوب المراجع الداخلي من تحقيق المزايا التالية في مهامه، والمتمثلة فيما يلي:[1]

- حوسبة المهام اليدوية، كما أنه لا تخلو من المهام اليدوية مما يمكنهم من التفكير والإبداع في مجال المراجعة الداخلية والقدرة على حل مشاكله؛
- زيادة القدرات التحليلية للمراجع، فبمساعدتها يمكن لهذا الأخير الوصول إلى نتائج أحسن؛
- زيادة كفاءة و فعالية المراجعة الداخلية، حيث يمكن استعمالها في مختلف مراحل المراجعة الداخلية:

✓ ففي مرحلة التخطيط، يستطيع المراجع الداخلي جمع وتحليل مختلف المعلومات الأولية للمراجعة، وكذا المساعدة في انتقاء مناطق المراجعة التي تحتاج إلى التركيز أكثر، وبالتالي وضع الخطط الأولية بسرعة أكبر؛

✓ أما في مرحلة التنفيذ، يمكن الاستفادة من إمكانية الحاسوب، من سرعة ودقة في الانجاز أعمال هذه المرحلة، من استخدام برامج الحاسوب لقراءة البيانات المطلوب التحقق منها، وبرامج لاختيار العينات،والمساعدة في اختبارات المراجعة(اختبارات الأرصدة والعمليات، الإجراءات التحليلية، اختبارات الرقابة)؛

✓ أما في مرحلة التقرير، فان المراجع يستطيع استعمال برامح الرسومات البيانية والصور لجعل البيانات سهلة للقراءة والفهم، وكذلك إنتاج تقارير كاملة ودقيقة؛

- إمكانية استخدامها في مختلف الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي سواء التأكيدية أو الاستشارية.

2. **التقييم الذاتي للرقابة**: يستند التقييم الذاتي للرقابة على فكرة إشراك العاملين في المؤسسة(في المستويات التشغيلية) في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحدد فرص التحسين فيه من خلال تقديم مقترحاتهم في اللقاءات التي تتم في ظل وجود منسق(عادة يكون من إدارة المراجعة الداخلية)، لزيادة فعالية وحداتهم في تحقيق الأهداف المالية والتشغيلية وأهداف الالتزام لوحداتهم التنظيمية[2]. وعلى ذلك يمكن تعريف التقييم الذاتي للرقابة على أنه" العملية التي تسمح للمديرين الفرديين والموظفين للمشاركة في مراجعة الرقابة القائمة للتأكد من كفايتها (سواء الحالية أو في الفترة المستقبلية) وتقديم التوصيات،والاتفاق عليها، ثم تنفيذ التحسينات(تغييرات أو إضافات أو إلغاء أو التخلص من الرقابات القائمة)"[3]. فإذا كانت مهمة المراجع الداخلي هي تقييم نظام الرقابة الداخلية، يمكنه إشراك العاملين في ذلك بصفتهم الأكثر قرباً أو احتكاكاً و دراية بالرقابة الفعالة وغير فعالة، لذلك يفترض هذا النظام أن هؤلاء الأشخاص هم المسؤولين تماما عن تقييم مخاطر العمليات الخاضعة لمسؤوليتهم[4]. وتتلخص مهمة المراجع الداخلي في ظل هذا النظام بصفته منسق هذه العملية، وتوصيل نتائجها إلى الإدارة، كما تعتبر نتائج هذا التقييم كمدخلات لمهمته (التركيز على المناطق الأكثر عرضةً لخطر)، وتقليص الوقت والجهد المبذولين من طرفه.

---

[1] / عطا الله أحمد سويلم الحسبان:التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع ،عمان،الأردن،2009، ص ص109-110.

[2] / عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة وفقاً لأحدث المعايير الدولية الأمريكية(مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات) ،مرجع سابق ، ص269.

3 /Young Brendon and Coleman Rodoney: Operational risk assessment, John Wiley& Sons, Inc, Chichester, United Kingdom, 2009, p80.

[4] / عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة وفقاً لأحدث المعايير الدولية الأمريكية (مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات)،مرجع سابق ، ص ص269-270.

إضافة إلى ما سبق، يحقق التقييم الذاتي للرقابة المزايا التالية:[1]

- يؤكد على مسؤولية الإدارة فيما يخص الرقابة والمخاطر في المؤسسة من خلال مشاركتها في العملية؛
- يعزز البيئة الرقابية، لأن الموظفين المشاركون، يلمسون التزام الإدارة بالحد من المخاطر ووضع إجراءات رقابية مناسبة، مما يؤدي إلى تعزيز فهم الموظفين للمخاطر والإجراءات الرقابية المتعلقة بالعمل، ويزيد من وعيهم بمسائل الرقابة؛
- يساعد على الكشف المبكر للمخاطر، عن طريق تحديد مصدرها أو سببها؛
- يشجع على التواصل المفتوح وعمل الفريق ، كما يشجع على التحسين المستمر؛
- يُمكن الموظفين ويُحسن مستوى المحاسبة والمساءلة؛
- يُكْسب المشاركين منظوراً أوسع نطاقاً حول أنشطة المؤسسة وعملياتها وأهدافها؛
- يُحسن الاتصالات الأفقية والرأسية في المؤسسة.

3. **نموذج " أهداف الرقابة على المعلومات وتكنولوجيا المتعلقة بها (COBIT) ":**يشهد تبني تكنولوجيا المعلومات من قبل المؤسسات نمواً متسارعاً، ويرجع السبب في ذلك نظراً للمزايا التي تحققها، من تقليص الوقت والتكلفة، القدرة الهائلة على توفير المعلومات وتخزينها واسترجاعها، تسهيل الاتصال مع الزبائن والموردين، المساعدة على تحقيق أهدافها...إلخ. ولكن هذا التبني، أدى إلى ضرورة الاهتمام بأمن وسلامة المعلومات، أي وجود مجموعة من الإجراءات و الأساليب التي تهدف إلى تحقيق حماية النظام من المخاطر التي تؤدي إلى فقد المعلومات أو عدم دقتها أو فقد سريتها. وفي هذا الإطار قامت هيئات دولية بإصدار مجموعة من القوانين والمعايير متعلقة بأمن وسلامة المعلومات. ومن هذه الأخيرة، نموذج أو إطار " أهداف الرقابة على المعلومات وتكنولوجيا المتعلقة بها" والذي يُعرف باسم (COBIT) وهو اختصار لـ (Control Objectives for Infomation and related Technology) والذي صدر عن مؤسسة مراجعة ورقابة نظم المعلومات (ISACA*) ويتمثل الهدف الأساسي من هذا النموذج أو الإطار هو وضع معايير دولية للأساليب والوسائل في مجال الرقابة على تكنولوجيا المعلومات، تكون قابلة للتطبيق العام ومقبولة قبولا عاماً، كما يزود المراجعين بمجموعة من المقاييس والمؤشرات لإبداء الرأي في موثوقية النظام المؤتمت، وذلك من خلال تقييم التزام المؤسسة بمعايير الـCOBIT الخاصة موثوقية النظام المؤتمت.

[1] / بالاعتماد على :

- خلف عبد الله الوردات:دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، ط1، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص375.

- Du Plessis, liesel and Grobler Georgina Philippine: The process of control self-assessment and its use in risk management , Meditrai Accountancy Research Journal, university of Pretoria, Pretoria, South Africa, vol .7,2009,p 65

* ISACA: Information Systems Audit and Control Association.

المبحث الرابع : مراحل انجاز مهمة المراجعة الداخلية:

تختلف مراحل انجاز مهمة المراجعة الداخلية من مؤسسة إلى أخرى، وذلك بحسب طبيعة النشاط، طبيعة العملية المراد مراجعتها، حجم وخبرة فريق المراجعة. ولكن بشكل عام، تشتمل مراحل انجاز مهمة المراجعة الداخلية على :

- مرحلة التحضير و التخطيط ؛
- مرحلة التنفيذ ؛
- مرحلة التقرير؛
- مرحلة المتابعة والتقييم.

المطلب الأول: مرحلة التحضير و التخطيط لمهمة المراجعة الداخلية:

الفرع الأول: التحضير للمهمة:

إن عملية التحضير تسبق عملية التخطيط، لأنها تحتوي على خطوات ضرورية، وتمثل في ما يلي:

1. **الخطوة الأولى: تحديد الجهة الخاضعة للمراجعة:**وتبدأ مهمة المراجعة باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية المراجعة الداخلية، حيث هناك ثلاث طرق لاختيار هذه الجهة وهي[1]:

- الاختيار المنظم: ويتم اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للمراجعة استنادا إلى خطة المراجعة السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة والموافق عليها من قبل الإدارة العليا.
- الاختيار بناءً على طلب الإدارة العليا: قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما، وترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل مراجعة اتفاقية محددة على وشك التوقيع، أو مراجعة حساب أحد العملاء تمهيداً لدفع فاتورة ما.
- الاختيار بناءً على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة: قد يحتاج بعض مدراء الدوائر إلى مساعدة المراجعة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

وأيا كانت الطريقة المطبقة في اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة فإن المراجعة الداخلية تحدد الأولوية حسب الأهمية النسبية وإعادة جدولة مهمات المراجعة باستمرار على ضوء المستجدات.

2. **الخطوة الثانية: تحديد الجهة القائمة بالمراجعة**: فبعد تحديد الجهة الخاضعة للمراجعة قد تقرر المؤسسة حسب الأحوال، أن الجهة التي تقوم بالمراجعة ستكون:

- قسم المراجعة الداخلية: في العادة يقوم قسم المراجعة الداخلية، بأداء مهمات المراجعة، و في هذه الحالة ستقوم الإدارة العليا للمؤسسة بإرسال الأمر بالمهمة (على شكل وثيقة مكتوبة) إلى قسم المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة، وفي حالة أن الطالب لخدمات المراجعة الداخلية غير الإدارة العليا للمؤسسة، رئيس قسم معين، على سبيل المثال، ولأسباب ما يطلب مراجعة قسمه، ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العليا و لو كتوقيع ثاني.
- مورد خارجي : قد تقرر المؤسسة في بعض الأحيان، إسناد مهمة إلى جهة خارجية (مكتب مراجعة) نظراً لتعقد النشاط أو بغية الحصول على نتائج أحسن، وفي هذه الحالة يتم الاتصال بالمكاتب المختصة، ليطلب منها إمكانية تقديم خدمة المراجعة الداخلية، فتقوم هذه المكاتب بدراسة أولية عن المؤسسة، وذلك حتى تقرر قبول المهمة، وفي حالة القبول ، يتم الاتفاق الشفهي مع المؤسسة الطالبة

[1] / خلف عبد الله الوردات:التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية،ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص ص 155-156.

للخدمة على نوع ونطاق وتوقيت المهمة، وعند الاتفاق النهائي، يعد هذا المكتب كتاب التكليف أوالتعاقد(رسالة التكليف)، الذي يؤكد ويوثق مهام الجهة المكلفة بالمراجعة الداخلية ووسيلة لتجنب أي سوء فهم بين هذه الجهة والمؤسسة. وعلى العموم فان هذا الكتاب أو الرسالة يحتوي على (نوع المهمة، نطاق، التوقيت، نوعية التقرير الواجب إصدار و توقيته، الأتعاب وطريقة الدفع...الخ).

الفرع الثاني: التخطيط للمهمة:

بعد انتهاء المراجع من الأعمال التحضيرية، يبدأ في عملية التخطيط والتي تتضمن ما يلي:

1. **الخطوة الأولى: تحديد أهداف ونطاق:** فيجب توضيح أهداف مهمة المراجعة الداخلية، وعموما فان الأهداف العامة للمراجعة الداخلية ترتبط دائما بأهداف الرقابة الداخلية والتي تشتمل على (حماية الأصول، دقة المعلومات، احترام الإجراءات والقوانين المطبقة، كفاءة وفعالية العمليات). أما الأهداف الخاصة بالمهمة فتتعلق بتحديد عناصر الرقابة الداخلية المراد اختبارها والتي تساهم في تحقيق الأهداف العامة.وأخيرا يشير نطاق المهمة إلى مجال الذي يحدد إطار المهمة، إذ يشتمل على تحديد الأقسام والدوائر الخاضعة للمراجعة وكذا المناطق الذي سيقوم المراجع الداخلي بزيارتها، إضافة إلى البعد الزمني لمهمته.
2. **الخطوة الثانية: تحديد معايير مهمة المراجعة:** تتمثل الصعوبة في المراجعة الداخلية في تعدد المعايير التي يتم بها التقييم، على خلاف المراجعة المالية للقوائم التاريخية التي تكون فيها معايير التقييم واضحة ومحددة. إذ أن المراجع الداخلي ملزم بتحديد معايير التقييم المناسبة، وفي هذا الصدد يمكنه الاعتماد على المصادر التحديد التالية:[1]

- الأداء التاريخي: يمكن التوصل إلى مجموعة بسيطة من المعايير بناءً على النتائج الفعلية بالفترات السابقة، وتتمثل الفكرة الخاصة باستخدام هذه المعايير في تحديد ما إذا كانت الأمور قد تطورت إلى الأفضل أو إلى الأسوأ عن طريق المقارنة.
- المقارنة مع أداء المؤسسات المماثلة: وفي هذه الطريقة تعد بيانات الأداء عن المؤسسات المماثلة مصدراً لتطوير المعايير من أجل المقارنة.
- المعايير الهندسية: في كثير من الأحيان، يكون من الملائم أن يتم التوصل لمعايير بناءً على المعايير الهندسية، فعلى سبيل المثال، يتم استخدام دراسات الوقت والحركة لتحديد معدلات مخرجات الإنتاج.
- المناقشة والاتفاق: قد يصعب التوصل إلى معايير موضوعية أو قد يكون ذلك مكلفاً، ولهذا قد يتم اللجوء أحياناً إلى طريقة التوصل إلى معايير من خلال مناقشة والاتفاق عليها، حيث يتم هذا الاتفاق بين إدارة محل المراجعة، و المراجع الداخلي على معايير معينة.

3. **الخطوة الثالثة: المسح الأولي:**يقوم المراجع في هذه الخطوة بجمع المعلومات حول المؤسسة ككل،وكذا عن الجهة الخاضعة للمراجعة، فلا يمكن تخيل أن المراجع يقوم بمهمته دون معرفة سابقة عن كليهما. فيجمع معلومات عن المؤسسة من (نشأتها، شكلها القانوني، منتجاتها، فروعها، طرقها المحاسبية والمالية،...الخ)، كما يجمع معلومات أيضا عن الجهة الخاضعة للمراجعة من (حجمها،الهيكل التنظيمي، تقسيم العمل، نظام المعلومات،طرق العمل والإجراءات، المشاكل الحالية والمستقبلية،...الخ).

ويمكن للمراجع الحصول المعلومات السابقة من مصادر متعددة، ومنها: [2]

[1] / أحمد السيد أحمد لطفي : المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2005،ص ص611-613.

[2] / حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مرجع سابق،ص 222.

- الخبرة السابقة بالمؤسسة؛
- الاطلاع على تقارير وملفات المراجعة السابقة؛
- الاطلاع على الوثائق المعدة بواسطة المؤسسة (محاضر الاجتماعات، التقارير المالية السنوية للسنوات السابقة، الميزانيات التقديرية ، الهيكل التنظيمي،...الخ)؛
- الاجتماع مع المسؤولين بالمؤسسة؛
- التشريعات والأنظمة التي تؤثر بشكل مهم في المؤسسة؛
- زيارات ميدانية لمناطق العمل الخاصة بالمؤسسة؛
- الاتصال بالمراجع الخارجي السابق،...الخ).

وتجدر الإشارة إلى أن المراجع يستعمل عدة وسائل في هذه الخطوة، من قوائم الاستقصاء للتكوين المعلومات، الإجراءات التحليلية، خرائط التدفق،...الخ.

4. **الخطوة الرابعة: تحديد مواقع الخطر:** إن المعلومات المتحصل عليها في الخطوات السابقة تساعد المراجع الداخلي في تحديد المخاطر المتعلقة بالجهة الخاضعة للمراجعة، وتعتبر هذه خطوة ذات أهمية بالغة بالنسبة للمراجع الداخلي، حيث تساعده في توجيه وتوزيع الموارد المخصصة لمهمة المراجعة على مناطق الخطر الأكثر أهمية، والتي تكون بحاجة للمراجعة أكثر من غيرها. في هذا الصدد، نشير إلى أن المخاطر التي يهتم بها المراجع الداخلي تتمثل في:
   - عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية ؛
   - عدم حماية الأصول؛
   - الفشل في إتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ؛
   - الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفء للموارد؛
   - الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعة .
5. **الخطوة الخامسة: وضع برنامج المراجعة:** بعد أداء المراجع الداخلي للخطوات السابقة، يصل إلى مرحلة تُمكنه من وضع برنامج المراجعة لإتمام عملية المراجعة، فبرنامج المراجعة يعمل كهمزة وصل بين مرحلة التخطيط ومرحلة العمل الميداني، والطريق إلى تحقيق الأهداف المتعلقة بالمهمة.

وبرنامج المراجعة يعمل كمرشد للإجابة على الأسئلة التالية:[1]

- ماذا يجب فعله؟
- كيف ومتى؟
- من سيقوم بالمهمة؟
- كم من الوقت المقدر لانجاز المهمة؟

و تكمن أهمية برنامج المراجعة في تحقيقه للفوائد التالية :[2]

- تنسيق إجراءات المراجعة، ويسهل توزيع العمل، كما يضمن إتمام الأعمال الضرورية وعدم نسيان أي شيء؛
- تسجيل العمل المنفذ أثناء عملية المراجعة مثل السجلات التي تعمل كدليل على العمل المنفذ؛
- البرنامج يجعل المراجع في وضعية يعرف بها تقدم العمل المنجز من طرف مساعديه؛
- تنظيم العمل المنجز،إضافة الى إمكانية استعمال نفس البرنامج في أعمال المراجعة اللاحقة؛
- يعمل برنامج كمرشد ودليل لموظفي المراجعة عن العمل المؤدى؛

[1] / داود يوسف صبح، مرجع سابق، ص213.

[2] /Basu Samjb Kumar: Auditing (principles and techniques), 1st edition, Dorling Kindersley Pvt .Ltd, New Delhi, India, 2006,pp 47-49.

- يُمكن من تقسيم المسؤوليات، عن طريق تقسيم أعمال المراجعة بين مختلف المراجعين المساعدين، فيصبح كل مراجع مسؤول عن أعماله؛
- يساعد برنامج الموظفين الجدد، فهو دليل لمهماتهم؛
- يسهل برنامج المراجعة الفحص النهائي للعمل قبل توزيع التقرير؛
- يمكن للمراجع أن يستعمله في دافع عن نفسه في حالة اتهامه بالإهمال؛

6. **الخطوة السادسة: اختيار فريق المراجعة والموارد الأخرى:** إن اختيار عدد ومستوى وخبرة المراجعين اللازمة، يجب أن يعتمد على تقييم درجة تعقيد المهمة والوقت اللازم لتنفيذها، كما يجب أخذ مهارات ومعرفة وتدريب المراجعين بالاعتبار عند اختيار الفريق لتنفيذ المهمة ومدى إمكانية الاعتماد على مصادر خارجية إذا تطلب تنفيذ المهمة درجة عالية من المعرفة والخبرة والمهارة المتخصصة[1].
7. **الخطوة السابعة: توزيع العمل على فريق المراجعة:** بعد كل الخطوات السابقة، تبقى خطوة أخيرة والتي تتمثل في توزيع العمل على فريق المراجعة، حيث يتم تحديد مسؤولية كل عضو من الفريق عن العمليات والوظائف أو مناطق أو الأنشطة التي سيقوم بمراجعتها، مع الأخذ بعين الاعتبار مؤهلات وخبرات المراجعين، وتهدف عملية التوزيع إلى استغلال موارد فريق المراجعة وتوجيهها نحو تحقيق الهدف من مهمة المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية:

بعد انتهاء المراجع الداخلي من مرحلة التحضير والتخطيط، يبدأ بمرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية، حيث يتم تطبيق برنامج المراجعة الموضوع على أرض الواقع، عن طريق جمع أدلة الإثبات بهدف تحقيق أهداف مهمة المراجعة، وبالتالي فان المراجع في هذه المرحلة ينتقل من عمله المكتبي النظري، إلى عمله الميداني التطبيقي في وحدة محل المراجعة، وتعتبر هذه المرحلة أطول مراحل المراجعة، وتحتاج إلى قدرة كبيرة على التحليل و قوة الإبداع وفضول المراجع.

الفرع الأول:المرحلة التمهيدية:

وهذه المرحلة تمهد للعمل الميداني، وتمر بخطوتين هما:

1. **الخطوة الأولى: الاجتماع الافتتاحي:**وحتى يحصل فريق المراجعة المكلف بالمهمة على أفضل عمل من طرفه، يجب عقد لقاء مع الجهة التي ستخضع للمراجعة على أن يكون هذا اللقاء بشكل اجتماع رسمي، يكون الهدف منه:[2]
   - تقديم فريق العمل إلى الإدارة التي تتم مراجعة أعمالها التي تكون قلقة بشأن المراجعة.
   - إقامة قنوات اتصال بين فريق المراجعة والأشخاص المراجع أعمالهم.
   - عرض نطاق وأهداف المراجعة مع الأشخاص الذين يتم مراجعة أعمالهم، لضمان أنه لا توجد هناك أمور مبهمة أو هي مجال خلاف تحتاج إلى توضيح أكثر قبل البدء في المراجعة.
   - عرض وشرح أي أمور في خطة المراجعة تبدو غير واضحة في نظر الأشخاص المراجع أعمالهم.
2. **الخطوة الثانية : قوائم استقصاء الرقابة الداخلية:**إن أول ما يقوم به المراجع الداخلي بعد الاجتماع الافتتاحي، هو إعداد قوائم استقصاء الرقابة الداخلية- رغم أن جزء منه تم إعداده في المراحل السابقة- وتتمثل هذه القوائم في أسئلة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القوائم إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها، ثم ردها إلى المراجع، الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن

[1] / خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سابق، ص161.
[2] / Mills David: Quality auditing, 1st, Springer Science & Business Media, Kingdom United, 1993, p155.

طريق الاختبار والمعاينة، وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، وتتوقف نجاح استعمال هذه القوائم على كيفية صياغة الأسئلة[1]. وعليه فان الإجابة على هذه القوائم - يمثل الجانب الميداني للمهمة- وذلك بجمع أدلة الإثبات باستعمال كل الوسائل والتقنيات المتاحة.

الفرع الثاني: مرحلة العمل الميداني:

قبل التطرق إلى خطوات العمل الميداني نشير إلى أن عمل المراجع الداخلي في هذه المرحلة ينحصر في إحدى المهام التالية:

- **الفحص:** ويهدف الفحص إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية، وسلامة توجيهها خلال نظام المعلومات المحاسبية، وكذا فحص الدفاتر والسجلات والتقارير للتأكد من صحة ما تتضمنه من بيانات، وكما يتضمن الفحص أيضا التحقق من وجود الأصول التي تملكها المؤسسة.
- **الالتزام:** تضع الإدارة مجموعة من التعليمات والسياسات، وتحدد الإجراءات التنظيمية، وتخول موظفيها صلاحيات مختلفة حسب درجاتهم. ولكن وضع كل هذا لا يجدي نفعا في المدى البعيد، ما لم يفرض نوع من الرقابة، لتحقق من أن السياسات قد روعيت، وأن الصلاحيات الممنوحة لم يتم تجاوزها، وان التعليمات قد نفذت، وأن الإجراءات التنظيمية قد طبقت، الشخص الذي يتحقق من كل هذا هو المراجع الداخلي [2].
- **التقييم:** يترتب على عمل المراجع الداخلي من فحص مختلف السجلات والتقارير الخاصة بالمؤسسة،فرصة تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية، واكتشاف أية نقاط ضعف فيهما، وبالتالي وضع اقتراحات بناءة لمعالجتهما، وتقديم الاقتراحات لا يقتصر على هذان النظامان فقط، فمادام المراجع الداخلي قد فُتحت المؤسسة كلها أمامه، فينتظر منه دائما تقديم اقتراحات في كل مجال قام بفحصه[3].

أما عن مرحلة العمل الميداني فتنقسم هذه المرحلة إلى عدة خطوات، وفي هذا الصدد وقبل شرح هذه الخطوات نشير إلى أنها متزامنة، أي في الكثير من الأحيان تحدث في نفس الوقت. أما عن الخطوات فهي كالتالي:

1. **الخطوة الأولى: جمع أدلة الإثبات:** إن جوهر وغرض العمل الميداني هو تراكم أدلة الإثبات، حول موضوع المراجعة بهدف الوصول إلى استنتاجات مناسبة.

يمكن تعريف أدلة الإثبات على أنها " أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها قد عرضت طبقاً للمعايير"[4].

وعرفتها المعايير الدولية في المعيار الدولي للمراجعة رقم (500) الموسوم "أدلة المراجعة" أنها " المعلومات التي يستخدمها للتوصل إلى الاستنتاجات التي يُبنى عليه رأي المراجع. وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية و معلومات الأخرى"[5].

ويحكم أدلة الإثبات شرطين هما :

[1] / خلف عبد الله الوردات،دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سابق، ص 415.

[2] / صبيح الطحان،مرجع سابق،ص 331.

[3] / المرجع السابق،ص 330.

[4] / ألفين أرينز، جيمس لوبك،مرجع سابق، ص21.

[5] /الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين:إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق ومراجعة وعمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، معيار التدقيق الدولي500 " أدلة التدقيق "، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن،اصدار2010، ص382.

- **الكفاية:** ويقصد بالكفاية "حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها المراجع لتدعيم رأيه "[1] ، وبالتالي مفهوم الكفاية يتم قياسه على أساس قياس كمي أي مقدار أو حجم الأدلة (حجم العينة التي يختارها المراجع)، حيث كلما زاد حجم العينة كانت الأدلة أكثر كفاية، أي وجود علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الأدلة.
- **صلاحية:** ويقصد بصلاحية دليل الإثبات"مدى إمكانية الاعتماد عليه أو بمعنى آخر درجة الثقة التي يوليها المراجع له"[2]. كما تعني أيضا" جدارته في مساعدة المراجع في استنتاج رأي منطقي عن العنصر المراد إثباته"[3]. وكمثال على صلاحية دليل الإثبات، ستكون المستندات المعدة خارج المؤسسة أكثر صلاحية من تلك المعدة داخل المؤسسة. وبالتالي فان مفهوم الصلاحية يتحدد على أساس القياس النوعي، ولا يتأثر بحجم العينة.

ويمكن للمراجع الداخلي الحصول على أدلة الإثبات باستخدام واحد أو أكثر من الإجراءات التالية:

أ- **الجرد الفعلي:**وتستخدم هذه الطريقة للتحقق من الوجود الفعلي للعنصر محل الفحص عن طريقة معاينته ورؤيته، ويتم الجرد عن طريقة العد أو الوزن أو القياس حسب طبيعة العنصر محل الفحص.

ب- **المراجعة المستندية:** تنشأ عدة مستندات نتيجة العمليات التي تتم داخل المؤسسة أو تعاملها مع الغير،إذ تعتبر هذه المستندات أساس التسجيل المحاسبي، والمستند بما يحتويه من بيانات، يدل على طبيعة العملية التي تمت فعلا. بالتالي للتحقق من حدوث العمليات يلجأ المراجع إلى أسلوب المراجعة المستندية، هذه الأخيرة لا تتضمن مجرد الاطلاع على المستندات، بل الهدف منها هو التحقق من قانونية العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات انطلاقا من التحقق من صلاحية المستندات وإمكانية الثقة بها، من خلال التأكد من عدة أمور مثل (أن تواريخ ومبالغ المستندات تتطابق مع التواريخ والمبالغ المقيدة في الدفاتر، أن المستندات مستوفية لجميع التوقيعات، أن المؤسسة محل المراجعة أحد طرفي المستندات وأن المستندات تخصها وفي نطاق عملها ونشاطها،...الخ).

ج- **المراجعة الحسابية:** ويعد أسلوب المراجعة الحسابية من أهم أساليب المراجعة المهمة في الحصول على دليل إثبات يؤيد الدقة الحسابية للعمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات، لذلك يقوم المراجع بالتأكد من هذه الدقة من ناحية (الضرب،الجمع،الطرح،الخصوم...الخ) في القوائم المالية، دفاتر الأستاذ ،كشوف الجرد، وغيرها.

د- **الملاحظة:** تتضمن الملاحظة النظر إلى معالجة أو إجراء الذي يقوم به موظفو المؤسسة، مثلاً ملاحظة المراجع عمليات الجرد التي يقوم بها موظفو المؤسسة، أو ملاحظة بعض إجراءات الرقابة الداخلية،التي يمكن التحقق منها عن طريق الملاحظة فقط، لان أداءها لا يترك دليل مستندي، ويتطلب هذا الأسلوب خبرة وعناية من طرف المراجع، حتى يتمكن من اكتشاف أي تجاوزات أو جوانب تحتاج الإيضاح أو التفسير.

ه- **الاستفسار:** ويتضمن الاستفسار الحصول على معلومات من موظفي المؤسسة أو مسؤوليها، ويتم ذلك بشكل شفوي أو كتابي، ويوفر الاستفسار معلومات لم تكن في حوزة المراجع أو التأكيد و تعزيز معلومات لديه. ورغم توافر هذه الأدلة بكثرة لدى المراجع إلا أنها اقل إقناعا له، وذلك لعدة أسباب منها: عدم استقلالية المصدر، احتمال عدم الكفاءة الفنية للمصدر، احتمال عدم أمانة المصدر [4].

---

[1] / حسين أحمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية) ، مرجع سابق،ص 326.
[2] / رأفت سلامة محمود ،وأخرون: علم تدقيق الحسابات النظري ، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011،ص 176.
[3] / حسين القاضي، حسين دحدوح،أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مرجع سابق،ص289.
[4] / عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق،ص 158.

و- **المراجعة التحليلية الانتقادية:** وتشمل المراجعة التحليلية الانتقادية الفحص والتحقق السريع للحسابات والقوائم المالية والنظرة التحليلية لها، من خلال تحليل العلاقات القائمة بين المعلومات المالية وإجراء مقارنات بينها بهدف اكتشاف النواحي الشاذة أو غير عادية أو علاقات غير عادية بين معلومات المؤسسة، و التي لم يتمكن المراجع من اكتشافها أثناء قيامه بالمراجعة العادية، وعلى ذلك فان هذا الأسلوب يوجه نظر واهتمام المراجع نحو أمور غير عادية، والتي تحتاج إلى المزيد من إجراء مراجعة تفصيلية أخرى كالاستفسار و المراجعة المستندية. و يحتاج هذا الأسلوب من المراجع خبرة ومهارة فنية فائقة.

ز- **المصادقات:** وهي عبارة عن رد أو بيان أو إخطار من طرف ثالث مستقل عن المؤسسة يستلمه المراجع للتحقق من دقة معلومات معينة. على أن هذا الطلب بالرد يطلبها المراجع من المؤسسة أولا،ثم تطلب هاته الأخيرة من الطرف الثالث أن يرد مباشرة إلى المراجع. وتعتبر المصادقات من أهم إجراءات الحصول على أدلة الإثبات، لأنها تأتي من مصادر مستقلة عن المؤسسة، وتنقسم المصادقات إلى الأنواع التالية:

- المصادقات الموجبة: وفيها يُطلب من الطرف الجاري معه المصادقة أن يرد في كل الأحوال سواء كان موافق على المعلومات التي تتضمنها المصادقة أو غير موافق.
- المصادقات السالبة: وفيها يُطلب من الطرف الجاري معه المصادقة أن يرد فقط في حالة كانت المعلومات الموضحة في المصادقة خاطئة.
- المصادقات العمياء: وفيها يُطلب الرد من الطرف الجاري معه المصادقة تعبئة معلومات حول الأمر المراد التحقق منه.

ح- **الإقرارات:** عندما يقوم المراجع بفحص المستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة، قد تصادفه بعض المعالجات التي تتطلب تفسيرا مكتوبا في صورة شهادة أو إقرار. وهذه الإقرارات يمكن أن تكون:

- مُعدة من طرف المؤسسة: ومن الأمثلة على هذه الإقرارات، تقرير يشهد أن الإدارة استعملت طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم السلع المستهلكة وفي تقييم مخزون آخر المدة.
- مُعدة من طرف خارجي: باعتبار أن معظم العمليات المالية تربط بين المؤسسة و أطراف خارجية،فيمكن للمراجع مراسلتها مباشرة، والحصول على أدلة إثبات والمتمثلة في إقرارات مباشرة منها، حيث تشتمل هذه الإقرارات على وجهة نظرها في العملية المالية، وغالبا ما يحصل المراجع على مثل هذه الإقرارات من العملاء، الموردين، البنوك، المحامين، وكلاء المخزون [1].

ط- **إعادة الأداء:** ويقصد بإعادة الأداء، أن يعيد المراجع بنفسه أداء بعض العمليات التي أداها فعلا موظفو المؤسسة،كأن يختار عينة من العمليات الحسابية أو عمليات الترحيل أو التسويات حسابية، ثم يعيد أداء هذه العمليات بنفسه.

ي- **إجراءات التتبع:** ويتضمن هذا الأسلوب، تتبع المستندات من نشأتها وتدفقها خلال نظام المعلومات المحاسبية إلى غاية التسجيل النهائي لها في السجلات والدفاتر المحاسبية،و بالتالي فان اتجاه أسلوب التتبع يسير عكس أسلوب المراجعة المستندية[2].

2. **الخطوة الثانية: ملء ورقة إظهار وتحليل المشكل:** وهي ورقة عمل يملؤها المراجع، في كل مرة يصادفه أو تواجهه مشكلة ما، خطأ، وجود نقائص، وجود صعوبة معينة،...الخ،[3] خلال عمله

[1] / أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص339-340.
[2] / المرجع السابق، ص 335.
[3]/ Renard Jacques , Septième édition, Op.Cit, p286.

الميداني،حيث تسمح هذه الورقة بتلخيص طبيعة المشكل، و تحديد طبيعة الخطر بالوحدة محل المراجعة، كما تحدد الأسباب ثم النتائج، واقتراح التوصيات بشكل مختصر.

3. **الخطوة الثالثة: الاعتماد على العينة**: نظرا لكبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها فقد أصبح من غير الاقتصادي فحص كل العمليات وأرصدة الحسابات، ولهذا تم اللجوء إلى المراجعة الإختبارية التي تعتمد على العينات (المعاينة)، حيث يقوم المراجع الداخلي بحسب عينات من المجتمع، ليطبق عليها اختباراته، ومن ثم تعميم النتيجة المتحصل عليها على المجتمع الذي سُحبت منه العينات.
4. **الخطوة الرابعة: توثيق العمل:** إن هذه الخطوة تتعلق بكل مراحل المراجعة، ولا تتعلق بمرحلة تنفيذ المهمة فقط. وقد طالبت معايير سواء معايير المراجعة الدولية أو المعايير الدولية للمراجعة الداخلية،المراجع بتوثيق الأعمال المنجزة من طرفه في أوراق العمل من بداية المهمة حتى نهايتها،فأوراق العمل تمثل الوعاء الذي يحتوي على جميع المستندات الثبوتية والمعلومات التي حصل عليها أو قام بتحضيرها المراجع الداخلي خلال تنفيذ مهام المراجعة المنفذة. وكما وتعتبر أوراق العمل همزة الوصل بين العمل الميداني وتقرير المراجعة[1].

وتنقسم أوراق العمل إلى الأنواع التالية:

- **الملف الدائم**: ويحتوي على البيانات والمستندات التي تتميز بالصفة الاستمرارية النسبية ولا تتغير من فترة لأخرى تغيرا كبيرا، ولذلك سُمي بـ " الملف الدائم"، ومن أهم ما يشتمل عليه هذا الملف ما يلي:
  - بيانات عن المؤسسة (اسم المؤسسة وعنوانها، نوع نشاطها، العقد التأسيسي لها،...الخ)؛
  - كل الوثائق التي تسمح بتقييم نظام الرقابة الداخلية (توزيع المهام، استمارات نظام الرقابة الداخلية، خرائط التدفق،...الخ)؛
  - معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية (العقد التأسيسي، ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين مراجع الحسابات، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، محاضر اجتماع مجالس الإدارة والجمعيات العامة،...الخ)؛
  - معلومات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في السوق، ...الخ)؛
  - معلومات محاسبية ومالية (دليل الحسابات المستعمل، طرق العمل المحاسبية، طرق وإجراءات وتقييم وإظهار الحسابات،السياسة المالية،...الخ)؛
  - بيانات أخرى من (الهيكل التنظيمي، نسخة من التوقيعات المعتمدة في المؤسسة، نسخة من برامج المراجعة ومن تقارير المراجعة للسنوات السابقة...الخ).
- **الملف الجاري**: ويحتوي على أوراق عمل المراجعة المتعلقة بالفترة الحالية، وهي تلك البيانات والمستندات التي تتغير من سنة لأخرى، ومثال ذلك :
  - نسخة من رسالة التكليف في حالة وجودها(المراجعة الداخلية من طرف خارجي)؛
  - نسخة من(القوائم المالية الافتتاحية والقوائم المالية الخاضعة للمراجعة، ميزان المراجعة...)؛
  - قيود التسويات الجردية، قيود الإقفال، وقيود العكسية؛
  - وثائق متعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية للفترة الحالية(شرح النظم، استمارات نظام الرقابة الداخلية،خرائط التدفق، خلاصة تقييم النظام و درجة الثقة الممنوحة له، نقاط الضعف والقوة بالنظام،...الخ)؛
  - أوراق العمل(العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة)؛
  - تقرير المراجعة والخاص بالفترة الحالية و برنامج المراجعة للسنة الحالية؛

[1] / داود يوسف صبح، مرجع سابق، ص224.

- نسخة من المذكرات التفسيرية بخصوص(المستندات الناقصة، الموضوعات التي تحتاج إلى المزيد من الفحص، الموضوعات العالقة والتي يرى المراجع مناقشتها مع الإدارة....الخ).

➢ **ملف المرسلات**: يحتوي ملف المراسلات على جميع أنواع المرسلات من و إلى قسم المراجعة الداخلية، الداخلية منها والخارجية، فقد يُراسل أو يستلم المراجع الداخلي بعض المرسلات، ومن هذه المرسلات، مرسلات الوحدات الفرعية للمؤسسة، الزبائن، المحاميين، المراجع الخارجي السابق أوالحالي للمؤسسة،...الخ.

وأخيراً، تجدر الإشارة إلى امتلاك أوراق العمل يحقق المنافع التالية للمراجع الداخلي:[1]

✓ **تنظيم وتنسيق عملية المراجعة**: تعد أوراق العمل أداة مهمة لتنظيم وتنسيق الأوجه المختلفة لتنفيذ عملية المراجعة، فمن خلالها يتم توزيع العمل والإشراف على فريق المراجعة، وكذا متابعة سير العمل حسب برنامج المراجعة.

✓ **مصدر للمعلومات**: تعتبر أوراق العمل مصدراً مهماً للمعلومات أو البيانات التي يراها المراجع ضرورية إذ أنها توثق العمل الذي تم من مرحلة التحضير والتخطيط، التنفيذ، التقرير.

✓ **أداة لتوكيد**: فأوراق العمل تؤكد على أنه تم التخطيط لمهمة عن طريق برنامج العمل، و تم التنفيذ من خلال جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وأنه تم التقرير عن نتائج المراجعة، ومتابعة التوصيات.

✓ **أساس لمراجعات قادمة**: تعتبر أوراق العمل مصدراً مهماً للمعلومات أو البيانات، يمكن الرجوع إليها عند القيام بمراجعات في السنوات القادمة.

✓ **حجة قانونية**: تستخدم أوراق العمل كدليل إثبات أو كحجة قانونية أمام القضاء، إذا ما تعرض المراجع الداخلي للمساءلة القانونية أو اتهم بالإهمال أو التقصير أو عدم بذل العناية المهنية المعقولة عند أدائه لعمله.

المطلب الثالث : مرحلة إصدار تقرير مهمة المراجعة الداخلية وأنواعه والأطراف المستفيدة منه:

بعد الانتهاء من مرحلة العمل الميداني، يعود المراجع الداخلي إلى مكتبه مرة أخرى وبحوزته مجموعة من أرواق العمل،محتواة على نتائج المراجعة، لكنها غير مرتبة بطريقة يمكن الاستفادة منها، ولما كان يجب توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المستفيدة من المراجعة الداخلية، كان على المراجع الداخلي البحث عن وسيلة فعالة تفي بذلك الغرض، فما هي تلك الوسيلة؟ ومن هم المستفيدون منها، هذا ما سنتعرف عليه في هذا المطلب،وذلك كما يلي :

الفرع الأول: تقرير المراجع الداخلي:

إن المراجع وبعد أدائه للمراحل السابقة، لابد له من وجود وسيلة معينة، تمكنه من عرض النتائج المتوصل إليها، ملاحظاته، ما اكتشفه من انحرافات، وكذا الاقتراحات والتوصيات المقترحة لمعالجة تلك الانحرافات. وهذه الوسيلة تكمن في العادة في التقرير المكتوب، فتقرير المراجع الداخلي يهدف إلى ترجمة وتلخيص وتفسير ما تم التوصل إليه من أدائه لمهمة مراجعة معينة.

لكن قبل التطرق إلى خطوات إصدار التقرير، يمكن تعريف تقرير بصفة عامة على أنه"عرض للحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة معينة عرضاً تحليلياً بطريقة متسلسلة مع ذكر الاقتراحات التي تتماشى مع النتائج التي تم التوصل إليها بالدراسة والتحليل"[2]. وهو أيضاً " وسيلة لتوصيل المعلومات من المصدر إلى المتلقي"[3] .

---

[1] / بالاعتماد على:
- إدريس عبد السلام اشتيوي: المراجعة معايير وإجراءات، ط4، دار النهضة العربية ،بيروت ، 1996 ،ص ص 93-95.
- داود يوسف صبح، مرجع سابق، ص ص 227-228.

[2] / عبد الحكيم جودة،وأخرون: مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية(دراسة ميدانية) ، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية،جامعة الزرقاء،الزرقاء ،الأردن، المجلد9، العدد 2، 2009،ص 32.

[3] / عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا ، مرجع سابق، ص27.

أما عن مرحلة إصدار التقرير، فهي تمر بالخطوات التالية:

1. **الخطوة الأولى: التوصل إلى النتائج:** يعود فريق المراجعة الداخلية إلى المكتب بعد الانتهاء من مهمته،وبحوزته مجموعة من أرواق العمل التي تتضمن أدلة الإثبات المتحصل عليها، وانطلاقا من هاته الأخيرة، يجتمع فريق المراجعة الداخلية للمناقشة بهدف الخروج بالنتائج، والتي تتمحور بشكل أساسي حول ملاحظات والانحرافات و التوصيات المقترحة.

وتجدر الإشارة إلى تنظيم عملية جمع وفهرسة أوراق العمل وما تتضمنه من ملاحظات وتوصيات، تؤثر بشكل كبير على الوصول إلى التقرير النهائي، ذلك على اعتبار أنه يمكن الوصول إلى نتائج مهمة، لكن عدم تنسيق الجهود وقلة التنظيم والتخطيط لعملية إصدار التقرير تؤثر سلبا على محتوى التقرير النهائي.

2. **الخطوة الثانية: مناقشة مسودة التقرير:** بعد توصل المراجع الداخلي إلى نتائج المراجعة يجب مناقشتها مع الإدارة محل المراجعة، وذلك قبل كتابة مسودة التقرير، و في حال اكتمال هذه المباحثات يجب أن يكون المراجع قادراً على تحرير مسودة التقرير، هاته الأخيرة التي يجب تحريرها بكل عناية،ومن ثم توزيعها على إدارة محل المراجعة وذلك قبل الاجتماع النهائي[1]. وليتم في هذا الاجتماع،مناقشة مسودة التقرير، و الخروج بالإجراءات التصحيحية التي يجب اتخاذها لمعالجة أوجه الانحراف أو القصور التي كشفت عنها المراجعة الداخلية، وعلى العموم فمناقشة مسودة التقرير تؤدي إلى تحقيق المزايا التالية:[2]

- تحسين العلاقة بين المراجع الداخلي والأشخاص الخاضعين للمراجعة، من حيث إعطائهم فرصة لإبداء الرأي، ومن ثم يكونون مستعدين للتعاون مع المراجع؛
- تشجيع الأشخاص الخاضعين للمراجعة على الإسهام في وضع حلول للمشكلات المطروحة بما لديهم من معرفة وخبرة، مهما كانت هذه الحلول فهي أفضل من انفراد المراجع الداخلي بوضعها، وبالتالي تقليل الجهد المبذول من طرفه؛
- التحفيز على تنفيذ التوصيات، ذلك أن الأشخاص الخاضعين للمراجعة قد ساهموا في صياغتها، وبالتالي تلاشي الشعور بإجبارية التنفيذ أو عدم القدرة على الالتزام بها؛
- تؤدي هذه المناقشة في الكثير من الأحيان إلى تغيير نتائج المراجعة المبدئية، وبالتالي الإسهام الكبير في وضع التقرير النهائي بشكل جيد.

3. **الخطوة الثالثة: إصدار تقرير:** بعد مناقشة مسودة التقرير مع إدارة محل المراجعة، يكون المراجع الداخلي قادر على كتابة التقرير النهائي ، ورغم أن تقارير المراجعة الداخلية ليست نمطية كما هو الحال في المراجعة الخارجية، إلا أن تقرير المراجعة الداخلية في العموم، يتضمن :

أ- **الغلاف:** ويحتوي على اسم المؤسسة القائمة بالمراجعة(سواء قسم المراجعة الداخلية أو مراجع خارجي)، عنوان التقرير بشكل دقيق، تاريخ التقرير، قائمة بأسماء الأطراف الذين سيرسل إليهم التقرير.

ب- **المحتويات:** ويعتبر بمثابة فهرس لمحتويات التقرير.

ج- **المقدمة:** تتضمن المقدمة كل من موجز عن النشاط أو قسم أو دائرة محل المراجعة، نطاق المراجعة الذي تم تغطيته خلال مهمة المراجعة، وكذا وتتضمن المقدمة أهداف المراجعة التي يقرر التوصل إليها من خلال برنامج المراجعة.

[1] / خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سابق، ص 190.
[2] / العمرات أحمد صالح: المراجعة الداخلية(الإطار النظري والمحتوى السلوكي)،دار البشير،عمان ،الأردن،1990، ص ص 236-337.

د- **ملخص التنفيذي للمراجعة**: وهنا يمكن للمراجع الداخلي إدراج ملخص قصير، الذي يغني نسبيا عن التفصيلات الواردة في التقرير، ويتضمن الملخص هدف المراجعة، وأهم الملاحظات والتوصيات. وحتى يؤدي هذا المخلص الدور المنوط به، يجب أن لا يكون أطول من اللازم.

ه- **النتائج التفصيلية**: ويعتبر هذا الجزء، الجزء الحيوي و الأساسي من التقرير، ويتضمن العناصر التالية:[1]

- الوضع الحالي: وهو ما تم ملاحظته من قبل المراجع الداخلي. والسؤال الواجب طرحه هنا هو :"ما هو الموجود حالياً؟"؛
- المعيار: ويمثل المقياس الذي تم به تقييم الوضع القائم، و يصف الأسلوب الصحيح لمعالجة الوضع القائم، ويمكن أن يكون هذا المعيار في صورة (سياسة، إجراء، توجيهات، قواعد، تعليمات، نشرات،...الخ). والسؤال الواجب طرحه هنا هو: "ما الذي ينبغي وجوده؟"؛
- الأثر: و يعبر عنه بالخطر أيضا، والخطر سواء الفعلي أو المتوقع، فهو يمثل النتائج المترتبة عن المخالفة أو الانحراف، كما يبين النتائج المرتبة عن عدم توافق أو تطابق المعيار مع الوضع الحالي. والسؤال الواجب طرحه هنا هو:" ما هي المخاطر/ النتيجة المترتبة عن عدم توافق أو تطابق المعيار مع الوضع الحالي ؟"؛
- السبب: ويوضح هذا العنصر الأسباب الحقيقية التي أدت إلى هذا الوضع، فهو يبحث عن عدم توافق أوتطابق المعيار مع الوضع الحالي. والسؤال الواجب طرحه هنا هو :" ما هو سبب المشكلة؟"؛
- التوصية: وتُكتب بطريقة بسيطة وسهلة للفهم، وتُمكن التوصية من معالجة المشكلة أو الانحرافات،ومن الممكن اللجوء إلى كتابة خطوات متعددة وإجراءات واضحة لحل هذه المشكلة. والسؤال الواجب طرحه هنا هو: "ما الواجب فعله لتصحيح هذا الخطأ أو هذه المشكلة؟"؛
- الرد/ التعليق: والذي يمثل جواب الجهة محل المراجعة.

و- **الأعمال التصحيحية**: ويمكن أن تكون وثيقة ترفق مع التقرير، فكل توصيات التي قدمها المراجع، يعد لها برنامج يحتوي على الأعمال التصحيحية، حيث يبين من ؟ وكيف؟ ومتى؟ تتم هذه الأعمال التصحيحية.

ز- **الجداول والملاحق:** في الكثير من الأحيان يفضل عدم إدراج الجداول والرسومات البيانية في محتوى التقرير، منعا لحدوث قطع في أفكار القارئ، وعليه يتم وضعها في آخر التقرير.

4. **الخطوة الرابعة:توزيع التقرير :** تعتبر خطوة توزيع المراجعة هي الخطوة النهائية في عملية إعداد التقارير، فبمجرد إتمام كتابة التقرير ومراجعته من أي أخطاء، يتم اعتماده، ومن ثم توزيعه على الأطراف الظاهرة أسماؤهم في غلاف التقرير، كما يتم الاحتفاظ بنسخة منه على مستوى قسم المراجعة الداخلية. وعموما يقدم تقرير المراجعة الداخلية إلى: الإدارة محل المراجعة، مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة في حالة وجودها.

---

[1] / بالاعتماد على:

- خلف عبد الله الوردات،التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية،مرجع سابق، ص 319.
- راجيف ثاكر: نصائح بشأن كتابة تقارير التدقيق الداخلي، مجلة المدقق الداخلي (الشرق الأوسط)، جمعية المدققين الداخليين، الإمارات،مجلة الكترونية ،مقالة متاحة على الرابط:

http://www.internalauditor.me/ar/article/tips-on-writing-internal-audit-reports/ (تاريخ التصفح 2017/12/27)

الفرع الثاني: أنواع تقارير المراجعة الداخلية و الأطراف المستفيدة منها:

أولا: أنواع تقارير المراجعة الداخلية :

تتنوع أنواع التقارير التي تقدمها المراجعة الداخلية، ومنها ما يلي :

1. **التقارير الوصفية المنتظمة :**وتمثل هذه التقارير، التقارير العادية التي تقدمها المراجعة الداخلية في نهاية العمل، وعادة لا توجد بنية محددة لهذا النوع، فهي تختلف من مهمة إلى أخرى، ومن مؤسسة إلى أخرى.
2. **التقارير الشفهية**: يمكن أن يعبر المراجع الداخلي عن تقريره شفهيا، فيقوم المراجع الداخلي في هذه الحالة بعرض نتائج أعماله من خلال اجتماع يعقد في نهاية المرحلة الميدانية. ويتم اللجوء إلى مثل هذه التقارير في حالة وجود موقف طارئ يستدعي التدخل السريع من الإدارة لتصحيحه. كما تستخدم التقارير الشفهية، في أغلب الأحيان لتمهيد أو لتفسير أو لمساندة للتقارير الكتابية، ومع ذلك فان التقارير الشفهية لها أوجه قصور أهمها:
   - لا توفر مستند دائم لمخرجات المراجعة الداخلية؛
   - قد يساء فهمها، بمعنى أن يدرك المراجع أن المستوى الإداري سوف يصوب العيوب التي تم التوصل إليها في حين قد تفعل الإدارة عكس ذلك؛
   - يصعب الاعتماد عليها من طرف المراجع الخارجي في سياق مراجعته لحسابات المؤسسة؛
   - لا توفر مستندا قاطع عن مسؤولية المراجع الداخلي.
3. **التقارير المؤقتة:** في بعض الأحيان، يرى المراجع أن الأمر يحتاج لإخطار الإدارة بمدى التقدم في أداء أعمال المراجعة، أو أن هناك مشكلة أو عيب تشغيلي أو رقابي جوهري يحتاج إلى التدخل الفوري من الإدارة. عندئذ يعد تقريرا مؤقتا أو مرحليا يخبر الإدارة العليا ولجنة المراجعة بتلك المشكلة. وبالطبع فان هذا التقرير يخدم أغراض تقرير المراجعة النهائي،مثل النوع السابق .
4. **التقارير في شكل استقصاء:** من الإجراءات التقليدية للمراجعة إعداد تقرير مكتوب عند اكتمال كل مهام المتعلقة بها، لكن يعد شكل قائمة الاستقصاء، أحد الأنواع البديلة للتقرير النهائي. إذ يعتبر هذا النوع الأفضل عندما يتعلق مجال الفحص بأمور إجرائية محددة، وعادة في المستوى التشغيلي الأقل،لكن عادة ما يكون لهذا النوع من التقارير مدى محدود من المنفعة[1] .
5. **التقاريرالمُجمعة:** في بعض المؤسسات يقدم تقرير سنوي أو دوري يلخص محتوى التقارير الفردية التي تم إصدارها، وغالبا ما تقدم هذه التقارير الى لجنة المراجعة أو الإدارة العليا ، حيث تفيد هذه التقارير من خلال خدمتها للشخص أو الفريق الإداري الذي لم يطلع إلى التقارير الفردية بشكل مكثف،كما أنها توضح مهارة فريق المراجعة أو المراجع الداخلي في التوصيل وعرض نتائج المراجعة عن المهمات المؤكلة إليهم.

[1] / عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة وفقاً لأحدث المعايير الدولية الأمريكية(مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات) ،مرجع سابق، ص285.

ثانيا: الأطراف المستفيدة من تقرير المراجع الداخلي:

هناك عدة أطراف تستفيد من إصدار المراجع الداخلي لتقريره، ومن هذه الأطراف ما يلي:

1. **بالنسبة للمراجع الداخلي**: رغم أن التقرير يعد من طرف المراجع الداخلي، إلا أنه يخدمه بما يلي: [1]

- يعتبر التقرير المنتج النهائي لعملية المراجعة، كما أنه مؤشر على انجاز المراجع لعمله وفقاً لمعايير المراجعة؛
- أداة المراجع لتوصيل رأيه للجهات المستفيدة من التقرير، وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم والتي تعكس احتياجاتهم مما يؤثر على جودة عملية المراجعة ككل؛
- يعتبر أداة لمتابعة تنفيذ التوصيات التي أنتجتها عملية المراجعة؛
- أحد الوسائل التعليمية والتدريبية لأعضاء فريق المراجعة، زيادة اكتساب مهارات جديدة، بالإطلاع على محتوياته وكيفية صياغته ؛
- يمكن الاعتماد عليه، في حالة مساءلة المراجع، باعتباره وثيقة مكتوبة، يمكن الرجوع إليها.

2. **بالنسبة للإدارة:**

➢ **الإدارة التشغيلية :** وتستفيد الإدارة التشغيلية من التقرير في :[2]

- يؤدي التقرير دوراً في تحفيز العاملين لدى الإدارات التشغيلية؛
- يعتبر التقرير أداة لتقييم الأداء التشغيلي، فهو ليس أداة للتوصيل فقط، ولكنه أداة للتقييم أيضا؛
- يحفز ويثير أفراد الإدارة التشغيلية نحو طرح موضوعات التي تخص الإدارة العليا والتي لا يجرؤ المديرون التشغيليون على طرحها لتخوفهم من اللوائح والروتين السائد؛
- يعتبر التقرير بمثابة نافذة للمديرين التشغيليين للإفصاح عن آرائهم وأعمالهم، كما أنه يعد فرصة للمديرين التشغيليين لتقديم بعض المشاكل واقتراح حلول لها،على اعتبارهم هم الأدرى بما يجرى على مستوى إداراتهم والأقدر على إيجاد حلول لها، وبالتالي فان عرضها من طرف جهة مستقلة و غير متحيزة، تجعلها تأخذ أهمية أكبر لدى الإدارة العليا[3].

➢ **الإدارة العليا :** يخدم تقرير المراجع الداخلي الإدارة العليا على النحو التالي:[4]

- وسيلة إخبار الإدارة العليا بنتائج المراجعة الداخلية عن الأنشطة والأشخاص محل المراجعة؛
- يوفر تقرير المراجعة الداخلية معلومات تفصيلية عن العمليات وأوجه الرقابة والتي لا تحتويها تقارير الأخرى، والتي تعتبر مفيدة للإدارة العليا، فهذه المعلومات تعمل على زيادة فعالية عملية الرقابة، ذلك أن المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية، هدفها إيضاح نقاط الضعف والمخاطر و الإرشاد عن الأعمال التصحيحية؛
- يساعد التقرير على تنفيذ وتحفيز ما خططت له الإدارة العليا؛
- يعتبر التقرير وسيلة لطمأنة الإدارة العليا على تطبيق القواعد واللوائح وبيان أي تجاوزات عنها؛
- يقدم التقرير معلومات تفصيلية إلى الإدارة العليا، تُمكنها من اتخاذ قرارات بسهولة أكثر، كما أن احتمالات اتخاذها لقرارات خاطئة نتيجة نقص المعلومات أو غير صحيحة ستنخفض إلى أدنى

---

[1] / بالاعتماد على :
- رأفت سلامة محمود ، وآخرون، مرجع سابق،ص 192.
- عبد الفتاح محمد الصحن ، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية ،مرجع سابق، ص312.

[2] / عبد الفتاح محمد الصحن ، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية ،مرجع سابق ،ص ص312-313.

[3] / عبير محمد فتحي العفيفي: معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها(دراسة حالة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص ص28-29.

[4] / عبد الفتاح محمد الصحن ، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية ،مرجع سابق ،ص 313.

مستوياتها،لان المعلومات التي يقدمها تقرير المراجع الداخلي تستند إلى خصائص منها الدقة،الملائمة والحياد...الخ[1].

- يُعد تقرير المراجعة الداخلية أداة للتغذية العكسية، فالمراجعة الداخلية بفحصها للعمليات و أنشطة المؤسسة تخرج ببعض التوصيات،والتي تعد بمثابة مدخلات تعيد الإدارة تشغيلها لتخرج بتوصيات بديلة أو مستحدثة تؤثر بشكل ايجابي على العمليات و الأنشطة ذات علاقة بها[2]، بالتالي تعد المراجعة الداخلية أداة تتيح للمؤسسة تطوير نفسها ذاتيا من خلال التقييم والتحليل والمشورة و الدراسات والاقتراحات[3].

3. **بالنسبة للمراجع الخارجي:**يمثل تقرير المراجع الداخلي مصدراً للمراجع الخارجي يستند عليه بخصوص عمليات الفحص التي قام بها المراجع الداخلي، كما يمثل هذا التقرير أداة للمراجع الخارجي تساعده في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما يوضح له مواضع المهمة التي تحتاج لتركيز أكثر من غيرها[4].
4. **بالنسبة لأطراف أخرى:**يخدم تقرير المراجع الداخلي أطراف أخرى بخلاف الأطراف السابقة الذكر،فاشتمال هذا التقرير على الكثير من المعلومات التي تفيد في حالات النزاع بين المؤسسة وأطراف أخرى، على اعتبار أن تلك المعلومات تمتاز بدرجة من الموضوعية والحياد، يمكن أن تكون الفيصل في تلك النزاعات [5].

المطلب الرابع: مرحلة المتابعة والتقييم لمهمة المراجعة الداخلية:

بعد توزيع التقرير النهائي تأتي المرحلتين الأخيرتين من مهمة المراجعة،والمتمثلتان في مرحلة المتابعة ومرحلة التقييم، ويمكن اعتبار المرحلة الأولى امتداد لمهمة المراجعة الداخلية، أما المرحلة الثانية فتتعلق بمهمة المراجعة الداخلية من جهة وبسياسة قسم أو دائرة المراجعة الداخلية، وفي هذا المطلب سنتطرق إلى كلتا المرحلتين، وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: مرحلة المتابعة:

إن دور المراجع الداخلي لا ينتهي بمجرد توزيع التقرير النهائي للجهات المعنية، وإنما عليه أن يتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة من قبل الجهات المسؤولة، وعليه متابعة عملية تنفيذها وتقييمها. و في هذا الإطار، فقد أكدت المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، على وجوب وضع إجراءات المتابعة للتأكد من أن الإدارة قد اتخذت فعلا الإجراءات التصحيحية اللازمة، أو أن الإدارة العليا قد قررت تحمل المخاطر الناجمة عن عدم اتخاذ أي إجراء.

إن مرحلة المتابعة لا تقل أهمية عن المراحل السابقة، ذلك أن قيمة تقرير المراجع الداخلي تكمن بشكل أساسي في التوصيات المقدمة والتي يتم تنفيذها عن طريق الإجراءات التصحيحية المناسبة.مع الإشارة إلى أن إدارة المراجعة الداخلية ليس لها أي سلطة تمكنها من فرض تنفيذ التوصيات و الاقتراحات الواردة في التقرير النهائي لمهمة المراجعة.

[1] / عبير محمد فتحي العفيفي، مرجع سابق، ص28.
[2] / المرجع السابق، ص28.
[3] / محمد عبد الله العبدلي:اثر تطبيق حاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة في سوق الكويت للأوراق المالية ، رسالة ماجستير (غير منشور) ،كلية إدارة الأعمال ،قسم محاسبة، جامعة الشرق الوسط، 2012، ص28.
[4] / حسام سعيد أبو وطفة،مرجع سابق، ص 35.
[5] / المرجع السابق، ص 35.

ولكن قبل التطرق إلى خطوات مرحلة المتابعة، يمكننا تعريف المتابعة على أنها "عملية يقوم بها المراجعون الداخليون يتم بها تحديد مدى كفاية و فعالية وحسن وتوقيت الإجراءات التي تتخذها الإدارة بشأن الملاحظات والتوصيات التي تم تبليغها إياها، بما في ذلك تلك التي أبداها المراجعون الخارجيون "[1].

وإضافة إلى ما سبق، تجدر الإشارة إلى:[2]

- أن تطبيق توصيات الواردة في التقرير تعتبر من مسؤولية إدارة المؤسسة؛
- إن المراجع الداخلي يعتبر مسؤول فقط عن متابعة تنفيذ التوصيات؛
- إن متابعة تنفيذ التوصيات يجب أن يأخذ في عين الاعتبار(مدى أهمية التوصيات، مدى تعقد وصعوبة تطبيق الإجراءات التصحيحية اللازمة، درجة الجهد والكلفة المطلوبين لتصحيح الوضع المبلَّغ عنه،الفترة الزمنية اللازمة لتنفيذ الإجراءات التصحيحية...الخ).

أما عن خطوات مرحلة المتابعة، فهي كما يلي:[3]

1. **الخطوة الأولى:** وفيها تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للمراجعة لاتخاذ قرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق التوصيات ومتى سيتم تطبيقها وكيف.
2. **الخطوة الثانية:** تقوم الجهة الخاضعة للمراجعة بالمباشرة في تنفيذ الإجراءات التصحيحية الواردة في التقرير من خلال خطة العمل التصحيحية.
3. **الخطوة الثالثة:** يقوم المراجع الداخلي بمنح الجهة الخاضعة للمراجعة مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة، ومن ثم متابعة اتخاذ هذه الإجراءات أو أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الإجراءات.
4. **الخطوة الرابعة**: تلقي تحديثات دورية من الإدارة، بما يسمح بتقييم مستوى الجهود المبذولة في تصحيح الأوضاع التي سبق التبليغ عنها، كما يتم تلقي وتقييم المعلومات الواردة من الوحدات الأخرى بالمؤسسة والمكلفة بالمسؤولية عن أي إجراءات متابعة أو إجراءات تصحيحية.
5. **الخطوة الخامسة:** الرصد الدوري للتقدم المحرز في خطة العمل التصحيحية، ومن أجل ذلك يقوم المراجع الداخلي بزيارة الجهة الخاضعة للمراجعة للتأكد من مراحل انجاز العمل بالتوصيات، وعليه أن يكون مقتنعاً بأن ما تم انجازه كافي ومناسب لإقفال التوصيات والتقرير عن انجازها.
6. **الخطوة السادسة:**عند الانتهاء من انجاز جميع التوصيات يتم كتابة تقرير عن ذلك، ويتم رفعه إلى جميع الجهات التي استلمت نسخة من التقرير، لإعلامهم بأنه تم العمل بجميع التوصيات وأنه تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

الفرع الثاني: مرحلة التقييم:

إن عملية التقييم لم تنص عليها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية،حيث تمثل هذه المرحلة الخطوة الأخيرة من مراحل انجاز عملية المراجعة، وتتعلق بقسم المراجعة الداخلية، إذ عليه التأكد من الفعالية التي تم بها انجاز المهمة وكيف يمكن تنفيذها بكفاءة أعلى وكيفية الاستفادة من هذا التقييم في انجاز مهمات أخرى[4].

ومن أجل تقييم مهمة المراجعة يقوم قسم أو دائرة المراجعة الداخلية، عموما، بمراجعة أوراق العمل، ذلك أن هذه الأخيرة يتم فيها صب كل ما يتم تنفيذه خلال مهمة المراجعة الداخلية، والهدف من عملية المراجعة لتلك الأوراق هو التأكد من اكتمالها، ومن ترتيبها الترتيب المنطقي،بحيث يمكن الرجوع إليها، كما تهدف عملية المراجعة للتأكد من تنفيذ العمل حسب ما ورد في برنامج المراجعة، وأنه قد تم جمع الإثباتات الكافية والمناسبة لدعم الآراء والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

---

[1] / خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سابق، ص579.
[2] / المرجع السابق، ص 580.
[3] / المرجع السابق، ص ص 583-585.
[4] / المرجع السابق، ص ص 586-587.

خلاصة الفصل

تعرفنا من خلال هذا الفصل أن الرقابة الداخلية هي خط الدفاع الأول بالنسبة للمؤسسة،تحقق من خلاله أهدافا، ترتبط مباشرة بالأهداف التي تريد المؤسسة تحقيقها، والمتمثلة في ملائمة ودقة المعلومات،حماية الأصول، كفاءة وفعالية العمليات،وكذا الالتزام بالقواعد والقوانين، حيث يتم تحقيق هاته الأهداف بواسطة أقسام أو نظم فرعية من نظام الرقابة الداخلية،نظام رقابة محاسبي يرتبط بالأول والثاني من الأهداف السابقة الذكر،ونظام رقابة إداري يرتبط بالهدفين الأخيرين، إلى جانب الضبط الداخلي .على أن يتم الاعتماد على مجموعة من المقومات المادية والبشرية بغية تحقيق تلك الأهداف،إلى جانب مجموعة من الإجراءات التي تعمل على ترجمة تحقيق الأهداف المنتظرة من هذا النظام.

وكما رأينا المسؤوليات اتجاه هذا النظام، من إدارة المؤسسة المسؤولة عن التصميم،والمراجع الخارجي و المراجع الداخلي اللذان يقومان بعملية تقييمه،مع اختلاف هدف كل منهما، فالأول يهدف من هذا التقييم إلى تحديد حجم وتوقيت ومدى اختباراته، أما الثاني فيهدف إلى سد نقاط الضعف فيه،و إلى جانب هذان الطرفان،هناك أطراف أخرى من داخل وخارج المؤسسة و المسؤولة عن الابلاغ في حالة إيجاد قصور في فعاليته.

وكما تطرقنا إلى المراجعة الداخلية بصفتها الجهاز الرقابي الداخلي المسؤول عن التأكد من فعالية الرقابة الداخلية،هذا الجهاز أو الوظيفة الذي انطلاق من مفهومه الضيق و الذي يشتمل على المراجعة المحاسبية والتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية،إلى مفهوم حديث-الى جانب المفهوم القديم- والذي يشتمل على المساعدة في إدارة المخاطر، ومن ثم إلى أحد آليات الحوكمة،والمراجعة الداخلية بجمعها لهاته الجوانب الغاية في الأهمية (نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، أحد آليات الحوكمة) أصبحت تضيف قيمة مضافة للمؤسسة لتكون هاته المهمة آخر مراحل تطور المراجعة الداخلية. و وصلت المراجعة الداخلية بذلك إلى مرتبة المهنة المستقلة، والمعترف بها دوليا، لها معايير وقواعد تحكم عملها على غرار المراجعة الخارجية.

كما رأينا كيف أن المراجعة الداخلية، ونظرا لتقديمها لعدة خدمات، عن طريق أدائها لعدد لا متناهي من أنواع من المراجعة، أن تصبح بذلك النافذة التي تطل بها الإدارة على جميع نواحي المؤسسة.ليؤدي هذا إلى تشابهها و واختلافها وتعاونها مع أنواع من الرقابة مثل نظام الرقابة الداخلية ، ومراقبة التسيير وكذا المراجعة الخارجية.

كما ختمنا الفصل بمختلف التقنيات والوسائل المستعملة من طرف المراجع الداخلي بين القديمة والحديثة،وكذا مراحل انجازه لمهمته بداية من التخطيط والتحضير بهدف وضع برنامج المهمة،ثم مرحلة التنفيذ لتطبيق البرنامج السابق،والى إعداد التقرير الذي يتضمن خلاصة المرحلة السابقة وتقديمه إلى الجهات المستفيدة منه، وأخيرا متابعة تنفيذ التوصيات المدرجة في التقرير، لتختتم المهمة بعملية التقييم بهدف إيجاد نقاط القصور فيها ومحاولة تفاديها في المهمات المقبلة.

الفصل الثاني
نظام المعلومات المحاسبية ودوره في المراجعة الداخلية

تمهيد

أصبحت المؤسسة اليوم في حاجة ماسة إلى المعلومات، فهي في صراع من أجل البقاء في محيط يعج بمتغيرات متعددة ومستمرة، إذ غدت المعلومات بمثابة الغذاء الضروري للمؤسسة، وأصبح عصر اليوم ينسب إليها، فسمي بعصر المعلومات. وظهرت هذه الضرورة الملحة للمعلومات، نتيجة حاجة المؤسسة لمختلف المعلومات للقيام بوظائفها الإدارية بخاصة في مجال اتخاذ القرارات والتخطيط، وإضافة إلى حاجتها للمعلومات عن عملياتها الإنتاجية، التسويقية، المحاسبية..الخ،هذا من جهة، ومن جهة أخرى تحتاج الأطراف الخارجية إلى معلومات عن المؤسسة باختلاف أهدافهم، مستثمرون،دائنون،سماسرة،رجال الأعمال،إدارة الضرائب،...الخ.

وللحصول على هاته المعلومات كان على المؤسسة إقامة مختلف نظم المعلومات اللازمة لذلك، ومن بين أهم هذه النظم، نظام المعلومات المحاسبية الذي يستند على مجموعة من النظم الفرعية و مقومات تمكنه من تلبية ومواجهة مختلف احتياجات الأطراف سواء داخل المؤسسة أو خارجها. ولتحقيق تلك المهمة، كان على كل مؤسسة إقامة أو تصميم هذا النظام بشكل فعال.

وإضافة إلى ما سبق، وكما رأينا في الفصل السابق، أن المراجع الداخلي أصبح ملزم بتقديم عدة خدمات (تأكيدية،استشارية)،فكان عليه الاستعانة بنظام المعلومات المحاسبية كأداة معاونة له،إذ يعتبر أحد أهم الأطراف الداخلية المستفيدة منه.

فماذا نعني بنظام المعلومات؟وكيف يتوصل إلى إنتاج المعلومات؟ وماذا نعني بنظام المعلومات المحاسبية؟ وكيف ينتج هو الآخر مخرجاته الملبية لاحتياجات مستخدميه؟ وكيف له أن يخدم أو يساعد المراجع الداخلي؟...الخ.

وبناء على ما سبق، والإجابة على الأسئلة السابقة، سيتم دراسة هذا الفصل انطلاقا من المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات.

المبحث الثاني : نظام المعلومات المحاسبية.

المبحث الثالث: دورات العمليات في المؤسسة و وظائف نظام المعلومات المحاسبية.

المبحث الرابع: دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات:

أصبحت المعلومات ضرورة لابد منها بالنسبة للمؤسسة التي تريد البقاء والاستمرار، فالمحيط الذي تنشط فيه يفرض عليها ذلك، نظرا لما يحمله من متغيرات مهددة لها على كل الأصعدة. وللوقف ومواجهة ذلك، كان عليها إقامة النظام الإنتاجي المسؤول عن إنتاج المعلومات،والمتمثل في نظام المعلومات.وفي هذا المبحث سنتعرف على هذا الأخير،من خلال معرفة الكيفية التي ينتج بها تلك السلعة، ما هي مادته الأولية ، وكيف يعالجها؟ وما هي الموارد اللازمة لذلك؟....الخ،كل هذا سنعرفه بدراسة المطالب التالية:

المطلب الأول: ماهية النظام:

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف النظام ومختلف تصنيفاته:

الفرع الأول: مفهوم النظام:

قبل التطرق إلى تعريف النظام، تجدر الإشارة إلى أن فكرة النظم ظهرت على يد عالم الأحياء الألمانيLudwig Von Bertalanffy إذ أعطاها اسم " النظرية العامة للنظم"، وتمثل هذه النظرية محاولة منهجية شاملة لدراسة و فهم أي ظاهرة في الحياة والطبيعة والمجتمع، وذلك من خلال تفكيكها إلى عناصرها ومكوناتها الأساسية، وفهم علاقات هذه العناصر والمكونات ضمن إطار عام ومنظور يتضمن كل أبعاد وأوجه الظاهرة موضوع الدراسة، فهذه النظرية تدعم فكرة النظر إلى الأشياء أو الظواهر أو الحقائق المحيطة بنا على أنها نظم، بمعنى النظر إليها ككائنات لها بُنى وأجزاء وأهداف تسعى إلى تحقيقها. وبهذا فإن هذه النظرية تتجاوز النظرة التقليدية التي تنظر إلى الأشياء والحقائق كمعطيات مستقلة منفصلة لا ترتبط بعلاقات ومتفاعلة فيما بينها.

أما عن تعريف النظام، فنبدأ بالمعنى اللفظي للكلمة، فأصل كلمة "نظام" من الكلمة اللاتينية (systema) هاته الأخيرة مشتقة من الكلمة اليونانية القديمة (systéma)[1] وهي الأخرى مشتقة من "sym" والتي تعني (to gether) أي (معاً)، ومن "hislei" والتي تعني (to set) أي (يكون أو يجمع)[2].

أما من حيث معناها الاصطلاحي، فتعددت التعاريف الموضحة لمفهوم النظام ومنها :

النظام هو " مجموعة من العناصر تتفاعل وتعمل مع بعضها البعض لتحقيق هدف أو أهداف محددة"[3].
النظام هو " مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات، الآلات، الأموال، السجلات...إلخ) التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة"[4].
النظام هو" إطار يشمل مجموعة من الأفراد والعناصر المترابطة والمتداخلة والمتكاملة مع بعضها البعض وتتفاعل فيما بينها في ضوء مجموعة من المبادئ ووفقا لسلسلة من الإجراءات لتحقيق هدف/أهداف محددة"[5].
النظام هو" سلسلة من العناصر والتي تؤدي نشاطاً ما أو وظيفة أو عملية ما"[6].

من التعاريف السابقة نستنتج أن نظام يتميز بمجموعة من الخصائص هي :

---

[1] / Faisandier Alain : Nations de Systeme et d'ingénierie de systeme, 1editiion, Sinergy'com, France, 2014, p28.
[2] / شريف كمال شاهين:نظم المعلومات الإدارية(للمكتبات ومراكز المعلومات)، دار المريخ للنشر، الرياض،المملكة العربية السعودية ،1994،ص55.
[3] / Véronneau Pierre : Technologie de l'information avancée pour experts comptables, Les Presses De L'université Laval, Québec, Canada, 2004, p4.
4 / أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص13.
[5] / سيد عبد الفتاح سيد:نظم المعلومات المحاسبية(أسس نظرية وتطبيقية ونظرة مستقبلية)، كلية التجارة، جامعة كفر شيخ، مصر، 2010-2011، ص 20.
[6] / شريف كمال شاهين، مرجع سابق، ص 56.

- **الأجزاء أو النظم الفرعية:** يتكون النظام من مجموعة من مكونات(عناصر، أقسام، أجزاء) والتي تمثل بدورها أنظمة فرعية للنظام، وكذلك غالبا ما يكون النظام نفسه أحد المكونات لنظام أكبر منه.
- **الموارد:** يحتاج النظام لأداء وظائفه إلى مجموعة من الموارد، التي تترابط وتكمل بعضها البعض بطريقة معينة تجعله يحقق هدفه، فموارد النظام تمثل كل الأشياء التي يحتوي عليها النظام أو تقع داخله وتحت سيطرته وتستخدم لإنجاز مهام النظام وتحقيق هدفه[1]. وهذه الموارد قد تكون مادية، معنوية، بشرية، وتختلف حاجة أو تركيبة هذه الموارد حسب نوع النظام .
- **هدف النظام:**لابد أن يكون لكل نظام في الكون هدف يسعى إلى تحقيقه، وإلا لا مبرر لوجوده، و بعد تحديد الهدف العام للنظام يمكن أن نحدد الأهداف الفرعية لكل عنصر من العناصر المكونة للنظام والتي يجب أن تعمل معا وبتناسق تام ليحقق كل عنصر هدفه وبالتالي يسهم في تحقيق الهدف العام للنظام[2].
- **الشمولية:** إن النظام ككل واحد، وليس مجرد مجموع أجزاء أو عناصر، فهو في الواقع نتائج تفاعل الأجزاء والمكونات والتي ينتج منها نظاما يقوم على قاعدة التفاعل والتكامل المتبادل لمكوناته أوعناصره أو نظمه الفرعية[3]، فهذا يعني أن هذا التجمع لهذه العناصر أو المكونات أو النظم الفرعية وبعلاقاتها المختلفة تشكل وحدة شاملة تعمل من أجل الوصول إلى الهدف النهائي، وأن هذه الوحدة الشاملة يمكنها الوصول إلى الهدف بينما العناصر منفردة لا يمكنها ذلك .
- **حدود:** وتتمثل حدود النظام في الإطار الذي يضم مكونات النظام، فكل ما يقع خارج هذا الإطار لا ينتمي إلى النظام بل ينتمي إلى بيئته، وكل ما يقع داخل هذا الإطار يعتبر من مكوناته[4].
- **البيئة:** تشمل بيئة النظام كل ما يقع خارج نطاق تحكم النظام، وتؤثر- ولو جزئيا- على طريقة أداء النظام، فالنظام لا يستطيع أن يفعل شيئا أولا يفعل إلا قليل بخصوص عناصر البيئة وخصائصها[5].
- **العلاقات:** إن مكونات النظام تعمل معا وحتى تتجه نحو تحقيق الهدف المقصود، لابد أن ترتبط فيما بينها بعلاقات تعاونية وتكاملية مدروسة ومضبوطة.
- **آليات العمل:** فالنظام يعمل وفق آليات عمل معينة ومضبوطة ومتناسقة حتى يؤدي هدفه، فتواجد عناصر النظام أو تكاملها لا يكفي وحده، بل لابد من وجود آلية عمل تحكم علاقات هذه المكونات وكيفية عملها، وتتمحور هذه الآليات في مجموعة أو سلسلة من (مراحل، إجراءات، قواعد،...الخ)،حيث تتناغم بطريقة معينة تمكن من تحقيق الهدف، فحتى تدور عجلات السيارة لابد أن يعمل المحرك مع وجود نظم أخرى مساعدة كهربائية ومائية.
- **القيود:** فالنظام وفي إطار تحقيقه لهدف يتأثر بنوعين من القيود، فهناك قيود داخلية تحدد إمكاناته وهناك قيود خارجية تفرض بواسطة البيئة التي يعمل بها النظام[6].

مما سبق يمكن تعريف النظام على أنه " مجموعة من الأجزاء (مادية، البشرية) التي تتفاعل وتعمل مع بعضها البعض لتحقيق هدف أو أهداف محددة ".

والشكل التالي يوضح التصور العام للنظام :

---

[1]/عوض سلامة الرحيلي،الغريب محمد بيومي :استخدام الأساليب الحديثة في تطور أداء الإدارة المالية بجامعة عبد العزيز،مجلة بجامعة عبد العزيزالاقتصاد والإدارة ،جدة ،المملكة السعودية العربية،مجلد12 ،العدد1، 1998، ص136.

[2] / كلية السياحة والفنادق:مبادئ نظم المعلومات، ط1، كلية السياحة والفنادق، جامعة حلون، مصر، 2010، ص2.

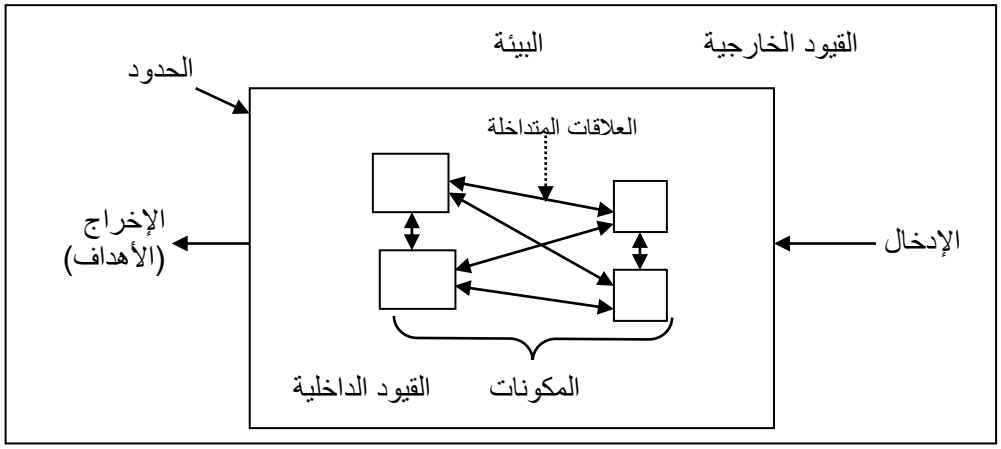
[3] / سلوى السامرائي: محاضرات نظم المعلومات الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك ، الدانمارك،2008، ص2.

[4] / محمد نور عبد الله برهان :تحليل وتصميم نظم المعلومات الحاسوبية، دار الوراق للنشر والتوزيع ، عمان،الأردن ،1998 ،ص 10.

[5] / جلال إبراهيم العبد، منال الكردي:مقدمة في نظم المعلومات الإدارية(النظرية –الأدوات– التطبيقات)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 46.

[6] / محمد السعيد خشبة:نظم المعلومات(المفاهيم و التكنولوجيا)، دار الكتب القومية، القاهرة، مصر، 1987، ص22.

الشكل رقم(1-2): معالم النظام



المصدر : محمد محمد الهادي:التطورات الحديثة لنظم المعلومات المبنية على الكمبيوتر، دار الشرق، القاهرة، مصر،1993، ص51.

من الشكل نلاحظ، أن النظام يحقق أهدافه من خلال : مدخلات، معالجة، مخرجات :

- **المدخلات:** هي الموارد اللازمة للنظام ليتمكن من القيام بأنشطته المختلفة و لتحقيق هدفه، وتتعدد وتتنوع مدخلات النظام على ضوء الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها، فقد تكون بيانات أو مواد خام أو رأس مال أو موارد بشرية وغيرها.
- **المعالجة:** وتتمثل المعالجة (التشغيل) في العمليات أو التفاعل الذي يتم بين عناصر النظام المختلفة من ناحية، وبينها وبين المدخلات من ناحية أخرى، وذلك بهدف تحويل المدخلات إلى المخرجات[1].
- **المخرجات:** هي الناتج النهائي من النظام، إذ تتحول المدخلات بفعل المعالجة إلى المخرجات والتي تطرح إلى البيئة المحيطة أو تستخدم كمدخلات جديدة للنظام نفسه، وترتبط هذه المخرجات على نحو مباشر بأهداف النظام[2]، فهي ترجمة للأهداف.

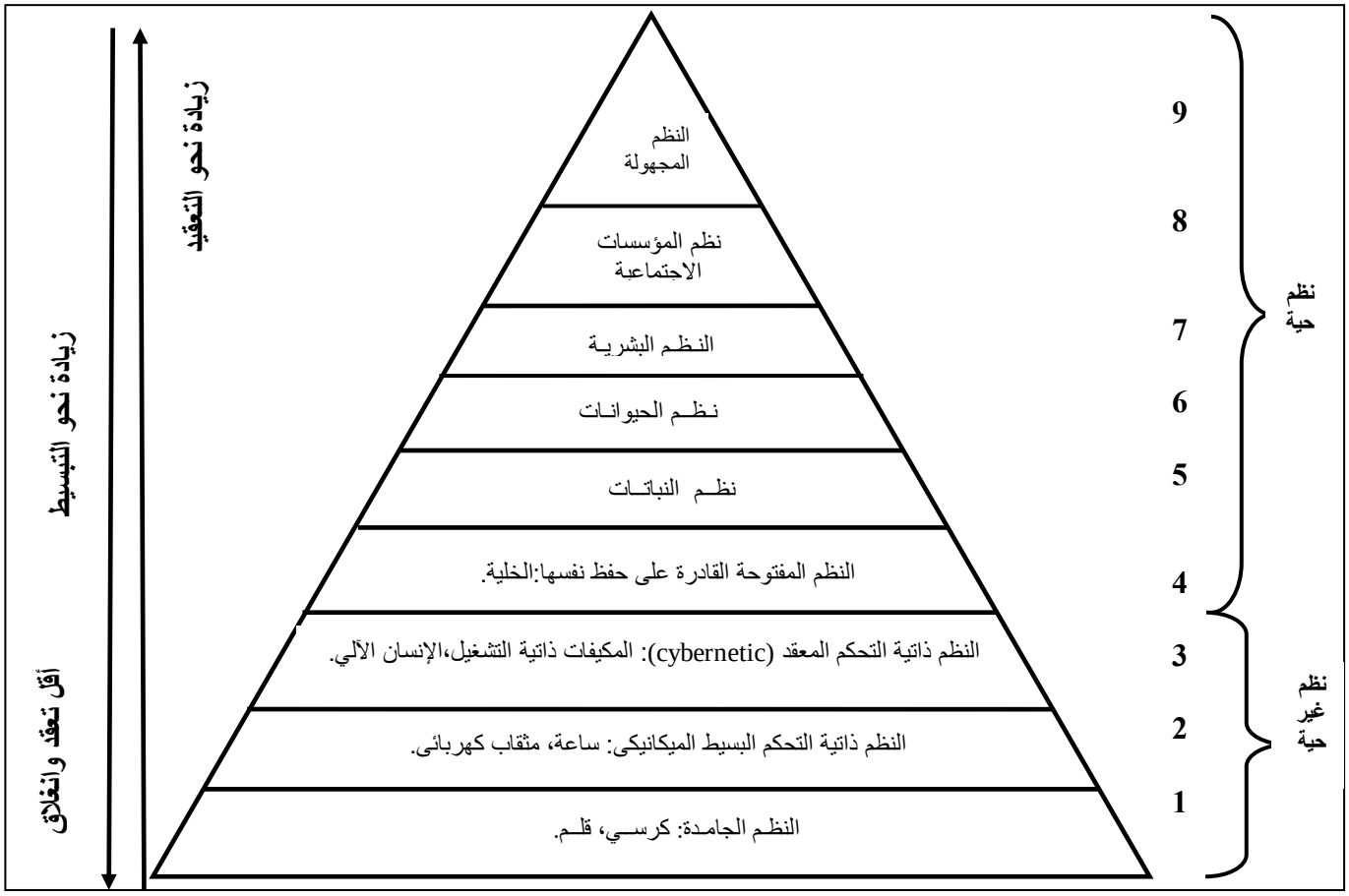
الفرع الثاني: أنواع النظام:

توجد عدة معايير لتصنيف النظم، غير أن التصنيف الذي قدمه Kenneth Ewart Boulding يعتبر من أهمها، حيث قدم نموذجاً يمثل هرم يستند على قاعدة طبيعية تمثل أبسط أنواع النظم و أقلها تعقيداً، و من ثم ترتقي النظم في مستويات التعقيد حتى تنتهي بمستويات النظم غير معروفة إلى حد الآن.

والشكل الموالي يوضح ذلك :

[1] / محمود محمود السجاعي: تحليل وتصميم النظم المحاسبية، المكتبة العصري للنشر والتوزيع ، مصر ،2010،ص ص15-16.
[2] / محمد عبد الحسين آل فرج الطائي: المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع ، ط 1 ،عمان ، الأردن ، 2005 ،ص 20.

الشكل رقم(2-2): نموذج (Boolding) لمستويات هرم النظم



المصدر: بالاعتماد على:

- سليم الحسنية: نظم المعلومات الإدارية نما (إدارة المعلومات في عصر المنظمات المعاصرة)، ط 3، الوراق للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن، 2006،ص11.
- سعد غالب ياسين: تحليل وتصميم نظم المعلومات، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص112.

من الشكل السابق، نلاحظ أن درجة التعقد تزداد كلما انتقلنا من المستوى الأقل إلى المستوى الأعلى، حيث نجد أن أبسط أنواع النظم هي الإطارات التي تتكامل فيها الأجزاء و تمثل الحالة الساكنة، تليها نظم عمل الساعة ذات العمل الميكانيكي البسيط وفق تحديد مسبق للحركة الضرورية، بعدها توجد نظم السيطرة الديناميكية والتحكم الذاتي الأكثر تعقيداً من النظم السابقة، والمستوى التالي من التعقيد يُمثّل أبسط النظم الحية وهي الخلية،فالخلية تعتبر نظاما حياً و مفتوحاً و قادراً على حفظ نفسه من خلال تبادل المدخلات و المخرجات مع البيئة الخارجية[1].

والمستوى المتقدم الذي يلي مستوى النظم الحية، يمثل عملية تكامل الخلايا الحية مع بعضها لتشكيل نظم جينية مثل النباتات، ليلي هذا المستوى نظم حية أكثر تعقيداً و ذكاء من سابقة هي نظم الحيوان. ثم نظم الإنسان نفسه،يلي ذلك التنظيمات الاجتماعية و الإنسانية و الاقتصادية التي قام الناس بتشكيلها و منها منظمات الأعمال و نظم المعلومات و شبكات الاتصالات و غيرها[2].

لينتهي الهرم بمستوى غير معروف من النظم التي هي في طور الولادة أو تنتظر الاكتشاف والابتكار.

[1] / سعد غالب ياسين، مرجع سابق، ص113.
[2] / المرجع السابق، ص113.

بالإضافة إلى نموذج Boulding يمكن تصنيف النظام وفق عدة أسس، نذكر منها:[1]

1. **التصنيف على أساس مصدر النشأة:** وتنقسم الى:

أ- **النظام الطبيعي:** وهو النظام أوجده الله سبحانه وتعالى، وليس للإنسان دور فيه، فهذا النوع يحافظ على وجوده وعمله بقدرة خالقه، وقد خلق الله سبحانه وتعالى عددًا من النظم الكونية لا حصر لها منها : الإنسان، الحيوان، المجموعة الشمسية...الخ

ب- **النظام الاصطناعي:** وهو النظام الذي صممه الإنسان لتحقيق أهداف معينة منها: السيارة،الحاسوب ، نظام التعليم.... الخ.

2. **التصنيف على أساس درجة التأكد:**

أ- **النظام المحدد:** وهو النظام الذي تتفاعل أجزاؤه، ويحقق أهدافه بطريقة يمكن التنبؤ بها بدقة تامة،ومثال ذلك نظام الحاسب الآلي بحيث نتوقع النتائج التي نحصل عليها بناء على نوع المدخلات ونوع المخرجات التي حددناه له.

ب- **النظام الإحتمالي:** وهو النظام لا يمكن أن نتوقع نتائجه بدقة، ومثال ذلك نظام الرقابة الإحصائية على جودة الإنتاج، حيث توجد درجة من الخطأ تصاحب النتائج المتوقعة دائمًا.

3. **التصنيف على أساس علاقة النظام بالبيئة:**

أ- **النظام مغلق:** وهو النظام معزول تماماً عن البيئة المحيطة به، وليس لديه أي تواصل خارجي، فهذا النظام لا يملك أي تأثير خارج حدوده، كما أن بيئته لا تؤثر على عملياته التشغيلية، فالنظام المغلق لا يتلقى المدخلات من بيئته، كما لا يعطيها المخرجات. ويعتبر النظام المغلق حالة نظرية أكثر منها واقعا عمليا.

ب- **النظام مغلق نسبيا (المفتوح نسبيا):** وهو النظام الذي يتفاعل مع بيئته بطريقة محددة وقابلة للتحكم فيها، فعند تفاعله مع بيئته يمكنه مراقبة تأثيرها على عملياته التشغيلية، ويعتبر ناتج تفاعلات البيئة مع مثل هذا النوع بمثابة مدخلات للنظام، كما أن ناتج تأثير النظام على بيئته يمكن اعتباره بمثابة مخرجات النظام.

ج- **النظام المفتوح:** يعتبر النظام مفتوحاً إذا كان تأثير البيئة المحيطة به غير محدود وغير قابل للتحكم فيه، فعلاوة على وجود مدخلات ومخرجات للنظام من وإلى البيئة، فإن العمليات التشغيلية لهذا النظام تتعرض لتأثير غير قابل للتحكم فيه نتيجة لتفاوت وتباين المدخلات غير قابلة للتحكم فيها.

د- **نظم 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،ويمكن تصميم النظام بحيث يحقق هذه التغذية العكسية للمساهمة في تحقيق أهداف النظام، وكمثال على هذا النوع من النظم، القيادة الذاتية (التلقائية) في الطائرات[2]، حيث يتم قياس أوضاع الجارية للطائرة ومقارنة تلك الأوضاع بنظيراتها المستهدفة، ليتم بعد ذلك تعديل القياسات الجارية للتوافق مع تلك المستهدفة.

4. **التصنيف على أساس طبيعة النظام:** [3]

أ- **النظام الفكري:** يوصف النظام بأنه فكري حينما تكون جميع عناصره من المفاهيم، إذ يمكن استيعاب هذا النظام بدراسة تركيبه الفكري، ومثال ذلك النظم الفلسفية.

---

[1] / نجم عبد الله الحميدي ، واخرون:نظم المعلومات الإدارية(مدخل معاصر)،ط1،دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ،الأردن، 2005 ، ص 19-20.

[2] / مصطفى سليمان الدلاهمة: أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات ،ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،عمان ، الأردن ،2008 ،ص24.

[3] / نبيل عزت أحمد موسى: أساسيات نظم المعلومات في التنظيمات الإدارية، ط2، مكتبة الملك فهد الوطنية، جدة، المملكة العربية السعودية،2006، ص ص 19-20.

ب- النظام المادي: وهو نظام له كيان ملموس، ويمكن أن يتكون من أفراد، آلات ومصادر طاقة وغيرها ذلك من الأشياء الملموسة.

5. **التصنيف على أساس درجة التعقيد:**إن درجة التعقيد في النظام تتوقف على أربعة محددات هي: الأجزاء المكونة للنظام، خصائص هذه المكونات، عدد التفاعلات المحتملة بين المكونات، ودرجة التنظيم التي يتميز بها النظام [1]، وعلى أساس هذه المحددات تصنف النظام إلى: نظام معقد ونظام بسيط، فالنظام المعقد هو النظام الذي يتكون من مجموعة كبيرة من المكونات تربطها علاقات عديدة ومعقدة، وتتعدد خصائص مكوناته، ويمكن القول أن النظام يكون بسيط إذا كان يحتوي على مكونات قليلة هذه الأخيرة تتمتع باستقلال عن بعضها البعض.

المطلب الثاني: البيانات و المعلومات والمعرفة:

بعد التطرق على ماهية النظام،حيث رأينا أن النظام له عدة تصنيفات،وعلى اعتبار أن نظام المعلومات يعد إحدى أنواع النظم، فيمكننا بذلك صب كل خصائص النظام عليه من،أجزاء، أهداف ،موارد، مدخلات، معالجة مخرجات....الخ،وسنقوم في هذا المطلب بدراسة التوليفات الثلاث (البيانات-المعلومات-المعرفة) المترابطة والذات العلاقة الوثيقة بنظام المعلومات،من خلال التطرق الى مختلف التعاريف الخاصة بها، وعلاقاتها التراكمية كما يلي :

الفرع الأول: تعريف البيانات والمعلومات والمعرفة:

سنتطرق إلى تعريف البيانات، المعلومات والمعرفة خاصة في ظل وجود خلط بينها واستخدامها على أنها مرادفات لبعضها.

1. **البيانات** : فتوجد عدة تعاريف للبيانات منها :

البيانات هي " تعبر البيانات عن الأرقام والكلمات والرموز أو الحقائق والإحصاءات الخام التي لا علاقة لها بعضها البعض ولم تفسر أو تستخدم بعد، أي ليس لها معني حقيقي ولا تؤثر في رد فعل أو سلوك من يستعملها، أي أنها مجموعة من الحقائق أو الرسائل أو الإشارات غير المنظمة أو المنظمة أو غير المفسرة "[2].
البيانات هي أيضا" المادة الخام التي تُشتق منها المعلومات، فهي تمثل (تَرمُز إلى) الأشياء والحقائق والأفكار و الآراء و الأحداث والعمليات التي تعبر عن مواقف وأفعال أو تصف هدفاً أو واقعاً معيناً (ماضياً،أو حاضرًا، أو مستقبلا) دون أي تعديل أو تفسير أو مقارنة،يتم التعبير عنها(تمثيلها) بكلمات أو أرقام أو رموز أو أشكال"[3].

من التعاريف السابقة يمكن القول أن البيانات تعبر" عن (مواضيع، أحداث، أشياء، حقائق، أفكار،...الخ) يمكن تمثلها عن طريق(رموز، أشكال، أرقام،...الخ) ، فلا يمكن استخدامها أو الاستفادة منها بهذا الشكل الأولي، فمثلا عدد العمال،مبيعات في شهر معين، أسماء موردين،لا تعطي أي معنى لمن يستقبلها أو يستخدمها في أي عرض كان".

[1] / محمد أحمد حسان: نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 40.
[2] / محمود علم الدين: تكنولوجيا المعلومات وصناعة الاتصال الجماهيري، دار العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1990، ص23.
[3] /سليم الحسنية: مرجع سابق ، ص24.

2. **المعلومات**:توجد عدة تعاريف للمعلومات منها :

المعلومات هي " بيانات تمت معالجتها لتحقيق هدف معين أو لاستعمال معين، لأغراض اتخاذ القرارات، أي البيانات التي أصبح لها قيمة بعد تحليلها، أو تفسرها، أو تجمعيها في شكل ذي معنى، والتي يمكن تداولها وتسجيلها ونشرها وتوزيعها في صورة رسمية أو غير رسمية وفي أي شكل "[1].

المعلومات هي"مجموعة من البيانات المنظمة والمنسقة بطريقة توليفية مناسبة، بحيث تعطي معنى خاصا، و تركيبة متجانسة، من الأفكار والمفاهيم، تمكن الإنسان من الاستفادة منها في الوصول إلى المعرفة واكتشافها"[2].

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المعلومات على أنها " بيانات معالجة بطريقة معينة بحيث تتحول إلى شكل يمكن استخدام والاستفادة منه في أغراض معينة ".

3. **المعرفة:** وأخيرا، وبالنسبة للمعرفة والتي يمكن تعريفها على النحو التالي:

المعرفة هي " مزيج من الخبرة والإدراك والمهارة والقيم والمعلومات فضلاً عن قدرات الحدس والتخيل والتذكر والتفكير"[3].

وهي أيضا " عبارة عن معلومات بالإضافة إلى روابط سببية تساعد على إيجاد معنى للمعلومات"[4].

كما أنها "هي حصيلة استخدام البيانات والمعلومات والتجربة التي يتم الحصول عليها عن طريق التعلم والممارسة، وهي التي تمكن من يملكها من التجاوب مع المستجدات التي تواجهه، وتجعله أكثر قدرة على تشخيص المشاكل وتحديد البدائل لها والوصول إلى حلول جيدة"[5].

الفرع الثاني: العلاقة بين المعلومات والبيانات والمعرفة:

ومن خلال التعاريف السابقة لكل من البيانات، المعلومات، و المعرفة، يمكن استنتاج ما يلي :

- المعلومات يمكن استخدامها في غرض معين على حالتها الأولية عكس البيانات؛
- هناك علاقة بين البيانات و المعلومات وذلك كما يلي:

✓ يمكن الحصول على المعلومات بعد عملية معالجة البيانات، و تتعد طرق المعالجة(عمليات حسابية ومنطقية، تصنيف، فرز...الخ) التي يمكن استخدامها لتحويل البيانات إلى معلومات بتعدد الاحتياجات والظروف الخاص بالمستخدم، وعليه تعتبر البيانات هي المتغير المستقل والمعلومات هي المتغير التابع، إذ تتنوع المعلومات بتنوع البيانات[6] ؛

✓ إن علاقة البيانات بالمعلومات يمكن تمثيلها بعلاقة المواد الخام بالمنتج النهائي، فالبيانات هي المواد الخام تحتاج إلى التحويل (المعالجة) لتصبح معلومات صالحة الاستخدام والاستفادة منها في أغراض معينة (المعلومات تمثل المنتج النهائي)؛

---

[1] / عيسى عيسى العسافين:تكنولوجيا المعلومات(دراسة في مفهومها وأبعادها ومشاكل نقلها إلى الدول العربية)، مجلة مكتبة الملك فهد الوطنية، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، المملكة العربية السعودية،المجلد12 ، العدد2، 2006، ص269.

[2] / فؤاد الشرابي : نظم المعلومات الإدارية ،ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن، 2008، ص64.

[3] / انتظار أحمد جاسم الشمري، معتز سلمان الدوري:إدارة المعرفة ودورها في تعزيز عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي الرابع بعنوان " إدارة المعرفة في العالم العربي"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية،عمان،الأردن،أيام 26-28أفريل2004،ص8.

[4] / غسان عيسى إبراهيم العمري : دور روافد الفكرية والجذور الإدارية لإدارة المعرفة في بناء تكنولوجيا المعرفة ،مجلة مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر، العدد السادس ، ديسمبر 2009،ص8.

[5] / لمار رضوان : تفعيل إدارة المعرفة من خلال النظم الخبيرة، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة الجيلاني بونعامة خميس مليانة ، الجزائر، العدد الثامن ، ماي 2013، ص 77.

[6] / ربحي مصطفى عليان : إدارة المعرفة،ط1، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص43.

- ✓ لما كان الحصول على المعلومات بعد عملية المعالجة، ويمكن تلخيص العلاقة بينهما بالعلاقة الرياضية التالية: المعلومات = البيانات + المعالجة [1]؛
- يمكن وصف المعلومات بأنها " الفرق الذي يصنع الفرق" بمعنى أن المعلومات تخبر المستفيد شيئاً لم يعرفه من قبل " الفرق"،وأن هذه المعرفة تساعد المستفيد على اتخاذ قرارات بحيث " يصنع الفرق "[2]؛
- يمكن القول أن المعرفة عبارة عن معلومات تم تفسيرها وإعطائها معنى بحيث أصبحت مفيدة لحل مشكلة أو اتخاذ قرار، وعملية معالجة هذه المعلومات وتفسيرها، تتم من قاعدة المعرفة التي يمتلكها الشخص، هذه القاعدة تحتوى على الحقائق والخبرات والمعتقدات والعلاقات التي تربط بين هذه العناصر، فقدرة الشخص على التصرف وحل المشكلات هي جزء من كونه يملك معرفة أو لا. فمثلا نجد شخصين لديهما المعلومة نفسها ويواجهان نفس المشكلة، لكن يختلفان في قدرتهما على استخدام هذه المعلومة في الحل، هذا ناتج عن قدرة الأفراد على إضافة قيمة للمعلومات وتفسيرها، هذا الاختلاف ناجم عن اختلاف الخبرات،التدريب،...الخ، وبالتالي فإن الفرق بين المعلومات والمعرفة يكمن في التفسير و قدرة العقل على إعطاء معنى مفيد؛
- المعلومات مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالمعرفة، حيث أنها في الوقت الذي نستوعبها وترتبط ببعضها البعض تصبح معرفة [3]، فعندما يختزن الفرد في ذاكرته المعلومات إلى حد أنه يستطيع الإفادة منها تسمى هذه المعلومات بالمعرفة، وعليه يمكن القول أن: [4]
المعرفة = المعلومات المختزنة + القدرة على الإفادة من المعلومات.
- التمييز بين البيانات و المعلومات والمعرفة أمر نسبي، يختلف باختلاف الشخص وما يمتلكه هذا الشخص من خبرات والمعتقدات و حقائق ....الخ ، فأمر معين قد يبدو لشخص بيانات ولشخص آخر معلومات ولشخص ثالث معرفة، هذا يعتمد على قاعدة المعرفة التي يمتلكها كل شخص، والتي تكونت من خلال الخبرات والتعلم والتي تتجدد ويتم تحديثها باستمرار التعلم وتراكم الخبرات، فكلما زادت معرفة الإنسان كلما زادت قدرته على اكتساب معرفة جديدة، لأنه يصبح أكثر قدرة على تنظيم البيانات وتفسير المعلومات ومعالجتها وتحويلها إلى معرفة تخزن في قاعدة المعرفة[5].

من خلال ما سبق، تبين لنا أنه هناك اختلاف بين البيانات والمعلومات، وهذا الفرق يمكن توضيحه في الجدول الموالي:

الجدول رقم(1-2): الفروق الأساسية بين البيانات والمعلومات

مجال الفرق	البيانات	المعلومات
طبيعتها	مواد خام تمثل قيم وحقائق أولية .	قيم و حقائق نهائية .
الدقة	منخفضة.	عالية.
الحجم	كبيرة جدا.	صغير ة نسبياً مقارنة مع البيانات.
العلاقة بين مفرداتها	مفردات مستقلة عن بعضها البعض ولا توجد رابط بينها.	مفردات ترتبط ببعضها البعض بعلاقة تبادلية تشابكية.

[1] / مزهودة نور الدين :أثر نظام المعلومات على تنافسية المؤسسة، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني بعنوان "استراتجيات التدريب في ظل الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، يومي10و11نوفمبر2009، ص6.

[2] / نعيم إبراهيم الظاهر: إدارة المعرفة، ط1، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 137.

3 / أبو بكر محمود الهوش:دراسات في نظم وشبكات المعلومات ،مكتب عصمى للنشر و التوزيع،القاهرة ،مصر ،1996، ص 85.

4 /إنعام محسن حسن زويلف: أثر اقتصاد المعرفة في نظام التقرير المالي،مدخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي بعنوان "المعرفة: الركيزة الجديدة والتحدي التنافسي للمؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،الجزائر، يومي 12و13 نوفمبر،2005، ص143.

5 / عبد الفتاح عبد الرحمن كراسنة ،سمية محمد توفيق الخليلي :مكونات إدارة المعرفة(دارسة تحليلية في وزارة التربية والتعليم الأردنية) ،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، الجامعة الأردنية ،الأردن، المجلد 5، العدد 3 ، 2009، ص295.

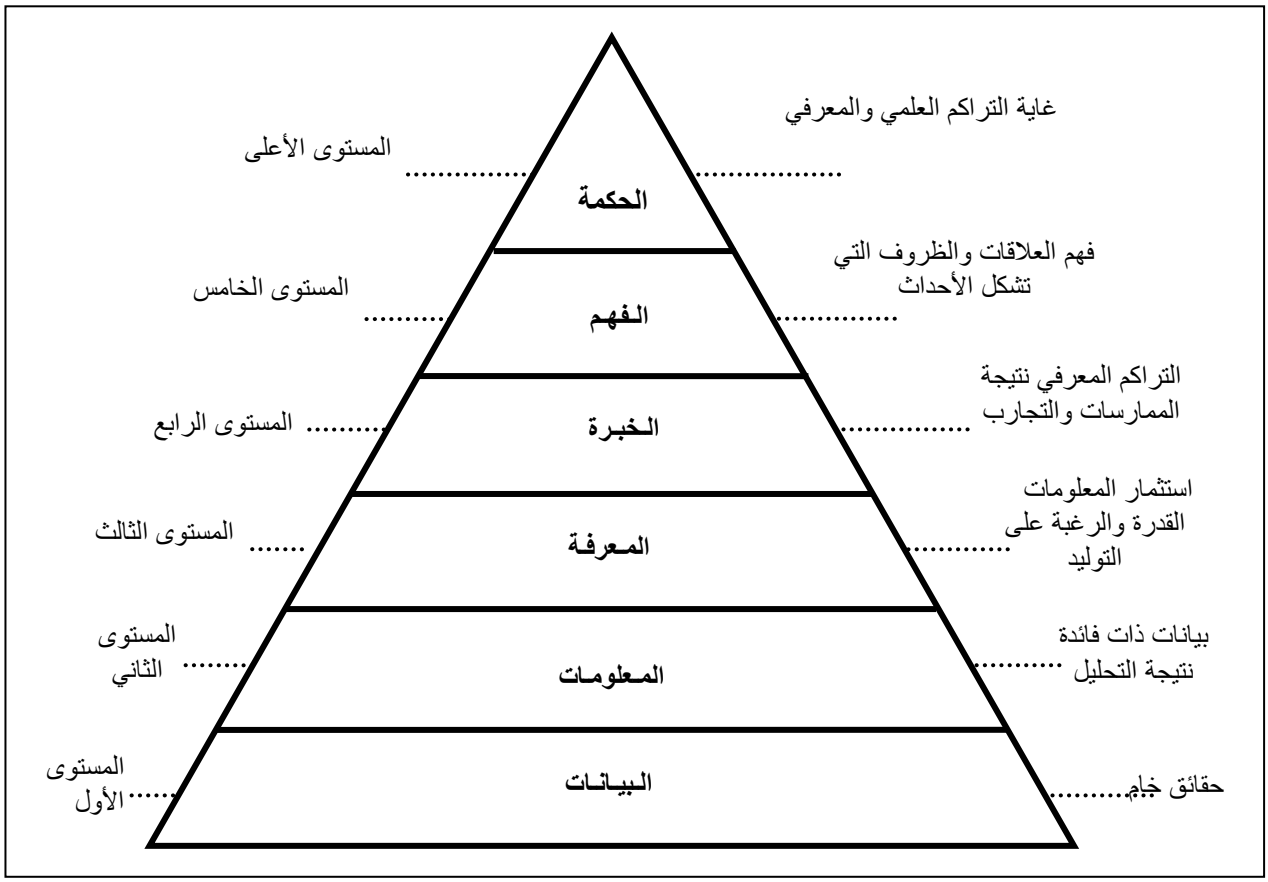
المصدر	عديدة المصدر.	محدودة المصدر.
الأثر على المتلقي	لا تؤثر في رد فعل أو سلوك من يستعملها.	تؤثر في رد فعل أو سلوك من يستعملها.
الاستعمال	لا تستعمل على الصعيد الرسمي.	تستعمل على الصعيدين الرسمي وغير الرسمي.
القيمة	غير محددة القيمة.	محددة القيمة بتحديد عوامل القيمة والتأثير على قيمة المعلومات.
الترتيب	غير منتظمة في هيكل التنظيمي.	منتظمة في هيكل التنظيمي.
موقعها في النظام	مدخلات النظام.	مخرجات النظام.

المصدر : بالاعتماد على :

- أحمد عبد الهادي شبير:دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية(دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة في فلسطين)، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم محاسبة،جامعة غزة الإسلامية، غزة، فلسطين ،2006، ص 34.
- عز الدين مالك، الطيب محمد : دور تكنولوجيا المعلومات في البحث العلمي في الاقتصاد الإسلامي ، مدخلة مقدمة للمؤتمر العالمي السابع للاقتصاد الإسلامي بعنوان "الحلول وتطبيقات لقضايا اقتصادية معاصرة"، مركز أبحاث الاقتصاد الإسلامي،جامعة ملك عبد العزيز،جدة، المملكة العربية السعودية ،1-3 أفريل 2008، ص 308.

أما عن علاقة المصطلحات الثلاثة (البيانات -المعلومات -المعرفة) فيمكن توضيحها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-3): مستويات التراكم العلمي المبني على البيانات



المصدر: حيدر شاكر البر زنجي ، محمود حسن الهوامي : تكنولوجيا المعلومات في المنظمات المعاصرة(منظور إداري-تكنولوجي)، ط1، مطبعة ابن العربي ،بغداد ،العراق،2014،ص16.

من الشكل السابق نلاحظ أن البيانات هي القاعدة الأساسية لكل من البيانات والمعلومات والمعرفة حيث نتدرج عبر سلسلة من المفاهيم حتى نصل إلى الحكمة التي تمثل ذروة الهرم المعرفي.

المطلب الثالث: تعريف وموارد وظائف نظام المعلومات:

تطرقنا فيما سبق، الى أن البيانات هي المادة الخام للمعلومات، حيث يتم تحويلها عن طريق مجموعة من العمليات التحويلية، وفيما يلي سنتطرق إلى تعريف الجهاز المسؤول على هذه العملية التحويلية، وكذلك مواد ووظائف هذا الجهاز حتى يحقق الأهداف المرجوة منه.

الفرع الأول: تعريف نظام المعلومات

هناك عدة تعاريف لنظام المعلومات منها :

نظام المعلومات هو " النظام الذي يجمع، يعالج، يخزن، يحلل، ويوزع المعلومات بهدف محدد"[1].

نظام المعلومات هو "إطار يتم من خلاله تنسيق الموارد البشرية والآلية لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (معلومات) لتحقيق أهداف المؤسسة "[2].

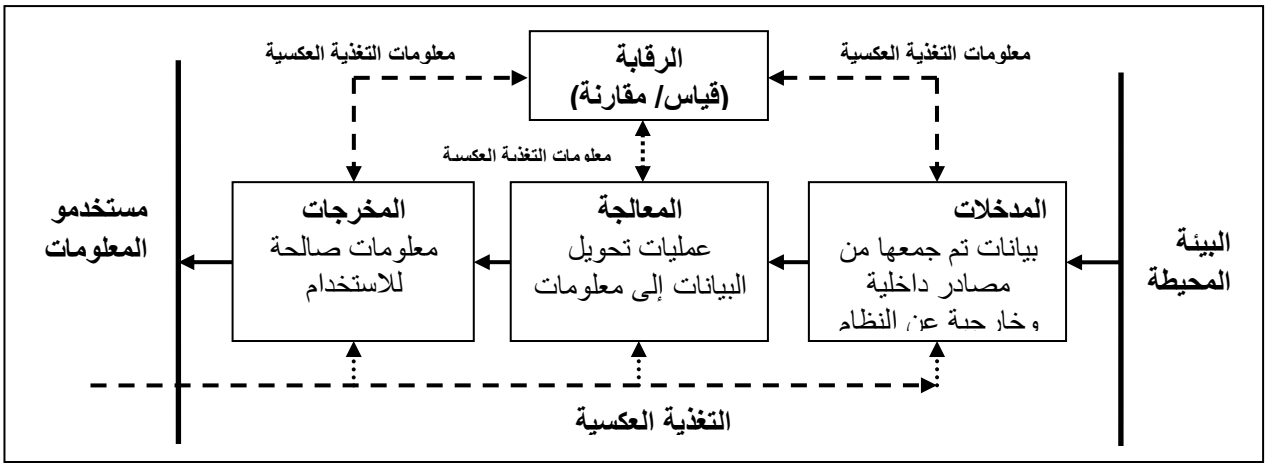
كما يعرف نظام المعلومات بأنه "مجموعة منظمة من الموارد: المادية، البرمجيات، الأفراد، البيانات، العمليات والتي تسمح باستقبال، معالجة وتخزين وبث المعلومات (في شكل بيانات، نصوص، صور، صوت...إلخ) داخل المؤسسة "[3] .

يعرف أيضا بأنه " مجموعة من الأفراد والتجهيزات والإجراءات والبرمجيات وقواعد البيانات تعمل يدويا أوميكانيكيا أو آليا على جمع المعلومات وتخزينها ومعالجتها ومن ثم بثها للمستفيد"[4].

من التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف لنظام المعلومات على أنه "مجموعة من الموارد البشرية والمادية التي تعمل على تجميع البيانات ومعالجتها لإنتاج المعلومات ومن ثم توصيلها للمستفيد".

والشكل التالي يوضح التصور العام لنظام المعلومات:

الشكل رقم(2-4): التصور العام لنظام المعلومات



المصدر: بالاعتماد على:

-عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق ،ص16.

-عاطف جابر طه عبد الرحيم: نظم المعلومات الإدارية، شركة الناس للطباعة و النشر، الإسكندرية، مصر ،2001-2002، ص13.

[1] / Sanchez-Rodriguez.Cristobal,et al:Introduction to information systems ,third Canadian edition, John Wiley & Sons, 2013,p27.

[2] / محمد اسماعيل بلال : نظم المعلومات الإدارية،الدار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 24 .

[3] / Allégre. C.B et Andréassian. A.E : Gestion de ressource haumaies (valeur de l'inmtériel) ,1édtition, De Boeck Supérieur, Bruxelles, Belgique, 2008, p66.

[4] / شنشونة محمد : دور نظم المعلومات في تسيير المعرفة بالمؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر،السنة الحادية عشرة ، العدد20، نوفمبر 2010، ص 72.

من خلال التعاريف السابقة والشكل السابق نستنتج، ما يلي عن نظام المعلومات:

- يُسمى النظام الذي يعالج البيانات ويحولها إلى معلومات ويزود بها المستفيدين بـ "نظام المعلومات"، وبالتالي ما يميزه أنه يستقبل البيانات ويطبق عليها مجموعة من العمليات التحويلية ومن ثم يحولها إلى منتج يسمى " المعلومات"، ولا يتوقف دوره عند هذا الحد، بل يتم توصيل هذا المنتج (المعلومات) إلى مستخدميها، ويتم هذا يدوياً أو ميكانيكياً أو آليا؛
- اختلفت وجهات النظر حول نظام المعلومات، فمن خلال التعاريف السابقة، نلاحظ أن منها من ركز على وظائف هذا النظام من جمع ومعالجة وتوصيل المعلومات،وهذا ما نلاحظه في التعريف الأول،ومنها من ركز على أن نظام المعلومات عبارة عن موارد بشرية ومادية(أفراد، برمجيات، بيانات،...)تلك الموارد تعمل على جمع ومعالجة وتوصيل المعلومات وذلك داخل المؤسسة، وهذا ما نلاحظه في التعريف الثاني والثالث، ومنها من أعطى نظرة عامة لنظام المعلومات فجمع بين موارد ووظائف نظام المعلومات بهدف توصيل المعلومات إلى المستفيد وهذا ما نلاحظه في التعريف الأخير.
- نظام المعلومات عبارة عن "نظام"، وبالتالي ينطبق عليه كل خصائص النظام من (هدف، نظم أو أجزاء فرعية، موارد، بيئة....الخ) ؛
- نظام المعلومات يقبل مدخلات ويقدم مخرجات إلى بيئته ويتحكم في تأثير بيئته الخارجية على (المدخلات،معالجة)إذن فهو نظام مفتوح نسبيا ؛
- إن إقامة نظام المعلومات على مستوى المؤسسة أمر بالغ الأهمية،إذ تستمد هذه الأخيرة من أهمية المعلومات المنتجة و التي تمثل الشريان الحيوي للمؤسسة، فهو النافذة التي تطل من خلالها على بيئتها الداخلية والخارجية[1]، فالمؤسسة بحاجة لمعرفة عملياتها داخلية، وكذا ما يحدث في بيئتها الخارجية؛
- نظام المعلومات ينتج المعلومات من خلال وظائف أساسية : مدخلات، تشغيل، مخرجات، التغذية العكسية، الرقابة، وذلك كما يلي :
  - ✓ **المدخلات:** ويمكن تعريف المدخلات في نظام المعلومات بأنها" تتمثل بسلسلة البيانات التي تنساب من قنوات الاتصال المختلفة الداخلية والخارجية أو من ذات النظام نفسه عندما يعتمد على جزء من مخرجاته كمدخلات جديدة لتغذية النظام "[2] .
  - ✓ **المعالجة:** ويمكن تعريف تشغيل(معالجة) البيانات على أنها" عملية يدوية أو ميكانيكيا أوباستخدام الحاسب الآلي والتي يتم فيها تحويل البيانات إلى معلومات"[3]، وعملية المعالجة هذه تتراوح بين البساطة والتعقيد على حسب نوع نظام المعلومات، فيمكن أن تكون عمليات حسابية، ترتيب، تلخيص،...إلخ.
  - ✓ **المخرجات:** مخرجات نظام المعلومات هي "معلومات التي تمثل بيانات التي تمت معالجتها إذ أصبحت لها دلالة معينة"[4].
  - ✓ **الرقابة:** حتى تعمل عمليات(مدخلات ، المعالجة، المخرجات) بشكل صحيح ، لابد من نظام أو جهاز تحكم و رقابة، حيث يعمل على تنظيم معدل إدخال المدخلات إلى النظام، ومعدل إخراج المخرجات من النظام، وكذلك معدل إجراء عمليات المعالجة داخل النظام[5].

---

[1] / حكمت محمد فيلح: أثر نظم المعلومات الإدارية في صناعة القرارات الإدارية (دراسة لأراء عينة من المسؤولين الإداريين في كليات جامعة تكريت)، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة تكريت، العرق، المجلد 4، العدد10 ،2008، ص52.

[2] / المرجع السابق، ص53.

[3] / تركي إبراهيم سلطان: نظم المعلومات و الحاسب الآلي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1985، ص21.

[4] / حكمت محمد فيلح، مرجع سابق، ص53.

[5] / شريف كمال شاهين ،مرجع سابق،ص78.

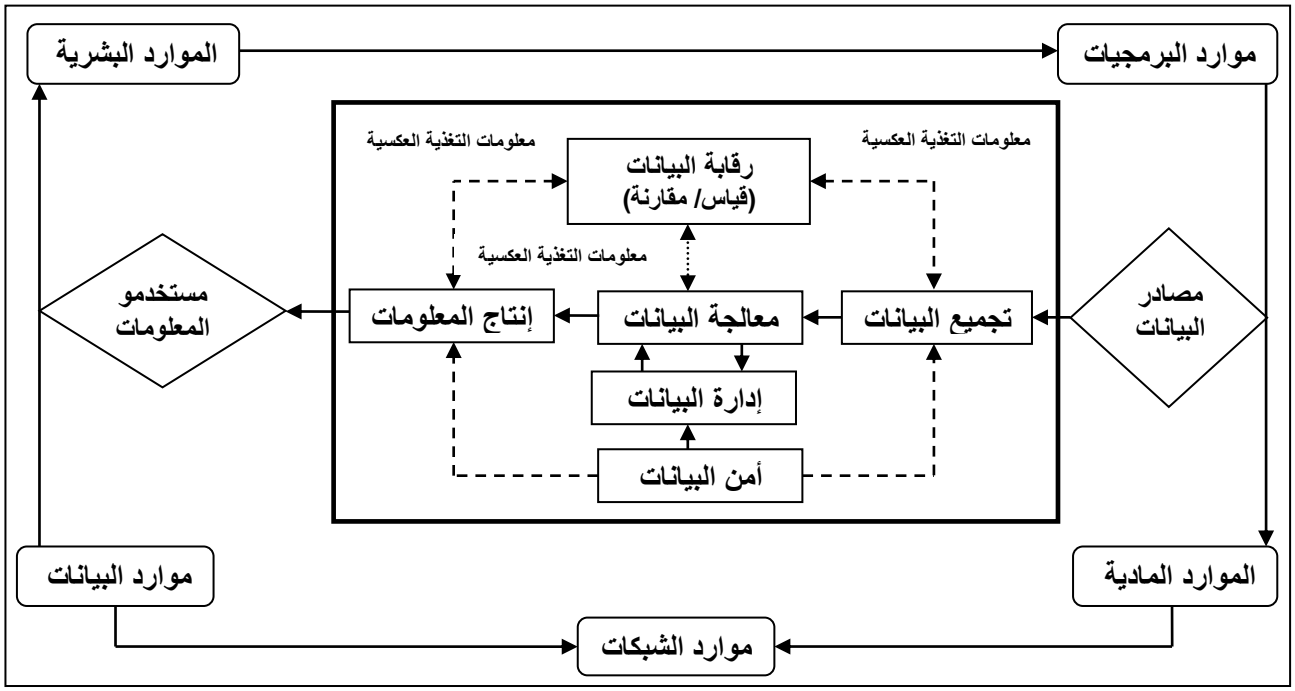
- ✓ **التغذية العكسية:** ويقصد بها المعلومات المرسلة عكسياً من مستخدمي النظام إلى القائمين على النظام، تعليقاً على المدخلات، المعالجة، والمخرجات،[1] حيث تقوم الرقابة بتقييم تلك المعلومات لتحديد ما إذا كان النظام يعمل نحو تحقيق هدفه، وبخلاف ذلك، يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية على عمليات الإدخال أو المعالجة أو الإخراج في المستقبل.

الفرع الثاني: موارد ووظائف نظام المعلومات:

إن نظام المعلومات وفي إطار إنتاجه للمعلومات، يقوم بمجموعة من الوظائف الأساسية، وحتى يتمكن من إتمام هذه الوظائف، يحتاج إلى مستلزمات(موارد) مختلفة، فتتفاعل هاته الأخيرة مع بعضها البعض بطريقة مضبوطة لتمكنه من تحقيق أهدافه.

والشكل التالي يوضح موارد ووظائف نظام المعلومات :

الشكل رقم(2-5): موارد ووظائف نظام المعلومات



المصدر : بالاعتماد على :

- محمد السعيد خشبة: مرجع سابق، ص59.
- عامر إبراهيم قنديلجي، علاء الدين عبد القادر الجنابي : نظم المعلومات الإدارية، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن، 2005، ص49.

أولا:موارد نظام المعلومات:

يحتاج نظام لتحقيق هدفه، إلى مجموعة من الموارد التي تترابط وتكمل بعضها البعض بطريقة معينة تجعله يحقق ذلك الهدف، وتتمثل هذه الموارد في: الموارد البشرية، الموارد المادية، موارد البرمجيات، موارد البيانات، موارد الشبكات، وذلك كما يلي:

1. **الموارد البشرية:** إن وجود الأفراد أمر ضروري لأي نظام معلومات، ومن هؤلاء الأفراد ما نطلق عليهم المستخدمين النهائيين و الأخصائيون الفنيون، فالمجموعة الأولى تضم من يستخدم النظام أو المعلومات التي ينتجها من (محاسبين،المهندسين ، زبائن، المديرين...الخ)،أما الثانية فتضم محلل

[1] / أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص37.

النظام الذي يصمم النظام، ومطور البرامج الذي يوفر برامج الحاسوب، و مشغل النظام الذي يساعد في تشغيل ومتابعة و صيانة النظام.

2. **الموارد المادية:** إن مفهوم الموارد المادية يشتمل على كل الأجهزة المادية المستخدمة في معالجة البيانات، وبصورة دقيقة، فهي لا تشتمل فقط على الحواسيب وملاحقها والطابعات وبقية الأجهزة،بل تشمل أيضا كل الوسائط التي تسجل عليها البيانات أو المعلومات و الأوراق التي تستخدم للطبع، وكذا الأقراص الممغنطة والضوئية...الخ[1].
3. **موارد البرمجيات:** إن هذا المصطلح لا يشمل فقط البرامج التي توجه وتدير المكونات المادية للحاسوب، ولكن يشمل أيضا مجموعة التوجيهات التي يحتاجها الأفراد لمعالجة البيانات والتي تسمى الإجراءات[2]،و التي توضح كيفية استخدام نظام المعلومات، فكل الموارد لا يمكنها أن تؤدي عملها بدقة دون نظام عمل معين.
4. **موارد البيانات:** إن البيانات ليست مجرد مواد أولية لنظام المعلومات، بل هي مورد هام من موارد النظام يجب إدارته بفعالية وكفاءة لضمان تحقيق الفائدة المرجوة منه، وغالباً ما تقوم المؤسسة بتخزين هذا المورد في قواعد البيانات، قواعد النماذج، وقواعد المعرفة، فتحتوي الأولى على البيانات والمعلومات المنتجة عن عملية معالجة البيانات، وأما الثانية فتحتوى على نماذج نظرية ورياضية،ومنطقية توضح العلاقات في المؤسسة وغيرها، أما الأخيرة فتحتوى على المعرفة بصور مختلفة،كالحقائق، والقواعد الخاصة بمواضيع مختلفة[3].
5. **موارد الشبكات:** أدى زيادة أنشطة المؤسسة وتعدد فروعها وأقسامها، إلى وجود كم هائل من البيانات والمعلومات بحاجة إلى نقلها أو تبادلها، ونظرا إلى وجود هذه الحاجة، ومع التطور الحاصل في تكنولوجيا المعلومات، استفادت المؤسسات من هذا التطور من خلال إنشاء ما يعرف بشبكات الاتصال التي تسمح بتدفق وتبادل البيانات والمعلومات من خلال ربط حواسيب وأجهزتها الملحقة مع بعضها البعض، من هذه الشبكات: الانترانت(شبكة تخص فقط شبكات الحاسوب الداخلية للمؤسسة) ،الاكسترنت (يُسمح للزبائن، الموردين وغيرهم من المستخدمين القانونيين استعمال معلومات المؤسسة بالدخول إلى هذه الشبكة)، الانترنت (الشبكة العالمية)، شبكات الربط المحلية (التي تربط أجهزة توصيل المعلومات ضمن نطاق جغرافي، مثل مبنى واحد، الحرم الجامعي، موقع مؤسسة واحدة)، شبكات الربط الواسعة(التي تغطي منطقة جغرافية واسعة الامتداد مثل دولة كاملة أو منطقة شاسعة)[4].

ثانيا: وظائف نظام المعلومات:

إن الهدف الأساسي لنظام المعلومات، هو إنتاج وتوصيل المعلومات إلى مستخدميها ، حيث يستعمل هذا النظام كل الموارد السابقة الإشارة إليها، لتحويل البيانات إلى معلومات، وللقيام بهذه العملية الإنتاجية يقوم نظام المعلومات بوظائف وهي : تجميع البيانات، تشغيل البيانات، إنتاج المعلومات، وترافق هذه الوظائف وظيفتين هما : إدارة البيانات، رقابة وأمن البيانات.

ولذلك سنتطرق إلى هذه الوظائف وذلك كما يلي:

1/ O'Brien. James. A et Marakas. George. M: Introduction to information systems, Fifteenth Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, USA, , 2010, p p32-33.

2 / يحياوي مفيدة ، سطحاوي عبد العزيز :دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في اتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسات(دراسة حالة بعض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة)،مدخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول " صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية"، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009، ص1.

3 / عماد الصباغ: نظم المعلومات (ماهيتها و مكونتها)، ط1، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان،الأردن، 2000، ص23.

4 / محمود محمود عفيفي: التطورات الحديثة في تكنولوجيا المعلومات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1994، ص ص27- 28.

1. **تجميع البيانات:** وتتضمن هذه الوظيفة الحصول على البيانات، ثم تسجيلها في الوسيلة المناسبة، ويتم بعد ذلك ترميزها باستخدام نظام ترميز معين يمكن به معرفة هذه البيانات مثل الحروف، الأرقام، وغيرها، ثم يتم تصنيفها إلى مجموعات متماثلة طبقاً لخصائص مشتركة، كما يتم مراجعتها بهدف التأكد من صحة البيانات وخلوها من الأخطاء قبل إجراء عملية المعالجة اللازمة لها .
2. **معالجة البيانات (التشغيل):**إن أنشطة المعالجة هي قلب النظام، ومن خلالها تتحول البيانات إلى معلومات، وتختلف عميلة المعالجة من نظام إلى آخر، فقد تتضمن هذه الأنشطة إعادة التصنيف مرة أخرى، إجراء عمليات حسابية و منطقية، عمليات مقارنة، تلخيص ...الخ وغيرها من العمليات التحويلية بهدف تحويل البيانات إلى معلومات.
3. **إدارة البيانات:**نظرا لعدم تشغيل البيانات فور تجميعها، كما لا يتم استعمال المعلومات المتحصل عليها،فليس من المنطقي بذل كل الجهود لأجل تحويل البيانات إلى المعلومات، ومن ثم إتلاف هذه المعلومات بعد استخدامها للمرة الأولى فقط[1]، ولهذه الأسباب المتعلقة بالبيانات والمعلومات على حدي السواء، ظهرت الحاجة إلى التخزين لكل منهما. كما يتم أيضا إعادة الإنتاج والتحديث، فتتم الأولى باستخراج صورة أو أكثر من البيانات أو المعلومات، وذلك كإجراء أمني واحتياطي لاحتمال فقد أو تلف الصورة الأصلية، أما الثانية فتتم بتحديث المعلومات المخزنة،وذلك حتى لا تتحول مرة أخرى إلى بيانات،كما يتم أيضا تحديث البيانات بالأخذ بعين الاعتبار التغيير الحاصل في الأحداث أو عمليات التي أنتجت هذه البيانات.
4. **رقابة وأمن البيانات:** حتى نحصل على معلومات صحيحة يمكن الاعتماد عليها ومحمية من كل الأخطاء أو تغيير المقصود أو غير المقصود، كان لابد من تواجد وظيفة رقابة وأمن البيانات على مستوى هذا النظام. حيث تقوم وظيفة الرقابة على ضمان أداء النظام لعمله كما هو مطلوب ومن ثم تحقيقه لهدفه، ويتم ذلك بناء على تقييم معلومات التغذية العكسية،إذ يتم تحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو مطلوب أوهناك انحرافات، وثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية على عمليات الإدخال أو المعالجة أو الإخراج في المستقبل. أما وظيفة أمن البيانات فتضمن عدم تعرض البيانات والمعلومات على مستوى النظام إلى، النسخ، التغيير المقصود أو غير المقصود، إفشاء غير مناسب للمعلومات، التجسس،... لهذا كان من الواجب وضع إجراءات أمن ورقابة متعددة لحماية البيانات والمعلومات لمحاربة تلك الأفعال غير المرغوبة مثل :كلمات السر(كلمات سر معقدة ، بصمات الأصابع، بصمة الصوت وغيرها)،نظام التشفير، إقامة نسخ احتياطية.
5. **إنتاج المعلومات :**إن كل الوظائف السابقة كانت تمهيد لإعداد المخرجات(المعلومات)، والتي يجب تجهيزها وتقديمها إلى المستخدم النهائي، فبعد الإعداد يجب توصيل،و إذا ألغي هذا التوصيل، فلا فائدة من إنتاج المعلومات، ونظراً لتعدد أشكال المعلومات، كان لابد من مراعاة احتياجات المستخدمين أوالاتفاق على وسيلة التوصيل (بريد، تسليم شخصي، عبر الهاتف...)، وعلى شكل أداة التوصيل (شفوية، كتابية، على شاشة الحاسوب...) وعلى كيفية التعبير عنها (كتابة، رموز،رسومات بيانية،معدلات ...)[2].

[1] / محمد عبد الحسين آل فرج الطائي، مرجع سابق،ص 126.
[2] / أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص38-39.

المطلب الرابع: أنواع والتطور التاريخي لنظام المعلومات:

سنوضح في هذا المطلب أنواع نظام المعلومات،و مختلف مراحل تطوره:

الفرع الأول: أنواع نظام المعلومات:

توجد عدة أسس لتصنيف نظام المعلومات ومن هذه الأسس:

- حسب وظائف المؤسسة؛
- حسب الدعم المقدم؛
- حسب نوع التكامل.

فسنأتي إلى النظم التي تندرج في كل نوع من أسس التصنيف المقدمة سلفاً،وذلك كما يلي:

1. **حسب وظائف المؤسسة:** أنواع النظم حسب هذا التصنيف هي: نظام التموين، نظام معلومات الإنتاج،نظام معلومات التسويق، نظام معلومات الموارد البشرية، نظام المعلومات المحاسبية...الخ. وسنقوم بشرح كل نظام على حدى كما يلي:

أ- **نظام معلومات التموين:** يهتم هذا النظام بحركة المواد بدء من عملية الشراء مروراً بعمليات التخزين والتصنيع و انتهاءً بعملية التسليم. وتتلخص وظائف هذا النظام بتسلم المواد والقطع من الموردين وتسليمها إلى المخازن أو إخراجها من المخازن إلى الأقسام الإنتاجية، كما يوفر هذا النظام المعلومات اللازمة عن مخزون المواد وجردها وتقدير الحاجة لشراء مواد إضافية[1].

ب- **نظام المعلومات الإنتاجي:** ويهتم هذا النظام بجميع الأنشطة المرتبطة بالإنتاج، مثل التخطيط لعملية الإنتاج، توفير وسائل الإنتاج، تحديد مراحل الإنتاج وجدولتها ...الخ، ويعرف هذا النظام على أنه "النظام الذي يتولى إمداد مديرية الإنتاج بمعلومات منظمة وكاملة ودقيقة، عن التدفق الطبيعي للعمليات والمواد والمنتجات من سلع وخدمات، وكل الأنشطة الأساسية ذات العلاقة بالتخطيط، والرقابة على الإنتاج والنقل والعمليات، أي أن نظام معلومات الإنتاج مهمته معالجة البيانات، وإنتاج المعلومات الإنتاجية الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية "[2].

ج- **نظام المعلومات التسويقي:** نظرا لزيادة أهمية وظيفة التسويق، قامت معظم المؤسسات بإنشاء إدارات بحوث التسويق وذلك لعمل دراسات في مجال المستهلكين ورغباتهم، واتجاهات الصناعة، وسلوك المنافسين وغيرها من المشاكل التي تحتاج إلى معلومات لاتخاذ القرارات المناسبة بشأنها. ولكن مع مرور الوقت وزيادة حجم المعلومات المطلوبة للوظيفة التسويق، لم تف بحوث التسويق باحتياجات متخذي القرارات التسويقية، ومن هنا بدأ كُتاب التسويق بالمناداة بضرورة وجود " نظام معلومات التسويقية "[3]، ويعرف هذا النظام على أنه " النظام الذي يتكون من الأشخاص والأجهزة والإجراءات وتستخدم في جمع، تصنيف، تحليل، توزيع معلومات محتاج إليها، دقيقة، وفي الوقت المناسب لمتخذي القرارات التسويقية في المؤسسة"[4].

د- **نظام معلومات الموارد البشرية:** لقد أصبح العنصر البشري ذا أهمية في الوقت الحالي مثله مثل الموارد المادية في المؤسسة، فكان لابد من إقامة نظام خاص به يقدم كل المعلومات التي تهم المؤسسة

---

[1] / ياسر موسى: تحليل وتصميم نظم المعلومات، منشورات جامعة حلب، حلب، سوريا، 2007، ص34.

[2]/ دالي علي لمياء : دور نظام المعلومات الإنتاج (دراسة ميدانية بمؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر، العدد السادس عشر، ديسمبر 2014،ص 275.

[3] / محمد فداء الدين عبد المعطي بهجت، ياسر عبد الحميد الخطيب :دور المحاسبة في تقييم أداء وظيفة التسويق (مع دراسة تحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة السعودية)، مركز النشر العملي ،جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر ،ص ص 120-121.

[4] / خالد قشي سعد: أثر نظام معلومات التسويقية على الميزة التنافسية(دراسة حالة مؤسسات الصناعية الغذائية بالجزائر)،مجلة الغري للأبحاث الاقتصادية والإدارية ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة ،الكوفة، العراق، المجلد 9 ،العدد29 ،2011،ص71.

بخصوص هذا المورد، ويمكن تعريف هذا النظام على أنه" نظام المعلومات فرعي من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة، يقوم بتحليل ومعالجة جميع البيانات المتعلقة بالموارد البشرية داخل المؤسسة من حيث(المهارات، الخبرات، التقييم، العدد، الأجور، التدريب ...الخ)، وذلك بهدف تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لوضع الخطط والبرامج الخاصة بالموارد البشرية وتحديد احتياجات المؤسسة من هذا المورد في الوقت الحاضر وفي المستقبل، كما أنه يتفاعل مع النظم الوظيفية الأخرى بغية تحقيق أهداف المؤسسة"[1].

ه- **نظام المعلومات المحاسبية:**ويهتم هذا النظام بمعالجة البيانات الخاصة بكافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة،سواء الداخلية أو الخارجية، ويمكن تعرفه على أنه هو" ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري بالمؤسسة في مجال الأعمال، الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل المؤسسة، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل المؤسسة " [2].

2. **حسب الدعم المقدم:** أنواع النظم حسب هذا التصنيف هي: نظام معالجة المعاملات، نظام المعلومات الإدارية، نظام أتمتة المكاتب، نظام دعم القرار، نظم الخبيرة.

أ- **نظام معالجة المعاملات:** ويقوم هذا النظام بتسجيل ومعالجة كل المعاملات الروتينية اليومية للمؤسسة كالبيع، الشراء، النفقات اليومية، وأنشطة تفصيلية أخرى، لذلك يعرف هذا النظام على أنه" النظام الذي يقوم بتوثيق وتدوين جميع المعاملات التي تجري داخل المؤسسة أو بين المؤسسة والبيئة الخارجية، مثل تسجيل معاملات البيع والشراء، استلام وتسليم المواد، تثبيت العقود والطلبات الشراء وأوامر التشغيل، فتح ملفات العاملين، وتسجيل التدفقات والمعاملات المالية ...الخ "[3].

ب- **نظام المعلومات الإدارية:** لما أصبح نظام معالجة المعاملات، غير قادر على توفير معلومات كافية للإدارة، كان من الواجب البحث عن نظام يقدم معلومات مناسبة للإدارة، وذلك عن مختلف الأنشطة من تسويق، إنتاج، موارد بشرية وغيرها، وكما يقدم معلومات تساعد في مختلف الوظائف الإدارية كالتخطيط، اتخاذ القرارات والرقابة وغيرها، فكل هذا يتم من خلال نظام المعلومات الإدارية، الذي يمكن تعريفه على أنه" نظام متكامل يقوم بالتنسيق بين مجموعة من الأنظمة الفرعية الموزعة على مهام المؤسسة وأعمالها كالتسويق والتمويل والإنتاج والموارد البشرية والتخزين والشراء، ويهدف إلى توفير المعلومات الصحيحة للإدارة بأقل تكلفة ممكنة و في الوقت المناسب، وذلك لاستخدامها في وظائفها (تخطيط، تنظيم، توجيه وقيادة، اتخاذ القرارات والرقابة) "[4].

ج- **نظام أتمتة المكاتب:** وتعرف هذه النظم بأنها " استخدام الحاسب الآلي في أتمتة الوظائف الكتابية داخل المكاتب "[5]، حيث يعمل هذا النظام على تحويل العمل المكتبي (أعمال السكرتاريا) من النمط اليدوي إلى النمط الالكتروني من خلال استخدام أجهزة الحاسوب ومعالجة الكلمات والبريد الالكتروني وغيرها بهدف تحسين كفاءة أعمال السكرتاريا وعاملين في المؤسسة من حيث تسهيل عمليات تجهيز وتخزين واسترجاع وتوزيع المعلومات[6] .

---

[1] / علي ميا ،وأخرون: دور نظام معلومات الموارد البشرية في اختيار القيادات الإدارية (دراسة ميدانية على شركات الغزل في محافظة اللاذقية)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية (سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية) ، جامعة تشرين، اللاذقية،سوريا، المجلد30 ، العدد 2 ، 2008 ، ص198.

[2] / أحمد حسين علي حسين ، مرجع سابق ، ص 47.

[3] / سليم الحسنية، مرجع سابق ،ص 215.

[4] / علي ميا ،وأخرون ، مرجع سابق ، ص197.

[5] / جلال إبراهيم العبد، منال الكردي، مرجع سابق، ص192.

[6] / يسري حرب،وأخرون: الخدمات الالكترونية ،دار الكتاب الثقافي للنشر والتوزيع ،عمان الأردن ،2012،ص ص 17-18.

د- **نظام دعم القرار**: يعرف نظام دعم القرار بأنه " نظام معلومات إداري مبني على استخدام الكمبيوتر،ومصمم لكي يساعد المديرين أو متخذي القرارات في حل المشاكل المرتبطة بعملية اتخاذ القرارات، و على وجه الخصوص المشاكل ذات السمة غير المهيكلة أو شبه المهيكلة "[1]. فهذا النظام يدعم المستفيد أو متخذ القرار،لكنه لا يحل محله في عملية صنع القرار، حيث يتمثل الدعم في توفير استخدام الحواسيب وأساليب التحليل ومتطلبات التقييم بين البدائل المتاحة لموقف أو ظاهرة معينة،ويترك الباقي لمستفيد أو متخذ القرار.

ه- **نظم الخبيرة:** إن الفكرة وراء النظم الخبيرة هي أن الخبراء في مجال معين يقومون بتغذية الحاسوب بما لديهم من معرفة متراكمة (خبرات، تجارب، معلومات ...إلخ)، حيث يتم تخزينها في الحاسب الآلي، والرجوع إليها بواسطة مستخدم النظام بهدف الحصول على نصائح بخصوص حلول مشكلات صعبة ومعقدة. وتعرف هذه النظم بأنها " برامج معدة لاستخدامها بواسطة الحاسبات الآلية، تحتوي على خبرات مجمعة في مجال من المجالات ويمكن لمستخدمي هذه البرامج الاستفادة منها كخبير دائم يعطي استشارات مشابهة لاستشارات الخبير البشري ويحقق نفس النتائج تقريباً "[2].

3 **حسب نوع التكامل:** إن النظم التكاملية هي نظم تحتوي على تطبيقات تساعد على إتمام العمل أوعمليات، وهي مصممة لدعم التكامل، التعاون، التنسيق في المؤسسة. وأنواع النظم حسب هذا التصنيف هي: نظام تخطيط موارد المؤسسة، نظام إدارة سلسلة التوريد، نظام إدارة علاقات الزبائن، نظام إدارة المعرفة، ونوضحها كما يلي :[3]

أ- **نظام تخطيط موارد المؤسسة**: حيث يسمح هذا النظام بتكامل مختلف التطبيقات التشغيلية الموجودة في المؤسسة (إدارة المخزون، إدارة المشتريات، إدارة الموارد البشرية،...إلخ) في نظام واحد شامل،فهو بذلك يسمح بربط وظائف المؤسسة منشئاً شبكة معلومات يعمل عليها مختلف العاملين في المؤسسة،حيث يمكن من خلالها توفير معلومات لمختلف الوظائف في المؤسسة بالوقت الحقيقي ومن خلال نظام واحد، كما يضمن هذا النظام وحدانية المعلومة وانسيابها وموثوقيتها .

ب- **نظام إدارة سلسلة التوريد:** ويُمكن تعريفه على أنه " تحقيق التكامل بين الفعاليات الموجهة للحصول على المواد الأولية وتحويلها إلى سلع وسيطة أو منتجات نهائية وتوزيعها إلى الزبائن ".

ج- **نظام إدارة علاقات الزبائن:** ويُمكن تعرفه على أنه " مدخل إداري يتعلق بتحديد وتطوير وإدامة علاقات ناجحة مع الزبائن بشكل مستمر لزيادة الاحتفاظ بهم ".

د- **نظام إدارة المعرفة:** يهتم هذا النظام بعملية اكتشاف المعرفة، تجميعها، و مشاركتها وتوفير التطبيقات المختلفة و التي تساعد على نشر المعرفة بين العاملين في المؤسسة، كما يقوم بجمع وتوفير المعرفة في المكان والوقت المناسبين.

---

[1] / محمد محمد الهادي، مرجع سابق ، ص 143.

[2] / سليمان مرجان: نظام المعلومات الإدارية في المنظمات الإنتاجية الحديثة، مجلة الجامعة، جامعة الزاوية، ليبيا، العدد السادس، 2004، ص257.

[3] / محمد الصالح قريشي،هدى بن محمد:دور نظام المعلومات في الإستراتجيات التنافسية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الرابع" نظام المعلومات،اليقظة الإستراتجية والذكاء الاقتصادي في المؤسسة الاقتصادية بين حتمية التفاعل أو الزوال" ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة العربي بن مهدي ،جامعة البواقي ،الجزائر،يومي 16و17مارس 2014،ص 9.

الفرع الثاني: التطور التاريخي لنظام المعلومات:

بعد التعرض لمختلف أنواع نظام المعلومات، نتعرض الآن لتطور ظهور هذه النظم، حيث كان هذا التطور ناتج عن التطورات المتلاحقة في مجال الحاسب الآلي وكذا التطور في أنواع الشبكات في المؤسسة أولا،وإضافة إلى تغير نظرة إدارة المؤسسة في الدور الذي تلعبه نظم المعلومات ثانياً. والشكل التالي يبين التطور التاريخي لنظم المعلومات (خلال القرن الماضي)

الشكل رقم(2-6):التطور التاريخي لنظم المعلومات (خلال القرن الماضي)

المصدر: جلال إبراهيم العبد، منال الكردي، مرجع سابق، ص34.

من النظرة التحليلية للشكل أعلاه، نجد أن نظم المعلومات تطورت خلال القرن الماضي، فكانت البداية مع نظم معالجة المعاملات التي انتقلت من الطريقة اليدوية إلى الإسناد بالماكينات إلى نظم معالجة البيانات الكترونيا، ويدور دور هذه النظم في تسجيل ومعالجة البيانات الناتجة عن عمليات المؤسسة مثل البيع، الشراء، التخزين وغيرها [1]، ومع بداية الستينيات، أصبحت نظم معالجة البيانات غير قادرة عن تلبية احتياجات الإدارة من المعلومات، ذلك أن بياناتها تاريخية فقط،فأدى ذلك إلى ظهور نظم المعلومات الإدارية التي تشتمل على

[1] / عماد الصباغ، مرجع سابق، ص35.

معلومات تاريخية وحالية ومستقبلية[1]، كما تدعم مختلفة الوظائف الإدارية من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات وغيرها بما توفره من معلومات. لتظهر فيما بعد الحاجة إلى البحث عن نظم تساعد على اتخاذ القرارات في السبعينيات.

أما في الثمانينات، فقد أدى التطور السريع في قوة معالجة الحواسيب والتطبيقات وحزم البرمجيات وشبكة الاتصالات، إلى ظهور نظم المستخدم الأخير (متخذ القرار)، حيث أصبح بإمكان هذا الأخير استخدام موارد المحوسبة (المعلومات) لإسناد متطلبات أعماله بدلاً من انتظار الإسناد غير المباشر من أقسام خدمات المعلومات في المؤسسة. وبعد ذلك ظهر جليا أن المدراء التنفيذيين في قمة الهرم الإداري في المؤسسة لا يستخدمون التقارير الناتجة عن نظم المعلومات الإدارية ولا قدرات النمذجة التحليلية لنظم دعم القرار، وبناء على ذلك تم تطوير مفهوم نظام المعلومات التنفيذية، الذي يعمل على توفير طريقة سهلة للتنفيذيين للحصول على المعلومات تفي باحتياجاتهم. وكما ظهرت النظم الخبيرة التي تلعب دور المستشار وتقديم النصح في مجالات محددة.

ليظهر دور جديد لنظام المعلومات، يبرز فيما يسمي بنظام المعلومات الإستراتجية، الذي يلعب دوراً هاماً في توفير معلومات الملائمة للإدارة الإستراتجية، وذلك لممارسة وظائفها المختلفة، سواء المتمثلة في عملية التخطيط الاستراتجي أو اتخاذ القرارات، كما يهتم هذا النظام بإدخال تحسينات تكنولوجية على المنتجات والخدمات والإمكانيات التي تعطي المؤسسة ميزة تنافسية إستراتجية، سواء على المستوى المحلي أو العالمي[2].

وأخيراً، ومع انتشار استخدام الانترنت على المستوى العالمي و التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، أصبحت العديد من الشركات تنظر إلى العالم كسوق واحد، فظهر ما يعرف بنظم المعلومات العالمية، التي صممت لتمكن الشركة الأم وفروعها عبر العالم من العمل كنظام واحد متكامل ومتناسق بحيث تمكنها من الاستجابة لعملائها بسرعة فائقة. وبالتالي، أصبحنا نتحدث اليوم عن مؤسسات افتراضية، مُعَوْلمة، مؤسسات الأعمال الالكترونية والتجارة الالكترونية... التي تستخدم مختلفة(الانترنت ،الانترانت، الاكسترنت وغيرها من الشبكات)لإدارة سلسلة التوريد مع الموردين، وإدارة العلاقات مع الزبائن.

وفي الختام يمكن القول، أننا أصبحنا نعيش في عالم يحمل عدة متغيرات وتحديات كبيرة، وبالتالي لم تعد نظم المعلومات خيار تقني أو بديل تنتظر المؤسسة قبوله أو رفضه، بل أصبحت حاجة إلزامية، فهذه النظم يمكن النظر إليها كأداة من أدوات المؤسسة و نافذتها للإطلالة على بيئتها الداخلية والخارجية بما توفره من معلومات.

[1] / مجدي عريف: نظم المعلومات الإدارية ودورها في حل المشكلات الإدارة العامة (دراسة ميدانية على المدرية العامة في اللاذقية)، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية الاقتصاد،قسم إدارة الأعمال، جامعة تشرين، اللاذقية،سوريا، ص53.

[2] / عيد أحمد أبو بكر :دور نظم المعلومات الإستراتجية في دعم وتحقيق الميزة التنافسية لشركات التامين المصرية، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي الحادي عشر بعنوان " ذكاء العمال واقتصاد المعرفة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية،عمان،الأردن،أيام 23-26 أفريل 2012، ص 618 .

المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبية:

من خلال المبحث السابق، رأينا أن نظم المعلومات على مستوى المؤسسة، متعددة بتعدد الحاجات إلى المعلومات، وكذا تعدد أنشطتها وعملياتها، كما رأينا أن تلك النظم لها عدة تصنيفات، ومنها التصنيف حسب الوظائف فتوجد نظام المعلومات الإنتاجي، التسويقي،موارد بشرية..الخ، وضمن هذا التصنيف نجد نظام المعلومات المحاسبية، هذا النظام الذي أصبح ذا أهمية بالغة، نظرا لخدمة مستخدميه سواء من داخل أو خارج المؤسسة. و سنتطرق إلى هذا النظام في هذا المبحث، حيث نتمكن من تميزه عن سائر النظم من خلال تعريفه،وعلاقته أو تشابهه مع نوع آخر و أهم نظم المعلومات في المؤسسة،والمتمثل في نظام المعلومات الإدارية،وكذا التعرف على الأهداف المنتظرة من تصميم ذلك النظام،ونظم الفرعية ومقومات التي يستند إليها لتحقيق وظائفه، وأخيرا العوامل المؤثر على تصميم ذلك النظام. وذلك على النحو التالي :

المطلب الأول: تعريف و التطور التاريخي للمحاسبة:

قبل الخوض في مفهوم نظام المعلومات المحاسبية، نبدأ بتقديم مختلف التعاريف المقدمة للمحاسبة وتطورها التاريخي. وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: تعريف المحاسبة:

تتميز العلوم الاجتماعية بالتكيف والتطور السريع نسبيا مع المستجدات البيئية المحيطة بخلايا المجتمع، وبالطبع ينطبق هذا على المحاسبة باعتبارها أحد الفروع الاجتماعية و الإنسانية.هذا الفرع و برغم من قدمه، غير أنه لا يوجد اتفاق على تعريف محدد له، حيث نجد من بين التعاريف المقدمة للمحاسبة،ما يلي :

تعرف المحاسبة على أنها " طريقة جمع، ترجمة، معالجة المعلومات المتعلقة بالتدفقات الحقيقية و المالية، قابلة للقياس بالمصطلح النقدي و التي تدخل، تدور، تبقى معلقة، أو تخرج من وحدة اقتصادية معينة كالعائلة،المؤسسة، هيأة عمومية...، هذه التدفقات المتولدة بسبب أحداث اقتصادية، قانونية، أو مادية، لها تأثير على رؤوس الأموال الموظفة في الوحدة الاقتصادية المعنية "[1] .

المحاسبة هي " مجموعة من المبادئ والأسس والنظريات والمفاهيم التي تحكم تسجيل العمليات المالية بطريقة منظمة وتبويبها وتلخيصها في شكل قوائم مالية بهدف تحديد نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة وتحديد المركز المالي في هذه الفترة، وحتى تستفيد جميع الأطراف في اتخاذ القرارات الاقتصادية"[2].

المحاسبة هي " نظام يختص بتحديد وقياس وإيصال المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية للفئات ذات المصلحة ممن تستخدم هذه المعلومات في اتخاذ قراراتها المالية "[3].

أما بالنسبة لتعريف المحاسبة من طرف معاهد وجمعيات أكاديمية فقدمت لها تعاريف منها:

[1]/Apothéloz Bemard, et al : Théroie comptabilite et théroie des comptes, sixime édition, Presses polytechnique universters romandes, Lunsanne, Suisse, 2007, p1.

[2] / السيد إبراهيم جابر: المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الكترونية،ط1،دار غيداء للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،2014،ص28.

[3] / قرامز فاطمة الزهراء:تطوير نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية(دراسة حالة النظام المحاسبي في الجزائر)،مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة العربي بن مهدي ،جامعة البواقي ،الجزائر،العدد الثالث، جوان2015، ص214.

قدم (AICPA) آخر تعريف للمحاسبة على أنها " نشاط خدمي، وظيفته توفير معلومات كمية- ذات طبيعة مالية في المقام الأول - عن المؤسسة الاقتصادية، والتي يقصد منها أن تكون مفيدة في اتخاذ قرارات الاقتصادية، وفي اتخاذ خيارات معقولة بين مسارات بديلة للعمل. و تتضمن المحاسبة بعض الفروع كالمحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، محاسبة حكومية "[1].

أما (AAA) فقد قدمت تعريفا لها سنة 1966، مفاده، أنها عملية تحديد وقياس توصيل المعلومات لمستخدميها بهدف اتخاذ قرارات[2]، لتقدم نفس الجمعية تعريفا سنة1975، تضيف فيه هدف جديد لهذه العملية، فوضحت أن هدف هذه العملية "... هو توفير معلومات يمكن أن تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، والتي إذا تم توفيرها سوف تحسن الرفاهية الاجتماعية "[3].

من التعاريف السابقة يمكن تعريف للمحاسبة على أنها " نظام معلومات يعمل على معالجة عمليات المؤسسة،بغرض عرض نتائج هذه العمليات في تقارير وقوائم مالية، وتوصيل هذه الأخيرة إلى مستخدميها ".

من التعاريف السابقة نلاحظ و نستخلص ما يلي :

- تهتم المحاسبة بمعالجة البيانات الناتجة عن الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة(التي ينظر لها محاسبيا على أنها عمليات مالية)، هذه عمليات يمكن أن تكون مع أطراف خارجية كعمليات البيع والشراء، أو عمليات داخلية كدفع أجور، نقل المواد الأولية إلى ورشات الإنتاج؛
- المحاسبة تحقق هدفها من خلال وظائف قياس و تحديد وتوصيل:[4]

✓ **التحديد:** ويتضمن هذا التحديد،تحديد الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة، حتى يتم الاعتراف بها محاسبياً، وتسمى تلك الأحداث بالعمليات المالية.

✓ **نشاط القياس والتسجيل:** بعد تحديد الأحداث الاقتصادية (العمليات المالية)، يتم قياسها بشكل نقدي، وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية، وبعدها يتم تصنيفها وتلخيصها.

✓ **نشاط التوصيل:** يعد نشاط التحديد ونشاط القياس والتسجيل نشاطين ضئيلي الأهمية، ما لم يتم توصيل المعلومات المحاسبية الناتجة عنهما إلى المستخدمين ذوي المصالح والمهتمين بالمؤسسة،حيث يتم التوصيل عن طريق إعداد وتوزيع التقارير المحاسبية.

- المحاسبة هي عملية لها بعدين، بعد علمي وبعد فني، فالمحاسبة علم، له مبادئ ومفاهيم وتصورات،مقبولة عالمياً من طرف جميع المحاسبين في أنحاء العالم، مثل نظام القيد المزدوج، الذي يوضح أن لكل عملية مالية تأثير مزدوج (جانب دائن ومدين)، لكن المحاسبة ليست علم بحت، مثل الكيمياء والفيزياء، حيث يتم إجراء التجارب العملية في المخبر، فالمحاسبة علم اجتماعي وسلوكي،الذي يعتمد إلى حد بعيد على السلوك البشري[5] .أما البعد الفني في المحاسبة، فيتضح من خلال عمليات التسجيل والتبويب العمليات المحاسبية وتلخيصها وعرضها، وفق قواعد وأسس وتقديرات، يغلب عليها الطابع الاجتهادي.
- المحاسبة هي نظام، ذلك أنها تتوافر على خصائص النظام، فتتضمن المدخلات(البيانات الناتجة عن الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة)، معالجة(طرق وأساليب تستخدم في التسجيل، تبويب،

[1] / Prowal.L.S: Accounting theory, third edition, Tata McGraw-Hill Education, New Delhi, India, 2001, p4.

[2] / Rajasekaran. V: Financial accounting, Pearson Education, New Delhi, India, 2012, p12.

[3] /Bebbington.J, et al : Financial accounting (practice and principle), third edition, Thomson learning, London, England, 2001, p8.

[4] / رضوان حلوة حنان،واخرون:أسس المحاسبة المالية،ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان،الأردن،2004، ص ص24-25.

[5] /Sofat Rajni and Hiro Preeti: Basic accounting, second edition, PHI Learning Private Limited, New Delhi, India, 2010,p8.

التخليص...) ومخرجات (توصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدمين محددين في شكل تقارير مصممة مقدماً)[1].

- تتفاعل المحاسبة مع البيئة التي تعمل في نطاقها، فتتأثر وتؤثر فيها، وهذا التأثير يمكن التحكم فيه،وبالتالي هي نظام مفتوح نسبياً.
- المحاسبة " نشاط خدمي"، لأنها تقدم المعلومات إلى " عملائها " وهم مختلف مستخدمي هذه المعلومات،وتحدد نوعية الخدمة المقدمة عن طريق مدى تلبية هذه المعلومات لاحتياجات مستخدميها من مختلف الفئات[2].
- المحاسبة لها فروع عديدة، كانت نتيجة تطور حاجة مستخدمي مخرجات المحاسبة، محاسبة مالية، محاسبة التكاليف، محاسبة إدارية، محاسبة اجتماعية... الخ ؛
- إن هدف المحاسبة لا يقتصر عند الدور التقليدي للمحاسبة، والمتمثل في التسجيل وقياس الأحداث الاقتصادية فقط، بل يمتد إلى توصيل المعلومات لمستخدميها بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارات،ليتطور هذا الدور، ويجسد وظيفتها الاجتماعية، حيث أصبحت المؤسسة ملزمة بالمساهمة في تحقيق الرفاهية للمجتمع عن طريق تحسين الظروف البيئية والحد من أثار السلبية التي يسببها نشاطها، عن طريق تقليص تلوث الماء، التربة و الهواء، بالإضافة لتقديم خدمات أخرى كالمساهمة في التعليم والصحة للعاملين، إفساح المجال أمام طلبة الجامعات للتدريب...الخ، مما أدى إلى ظهور فرع جديد في المحاسبة، يعرف باسم "محاسبة المسؤولية الاجتماعية ".

الفرع الثاني:التطور التاريخي للمحاسبة:

إن التطور الحاصل في المحاسبة كان نتاج أثر المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية فيها، فقد عرفت المحاسبة بأشكال مختلفة تتناسب مع المكان والزمان معينين، فالمحاسبة تطورت تدريجياً حسب الحاجة إليها حتى أصبحت بشكلها الحالي، ويمكن توضيح تطور المحاسبة كالتالي:

عرفت المحاسبة في عدة حضارات قديمة، فالآشوريين هم الأوائل الذين قاموا بتسجيل البيانات المحاسبية،كتسجيل دفعات رواتب للجنود من ماشية أو أحجار كريمة، والبابليين سجلوا على ألواح من الطين ما يشبه السجلات المحاسبية، والقدماء المصرين احتفظوا بسجلات محاسبية تبين كمية المحاصيل التي ترد الى الدولة، كما أن الإغريق والرمان احتفظوا بسجلات منتظمة نوعا ما[3].

كما وخطت المحاسبة خطوة واسعة إلى الإمام بسبب عاملين، أولهما بدء استخدام النقد كوسيلة لعملية التبادل التجاري، و ثانيهما، ظهور أنظمة عددية متطورة نسبياً، والتي بدأت بالنظام العددي اليوناني، ثم الروماني،وأخيراً الهندي العربي[4].

وفي الحضارة الإسلامية كانت المحاسبة تتماشى مع الدين الإسلامي، الذي حمل في طياته مصطلحات وتسميات لم تكن في السابق مثل الزكاة،الخراج ،الميراث ،الغنائم...فهذه المصطلحات كانت لها سجلات ودفاتر وطرق احتساب وتقارير، كما لها نظم مالية ومحاسبية، والدليل على أن المحاسبة كانت متطورة نوعاً ما في الحضارة الإسلامية، وجود كتاب لمؤلفه عبد الله بن محمد كيا المزدراني المُسمى" الرسالة الفلكية " (كتاب

[1] / الأمير إبراهيم عثمان، أحمد عبد المالك محمد:الأنظمة المحاسبية المتخصصة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص18.

[2] /Trill Peter and Mclaney Eddie: Accounting and finance (for non specialists), fifth edition, Pearson Education, Harlow, England, 2006, p6.

[3] / خالد هاني الحسيني:مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة والخاصة)، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، قسم محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص17.

[4] / وليد ناجي الحيالي: نظرية المحاسبة، منشورات لأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، الدانمارك، 2007، ص26.

الزكاة) المُؤلف سنة 1363، فيُعد المزدراني أول من وثق النظام المحاسبي في المجتمع الإسلامي، هذا الكتاب الذي مازال محفوظاً في المكتبة السلمانية (اسطنبول) وباللغة التركية[1].

وحتى بداية القرن العاشر ميلادي كانت السجلات المحاسبية بدائية لا تزيد عن كونها مذكرات تثبت فيها المعاملات المالية الآجلة، بقصد إظهار ما يترتب عن هذه المعاملات من حقوق والتزامات، أما العمليات النقدية فكانت تُخضع للرقابة الشخصية دون تسجيلها، وقد أُطلق على الأسلوب في تسجيل المعاملات المالية مصطلح "القيد المنفرد"

ليظهر فيما بعد أول كتاب في أدبيات المحاسبة يتضمن مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج، وهو كتاب الراهب لوكا بسيولي(Luca Pacioli)، الذي نشر في فينيسيا بالبندقية سنة 1494 والمُسمى " Summa De Arthmetica, Geometric,Proportioni Et Proportinolita" أي " مراجعة عامة في الحساب، الهندسة، النسبة والتناسب"[2]، حيث خصص في هذا الكتاب حيزاً، يشرح فيه كيفية تنظيم الدفاتر والسجلات،وشرح مفهوم وفق القيد المزدوج للمحافظة على أصول المؤسسة؛

لتستمر المحاسبة في التطور،و الذي يظهر فيما يلي:

- ظهور الثورة الصناعية والتي أدت إلى تشكيل شركات أشخاص و مساهمة، هاته الشركات التي جسدت انفصال الإدارة عن الملكية. وكنتيجة لهذا، زادت أهمية المحاسبة، ذلك أن الإدارة كانت ملزمة بإعداد قوائم مالية، حتى يتمكن ملاك و أصحاب المصلحة من بناء قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة.
- نتيجة للثورة الصناعية ظهرت الحاجة إلى تحديد تكاليف المنتجات ورسم سياسات الأسعار، فكان لابد من استخدام أسلوب إحصائي أو تقديري لمعرفة عناصر الإنتاج المحملة لكل منتج دون آخر، من خلال حصر العاملين في منتج معين، وحصر مخرجات المادة الخاصة به وتحميله جزء من التكاليف غير المباشرة[3]، فظهر فرع جديد من المحاسبة وهو محاسبة التكاليف، هاته الأخيرة التي طُورت أساليبها وأصبحت تستعمل في وظائف الإدارة من تخطيط، ترشيد القرارات الإدارية، والرقابة وهذا ما يعرف بالمحاسبة الإدارية.
- بالإضافة إلى ذلك، كان للأزمة المالية سنة 1929 دور في تطور المحاسبة، فرغم النتائج السلبية التي خلفتها، إلا أنها كانت ايجابية من الجانب المحاسبي، فقد شُكلت تجمعات وتنظيمات مهنية اهتمت بإيجاد مراجع مهنية وطرق موحدة للعمل المحاسبي.
- بعد الحرب العالمية الثانية، ظهرت مشاكل في الممارسات المحاسبية، التي حاولت التنظيمات المهنية حلها بإصدار حلول لها في شكل نشرات، ومن هذه التنظيمات على وجه الخصوص لجان وهيئات التابعة للمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، حيث كانت إصداراتها تؤثر في المحاسبة حتى خارج الولايات المتحدة الأمريكية.
- باتساع حجم الشركات وظهور شركات متعددة الجنسيات، وزيادة حجم المجتمع المستفيد من القوائم المالية، بدأت في السبعينات من القرن العشرين، فكرة توحيد الممارسات المحاسبية بإصدار معايير محاسبية، فكانت بتأسيس هيئة أو مجلس المعايير المحاسبة المالية (FASB*) في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1973، وعلى المستوى الدولي تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC♦) التي تقوم بإصدار معايير محاسبة على المستوى العالم،و التي تغير اسمها سنة2001 إلى مجلس معايير

[1] / عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد: نظرية المحاسبة، ط1، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، المملكة السعودية العربية، 2009، ص 159.

[2] / ريتشارد شرويدر، و أخرون: نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر،الرياض، المملكة السعودية العربية السعودية، 2010، ص25

[3] / حسن القاضي ،مأمون حمدان : نظرية المحاسبة ، ط1 ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،الأردن،2007، ص 22.

* FASB :Financial Accounting Standards Board.

♦IASC : international Accounting Standards Committee.

المحاسبة الدولية (IASB◊) الذي يصدر معايير تسمى"المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS□)"، وكما تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) سنة1977 كمنظمة عالمية لمهنة المحاسبة من أهدافه تعزيز مهنة المحاسبة في العالم و ترسيخ تشجيع الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة.

- زاد الاهتمام بالدور أو بالوظيفة الاجتماعية للمؤسسة، فأصبحت المؤسسة ملزمة بالوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية، ذلك أنها وفي إطار أدائها لنشاطها، تسيء استخدام الموارد البشرية والطبيعية، مما أدى إلى العديد من الآثار السلبية على البيئة والإنسان معاً، وبالتالي الإضرار بالمجتمع ككل، فكان لابد للمحاسبة بالخروج من إطارها التقليدي(تسجيل وتبويب وقياس الأحداث المتعلقة بالمؤسسة و ذات الأثر المالي والتقرير عن تلك الأحداث بهدف خدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية)، إلى إطار يتصف بالشمولية ويعمل على رصد الأحداث والتقرير عنها في شتى المجالات ومن ضمنها التقرير عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة[1]، مما ترتب عنه نمو مجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والمحاسبة عن الموارد البشرية، وكذا تطور أساليب المراجعة بشموليها للجوانب الإدارية والاجتماعية.

وفي الأخير، يمكن توضيح مراحل تطور المحاسبة وأهم العوامل التي ساهمت في هذا التطور، في الجدول التالي:

الجدول رقم(2-2): مراحل تطور المحاسبة وعوامل تطورها

الفترة	الأحداث التاريخية الاقتصادية المهمة	الأحداث والتفسيرات المحاسبية
3000 ق.م	عمليات البيع.	تسجيل محاسبة عمليات البيع.
2000 ق .م	استعمل النقود.	متابعة الأنشطة التجارية والمصرفية.
700-400 ب .م	الحضارة الرمانية.	استعمال الشمع للتسجيل المحاسبي.
1494	نشر كتاب لوكا باشيولي.	إستخدام القيد المزدوج.
1775-1494	عصر النهضة الأوروبية.	تطور التجارة ومسايرة المحاسبة لها، تسجيل عمليات البيع، إثبات الحقوق.
1800-1775	الثورة الصناعية.	إعداد الميزانيات العامة.
1900-1800	ظهور وتطور شركات الأموال.	تطور مفاهيم عديدة:الدخل المحاسبي، الدورية،الاستمرارية،مراجعة الحسابات.
1950-1900	الفصل بين الملكية والإدارة .	التقرير عن أعمال الإدارة، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، المحاسبة الضريبية،تطور أساليب المراجعة..الخ.
2000-1950	شركات متعددة الجنسيات، أسواق المال.	المحاسبة الدولية، التوافق المحاسبي الدولي، محاسبة المسؤولية الاجتماعية، تقييم فعالية نظم المعلومات، ظهور المعايير المحاسبة والمراجعة،المحاسبة والمساءلة عن الأداء ...الخ.
2000- لحد الآن	العولمة، الشبكة العالمية للمعلومات، عولمة البورصات.	تطور أنظمة الإعلام المحاسبي والآلي ،النشر و الإعلام المالي،تطور برمجيات المالية، معايير الدولية للتقرير المالي.

المصدر:مختار مسامح: توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية و التجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية، أطروحة دكتورا(غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر،2010-2011 ،ص 17.

◊ IASB : International Accounting Standards Board.

□ IFRS : International Financial Reporting Standards.

[1] / عبد الناصر نور،إياد عودة: قياس التكاليف الاجتماعية ومدى مساهمتها بتحقيق الرفاهية الاجتماعية(دراسة ميدانية على فنادق ذات فئات خمس نجوم في الأردن)،مدخلة مقدمة إلى المؤتمر الثاني" القضايا المُلِحّة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، كلية الأعمال، الجامعة الأردنية،عمان ،الأردن، يومي 14و15أفريل 2009،ص7.

المطلب الثاني: تعريف نظام المعلومات المحاسبية و علاقته بنظام المعلومات الإدارية:

بعد التعرف على مفهوم المحاسبة،نأتي الآن إلى تعريف نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بالمحاسبة إضافة إلى تبيين علاقة هذا النظام بأحد أهم نظم المعلومات في المؤسسة والمتمثل في نظام المعلومات الإدارية.وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: تعريف نظام المعلومات المحاسبية:

بعد تعريف لكل من نظام، المعلومات، والمحاسبة، نأتي الآن إلى تعريف نظام المعلومات المحاسبية:
توجد عدة تعاريف لهذا النظام منها :

نظام المعلومات المحاسبية هو " مجموعة متناسقة ومتكاملة من الوسائل والإجراءات والأساليب المصممة لغرض معالجة الأحداث والوقائع التي تؤثر، أو يفترض أنها ستؤثر على عمليات المؤسسة، أو مركزها المالي،بطريقة (أو بطرق) ملائمة لطبيعة المؤسسة وبشكل اقتصادي يسهم في حماية موجودات المؤسسة، على وفق قواعد والمعايير المحاسبية القانونية والعرفية، وتقديم المعلومات والتقارير المطلوبة إلى الإدارة والجهات الخارجية في التوقيتات المناسبة "[1].
نظام المعلومات المحاسبية هو" ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري بالمؤسسة في مجال الأعمال، الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل المؤسسة، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل المؤسسة "[2].
نظام المعلومات المحاسبية هو" أحد النظم الفرعية في المؤسسة الاقتصادية، يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة، بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية، لجميع الجهات التي يهمها أمر المؤسسة الاقتصادية، وبما يخدم تحقيق أهدافها "[3].
نظام المعلومات المحاسبية هو " نظام فرعي للمعلومات داخل المؤسسة يتكون من مجموعة من إمكانيات آلية وبشرية مسؤولة عن توفير المعلومات المالية التي يتم الحصول عليها من تشغيل بيانات تاريخية وذلك لمساعدة الإدارة وفئات أخرى خارجية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات"[4].

من التعاريف السابقة، يمكن توضيح معالم نظام المعلومات المحاسبية كنظام للمعلومات وذلك على النحو التالي:

- يعتمد نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من العناصر المادية (مستندات، دفاتر، تقارير...) والبشرية (محاسبين، مراجعين...) والتي تتفاعل مع بعضها البعض لتحقيق الهدف من هذا النظام؛
- نظام المعلومات المحاسبية له نظم فرعية، تسعى كل منها إلى تحقيق أهدافها الخاصة بها، والتي تتفق وتنسجم مع الأهداف الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبية؛
- يقوم نظام المعلومات المحاسبية بجمع البيانات الناتجة عن الأحداث الاقتصادية(التي ينظر إليها محاسبياً على أنها عمليات محاسبية) والتي تنشأ نتيجة ممارسة المؤسسة لأنشطتها المختلفة، لتمثل هذه البيانات مدخلات هذا النظام؛
- نظام المعلومات المحاسبية له مواصفات مشتركة مع نظم المعلومات (له هدف، نظم أو أجزاء فرعية، موارد، بيئة...)، كما له مواصفات متميزة عن بقية نظم المعلومات، هذه الملامح ترتبط بالوظيفة

[1] / ليلى ناجي مجيد الفتلاوي:دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في مكافحة الفساد المالي ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد، العراق، العدد 32 ، 2012، ص 276.
[2] / أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص47.
[3] / زياد هاشم السقا:إمكانية تصميم نظم المعلومات المحاسبية في ظل الحكومة الالكترونية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد5، العدد 15 ،2009، ص162.
[4] / فارق جمعة عبد العال ، أحمد حامد محمود : دور نظام المعلومات المحاسبية، مركز التعليم المفتوح ،جامعة بنها ، مصر ،2012، ص 17.

المحاسبية، فنظام المعلومات المحاسبية يجمع البيانات المتعلقة بعمليات المؤسسة التي تنشأ نتيجة ممارستها لأنشطتها المختلفة، فهذه العمليات قد تكون نتيجة علاقات المؤسسة مع أطراف خارجية (شراء مواد أولية، بيع بضائع، حصول على يد عمالة أو خدمات، ...)، أو عمليات داخلية (نقل المواد الأولية إلى ورشات الإنتاج، دفع أجور ورواتب للعمال والموظفين...)، ليتم معالجة هذه العمليات بواسطة النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية؛

- يضبط تشغيل نظام المعلومات المحاسبية، مجموعة من الأسس والمعايير المحاسبية تمثل الدستور والمرشد والتي لا يجب مخالفتها، حيث تتم المعالجة أو التشغيل بواسطة النظم الفرعية لهذا النظام،فهذه المعالجة تتم في ضوء المبادئ والمعايير المحاسبية المنظمة لمهنة المحاسبة، وذلك ضمن المحاسبة المالية، بهدف إنتاج تقارير للمستخدمين الخارجيين، كما يتضمن أيضا هذا النظام المعالجة في نطاق يتجاوز حدود المبادئ والمعايير المحاسبية(مثل الميزانيات التقديرية) وذلك من خلال المحاسبة الإدارية، بهدف إعداد تقارير داخلية وفق طرق محاسبية و مبادئ وقواعد ترى إدارة المؤسسة أفضليتها عن غيرها، بغض النظر عن درجة القبول العام لها، فهذه التقارير من أجل مساعدة الإدارة في أداء وظائفها في مجال التخطيط وترشيد القرارات الإدارية والرقابة وغيرها.
- يحصل نظام المعلومات المحاسبية على مدخلاته من بيئته، التي تتمثل في المؤسسة التي يعمل فيه النظام، كما تمتد هذه البيئة لتشمل خارج المؤسسة، فتشمل بذلك الجهات المتعاملة مع المؤسسة من عملاء،موردين، مقرضين، مستثمرين وغيرهم؛
- يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى تخريج معلومات مناسبة لمستخدميها داخل المؤسسة وخارجها؛

بعد تطرقنا فيما سبق، إلى تعريف المحاسبة و نظام المعلومات المحاسبية، يتحدد لنا أن الفرق بينهما و المتمثل في:[1]

- إن وظائف المحاسبة (تحديد، قياس وتسجيل، توصيل) ينفذها في الممارسة العملية نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة، وإدارة تلك المؤسسة، فالنظام مجرد أداة تستخدم المعارف المحاسبية (من فروض،المبادئ ، المعايير، قواعد، وغيرها) في توليد المعلومات في بيئة المؤسسة، فعملية التحديد الأحداث الاقتصادية تكون بطبيعة الحال في المؤسسة ذات العلاقة، وعملية القياس(كمي، زمني ،نقدي) يتم داخل نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة المعنية، لغرض توليد معلومات عن الآثار التي تركتها الأحداث الاقتصادية في المؤسسة (ميزانية،قائمة التدفقات النقدية ...الخ)،حيث يتم قياس كل حدث اقتصادي بمفرده أو مجموعة أحداث ذات الطبيعة الواحدة، ليلي ذلك عملية تسجيل نتائج هذا القياس بواسطة نظام المعلومات المحاسبية من خلال مستندات وسجلات لغرض التوثيق والتخزين، وأخيرا يسهم هذا النظام أيضا، في عملية توصيل المعلومات المتولدة من القياس إلى مستخدميها؛
- إن البحث في حل مشاكل القياس الكثيرة (طرقه وخياراته المتعددة وبدائله المتنوعة)، يتم عموماً في إطار تطوير المعارف المحاسبية وليس في إطار نظام المعلومات المحاسبية؛
- إن المحاسبة كونها احد فروع المعرفة، تهدف إلى توليد معلومات بهدف إشباع حاجات مستخدمي المعلومات، ولا يقصد بالمستخدمين هنا، مستخدمين محددين موجودين في بيئة عمل مؤسسة محددة وفي زمن محدد، فمصطلح مستخدم هنا، يُؤخذ بمفهومه المطلق المجرد من المكان والزمان، في حين إنتاج المعلومات من قبل نظام المعلومات المحاسبية يأتي لغرض إشباع حاجات للمعلومات المحاسبية لفئات محددة من المستخدمين،هذه الحاجات محدودة هنا في إطار زمان ومكان محددين؛

1 / عبد الله محمد حامد:نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، ط1، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2015، ص ص 46-53.

- نظام المعلومات المحاسبية عند قيامه بوظائف من جمع البيانات، ومعالجتها، وتوفير الحماية للبيانات والمعلومات، فانه يحقق وظائف المحاسبة، فهو إذن أداة لتحقيق غاية المحاسبة على أرض الواقع؛
- تختلف العناصر كل من المحاسبة و نظام المعلومات المحاسبية، فعناصر المحاسبة تتمثل في(مفاهيم، مصطلحات، فروض، مبادئ، طرق، قواعد، وغيرها)،أما عناصر نظام المعلومات المحاسبية مجموعة من المكونات (عنصر بشري، تجهيزات، مستندات وسجلات، دليل الحسابات، بالإضافة إلى آليات و تعليمات وقواعد عمل وغير ذلك)؛
- تتولى إدارة المؤسسة مهمة وضع نظام المعلومات المحاسبية وتطويره وتجديده حسب الحاجة، لكنها لا تملك إمكانية تطوير وتغيير المعارف المحاسبية التي تتطور عبر الزمن من تراكم المعرفة المحاسبية وتجدّدها، وبالتالي التغيرات التي تطرأ على النظام متنوعة ومتجددة، وهذا إلى حد بعيد ليس حال المحاسبة، فتراكم المعرفة يحتاج إلى فترة زمنية طويلة نسبياً؛
- تتحكم جملة العوامل الذاتية والأحكام الشخصية والاجتهادات في عملية تطوير النظم المحاسبية، من اقتراحات وتقديرات و اجتهادات شخصية، تكون مفروضة عند تطوير النظام، في حين أن الأطر المعرفية الفكرية يجب ألا تخضع لمثل هذه العوامل، لأنها تبتعد عن سمة الموضوعية والعلمية، ومن الطبيعي أنه بقدر ما تكون هذه الأطر موضوعية بقدر ما تكون ثابت وغير متغيرة؛
- وفي الأخير، تجدر الإشارة إلى أنه، ورغم الاختلاف بين نظام المعلومات المحاسبية والمحاسبة، إلا أنهما متلازمان، إذ لا وجود للمحاسبة كونها إطار معرفي، دون وجود نظم محاسبية، كما أنه لا وجود لنظم محاسبية دون إطار فكري معرفي. فالنظام هو نافذة الإطار المعرفي إلى الواقع العملي.

الفرع الثاني: علاقة نظام المعلومات المحاسبية بنظام المعلومات الإدارية:

هناك عدة آراء بخصوص علاقة نظام المعلومات المحاسبية بنظام المعلومات الإدارية، سوف نتطرق في هذا الفرع، لاختلاف وجهات النظر حول العلاقة بين هذان النظامان.

ولكن قبل التطرق إلى علاقة نظام المعلومات المحاسبية بنظام المعلومات الإدارية، نقدم بعض التعاريف لهذا الأخير:

يُعرف نظام المعلومات الإدارية على أنه" نظم معلومات معتمدة على الحاسب الآلي، تكون في مستوى الإدارة داخل المؤسسة وهي تعمل على مساعدة المديرين في أداء وظائف التخطيط، مراقبة، صنع القرار من خلال تقديم تقارير ملخصة روتينية أو استثنائية "[1]. كما يُعرف أيضا على أنه"مجموعة من النظم المتكاملة التي تعمل على تقديم المعلومات لعمليات التخطيط والرقابة واتحاد القرارات الإدارية، سواء أكانت عن الماضي أم الحاضر أم المستقبل تتعلق بمتغيرات داخلية أم خارجية"[2].
يُعرف أيضا على أنه" نظام متكامل يتكون من مجموعة الأفراد والأجهزة و الإجراءات والأنظمة الفرعية للمعلومات، وذلك بغرض تزويد الإدارة بكل ما تحتاجه من معلومات دقيقة وكافية عن الأنشطة الدقيقة للمؤسسة ومن أجل انجاز الوظائف الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه و رقابة و اتخاذ القرارات كفوءة وفعالة"[3].

[1] / طارق نائل هاشم: نظم المعلومات التسويقية، دار تسنيم للنشر و التوزيع،عمان، الأردن، 2007، ص 46.
[2] / أحمد الخطيب، خالد زيغان : إدارة المعرفة و نظم معلومات ،ط1،عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن، 2009، ص 79.
3 / ربحي مصطفى عليان ،مرجع سابق، ص ص 273 -274..

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول، ما يلي عن نظام المعلومات الإدارية:[1]

- يتميز بشكل الحديث وهو اعتماده على الحاسب الآلي؛
- يهدف إلى مساندة وتدعيم العمليات الخاصة بالمؤسسة في مختلف المجالات الوظيفية من تسويق، إنتاج، تمويل وغيرها؛
- يعمل على مساندة وتدعيم الوظائف الإدارية من تخطيط و رقابة إتخاذ القرارات، نظرا لاهتماماته بالأحداث الماضية، الحاضرة والمستقبلية؛
- يتميز هذا النظام بتوفيره للمعلومات عن عمليات المؤسسة الداخلية، مما يوضح نقاط الضعف والقوة عندها، كما يهتم بالبيئة الخارجية للمؤسسة، فهو يساعد على التعرف على الفرص الممكنة والتهديدات التي تواجهها؛
- إن مخرجات هذا النظام تكون في شكل تقارير دورية وتقارير خاصة (استثنائية) عند الطلب بشأن مشكلات محددة .

بعد التعرف على نظام المعلومات الإدارية، نأتي الآن لتوضيح علاقته بنظام المعلومات المحاسبية وذلك كما يلي :

1. **الاتجاه الأول:** وهذا الاتجاه يرى أن نظام المعلومات المحاسبية جزء من نظام المعلومات الإدارية،على اعتبار أن نظام المعلومات المحاسبية يهتم بقياس المعلومات التاريخية بغرض إعداد القوائم للجهات الخارجية، بينما يهتم نظام المعلومات الإدارية بكل المعلومات اللازمة للإدارة بغرض تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة، وعليه فإن ذلك يمكن أن يوسع مفهوم نظام المعلومات الإدارية ليشمل كل نظم المعلومات بما فيها نظام المعلومات المحاسبية[2].

إلا أن هذا الرأي كان سائداً منذ الخمسينات من القرن الماضي، أي أنه لم يعد صحيح أو مناسب في الوقت الحاضر، فنظام المعلومات المحاسبية قد حصل على موقعه المناسب داخل المؤسسة، و هو يمثل نظاما فرعيا أساسياً ضمن النظام الكلي المتمثل بالمؤسسة ككل، إضافة إلى النظرة الحديثة حول نظام المعلومات المحاسبية،والمتمثلة في أن هذا الأخير لم يعد قاصر على الاهتمام بتقديم المعلومات التاريخية فقط، بل امتد ليشمل أنواعاً أخرى من المعلومات مثل :المعلومات الحالية (الخاصة بالعمليات التشغيلية والرقابة) ومستقبلية(الخاصة بحل المشكلات والتخطيط)[3] .

2. **الاتجاه الثاني:** يرى هذا الاتجاه أن دور نظام المعلومات المحاسبية ليس مجرد إعداد القوائم المالية للأطراف خارج المؤسسة، بل يشتمل أيضا تقديم المعلومات للتخطيط والرقابة و إتخاذ القرارات،وبالتالي فإن نظام المعلومات المحاسبية هو النظام الأساسي، وأن نظام المعلومات الإداري هو جزء منه[4].
1. **الاتجاه الثالث:** وهذا الرأي تبنته الرابطة المحاسبة الأمريكية، حيث أعدت تقريراً يوفق بين الرأيين السابقين، وبينت فيه ما يلي: [5]

---

1 / مناصرية إسماعيل: دور نظام المعلومات الإدارية في رفع من فعالية عملية اتخاذ القرارات الإدارية(دراسة حالة شركة الجزائر للألمنيوم)،مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف،المسيلة ،الجزائر،2004، ص51.

2 / زياد هاشم يحي :متطلبات تطوير نظم معلومات من خلال النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية و الإدارية،مجلة بحوث مستقبلية ،مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحدباء الجامعة ،الموصل ،العراق،العدد الرابع عشر ،2006،ص111.

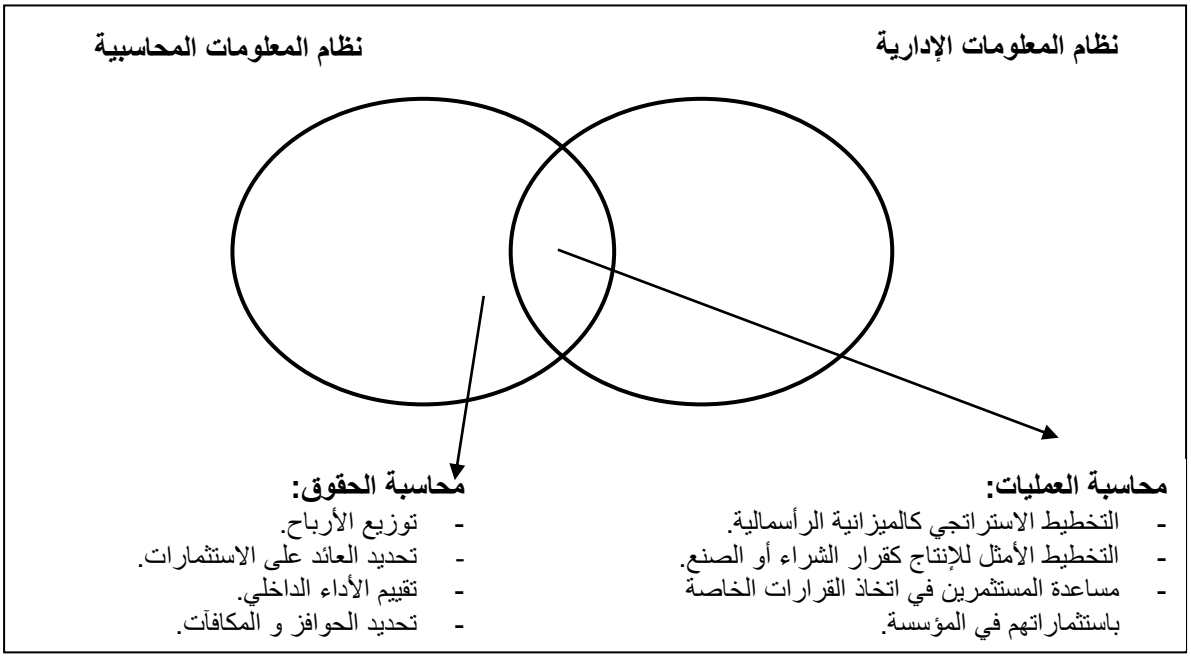
3 / مهدي مأمون الحسين: نظم معلومات المحاسبية و الإدارية،ط1،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،2014، عمان ،الأردن، ص 217.

4 / حواس صالح :التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي ،أطروحة دكتوراه(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة بن يوسف بن خدة ،الجزائر ،2007-2008، ص 18.

5 / كمال الدين الدهراوي:مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية،الدار الجامعية،الاسكندرية،مصر، 2005،ص ص 43-45.

- ✓ أن نظام المعلومات المحاسبية و نظام المعلومات الإدارية نظامين مستقلين لكل منهما وظائفه. و لكن يوجد تداخل بين النظامين يتمثل بـ "محاسبة العمليات "،التي تختص بتقديم البيانات للإدارة بغرض التخطيط و إتخاذ القرارات الإدارية، أو بيانات للأطراف الخارجية بغرض إتخاذ القرارات المتعلقة باستثماراتهم في المؤسسة.
- ✓ تمثل محاسبة العمليات منطقة التداخل بين نظام المعلومات المحاسبية و نظام المعلومات الإدارية، لأن المحاسب يحتاج إلى بيانات غير محاسبية من نظم المعلومات الأخرى والمتمثلة في نظام المعلومات الإدارية داخل المؤسسة عند إمداد الإدارة بالبيانات اللازمة للتخطيط و إتخاذ القرارات.
- ✓ أما بقية نظام المعلومات المحاسبية فيسمى "محاسبة الحقوق" التي تختص بالمساعدة على تحديد الحقوق الخاصة بالأطراف الخارجية(مثل العائد على الاستثمارات في المؤسسة من وربح وتوزيعات)، وكذلك حقوق الأطراف الداخلية المختلفة داخل المؤسسة في المستويات الإدارية المختلفة عن طريق تقييم الأداء وتحديد الحوافز لهم. والشكل التالي يوضح هذا الرأي:

الشكل رقم(2-7): التداخل بين نظام المعلومات المحاسبية و نظام المعلومات الإدارية



المصدر: كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق ،ص44.

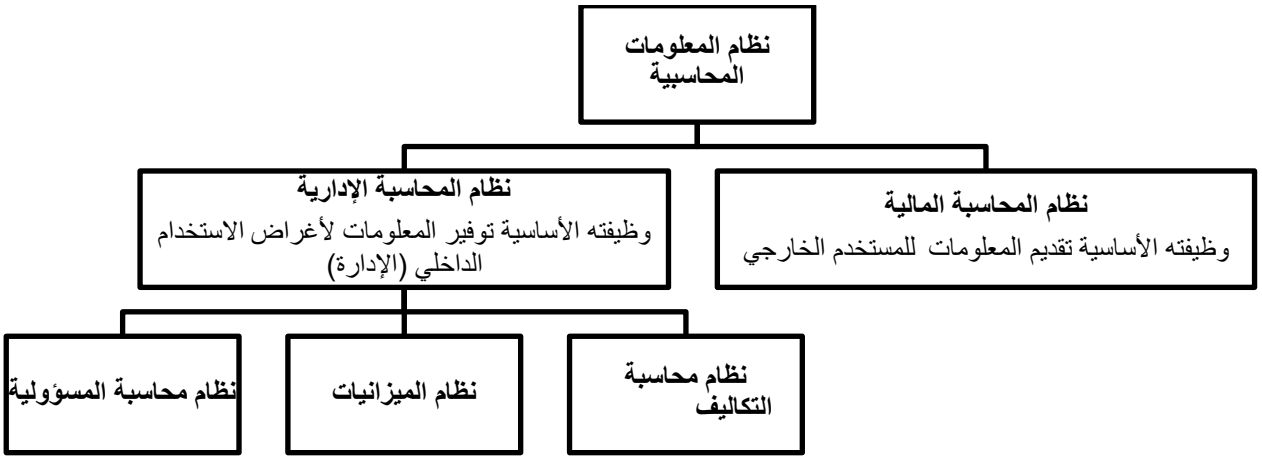
المطلب الثالث: النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية وأهدافه:

تحتاج إدارة المؤسسة إلى المعلومات محاسبية، لأداء وظائفها المختلفة، وتزايدت هذه الحاجة مع اتساع حجم المؤسسة، وكثرة عملياتها. ولمواجهة تلك الاحتياجات، كان لابد من احتواء نظام المعلومات المحاسبية (النظام الكلي) على نظم فرعية لتوفر المعلومات المطلوبة ولتحقيق مختلف الأهداف المنوطة بهذا النظام، وفي هذا المطلب، سنتطرق إلى هذه النظم الفرعية، وكذا أهداف النظام الكلي.

الفرع الأول:النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية:

إن إي نظام- وكما عرفنا- يتكون من أجزاء أو نظم فرعية،تعمل كل منها على تحقيق أهدافها،لتصب أهداف تلك النظم الفرعية في الهدف النظام الكلي، ويمكن إسقاط هذه الخاصية،على نظام المعلومات المحاسبية،حيث يعتبر هذا الأخير،نظام كلي بالنسبة لنظمه الفرعية، و الشكل التالي يُظهر ذلك:

الشكل رقم(2-8) : النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية



المصدر: بالاعتماد على:

- عبد الله محمد حامد:نظم المعلومات المحاسبية،مرجع سابق، ص159.
- السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف: نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر ،2004، ص 191.

1. **نظام المحاسبة المالية:** تعتبر المحاسبة المالية، أول نوع محاسبة، كان سباق لظهور، حيث يدور هدفها الأساسي، في توفير معلومات ملائمة للأفراد وللمؤسسة وللجهات خارجية، كالمستثمرين، الدائنين، السلطات الضريبية وغيرها، و تُحققُ هذه الأهداف الإعلامية عن طريق إعداد القوائم مالية مثل الميزانية،حساب النتائج، قائمة التدفقات النقدية،وغيرها، كما يمكن للمسيرين داخل المؤسسة استعمال هذه القوائم في التخطيط، إتخاذ القرارات، و في الرقابة [1].

وللمحاسبة المالية، تعاريف عديدة منها أنها " تصنيف وتسجيل العمليات المالية المتعلقة بالمؤسسة وفقا لمفاهيم قائمة، وقواعد، ومعايير محاسبية ومتطلبات قانونية، وعرضها عن طريق مختلف القوائم المالية أثناء وفي نهاية الفترة المحاسبية "[2].

أما على المستوى الوطني، فالمشرع الجزائري، ألزم هذا النوع من المحاسبة، وذلك في القانون07/11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر2007، في المادة 04، أما في المادة 03 منه، فعرفها على أنها " نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية "[3].

وبالتالي فهذا النظام الفرعي، يهتم بإعداد القوائم المالية في نهاية أو أثناء السنة، الناتجة عن عملية المعالجة(القياس، التسجيل، التصنيف، التقييم،...)، للعمليات المالية المتعلقة بالمؤسسة، وذلك طبقا لقواعد ومعايير محاسبية ومتطلبات قانونية. كما أنه موجه بالدرجة الأولى إلى الجهات الخارجية، لهذا يطلق عليه اسم" نظام المحاسبة الخارجية ".

2. **نظام المحاسبة الإدارية:** يعتبر نظام المحاسبة الإدارية، النظام الفرعي الثاني من نظام المعلومات المحاسبية، وللمؤسسة خيار تطبيقه عكس الفرع السابق. و يهتم هذا النظام، باحتياجات الإدارة إلى المعلومات اللازمة للقيام بوظائفها الأساسية، هاته المعلومات لم يوفرها كل من نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف. فالأول، كانت معلوماته تاريخية، إجمالية، واهتم بعلاقة المؤسسة مع الغير،

---

[1] / Bagranoff.Nacy.A et al : Core concepts of accounting information systems, Eleventh Edition, John Wiley& Sons, Inc, Chichester, United Kingdom, 2010, p15.

[2]/ Lunt Henry: Fundamentals of financial Accounting, 1st Edition, Elsevier Ltd, 2006, p7.

[3] / قانون رقم 07-11 المؤرخ في 01 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المطبعة الرسمية ،الجزائر، العدد74،الصادر في 2007/11/25، المادة03، ص 3.

أما الثاني اهتم بعناصر التكاليف دون الإيرادات أو الأرباح أو التدفقات النقدية...الخ، إضافة إلى اهتمامه بالتكاليف لفترة قصيرة (سنة). كل هذا أدى إلى ضرورة البحث عن وسيلة أو أداة أكثر شمولا وفعالية في خدمة الإدارة وإمدادها بالبيانات اللازمة للقيام بوظائفها الأساسية، من هنا ظهرت الحاجة إلى المحاسبة الإدارية، لكي تهتم بقسط وافر في هذا الشأن، ولتنافي أوجه النقد الموجهة إلى كل من النظام المحاسبي سواء المالي أو التكاليفي[1].

وللمحاسبة الإدارية، تعاريف عديدة، منها تعريف معهد المعتمد للمحاسبيين الإداريين في لندن * (CIMA) فعرفها على أنها " عملية تحديد، قياس، تجميع، تحليل، تحضير، تفسير، وتوصيل المعلومات المالية المستعملة من طرف الإدارة في التخطيط والتقييم والرقابة داخل المؤسسة، وللتأكد من الاستخدام المناسب والمساءلة عن مواردها. كما تتضمن المحاسبة الإدارية أيضا إعداد تقارير مالية بخلاف الإدارة، كالمساهمين، المقرضين، والهيئات القانونية، السلطات الضريبية "[2].

مما سبق، نلاحظ أن نظام المحاسبة الإدارية يخدم الجهات أو الأطراف الداخلية في المؤسسة بالدرجة الأولى لهذا يطلق عليه اسم " نظام المحاسبة الداخلية ". ويشتمل هذا النظام الفرعي هو الآخر على نظم فرعية تتمثل في: نظام محاسبة التكاليف، نظام الميزانيات، نظام محاسبة المسؤولية، وذلك كما يلي :

أ- **نظام محاسبة التكاليف:** مع ظهور الثورة الصناعية، و اتساع حجم المؤسسات وتعددت عملياتها،وبانتشار المنافسة والصراع على تقاسم الأسواق، كان تخفيض التكلفة هو القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار، وبهذا أصبحت الإدارة بحاجة أكثر إلى معلومات عن التكاليف، ونظرا لعجز المحاسبة المالية عن توفير مثل هذه المعلومات، كان لابد من البحث عن فرع آخر للمحاسبة، غير المحاسبة المالية، فكان الحال في محاسبة التكاليف، التي ينصب مضمونها على قياس تكاليف المنتجات وتحديد أسعارها، وكذا خدمة الإدارة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

و تعرف محاسبة التكاليف على أنها " نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة المدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية وتتبعها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة وسواء كانت في شكلها الوسيط أوالنهائي، وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات"[3].

كما أنها " فرع خاص من المحاسبة والمعنية بتسجيل و تصنيف وتخصيص المناسب وتوزيع النفقات بغرض تحديد تكلفة المنتجات و خدمات والتحقق من ربحيتها "[4].

ب- **نظام الميزانيات:** إن صياغة الأهداف في شكل قابل للتنفيذ،وفي فترة زمنية معينة لتحقيق تلك الأهداف، هي ما يعبر عليه في الأدب المحاسبي بالميزانية التقديرية، حيث تقوم الإدارة العليا بوضع الأهداف، بينما تقوم الإدارة السفلى بالتنفيذ، وذلك يتم بالميزانية. و الميزانية حسب (CIMA) هي"عبارة عن قائمة مالية و/ أو كمية معدة مسبقا لفترة زمنية، عن السياسة التي يجب إتباعها خلال تلك الفترة لغرض تحقيق هدف معين "[5].

---

[1] / مشاطي أحمد: المحاسبة الإدارية، دون دار نشر، الأردن، 2009-2010، ص 6.

* CIMA: Chartered Institute Management Accountants.

[2]/ Prasad Manmohan and Sinha Kamini: Principles of management accounting, 1st Edition, Motilal Banarsidass, Delhi, India,1990 , p2.

[3]/ محمد سامي راضي: مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص ص 19- 20.

[4] / Sinch Surender: Management accounting, PHL Learning Pvt.Ltd, New Delhi, India, 2016, p3.

[5]/ Reddy. R.j: Cost accounting and control systems, Ashish Publishing House, New Delhi, India, 2004, p 59.

وبالتالي، الميزانية ترجمة للأهداف في شكل مالي أو كمي، فما تم إقراره في أعلى الهيكل الإداري، ينفذ في أسفله، فمن خلالها، تتدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل [1]. إضافة إلى ما سبق، ولما كانت الميزانية ترجمة للأهداف، وتستعمل في المقارنة مع النتائج الفعلية، ويشارك المسؤولين في إعدادها، فيظهر دورها، التخطيطي، الرقابي، التحفيزي...

ونظراً لما تقوم به الميزانية من مساعدة الإدارة في أداء وظائفها، يتم إعداد مثلا بما يسمى بالميزانية الشاملة التي تتكون بدورها من مجموعة من الميزانيات التفصيلية للسنة المقبلة، خاصة بالمبيعات، والإنتاج، المخزون...الخ.

ج- **نظام محاسبة المسؤولية:** إن اتساع حجم المؤسسات وتعدد أعمالها ووظائفها، أدى إلى كثرة القرارات بحيث أصبحت الإدارة العليا لا تستطيع وحدها اتخاذ جميع القرارات بصورة مركزية، الأمر الذي أوجد حاجة إلى إتباع اللامركزية، بحيث يتم تقسيم المؤسسة إلى وحدات شبه مستقلة يسهل إدارتها،ويتم تخصيص جزء من الموارد لكل منها، وتفض السلطة والمسؤولية الرقابة على هذه الموارد إلى رؤساء هذه الوحدات، وذلك من خلال تطبيق ما يطلق عليه "محاسبة المسؤولية"، وذلك بهدف تركيز الرقابة وتقييم أداء رؤساء الوحدات بشكل مباشر ومساءلتهم عن ذلك الأداء، و يطلق على تلك الوحدات "مراكز المسؤولية ".

ويمكن تعريف محاسبة المسؤولية على أنها " عبارة عن نظام يقوم بتجميع تقارير دورية وإعدادها عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود في المؤسسة، بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز"[2].

و يهتم أسلوب أو نظام محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها، بتطبيق قاعدة " من فعل هذا "، إضافة إلى إمكانية الرقابة.

وعموما، تتمثل أو تنقسم مراكز المسؤولية إلى:

- **مركز التكلفة :**هو وحدة من المؤسسة يكون المشرف و المسؤول فيها مسؤولاً عن حدوث النفقة المتعلقة بها.
- **مركز الربحية:** وهو وحدة من المؤسسة الذي يعتبر رئيسه مسؤولاً عن كل من الإيرادات والتكاليف الخاصة بذلك المركز.
- **مركز الاستثمار:** وهو المركز يعتبر رئيسه مسؤولاً عن كل من الإيرادات والتكاليف، بالإضافة إلى رأس المال المستثمر في هذا المركز.
- **مركز الإيراد:** وهو المركز يعتبر رئيسه مسؤولاً عن كل من الإيرادات فقط.

[1] / ناصر نور الدين عبد اللطيف: نظم المعلومات ومعالجة البيانات والبرامج الجاهزة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2006-2007، ص149.
[2] / عبد الحكيم جودة،وأخرون ،مرجع سابق ، ص29.

الفرع الثاني: أهداف نظام المعلومات المحاسبية:

يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلي توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لتلبية احتياجات المستخدمين المختلفين، فقد يكونون من داخل المؤسسة يعملون في كافة مستوياتها الإدارية، أو من خارجها كالمستثمرين والعملاء والجهات الحكومية وغيرهم.وفيما يلي، أهم أهداف نظام المعلومات المحاسبية:

1. **توفير المعلومات اللازمة لإنجاز العمليات والمهام اليومية:** إن نظام المعلومات المحاسبية عند معالجته، أول بأول، البيانات الناتجة عن الأحداث الاقتصادية(العمليات المحاسبية) التي تقوم بها المؤسسة، فهو بذلك يعتبر، قاعدة البيانات أو المعلومات يرجع إليها المسيرين و المسؤولين في كافة المستويات الإدارية، لانجاز العمليات والمهام اليومية الروتينية أو غيرها.
2. **إنتاج التقارير اللازمة للإدارة لقيام بوظائفها المختلفة:**تعتبر التقارير، بأنواعها المختلفة، هي الناتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبية فتساعد هذه التقارير، الإدارة للقيام بوظائفها المختلفة، فعلى سبيل المثال، الميزانيات التي تُعد ضمن هذا النظام، تساعد في عملية التخطيط للفترة المستقبلية، ذلك أنها ترجمة مالية أو كمية لخطط وسياسات تسعى المؤسسة لتحقيقها في المستقبل، لتستعمل نفس الميزانيات في الرقابة عن طريق مقارنتها بالنتائج الفعلية وتحديد الانحرافات، ومن ثم التصحيح واتخاد الإجراءات التصحيحية. كما أن التقارير التي يقدمها هذا النظام، تتخذ على أساسها قرارات متنوعة في مختلف المستويات الإدارية. وعلى العموم، فالتقارير قد تكون: تقارير مالية، تقارير بيانية وإحصائية، تقارير رقابية، تقارير يومية، أسبوعية و سنوية...الخ، وحتى تحقيق هذه التقارير الأهداف المنوطة بها،يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات المستويات الإدارية، وكذا توافر فيها الدقة، وتُقدم في الوقت المناسب.
3. **توفير المعلومات اللازمة لتدعيم عملية اتخاذ القرار:**يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى توفير المعلومات المفيدة للإدارة وكذا المستفيدين الخارجيين لاتخاذ القرارات، حيث يتم توفير المعلومات اللازمة للاحتياجات الأطراف الداخلية من خلال نظام المحاسبة الإدارية، باعتباره المسؤول عن دراسة احتياجات المستويات الإدارية وكيفية توفيرها، أما بالنسبة لاحتياجات المستخدمين الخارجيين، فيتم توفيرها عن طريق التقارير المالية، المُنتجة عن طريق نظام المحاسبة المالية.
4. **دعم نظام الرقابة الداخلية في تحقيقه لأهدافه:**يهدف نظام الرقابة الداخلية - كما تم التطرق إليه- إلى تحقيق جملة من الأهداف (حماية الأصول المؤسسة، دقة البيانات المحاسبية و تكاملها و ملاءمتها، الالتزام بالقوانين والقواعد المطبقة، تحقيق الكفاءة وفعالية العمليات)هذه الأهداف لا تحقق إلا بوجود نظام المعلومات المحاسبية يعمل على المساعدة في تحقيق تلك الأهداف، فلم يعُد نظام المعلومات المحاسبية- كما في الماضي- مجرد وسيلة أو أداة تقوم بتسجيل العمليات ذات الطابع المالي والتي تمارسها المؤسسة والتقرير عنها. فاليوم، أصبح يُعدو، من أهم مقومات ووسائل تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية. ذلك أن نظام المعلومات المحاسبية بكل ما يشتمل عليه، من نظم فرعية، إجراءات وتعليمات، ومقومات، وغيرها(تطبيق نظرية القيد المزدوج، استخدام موازين المراجعة الدورية، المعايير المحاسبية، الميزانيات التقديرية، التقارير الرقابية التي تبين الانحرافات...الخ) كلها تصب أوتتجه بطريقةٍ أو بأخرى، إلى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وبمعنى آخر، إن وجود أو تصميم نظام المعلومات المحاسبية يترجم تحقيق هدف من أهداف الرقابة الداخلية.

وإضافة إلى ما سبق، تجدر الإشارة، إلى أن هناك علاقة متينة بين هذان النظامان، فنظام المعلومات المحاسبية يعتبر أحد المقومات و الوسائل الهامة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وفي نفس الوقت، تحقيق أهداف هاته

الأخيرة يعتبر من أهداف نظام المعلومات المحاسبية- كما تم الشرح - وهذا الأخير أيضا، يحتاج إلى وجود نظام رقابة داخلية كأحد مقوماته ليتمكن من تحقيق أهدافه.

5. **المساهمة في إضافة قيمة للمؤسسة:**يمكن لنظام المعلومات المحاسبية أن يضيف قيمة للمؤسسة بتوفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب لأداء نشاطات المؤسسة ذات القيم المتعددة، في حالة تصميمه بشكل جيد،كما يمكنه إضافة كفاءة وفعالية لتلك الأنشطة،مما ضيف قيمة لها، و ذلك من خلال:
   - **تحسين النوعية وتخفيض التكاليف للمنتجات أو الخدمات:** فمثلا، يمكن لنظام المعلومات المحاسبية أن يكون أداة مراقبة للآلات، عن طريق إبلاغ العاملين مباشرة في حالة الخروج العمليات عن النوعية المطلوبة، مما يساعد على الحفاظ على نوعية المنتج، و تقليص مقدار التلف في المواد[1].
   - **تحسين الكفاءة:** يستطيع نظام المعلومات المحاسبية ذو التصميم الجيد، أن يساعد في تطوير وتحسين كفاءة العمليات، من خلال تقديم المعلومات في الوقت المناسب، فمثلا التوجه إلى طريقة الإنتاج في الوقت المحدد يتطلب معلومات عن المخزون المواد الأولية ومواقعها وشحنها... الخ[2].
   - **تحسين كفاءة و فاعلية سلسلة التزويد:** فمثلا، تستطيع المؤسسات تخفيض تكلفة المبيعات، ومصاريف التسويق من خلال السماح للعملاء بالوصول المباشر لنظام المخزون، و أنظمة إدخال أوامر المبيعات، علاوة على ذلك، فإن عملية تسهيل وصول المعلومات للعملاء قد تخفض من تكاليف العملاء، ووقت إعداد الأوامر، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة معدل المبيعات و رضا العملاء[3].
   - **تحسين نظام الرقابة الداخلية:** فالمعلومات التي يقدمها نظام المعلومات المحاسبية، يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم إدخال التحسينات عليه.
   - **تحسين عملية اتخاذ القرار:** يمكن لنظام المعلومات المحاسبية الجيد تقديم المساعدة في جميع مراحل عملية اتخاذ القرار.
6. **دعم المؤسسة في تحقيق ميزة تنافسية:**يمثل امتلاك الميزة التنافسية* هدفا استراتيجياً، تسعى جميع المؤسسات باختلاف أنواعها، إلى تحقيقه، بغية البقاء واستمرار النمو. فإذا أخذنا، الميزة التنافسية الناتجة عن "ميزة التكلفة الأقل"، كمثال، فالمؤسسة حتى تحقق هذه الميزة عليها أن تخفض ما يمكن تخفيضه من أوجه التكلفة الى أدنى حد، حتى تتمكن في النهاية من بيع منتجاتها أو خدماتها بسعر أقل من المنافسين الذين يقدمون نفس السلعة أو الخدمة وبنفس الجودة، وتعتمد المؤسسة على نظام المعلومات المحاسبية في هذا الصدد، من خلال توفير معلومات عن تكاليفها وتحديدها(نظام محاسبة تكاليف يعتمد على طرق علمية في الحساب الدقيق للتكاليف)، و عن أسباب ارتفاعها(معلومات من تقرير عن انحرافات عناصر التكاليف، تقرير الإنتاج التالف...) وبالتالي معالجة أسباب الارتفاع بالطرق المختلفة، وغيرها من المعلومات المستمدة من نظام المعلومات المحاسبية، لتقليص التكاليف إلى أدنى حد ممكن. كل هذا بهدف الوصول في الأخير إلى تكاليف تُمكن المؤسسة من بيع منتجاتها

[1] / إبراهيم الجزراوي ، عامر الجنابي :أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ،2009، ص44.
[2] / المرجع السابق، ص44 .
[3] / بوحفص سميحة:دور نظام المعلومات المحاسبية في حساب مؤشر القيمة الإقتصادية المضافة EVAدراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل ، فرع جنرال كابل ،بسكرة،مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر،2012-3013،ص77

* يمكن تعريف الميزة التنافسية على أنها"عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس"

أوخدماتها بسعر أقل من المنافسين، مما يحفز المستهلكين على الشراء. ومن هنا، يمكن القول أن المؤسسة حققت ميزة تنافسية ناتجة عن التكلفة المنخفضة، وذلك بدعم من نظام المعلومات المحاسبية.

7. **المساهمة في إدارة المخاطر:**يساهم نظام المعلومات المحاسبية في مساعدة إدارة المؤسسة في إدارة مخاطرها، نظراً لان مخرجات هذا النظام، تعتبر إحدى أهم مدخلات عملية إدارة المخاطر، وفي هذا الصدد، تمثل قوائم و تقارير المخرجة من هذا النظام، من أهم مصادر تحديد المخاطر، وذلك في مرحلة تحديد المخاطر كمرحلة أولى من مراحل إدارة المخاطر، ليتم في ما بعد تقييم المخاطر(من حيث شدتها في إحداث الخسائر واحتمالية حدوثها)، و يساهم نظام المعلومات المحاسبية في هذه المرحلة أيضا، من خلال تقديم معلومات المساعدة في ذلك، فعلى سبيل المثال، أن الخطر هو تعرض عدد من المعدات للسرقة أو للحريق،فنجد أن ذلك النظام يقدم معلومات عن قيمة هذه المعدات، ليأتي دور هذا النظام أيضا، ليساهم في المفاضلة بين أساليب المعالجة (مرحلة معالجة المخاطر)، وإذا أكملنا مع المثال السابق، نجد أن النظام يمكن أن يقدم معلومات على قدرة المؤسسة في تسديد أقساط تأمين المعدات كأسلوب معالجة الخطر، وبالتالي البقاء أو إلغاء بديل نقل خطر من قائمة بدائل معالجة الخطر.

المطلب الرابع: مقومات نظام المعلومات المحاسبية و العوامل المؤثرة فيه:

نقدم في هذا المطلب مقومات التي يستند عليها نظام المعلومات المحاسبية لتحقيق أهدافه السابقة الذكر،بالإضافة إلى مختلف العوامل التي تؤثر على تصميمه، وذلك على النحو التالي :

الفرع الأول: مقومات نظام المعلومات المحاسبية:

تمثل مقومات نظام المعلومات المحاسبية مجموعة الأسس التي يعتمد عليها في توثيق متطلبات القيام بإجراءات النظام بدء من عملية التسجيل من ثم التبويب والتخليص والعرض. حيث تعمل هذه المقومات على تحقيق الهدف المنشود من تصميم هذا النظام، ولهذا سنقدم مقومات هذا النظام وذلك فيما يلي:

1. **المجموعة المستندية:** تعتبر المستندات، همزة وصل بين نظام المعلومات المحاسبية وبيئته الداخلية أوالخارجية، فالبيانات تدخل إلى النظام محمولة على المستندات، لان المؤسسة وفي ظل أدائها لنشاطها تقوم بعدد من الأحداث الاقتصادية **(**العمليات المحاسبية**)**، هاته الأخيرة قد تكون داخلية أو نتيجة لعلاقتها مع الغير. وعموما يعرف المستند على أنه " أداة لتدوين البيانات وحفظها ونقلها بين الأطراف المستفيدة منها "[1]، أما محاسبياً فيعرف على أنه " دليل إثبات يؤيد العمليات التي تقوم بها المؤسسة "[2].

فالمستندات إذن، أداة إثبات وتوثيق للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، وبالتالي تستعمل في الرقابة والمراجعة،بالإضافة إلى أنها تخدم الأغراض التالية :[3]

- التفويض ببدء عملية معينة ؛
- تراقب التدفق الطبيعي للموارد؛
- تعكس المسؤولية والمحاسبة عن الأعمال المتخذة؛
- تؤدي إلى وجود قاعدة بيانات حديثة وكاملة؛
- تقدم البيانات اللازمة لإعداد المخرجات.

[1] / وليد ناجي الحيالي:أصول المحاسبة المالية ، ج1، منشورات الأكاديمية العربية في الدانمارك، الدانمارك، 2007 ، ص 79.
[2] /طارق عبد أحمد عبده : الأصول العلمية والعملية للمراجعة، مركز التعليم المفتوح ، جامعة بنها ، مصر ،2011-2012، ص 136.
[3] / كمال الدهراوي،مرجع سابق، ص ص64-66.

2. **المجموعة الدفترية:**تتمثل المجموعة الدفترية في كافة الدفاتر والسجلات التي تمسكها المؤسسة، فهي بمثابة الوعاء الذي يتم فيه تفريغ كافة البيانات المستخرجة من المستندات، حيث يتم إجراء عمليات المعالجة المختلفة على البيانات، بتطبيق مجموعة من الإجراءات وقواعد والتعليمات(إجبارية في المحاسبة المالية و اختيارية في المحاسبة الإدارية) وصولاً لتهيئة عرضها في مخرجات التي يتطلبها النظام. ويمكن تقسيم هذه الدفاتر* إلى دفاتر قانونية وأخرى اختيارية، فالأولى ألزمها القانون(دفتر اليومية العامة والمساعدة، دفتر الجرد، دفتر الأستاذ عام ومساعد)[1]، والثانية ترجع إلى حاجة المؤسسة إليها(دفتر الصندوق، سجلات التكاليف غير مباشرة، سجلات إحصائيات المبيعات حسب الفترات أوالأسواق،...الخ)، ومهما كان نوع الدفاتر والسجلات، فهي تؤدي الأغراض التالية :[2]

- تلخيص البيانات الواردة في المستندات وتبويبها وفق تسلسل زمني وموضوعي للعمليات المؤسسة، بما يزيد من صلاحيتها للاستخدام؛
- تحقيق السرعة في تسجيل وتخزين وتبويب البيانات المتعلقة بنشاط المؤسسة، لتكون متوافرة أول بأول، وبذلك يمكن استخدامها فيما بعد في إنتاج المعلومات؛
- تسهيل القيد والترحيل، فقيام عامل واحد بتسجيل نوع معين من العمليات وترحيل، يجعل العمل سهلا ويقلل من الأخطاء؛
- توفير الرقابة المترتبة على توزيع العمل بين العديد من الأفراد؛
- تسهيل إجراء دراسات وإحصاءات، وهذا ناتج عن نتيجة التقسيم ذاته، أو تزويد هذه الدفاتر بأعمدة مخصصة لذلك.

3. **دليل الحسابات:** نظراً لتنوع وكثرة عدد الحسابات، التي تتعامل بها المؤسسة، كان لابد من تنظمها فيما يُعْرف بالدليل المحاسبي، هذا الأخير الذي يعرف على أنه " قائمة تتضمن رموز أو أرقام الحسابات المستخدمة في المؤسسة، أو مجموعة المؤسسات المتجانسة النشاط، مصنفة بطريقة قابلة للاستخدام بسهولة، والتي يتم عن طريقها متابعة الحسابات والتغيرات التي تطرأ عليها عند الحاجة "[3]. ولما كان نظام المعلومات المحاسبية يحتوى على نظم فرعية *، كان لابد من تصميم دليل موحد يخدم أغراض هذه نظم فرعية. فمثلا، الرقم الكودي الذي يُعطي لأي بند من بنود التكاليف يجب أن يعكس علاقة هذا البند بكل من(الحساب المالي الذي يحمل عليه لأغراض المحاسبة المالية، مركز التكلفة الذي يوجه إليه لأغراض التتبع والتحميل اللازم لقياس التكلفة الفعلية لوحدات النشاط، مركز المسؤولية الذي يرتبط به لأغراض الرقابة وتقييم الأداء الوظيفي للمسؤول عن هذا المركز) [4].

4. **الوسائل والأجهزة المتطورة:** ويمكن القول، أنها كل المقومات المادية في النظام، التي تسهل له أداؤه لوظائفه*، ولقد مرت هذه المقومات بعدة مراحل، انتهت باستخدام كل ما أنتجته تكنولوجيا المعلومات،من حاسوب، طابعات، وسائط التخزين ونقل الحديثة كأقراص ممغنطة الصلبة والمرنة،

---

* نشير كذلك أن تحديد وضعية هذه المجموعة تعتمد على علاقة نظام محاسبة المالية بنظام محاسبة التكاليف هل هي علاقة اندماج أو انفصال:ففي حالة الاندماج تكون مجموعة دفترية واحدة ،أما حالة الانفصال يكون لكل من النظامين دفاتر خاصة به.

[1] / بالرجوع إلى:
- قانون رقم 07-11 المؤرخ في 01 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي ، مرجع سابق، المادة20، ص5.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة العدل،القانون التجاري، 2007، المادة 10،09، ص4.

[2] / سليمان محمد مصطفى،فاروق جمعة عبد العال:المدخل في المحاسبة المالية، مركز التعليم المفتوح، جامعة بنها، مصر ،(د س ن)،ص ص14-15.

[3] / ميرفت محمد أمين الإدريسي: الرقابة على أعمال البنوك، دار النهضة العربية،القاهرة،مصر ،2010، ص 87.

* نشير إلى أن نظام المحاسبة المالية يعتمد على دليل واحد فقط وهو دليل الحسابات المالية الذي يتضمن جميع حسابات الخاصة بقائمتي حساب النتائج والميزانية،أما نظام محاسبة التكاليف،ولغرض قياس وضبط التكلفة يقتضي استخدام مجموعة من الأدلة المتخصصة منها،دليل عناصر التكاليف، دليل حسابات التكليف وغيرها،وبالمثل في نظام محاسبة المسؤولية الذي يستلزم تصميم أدلة مختلفة مثل دليل مراكز المسؤولية (تكلفة،ربحية،استثمار،إيراد).

[4] / فوائد الشرابي،مرجع سابق، ص349.

* في هذا الإطار،ألزم المشرع الجزائري،المؤسسات الخاضعة لقانون النظام المحاسبي المالي،أن تطبق نظام الآلي في مسك محاسبة مالية،وحدد وشروطه و كيفياته،وذلك في المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في7 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

برامج تطبيقية(برامج الأجور، المخزون، حسابات العملاء...الخ)، شبكات اتصال محلية وعالمية...الخ، فهاته المقومات حققت، السرعة، الدقة، الضخامة، تخفيض التكاليف،...الخ، من الإدخال حتى إنتاج المعلومات.

5. **التقارير والقوائم المالية**:تمثل مجموعة التقارير والقوائم المالية، ناتج نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة، و خلاصة لكل ما قامت به من عمليات ضمن نشاطاتها، حيث تقدم تلك التقارير والقوائم المالية إلى كافة الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة، سواء أكانت تلك الجهات من داخلية أو خارجية.وعلى ذلك يمكن تقسيم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية إلى :

أ- **التقارير الداخلية:** المعدة أساساً للاستخدام الداخلي، و تتعلق بالنشاط الداخلي الذي تقوم به المؤسسة،ومن هذه التقارير: رقابية، تخطيطية، استثنائية..الخ ، و غالبا ما يهتم نظام المحاسبة الإدارية بهذه المجموعة.

ب- **التقارير الخارجية:** و تتعلق بالنشاط العام الذي قامت به المؤسسة، و تعد أساسا للاستخدام الخارجي (مع ملاحظة أنها تستخدم داخليا)، فتقدم إلى المستثمرين، الدائنين، البنوك، أجهزة الرقابة الخارجية...الخ، وغالباً ما يهتم نظام المحاسبة المالية بهذه المجموعة، وتتضمن هذه التقارير، مجموعة القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية من: ميزانية، حساب النتائج، جدول السيولة الخزينة(قائمة التدفقات النقدية)، جدول تغيرات الأموال الخاصة، إضافة إلى الكشوفات التوضيحية يتم من خلالها توضيح وتفسير وتحليل بعض البيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية بصورة تفصيلية بما يمكن أن يخدم مستخدميها.

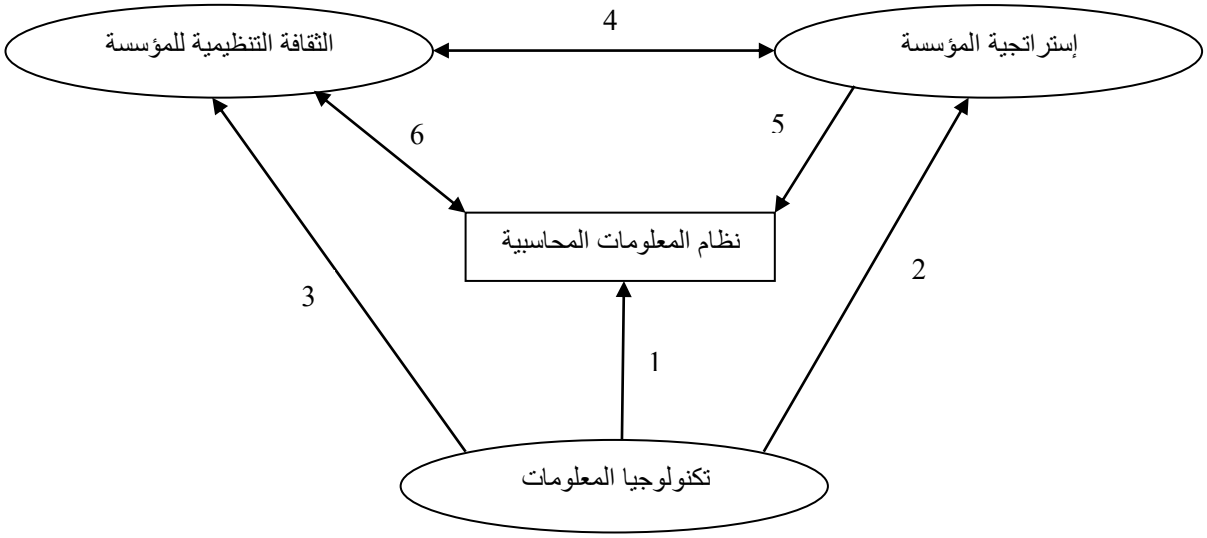
6. **مجموعة الأفراد المؤهلين:** يشكل الأفراد أحد المقومات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية، وتزداد أهمية وجود هذا العنصر ضمن نظام المعلومات المحاسبية في ظل استخدام التقنيات الحديثة، ويشتمل هذا المقوم على الأفراد من : محاسبين، المحللون الماليون، محللو ومصممو نظام المعلومات المحاسبية، أو أي أفراد آخرين لهم علاقة بنظام المعلومات المحاسبية .

7. **توافر الرقابة في نظام المعلومات المحاسبية:** يتوقف صلاح نظام المعلومات المحاسبية على توافر نظام الرقابة الداخلية على مستواه يقوم بضبط عمله، مما يؤدي به إلى تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية،فكل المقومات المذكورة سابقاً لا جدوى منها، ما لم يكن هناك نظام رقابي يسمح بضمان صحة كيفيات وإجراءات عمليات التسجيل وطرق التسجيل، إعداد التقارير من الطرف المناسب وإيصالها للمستفيد ...الخ ،ولتحقيق ذلك، تواجدت عدة أساليب رقابية منها: ترقيم المستندات والتأكد من استيفائها للشروط القانونية، استخدام الإجماليات الرقابية، موازين المراجعة الدورية، إجراءات أمن البيانات والبرامج،إجراءات منع الدخول غير المرخص به،...الخ.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبية:

يتأثر تصميم وعمل نظام المعلومات المحاسبية بمجموعة من العوامل التي يوضح الشكل التالي:

الشكل رقم(2-9): العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبية



المصدر : إبراهيم الجزراوي ، عامر الجنابي ،مرجع سابق 2009، ص43.

1. **تكنولوجيا المعلومات:** إن تكنولوجيا المعلومات وما تحمله من ايجابيات وسلبيات، تؤثر بشكل أو بآخر في نظام المعلومات المحاسبية، فهذه التكنولوجيا تؤثر على آلية عمله من مدخلات وعمليات معالجة (تشغيل) ومخرجات، فقد أدى استعمال هذه التكنولوجيا إلى زيادة تدفق البيانات وانخفاض تكلفة وسرعة ودقة معالجة هاته البيانات، وكذا توفير الأدوات و الوسائل الفعالة لخزن واسترجاع البيانات والمعلومات، وكذا زيادة قدرة السرعة في إيصال مخرجات هذا النظام للمستفيدين منها (السهم رقم 1). وإضافة إلى ذلك فإن تكنولوجيا المعلومات يمكن استخدامها لتنفيذ أهداف المؤسسة أو خلق فرص لتعديل تلك الأهداف الإستراتجية (السهم رقم 2).كما أن تكنولوجيا المعلومات سوف تؤثر في ثقافة وأساليب العمل بالمؤسسة (السهم رقم 3).
2. **إستراتجية المؤسسة:** تضع المؤسسة أهدافاً وخططاً طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل، تسعى إلى تحقيقها، ويعتبر نظام المعلومات المحاسبية، من الوسائل أو الأدوات التي من خلالها، تستطيع تنفيذ وتحقيق هذه الأهداف والخطط، ولهذا كان على المؤسسة تصميم نظام المعلومات المحاسبية، بما يعكس ذلك.(السهم رقم 5). كما توجد علاقة متبادلة بين إستراتجية المؤسسة وسياساتها وثقافة عملها(السهم رقم 4 ذو الاتجاهين المتقابلين).
3. **الثقافة التنظيمية للمؤسسة:** يمكن تعريف الثقافة التنظيمية على أنها " مجموعة الافتراضات والمعتقدات و القيم والقواعد والمعايير التي يشترك بها أفراد المؤسسة، وهي بمثابة البيئة الإنسانية التي يؤدي الموظف عمله فيها "[1]، ولكل مؤسسة ثقافة تنظيمية تجعلها ذات خصوصية وهوية تجعلها متميزة عن باقي المؤسسات، وتعتبر الثقافة التنظيمية أحد المكونات الرئيسية داخل المؤسسة خاصة من خلال توجيه سلوكيات الأفراد، بما يخدم أهداف المؤسسة وأهداف الأفراد، وبما أن نظام المعلومات المحاسبية أحد النظم داخل المؤسسة سوف يتأثر ويصمم ليعكس القيم الموجودة في أساليب عمل

[1] / احمد بطّاح : قضايا معاصرة في الإدارة التربوية ،ط1، دار الشروق للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ، 2006، ص 47.

المؤسسة مع التأكيد أن نظام المعلومات المحاسبية يؤثر في تلك الأساليب بإحدى الطرق الملائمة (لاحظ السهم رقم 6 ذو الاتجاهين المتقابلين).

إضافة إلى ما سبق، هناك عوامل أخرى تؤثر في تصميم نظام المعلومات المحاسبية ومنها:

4. **العوامل القانونية والتشريعية:** تنطوي نظم المعلمات المحاسبية على علاقة وثيقة بالأنظمة القانونية والتشريعية، حيث تحدد هذه الأخيرة شكل ومضمون البيانات والمعلومات و متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية التي يجب على الإدارة الالتزام بها، ويقع على عاتق إدارة المؤسسة اتخاذ كافة الإجراءات التي تساعدها على الإيفاء بمسؤولياتها، بمنع واكتشاف حالات عدم الالتزام، ويستلزم ذلك تصميم نظام معلومات محاسبية بما يحقق تلك الاحتياجات، وتؤثر البيئة القانونية على نظام المعلومات المحاسبية بطريقة تهدف إلى التأكد من أن عملياته تخلو من الخطأ والتزوير وضمان سيرها طبقا للأحكام القانونية والتشريعية، والكشف عن مدى مطابقة تصرفات الإدارة وأفعالها مع المتطلبات القانونية والتشريعية. ولذلك يجب أن يصمم نظام المعلومات المحاسبية بطريقة يعكس تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، ومعايير الدولية للمراجعة وغيرها من القواعد والمعايير المهنية في المؤسسة[1].
5. **العوامل التنظيمية:** إذ تشكل هذه العوامل الضوابط التي تحدد عمل النظام وإجراءاته، فمن الطبيعي أن تؤثر في النظام، ومن هذه العوامل :مدى أو درجة تفويض السلطات والصلاحيات من قبل الإدارة العليا إلى المستويات الإدارية الأدنى(المركزية واللامركزية)، وجود توصيف للوظائف، البيروقراطية ...الخ، فمثلا نجد أن كثرة ممارسة البيروقراطية و المركزية يمكن أن تأثر سلباً على نظام المعلومات المحاسبية.
6. **العوامل السلوكية:** تؤثر العوامل الاجتماعية والثقافية المحيطة بالمؤسسة على نظام المعلومات المحاسبية، بما في ذلك الأنماط السلوكية والرضا الوظيفي للعاملين بالمؤسسة(المستفيد الثانوي) والرضا من قبل مستخدمي مخرجات هذا النظام (المستفيد الأولي)، لذا يجب مراعاة تلك العوامل عند تصميم هذا النظام[2]، فهذا التصميم يجب أن يراعي قدرة المستفيد الثانوي، من حيث سهولة استخدام النظام وقدرته على التعامل مع تطبيقاته وقبول تنفيذه، على اعتبار أنه يتفاعل مع النظام لجمع ومعالجة وتجهيز المخرجات، أما بالنسبة للمستفيد الأولي والذي يستخدم مخرجات هذا النظام في صنع القرار،فيجب مراعاة مدى الذي يعتقد فيه هذا المستفيد أن المعلومات التي ينتجها النظام تقابل احتياجاته و تلبي مطالبه [3].

---

[1] / محمد دباغية ،إبراهيم خليل السعدي : أثر العوامل على كفاءة وفاعلية نظم المعلمات المحاسبية في شركات التأمين(دراسة تحليلية في شركات التأمين الأردنية)، مجلة الإدارة والاقتصاد ،كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد ،العراق، السنة الرابعة والثلاثون ، العدد 60 ،2011، ص 64.

[2] / على عبد الله شاهين : العوامل المؤثرة في كفاءة وفاعلية نظم المعلمات المحاسبية المحوسبة في المصارف التجارية العاملة في فلسطين ، 2011، ص 11، متاح على الرابط :

http://site.iugaza.edu.ps/ashaheen1/files/2011/10/%D8%A7%D9%84%D8%B9%D9%88%D8%A7%D9%85%D9%84-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%A4%D8%AB%D8%B1%D8%A9-%D9% -.....pdf. 2016/12/17 تاريخ التصفح

[3] / لطيف زيود وآخرون :العوامل المؤثرة على فاعلية نظم المعلومات المحاسبية(دراسة حالة فرع المصرف التجاري السوري في اللاذقية)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدارسات العلمية (سلسلة العلوم الاقتصاد والقانونية)، جامعة تشرين،اللاذقية، سوريا ،المجلد 35 ، العدد 7 ، 2013 ، ص ص252 - 253 .

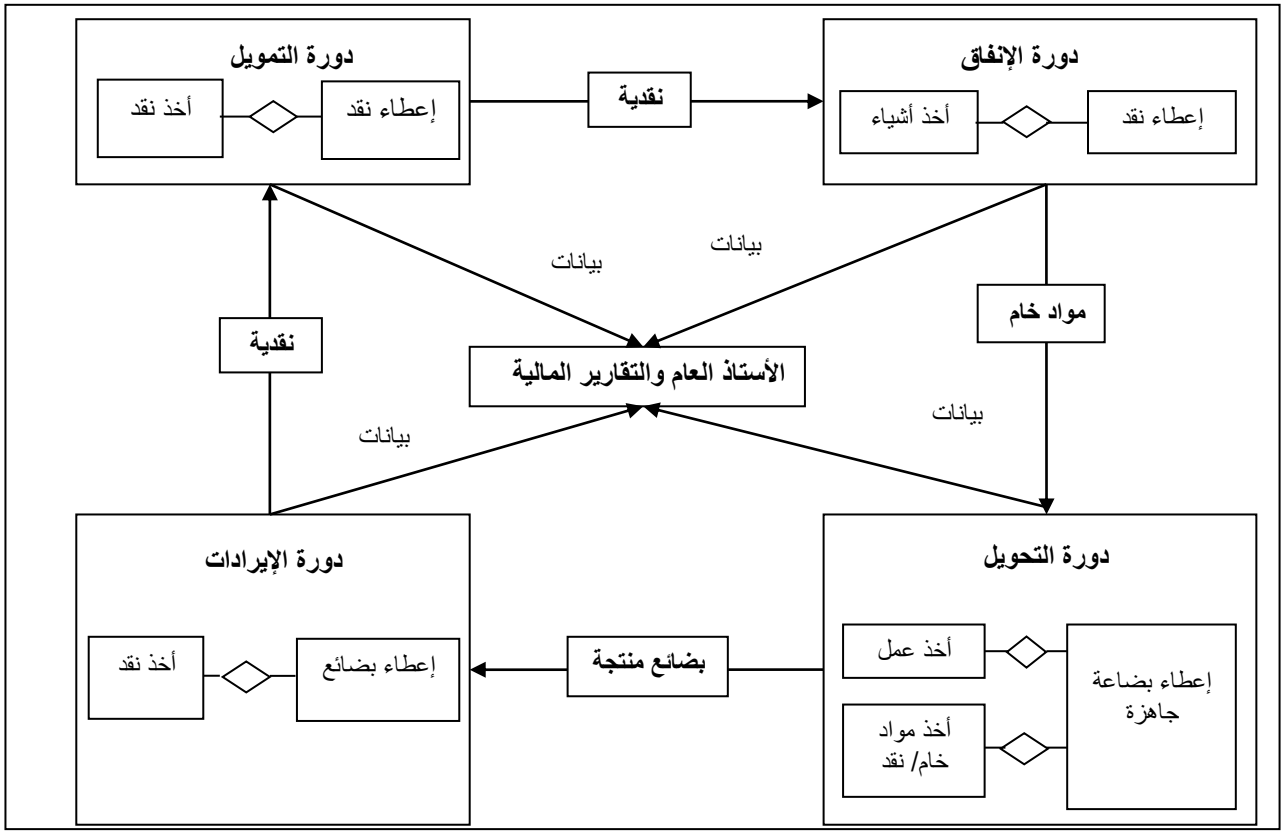
المبحث الثالث:دورات العمليات في المؤسسة و وظائف نظام المعلومات المحاسبية:

سنتطرق في هذا المبحث إلى دورات العمليات في المؤسسة، و وظائف نظام المعلومات المحاسبية والتي من خلالها يحقق أهدافه المختلفة، هاته الوظائف التي تنجز من خلال عملية الإدخال والمعالجة والإخراج، وذلك على النحو التالي:

المطلب الأول: دورات العمليات في المؤسسة:

تقوم المؤسسة في سبيل تحقيق هدفها بمجموعة من الأنشطة والعمليات التي تمثل مجموعة أحداث اقتصادية،هذه العمليات قد تكون نتيجة علاقات بين المؤسسة وأطراف خارجية (شراء مواد أولية، بيع بضائع، اقتناء الأصول الثابتة، حصول على يد عمالة أو خدمات، ...)، أو عمليات داخلية (نقل المواد الأولية إلى ورشات الإنتاج، دفع أجور ورواتب للعمال والموظفين...)، يطلق على مجموعة العمليات المذكورة "نظم العمليات"، ونظراً لتشابه هذه العمليات وتكرارها بشكل دوري، كان من البديهي تقسيم نظم العمليات إلى مجموعة من دورات يطلق عليها " دورات العمليات في المؤسسة "، وهكذا ينظر إلى أنشطة المؤسسة كدورة من العمليات. والشكل التالي يوضح دورات العمليات في المؤسسة :

الشكل رقم(2-10): دورات العمليات في المؤسسة



المصدر: بالاعتماد على:

- سمير كامل، شحاتة السيد شحاته:نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ،الإسكندرية، مصر،2012، ص137.
- إبراهيم الجزراوي ، عامر الجنابي ، مرجع سابق ، ص41.

بالرجوع إلى الشكل السابق، نجد أن نظم العمليات ضمن المؤسسة الإنتاجية تقسم إلى دورات العمليات هي: دورة الإنفاق، دورة الإيرادات، دورة التحويل، الدورة التمويل، حيث نلاحظ أن مخزون مواد الخام يربط بين دورة الإنفاق و دورة التحويل، ومخزون الإنتاج التام يربط بين دورة التحويل و دورة الإيرادات، والنقدية المتحصل عليها تربط بين دورة الإيرادات و الدورة التمويل، والنقدية المدفوعة تربط بين دورة التمويل و دورة الإنفاق، وفي الأخير ينتج عن كل الدورات السابقة بيانات مختلفة، يتم معالجتها في نظام دفتر الأستاذ العام والتقارير المالية التي تتوسط الدورات المذكورة.

الفرع الأول: دورة الإنفاق و دورة الإيرادات:

أولا: دورة الإنفاق:

ويتم الإنفاق بشكل أساسي في المؤسسة الإنتاجية عادة في شراء المواد الأولية، بالإضافة إلى خدمات العاملين والموظفين في صورة أجور، تأمين الأصول الثابتة، الحصول على الخدمات مثل الهاتف والمياه. لذلك تتضمن هذه الدورة: نظام المشتريات، نظام الأجور، نظام الاستثمارات، نظام المدفوعات النقدية.

1. **نظام المشتريات:** ويشمل هذا النظام جميع الإجراءات المتبعة من أجل إتمام عملية الشراء، وتتم المعالجة في هذا النظام الفرعي كما يلي:[1]

- يتم إعداد طلب الشراء من إدارة المخزون أو من الإدارة التي تحتاج إلى المواد؛
- يقوم قسم المشتريات باستلام طلب الشراء و إعداد أمر الشراء و إرساله إلى المورد الذي يتم اختياره بالطرق المناسبة؛
- يقوم قسم الاستلام باستلام المواد المطلوبة من المورد، فيقوم بفحصها وعدها، وإعداد تقرير الاستلام بالمواد المستلمة؛
- يقوم قسم المخازن باستلام المواد، حيث يقارن بين تقرير استلام و المواد المستلمة، ثم يعد مذكرة إدخال إلى المخازن(أو يتم التوقيع على تقرير الاستلام) إقراراً منه باستلام المواد؛
- يقوم قسم المشتريات بتحديث سجلات المخازن عند استلامه مذكرة إدخال إلى المخازن(تقرير الاستلام الموقع) وذلك بتسجيل دخول المواد المستلمة في سجلات المخازن، كما يقوم هذا القسم أيضا، عند استلامه للفاتورة من المورد، بمقارنتها مع الطلبية و تقرير الاستلام الموقع، حيث يتم تسجيل العملية في يومية المشتريات [2].

2. **نظام الأجور:**ويشمل هذا النظام جميع الإجراءات المتبعة من أجل معالجة كل ما يتعلق بشؤون الأفراد من أجل تحديد مستحقاتهم مقابل الخدمات التي قدموها للمؤسسة. وتتم المعالجة في هذا النظام الفرعي كما يلي :[3]

- يستلم قسم الأجور من قسم الموارد البشرية، تعليمات متعلقة بالأجور العمال والموظفين، والتي تتعلق أساساً بالأجر الساعي والرواتب الأساسية والعلاوات والتخفيضات، كما يستلم أيضاً القسم تقريرًا عن الدوام الفعلي بساعات للعمال والموظفين، وقد يستلم قسم الأجور من قسم الإنتاج تقريرًا عن عدد الوحدات المنتجة من العمال إذا كان معيار الأجر عدد الوحدات المنتجة وليس ساعات العمل والدوام؛
- يقوم قسم الأجور بحساب الأجور الصافية للعمال والموظفين من واقع التقارير المستلمة من قسم الدوام، قسم الموارد البشرية، قسم الإنتاج؛

[1] / عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص189.
[2] / أحمد جنان:نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات(دراسة حالة وحدة تريفال)،مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة بن يوسف بن خدة ،الجزائر، 2004،ص 47.
3 / المرجع السابق، ص ص47-48.

- يرسل قسم الأجور تقريرًا حول الأجور الصافية للعمال والموظفين إلى قسم المحاسبة وذلك ليستخدم كأساس لإعداد سند القيد الأجور المستحقة، ثم يُعد الشيكات التي ترسل إلى قسم الصندوق من أجل مراجعتها و توقيعها؛
- يقوم قسم الصندوق بمطابقة بين الشيكات المرسلة من قسم الأجور ونسخة من سند القيد المرسلة من قسم المحاسبة، ثم إعطاء الشيكات للعمال والموظفين أو يتم نقل المبالغ المستحقة لهم من الحساب الجاري للمؤسسة لحساباتهم الخاصة.

3. **نظام الاستثمارات**:ويشمل هذا النظام جميع الإجراءات المتبعة من أجل إتمام عملية حيازة الأصول الثابتة وجميع الأمور المتعلقة بهاته الأخيرة، وتتم المعالجة في هذا النظام الفرعي كما يلي :[1]

- تبدأ عملية اقتناء بطلب أحد الأقسام بشراء أصل ثابت معين،(مع وجود اختلاف في الإجراءات بين شراء أصل بتكلفة عالية و شراء أصل بتكلفة منخفضة)؛
- بعد الانتهاء إجراءات الموافقة على اقتناء الأصل الثابت، يتم اتخاذ إجراءات اللازمة نحو تدبير الأصل عن طريق المناقصات أو الشراء المباشر...الخ؛
- بعد تحديد طريقة توريد الأصل يتم تشغيل بقية خطوات عملية اقتناء الأصل كما سبق وتم توضيحها في نظام المشتريات (تقرير استلام، مخضر الإدخال، استلام الفاتورة ....) مع ملاحظة ما يلي :
  - ✓ يتم إضافة الأصل الثابت إلى أحد مسؤولي القسم الطالب للشراء .
  - ✓ يتم إمساك دفاتر خاصة بالأصول الثابتة.
- يتم محاسبياً تحديد طريقة الإهتلاك المستخدمة بإعداد جدول إهتلاك لكل أصل ثابت، وعند صيانة الأصل يتم تسوية حساب الأصل بما يعكس زيادة قيمته؛
- يتم تتبع حيازة المادية لكل أصل، لأن الأصول تكون في عهدة الأقسام، فعند نقله من قسم إلى قسم يجب تسجيل ذلك؛
- عند التصرف في الأصل الثابت إما بالبيع أو الاستبدال أو التخريد يتم كذلك التسجيل المحاسبي لذلك.

4. **نظام المدفوعات النقدية**:يعالج هذا النظام كل المستحقات على المؤسسة لصالح الغير سواء للموردين،للعمال والموظفين، موردو الاستثمارات الثابتة، فعلى مستوى قسم المدفوعات النقدية يتم استلام الشيكات المستحقة على المؤسسة، ومطابقتها مع المستندات المؤيدة لها، وبعدها يتم التوقيع عليها لتسليمها إلى مختلف مستحقيها، على أن تتم تسجيل هذه المدفوعات في يومية المدفوعات النقدية، هاته الأخيرة تلخص وترحل إلى دفتر الأستاذ العام.

ثانيا:دورة الإيرادات:

تشمل دورة الإيرادات كل العمليات المرتبطة ببيع السلع والخدمات للعملاء وتحصيل النقدية، وبالتالي تختص بكافة ما يتم بيعه وما يتم تحصيله. وتضم هذه الدورة نظام أوامر البيع و نظام المقبوضات النقدية.

1. **نظام أوامر البيع:** وتتخلص إجراءات هذا النظام الفرعي فيما يلي :[2]

- تبدأ عملية بيع المبيعات بطلب العميل، الذي يتم بطرق مختلفة مثل الحضور الشخصي، الهاتف، البريد الالكتروني، عن طريق موقع الالكتروني للمؤسسة ...الخ ، وبناء على ذلك يتم تحرير أمر البيع؛

[1] / سمير كامل، شحاتة السيد شحاته، مرجع سابق،ص ص233-239.

[2]/ Hall. James .A: Accounting information systems, Sixth Edition , South-Western Cengage Learning ,Mason, USA ,2008,p p 163-168.

- فحص الحالة الائتمانية للعميل: قبل معالجة أمر البيع، يجب التحقق من المقدرة الائتمانية للعميل، فمثلا بالنسبة لعملاء الجدد يتم إجراء تحقيقات مالية كاملة وذلك لوضع الحد الائتماني للعميل، أما بالنسبة للعملاء الحاليين يتم التأكد من أن البيع الحالي لا يتجاوز الحد الائتمان المحدد مسبقاً؛
- إعداد البضاعة وإرسالها إلى العميل: حيث يتم تجهيزها البضاعة من المخازن حسب الطلب من كمية ونوع، وترسل إلى قسم الشحن الذي يقوم بإرسالها إلى العميل؛
- إرسال الفاتورة إلى العميل: بمجرد شحن البضاعة إلى العميل، ذلك يعني أن الحدث الاقتصادي قد اكتمل، وهي النقطة التي يجب عندها إعداد الفاتورة للعميل وإرسالها له.
- بناء على المعلومات الموجودة في الفاتورة يتم التسجيل كل عملية بيع بشكل مستقل في يومية المبيعات،وفي نهاية الفترة يتم تلخيص تلك القيود لترحل إلى دفتر الأستاذ العام.

2. **نظام المقبوضات النقدية:** ويختص هذا النظام بإجراءات استلام مستحقات المبيعات على وجه الخصوص، كما يتضمن أيضا استلام النقدية من مصادر أخرى كبيع الأصول الثابتة، قروض من البنوك، دفعات من المساهمين ...الخ. وعموما تتلخص إجراءات استلام النقدية من المبيعات ما يلي :

- يتم استلام المتحصلات من العملاء إما نقدا أو بشيكات؛
- تُجمع المتحصلات من المبيعات سواء النقدية أو الشيكات،فيتم على أساسها إعداد قسيمة الإيداع بالبنك؛
- تُرسل الشيكات والنقدية مع قسيمة الإيداع للإيداع في البنك في نفس اليوم؛
- يستلم البنك الإيداعات ويقارنها مع بيانات قسيمة الإيداع، وفي حالة التطابق، يصادق على هاته الأخيرة التي تُعاد إلى المؤسسة؛
- تسجل المتحصلات في يومية المقبوضات النقدية، على أن يتم إعداد ملخص لهذه اليومية لترحل إلى دفتر الأستاذ العام؛
- إضافة إلى ما سبق، يمكن للمؤسسة أن تستلم نقدية من مصادر أخرى غير العملاء، كبيع أصول الثابتة، قروض من البنوك، دفعات من المساهمين ...الخ، فيتم تسجيل هذه العمليات من واقع المستندات المؤيدة لها في يومية المقبوضات النقدية، على أن يتم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام .

الفرع الثاني: دورة التحويل ودورة التمويل:

أولا: دورة التحويل:

تتمثل عملية الإنتاج (التحويل) في المؤسسة الإنتاجية بتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع قابلة للبيع. وبالتالي تختص دورة التحويل بكافة عمليات تحويل المواد الأولية وذلك باستخدام العمالة الفنية المناسبة إلى منتجات تامة، ووضعها في المخازن. وتتضمن هذه الدورة العمليات التشغيل التالية:[1]

- يحصل قسم الإنتاج على أمر الإنتاج من قسم المبيعات نتيجة تلبية العميل من المؤسسة، في حالة عدم توفر الكمية المطلوبة من العميل في المخازن، كما يمكن لقسم الإنتاج أن يتلقى أمر الإنتاج من المخازن إذا وصلت البضاعة المنتجة إلى الحد الأدنى وهذا لمواجهة طلبيات المستقبلية للعملاء؛
- بناء على أمر الإنتاج، فان المسؤولين عن التخطيط على مستوى قسم الإنتاج يقومون بمهمتهم بالتأكد من أن المواد الأولية متوفرة، والعمال ...، ليتم بعد ذلك رسم خطة الإنتاج محتواة على الإجراءات التتابعية اللازمة للإنتاج، بالإضافة إلى الوقت اللازم والعمال....؛

[1] / طرابلسي سليم: تفعيل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية(دراسة حالة مؤسسة صوفية –سوق أهراس LASA)،مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،قسم علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر،باتنة، الجزائر،2008-2009، ص ص76-77.

- يقوم قسم الإنتاج بعملية التصنيع الفعلية بتحويل المواد الأولية لمنتج نهائي أما يدوياً أو ألياً أو بالمزيج بين الاثنين، مع مراعاة خطة الإنتاج؛
- بعد الانتهاء من عملية الإنتاج يتم إرسال المنتجات التامة إلى المخازن، حيث يوقع مسؤول المخازن على استلام الإنتاج النهائي؛
- يقوم قسم محاسبة التكاليف بتجميع بيانات مختلف أنواع التكاليف المباشرة (مواد الأولية، يد عاملة) وغير المباشرة(يد عاملة، إهتلاكات ...) لاستخدامها في التسعير، وكذا تقدير المخزون وتكلفة البضاعة المباعة التي تظهر في القوائم المالية للمؤسسة. كما يتم في الأخير تسجيل المنتجات في يومية الإنتاج وتحديث سجلات المخازن بما يعكس كميات البضائع التامة المستلمة من قسم الإنتاج[1].

ثانيا: دورة التمويل:

تتضمن دورة التمويل تسجيل كافة الأحداث الاقتصادية اللازمة لحيازة رأس المال من الملاك وباقي الأموال التي يتم الحصول عليها من الدائنتين والمقرضين وكيفية استخدام تلك الأموال للحصول على الأصول، وكذا كيفية استخدامها في تحقيق معدل عائد مرضي عن تلك الأموال المستثمرة[2].

المطلب الثاني:المدخلات والمعالجة في نظام المعلومات المحاسبية:

سبق وقلنا أن أي نظام وفي إطار تحقيقه لأهدافه يقوم بثلاث وظائف أساسية، الإدخال، المعالجة والإخراج،وسنقوم في هذا المطلب بالتعرف على الوظيفتين الأوليتين الخاصتان بنظام المعلومات المحاسبية،وذلك كما يلي :

الفرع الأول: مدخلات نظام المعلومات المحاسبية:

تنشأ البيانات (مدخلات) نظام المعلومات المحاسبية نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة. و يمكن تمييز المدخلات الأساسية لهذا النظام، بحسب تكرارها ومصادرها إلى أربعة مصادر من خارج وداخل المؤسسة إلى:[3]

- ✓ البيانات التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات الخارجية اليومية العادية مع الأفراد والهيئات والوحدات الأخرى خارج المؤسسة، وهي غالبا ما تتعلق بعمليات البيع والشراء والمدفوعات والمتحصلات النقدية؛
- ✓ البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية من مصادر خارجية كالهيئات التجارية، والجهات الرسمية والحكومية مثل تعليمات جديدة لمصلحة الضرائب، تغيرات في الأسعار، مؤشرات الصناعة؛
- ✓ البيانات العادية التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات داخل المؤسسة، نتيجة للمعاملات بين الأقسام الداخلية ومراكز المسؤولية مع بعضها البعض، مثل بيانات التكاليف الصناعية في المراحل الإنتاجية المختلفة، حركة الوارد والمنصرف من المخزون، الأجور والمرتبات؛
- ✓ 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.

1/عيادي محمد لمين: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة(دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية)، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،قسم علوم التسيير، جامعة بن يوسف بن خدة،الجزائر، 2007- 2008، ص57.

2/ السيد عبد المقصود دبيان،واخرون ، اساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دون دار نشر ، دون بلد ،2005 ،ص308.

3 / مهدي مأمون الحسين،مرجع سابق،ص120.

هذه البيانات، هي مدخلات نظام المعلومات المحاسبية بصفة عامة، وسنخصص فيما يلي، مدخلات كل نظام فرعي من نظام المعلومات المحاسبية والذي يتكون - كما سبق وذكرنا- من نظامان فرعيان: هما نظام المحاسبة المالية و نظم المحاسبة الادارية:

1. **نظام المحاسبة المالية:** تتمثل مدخلات نظام المحاسبة المالية في البيانات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية المعبرة عنها بشكل نقدي، حيث تنشأ هذه الأحداث نتيجة ممارسة المؤسسة لأنشطتها المختلفة، فيهتم بها هذا النظام بوصفها " عمليات محاسبية ". ويمكن تعريف العملية المحاسبية بأنها "حدث اقتصادي يمكن قياسه كمياً، يؤثر على أصول وخصوم المؤسسة، ويظهر في حساباتها وقوائمها المالية"[1]. يوجد نوعان من العمليات المحاسبية:
   - **العمليات الخارجية:** تنشأ من عملية التبادل بين المؤسسة و الأطراف الخارجية المتعاملين معها،مثل المدينون، الدائنون، المستثمرون، الجهات الحكومية والرسمية.
   - **العمليات الداخلية:** تنشأ من العمليات بين الأقسام الداخلية في المؤسسة.

و يتم توثيق هذه العمليات بواسطة المستندات التي تزود نظام المحاسبة المالية بالبيانات التي سوف تدخل في عملية المعالجة.

2. **نظام المحاسبة الادارية** : وهنا يستقبل هذا النظام البيانات بواسطة نظمه الفرعية: نظام محاسبة التكاليف، نظام الميزانيات التخطيطية، محاسبة المسؤولية:

أ- **نظام محاسبة التكاليف:** يهدف نظام محاسبة التكاليف إلى قياس التكاليف وضبطها، بالإضافة إلى مساعدة الإدارة في وظائفها، وغيرها من الأهداف، التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلاله. ولهذا يقوم هذا النظام بجمع البيانات لهذا الغرض. وعموماً، نجد أن أهم مصادر البيانات والتي يعتمد عليها نظام محاسبة التكاليف تتمثل في نظام المحاسبة العامة(المالية)، نظام المعلومات الإنتاجي، بنك المعطيات(قاعدة المعطيات) الخاصة بمحاسبة التكاليف، إضافة إلى بعض المعلومات التي يتحصل عليها من جهات داخلية و خارجية عن المؤسسة.

و فيما يلي سنستعرض بعض البيانات، التي تمثل مدخلات هذا النظام الفرعي لنظام المعلومات المحاسبية:[2]

- **المعطيات المحاسبية:**

– الأعباء حسب طبيعتها(المحاسبة العامة)؛
– تقارير الأقسام حول النشاط(الكمية المنتجة، الكميات المستهلكة من المواد و اللوازم، مخزونات المواد والمنتجات، العمل...)؛
– معلومات أخرى موجودة بقاعدة المعطيات الخاصة بمحاسبة التكاليف(الكلفة المتغيرة للوحدة، ساعات إضافية...).

- **المعطيات التقنية الخاصة بالنظام الإنتاجي:**

– الطاقة الإنتاجية حسب الورشات، الآلات أو المنتجات؛
– تشكيلة الإنتاج(الموصفات التقنية، قائمة المكونات من المواد و الأجزاء، زمن العمليات الضروري للإنتاج)؛
– النشاطات و العمليات الضرورية لكل مرحلة من مراحل الإنتاج؛
– المعايير التقنية(العمل، المواد، الوقت، المنتجات...).

[1] / مهدي مأمون الحسين،مرجع سابق،ص 119.
[2] / طوايبية أحمد:المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة وتخطيط الإنتاج، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002- 2003 ، ص ص72-73.

ب- نظام الميزانيات التخطيطية: البيانات الخاصة بهذا النظام يمكن تقسيمها إلى ما يأتي: [1]

- البيانات الداخلية: غالبا ما تكون البيانات التاريخية المستمدة من القوائم المالية للمؤسسة والتقارير الإدارية.
- البيانات الخارجية: هي البيانات التي تنشرها الهيئات و الشركات الرسمية، عن السكان و الدخول والاستهلاك و حجم الطلب الكلي على منتج المؤسسة، حيث يتم التعرف على مؤشرات تمكن الأخصائيين من التنبؤ باتجاهات المتغيرات في المستقبل على أساس علمي.

ج- محاسبة المسؤولية: يعتمد نظام محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء بمراكز المسؤولية على مقارنة الأداء الفعلي بمعيار معين بالنسبة لكل من التكاليف والإيرادات، وتعتبر معايير الأداء أداوت قياس ذات مواصفات محددة لا تخرج من كونها مؤشرات يعتمد عليها في تحديد الانحرافات عن الأداء الفعلي،هذا التقييم للاداء يتم عرضه في تقارير الأداء. بالتالي تتمثل مدخلات هذا النظام في المعايير التي تتخذ أساس للمقارنة.

ولما كان يجب تقسيم المؤسسة- عند تطبيق- نظام محاسبة المسؤولية، إلى وحدات تعتبر "مراكز مسؤولية"،اختلفت معايير التقييم حسب طبيعة نشاط كل مركز مسؤولية، فمثلا معيار التقييم بالنسبة لمركز التكلفة ومركز الربحية هو التكلفة المعيارية وصافي الربح على الترتيب.

وعموما تأخذ معايير التقييم - التي تعتبر مدخلات نظام محاسبة المسؤولية- صورة ميزانيات تخطيطية أوتكاليف معيارية وذلك كما يلي :

- ✓ **ميزانيات تخطيطية:** في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتم وضع ميزانية تخطيطية لكل مركز مسؤولية على حدى، لتصبح مرجعا لمقارنة مع الأداء الفعلي وهدفاً يسعى المركز لتحقيقه، بشرط أن تتوافق الميزانيات التخطيطية لكل المراكز مع الميزانية الشاملة للمؤسسة. ومن مميزات وضع ميزانيات تخطيطية لكل مركز، أنها توفر فرصة للرقابة على هذه المراكز، و تبيين مراكز ذات الكفاءة والفاعلية من خلال مقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط.
- ✓ **تكاليف معيارية:** والتكلفة المعيارية حسب (CIMA)هي " تكلفة محددة مسبقاً بناء على تقديرات فنية للمواد واليد العمالة وتكاليف غير مباشرة لفترة معينة من الوقت ولمجموعة محددة من شروط العمل "[2] ، وبناء عليه فإن نظام التكاليف المعيارية يزوّد محاسبة المسؤولية بالمعايير الكمية التي يُعْتمد عليها كمقياس لتقييم الأداء، هذه المعايير لمختلف تكاليف من مواد أولية، اليد العاملة،التكاليف غير مباشرة .

بالإضافة إلى ميزانيات تخطيطية وتكاليف معيارية، تعتبر البيانات المستمدة من محاسبة المالية و محاسبة التكاليف، مدخلات إلى نظام محاسبة المسؤولية، فالمحاسبة المالية تمده بتقارير مثل التقارير الدورية عن المبيعات، قوائم التدفقات النقدية، حسابات النتائج (قائمة الدخل) كل هذه التقارير تساعد في التسجيل الفعلي للتكاليف والإيرادات الفعلية، وبالمثل بالنسبة للمحاسبة التكاليف التي تقوم بتسجيل وتبويب وتجميع مختلف التكاليف الفعلية بالمؤسسة.

[1] / هدى جاب الله:دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –بسكرة-)، مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر،2011-2012 ، ص37.

[2] / Shukla. M.C, et al: Cost accounting (text and problems), S. Chand & Company Pvt. Ltd, New Delhi, India, 2008, p38.

الفرع الثاني: المعالجة في نظام المعلومات المحاسبية:

بعد دخول مختلف البيانات إلى نظام المعلومات المحاسبية تقوم النظم الفرعية لهذا النظام بعملية المعالجة لهذه البيانات:

1. **المحاسبة المالية**: يعالج هذا النظام البيانات المتعلقة بالعمليات المحاسبية (الموثقة بالمستندات) بواسطة ما يسمى بالدورة المحاسبية وذلك كما يلي:

أ- **التسجيل في دفاتر يومية:** حيث تسجل جميع العمليات أول بأول، في الدفاتر اليومية(عامة، مساعدة)،وذلك طبقاً لطريقة القيد المزدوج، والتي نص أن" لكل عملية طرفين متقابلين ومتساويين،أحدهما مدين والآخر دائن بنفس القيمة، سواء هذه العمليات متعلقة بأشياء ملموسة أو غير ملموسة، نقدية كانت أو آجلة"[1]

ب- **الترحيل إلى دفتر الأستاذ:** حيث يتم نقل القيود اليومية إلى الحسابات الخاصة بدفاتر الأستاذ(عامة، مساعدة)، فدفتر الأستاذ يشتمل على جميع الحسابات التي تتعامل بها المؤسسة، بحيث يخصص لكل حساب صفحة مستقلة تُرحل إليها من دفتر اليومية جميع العمليات الخاصة بذلك الحساب (كل صفحة تحتوى على جانب دائن ومدين للحساب معين)[2].

ج- **ميزان المراجعة قبل التسوية:** دوريا يتم إعداد ميزان المراجعة، الذي يتمثل في " بيان يشمل كافة الحسابات سواء بالمجاميع أو الأرصدة وفقا لحالتها المدينة والدائنة في تاريخ محدد"[3].

د- **إجراء التسويات:** في نهاية الفترة المحاسبية يتم إثبات قيود تسويات بهدف إعداد القوائم منها (اهتلاكات، مؤونات، تخفيض مصاريف المسددة سلفاً و المتعلقة بالدورات اللاحقة، تسجيل نواتج السنة الحالية وغير محصلة،...الخ) لتُرحل هي الأخرى إلى دفتر الأستاذ، ثم إعداد ميزان المراجعة المُعدل.

ه- **إعداد القوائم المالية و إقفال الدفاتر**: انطلاقا من ميزان المراجعة المُعدل يتم إعداد القوائم(الميزانية، حساب النتائج،جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق الكشوفات)، وفي الأخير يتم إثبات قيود الإقفال وذلك استعداداً لدورة جديدة.

2. **نظام المحاسبة الإدارية** وهنا تتم المعالجة على مستواه بواسطة نظمه الفرعية: نظام محاسبة التكاليف،نظام الميزانيات التخطيطية، محاسبة المسؤولية:

أ- **محاسبة التكاليف:** يُعنى نظام محاسبة التكاليف بجميع الأنشطة والوقائع التي تُولد التكاليف، حيث يجمع البيانات التكاليفية التي تقع بالمؤسسة، ويسجلها في مجموعة من الدفاتر المحاسبية أو يتم إدخالها في قاعدة البيانات الخاصة بهذا النظام، وهذا بغرض المعالجة، هاته الأخيرة، التي تتعدّد طرقها بتعدد الأهداف المراد تحقيقها، والمعلومات التي يراها المسؤول ضرورية، فمثلاً يتم تصنيف التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة أو ثابتة ومتغيرة[4]، أو غيرها من التصنيفات التي تكون الأساس الذي يعتمد عليه في عملية حساب التكاليف وسعر التكلفة، هاته العملية، التي تعتبر من أهم أهداف نظام محاسبة التكاليف، وفي هذا الصدد، هناك عدة طرق لهذا الحساب، ومن هذه الطرق*: طريقة الأقسام المتجانسة، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكلفة الهامشية، طريقة التكاليف المعيارية، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة...الخ. فمثلاً، في طريقة الأقسام المتجانسة، و التي تعتمد على تقسيم

---

[1] / سليمان محمود مصطفى،فاروق جمعة عبد العال،مرجع سابق، ص20.

[2] / عاطف الأخرس، إيمان الهنيني: مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها،ط1،ج1،الدار البركة للنشر والتوزيع،2000،عمان ،الأردن، ص74.

[3] / سليمان محمود مصطفى،فاروق جمعة عبد العال، مرجع سابق،ص 167.

[4] / ساحل فاتح :دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، الجزائر، 2003- 2004 ، ص40.

* للاطلاع على بعض طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة يمكن الر جوع إلى : ناصر دادي عدون : تقنيات مراقبة التسيير(محاسبة تحليلية)،ج2، دار المحمدية، الجزائر،1994.

المؤسسة إلى مراكز تحليل ** (أقسام متجانسة).ليتم بعد ذلك، الفصل بين التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة، فالأولى تُحمل على المنتجات بدون طرح أي مشكلة، أما الثانية فيتم توزيعها على الأقسام المتجانسة، ليتم تحميل تكاليف كل قسم إلى مختلف المنتجات عن طريق وحدات عمل معينة. كل هذا يؤدي في الأخير إلى تحديد التكلفة النهائية للمنتجات.

ب- نظام الميزانيات التقديرية: بعد دخول بيانات إلى نظام الميزانيات يبدأ في معالجتها وذلك بهدف إعداد الميزانيات، حيث تتلخص مراحل الإعداد فيما يلي:

- **مرحلة التحضير لإعداد الميزانية**: تهدف هذه المرحلة إلى التمهيد لعملية إعداد الميزانيات، فبناء على الأهداف التي قامت من أجلها المؤسسة، يتم تحديد الأهداف العامة للمؤسسة، وكذا وضع الاستراتجيات والسياسات العامة للمؤسسة(اختيار الوسائل والأساليب التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف)، يلي ذلك ترجمة الأهداف العامة وكذا الاستراتجيات والسياسات العامة إلى خطة مالية طويلة الأجل. كما يجب في هذه المرحلة، أن يقوم كل رئيس مركز مسؤولية(قسم، دائرة) في المؤسسة بتحديد الأهداف التفصيلية لمركزه، لتُقدم إلى الإدارة العليا حيث يتم دراستها والتنسيق بينها واعتمادها.
- **مرحلة إعداد الميزانية واعتمادها**: يتم إعداد الميزانية من قبل المسؤولين وبمشاركة المشرفين على مراكز. حيث تتابع خطوات عملية الإعداد، حيث تحدد مسؤوليات إعداد الميزانيات استناداً للهيكل التنظيمي للمؤسسة، وهذا يشتمل تحديد أدوار المشاركين في مختلف مراحل الإعداد، كما يُحضر جدول الزمني لإعداد الميزانيات والذي يشمل خطوات العمل التي يجب إتباعها في الإعداد، وكذا ويتم شرح إجراءات وأساليب الإعداد لكافة المشرفين على مراكز المسؤولية، وبناء على ذلك يتم إعداد كل ميزانية أول بأول وتقديمها إلى الإدارة المختصة بهدف تنسيقها مع باقي الميزانيات، لتقوم هذه الإدارة بتجميع كل الميزانيات لمراجعتها وإعداد الميزانيات الختامية[1].

بعد إعداد مختلف الميزانيات يتم رفعها إلى لجنة مختصة التي تقوم بالمناقشة المعمقة لكل ميزانية، وعلى ضوء هذه المناقشة يتم وضع الميزانيات في شكلها النهائي، لتُقدم هذه الميزانيات الختامية إلى الجهة المختصة لاعتمادها، وبمجرد هذا الاعتماد تصبح معياراً للأداء يجب على الجميع التقيد به، ليتم الإعلان عنها لكافة الجهات صاحبة العلاقة، حيث تختار الإدارة الشكل المناسب للإعلان عن الميزانيات في شكلها النهائي بحيث تكون واضحة وسهلة الفهم.

- **مرحلة تنفيذ الميزانية واستخدامها في الرقابة**: بعد اعتماد الميزانية في صورتها النهائية تصبح بذلك موضع تنفيذ، وتقوم كل دائرة أو قسم بعرض وشرح ميزانيته على مرؤوسيه لتسهيل عملية التنفيذ.وبعد التنفيذ يتم استخدام الميزانية كأداة رقابة، حيث يتم إعداد تقارير دورية توضح الانحرافات بين الفعلي والمخطط (الميزانيات) والبحث عن الأسباب وتحديد المسؤولين عن هذه الانحرافات، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ج- نظام محاسبة المسؤولية: تمثل تقارير الأداء التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية، وسيلة الاتصال بين مختلف مراكز المسؤولية في سياق الهيكل التنظيمي للمؤسسة والتي تستخدم بصفة أساسية للأغراض الإدارية الداخلية بهدف تقييم أداء المسؤولية عن مختلف مراكز المسؤولية (تكلفة، ربحية،

** يمكن تعريف مركز التحليل على انه "قسم ذو نظام محاسبي أين تجمع عناصر الأعباء التي لا يمكن أن تحسب مباشرة في التكاليف و سعر التكلفة و هذا قبل تحميلها على هذه الأخيرة"،بحيث كل مركز تحليل يمكن أن يكون متصل بوظيفة معينة في المؤسسة.فمراكز التحليل هذه، تسمح بدورها بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.

[1] / وائل محمد إبراهيم خلف الله: واقع إعداد و تنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية(قطاع غزة)، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة،فلسطين، 2007، ص ص64-65.

استثمار،إيراد)، حيث يتم إعداد تلك التقارير ورفعها إلى المستويات الإدارية الأعلى من خلال نظام تقارير المسؤولية[1].

ولأغراض إعداد هذه التقارير يقوم نظام تقارير المسؤولية بتسجيل وقياس الأداء المحقق في كل قسم أو مركز،فيمكن أن يتم القياس في صورة نقدية مثل قياس الإيرادات والتكاليف، كما يمكن أن يكون القياس عينياً في صورة ساعات تشغيل أو كميات إنتاج بالوحدات وغيرها من مقاييس الأداء المادية .

وتساهم النظم المحاسبية (محاسبة المالية، محاسبة التكاليف) في عملية التسجيل الفعلي، وبعد هذا التسجيل يتم في محاسبة المسؤولية تجميع و تبويب التكاليف والإيرادات حسب مراكز المسؤولية، ثم ربط الأداء الفعلي مع المخطط لكل مركز مسؤولية، وذلك تمهيداً لإعداد تقارير الأداء. ولهذا يتوجب تصميم مجموعة من السجلات لقيد التكاليف والإيرادات الفعلية وكذا إعداد النتائج الفعلية المبوبة حسب مراكز المسؤولية.

المطلب الثالث:مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و خصائصها:

بعدما تطرقنا فيما سبق إلى مدخلات نظام المعلومات المحاسبية وكيفية المعالجة على مستواه، نتطرق في هذا المطلب إلى مخرجات هذا نظام وخصائصها.

الفرع الأول: مخرجات نظام المعلومات المحاسبية:

بعد عمليتي الإدخال والمعالجة على مستوى نظام المعلومات المحاسبية، يقدم هذا الأخير بشقيه المالي والإداري، مجموعة من المخرجات، التي يمكن تقسيمها نوعين:

1. **مخرجات على شكل وثائق**: وهي مخرجات يومية روتينية الخاصة بتوثيق النشاط والمعاملات الروتينية العادية للمؤسسة سوء مع أطراف خارج عنها أو بين مراكز المسؤولية بداخلها. و من أمثلة هذه المخرجات أوامر الشراء، محاضر الاستلام، شيكات المدفوعات، فواتير البيع للعملاء...،و تعتبر البيانات التي تتضمنها هذه المخرجات المدخلات الرئيسية لعمليات التشغيل اليومي في هذا النظام بشقيه المالي والإداري للإخراج النوع الثاني من المخرجات و هي مخرجات على شكل تقارير.
2. **مخرجات على شكل تقارير**: يخرج نظام المعلومات المحاسبية مجموعة من التقارير، تستفيد منها الأطراف المختلفة سواء الداخلية أو الخارجية، وتعتبر هذه التقارير بمثابة رسالة تتدفق خلالها المعلومات المحاسبية المتبادلة بين منتج هذه المعلومة (نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة) ومستقبل هذه الرسالة (مستخدم المعلومات المحاسبية). ولكن قبل التطرق إلى مختلف التقارير المخرجة، تجدر الإشارة إلى تعريف المعلومات المحاسبية باعتبارها فحوى هذه التقارير.

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 داخليا "[2].

أما عن التقارير، فتنقسم إلى قسمين رئيسين: التقارير المالية و التقارير الإدارية:

أ- **التقارير المالية:** إن أهم جزء في التقارير المالية، يتمثل في القوائم المالية. وفي هذا الصدد، ألزم القانون الجزائري المؤسسات (الكيانات) - غير الصغيرة- التي تدخل في تطبيق النظام المحاسبي

[1] /الخطيب خالد:أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية في ظل التحديات العالمية المعاصرة ،مدخلة مقدمة المؤتمر العلمي الثالث بعنوان"إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان ،الأردن، أيام 27 - 29 أفريل 2009، ص7.

[2] / زياد عبد الكريم القاضي ،محمد خليل أبو زلطة: تصميم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،عمان ،الأردن،2010، ص369.

المالي بإعداد القوائم المالية(الكشوفات المالية)[1]،وهي نفس القوائم التي يلزمها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1)، والمتمثلة في :الميزانية ، حساب النتائج، جدول سيولة الحزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق الكشوفات المالية:

- **الميزانية (قائمة المركز المالي)**: وتمثل وتوضح هذه القائمة ما للمؤسسة من أموال في شكل أصول وما عليها من أموال في شكل خصوم، يمكن تعريفها على أنها " قائمة تعرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية لمؤسسة اقتصادية في تاريخ محدد "[2].

وقد تضمن النظام المحاسبي المالي نموذج لقائمة الميزانية في شكلها الجديد الذي يتوافق مع متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير المحاسبية الدولية، حيث صنف الأصول و الخصوم إلى عناصر متداولة (جارية) و عناصر غير متداولة (غير جارية). فترتب الأصول حسب درجة سيولتها، أما الخصوم فترتب حسب درجة الاستحقاق،حيث أن:

- الأصول: و التي يميز فيها بين الأصول غير الجارية و الأصول الجارية، فمعيار التمييز يتمثل في المدة أي ما كان أكثر من سنة فهو أصل غير جاري،أما الذي أقل من سنة فهو أصل جاري؛
- الخصوم: كذلك ميز النظام المحاسبي المالي عناصر الخصوم إلى خصوم غير جارية و أخرى جارية بنفس معيار التمييز، و عليه فإن الأموال الخاصة و الديون الأكثر من سنة، هي خصوم غير جارية أما الديون الأقل من سنة فهي خصوم جارية.

- **حساب النتائج(قائمة الدخل)**: كما يطلق عليه أيضا قائمة الربح والخسارة، أو القائمة التشغيلية،و مهما كانت تسميته فهو " ملخص للإيرادات والمصرفات، والربح الصافي أو الخسارة الصافية لمؤسسة اقتصادية لفترة زمنية محددة "[3] .

يعرفه النظام المحاسبي المالي على أنه " بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، و لا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية من ربح أو خسارة"[4].

وقد نص النظام المحاسبي المالي على تقديم حساب النتائج حسب الطبيعة، مع إمكانية الاعتماد اختياريا على حساب النتائج حسب الوظيفة، ففي الطريقة الأولى يتم عرض الإيرادات والمصاريف، حسب طبيعتها، حيث لا يتم توزيع المصاريف على أقسام المؤسسة، أما في الطريقة الثانية يتم تصنيف المصاريف مقسمة على أقسام المؤسسة .

- **جدول سيولة الحزينة(قائمة التدفقات النقدية):** وهذا الجدول هو " قائمة تعرض المتحصلات النقدية (المقبوضات)، والمدفوعات النقدية (المدفوعات) وصافي التغير في النقدية من ثلاثة أنشطة وهي أنشطة التشغيل (الجاري)، أنشطة الاستثمار، و أنشطة التمويل لمؤسسة اقتصادية خلال فترة زمنية محددة بصورة تؤدي إلى توفيق رصيد النقدية في أول الفترة وآخر الفترة "[5].

---

[1] / قانون رقم 07-11 المؤرخ في 01 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي ،مرجع سابق، المادة 25 ص5.

[2] /Lerner.Joel.j and Cashin.james.A: Shaun's outline of principles of accounting I, fifth edition, McGraw-Hill Companies, 2009, Inc, New York, p19.

[3] / I bid,p17.

4 / القرار المؤرخ في26يجويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المطبعة الرسمية ،الجزائر، العدد19، الصادرة بتاريخ 25مارس2009،ص 24.

[5] / جمال شحات:قائمة التدفقات النقدية، مقال متاح على الربط:
http://www.aleqt.com/2013/06/03/article_760445.html(تاريخ التصفح 2015/03/30)

كما هو"عبارة عن مجموع المعاملات النقدية الداخلة ومجموع المعاملات النقدية الخارجة خلال فترة زمنية معينة"[1].

فهذه القائمة تظهر التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) والتدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات) حسب ثلاث أقسام رئيسية: الأنشطة التشغيلية (النشاط الرئيسي للمؤسسة)،الاستثمارية والتمويلية خلال فترة زمنية محددة،حيث:

- ✓ **التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**: تتمثل في كافة النقدية الناتجة عن العمليات الرئيسية للمؤسسة من بيع وشراء السلع وكافة العمليات التي تمثل الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة. حيث أن التدفقات النقدية الداخلة من هذه الأنشطة تتمثل في (المقبوضات النقدية من المبيعات بضائع والمنتوجات المصنعة وخدمات المقدمة، مقبوضات من الإتاوات والعمولات، وباقي الإيرادات الأخرى)، أما التدفقات النقدية الخارجة فتتمثل في(المبالغ المدفوعة للموردين وللمستخدمين، المدفوعات النقدية كالضرائب والرسوم على النتائج، الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة، وغيرها من المدفوعات النقدية المتعلقة بالتشغيل).
- ✓ **التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية**: وتتمثل هذه التدفقات في عمليات تسديد الأموال من أجل اقتناء استثمار وتحصيل الأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الأجل، فالتدفقات الداخلة من هذه الأنشطة تتمثل في (التحصيلات عن عمليات التنازل عن أصول المادية والمعنوية، التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم مالية ، الفوائد المحصلة من توظيفات الأموال). أما التدفقات النقدية الخارجة فتتمثل في المدفوعات النقدية لاقتناء أصول ملموسة أو غير ملموسة وكذا المدفوعات النقدية المتعلقة بإنشاء أصول عن طريق موارد المؤسسة، المدفوعات النقدية عن اقتناء استثمارات مالية).
- ✓ **التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية**: تتمثل الأنشطة التمويلية في الحصول على الموارد من المالكين أو إرجاعها إليهم، كما تشمل أيضا الحصول على الموارد من خلال الافتراضات الطويلة والمتوسطة. فالتدفقات الداخلة من هذه الأنشطة تتمثل في (التحصيلات الناتجة عن إصدار أسهم،التحصيلات المتأتية من القروض أو سلفات)، أما التدفقات النقدية الخارجة فتتمثل في التوزيعات على المساهمين، تسديدات المبالغ المقترضة.

ويمكن في الأخير حساب صافي التدفق النقدي من خلال طرح التدفقات النقدية الصادرة من التدفقات النقدية الواردة وذلك للأقسام الثلاثة السابقة الذكر.

- **جدول تغير الأموال الخاصة:** ويشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. ولهذا يعرف على أنه " جدول على شكل مصفوفة يبين في جانب الأسطر العناصر التي تؤثر على الأموال الخاصة، و في جانب الأعمدة البنود المعنية بالتغير (رأس المال الاجتماعي، علاوات الإصدار، فروقات إعادة التقييم، الاحتياطات والنتائج)"[2]، حيث ينطلق هذا الجدول أو البيان من السنة (ن -2).كما يبين لنا هذا الجدول كيف تغيرت العناصر المكونة للأموال الخاصة و ما هي العمليات المسؤولة عن هذا التغير.

لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا المطلوب تقديمها في هذا البيان وهي :

[1] / يحياوي مفيدة، ريف عبد الرزاق، أثر المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs على التحليل المالي بالمؤسسة، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الأول حول "النظام المحاسبي و المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب، تطبيقات و آفاق"، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر،يومي 17-18 جانفي 2010، ص 7.

[2] / وهيبة ناصري: التشخيص المالي وفق النظام المحاسبي المالي ،مداخلة مقدمة إلى الملتقي الوطني بعنوان " التشخيص المالي في المؤسسات الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، مركز الجامعي محمد الشريف مساعدية،سوق أهراس،الجزائر، يومي 22و23 ماي 2012،ص12.

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الرفع، التخفيض، التسديد...)؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

- **ملحق الكشوفات المالية:** و يعد ملحق الكشوفات المالية جزء من الكشوف المالية و وثيقة ملخصة،بحيث يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية حساب النتائج ويتمم كلما اقتضت الحاجة، المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات. يشتمل الملحق على معلومات أهمها:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية؛
- مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية، وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة، والفروع والمؤسسة الأم وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه المؤسسات أو مسيريها؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

ب- تقارير إدارية: وهي تقارير ذات الاستخدام الداخلي في المؤسسة وتنقسم هذه التقارير إلى:

- **التقارير التشغيلية:** و تركز هذه التقارير على أحداث الماضي و الحالات الجارية للعمليات داخل المؤسسة، هدفها الأساسي تقديم الدعم للأفراد المسؤولين عن تنفيذ الأنشطة التشغيلية اليومية للمؤسسة و يمكن تقسيمها إلى نوعين :[1]

- تقارير وصفية: و تصف هذه التقارير حالة و ظروف نشاط أو تشغيل معين داخل المؤسسة في نقطة زمنية معينة. فمثلاً تصف الميزانية المالية للمؤسسة المركز المالي لها في تاريخ معين و هو تاريخ إعداد هذه الميزانية، كما تظهر تقارير المخزون الكميات المتاحة من هذا المخزون لحظة إعداد التقارير. و يلاحظ أن المعلومات المحتواة في مثل هذه التقارير تعتبر صحيحة ومعبرة عن الواقع فقط وقت إعدادها، وبذلك تصبح معلوماتها تاريخية ومحدودة في منفعتها نظراً لاستمرار عمليات المؤسسة وتغير الظروف والأوضاع فيها من فترة إلى أخرى.
- تقارير النشاط: وهي تقارير تلخص و تعبر عن نتائج الأحداث داخل المؤسسة نتيجة لعملية التشغيل خلال فترة معينة: مثل قائمة الدخل، تقرير الوارد والمنصرف من المخزون، التقارير الدورية عن المبيعات، كشوفات الرواتب و أجور العاملين، قوائم التدفقات النقدية، ملخصات أحجام و تكاليف الإنتاج. وتفيد مثل هذه التقارير في اكتشاف أو توقع المشاكل في حينها واتخاذ القرار الملائم. كما أنها أداة تخطيطية. فمثلا يستطيع كل من مدير التسويق ومدير الإنتاج احتساب معدل دوران المخزون،الذي هو أحد العوامل الهامة عند تخطيط الإنتاج، من المعلومات التي تحتويها قائمة الدخل وتقرير الوارد والخارج من مخزون البضاعة تامة [معدل دوران المخزون = تكلفة البضاعة المباعة (قائمة الدخل) ÷ متوسط المخزون(تقرير المخزون)].

- **التقارير التخطيطية:**وهذا النوع من التقارير يساعد في التخطيط واتخاذ القرارات الخاصة بالمستقبل،وأكثر هذه التقارير استخداماً يكون في شكل ميزانيات تقديرية (الميزانية المبيعات، الميزانية

[1] / أحمد حسين علي حسين،مرجع سابق ،ص ص68-70.

الإنتاج، الميزانية شراء المواد الأولية، قائمة الربح المقدرة، قائمة التدفقات النقدية المقدرة،...). فهذه الميزانيات التخطيطية أداة تخطيط لأنها تقوم بترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من البيانات الكمية والمالية لتعطيها صورة عن النتائج التي يُمكن التوصل إليها. وغالباً ما تتخذ القرارات بعد استلام تقارير التخطيط، فيمكن أن تؤدي الميزانية الخاصة بالإنتاج والعمالة إلى قرارات خاصة بشراء أصول جديدة أو تعيين موظفين جدد أو إعادة جدولة الإنتاج وما إلى ذلك.

- **التقارير الرقابية:**وهي التقارير التي تساعد على التحقق من أن العمليات تسير وفقاً لما هو مخطط لها،وذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع معايير تكون أساساً للمقارنة، وكذا تحديد الانحرافات والبحث عن أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة، و المعايير التي تؤخذ أساساً للمقارنة ممثلة في الأداء الخاص بفترات سابقة أو أداء الأقسام المماثلة، أو التكاليف المعيارية. ومن أمثلة التقارير الرقابية تقارير مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية، مقارنة الأرباح الفعلية بالأرباح المخططة لمركز ربح معين،تقارير مقارنة الجودة الفعلية للمنتجات مع معايير الجودة الموضوعة وما شابه ذلك[1].

الفرع الثاني: خصائص المعلومات المحاسبية:

يجب توفر مجموعة سمات أو ما يُعرف بالخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية، ويقصد بهذه الخصائص الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين. وفي هذه الصدد سنتطرق إلى الخصائص التي أقرها كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) (وذلك في إطار إعداد وعرض القوائم المالية المعروف بالإطار المفاهيمي)، وكذلك نظام المحاسبي المالي. ووفق هذان الأخيرين، تم حصر هذه الخصائص في أربعة خصائص نوعية أساسية وهي :

- القابلية للفهم؛
- الملاءمة؛
- الموثوقية؛
- قابلية المقارنة.

وفيما يلي شرح لها :

1. **القابلية للفهم:** يقصد بذلك قابلية المعلومات للفهم من قبل المستخدمين، ولهذا الغرض، يُفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة، كما لديهم رغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وفي هذا الصدد، يجب عدم استبعاد المعلومات عن المسائل المقعدة التي يجب إدراجها ضمن القوائم المالية إذا كانت الملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية، بحجة أنها صعبة الفهم بالنسبة لبعض المستخدمين[2].
2. **الملاءمة:** حتى تكون المعلومات مفيدة، يجب أن تكون الملاءمة لحاجات متخذي القرارات، وتتحقق هذه الخاصية حسب (IASB)، عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية[3]. وتتفرع هذه الخاصية إلى الخصائص الفرعية التالية:

[1] / أحمد حسين علي حسين،مرجع سابق ، ص71.
[2] / أحمد علي إبراهيم ،وفاء يحيي احمد حجازي :قراءة القوائم المالية، مركز التعليم المفتوح ،جامعة بنها ، مصر ،2008،ص9.
[3] / مؤسسة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية : المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008،"اطار اعداد وعرض البيانات المالية"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبيين القانونيين،عمان الاردن،2008، ص78

أ- **التوقيت الملائم:** أي وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في وقت حاجتهم إليها، لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها، فمن المعلوم أن عملية اتخاذ القرار محددة دائما بفترة زمنية معينة.

ب- **القيمة التنبؤية للمعلومات:** لان مستخدم المعلومات يمارس نوعاً من التنبؤ عند اتخاذ القرار، وبالتالي فالمعلومات الملائمة هي المعلومات التي تحسن مقدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل على ضوء نتائج الماضي و الحاضر.

ج- **القيمة الاسترجاعية للمعلومات:** يجب أن يكون للمعلومات دور في تثبيت وتصحيح توقعات سابقة،وذلك من خلال مساعدة مستخدمي المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاتهم السابقة، وعليه تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات. ففي غالب الأحيان تتخذ القرارات الجديدة بناء عن نتائج قرارات سابقة والتي تكون مدخلات أساسية للقرارات الجديدة[1].

د- **المادية (الأهمية النسبية):** تعد المعلومات ذات مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. وتعتمد المادية على حجم البند أو الخطأ المؤثر في حالة عدم عرضه أو تحريفه[2].

3. **الموثوقية:** تمتلك المعلومات خاصية الموثوقية - حسب IASB - إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أوالمتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول . وتتحقق هذه الخاصية من خلال الخصائص فرعية التالية :

أ- **التمثيل الصادق:** وتعني أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى، والتي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتماداً على مقاييس وأسس الاعتراف[3].

ب- **الجوهر فوق الشكل:** لكي تمثل المعلومات العمليات والأحداث الأخرى تمثيلاً صادقاً والتي يفترض أنها تمثلها، وعندما يختلف الجوهر الاقتصادي للعملية عن شكلها القانوني، فان صفة "الجوهر فوق الشكل " تتطلب أن تتم المحاسبة والتقرير عن جوهر العملية وآثارها، وليس عن شكلها القانوني فقط. لأن جوهر العمليات والأحداث الأخرى ليس دائماً متطابق مع شكلها القانوني[4]. ومثال ذلك بيع أصل مع الاحتفاظ بالمنافع الاقتصادية المستقبلية رغم وجود وثائق نقل ملكية، فإن الاعتراف بهذه العملية بأنها عملية بيع، لا يمثل بصدق الحدث الاقتصادي.

ج- **الحياد:**لتكون المعلومات موثوقة، يجب أن تكون المعلومات محايدة، وتكون كذلك عندما تكون خالية من التحيز للوصول إلى نتيجة معينة أو سلوك معين.

د- **الحذر:** ويقصد به أن معد المعلومات بذل الجهد الكافي لمواجهة حالات عدم التأكد، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، تقدير العمر الإنتاجي للأصول الطويلة الأجل، وفي مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بها من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومداها من خلال ممارسة الحذر عند إعداد القوائم المالية .والحذر حسب -IASB - هو " تبني درجة من الاحتراس في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول و الدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات"[5].

1/ هوام جمعة،لعشوري نوال: دور الحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مدخلة مقدمة للملتقى الدولي الأول حول" الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات و آفاق)،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي ،الجزائر، يومي 7و8 ديسمبر2010، ص14.

[2] / فياض حمزة رملي:نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة (مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية)، دار الأياي للنشر والتوزيع ، الخرطوم ، السودان ، 2011،ص41.

[3] / صدام محمد محمود الحيالي : دور الشافية في تعزيز البعد الثقافي للمعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة تكريت ، العراق ، المجلد 4، العدد 10، 2008 ،ص130.

[4] / رضا ابراهيم صالح:أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الازمة المالية العالمية،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الإسكندرية، الإسكندرية،مصر،المجلد46، العدد2، جوان 2009، ص35.

[5] / مؤسسة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، مرجع سابق، ص80 .

ه- **الاكتمال:** لتكون المعلومات موثوقة، يجب أن تكون المعلومات كاملة ضمن حدود أهميتها النسبية وتكلفتها، ذلك أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة، وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملاءمتها.

4. **قابلية المقارنة:** وتعني إمكانية مقارنة القوائم المالية عبر الزمن لنفس المؤسسة، وكذا مقارنة هذه القوائم مع قوائم للمؤسسات أخرى وهذا يتم من خلال (عرض القوائم المالية للمؤسسة للسنوات السابقة،الثبات في أسس القياس والعرض، الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة وتغيراتها وأثر التغير).

المطلب الرابع: أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مقومات نظام المعلومات المحاسبية ومزايا ومخاطر استخدامها:

لعل واحدة من أهم الحقائق المتفق عليها، هي أننا نعيش اليوم في عصر غزته تكنولوجيا المعلومات في شتى المجالات وأدخلت عليها تغيرات جذرية. فكان على المؤسسة مواكبة هذه التطورات، فاستفادة جميع نظمها من مزايا استخدام تكنولوجيا المعلومات، نظراً لما توفره من اقتصاد في الجهد والوقت والتكلفة، ونظام المعلومات المحاسبية* ليس بمنأى عن هذا التغير، باعتباره أحد النظم المفتوحة نسبياً، فكان لابد له من مجارة هذا التغير الحاصل في بيئته الخارجية، فقد لخصت تكنولوجيا المعلومات وظائف هذا النظام بشكل يجعله أكثر فعالية وكفاءة. وللتوضيح أكثر نقوم في هذا المطلب، باستعراض طبيعة التغيرات التي مست مقوماته في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات، إضافة إلى توضيح مزايا ومخاطر استخدامها على هذا النظام.

الفرع الأول: أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مقومات نظام المعلومات المحاسبية:

إن مقومات نظام المعلومات المحاسبية (وحتى أهدافه) لن تتغير في ظل تكنولوجيا المعلومات، فهي لا تختلف عن النظام اليدوي، فالمقومات هي نفسها، بمعنى أنه في كل الأحوال لا بد من وجود مجموعة مستنديه ودفترية وغيرها من المقومات، ولكن تغيرت طبيعتها ، وللتوضيح أكثر نقوم بتوضيح لطبيعة هذه مقومات في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات.

لكن، قبل الحوض في تغير طبيعة المقومات، نمر على تعريف لتكنولوجيا المعلومات، فعرفتها الأمم المتحدة سنة 2003 على أنها" جميع جوانب تناول وتجهيز المعلومات وتشمل الحاسبات والبرمجيات والشبكات المحلية والعالمية والاتصالات السلكية واللاسلكية"[1].
وهي أيضا" توليفة من العناصر والمكونات التكنولوجية والتي تُستخدم وتُطبق بطريقة تكاملية مُنظمة في عمليات إدخال، معالجة أو تشغيل، إخراج، نقل المعلومات:الملفوظة، المصورة...الرقمية، بغرض تسهيل الحصول على المعلومات ....وتبادلها وجعلها متاحة للجميع...للاستفادة منها في مجالات الحياة المختلفة...فهي بمثابة تفاعل ثلاث أنواع من تكنولوجيا: تكنولوجيا الاتصالات، تكنولوجيا الحاسبات، تكنولوجيا الوسائط المتعددة "[2].

بالتالي تشمل تكنولوجيا المعلومات، جميع أنواع الاكتشافات و المستجدات و الاختراعات في تكنولوجيا: الحاسوب، الاتصالات، الوسائط المتعددة، والتي تُحقق إمكانية إدخال، معالجة أو تشغيل، إخراج، نقل كميات هائلة من البيانات والمعلومات، وذلك في الوقت المناسب وبالطريقة المناسبة والمتاحة.

* نذكر أن المشرع الجزائري ألزم المؤسسات الخاضعة لقانون النظام المحاسبي المالي،أن تطبق نظام الآلي في مسك محاسبة مالية،وحدد وشروطه و كيفياته،وذلك في المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في7 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

[1] / شاهر فلاح العرود،طلال حمدون شكر:جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،عمادة البحث العلمي الجامعة الأردنية،الأردن ، المجلد 5 ، العدد 4 ، 2009 ، ص477.

[2] / محمد إبراهيم عراقي :مدخل تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها السياحية،المكتبة الأكاديمية،جيزة،مصر،2009، ص101.

أما عن أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مقومات نظام المعلومات المحاسبية فهي كما يلي:

1. **الأثر على المجموعة المستندية :**تتخذ المستندات في ظل النظام اليدوي الشكل المعتاد الذي تظهر عليه من فواتير البيع والشراء وإيصالات التسديد والتحصيل وغيرها، حيث تستخدم بصورة مباشرة للتسجيل في الدفاتر والسجلات، أما في حالة استخدام تكنولوجيا المعلومات، فقدت تغيرت هذه المجموعة تبعاً لهذا النظام، فالأمر يستلزم تعديل في شكل أو طبيعة المستندات، أو استخدام مستندات وسطية تحتوي على بيانات الموجودة في المستندات الأصلية مترجمة بطريقة يفهمها الحاسب الإلكتروني.
2. **الأثر على المجموعة الدفترية:** في ظل استخدام الحاسبات الالكترونية، تحولت المجموعة الدفترية من شكلها المادي التقليدي، إلى مجرد ملفات الكترونية مخزنة على أحد وسائط التسجيل الالكتروني (أشرطة ممغنطة، أقراص ممغنطة الصلبة والمرنة، أسطوانات ممغنطة، أقراص الليزر...الخ)، وقد انعكس هذا على كيفية الوصول إلي هذه الملفات، فقد أصبحت على شكل مخرجات آلية لا يمكن الاطلاع عليها إلا من خلال البرامج التطبيقية المختصة، التي في ظلها تم إنشاء مثل هذه الملفات.
3. **الأثر على الدليل المحاسبي**: إذا كان الدليل المحاسبي ضروري بالنسبة للنظام اليدوي، فانه أكثر ضرورة بالنسبة للنظام الذي يستخدم تكنولوجيا المعلومات، ويظهر هذا من خلال ما يلي:[1]

- زيادة أهمية الدليل المحاسبي: بما أن كل دليل يحتوي على خطة منظمة لترقيم المفردات التي يحتوى عليها، سواء كانت هذه المفردات حسابات مالية أو عناصر تكاليف أو مراكز مسؤولية، هذه الأرقام ذاتها تمثل الأكواد التي يستخدمها مخطط البرنامج في تصميم عمليات الإدخال والتسجيل والبحث والاسترجاع والمعالجة التي تتضمنها البرامج التطبيقية. وبدون هذه الأرقام الكودية تصبح العمليات السابقة بطيئة، ومعرضة للكثير من الأخطاء، كما تصبح أحجام ملفات البيانات ضخمة، وتشكل عبئاً على الذاكرة أثناء التشغيل.
- زيادة التكامل بين الأدلة المختلفة: في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات، فان مبدأ التكامل بين نظم القياس المختلفة يمكن تحقيقه بيُسر، فهذا المبدأ يقتضي بأن يتم تكويد كل بند برقم كودي واحد، على أن يعكس هذا الرقم علاقة هذا البند بكافة نظم القياس المستخدمة. فمثلا ،الرقم الكودي الذي يُعطي لأي بند من بنود التكاليف يجب أن يعكس علاقة هذا البند بكل من(الحساب المالي الذي يحمل عليه لأغراض المحاسبة المالية، مركز التكلفة الذي يوجه إليه لأغراض التتبع والتحميل اللازم لقياس التكلفة الفعلية لوحدات النشاط، مركز المسؤولية الذي يرتبط به لأغراض الرقابة وتقييم الأداء الوظيفي للمسؤول عن هذا المركز).

4. **الأثر على مجموعة الأفراد المؤهلين:** وقد تأثر هذا العنصر من حيث العدد والمواصفات، فالنظام الالكتروني لا يحتاج إلى عدد كبير من الأفراد كما في النظام اليدوي، حيث حل العمل الآلي محل عمل اليدوي في وظائف أو جزء منها والتي كان ينجزها أفراد النظام القديم، وهذا العدد المحدود من العاملين في النظام الالكتروني يجب أن تتوافر فيهم خبرات متخصصة، تتناسب وهذا النظام من محاسبين، المحللون الماليون، محللو ومصممو نظام المعلومات المحاسبية.
5. **الأثر على مجموعة التقارير والقوائم المالية** :أدى الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات إلى دقة وسرعة الحصول على التقارير (اليومية – الأسبوعية – الشهرية – الفصلية – السنوية)، فضلاً عن إمكانية عرضها على شاشة العرض المرئي، وبالتالي سرعة تغيير المعلومات التي تتضمها التقارير قبل طباعتها أو تخزينها، بالإضافة إلى ذلك، مكنت تكنولوجيا المعلومات من توفير تقارير إدارية أكثر

[1] / زياد عبد الكريم القاضي ،محمد خليل أبو زلطة، مرجع سابق،ص ص 348-349.

فعالية، نظراً لمقدرة الحاسب على تشغيل كميات ضخمة من البيانات، وإمكانية تطبيق العديد من النماذج الكمية في حل الكثير من المشاكل.

6. **الأثر على نظم الرقابة:** إن تبني تكنولوجيا المعلومات زاد من أهمية نظام الرقابة كأحد مقومات نظام المعلومات المحاسبية، يتماشى وهذا التغيير، فيجب أن يوفر نظام الرقابة* إجراءات وأساليب رقابة تعمل على مواجهة مخاطر(تعديل بيانات ومعلومات المقصود والغير المقصود، تخريب برامج، فيروسات، سرقة...الخ). وفي هذا الصدد ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى قسمين: أولهما الرقابة العامة والتي تشتمل على إجراءات لا تتعلق بالعمليات المحاسبية مباشرة، لكنها ذات أهمية عالية لنظام المعلومات المحاسبية (كلمات سر، منع الدخول غير المرخص به، إجراءات حماية البيانات وملفات والبرامج ...الخ)، أما الثانية فتتمثل في الرقابة على التطبيقات، وتشتمل على الإجراءات المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية معينة (الرقابة على دورة الإيرادات، الرقابة دورة المشتريات...الخ)، وتنقسم هذه الرقابة إلى:الرقابة على المدخلات، الرقابة على المعالجة، الرقابة على المخرجات.

وإضافة إلى ما سبق، تلعب إدارة المراجعة الداخلية في تحقيق أمن وسلامة المعلومات، من خلال تقييم أدوات أو أساليب نظام الرقابة الداخلية المطبق لتحقيق أمن وسلامة المعلومات وإعداد تقرير بذلك، مع تبيان المخاطر التي تواجه أمن وسلامة المعلومات،وكذا اقتراح سياسات وأدوات لمواجهة تلك المخاطر[1].

ونتيجة للمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة من جَّراء استخدام تكنولوجيا المعلومات، ظهرت مشكلة عدم الثقة بالنظم الالكترونية، وانطلاقاً من هذا ظهرت خدمات تأكيد الثقة*(خدمات تأكيد الثقة بالنظم الالكترونية يشار إليها باختصار" SysTrust"، خدمات تأكيد الثقة بالمواقع الالكترونية"WebTrust ")،هذه الخدمات يقدمها مراجع الحسابات في شكل شهادة(SysTrust أو WebTrust)،و حصول المؤسسة على تلك الشهادات يعني التزامها بضوابط أمن وسلامة المعلومات في ضوء معايير معينة.

7. **الأثر على الوسائل والأجهزة:** إن النظام اليدوي يعتمد على وسائل يدوية وشبه آلية من آلة حاسبة وأقلام، آلة كاتبة، آلة عد النقود،...الخ، أما في ظل تكنولوجيا المعلومات فقد تحولت هذه الوسائل الى الحواسيب،شبكات اتصال، وسائط تخزين متطورة، طابعات....الخ .

---

* نشير في هذا الإطار ،أن المشرع الجزائري ألزم المؤسسات الخاضعة لقانون النظام المحاسبي المالي،أن تطبق نظام الآلي في مسك محاسبة مالية،وحدد وشروطه و كيفياته،وذلك في المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في7 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.كما وضح في نفس المرسوم إجراءات الرقابة الداخلية لضمان حسن استخدام أنظمة الإعلام الآلي.

[1] / عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة: الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال)، مرجع سابق، ص ص 275-276.

* ظهرت هذه الخدمات نتيجة دراسة لكل من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي و معهد المحاسبين القانونيين الكندي، ومن بين ما تضمنته هذه الدراسة وضع مبادئ ومعايير تُمكن المؤسسة وفي حالة استيفائها لهاته الأخيرة، الوصول إلى مستوى أمن معلومات محدد.وتعتبر هذه مبادئ ومعايير بمثابة مرجع على أساسه تُمنح شهادةSysTrust أو WebTrust .

الفرع الثاني: مزايا ومخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية:

لقد نتج عن استخدام تكنولوجيا المعلومات في نظام المعلومات المحاسبية، مجموعة من فوائد أو مزايا وكذلك مجموعة من المخاطر، وهذا ما سنقدمه في هذا الفرع:

أولا: مزايا استخدام تكنولوجيا المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية:

هنالك العديد من المنافع المستمدة من استخدام تكنولوجيا المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية:[1]

1. تحسين الوقتية، أي توفير المعلومات في الوقت المناسب، و زيادة الدقة في المعلومات؛
2. تحسين وتسهيل التحليل الإضافي للمعلومات، حيث أن تشغيل الحاسب للبيانات بصورة جيدة ودقيقة يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات التي يقدمها النظام مما ينعكس على اتخاذ الإدارة للقرارات الإدارية السليمة بصورة تحقق الاستغلال الأمثل للموارد؛
3. إجراء حسابات معقدة وإمكانية تشغيل قدر هائل عن المعاملات في وقت قصير وبتكلفة اقل علاوة على انعدام الأخطاء التشغيلية و الحسابية تقريبا نتيجة الاستفادة من إمكانيات تكنولوجيا المعلومات وانخفاض الاعتماد على العنصر البشري ؛
4. الإمكانية الضخمة لتخزين البيانات في صورة ملفات الكترونية، تُغني عن الكثير من الملفات والسجلات اليدوية؛
5. تحسين إمكانية الفصل المناسب بين المهام عن طريق تنفيذ رقابة آمنة، قواعد بيانات، نظم التشغيل؛
6. إمكانية الاستفادة من الحاسب الآلي في تحقيق الرقابة الذاتية على كل عمليات التشغيل اليومية؛
7. كما ساهمت تكنولوجيا المعلومات في:

- تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات، فعلى سبيل المثال، يُمكن الحاسوب من تحقيق خاصية التوقيت المناسب لما يتمتع به من قدرة على الانجاز السريع وخزن المعلومات واسترجاعها وقت الحاجة إليها، كما يحقق أيضا خاصية الحياد، إذ أن استعماله في التشغيل البيانات، خفض حجم تدخل العنصر البشري[2]. كما يمكن إجراء المقارنات بين البيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية المنشورة على الشبكات (انترنت،انترانت، اكسترنت)، سواء مع البيانات المتوفرة لسنوات سابقة عن نفس المؤسسة أو مع البيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية المنشورة على الشبكات للمؤسسات أخرى لنفس الفترة الزمنية، وهو ما يحقق خاصية القابلية للمقارنة[3].
- توفير قنوات نشر جديدة، فيمكن للمؤسسة إنشاء موقع أو أكثر لها على شبكة كوسيط نقل سريع، بهدف توزيع ونشر مباشر للمعلومات المالية وغير المالية، على نطاق واسع من المستخدمين.
- تعزيز الثقة المستخدمين في البيانات والمعلومات المحاسبية، نظر لإمكانية الاتصال المباشر مع المؤسسة المعْنية والتأكد من صحتها بصورة مباشرة ومستمرة.
- زيادة قدرة نظام المعلومات المحاسبية على التكيف والتأقلم مع بيئة العمل المؤسسة نظرا لما توفره هذه التكنولوجيا من أدوات ووسائل اقتصادية، وكذا زيادة إمكانية تحقيق هذا النظام لأهدافه.

---

[1] / عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة: الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال)،مرجع سابق، ص ص248-249.

[2]/إبراهيم محمد الجزراوي،لقمان سعيد:أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في رفع كفاءة وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية،مجلة الإدارة والاقتصاد،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة المستنصرية،بغداد ،العراق، العدد 75 ، 2009،ص15.

[3] /شريف عمر،محمدي عبد العالي :دور محافظ الحسابات في إضفاء الثقة على المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا الإعلام والاتصال،مداخلة مقدمة إلى المؤتمر الدولي الأول"المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف،المسيلة ،الجزائر، يومي 4و 5 ديسمبر 2012،ص11.

ثانيا: مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية:

رغم المزايا التي تحققها تكنولوجيا المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية، إلا أن هناك مجموعة من مخاطر استخدامها على هذا النظام ومن هذه المخاطر:[1]

1. يتم الاعتماد على البرامج والأنظمة والتي يتم من خلالها تشغيل البيانات بشكل غير حقيقي وغير دقيق أو قد تكون البيانات غير دقيقة في حد ذاتها؛
2. دخول غير مصرح به أو غير مسموح به إلى البيانات، والذي قد يؤدي إلى تدمير البيانات أوتغييرها،أو إمكانية التلاعب في البيانات، أو فقدان محتمل للبيانات أو حذفها عن طريق الخطأ؛
3. تغيير بشكل غير مصرح به أو غير مسموح به في البرامج أو الأنظمة، أو الفشل في إجراء تغيرات اللازمة على هاته الأخيرة؛
4. تضخم الأخطاء التي تحدث أثناء التشغيل، حيث يتم تشغيل البيانات بصورة متماثلة مما يؤدي إلى تراكم الأخطاء بصور كبيرة؛
5. الحاسب غير قادر على التفكير أو الحكم الشخصي وبالتالي فان هناك العديد من الأخطاء التي يمكن حدوثها ما لم توجد إجراءات للرقابة على البرامج المستخدمة؛
6. الحاسب يقوم بالعديد من المهام التي تتعارض مع مبدأ الفصل بين المهام؛
7. تتطلب بيئة تكنولوجيا المعلومات ضرورة توافر خبرات ومؤهلات معينة في الأفراد القائمين على تشغيل النظام مع ضرورة التدريب المستمر لهؤلاء الأفراد لمواكبة التطورات الحديثة في مجال تكنولوجيا المعلومات؛

بالإضافة إلى المخاطر التالية:[2]

8. صعوبة التعديل في البرامج وعدم مرونتها ناتجة عن طريقة التصميم نفسها؛
9. تقادم أجهزة الحاسوب وارتفاع تكلفة سواء المتعلقة بصيانتها أو اقتناء أجهزة الحواسيب جديدة؛
10. تخزين البيانات بالنظام الآلي يتم على وسائط ممغنطة مثل الأشرطة المغنطة والأسطوانات، وهذا ما ينشأ مشكل صعوبة رؤية أو قراءة المعلومات في بعض الأحيان؛
11. يؤدي تخزين البيانات بالنظام الآلي إلى اختفاء السجلات المادية مما ينجر عنه عدم وجود سند جيد للمراجعة وبالتالي عدم القدرة على تتبع العملية من مصدرها الى نتائجها النهائية أو العكس، عدم تصحيح بعض الأخطاء وتحديد عواقبها، عدم اكتشاف أو الحد من حالات الغش،...الخ؛[3]
12. وجود صعوبة في :[4]
    - توفير إجراءات رقابية ملائمة لبيئة الحاسب الآلي.
    - فهم مصطلحات الخاصة بالحاسب الآلي.
    - إدراك مخاطر المتعلقة بالحاسب الآلي وأساليب تلافيها.
13. مخاطر الفيروسات الحواسيب، فقد تؤدي بعض الفيروسات إلى مشاكل متعددة منها : تدمير جزء من البرنامج لا يمكن استرداده، إفساد الأسطوانات بما تحويه من برامج أو بيانات، نقص كفاءة الحاسوب...الخ[5]؛

---

[1] / عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة ،: الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال) مرجع سابق، ص ص 249-250.

[2] / عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات،مرجع سابق،ص ص 74-75.

[3] / لمين علوطي :تأثير تكنولوجيا المعلومات والاتصالات على الأداء الاقتصادي للمؤسسة، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر ،2003-2004، ص 80.

[4] / عوف محمود الكفراوي: الرقابة المالية، النظرية و التطبيق،ط2، مطبعة الانتصار ، الإسكندرية ، مصر، 2002،ص 72.

[5] / لمين علوطي ، مرجع سابق، ص 82.

14. مخاطر قراصنة الانترنت ذوي الخبرة ومهارة أكثر من المختصين، و الذين يقومون باختراق النظام والحصول على المعلومات من ذاكرته واستخدامها دون اكتشافهم؛
15. مخاطر الطبيعية (زلازل، فيضانات،عواصف) بالإضافة إلى مشاكل تعطل التيار الكهربائي، كل هذا قد يؤدي إلى تعطل النظام، وما ينجر عنه من تكاليف استرداد قواعد البيانات و البرمجيات.

المبحث الرابع: دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية:

بعد أن يقوم نظام المعلومات المحاسبية بإخراج مختلف المخرجات سواء الإدارية أو المحاسبية، يستلمها المراجع الداخلي، ويعتبرها بمثابة مدخلات لأداء مهمته،حيث يقوم هو الآخر بمعالجتها بمختلف الطرق ، ولما كان الأمر كذلك،سنبين الكيفية التي بها سيساعد نظام المعلومات المحاسبية المراجع الداخلي في أداء مهمته وذلك من خلال هذا المبحث، وذلك على النحو التالي :

المطلب الأول : عملية معالجة الجانب الإداري من نظام المعلومات المحاسبية :

يقدم نظام المعلومات المحاسبية عدة مخرجات من جانبه الإداري، ومن هذه المخرجات، الميزانيات التقديرية،فبعد أن تقوم الإدارة بإعدادها ومن ثم تنفيذها، يمكن للمراجع الداخلي الاعتماد عليها في مهمة المراجعة الموكلة إليه(تتم معالجة هاته الميزانيات)، حيث يقوم وبهدف استعمال هاته الميزانيات في مهامه بمختلف المراحل التالية:

1. **مرحلة حساب الانحرافات:** وتنطوي هذه المرحلة على حساب المراجع الداخلي لمختلف الانحرافات بحساب الفروقات بين الميزانية الفعلية والتقديرية لمختلف أنواع الميزانيات، حيث:
   الانحرافات = الميزانية الفعلية- الميزانية التقديرية.
2. **مرحلة تحديد الانحرافات النسبية:** بعد حساب مختلف الانحرافات السابقة، والتي يمكن تقسيمها إلى نوعين :

- ✓ النوع الأول: الانحرافات الصغيرة أو البسيطة والتي يهمل تقصي أسباب حدوثها، فالتكاليف البحث والجهد والوقت المستغرق أكبر من منافع معرفة أسباب حدوثها ؛
- ✓ النوع الثاني : الانحرافات الكبيرة : وهي الفروقات التي لا يمكن تجاهلها أو إغفالها، فيجب الاهتمام بها و بمعرفة أسباب وقوعها .

3. **مرحلة استعمال الانحرافات كمؤشر أو موجه:** بعد حساب مختلف الانحرافات السابقة ، يقوم المراجع الداخلي باستعمالها في توجيه اهتمامه إلى مناطق تحتاج إلى التركيز أكبر، وبالتالي سيوجه معظم وقته وموارده المتاحة إلى هذه المناطق، وبالتالي سيخطط المراجع الداخلي آخذا في حسبانه هذا الأمر. وبعبارة أخرى سيُترجم أو يُلمس هذا الاهتمام في المخطط السنوي للمراجع الداخلي.
4. **مرحلة البحث عن أسباب الانحرافات:** يقوم هنا المراجع الداخلي بالبحث عن أسباب الانحرافات وكذا تحديد المسؤول عنها ، وهنا يقسم المراجع الداخلي أسباب الانحرافات إلى عوامل داخلية وخارجية :
   - عوامل داخلية : وهي العوامل التي يمكن الضغط عليها والتحكم فيها بشكل كبير؛
   - عوامل خارجية : وهي العوامل الخارجة عن نطاق المؤسسة.
5. **مرحلة وضع اقتراحات لمعالجة الانحرافات:** وهنا يقترح المراجع الداخلي حلول لمختلف أسباب الانحرافات وذلك بحكم خبرته الواسعة في المؤسسة.
6. **مرحلة متابعة الإجراءات التصحيحية** : في حال اعتماد الإدارة على الحلول المقترحة من طرف المراجع الداخلي، يقوم هذا الأخير بمتابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية.

المطلب الثاني:مفهوم التحليل المالي:

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم أحد أنواع المعالجة التي يقوم بها المراجع الداخلي لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في التحليل المالي للقوائم المالية، ولذلك في البداية سنقوم بالتطرق إلى تعريف التحليل المالي وتبيين أهميته، وكذا الأطراف المستفيدين منه،وذلك كما يلي :

الفرع الأول: تعريف التحليل المالي وأهميته والأطراف المستفيدين منه :

أولا: تعريف التحليل المالي:

يمكن إعطاء التعاريف التالية للتحليل المالي:

التحليل المالي هو " فحص القوائم المالية والبيانات المنشورة لمؤسسة معينة عن فترة أو فترات ماضية بقصد تقديم معلومات مفيدة تفيد المؤسسة في الحاضر والمستقبل"[1]

كما يعرف التحليل المالي بأنه "عبارة عن معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرار وتقييم أداء المؤسسات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل" [2].

كما يعرف أيضا " عملية تفسير القوائم المالية المنشورة وفهمها(التي يجرى إعدادها وعرضها وفق قواعد وأسس محددة تتضمنها النظرية المحاسبية) وبمساعدة بيانات إضافية أخرى في ضوء اعتبارات معينة ولأغراض محددة،فقد يكون لأغراض تقويم قرار أو فرصة استثمارية أو لأغراض تقرير منح الائتمان أوبهدف تقييم الأداء للمؤسسة أو نشاط معين من أنشطتها"[3].

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التحليل المالي هو:

- دراسة القوائم المالية؛
- استخراج النسب المالية المختلفة؛
- مقارنة النسب المستخرجة مع النسب المعيارية في القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة؛
- تساعد النسب المستخرجة في عدة أغراض.

ثانيا: أهمية التحليل المالي :

تظهر أهمية التحليل المالي في النقاط التالية :[4]

1. يعتبر أحد المهام الرئيسة للمدير المالي، حيث يساعده في أداء مهامه بشكل فعال؛
2. تستخدمه الجهات المسؤولة في البنوك،من حيث التقرير بمنح قروض لمختلف عملاء البنوك؛
3. يتناول التحليل المالي مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في مختلف أنواع المؤسسات،حيث يمدها بمعلومات تساعد في اتخاذ القرارات؛
4. يساعد التحليل المالي في تقييم الأداء المنصرم من ناحية،ومن ناحية أخرى في التخطيط المستقبلي، إضافة إلى إخضاع ظروف عدم التأكد للسيطرة والرقابة وحماية المؤسسة من الانحرافات المحتملة؛
5. تساعد النسب المستخرجة من التحليل المالي المراجع سواء الخارجي أو الداخلي في أداء مهمته بكفاءة وفعالية؛

[1] / شاهين محمد:تقييم وتحليل المحافظ المالية، دار حميثرا للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن،2017،ص16.
[2] / وليد ناجي الحيالي :الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة ، الدنمارك،2007،ص20.
[3] / المرجع السابق،ص20.
[4] / المرجع السابق ،ص21-22.

6. يساعد التحليل المالي في تقييم مختلف أنواع المؤسسات تقييما شاملا،حيث يمكن من خلاله الحكم عليها، وبالتالي معرفة ما إذا كانت ستستمر في حياتها الاقتصادية ، أو أنها ستتعثر في المستقبل؛
7. يساعد التحليل المالي في توقع مستقبل المؤسسة، من خلال مختلف المؤشرات المتعلقة بالربح والخسارة.

ثالثا: المستفيدين من التحليل المالي :

هناك عدة أطراف من داخل وخارج المؤسسة تستفيد من التحليل المالي،والتي يمكن أن نوردها فيما يلي:[1]

1. **الأطراف الداخلية:** هناك عدة أطراف من داخل المؤسسة تستفيد من التحليل المالي والتي تتمثل في :

أ- الإدارة:يعتبر التحليل المالي من أهم الوسائل التي يتم بموجبها تحليل نتائج الأعمال، وعرضها على مالكي المؤسسة ، بحيث يظهر هذا التحليل ما يلي:

- مدى كفاءة الإدارة في أداء وظيفتها ؛
- تقييم ربحية المؤسسة والعوائد المحققة على الاستثمار؛
- التعرف على الاتجاهات التي يتخذها أداء المؤسسة؛
- مقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات الأخرى المتقاربة في الحجم والمشابهة في طبيعة النشاط،بالإضافة إلى مقارنتها مع أداء الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة؛
- تقييم فاعلية الرقابة؛
- كيفية توزيع الموارد المتاحة على أوجه الاستخدام المختلفة؛
- تقييم كفاءة إدارة الموجودات؛
- تقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة؛
- تشخيص المشكلات الحالية؛
- المساعدة في التخطيط السليم للمستقبل.

ب- العاملون:يعتبر العاملون بالمؤسسة من أهم الجهات ذات المصلحة المشتركة فيها ، ومن المعروف أن احد أهم أهداف الإدارة هو إرضاء العاملين فيها، ويتم ذلك من خلال اطلاعهم على حقيقة الوضع المالي للمؤسسة ووضعها النقدي ومستوى ربحيتها وكفاءة نشاطها وفاعلية سياساتها وقراراتها، وغيرها من جوانب القوة والتي تعد سندا قويا لاستمرارية المؤسسة والنمو، مما يعزز من ارتباط العاملين فيه ويقلل من معدل دوران العمل ، وكذلك يهتم العاملون في المؤسسة بنتائج أعمالها على نحو رئيسي ولسببين هما :

- تعزيز شعور بالانتماء والشعور بالانجاز في حالة النجاح، الأمر الذي يؤثر في مستوى الإنتاجية.
- معرفتهم للنتائج الفعلية تمكنهم من التعرف على الحد المعقول لمطالبهم، لتبقى ضمن الظروف الاقتصادية الملائمة للمؤسسة.

ج- المساهمون:يرتبط المساهمون بالمؤسسة بشكل رئيسي، لذا نجد اهتمامهم بنتائج التحليل المالي ينصب على تحليل الهيكل المالي العام و طبيعة التمويل الداخلي و الخارجي و الربحية و العائد على الأموال المستثمرة ، و كذلك مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها الجارية بانتظام، كما يهتم المساهمون بمدى مقدرة المؤسسة على توفير السيولة النقدية لدفع حصص الأرباح المستحقة لهم.

[1] / لعشوري نوال: تشخيص المالي كوسيلة لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني بعنوان " التشخيص المالي في المؤسسات الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، مركز الجامعي محمد الشريف مساعدية،سوق أهراس،الجزائر، يومي 22و23 ماي 2012، ص 1-5.

2. **الأطراف الخارجية:** بما أن هناك أطراف عديدة تستفيد من التحليل المالي داخل المؤسسة، فان هناك أطراف أخرى عديدة تستفيد من عملية التحليل المالي من خارج المؤسسة والمتمثلة في:

أ- **سماسرة الأوراق المالية:** يهدف هؤلاء السماسرة من التحليل المالي إلى التعرف على ما يلي :

- التغيرات التي يمكن أن تطرأ على أسعار الأسهم نتيجة للتطورات المالية في المؤسسة أو نتيجة للظروف الاقتصادية العامة، الأمر الذي يساعد على اتخاذ قرارات التسعير المناسبة لهذه الأسهم.
- أسهم الشركات التي يمكن أن تشكل فرص استثمار جيدة يمكن استغلالها أو تقديم النصح بشأنها للعملاء.

ب- **المستثمرون الحاليون والمتوقعون:** يهتم المستثمر بالتحليل المالي للتعرف على سلامة أمواله والحصول على ربح معقول في الأجل الطويل، لذا تتركز اهتمامات المستثمرين على سلامة المركز المالي للمؤسسة وقدرتها على تحقيق الأرباح في الآجال المختلفة، ومن الطبيعي أن يتم الاهتمام بالأرباح التي تحققها المؤسسة ومقدار ما يتم توزيعه منها على أصحابها، فحتى يرضى المستثمر عن أرباح المؤسسة يجب أن تكون أرباحا تماثل أرباح المؤسسات التي تواجه نفس درجة المخاطرة،وهذا ما يحققه التحليل المالي من خلال المقارنة بين أرباح المؤسسات في نفس الصناعة .

ج- **الجهات الحكومية:** يعود اهتمام الجهات الحكومية بتحليل أداء المؤسسات لأسباب رقابية بالدرجة الأولى،ولأسباب ضريبية بالدرجة الثانية، بالإضافة إلى الأهداف التالية :

- التأكد من التقيد بالأنظمة والقوانين المعمول بها؛
- تقييم الأداء كرقابة البنك المركزي للبنوك التجارية؛
- مراقبة الأسعار؛
- غايات إحصائية.

د- **الدائنون:** يقصد بالدائن الشخص الذي اكتتب في السندات الخاصة بالمؤسسة أو الشخص المحتمل شرائه للسندات المصدرة، أو الاكتتاب في القرض الجديد أو بصدد إقراض الأموال للمؤسسة،وقد يكون الدائن بنكا أو مؤسسة مالية أو أفراد طبيعيين، لذلك فهم يهتمون بصفة عامة بالتعرف على مدى إمكانية المؤسسة الوفاء بالقروض عندما يحين أجل الاستحقاق. فإذا كان القرض لمدة تزيد عن السنة، يكون عادة اهتمام الدائن نحو إمكانية سداد هذا الالتزام في الأجل الطويل، أما إذا كان القرض لمدة اقل من السنة، فيكون اهتمام الدائن هو التأكد من إمكانية سداد المدين لهذه الالتزامات في الأجل القصير، ومع ذلك فهو يهتم بالتوازن المالي في الأجل الطويل.

ه- **الموردون :** يهتم المورد بالتأكد من سلامة المركز المالي للمتعاملين معه، واستقرار أوضاعهم المالية،ويعني هذا دراسة وتحليل مديونية المتعاملين في دفاتر المورد، وتطور هذه المديونية، وعلى ضوء النتائج التحليلية لحسابات المتعاملين يقرر المورد ما إذا كان يستمر في التعامل معهم أو أن يخفض هذا التعامل أو يلغيه، وبذلك يستفيد المورد من المعلومات والبيانات التي يقدمها وينشرها المتعاملين بصفة دورية.

و- **بيوت الخبرة المالية:** تقوم بيوت الخبرة المالية بتحليلاتها المختلفة بمبادرتها الخاصة أو بناء على تكليف من إحدى الفئات المهتمة بأمر المؤسسة سواء من داخلها أو من خارجها وتقدم هذه البيوت خدماتها في هذه الحالات مقابل أجور تتقاضاها حيث تركز في تحليلاتها على الناحية التي ترغب فيها الفئة المشترية لتلك الخدمات.

الفرع الثاني: أنواع التحليل المالي:

يمكن تقسيم أنواع التحليل المالي حسب عدة معايير، ومن المعايير المعتمدة في التصنيف ما يلي:[1]

1. **الجهة القائمة بالتحليل:**

وحسب هذا المعيار ينقسم التحليل المالي إلى:

أ- **التحليل الداخلي:** يقصد به التحليل المالي الذي يتم بواسطة موظف أو قسم أو إدارة أو أية وحدة تنظيمية أخرى تقع ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، مثل الإدارة المالية، قسم المحاسبة،المراجعة الداخلية...الخ، وعادة ما يهدف هذا التحليل إلى خدمة إدارة المؤسسة في مستوياتها الإدارية المختلفة.

ب- **التحليل الخارجي:** يقصد به التحليل الذي تقوم به جهات من خارج المؤسسة، ويهدف هذا التحليل إلى خدمة هذه الجهات الخارجية ولتحقيق أهدافها، ومن أمثلة هذه الجهات، القائمون بأعمال التسهيلات المصرفية في البنوك، والبنوك المركزية والغرف الصناعية والغرف التجارية، ومراجع الحسابات الخارجي...الخ.

2. **الهدف من التحليل:**وحسب هذا المعيار توجد عدة أنواع من التحليل منها:

أ- التحليل المالي لتقويم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها القصيرة الأجل؛

ب- التحليل المالي لتقويم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها الطويلة الأجل؛

ج- التحليل لتقويم ربحية المؤسسة؛

د- تحليل التدفقات النقدية؛

ه- التحليل لتقويم كفاءة الإدارة أو إحدى الإدارات.

3. **الفترة التي يغطيها التحليل المالي:**وحسب هذا المعيار ينقسم التحليل المالي إلى:

أ- **التحليل المالي قصير الأجل:**قد يكون التحليل المالي رأسيا أو أفقيا، ولكنه يغطي فترة زمنية قصيرة الأجل، ويستفاد منه في قياس قدرات المؤسسة و انجازاتها في الأجل القصير، ويعتبر أداة للتخطيط المالي قصير الأجل كذلك. كما يركز على تحليل التداول والسيولة النقدية، ورأس المال العامل ومكوناته، والتدفقات النقدية والربحية في الأجل القصير.

ب- **التحليل المالي طويل الأجل:**أسوة بالتحليل القصير الأجل فقد يكون رأسيا أو أفقيا، ولكنه يختلف عنه في الفترة الزمنية التي يغطيها، التي تتصف بطولها، و بالتالي يستفاد منه في قياس قدرات المؤسسة وانجازاتها في الأجل الطويل.

4. **طبيعة البيانات والمعلومات المستخدمة:**يمكن تبويب التحليل المالي إستنادا إلى طبيعة المعلومات المستخدمة في التحليل من زوايا مختلفة أهمها:

أ- **مصدر الحصول على البيانات والمعلومات:**حيث أن هناك بيانات يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة بمعنى أنها موجودة في تقارير أعدتها المؤسسة، لأغراض مختلفة، قد يكون التحليل المالي أحدها، وقد تكون معدة من الخارج باعتبارها معايير قطاعية أو ما شابه ذلك.

ب- **مدى مراجعة البيانات من عدمها:**يمكن تبويب البيانات حسب خضوعها لإجراءات المراجعة الحسابات سواء كانت بواسطة المراجع الداخلي أو المراجع الخارجي إلى ما يلي:

- بيانات تمت مراجعتها.
- بيانات لم تم مراجعتها.

وتعتبر الفئة الأولى أكثر دقة من الثانية وبالتالي تكون نتائج التحليل التي تعتمد عليها أكثر دقة كذلك بعكس الثانية.

[1] / وليد ناجي الحيالي، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، مرجع سابق ، ص ص 30-36.

5. **مدى نشر البيانات من عدمه:**يلاحظ أن البيانات بناء على هذا الأساس تبوب إلى:

أ- بيانات منشورة.

ب- بيانات غير منشورة.

و يلاحظ الفرق بينهما، حيث أن البيانات المنشورة عادة ما تكون ملخصة وعامة بينما تكون البيانات غير المنشورة أكثر تفصيلا.

6. **الأسلوب المتبع في التحليل:**تتعدد الأساليب المتبعة في التحليل المالي ومن أمثلتها:

أ- أسلوب التحليل بالنسب المالية؛

ب- أسلوب التحليل بالمقارنات؛

ج- أسلوب التحليل بالأرقام القياسية؛

د- أسلوب التحليل باستخدام الطرق الرياضية.

7. **البعد الزمني للتحليل:**إن للتحليل المالي بعدا زمنيا، يمثل الماضي والحاضر، وبناء عليه يمكن تبويب التحليل المالي من حيث علاقته بالزمن إلى ما يلي:

أ- التحليل الرأسي:بمعنى أن يتم تحليل كل قائمة مالية بشكل مستقل عن غيرها، كما يتم بشكل رأسي لعناصر القائمة المالية موضوع التحليل، حيث ينسب كل عنصر من عناصرها إلى المجموع الإجمالي لهذه العناصر، أو إلى مجموع مجموعة جزئية منها، بمعنى أنه يتم دراسة العلاقات بين عناصر القائمة المالية على أساس كلي، وفي تاريخ معين، ويمكن وصفه بالثبات أو السكون. كما يمكن وصفه بالتوزيع النسبي الذي يساعد المحلل المالي في إكتشاف ظواهر ذات مدلولات معينة يهتم بها المحلل المالي.

ب- التحليل الأفقي:يهتم هذا التحليل بدراسة سلوك كل عنصر من عناصر القائمة المالية، وفي زمن متغير،بمعنى متابعة حركة هذا العنصر زيادة أو نقصا عبر فترة زمنية. وخلافا للتحليل الرأسي الذي يتصف بالسكون، فإن هذا التحليل يتصف بالحركية، لأنه يوضح التغيرات التي حدثت خلال فترة زمنية محددة.

8. **المدى الذي يغطيها التحليل :**وحسب هذا المعيار ينقسم التحليل المالي إلى:

أ- **التحليل المالي الشامل** :ويقصد بهذا النوع هو تقييم نشاطات مؤسسة ومركزها المالي ككل خلال فترة زمنية معينة.

ب- **التحليل المالي الجزئي:** يقصد بهذا النوع من التحليل هو تقييم جزء معين من نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

المطلب الثالث: التحليل المالي للميزانية:

بعد التطرق إلى معالجة المراجع الداخلي لجزء من مخرجات الشق الإداري لنظام المعلومات المحاسبية(معالجة الميزانيات، والميزانيات جزء من نظام المحاسبة الإدارية)، والى مفهوم التحليل المالي،نأتي الآن لتبيين نوع آخر من المعالجة،والمتمثل في معالجة الشق الثاني من نظام المعلومات المحاسبية،آلا وهو معالجة القوائم المالية(معالجة مخرجات المحاسبة المالية)،ومن أشهر المعالجات التي يقوم بها المراجع الداخلي لهاته القوائم،هي استخراج مجموعة عديدة من النسب، وقبل التطرق إلى هذه المجموعة نريد تعريفا لنسبة،ومن ثم التطرق إلى الأنواع المختلفة للنسب،وذلك كما يلي :

وتعرف النسب المالية على أنها "نسبة رقم معين من أرقام القوائم المالية إلى رقم آخر من أرقام نفس القائمة المالية، أو من قائمة ثانية بحيث يكون أحدهما مقاما والثاني بسطا "[1].

[1] / وليد ناجي الحيالي: الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة ، الدنمارك ، (د س ن)، ص 39.

وتكمن أهمية النسب المالية للمراجع الداخلي في أنها تخدم الأهداف التالية:

- تقديم مدلولات ذات مغزى ومفيدة؛
- استعراض اتجاه البنود في القوائم المالية بفترات مالية لنفس المؤسسة؛
- مقارنة المؤسسة مع غيرها من المؤسسات المنتمية إلى نفس القطاع؛
- مقارنة المؤسسة مع النسب المعيارية والصناعية المعتمدة؛
- التعرف على مواطن الضعف والقوة في المؤسسة واقتراح التوصيات و السياسات الكفيلة بمعالجتها.

تتنوع النسب المستخرجة من الميزانية بتعدد نشاط المؤسسة،من السيولة وطريقة تسيير عناصر أصولها، إلى المرد ودية ودرجة اعتمادها في التمويل على مواردها الذاتية والأجنبية ،...الخ .وفي هذا الفرع سنتطرق إلى أهم وأشهر النسب المالية المستخرجة من الميزانية والمتمثلة في :

- نسب السيولة؛
- نسب النشاط؛
- نسب المديونية؛
- نسب المردودية.

وسنتطرق إلى هذه النسب على النحو التالي:

الفرع الأول: نسب السيولة و نسب النشاط:

أولا: نسب السيولة:

وهي النسب التي يقاس بها مدى قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل عند استحقاقها باستخدام أصولها السائلة والشبه السائلة كالأصول المتداولة دون تحقيق خسائر. ويمكن أن نجد النسب السيولة التالية:

1. **نسبة التداول (نسبة السيولة العامة):** وتعبر هذه النسبة عن عدد المرات التي تستطيع فيها الأصول المتداولة تغطية الخصوم المتداولة، وكلما زادت هذه النسبة دل ذلك على قدرة المؤسسة على مواجهة خطر سداد الالتزامات المتداولة المفاجئ دون الحاجة إلى تحويل جزء من الأصول الثابتة إلى سيولة أوالحصول على قروض جديدة (بالتالي إذا كانت الأصول المتداولة أقل بكثير من الالتزامات المتداولة فإن هذا يبين أن هذه المؤسسة ستواجه مشاكل في سداد التزاماتها.كلما كانت هذه النسبة أكبر من واحد دل ذلك على وجود أصول متداولة لدى المؤسسة تمكنها من سداد التزاماتها) [1] ، وتحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{نسب التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

2. **نسبة السداد السريع (نسبة السيولة السريعة):** تمثل العلاقة بين الأصول المتداولة بعد طرح المخزونات، و الخصوم المتداولة المتمثلة في إجمالي الديون القصيرة المدى، وتحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{نسبة السداد السريع} = \frac{\text{الأصول المتداولة} - \text{المخزون}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

[1] / شعيب شنوف:محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبة الدولية ، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر ،2008،ص 200.

وتوضح هذه العلاقة مدى إمكانية سداد الالتزامات القصيرة الأجل خلال فترة قصيرة، ويتم حذف عنصر المخزون من إجمالي الأصول المتداولة نظرا لكونه من أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة، وكذلك لصعوبة تصريفه خلال وقت قصير دون تحقيق خسائر.

3. **نسبة النقدية أو شبه النقدية:** وتوضح هذه النسبة مدى إمكانية سداد الالتزامات قصيرة الأجل،انطلاقا من الأصول المعادلة للنقدية أو شبه النقدية (هي كل ما يمكن تحويله إلى نقدية خلال فترة وجيزة مثل الأوراق المالية القابلة للتداول في البورصة).و تحسب انطلاقا من العلاقة التالية:[1]

$$\text{نسبة النقدية أو شبه النقدية} = \frac{\text{النقديات و ما يعادلها}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

ثانيا نسب النشاط:

تسمى بنسب قياس كفاءة النشاط أو نسب قياس إدارة الأصول، و يقاس بها مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة، ومن بين هذه النسب ما يلي: [2]

1. **معدل دوران الأصول الثابتة:** وتوضح هذه النسبة مدى مقدرة المؤسسة على تحقيق الاستفادة المثلى من أصولها الثابتة في تحقيق أرباح للمؤسسة. وتحسب من العلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران الأصول الثابتة} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

2. **معدل دوران المخزون:** يبين هذا المؤشر عدد مرات دوران المخزون خلال الدورة المحاسبية،ويحسب من العلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة البضائع المباعة}}{\text{متوسط المخزونات}}$$

وتشير هذه النسبة إلى عدد مرات تصريف المخزون لدى المؤسسة، وكلما زادت هذه النسبة كلما كان ذلك في صالح المؤسسة.

3. **معدل دوران إجمالي الأصول:** توضح هذه العلاقة مدى نشاط الأصول وقدرتها على توليد المبيعات من خلال استخدام إجمالي أصول المؤسسة، وهو حاصل قسمة صافي المبيعات على متوسط إجمالي الأصول المتداولة والثابتة، وكلما زادت هذه النسبة كلما كان أفضل، ولكن يجب أن يراعى أن هذه النسبة تختلف من قطاع لآخر، لان بعض الأنشطة تحتاج إلى أصول ثابتة كبيرة، بينما أنشطة أخرى تحتاج أصول متداولة كبيرة، وتحسب من العلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران إجمالي الأصول} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{متوسط إجمالي الأصول}}$$

4. **معدل دوران المدينين:** وتوضح هذه النسبة مدى كفاءة عملية التحصيل ومتابعة ديون العملاء في المؤسسة، و كلما زادت هذه النسبة كلما كان ذلك في صالح المؤسسة. ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران المدينين} = \frac{\text{المبيعات الآجلة(الزبائن + أوراق القبض)}}{\text{متوسط حسابات المدينين}}$$

[1] / فهمي الشيخ: التحليل المالي، ط1،(د.د.ن)، فلسطين، 2008،ص35.
[2] / شعيب شنوف، مرجع سابق، ص ص 206-209.

5. **معدل دوران الدائنين**: ويجب أن يكون هذا المعدل قريبا من معدل دوران المدينين مع الأخذ بعين الحسبان اختلاف قيمة المبيعات إلى قيمة المشتريات ويكون في صالح المؤسسة زيادة معدل دوران المدينين عن معدل الدائنين. و يحسب من العلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران الدائنين} = \frac{\text{المشتريات الآجلة(الموردين + أوراق الدفع)}}{\text{متوسط حسابات المدينين}}$$

الفرع الثاني: نسب المديونية والمر دودية:

أولا: نسب المديونية:

تقيس هذه النسب مدى اعتماد المؤسسة على الاقتراض في تمويل استماراتها، مقارنة مع التمويل الذاتي (الأموال الخاصة). إن زيادة حجم الأموال المقترضة يؤدي إلى تحقيق أرباح للمؤسسة،لكنه في نفس الوقت يؤدي إلى زيادة درجة الخطر الذي ستتعرض له المؤسسة في حالة عدم قدرتها على تسديد قيمة القروض وفوائدها المستحقة،لهذا تعتبر هذه النسب غاية في الأهمية بالنسبة للمراجع الداخلي لتبيان المخاطر المالية . وتشمل هذه المجموعة على عدة نسب منها:

1. **نسبة الديون إلى إجمالي الأصول**: تبين هذه النسبة مدى مساهمة المقرضين في تمويل استمارات المؤسسة و المتم لها هو مساهمة المالكين في التمويل، وكلما قلت هذه النسبة كلما زادت سيادة المؤسسة في اتخاذه قرارات،هذا من جهة،ومن جهة أخرى نجد أن المؤسسة لا تستعمل طاقتها الاقتراضية،كما أن نسبة المديونية العالية،تؤدي إلى تعرض المؤسسة إلى خطر التمويلي،بالإضافة إلى أن تكاليف التمويل من مصادر مختلفة سترتفع في المستقبل . وتحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية[1] :

$$\text{نسبة الديون الى إجمالي الأصول} = \frac{\text{إجمالي الديون}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

وكما تعبر هذه النسبة عن مدى قدرة المؤسسة على سداد ديونها من خلال تصفية أصولها (في حالة تصفية)،ويتراوح المجال المقبول لهذه النسبة من 0.3 إلى 0.5.

2. **نسبة تغطية الدين**: وتعطي هذه النسبة صورة سريعة عن مدى قدرة المؤسسة على مواجهة فوائد ديون المستحقة، وذلك باستخدام أرباحها، بمعنى عدة مرات تغطية الأرباح لفوائد الديون،ويتم ذلك بقسمة الأرباح ما قبل الفوائد والضرائب على الفوائد الديون . وكلما زادت هذه النسبة كلما كان أفضل للمؤسسة، وتحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة تغطية الدين} = \frac{\text{الأرباح قبل الفوائد و الضرائب}}{\text{الفوائد المدفوعة}}$$

3. **نسبة الاستقلالية المالية**: وتوضح هذه النسبة مدى إمكانية تغطية إجمالي الديون انطلاقا من إجمالي الأموال الخاصة والمتمثلة في (رأس المال ،احتياطات، علاوات،النتيجة)،أي تقيس مدى استقلالية المؤسسة عن دائنيها، وتعطى هذه النسبة بالعلاقة التالية :

$$\text{نسبة الاستقلالية المالية} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{اجمالي الديون}}$$

والقيمة الوسطية لهذه النسبة بين 1 إلى 2.

[1] / فهمي الشيخ ، مرجع سابق ، ص 52.

4. **نسبة الأموال الخاصة إلى الأصول الثابتة (غير جارية)**:وتقيس هذه النسبة مدى مساهمة الأموال الخاصة في تمويل الأصول غير جارية،فإذا كانت هذه النسبة منخفضة يجب على المؤسسة اللجوء إلى الأموال الخاصة في تمويل أي أصول ثابتة، أما اذا كانت مرتفعة فهذا يعتبر مؤشر على ارتفاع مساهمة الأموال الخاصة في تمويل الأصول الثابتة،لذلك يجب على المؤسسة التوجه إلى الاقتراض لتمويل أي أصول ثابتة اضافية[1]. وتحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة الأموال الخاصة إلى الأصول الثابتة(غير جارية)} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الثابتة(غير الجارية)}}$$

ثانيا: نسب المردودية(الربحية):

وهي النسب التي يقاس من خلالها مردودية وكفاءة إدارة المؤسسة في استغلال الموارد استغلالا عقلانيا لتحقيق الأرباح. ومن بين هذه النسب ما يلي:[2]

1. **نسبة هامش الربح الإجمالي:** وتمثل نسبة مجمل الربح إلى صافي المبيعات، بحيث كلما زادت هذه النسبة مقارنة بالمنافسين، فإن ذلك يعني كفاءة عمليات التشغيل لأن نسبة تكلفة المبيعات إلى صافي المبيعات أقل من المنافسين،و تحسب انطلاقا من العلاقة التالية:

$$\text{نسبة هامش الربح الإجمالي} = \frac{\text{النتيجة الإجمالية}}{\text{رقم الأعمال الصافي}}$$

وتوضح هذه النسبة العلاقة بين صافي إيراد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة، ويجب مقارنة هذه النسبة بمتوسط النسب المحققة في القطاع، حيث يمكن أن يعكس انخفاض النسبة ارتفاع مبالغ فيه في تكلفة المواد الأولية واللوازم المستخدمة في الإنتاج أو اليد العاملة المباشرة أو إلى غير ذلك.

2. **نسبة هامش الربح الصافي:** هذه النسبة تمثل العائد على المبيعات، كما تبين قدرة المؤسسة على تحقيق ربح نتيجة للمبيعات، و يمكن ملاحظة أن هامش الربح الإجمالي قد يكون عاليا بينما هامش صافي الربح منخفضا وذلك لأن تكلفة المبيعات لا تشمل التكاليف الإضافية من تسويق ومصاريف إدارية وفوائد قروض، وفي هذه الحالة يكون هذا مؤشرا على نجاح العملية الأساسية، بينما فشل المؤسسة في النواحي الأخرى، بمعنى وجود تكلفة إضافية محملة على مصاريف المؤسسة لا علاقة لها بتكلفة المنتجات الأساسية، وتحسب انطلاقا من العلاقة التالية:

$$\text{نسبة هامش الربح الصافي} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رقم الأعمال الصافي}}$$

وتشير هذه النسبة إلى ما تحققه المبيعات من أرباح بعد تغطية تكلفة المبيعات وكافة المصاريف الأخرى. وكلما ارتفعت هذه النسبة كان ذلك مقبولا.

3. **نسبة العائد على إجمالي الأصول:** وهو نسبة صافي الربح إلى إجمالي الأصول، وهذه النسبة مشابهة لمعدل العائد على الأموال الدائمة، حيث أن كلا منهما يقيس العائد على الاستثمار بصورة أوبأخرى،حيث أن معدل العائد على الأصول يقاس من خلاله قدرة المؤسسة على استثمار الأصول

[1] / كردودي سهام: دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات(دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة)، أطروحة دكتورا (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر، 2014-2015، ص50.

[2] / شعيب شنوف، مرجع سابق ، ص 202-206.

التي تمتلكها من معدات ومباني و أراضي ومخزونات، إلى غير ذلك من الموجودات، وربما يتبادر إلى الذهن أن بعض الأنشطة تحتاج أصولا أكبر من غيرها، ولذلك فإن مقارنة هذه النسبة بين مؤسستين تعملان في مجالين مختلفين لا يعطينا مؤشر عن فشل هذه أو نجاح تلك، ولكن يمكننا مقارنة قيمة هذا المؤشر لنفس المؤسسة من دورة محاسبية إلى أخرى، أو أن نقارنه بالمؤسسات المماثلة من حيث طبيعة النشاط. وتحسب هذه النسبة من العلاقة التالية:

$$\text{نسبة العائد على إجمالي الأصول} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مجموع الأصول}}$$

وتعبر هذه النسبة عن قدرة المؤسسة على استخدام أصولها في توليد الربح، وكلما ارتفعت هذه النسبة كلما دل ذلك على كفاءة المؤسسة في استغلال أصولها.

4. المردودية المالية:

تعبر هذه النسبة عن العائد الذي يحققه الملاك من استثمار أموالهم بالمؤسسة، وهي من أهم نسب المردودية المستخدمة حيث أنه وبناء على هذه النسبة، قد يقرر الملاك الاستمرار في النشاط أو تحويل أموالهم إلى استثمارات أخرى تحقق عائدا مناسبا[1]، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

المطلب الرابع: النسب المستخرجة من حساب النتائج و جدول سيولة الخزينة:

إضافة إلى النسب المستخرجة من الميزانية، هناك مجموعة أخرى من النسب يمكن استخراجها من القائمتين والمتمثلتين في حساب النتائج و جدول سيولة الخزينة، وهذا ما سنتعرض له من خلال ما يلي:

الفرع الأول: النسب المستخرجة من حساب النتائج:

أعطى النظام المحاسبي المالي شكلا جديد لحساب النتائج، يمكن المراجع الداخلي من استخراج بعض النسب،تساعده في أدائه لعمله ومن هذه النسب والمؤشرات ما يلي :

1. **معدل الإدماج:** يسمى هذا المعدل بدرجة التكامل، وهو نسبة تقيس قدرة المؤسسة على إنشاء ثروات انطلاقا من نشاطها المتمثل في رقم الأعمال المحقق.تحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية[2]:

$$\text{معدل الإدماج} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الأعمال خارج الرسم}}$$

تختلف هذه النسبة من مؤسسة إلى أخرى حسب نشاطها فهي تقترب من 1 في المؤسسات الخدمية، بينما في المؤسسات الإنتاجية فتقترب من 0,5.

وكلما ارتفعت هذه النسبة و اقتربت من الواحد، دل على أن المؤسسة تعتمد استراتيجية التكامل العمودي عن طريق زيادة الأنشطة التي تقوم بها بغرض تخفيض تكلفة الاستهلاكات الوسيطية (استهلاكات الدورة)، بينما انخفاض هذه النسبة دليل على أن المؤسسة تعتمد على التركيب بشكل كبير.

[1] / فضيل لحسن: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحليل المالي (دراسة حالة مؤسسة تجديد وتركيب المعدات الكهربائية SARL REMELEC)، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم المالية، جامعة حسيبة بن بوعلي،الشلف ،الجزائر،2010-2011، ص 92.

[2] /محمد كوشي: التسيير المحاسبي والمالي، دار المعاصرة الجديدة، المحمدية، الجزائر، 2012، ص302.

2. **نسب تجزئة القيمة المضافة:** يتم قياس أو تجزئة أو توزيع القيمة المضافة بين مختلف العناصر المستفيدة منها، وتحسب هذه العناصر بتكلفتها.وتتعلق تجزئة القيمة المضافة بقياس أهمية كل من المستخدمين، الدولة، وإجمالي نشاط استغلال المؤسسة، في استعمال القيمة المضافة. وتحسب هذه النسب كالتالي:

$$\text{بالنسبة للمستخدمين} = \frac{\text{أعباء المستخدمين}}{\text{القيمة المضافة}}$$

$$\text{بالنسبة للدولة} = \frac{\text{الضرائب و الرسوم و المدفوعات المتشابهة}}{\text{القيمة المضافة}}$$

$$\text{بالنسبة لإجمالي فائض الإستغلال} = \frac{\text{إجمالي فائض الإستغلال}}{\text{القيمة المضافة}}$$

بالنسبة لهذه النسبة الأخيرة فإنها تبين المردودية بالنسبة إلى نشاط المؤسسة وهي من النسب الأكثر تعبيرا عن المردودية الإجمالية للمؤسسة.

نلاحظ أن القيمة المضافة توزع على عدة أطراف منها المستخدمين، الدولة، والمؤسسة في حد ذاتها حيث:

- المستخدمون يتحصلون على تكلفة العمل الذي يقومون به.
- الدولة تحصل على الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة.
- المؤسسة تحصل على صافي نتيجة السنة المالية.

3. **نسب تجزئة إجمالي فائض الإستغلال:** يتم قياس أو توزيع إجمالي فائض الإستغلال بين عدة عناصر،بحيث تقدم هذه النسب أهمية كل عنصر في استعمال إجمالي فائض الإستغلال. وتحسب هذه النسب كالتالي[1]:

$$\text{بالنسبة للتثبيتات} = \frac{\text{المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة}}{\text{إجمالي فائض الإستغلال}}$$

$$\text{بالنسبة للمقرضين} = \frac{\text{الأعباء المالية}}{\text{إجمالي فائض الإستغلال}}$$

$$\text{بالنسبة للنتيجة العادية} = \frac{\text{النتيجة العادية}}{\text{إجمالي فائض الإستغلال}}$$

إضافة إلى استخراج النسب المشار إليها، يمكن للمراجع الداخلي كذلك استخراج بعض مؤشرات التطور من حساب النتائج عبر سلسلة من السنوات، بغية ربطها مع النسب المستخرجة من القوائم الأخرى ومن هذه المؤشرات:

- تطور رقم الأعمال؛
- تطور الانتاج؛
- تطور القيمة المضافة؛

[1] /محمد كوشي، مرجع سابق، ص302.

- تطور النتيجة الصافية.

الفرع الثاني: النسب المستخرجة من جدول سيولة الخزينة:

يمكن استخراج نسب من جدول سيولة الخزينة، توجه اهتمام وتركيز المراجع الداخلي إلى أمور معينة،وفي هذا الصدد نشير إلى أن استخدام هذه النسب كان بطيئا مقارنة مع باقي النسب التقليدية المستخرجة من القوائم الأخرى،ويعود ذلك إلى التأخر في اعتبار جدول سيولة الخزينة،قائمة أساسية،وبالفعل نلمس هذا التأخر في استخدام هذه النسب على المستوى الوطني،فهاته القائمة ألزمها المشرع الجزائري فقط منذ الزامية تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة2007،على اعتبار أن باقي القوائم هي نفسها تقريبا والتي كان معمول بها في المخطط الوطني المحاسبي.

أما عن النسب المستخرجة من هذه القائمة فهي متعددة، ومنها نسب السيولة،ونسب الربحية والتي سنأتي إلى شرحها على النحو التالي :

أولا : نسب السيولة :

تعبر السيولة عن مقدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها عند استحقاقها، وترتبط قوة أو ضعف سيولة المؤسسة بمدى توفر صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، ذلك أن هذه الأخيرة من المفترض أن تكون المصدر الأساسي للتدفقات النقدية في المؤسسة.وبالتالي ترتبط قوة سيولة المؤسسة مباشرة بالوفرة في صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. وعليه إذا كان صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية موجباً فهذا يعني أن هناك فائضاً نقدياً يمكن لإدارة المؤسسة أن تستخدمه، إما في توسيع الأنشطة الاستثمارية أو في تسديد الديون. أما إذا كان سالباً فهذا يعني أن على المؤسسة البحث عن مصادر لتمويل العجز، وذلك إما ببيع جزء من استثماراتها أو بالتمويل الممتلك أو المقترض[1].

ومن بين النسب التي يمكن اشتقاقها من جدول سيولة الخزينة لتقييم سيولة المؤسسة ما يلي:

1. **نسبة تغطية النقدية:**وأهم ما تقدمه هذه النسبة مدى كفاية صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية،والتي من المفترض أن تكون المصدر الأساسي للتدفقات النقدية في المؤسسة، لمواجهه أوتغطية التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية و التمويلية. وكلما ارتفعت هذه النسبة دل ذلك على كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للوفاء بهذه الاحتياجات . وتحسب وفق العلاقة التالية:[2]

$$\text{نسبة تغطية النقدية} = \frac{\text{صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية}}{\text{جملة التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة والاستثمارية التمويلية}}$$

2. **نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوائد الديون:** وتشير هذه النسبة إلى قدرة المؤسسة على تسديد فوائد الديون، وانخفاض هذه النسبة مؤشر سيء وينبئ بمشاكل قد تواجهها المؤسسة في مجال السيولة اللازمة لدفع الفوائد المستحقة للديون[3]. وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوائد الديون} = \frac{\text{صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية}}{\text{فوائد الديون}}$$

1 / شذى جبر ،سارة عبد الحميد:تحليل سيولة المصارف باستخدام قائمة التدفقات النقدية، مجلة الإدارة والاقتصاد،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة المستنصرية،بغداد ،العراق، السنة 40، العدد 101 ،2017 ، ص 136.

2 / مؤيد راضي خنفر، غسان مطارنة: التحليل المالي للقوائم المالية(مدخل نظري و تطبيقي)، ط 2، دار الميسرة للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن،2009، ص218.

3 / عبد الناصر شحدة السيد أحمد: الأهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من وجهة نظر محللي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية ومحللي الأوراق المالية في بورصة عمان، مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية العلوم الإدارية والمالية،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008،ص22.

3. **نسبة كفاية النقدية من الأنشطة التشغيلية:** وتقيس هذه النسبة مدى القدرة على تلبية الاحتياجات النقدية الأساسية وما توفره منها.حيث تحسب وفق العلاقة التالية:[1]

$$\text{نسبة كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية} = \frac{\text{التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية}}{\text{الاحتياجات النقدية الأساسية}}$$

وتتمثل الاحتياجات النقدية الأساسية فيما يلي:

- التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة التشغيلية.
- مدفوعات أعباء الديون المتمثلة في الفوائد والأقساط المستحقة خلال العام.
- النفقات الرأسمالية اللازمة للحفاظ على الطاقة الإنتاجية(والتي تتمثل في كافة ما تسدده المؤسسة لشراء أصول الثابتة الملموسة منها وغير الملموسة أو تحديثها).
- المدفوعات اللازمة لتسديد توزيعات الأرباح النقدية على المساهمين.

4. **نسبة تغطية صافي النقدي النشاط التشغيلي للديون المتداولة،** تقيس هذه النسبة قدرة المؤسسة على مواجهة ديونها المتداولة من خلال صافي تدفقاتها النقدية من الأنشطة التشغيلية، وكلما ارتفعت هذه النسبة كلما انخفض مستوى المخاطر المتعلقة بالسيولة، مما يعني أن المؤسسة قادرة على تسديد ديونها المتداولة دون اللجوء إلى الاقتراض أو بيع أصولها الثابتة[2]. وتحسب وفق العلاقة التالية:[3]

$$\text{نسبة تغطية صافي التدفق التشغيلي للديون المتداولة} = \frac{\text{صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية}}{\text{الديون المتداولة}}$$

5. **نسبة صافي النقدي النشاط التشغيلي إلى النفقات الرأسمالية :**وتبين هذه النسبة قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من أنشطتها التشغيلية لتمويل النفقات الرأسمالية اللازمة (وتتمثل النفقات الرأسمالية في كافة ما تسدده المؤسسة لشراء أصول الثابتة الملموسة منها وغير الملموسة أو تحديثها). وإذا كانت هذه النسبة أكبر من 1 فهذا يعني أن المؤسسة يمكن أن تستخدم الزيادة في النقدية من أنشطتها التشغيلية في تسديد الديون المستحقة عليها وكذا مختلف التزاماتها[4].وتحدد بالعلاقة التالية :[5]

$$\text{نسبة صافي النقدي النشاط التشغيلي إلى النفقات الرأسمالية} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{التدفقات النقدية الخارجة للنفقات الاستثمارية}}$$

ثانيا:نسب تقييم الربحية :

هناك فرق بين حساب النتائج و جدول سيولة الخزينة، ففي الأولى يعد صافي الدخل على أساس الاستحقاق وفي الثانية يعد صافي الدخل على الأساس النقدي.وعلى هذا الأساس فان تحقيق المؤسسة لرقم صافي النتيجة لا يعني بالضرورة أنها حققت تدفقا نقديا مرتفعا والعكس بالعكس.في حين كلما ارتفع صافي التدفق النقدي التشغيلي الموجب الذي حققته خلال العام كلما ارتفعت أرباح المؤسسة والعكس بالعكس[6].

---

[1] / هارون عزوي: دور قائمة تدفقات الخزينة في تحسين فعالية في تفعيل الإفصاح المحاسبي في المؤسسة اقتصادية(دراسة حالة شركة العمومية للكهرباء الريفية الحضرية –باتنة) ، مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر،2010-2011، ص89.

[2] / المرجع السابق،ص 90.

[3] / المرجع السابق ،ص 90.

[4] / مؤيد راضي خنفر، غسان مطارنة،مرجع سابق،ص216.

[5] / شذى جبر ،سارة عبد الحميد، مرجع سابق،ص 136.

[6] / بن خليفة حمزة، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة(دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي -الوادي) ، مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر،2012-2013، ص ص 72-73.

ومن أهم النسب التي يمكن استخلاصها من جدول سيولة الخزينة لتقييم الربحية نجد:

1. **مؤشر النقدية التشغيلية:**توضح هذه النسبة مدى قدرة أرباح المؤسسة على توليد تدفق نقدي تشغيلي. ويحسب بالعلاقة التالية:[1]

$$\text{مؤشر النقدية التشغيلية} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{صافي الدخل(النتيجة الصافية)}}$$

2. **نسبة التدفقات النقدية من المبيعات إلى المبيعات :**تعتبر المبيعات المصدر الرئيسي للتدفقات النقدية الواردة للمؤسسة، والحصول على مؤشر عال لهذه النسبة يبين كفاءة سياسة الائتمان المتبعة من طرف المؤسسة في تحصيل النقدية من زبائنها[2].وتحسب وفق العلاقة الآتية: [3]

$$\text{نسبة التدفقات النقدية من المبيعات إلى المبيعات} = \frac{\text{التدفقات النقدية من المبيعات}}{\text{المبيعات}}$$

3. **نسبة العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي:**وتوضح هذه النسبة مدى قدرة أصول المؤسسة على توليد تدفقات نقدية تشغيلية ، وكلما ارتفعت هذه النسبة دل ذلك على كفاءة المؤسسة في استخدام موجداتها[4]. وتحدد بالعلاقة التالية :

$$\text{نسبة العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

المطلب الخامس: دور نظام المعلومات المحاسبية في مراحل المراجعة الداخلية:

يمكن تبيين دور نظام المعلومات المحاسبية في مراحل المراجعة الداخلية من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط للمراجعة الداخلية:

بعد استخراج النسب السابقة (معالجة مخرجات المحاسبة المالية (الشق المحاسبي)) و إضافة إلى حساب مختلف الانحرافات بين الميزانيات التقديرية والفعلية (معالجة جزء من مخرجات المحاسبة الإدارية (الشق الاداري))، تأتي العملية الأصعب،ذلك أن عملية المعالجة ليست هدفا في حد ذاتها بل هي مرحلة تمهيدية،حيث يقوم المراجع الداخلي بعملية ربط نتائج هذه المعالجة مع بعضها البعض ، ليخرج أو يستنتج مجموعة من المؤشرات أو دلالات،وعلى أساس قراءة أو تحليل هاته الأخيرة، سيوجه تركيزه إلى مناطق معينة تحتاج إلى الاهتمام الزائد (مناطق الخطر)،وبناء على هذا، سيوجه النسبة الكبيرة من الموارد المتاحة إلى هاته المناطق،ويقوم بالتخطيط على ذلك الأساس،وبالتالي ستأخذ الجهات (الدوائر) الأكثر عرضة لخطر النصيب الأكبر من الاهتمام في مخططه الكلي، وهذا ما يؤدي به إلى تخطيط فعال. ومن الأمثلة هذه المؤشرات التي ستساعد في هذا ما يلي:

[1] / مؤيد راضي خنفر، غسان مطارنة،مرجع سابق،ص217.
[2] / المرجع السابق،ص 218.
[3] / هارون عزوي، مرجع سابق،ص86.
[4] / عبد الناصر شحدة السيد أحمد، مرجع سابق،20.

1. مؤشرات من حساب الانحرافات بين الميزانيات التقديرية والفعلية:

بعد أن يقوم المراجع الداخلي بحساب الانحرافات بين الميزانيات التقديرية والميزانيات الفعلية يمكن أن يجد بعض الأمور منها :

- هناك انحرافات سلبية كبيرة في المبيعات في أشهر معينة كانت المؤسسة في الماضي تحقق فيها نتائج جيدة.
- هناك انحرافات سلبية كبيرة في ميزانية التموينات لا تقلبها زيادة في الإنتاج.

2. مؤشرات من نسب الميزانية :

- زيادة فترة التحصيل المحسوبة من طرف المراجع الداخلي عن فترة التحصيل المعتمدة من طرف المؤسسة،مما قد يعني عدم الالتزام بإجراءات الرقابة المتعلقة بالمبيعات؛
- زيادة فترة الدفع المحسوبة من طرف المراجع الداخلي عن فترة الدفع المعتمدة من طرف المؤسسة،مما قد يعني عدم الالتزام بإجراءات الرقابة المتعلقة بالمشتريات،مما يؤدي إلى عدم استفادة المؤسسة من التخفيضات أو الخصومات الممنوحة لها من طرف الموردين ؛
- عدم الالتزام بإجراءات الرقابة المتعلقة بالمشتريات والمبيعات قد يؤدي إلى زيادة أو اقتراب فترة التحصيل من فترة الدفع ، مما قد يوقع المؤسسة في مشاكل متعلقة بتسديد ديونها؛
- انخفاض معدل دوران المخزون والذي قد يرجع إلى سوء تسيير المخزونات.

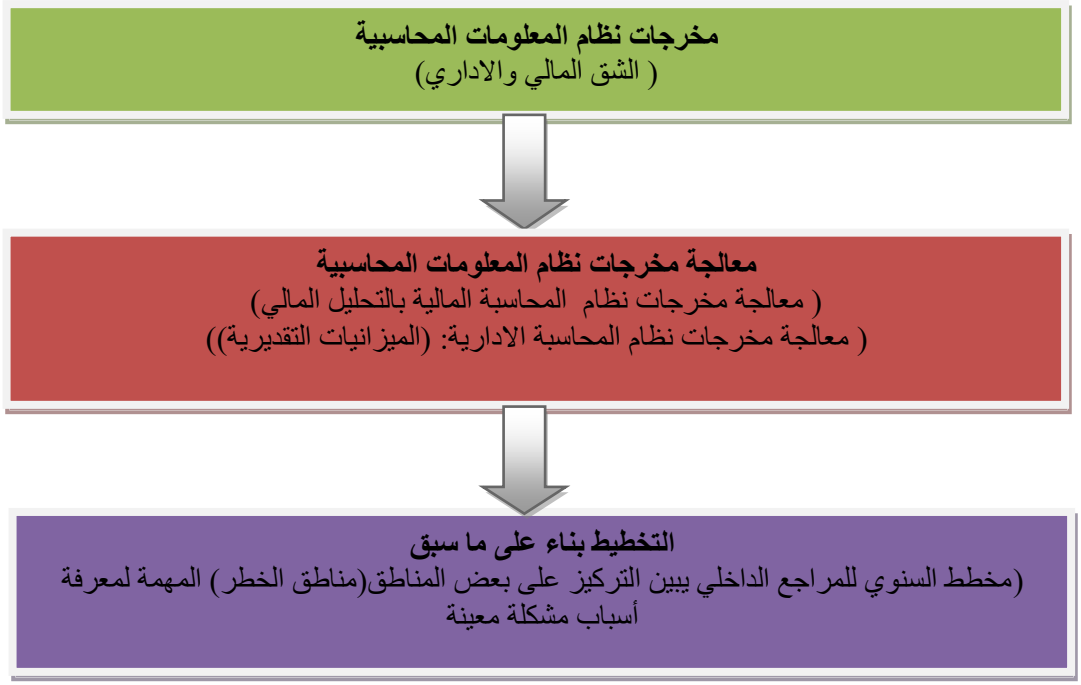
3. مؤشرات من نسب حساب النتائج:

يمكن حساب النتائج من تقديم عدة مؤشرات تجلب التساؤل خاصة وان هذه القائمة تقدم ملخص عن الأعباء والمصاريف،ومن هذه المؤشرات:

- انخفاض نسبة مساهمة أهم منتوج بالنسبة للمؤسسة في رقم الأعمال الاجمالي.
- ابتعاد معدل الادماج المحسوب من قبل المراجع الداخلي عن معدل الادماج في القطاع الذي تعمل به المؤسسة؛
- زيادة في مصاريف المشتريات المستهلكة لا تقابلها الزيادة في المبيعات، وفي نفس الوقت زيادة كبيرة في حسابات الزبائن؛
- زيادة نسب مصاريف المستخدمين وهذه الزيادة غير متوافقة مع الزيادة في عدد العاملين؛
- هناك مصارف مالية متعلقة بمصاريف فوائد القروض بنسبة كبيرة غير متوافقة مع قيمة القروض؛
- انخفاض في المبيعات خلال سلسلة زمنية معينة؛
- وإضافة إلى ما سبق يمكن للمراجع الداخلي استعمال حساب النتائج في المقارنة بين الميزانية التقديرية و الفعلية.

ويمكن تلخيص دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط للمراجعة الداخلية في الشكل التالي:

الشكل رقم(2-11) دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط للمراجعة الداخلية



المصدر :من اعداد الطالبة.

الفرع الثاني:دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية:

بعد معالجة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية من طرف المراجع الداخلي،تلك المعالجة التي مكنته من توجيه اهتمامه إلى أمور معينة تحتاج إلى التركيز. يأتي الآن دور هذا النظام في مرحلة العمل الميداني وذلك بقيام المراجع الداخلي بمجموعة من الاختبارات (جمع أدلة المراجعة)، هاته الأدلة تكون في صورة مقومات أومخرجات نظام المعلومات المحاسبية. وبالتالي يستند المراجع الداخلي على هذا النظام لجمع أدلته،حيث تتنوع الأدلة التي يحصل عليها المراجع إلى:

1. **المراجعة المستندية**: تنشأ عدة مستندات نتيجة العمليات التي تقوم بها المؤسسة بها سواء داخليا أوخارجيا،إذ تعتبر هذه المستندات أساس التسجيل المحاسبي، والمستند بما يحتويه من بيانات،يدل على طبيعة العملية التي تمت فعلا. بالتالي للتحقق من حدوث العمليات يلجأ المراجع إلى أسلوب المراجعة المستندية،هذه الأخيرة لا تتضمن مجرد الاطلاع على المستندات،بل الهدف منها هو التحقق من:
   - أن تواريخ ومبالغ المستندات تتطابق مع التواريخ والمبالغ المقيدة في الدفاتر؛
   - أن المستندات مستوفية لجميع التوقيعات؛
   - أن المؤسسة محل المراجعة أحد طرفي المستندات على الأقل وأن المستندات تخصها وفي نطاق عملها ونشاطها؛
   - التأكد من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي المقيد في الدفاتر لهذه المستندات؛
   - أن المستندات تخص فترة محل الفحص وانها لا تخص فترة سابقة؛
   - التأكد من تواجد جميع المستندات وتسلسلها.
2. **المراجعة الحسابية**:ويعد أسلوب المراجعة الحسابية من أهم أساليب المراجعة المهمة في الحصول على دليل إثبات يؤيد الدقة الحسابية للعمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات، لذلك يقوم المراجع بالتأكد من هذه الدقة من ناحية (الضرب ،الجمع،الطرح،الخصوم...الخ) في القوائم المالية، دفاتر الأستاذ،كشوف الجرد، وغيرها.

3. **الملاحظة**:تتضمن الملاحظة النظر إلى معالجة أو إجراء الذي يقوم به موظفو المؤسسة، مثلاً،ملاحظة المراجع عمليات الجرد الذي يقوم به موظفو المؤسسة،أو ملاحظة بعض إجراءات الرقابة الداخلية التي يمكن التحقق منها عن طريق الملاحظة فقط، لان أداءها لا يترك دليل مستندي. ويتطلب هذا الأسلوب خبرة وعناية من طرف المراجع، حتى يتمكن من اكتشاف أي تجاوزات أو جوانب تحتاج إلى الإيضاح أو التفسير.
4. **الاستفسار**:ويتضمن الاستفسار الحصول على معلومات من موظفي المؤسسة أو مسؤوليها،ويتم ذلك بشكل شفوي أو كتابي، ويوفر الاستفسار معلومات لم تكن في حوزة المراجع أو تأكيد و تعزيز معلومات لديه.ورغم توافر هذه الأدلة بكثرة لدى المراجع إلا أنها اقل إقناعا له، وذلك لعدة أسباب منها: عدم استقلالية المصدر، احتمال عدم الكفاءة الفنية للمصدر، احتمال عدم أمانة المصدر [1].
5. **المراجعة التحليلية الانتقادية**: وتشمل المراجعة التحليلية الانتقادية الفحص والتحقق السريع للحسابات والقوائم المالية والنظرة التحليلية لها، من خلال تحليل العلاقات القائمة بين المعلومات المالية وإجراء مقارنات بينها، بهدف اكتشاف النواحي الشاذة أو غير عادية أو علاقات غير عادية بين معلومات المؤسسة،و التي لم يتمكن المراجع من اكتشافها أثناء قيامه بالمراجعة العادية، وعلى ذلك فان هذا الأسلوب يوجه نظر واهتمام المراجع نحو أمور غير عادية،والتي تحتاج إلى المزيد من إجراء مراجعة تفصيلية أخرى كالأستفسار و المراجعة المستندية. وكما يحتاج هذا الأسلوب من المراجع خبرة و مهارة فنية فائقة.
6. **المصادقات:** وهي عبارة عن رد أو بيان أو إخطار من طرف ثالث مستقل عن المؤسسة يستلمه المراجع للتحقق من دقة معلومات معينة. على أن هذا الطلب بالرد يطلبها المراجع من المؤسسة أولا،ثم تطلب هاته الأخيرة من الطرف الثالث أن يرد مباشرة إلى المراجع . وتعتبر المصادقات من أهم إجراءات الحصول على الأدلة الإثبات، لأنها تأتي من مصادر مستقلة عن المؤسسة، وتنقسم المصادقات إلى الأنواع التالية:

أ- المصادقات الموجبة: وفيها يُطلب من الطرف الجاري معه المصادقة أن يرد في كل الأحوال سواء كان موافق على المعلومات التي تضمنها المصادقة أو غير موافق.

ب- المصادقات السالبة: وفيها يُطلب من الطرف الجاري معه المصادقة أن يرد فقط في حالة كانت المعلومات الموضحة في المصادقة خاطئة.

ج- المصادقات العمياء: وفيها يُطلب الرد من الطرف الجاري معه المصادقة تعبئة معلومات حول الأمر المراد التحقق منه.

7. **الإقرارات:** عندما يقوم المراجع بفحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة، قد تصادفه بعض المعالجات التي تتطلب تفسيرا مكتوبا في صورة شهادة أو إقرار.وهذه الإقرارات يمكن أن تكون:

أ- مُعدة من طرف المؤسسة: ومن الأمثلة على هذه القرارات، تقرير يشهد أن الإدارة استعملت طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم السلع المستهلكة وفي تقييم مخزون آخرة المدة.

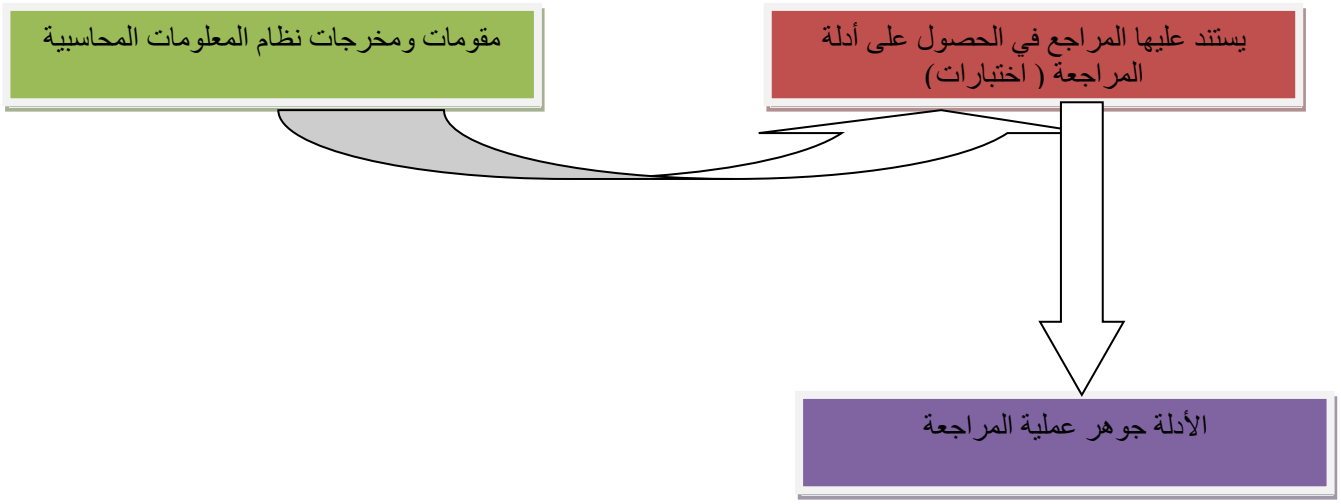
ب- مُعدة من طرف خارجي : باعتبار أن معظم العمليات المالية تربط بين المؤسسة و أطراف خارجية،فيمكن للمراجع مراسلتها مباشرة، والحصول على أدلة إثبات والمتمثلة في إقرارات مباشرة منها،حيث تشتمل هذه الإقرارات على وجهة نظرها في العملية المالية، وغالبا ما يحصل المراجع على مثل هذه الإقرارات من ، العملاء، الموردين،البنوك، المحامين، وكلاء المخزون [2].

[1] / عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق،ص 158.
[2] / أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق ، ص ص339-340.

8. **إعادة الأداء:** ويقصد بإعادة الأداء، أن يعيد المراجع بنفسه أداء بعض العمليات التي أداها فعلا موظفو المؤسسة،كأن يختار عينة من العمليات الحسابية أو عمليات ترحيل أو تسويات حسابية، ثم يعيد أداء هذه العمليات بنفسه.
9. **إجراءات التتبع**: ويتضمن هذا الأسلوب،تتبع المستندات من نشأتها وتدفقها خلال نظام المعلومات المحاسبية إلى غاية التسجيل النهائي لها في السجلات والدفاتر المحاسبية. بالتالي فان اتجاه أسلوب التتبع يسير عكس أسلوب المراجعة المستندية[1].

والشكل التالي يبين دور نظام المعلومات المحاسبة في مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية:

الشكل رقم (2-12): دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية

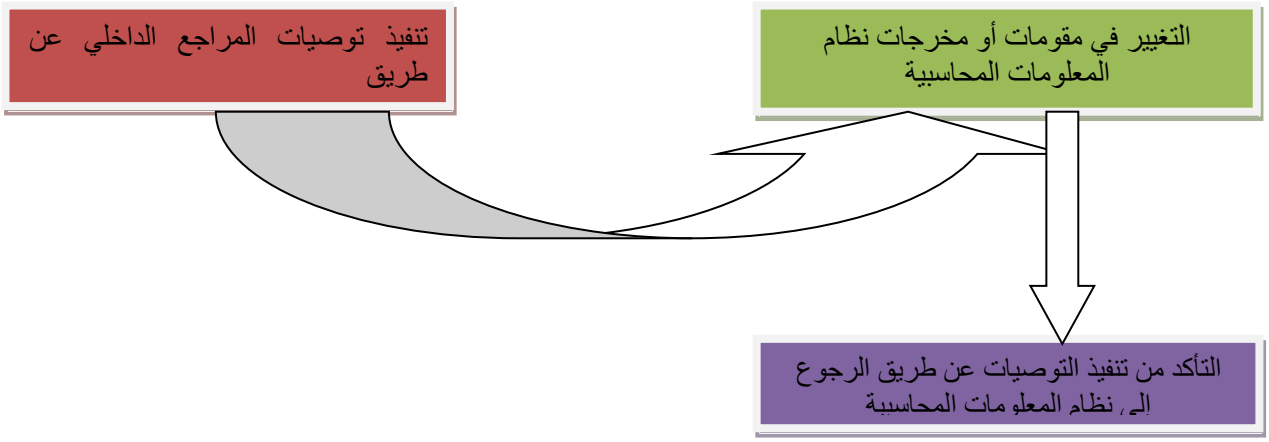


المصدر :من اعداد الطالبة.

الفرع الثالث: دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة متابعة تنفيذ التوصيات:

بعد أداء مرحلة العمل الميداني، يقوم المراجع الداخلي بكتابة تقرير متضمن نقاط القوة لتدعيمها، مع تقديم توصياته لسد نقاط الضعف.هذه التوصيات التي ستنفذ بطريقة أو بأخرى من خلال التغيير(التعديل) في مقومات النظام المعلومات المحاسبية أو مخرجاته، والمراجع الداخلي وفي إطار متابعته لتنفيذ هذه التوصيات،سيستند مرة أخرى على ذلك النظام، فإذن عاد هذا الأخير، مرة أخرى لمساعدة المراجع الداخلي في أداء مرحلة أخرى من مراحل عمله والمتمثلة في متابعة تنفيذ التوصيات. والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم(2-13): دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة متابعة تنفيذ التوصيات



المصدر :من اعداد الطالبة.

[1] / أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 335.

خلاصة الفصل

تعرفنا من خلال هذا الفصل أن نظام المعلومات هو الجهاز المسؤول عن إنتاج المعلومات، باستقباله والتقاطه لمادته الأولية والمتمثلة في البيانات الخامة،من ثم يقوم بمعالجتها بكافة الطرق لتصبح منتج نهائي مهيأ لاستعماله من طرف مستخدميه في كافة الأغراض. و في الوقت الحالي، أصبح هذا الجهاز(نظام المعلومات) ذا أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة، نظرا لتوفيره للمعلومات اللازمة لها في كافة النواحي. ويصنف نظام المعلومات بعدة أسس، ومن بينها التصنيف على أساس وظائف المؤسسة،ونجد ضمن هذا التصنيف أحد أهم نظم المعلومات بالمؤسسة والمتمثل في نظام المعلومات المحاسبية، الذي يقوم بإخراج المحاسبة من الإطار النظري إلى الواقع التطبيقي، عن طريق معالجة بيانات العمليات التي تقوم بها المؤسسة،ومن ثم تقديم المعلومات المخرجة إلى مختلف الأطراف سواء داخل المؤسسة أو خارجها، ويتم ذلك من خلال ثلاث وظائف أساسية،الإدخال،المعالجة والإخراج. هاته الوظائف تتم على مستوى النظامان الفرعيان لنظام المعلومات المحاسبية و المتمثلان في نظام المحاسبة المالية (النظام الإجباري) و نظام المحاسبة الإدارية(النظام الاختياري).

ولما كان نظام المعلومات المحاسبية يخدم أو يلبي احتياجات عدة مستخدمين، وجب توفر خصائص معينة في مخرجاته والمسماة بالخصائص النوعية،هاته الأخيرة تم حصرها في أربعة أقسام رئيسية: القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، قابلية للمقارنة. كما وضحنا أيضا، كيف تؤثر تكنولوجيا المعلومات على مقومات هذا النظام بصفتها أحد أهم متغيرات العصر،إذ غيرت تلك تكنولوجيا من طبيعة مقوماته، فمن الطبيعة الملموسة إلى الطبيعة الالكترونية،لكن دون المساس من أهمية وجودها.ونلمس التأثير الواضح لتلك التكنولوجيا على نظام المعلومات المحاسبية،حيث جعلته أكثر فعالية وكفاءة في عمله، دقة، سرعة، قدرة هائلة على التخزين والاسترجاع، تخفيض في الوقت والجهد والتكلفة، تحقيق الخصائص النوعية في المخرجات،...الخ وذلك بتلخيصها لعدة خطوات في وظائفه (الإدخال، المعالجة، الإخراج). لكن رغم تلك المزايا، هناك مجموعة مخاطر انجرت عن استخدامها، احتمال فقدان المعلومات والبيانات، الفيروسات، القرصنة، عدم وجود دليل جيد للمراجعة....الخ، تلك المخاطر استدعت ضرورة مواجهتها بوضع إجراءات رقابة فعالة على مستوى نظام المعلومات المحاسبية.

وفي الأخير ختمنا الفصل بتبيين الدور الذي يلعبه نظام المعلومات المحاسبية في مراحل المراجعة الداخلية، من خلال التطرق إلى دور هذا النظام في مرحلة التخطيط، ويتضح ذلك الدور من خلال مساعدة وتوجيه المراجع الداخلي إلى المناطق التي تحتاج اهتمام أكبر (مناطق الخطر)، وذلك عند قيام ذلك المراجع بمعالجة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل سواء الجانب الإداري أو المحاسبي،باعتبارها مدخلات لمهمته.وكما رأينا دور ذلك النظام في مرحلة التنفيذ، من خلال مقوماته ومخرجاته التي يستند إليها المراجع الداخلي لأداء اختباراته (أدلة المراجعة)، وأخيرا دوره في مرحلة متابعة التوصيات،ذلك أن تنفيذ التوصيات تكون بتعديل أو تغيير في مقومات أو مخرجات نظام المعلومات المحاسبية،وبالتالي يعود المراجع مرة أخرى إلى ذلك النظام عند قيامه بعملية المتابعة.

وبالتالي وكخلاصة إذن، كان نظام المعلومات المحاسبية بمثابة أداة في يد المراجع الداخلي في مراحل أدائه للمراجعة الداخلية سواء في التخطيط أو التنفيذ أو المتابعة.

الفصل الثالث
استخدام نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية بمطاحن الزيبان ـالقنطرةـ بسكرةـ

تمهيد

بعد دراسة كل من المراجعة الداخلية و نظام المعلومات المحاسبية من الجانب النظري و استكمالا لما تم عرضه في فهذا الجانب،سنقوم بعملية إسقاط الناحية النظرية على الجانب التطبيقي ، وقد اخترنا مطاحن الزيبان -القنطرة - بسكرة كمؤسسة لدراسة حالة. بهدف التعرف على دور الذي يلعبه نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية.

ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل فقد تم دراسته على النحو الآتي:

المبحث الأول: التعريف بمطاحن الزيبان -القنطرة- بسكرة-

المبحث الثاني :واقع المراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة

المبحث الثالث:واقع نظام المعلومات المحاسبية بالمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة

المبحث الرابع: دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط للمراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة

المبحث الخامس:دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة

المبحث الأول: التعريف بمطاحن الزيبان -القنطرة- بسكرة:

من خلال هذا المبحث يتم التعرف وإعطاء نظرة شاملة على مؤسسة محل الدراسة والمتمثلة في مطاحن الزيبان القنطرة، من خلال التطرق إلى جانبها القانوني،التنظيمي، والإنتاجي،باعتبارها أحد المؤسسات الناشطة في قطاع الطحن على مستوى ولاية بسكرة،وكل هذا سنتعرض له في هذا المبحث،وذلك من خلال المطالب التالية :

المطلب الأول :التعريف بالجانب القانوني لمطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة:

ويمكن تقسيم الجانب القانوني لمطاحن الزيبان القنطرة إلى مرحلتين:

1. المرحلة الأولى:الجانب القانوني قبل سنة2016 :

كانت مطاحن الزيبان القنطرة إحدى الملحقات التابعة لمجمع الرياض سطيف، حيث بدأت أشغال إنجازها سنة 1978 من طرف شركة إسبانية بعتاد إيطالي وهي OCRIM، وبدأت الإنتاج الأول في 23مارس 1983 من طرف نفس الشركة بطاقة إنتاجية قدرها 1000 قنطار في اليوم من السميد ونفسه من الفرينة (الدقيق)، ليتم زيادة الطاقة الإنتاجية إلى 4400 قنطار في اليوم من السميد بعد إنشاء مطحنة جديدة للإنتاج (والتي تعد الطاقة الإنتاجية الحالية) وإلى 3000 قنطار في اليوم من الفرينة (والتي تعتبر هي الأخرى الطاقة الإنتاجية الحالية). أما الطاقة التخزينية للشركة فتقدر بـ 125000 قنطار في اليوم من القمح و 39000 قنطار في اليوم من المنتج النهائي.

وأهم المحطات التي مرت بها الشركة والتي مست رأسمالها:

- تأسيس الشركة برأس مال قدره 50 مليون دج عام 1997 و الممسوك بالكامل من طرف المؤسسة العمومية الاقتصادية الرياض سطيف (المؤسسة الأم).
- تم زيادة رأس مال مرتين،مرة إلى 235 مليون دج عام 1998 والمرة الثانية كانت عام 2008 بإحداث أسهم جديدة إلى مبلغ 896 مليون و260 ألف دج بعد إعادة تقييم عقارات الشركة.

2. المرحلة الثانية :الجانب القانوني بعد سنة2016

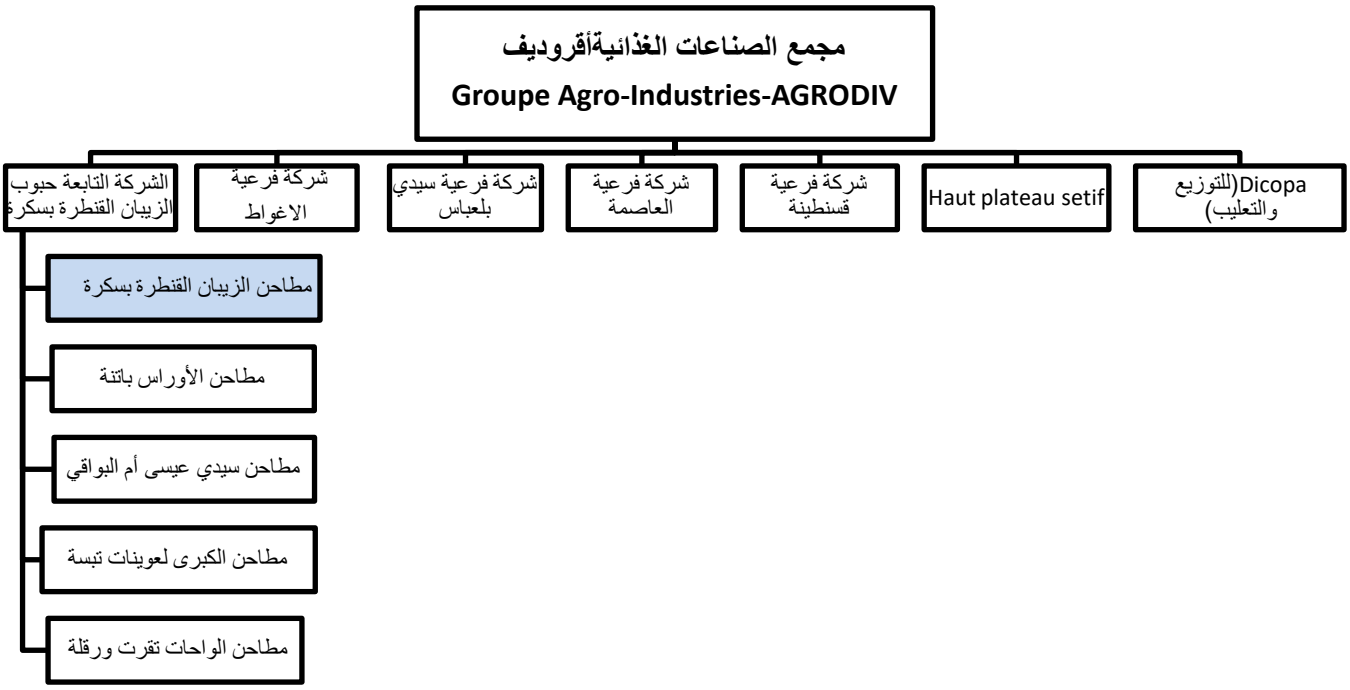
في 26 ماي 2016 تمت إعادة هيكلة مجمع رياض سطيف و نتج عنه عدة مجمعات، من بين هذه المجمعات مجمع الصناعات الغذائية أقروديف (Groupe Agro-Industries-AGRODIV)، حيث يتواجد مقر هذا الأخير بالجزائر العاصمة و الذي يضم من بين فروعه الشركة التابعة حبوب الزيبان القنطرة - بسكرة(المديرية العامة في القنطرة ولاية بسكرة) و التي تضم الأخرى خمسة مركبات صناعية تجارية على المستوى الوطني المتمثلة في:

أ- المركب الصناعي التجاري: مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة؛
ب- المركب الصناعي التجاري: مطاحن الأوراس – باتنة؛
ج- المركب الصناعي التجاري: مطاحن سيدي عيسى- أم البواقي؛
د- المركب الصناعي التجاري: مطاحن الكبرى لعوينات- تبسة؛
ه- المركب الصناعي التجاري: مطاحن الواحات تقرت- ورقلة.

إذن أصبحت مطاحن الزيبان القنطرة إحدى المركبات الصناعية والتجارية للشركة التابعة حبوب الزيبان القنطرة، وتحت تسمية جديدة هي **"المركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان- القنطرة"**،وعلى شكل شركة أسهم برأس مال 896.260.000دج.كما وتعتبر هي المؤسسة العمومية الاقتصادية الوحيدة الناشطة في قطاع الطحن على مستوى الولاية.

والشكل التالي يبين المجمع الذي ينظم إليه المركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان -القنطرة.

الشكل رقم (3-1) : الشركات الفرعية المكونة للمجمع الصناعات الغذائية أقروديف (Groupe Agro-Industries-AGRODIV)



المصدر :اعداد طالبة بناء على معلومات المقدمة من الشركة التابعة حبوب الزيبان القنطرة - بسكرة -

ولتكملة التعريف بالمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة، نضيف المعلومات التالية:

- الموقع: يقع المركب في الجنوب الشرقي لمدينة القنطرة على الطريق الوطني رقم03 الرابط بين القنطرة وولاية بسكرة وهو يبعد عن الولاية بـ 55كلم.
- المساحة:يتربع المركب على مساحة 69000 م^2 منها 45000 م^2 مغطاة.
- النشاط: أنشطة المركب إنتاجية وتجارية مقسمة على نوعين وهي كالاتي:

✓ الأنشطة الرئيسية: تحويل الحبوب وإنتاج وتسويق المنتجات التي تم الحصول عليها (السميد، الدقيق).

✓ الأنشطة الثانوية: انتاج وتسويق المنتجات الثانوية والتي تتمثل في مخلفات الطحن (النخالة) وبيعها كأغذية للمواشي وكذا بيع بعض البقول والمعجنات.

المطلب الثاني : أهمية وأهداف المركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة :

إن المركب أمام منافسة قوية من المنتجات الوطنية الخاصة والعمومية وحتى الأجنبية وحتى يتسنى له جذب المستهلك لطلب منتجاته سطر مجموعة من الأهداف التي يحاول تحقيقها تتمثل فيما يلي:

1. الوصول إلى أكبر جمهور من المتعاملين الاقتصاديين ؛
2. تغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية عموما وتثمين مفهوم الخدمة المؤداة إلى الزبون وذلك تحت شعار" ترقية ثقافية الإصغاء إلى الزبون بكم ومعكم"؛
3. إن القدرات الإنتاجية والوضعية المالية المربحة للمركب، هما عاملان مشجعان على انتعاش السياسة التجارية ولن يدخر أي جهد في ترجمة هذه السياسة بالأفعال لـ:

- التوضيح في الشفافية للممارسات والخدمات التجارية مع الشركاء (الزبائن، المساهمين والمحيط...)
- التأكد بإلحاح على مواصفات الجودة والنوعية.

4. كما أن المركب في ضوء التسويق الناجح يعمل على تحقيق المبادئ التالية:

- **داخليا:**

- المحافظة على النوعية (المنتج)؛
- تطوير الخدمات؛
- الفهم العلمي للموارد البشرية (أن يعرف العامل سبب القيام بعمله)؛
- تنمية روح التنافس لدى العمال.

- **خارجيا:**

- توصيل صورة المركب بصورة بيداغوجية؛
- تحسين طريقة التعامل مع المحيط الخارجي؛
- تكسير الحواجز (أي محاولة الاتصال مع وسائل الإعلام)؛
- كسب وفاء الزبائن (الإصغاء، الخدمة المؤداة)، بغية كيفية استرجاع حصة المركب في السوق؛
- كيفية اكتساح السوق؛
- دراسة أعوان السوق (المستهلك، الصانع، الموزع، المنافس، المنتج، المورد).

المطالب الثالث: التعريف بالجانب التنظيمي للمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة-بسكرة:

يعتبر المركب من المؤسسات المتوسطة التي تمارس نشاطها الصناعي ،و من الناحية التنظيمية ينقسم إلى عدة أقسام ومصالح،أما من ناحية العمال فهو يضم 156عامل موزعين حسب الجدول التالي:

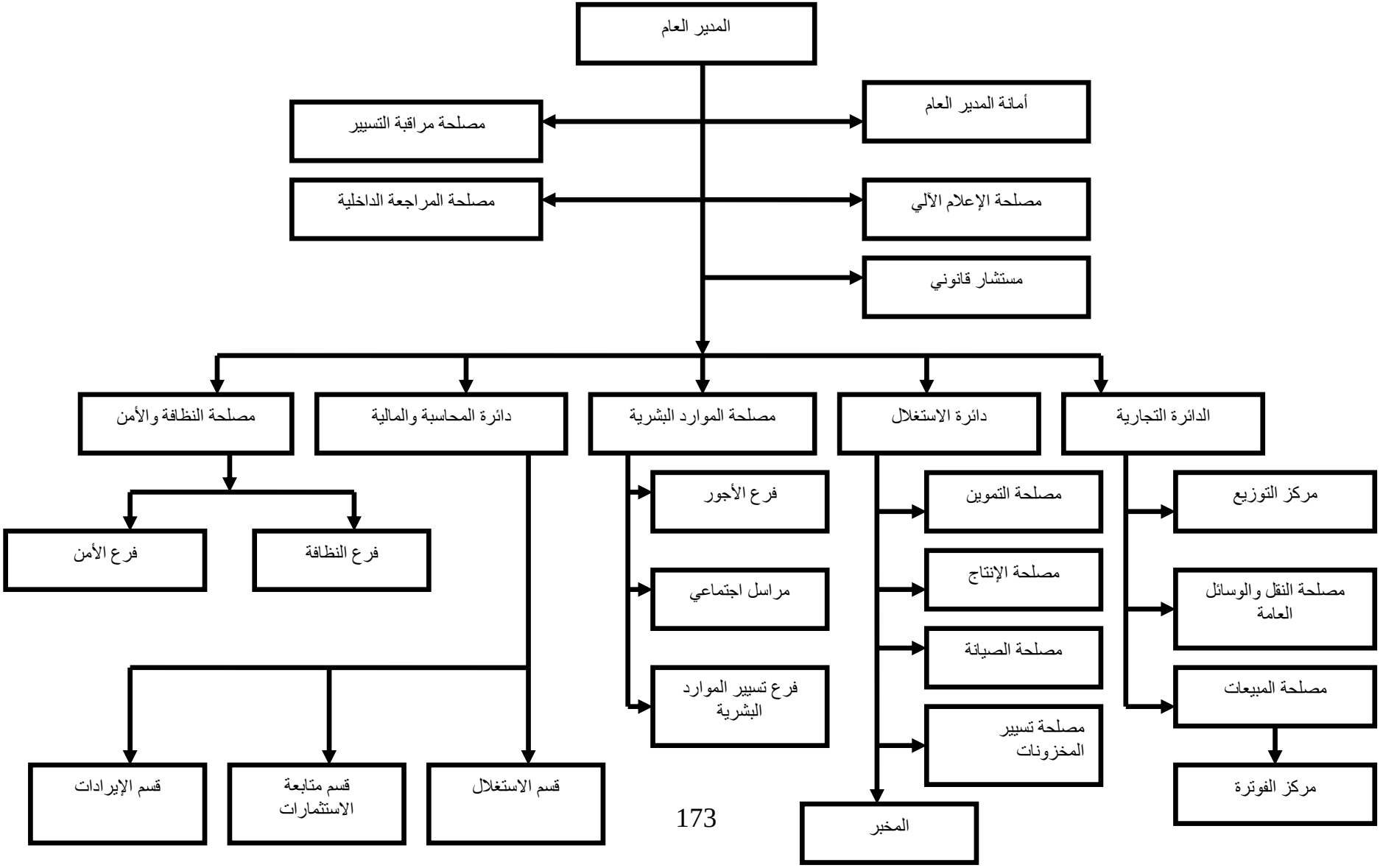
الجـــدول رقـــم(3-1) : **توزيـــع العمـــال حســـب الفئـــات علـــى مســـتوى المركـــب الصـــناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة-بسكرة**

الفئـــات	العـــدد
الإطارات	26
الاطارات السامية	04
الاطارات المسيرة	02
أعوان التحكم	78
أعوان تنفيذ	46
المجموع	**156**

المصدر: اعتماد على المعلومات المقدمة من دائرة الموارد البشرية(احصائيات حتى مارس 2018).

أما بالنسبة للهيكل التنظيمي الذي يوضح مختلف المستويات الإدارية، فيوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم(3-2) الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي- التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة:



من الهيكل التنظيمي للمركب نجد المستويات الإدارية التالية: [1]

1. **المدير العام:** يعد المسؤول الأول عن كل رؤساء الهياكل والمصالح ويشرف على تسيير المركب من كل النواحي، بالإضافة إلى انه:
   - يمثل المركب خارجيا (الناطق الرسمي للمركب)؛
   - يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات؛
   - رئيس لجنة حفظ الصحة والأمن.
2. **أمانة المدير العام:**تعد أمانة المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي مصالح المركب، ومن مهامها :
   - استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.
   - استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس.
   - كتابة المراسلات وتوزيعها على مختلف المصالح.
   - استقبال الضيوف (زبائن، المديرية العامة للشركة التابعة حبوب الزيبان، الزوار...).
   - توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.
3. **المستشار القانوني:**يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:
   - التكفل بقضايا المركب محل نزاع سواء مع الأشخاص الطبيعية أو المعنوية (اغلب المنازعات التجارية مع مجموع الزبائن الذين ترتب في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة)؛
   - متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة؛
   - متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانونيين قصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن ؛
   - متابعة ملفات التأمين على ممتلكات المركب ضد جميع الأخطار بمعية شركة التأمين CAAT–وكالة بسكرة- وتحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن.

هذا فضلا عن العمل الإداري الاعتيادي على مستوى المركب:

- تحرير المراسلات الإدارية الداخلية والخارجية؛
- تمثيل المركب كعضو في اللجان المختلفة كلجنة حفظ الصحة والأمن، لجنة التأديب، لجنة الصفقات،لجنة تحديد ومراجعة السعر، لجنة إثبات ملفات الزبائن؛
- تمثيل المركب أمام الجهات القضائية المختصة بموجب تفويض من المديرية العامة.

4. **مصلحة الإعلام الآلي:**تم إدماج الإعلام الآلي في المركب من اجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج الدقة والموثوقة مقارنة بالعملية اليدوية،ومن المهام المصلحة:
   - إنشاء برامج أو إحداث التغيرات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، من بين البرامج الموجودة في المركب (حساب الأجور- الفوترة- المحاسبة- تسيير المخزون - الاستثمارات – الاهتلاكات...)؛
   - برمجة وصيانة الحواسيب ؛

[1] / من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المركب.

- إدارة شبكة الإعلام الآلي ؛
- مراقبة البرامج بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة عنها.

5. **مصلحة مراقبة التسيير:**تعد من أهم المصالح، كون أن هذه المصلحة مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المركب، من أهم مهامها:

- إعداد الميزانية التقديرية للمركب: يتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة،وتشمل كل من الميزانية التقديرية للتموين، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات،الاتصالات(الإشهار...)، الموارد البشرية؛
- إعداد اللوح البياني للمركب (التسويق، الإنتاج، المبيعات، الموارد البشرية...) ومقارنتها مع التقديرات وتحليل النتائج؛
- إعداد التقارير الثلاثية والسداسية:والتي تمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة؛
- إعداد التقرير السنوي للتسيير: وهو تقرير مفصل عن نشاط المركب خلال السنة؛
- تقديم إحصائية ثلاثية للديوان الوطني للإحصائيات ردا على مراسلاته.

6. **مصلحة المراجعة الداخلية** تعد مصلحة المراجعة مصلحة مستقلة،حيث المراجع الداخلي بتقييم ومراقبة العمليات على مستوى مصالح ودوائر المركب، بهدف المراقبة وتقييم نجاعة مختلف المراقبات الأخرى وكذا متابعة أعضاء المركب في أداء مسؤولياتهم، ومن أجل هذا الهدف يقدم المراجع الداخلي التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء والمعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية المراجعة.

7. **دائرة التجارية :** تشمل المصالح التالية:

أ- **مصلحة المبيعات :**تعد هذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن، وتكمن مهامها في :

- تقصي السوق ؛
- الإشهار للمنتوج؛
- إرضاء الزبائن؛
- متابعة نوعية المنتجات؛
- استقبال ملفات الزبائن الجدد؛

وتضم مصلحة المبيعات، مركز واحد والمتمثل في :

- **مركز للفوترة** : والذي يقوم بإعداد الفواتير وتقديم يوميات المبيعات وتسديدات الزبائن إلى دائرة المحاسبة والمالية.

ب- **مركز التوزيع** : الذي يعتبر مسؤول عن إعداد وصل رفع المنتوج بعد استلامه لطلبات الزبائن،إضافة الى متابعة نشاط نقاط البيع من حيث التنسيق بينها وبين المركب،وتلبية احتياجاتها وتوصيل المشاكل التي تواجهها إلى المركب،بالإضافة إلى إعداد تقارير شهرية عن نشاطها.

ج- **مصلحة النقل والوسائل العامة**:تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين يشرف عليهما رئيس المصلحة، وهذان الفرعان هما في :

- **فرع النقل:**ويعمل على:

- السهر على الوثائق الإدارية الخاصة بالسائقين؛
- إعطاء بطاقات من اجل إعادة تعبئة خزانات الوقود الخاصة بشاحنات وسيارات المركب؛
- طلب قطع الغيار الخاصة بشاحنات وسيارات المركب عند الحاجة؛

- توزيع المهام على السائقين من اجل نقل السلع إلى الزبائن، أو نقل خاص لصالح المركب.

- **فرع الوسائل العامة:** ويعمل على:

- السهر على إصلاح الوسائل العامة التابعة للإدارة؛
- تسديد فواتير الكهرباء، الماء....
- تحضير الوجبات والإقامة للزوار وكذلك لأفراد المركب عند القيام بمهام معينة.

8. **دائرة الاستغلال:**تعد دائرة الاستغلال دائرة تقنية بحتة نظرا للمصالح المكونة لها،و تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة في الدائرة، أما باقي المصالح فهي مصالح دعم من اجل تحقيق أهداف هذه الدائرة،وتتكون من المصالح التالية:

أ- **مصلحة الإنتاج:**تضم مصلحة الإنتاج مصلحتين، مصلحة قديمة ومصلحة جديدة، يوجد في كل مصلحة: رئيس مطحني، ورئيس دورية، ومسير الدرافيل، ومسير التنظيف.

ب- **مصلحة التموين:**تهتم هذه المصلحة بجلب المادة الأولية المتمثلة في القمح الصلب واللين، بالإضافة إلى شراء بقية الأشياء كقطع الغيار، أدوات مكتب..الخ وتضم فرعين:

- **فرع المشتريات:**ويتكفل هذا الفرع بعمليات الشراء.
- **فرع تعيير الحبوب:** تكمن مهمته في تعيير المادة الأولية (قمح صلب،قمح لين) قبل أن تتم عملية الشراء، فهو الذي يقدم الإذن بشراء المادة الأولية من عدمها، كما انه يصل إلى اتفاق في سعر الشراء مع المورد الوحيد والمتمثل في الديوان الجزائري المهني للحبوب على حسب المعايير المنصوص عليها في الجريدة الرسمية رقم 80 في المؤرخة 2007/12/26.

ج- **مصلحة تسيير المخزونات:**وتضم هذه المصلحة الفروع التالية:

- **فرع الاستقبال:**وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة الأولية، ويتكون من رئيس فرع يشرف على مسيري الصومعات الذين بدورهم يشرفون على أعوان رفع المنتوج.كما يتم فيه استقبال القمح بنوعية وتحديد الكمية المستقبلة وذلك باستعمال الجسر الوازن، وكذا وضع القمح في الصومعات.
- **فرع التسيير المخزون:**وهذا الفرع مخصص لتسيير مخزن قطع الغيار ومخزن الأكياس، يشرف على كل مخزن أمين مخزن، وهو موجود تحت مسؤولية رئيس الفرع، وتتمثل مهام هذا الفرع في:

- بعد استقبال طلب التموين من مختلف المصالح وإذا توفر المخزون يتم تقديم المخزون وتسجيل ذلك ؛
- أما في حالة عدم توفر المخزون يتم إعداد طلب الشراء وتقديمه إلى مصالح التموين؛
- وعند استلام المخزون بعد شرائه، يتم التأكد من مطابقة المخزون مع الطلب المقدم، ثم يتم تسجيله وإعطائه رقم تسجيل خاص في بطاقة متابعة المخزون، ثم بعد ذلك يتم ترتيبه؛
- متابعة المخزون: تسجيل أي دخول أو خروج في بطاقة متابعة المخزون؛
- تقديم شهريا مجموع المدخلات والمخرجات لمختلف المخزونات وتقديمها لدائرة المحاسبة والمالية.

- **فرع الإرسال:**وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة المنتهية، يتكون من رئيس فرع يشرف على أعوان رفع المنتوج، وتكمن مهامه في:

- تحديد كمية المواد المنتهية والتي نقلت من المطاحن إلى المخازن؛
- التأشير على وصل رفع المنتوج وتسجيل الكمية، ثم الطلب من الأعوان رفع المنتوج في وسائل النقل؛
- تقديم شهريا مجموع المخرجات لمختلف المنتجات وتقديمها لدائرة المحاسبة والمالية.

د- **مصلحة الصيانة:**الهدف الرئيسي لهذه المصلحة هو تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للآلات المستخدمة في عملية الإنتاج. حيث يتلقى رئيس المصلحة طلب التدخل من مختلف مصالح خاصة عند حدوث عطب متعلق بالآلات، مع تحديد نوع العطب (ميكانيكي، كهربائي....)، بعد ذلك يقوم رئيس المصلحة بتوزيع المهام على مشرف أعمال ميكانيكي و مشرف أعمال كهربائي اللذان يقومان بدورهما بتوزيع المهام على الكهربائيين و الميكانيكيين.

ه- **المخبر:**يعد المخبر مصلحة لا يمكن الاستغناء عنها في هيكلة المركب حيث يشرف رئيس المصلحة على مجموعة من الأعوان الذين يقومون بإجراء اختبارات وتحليل المادة الأولية والمنتوجات تامة الصنع من بين هذه الاختبارات:

- ✓ **الرطوبة:** وهي قياس نسبة الماء في القمح وهذا من أجل تحديد نسبة الماء التي يجب إضافتها قبل عملية الطحن؛
- ✓ **نسبة الرماد:** يجري هذا الاختبار على كل من السميد والدقيق من اجل تحديد كمية الرماد؛
- ✓ **نسبة الغلوتين:** من أجل تحديد نسبة العلك في كل من السميد والدقيق وهل هي مناسبة أم يجب تعديلها؛
- ✓ **نسبة الاستخراج:** من أجل استخراج كميات السميد الممتاز والعادي وتحديد نسبهما؛
- ✓ **نسبة الحموضة:** يجري هذا الاختبار على المنتجات تامة الصنع التي بقيت فترة في المخازن هل يمكن بيعها أم لا.
- ✓ **نسبة نشاط αميلاز:** هذا الاختبار يجري على الدقيق هل هو مناسب للخباز أو يجب تغيير النسبة.

9. **مصلحة الموارد البشرية**: ومن مهام رئيس هذه المصلحة :

- تطبيق سياسة المركب فيما يخص تسيير الموارد البشرية؛
- التطبيق الكامل للاتفاقية الجماعية؛
- احترام تطبيق النظام الداخلي للمؤسسة؛
- المتابعة اليومية لملفات المستخدمين؛
- متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين؛
- تطبيق منهجيات العمل في الإطار القانوني.؛
- المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمصلحة؛
- متابعة الإحصائيات؛
- إعداد مخطط التكوين والسهر على تطبيقه؛
- المشاركة مع رؤساء المصالح في إعداد مخطط التوظيف؛
- مراقبة كشوف الأجور والرواتب للمستخدمين قبل التخليص؛
- تقييم عملية تكوين المستخدمين.

تتكون هذه المصلحة من الفروع التالية:

أ- **فرع تسيير الموارد البشرية:** تتمثل المهام الموكلة إليه في:

- إعداد،تسجيل وترتيب كل الوثائق الواردة من مختلف المصالح المتمثلة في : أمر بقيام بمهمة، إعذار،قرار، شهادة عمل، رخصة الخروج...
- متابعة مستجدات ملفات الموارد البشرية؛
- مراقبة كشف الحضور للعمال و المتمهنين وتقديمها لفرع الأجور نهاية الشهر؛
- التكفل بالعطل : السنوية، المرضية، الاستثنائية.؛

- تحرير المقررات (التقاعد، التعيين،تغيير المنصب ...)
- تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم.

ب- مراسل اجتماعي: تتمثل المهام الموكلة إليه في:

- إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي؛
- دفع ملفات المرض، حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي؛
- استرجاع مصاريف الأدوية من صندوق الضمان الاجتماعي؛
- السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي؛

ج- فرع الأجور: تتمثل المهام الموكلة إليه في:

- تطبيق العقود الجماعية لإعداد الأجور؛
- جمع المعلومات لحساب الأجور(مقدمة من فرع تسيير الموارد البشرية)؛
- إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات؛
- طبع كشف الأجور.

10.دائرة المحاسبة والمالية:وتتكون هذه الدائرة من:

أ- قسم الاستغلال:يختص هذا القسم بجانب النفقات التي يقوم بها المركب، فيتم فيه استقبال الملفات من مختلف المصالح والهياكل الخاصة من المشتريات والخدمات.حيث تتمثل مهامه في :

- استقبال والتأكد من صحة ملفات المشتريات و الخدمات المؤداة ؛
- إعداد التقارب البنكي؛
- تقييد حركة المخزون الخاصة بالمادة الأولية ومختلف المنتوجات؛
- استخراج اليوميات المساعدة ودفتر الأستاذ لكل حساب للتأكد من صحة العمليات المحاسبية؛
- إعداد الميزانية؛
- إعداد حساب النتائج؛
- التنسيق مع المديرية العامة الكائنة بالجزائر العاصمة حول تسيير المركب بإرسال مختلف الوثائق المحاسبية (الميزانية ، حساب النتائج،جدول سيولة الخزينة...).

ب- قسم الإيرادات:يختص هذا القسم بجانب الإيرادات الناتجة عن عملية البيع التي يقوم بها المركب،حيث تتمثل مهامه في:

- التأكد من صحة اليوميات و مطابقته للفواتير وقيمة التحويل؛
- فوترة التحويلات أو الصكوك المؤشر عليها؛
- فوترة يوميات المبيعات(الفوترة،كيفية التسديد)؛
- متابعة المبيعات بالآجال.

كما أن للقسم مهام شهرية متمثلة في:

- إيقاف رقم الأعمال الشهري ومقارنته مع اليوميات المحاسبية و اليوميات المرسلة من طرف مصلحة المبيعات؛
- يقوم المكلف بالتحصيل الجبائي برصد قيمة الضريبة على القيمة المضافة، حقوق الطابع وكذا الضريبة على رقم الأعمال ويصرح بها قبل 20 من الشهر الموالي.
- استخراج جدول حساب خاص بالإيرادات من أجل إعداد التقارب البنكي.

ج- قسم الاستثمارات:هذا القسم مسؤول عن التحركات الخاصة بالاستثمارات من :

- الشراء لأول مرة مع إعطائه رمز خاصا؛
- تغيير مكان الاستثمار؛
- القيام بعملية الجرد والإهتلاك الخاص بالاستثمار؛
- المعالجة المحاسبية لمختلف عمليات الخاصة بالاستثمار.

11.**مصلحة النظافة والأمن:** تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المركب بمختلف أقسامه وكذا نظافته،وتنقسم إلى فرعين:

أ- فرع الأمن: يشرف عليه رئيس الفرع المسؤول عن رؤساء الأفواج الذين يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن.

يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين:

✓ **مهام خاصة بالأمن العام:** تتمثل في:

- حراسة المركب ووسائله والآلات من كل سرقة أو تعدي؛
- مراقبة كل من يدخل أو يخرج من المركب؛
- إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من اجل رفع المنتوج.

✓ **مهام خاصة بالأمن الصناعي:**تتمثل في:

- المحافظة على أمن الآلات من الأخطار ؛
- رش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض الأخطار كإزالة السوس مثلا؛
- الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات؛
- إتقان استعمال وسائل الدفاع عن الحريق.

ب- فرع النظافة:يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن التنظيف الدوري وكذا مراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه.

المطلب الرابع :التعريف بالجانب الإنتاجي للمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة:

ينتج المركب التشكيلة متنوعة من المنتوجات نوضحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2): منتجات المركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة:

المنتوج	النوع	السعة
السميد	سميد غليظ	(25 كلغ)
	سميد ممتاز	(10 كلغ – 25كلغ)
	سميد عادي	(25 كلغ)
الدقيق	دقيق ممتاز	(5 كغ)
	دقيق عادي	(25 كلغ – 50كلغ)
	دقيق ثانوي	(25 كلغ)
النخالة	نخالة حمراء (نخالة القمح الصلب)	(40-100 كغ)
	نخالة بيضاء (نخالة القمح اللين)	(40-100 كغ)
	نخالة مكعبة	(40-100 كغ)

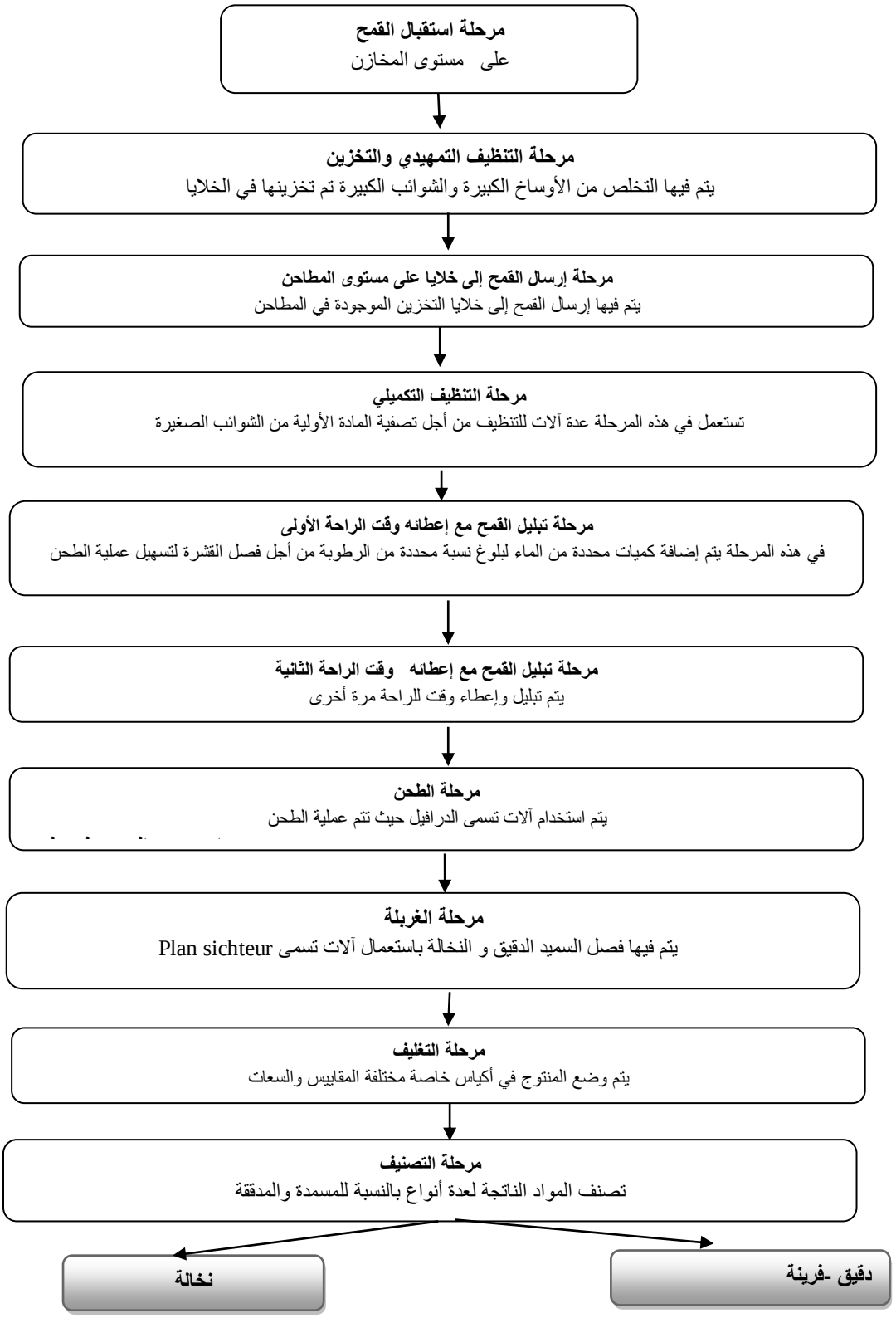
المصدر: من إعداد الطالبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المركب.

وللمركب منتجات أخرى جديدة منها:

- CERFIBRES.
- النافع (سميد كامل من القمح الصلب).
- سميد الشعير.

و تمر عملية انتاج المنتجات السابقة الذكر بالمراحل الانتاج المختلفة،والتي يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم(3-3) : مسار العملية الإنتاجية بالمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة



المصدر : من اعداد الطالبة انطلاقا المعلومات المقدمة من طرف المركب

المبحث الثاني :واقع المراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة:

بعد إعطاء نظرة شاملة على المركب، نأتي الآن لتوضيح واقع المراجعة الداخلية به، وذلك على النحو التالي:

المطلب الأول: المراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة - بسكرة (الموقع في الهيكل التنظيمي- الأنواع- المنهجية):

سنتعرض في هذا المطلب إلى موقع مصلحة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمركب نظرا لأهميته في التأثير على فعالية تلك المصلحة،كما نورد بعض أنواع المراجعة الداخلية، وكيفية التي يؤدي بها المراجع عمله من خلال التطرق إلى مراحل عمله، من خلال ما يلي :

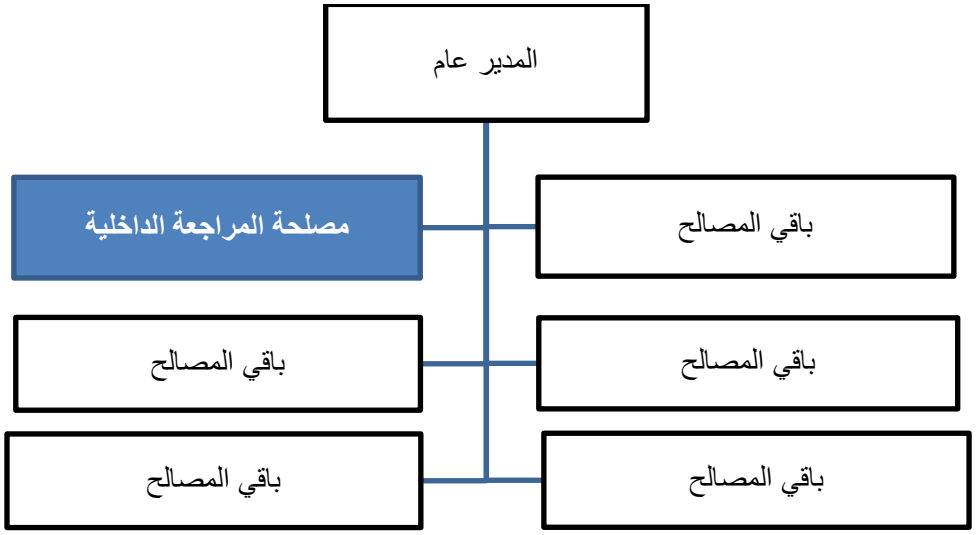
الفرع الأول: موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمركب :

يمكن تقسيم موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي بالمركب كما يلي :

أولا : موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي قبل سنة 2016

تم التطرق فيما سبق إلى الهيكل التنظيمي للمركب،ولوحظ أن مصلحة المراجعة الداخلية تتمتع بالاستقلالية التنظيمية وذلك بتبعيتها إلى أعلى مستوى في المركب،وهذا من يؤدي إلى فعالية هذه الوظيفة،والشكل التالي يظهر موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي بالمركب:

الشـــكل رقـــم.(3-4): موقـــع مصـــلحة المراجعـــة الداخليـــة فـــي الهيكـــل التنظيمـــي للمركـــب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان -القنطرة- بسكرة قبل سنة 2016



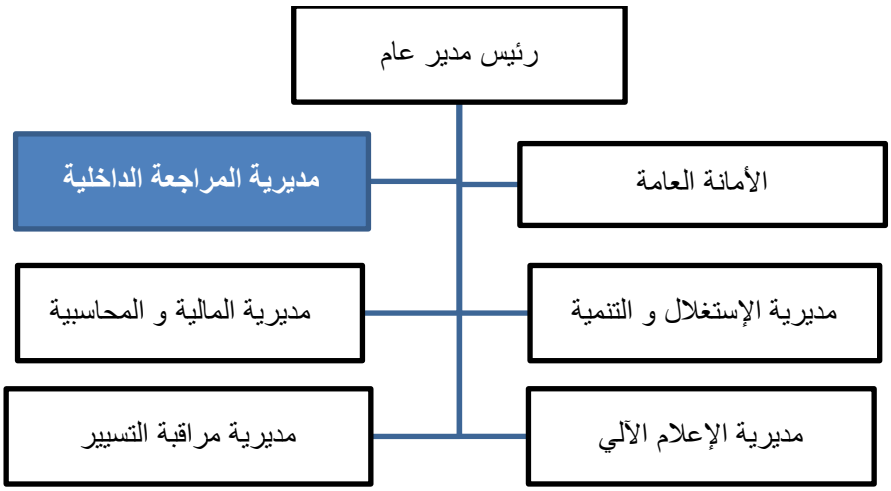
المصدر : من اعداد الطالبة انطلاقا من هيكل التنظيمي للمركب.

بملاحظة الشكل السابق،نجد أن مصلحة المراجعة الداخلية مستقلة عن بقية المصالح أو الدوائر بالمركب،هذا ما يمكن المراجع من أداء عمله بكل استقلالية وموضوعية. لكن منذ نقطة التحول التي شهدها المركب كانت في 26 ماي 2016، حيث أصبح تابع للشركة التابعة حبوب الزيبان القنطرة - بسكرة،إذ غيرت هذه النقطة من نوعية المراجعة التي يخضع لها المركب، حيث أصبح المركب يخضع للمراجعة الداخلية المركزية من طرف المراجع الداخلي بالشركة الأم (الشركة التابعة حبوب الزيبان القنطرة-بسكرة).

ثانيا : موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي بعد سنة2016

بعد 26 ماي 2016، أصبحت مصلحة المراجعة الداخلية تتموقع في الهيكل التنظيمي للشركة الأم (الشركة التابعة حبوب الزيبان –القنطرة- بسكرة)، ويظهر ذلك في الشكل التالي :

الشكل رقم(3-5) : موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي على مستوى الشركة التابعة حبوب الزيبان القنطرة- بسكرة:



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف المراجع الداخلي بالمديرية العامة للشركة التابعة حبوب الزيبان - القنطرة - بسكرة.

ومن الهيكل التنظيمي للشركة التابعة حبوب الزيبان- القنطرة- بسكرة (الشركة الأم) السابق،نجد أن مديرية المراجعة الداخلية تابعة مباشرة إلى أعلى مستوى في الشركة الأم،مما يجعل المراجع الداخلي يتمتع بالاستقلالية تنظيمية،ومن ثم استقلاليته من حيث:[1]

1. **استقلالية وضع البرامج**: حيث:
   - يتحرر المراجع الداخلي من تدخل الإدارة في وضع برامج المراجعة؛
   - يتحرر المراجع الداخلي من تدخل الادارة في فرض سلطتها ومحاولة الضغط لتحديد الانشطة أوالعمليات التي تدرج في برامج المراجعة.
2. **استقلالية الفحص**: تظهر مؤشرات استقلالية الفحص في :
   - حرية الوصول الى السجلات ، مستندات ، عمليات، موظفين...
   - تحرر المراجع الداخلي من تدخل الإدارة في إجراءات المراجعة؛
   - تحرر المراجع الداخلي من ضغط الإدارة أو أحد المسؤولين في توجيه أو منعه من أداء مهامه بغية تحقيق منافع شخصية.
3. **استقلالية الإبلاغ:** وتظهر هذه الاستقلالية في :
   - التحرر من الالتزام بتعديل الحقائق المتوصل إليها؛
   - التحرر من محاولة التحكم في آراء المراجع المدرجة في التقرير.

[1] / مقابلة مع المراجع الداخلي بمديرية المراجعة الداخلية بالشركة التابعة حبوب الزيبان –القنطرة –بسكرة.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة الداخلية بالمركب:

قبل التطرق إلى أنواع المراجعة الداخلية، تجدر الإشارة إلى أن المراجعة الداخلية في المركب تستند إلى ما يسمى بـ "ميثاق المراجعة الداخلية"، والذي يعتبر بمثابة دستور لها، حيث يضم ثلاثة أقسام وهي: [1]

❖ **الواجبات:** على مدير المراجعة الداخلية أن يكون مسؤولا عن:

- تقديم تقارير عن الأمور ذات الأهمية و المتعلقة بالرقابة على أنشطة المركب، متضمنة الاقتراحات لتحسين تلك الأنشطة؛
- تقديم تقارير دورية عن مدى تحقيق خطة المراجعة دوريا؛
- رفع تقارير دورية عن التوصيات والملاحظات العالقة إلى الجهات المختصة.

❖ **المسؤوليات:** على مدير المراجعة الداخلية الإضطلاع بالمسؤوليات التالية:

- وضع خطة المراجعة السنوية بناء على حجم المخاطر المحتملة لأنشطة المركب متضمنة أية مهمات ترغب الإدارة العليا للمركب في تنفيذها، على أن ترفع هذه الخطة إلى رئيس المدير العام لمراجعتها والمصادقة عليها وعلى أية تعديلات تطرأ عليها خلال فترة تنفيذها؛
- استخدام مهنيين على درجة كافية من المعرفة والمهارة والخبرة وكذلك أية موارد غير بشرية لتنفيذ خطة المراجعة(اذا لزم الأمر)؛
- المساعدة في التحقيق في أعمال الغش والتلاعب المشتبه في وقوعها وإعلام الإدارة.
- التعاون مع المراجعين الخارجيين.

❖ **الصلاحيات:** يمنح للمدير المراجعة الداخلية الصلاحيات التالية:

- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات المركب وكذا موظفيه و مسؤوليه؛
- الإتصال غير المقيد بأعلى سلطة في المركب؛
- تحديد نطاق عمل المراجعة بما فيها اختيار الأنشطة و تطبيق الأساليب والتقنيات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة؛
- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المركب في كافة أقسامه ومصالحه، كما له طلب خدمات خاصة من خارج المركب (إذا لزم الأمر).

أما عن أنواع المراجعة الداخلية المؤداة،وبمقابلتنا للمراجع الداخلي وجدنا انه يقوم 85بالمئة مراجعة التزام والنسبة المتبقية هي مراجعة محاسبية، حيث يقوم المراجع الداخلي بعدة أنواع من المراجعة منها :

1. **مراجعة المقبوضات:** الهدف منها التأكد من أن جميع المقبوضات المحصلة من طرف المركب تكون مقابل التزامات حقيقية لمدينو المركب و التي يتم إيداعها يوميا في البنك، مع وجود المستندات المؤيدة لها. و للقيام بمراجعة المقبوضات لابد من تقييم نظام المقبوضات المطبق بوضع قائمة استقصاء خاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية لهذا النظام،وذلك للتأكد من فعاليته و كفاءته.
2. **مراجعة المدفوعات:** الهدف منها التأكد من أن جميع المدفوعات تتوافق مع الديون الفعلية و المبررة بالمستندات المؤيدة، و لتحقيق هذا الهدف لابد من تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمدفوعات.
3. **مراجعة المشتريات:** الهدف منها التأكد من أن البضاعة و المواد الأساسية للانتاج وكذا اللوازم المشتراة تكون بأقل سعر وأحسن جودة، وكذا وجود كافة المستندات المؤيدة للعملية الشراء، ولهذا يتم

[1] / مقابلة مع المراجع الداخلي بمديرية المراجعة الداخلية بالشركة التابعة حبوب الزيبان –القنطرة –بسكرة.

تقييم نظام المشتريات المطبق في المركب من خلال إعداد قائمة استقصاء لهذا النظام وذلك للتأكد من فعاليته و كفاءته .

4. **مراجعة المخزونات:**والهدف منها التأكد من أن جميع المخزونات الموجودة بمخازن المركب، يتم تسجيلها بقيمة الصحيحة، وكذا وجود كافة المستندات المؤيدة،و يتم ذلك خلال إعداد قائمة استقصاء لنظام المخزونات وذلك للتأكد من فعاليته و كفاءته .
5. **مراجعة الجرد المادي:** الهدف منه هو التأكد من أن جميع الممتلكات التابعة للمركب يتم جردها وفقا للقواعد والإجراءات المقبولة و المعمول بها،كما يهدف إلى التحقق من:
   - أن أعمال اللجان الجرد تتم على أكمل وجه و وفق الإجراءات المعتمدة من طرف المركب؛
   - وجود كل المستندات المؤيدة لأعمال لجان الجرد.
6. **مراجعة التثبيتات:** الهدف منها هو التأكد من أن جميع التثبيتات يتم تشغيلها في ظل ظروف مواتية و تم إقتناؤها وفقا لقواعد حيازة التثبيتات، و يجب على المراجع الداخلي القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بنظام التثبيتات كذلك.
7. **مراجعة المبيعات :** الهدف منها ضمان أن المركب أعد فواتير للعملاء بالأسعار المطبقة في القانون،أو الأسعار المحددة داخليا والتي يتم تحديدها من طرف لجنة تحديد الأسعار، و أن هذه الفواتير سجلت بشكل صحيح و سليم وفي الفترة المناسبة و وفقا للشروط المعمول بها،وبناء على وجود المستندات المؤيدة،ولهذا يقوم المراجع الداخلي بدراسة تقييمية لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمبيعات لتقييم فعاليته وكفاءته .
8. **مراجعة الأمن والحماية**: والهدف من هذه المراجعة هو التأكد من :
   - وجود مخططات الأمن والحماية وبشكل مكتوب ؛
   - أن هذه المخططات مفهومة من طرف أعوان الأمن ؛
   - وجود مخططات أمن احتياطية .
9. **مراجعة المخبر**: وتهدف هذه المراجعة للتأكد من أن المخبر يقوم بوظائفه من القيام بالتحليل اللازمة للمادة الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا التحليل المتعلقة بالمنتجات النهائية.
10. **مراجعة الأرشيف**: ينتج عن العمليات التي يقوم بها المركب عدة مستندات وملفات، هاته الأخيرة يمكن أن تحتاجها جهات داخلية أو الخارجية.فلزم على المراجع الداخلي مراجعة إجراءات الالتزام بقواعد أرشفة المستندات والملفات، وذلك حتى يمكن الرجوع إليها بكل سهولة.

الفرع الثالث:منهجية المراجعة الداخلية بالمركب:

يتم إعداد برنامج سنوي شامل للمراجعة الداخلية، حيث تحدد الأقسام أو المصالح التي سيتم مراجعتها والتواريخ التنفيذ أو البدء مختلف المهام، إلا أنه يمكن و استثنائيا أن تنفذ مهام غير مدرجة في البرنامج السنوي. وعموما تمر منهجية عمل المراجعة الداخلية في المركب بالمراحل التالية:[1]

1. **المرحلة الأولى: التخطيط والتحضير للمهمة:**وتتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية:

أ- الخطوة الأولى :مرحلة البرمجة السنوية:يتم برمجة المهام المراجعة الداخلية في برنامج سنوي،والذي يتم وضعه على أساس :

- اقتراحات المراجع الداخلي على المستوى المديرية العامة للمركب؛
- اقتراحات المراجعين الداخليين على مستوى المركبات التابعة للشركة الأم؛
- اقتراحات رئيس المدير العام بالمديرية العامة للمركب؛
- المشاكل التي وجدها المراجع الداخلي خلال أداء لمهامه لسنة (ن-1)؛
- المهام التي برمجة في السنة (ن-1)ولم يتم انجازها؛

بعد الانتهاء من البرمجة السنوية لمجموعة المهام لسنة الحالية يتم تقديم البرنامج السنوي إلى مجلس الإدارة المديرية العامة للمركب للمصادقة عليه ليصبح ساري المفعول.

ب- الخطوة الثانية: إعلام الجهة المعنية بالمراجعة :ويتم هذا الإعلام عن طريق رسالة المهمة أو الأمر بالمهمة، وهي وثيقة مكتوبة ترسل من طرف رئيس المدير العام بالمديرية العامة للمركب إلى احد مدراء الوحدات التابعة للشركة الام، ومن ثم يُعلم المدير المعني للمركب الجهة التي ستخضع للمراجعة. و تتضمن هذه الرسالة البيانات التالية:

- موضوع المراجعة.
- تاريخ بداية المهمة.
- إمضاء رئيس المدير العام.

2. **المرحلة الثانية : تنفيذ مهمة المراجعة :**وتمر هذه المرحلة بالخطوات التالية :

أ- الخطوة الأولى:الاجتماع الافتتاحي: قبل الانطلاق في عملية المراجعة يجب على المراجع الداخلي أن يبرمج لقاء مع المسؤولين المعنيين للمناقشة وتوضيح نطاق و أهداف المهمة،وكذا التنسيق مع هؤلاء المسؤوليين وتحضير كل الموارد اللازمة للمهمة المعنية.

ب- الخطوة الثانية: تحضير برنامج العمل: إن كل ما سبق يتم ترجمته في برنامج العمل للمهمة الجاري القيام بها، هذا البرنامج الذي يحدد من وكيف و متى تنجز مهمة المراجعة.

ج- الخطوة الثالثة:التنفيذ الفعلي للمهمة: وهنا يتم تنفيذ برنامج العمل السابق إعداده على أرض الواقع،حيث ينتقل المراجع إلى الجهة المعنية ويبدأ في العمل الميداني، عن طريق استعمال كافة التقنيات والوسائل اللازمة لتحقيق أهداف المهمة.

د- الخطوة الرابعة:مناقشة الملاحظات: أثناء انجاز مهمة المراجعة يخلص المراجع الداخلي إلى مجموعة ملاحظات، هاته الأخيرة يجب الاستفسار عنها ومناقشتها مع مسؤولي الجهة الخاضعة للمراجعة، وذلك قبل إدراجها في التقرير النهائي للمراجعة.

[1] / مقابلة مع المراجع الداخلي بمديرية المراجعة الداخلية بالشركة التابعة حبوب الزيبان – القنطرة – بسكرة.

3. **مرحلة الثالثة: إعداد التقرير وتوزيعه:**بعد الانتهاء من مهمة المراجعة يقوم المراجع الداخلي بإعداد التقرير الخاص بالمهمة المنجزة، والذي يتضمن ما يلي :
   - رسالة البدء في المهمة (الأمر بالمهمة)؛
   - أهداف مهمة المراجعة ؛
   - إجراءات عملية المراجعة ؛
   - نقاط الضعف الموجودة في الجهة المعنية بالمراجعة والتي تتمحور حول:
   - ✓ نقاط عدم الالتزام بتطبيق نظام الداخلية في الجهة المعنية بالمراجعة؛
   - ✓ نقاط عدم فعالية نظام الداخلية في الجهة المعنية بالمراجعة ؛
   - ✓ التوصيات ممضية من المراجع الداخلي و مسؤول الجهة المعنية بالمراجعة والتي تصنف الى:
   - o خطيرة:وهي التوصيات التي يجب الالتزام بها وتفيذها فورا؛
   - o متوسطة: وهنا درجة الالتزام بها تكون متوسطة وتعطي مهلة معقولة لتنفيذها ؛
   - o ضعيف: رغم أنها تصنف في المرتبة الأخيرة لكن يجب الالتزام بها .

وبعد إعداد التقرير يقدم إلى:
- رئيس المدير العام للشركة الأم .
- مسؤول المصلحة أو قسم الجهة المعنية بالمراجعة.
- على أن يحتفظ المراجع الداخلي بنسخة من التقرير.

4. **مرحلة الرابعة: المتابعة تنفيذ التوصيات:** لا تنتهي مهمة المراجع الداخلي في المركب عند مجرد إعداد التقرير وتوزيعه، بل تستمر إلى متابعة تنفيذ التوصيات المقدمة في التقرير.

واضافة إلى متابعة تنفيذ التوصيات المهمة الجارية، يقوم المراجع الداخلي بمتابعة:
- ✓ تنفيذ التوصيات المقدمة من طرف المراجع الخارجي؛
- ✓ تنفيذ التوصيات المقدمة من طرفه أثناء تأديته لمهام المراجعة في الوحدات للشركة الام ؛
- ✓ تنفيذ توصيات المقدمة من طرف مراجعي الوحدات التابعة للشركة الام ؛

المطلـــب الثـــاني : ايجابيـــات ومعوقـــات المراجعـــة الداخليـــة بالمركـــب الصـــناعي التجـــاري - مطاحن الزيبان-القنطرة- بسكرة:

هناك بعض الأمور تدفع بوظيفة المراجعة الداخلية بالمركب نحو الأمام حيث تزيد من فعاليتها،والعكس أيضا هناك ما يجعلها اقل فعالية، وسنتعرف على ذلك فيما يلي :

الفرع الأول: ايجابيات المراجعة الداخلية بالمركب:

المراجع الداخلي بالمديرية العامة للشركة الأم يمتاز ببعض الخصائص التي انعكست إيجابا على أدائه لعملية المراجعة الداخلية، و بالإضافة إلى بعض الأمور التي أدت إلى فعالية المراجعة الداخلية بالمركب والتي تتمثل في: [1]

1. **الاستقلالية**: فمن خلال الهيكل التنظيمي للشركة الأم السابق(الشكل3-5)، لاحظنا أن مديرية المراجعة الداخلية تتمتع بالاستقلالية التنظيمية بتبعيتها المباشرة إلى أعلى سلطة، هاته الاستقلالية تمكن- وكما رأينا- المراجع الداخلي بأداء عمله بكل حرية في كافة مراحله (البرمجة،الفحص، التقرير)؛

[1] / مقابلة مع المراجع الداخلي بمديرية المراجعة الداخلية بالشركة التابعة حبوب الزيبان –القنطرة – بسكرة ،وإضافة إلى استفسارات من العاملين بالمصالح وأقسام المركب.

2. **خبرة المراجع الداخلي**: للمراجع الداخلي خبرة بالمركب تقدر حوالي 20 سنة، حيث شغل عدة مناصب، مما يجعله أكثر خبرة بعمليات المركب،مختلف نظم الرقابة الداخلية، ملفات،مستندات... الخ؛
3. اتسام المراجع الداخلي بالأخلاق العليا، فهذه الأخلاق نتج عنها السمعة الحسنة بين العاملين والإطارات عن المراجع الداخلي بالمركب؛
4. **امتياز المراجع الداخلي بالمهارات التالية:**

- قدرة الاتصالية العليا : فهذه المهارة مكنته من أداء مهمته بشكل جيد (رغم بعض العوائق التي تواجهه)، فهو يعمل دائما تحت مبدأ" المراجع الداخلي دائما في الاستماع" ؛
- الابتكار الدائم : محاولته تطوير الدائم لطريقة عمله سواء في أسلوب العمل،تنظيم وثائقه،الاطلاع المتجدد حول مستجدات المتعلقة بالمراجعة الداخلية؛

5. **التنظيم الجيد للوثائق والمستندات**: فباطلاعنا على بعض وثائق ومستندات المراجع الداخلي اللازمة لأداء مهامه، وجدناها منظمة بشكل جيد بحيث تسهل عملية الرجوع إليها بطريقة سهلة جدا؛
6. اطلاع المراجع الداخلي الجزئي على المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ومحاولته لتكييف تطبيقها؛
7. التبديل والتغير الدائم لأهدافه عند قيامه بعملية المراجعة،فصحيح أن جميع المصالح أو أقسام المركب تخضع كلها تقريبا لعملية المراجعة سنويا، لكن المراجع الداخلي يقوم بشكل مستمر بتغيير أهداف المراد تحقيقها من وراء عملية المراجعة الجهة المعنية.
8. اعتماد المراجع الداخلي على بعض الوسائل والتقنيات والتي يمكن القول على بعضها أنها تشبه نوعا ما التقنيات الحديثة، حيث يعتمد على التقنيات التالية :

أ- العينات: حيث يعتمد المراجع الداخلي على العينات العشوائية، مع حسن اختيارها بمهارة؛
ب- الإجراءات التحليلية: يقوم المراجع الداخلي ببعض الإجراءات التحليلية من خلال استخراج بعض النسب من القوائم والتقارير المعدة من طرف المركب، وثم إيجاد بعض علاقات الربط فيما بينها، وقد ساعدته خبرته الكبيرة في المركب في عملية القيام بهذه الإجراءات وبخاصة عملية الربط ؛
ج- التقييم الذاتي للرقابة: في هذا الخصوص يمكن القول أن ما يقوم به المراجع الداخلي يشبه إلى حد ما ما يسمى بالتقييم الذاتي للرقابة، حيث يقوم المراجع بالسؤال الدائم للمسؤولين الذين تتم مراجعة أعمالهم،عن الكيفية التي يتم بها تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال السؤال مباشر أو عملية الاستدراج إلى ذلك؛

9. يخطط المراجع الداخلي حاليا، في فكرة فتح ورشات عمل بينه وبين المراجعين التابعين للشركة الأم بهدف:

- توحيد طريقة العمل في أداء المراجعة الداخلية؛
- تحيين إجراءات الرقابة الداخلية؛
- محاولة وضع حلول للمشاكل التي يعاني منها المراجعون الداخليون على مستوى كل المركبات التابعة للشركة الأم.

الفرع الثاني:معوقات ونقائص المراجعة الداخلية بالمركب:

رغم الايجابيات المذكورة سابقا، إلا انه هناك بعض المعوقات والنقائص،والتي يمكن توضيحها في النقاط التالية:[1]

1. تتم المراجعة الداخلية في المركب من فترة طويلة جدا(أكثر من 25 سنة) والى غاية اليوم من طرف شخص واحد مما يشعره بالتعب، الروتين أثناء قيام بمهامه،ضيق الوقت المحدد لبعض المهمات،مما يؤدي إلى عدم أدائها على أكمل وجه؛
2. النظرة السليبة للمراجع الداخلي من قبل بعض المسؤولين أو الموظفين في المركب، فالكثير منهم من ينظر إلى المراجع على انه المراقب المتشدد ؛
3. نقص خبرة المراجع الداخلي في مجال المحاسبة، مما يجعله غير قادر على أداء المراجعة المحاسبية على أكمل وجه، خاصة في مجال قواعد ومبادئ التسجيل المحاسبي، فأدى هذا الأمر إلى عدم إمكانية رجوع الإطارات العاملة في دائرة المحاسبة والمالية إليه،والسؤال عن أمور في المجلات المحاسبية؛
4. نقص خبرة المراجع الداخلي في تكنولوجيا المعلومات، حيث يقوم فقط بالمراجعة حول الحاسوب أي يقوم بعملية المراجعة للمدخلات والمخرجات فقط، دون النظر إلى ما يجري داخل الحاسوب من عمليات تشغيل؛
5. عدم استعمال المراجع لاستبيانات نموذجية لتقييم نظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى عدم تلخيص هذا الأخير سواء بشكل وصفي أو باستعمال خرائط التدفق، رغم كثرة الكتيبات الشارحة لهذا النظام(أكثر من15 كتيب)، ففي كل مهمة يضطر المراجع لقراءتها؛
6. علاقة المراجع الداخلي بالمراجع الخارجي ضعيفة جدا، فعلاقتهما لا تتعدى سوى:

- طلب متابعة تنفيذ التوصيات المقدمة المراجع الخارجي؛
- الاطلاع الشبه المعدم من طرف المراجع الخارجي على تقارير المراجع الداخلي .

5. **اعتراض الإداريين على نتائج المراجعة الداخلية** : يواجه المراجع،في بعض الاحيان اعتراضات على نتائج و توصيات مراجعاته و ترد معظم هذه الاعتراضات، إلى الأسباب التالية :

- عدم تبرير التوصيات تكاليفيا: فقد ترفض أو يتم معارضة على بعض التوصيات التي يقدمها المراجع،بحجة أن التوصيات غير مبررة من ناحية الجدوى الاقتصادية، و لهذا السبب ترفض.
- الفشل في تطبيق توصيات مماثلة في وقت سابق، يرفض الاداريون تبني و تطبيق التوصيات التي يقدمها المراجع، نتيجة لخبرتهم السابقة عن مثل هذه التوصيات، حيث فشلت إدارات قبلهم أو فشلوا هم سابقا في تطبيقها.
- غياب في بعض الأحيان النظام السليم للرقابة الداخلية: وقد ترفض التوصيات أيضا بحجة أنها قدمت في ظل مناخ رقابي ضعيف، حيث يزعم رافض التوصية، أن لا فائدة مرجوة من تلك التوصيات، فما الداعي لتنفيذها، أو متابعتها.
- غياب الوضوح في هيكل تحديد السلطة و المسؤولية:يعتمد تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية في المقام الأول على جديتها و وضوحها، ثم يستند تنفيذها بالشكل السليم على وجود هيكل واضح للسلطة والمسؤولية، وبالتالي فان غياب هذا الهيكل يؤدي أيضا إلى رفض التقييد بالتوصيات.

[1] / مقابلة مع المراجع الداخلي بمديرية المراجعة الداخلية بالشركة التابعة حبوب الزيبان –القنطرة – بسكرة

المبحث الثالث: واقع نظام المعلومات المحاسبية بالمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان -القنطرة- بسكرة:

بعد التعرف على واقع المراجعة الداخلية بالمركب، نأتي الآن لدراسة نظام المعلومات المحاسبية على مستواه،ويتم ذلك من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: مقومات نظام المعلومات المحاسبية بالمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة:

يستند نظام المعلومات المحاسبية في المركب على مجموعة من المقومات تسمح له بأداء وظائفه، ومن ثم تحقيقه لأهدافه، وتتمثل هذه المقومات في:[1]

1. **المجموعة المستندية**: ينتج عن العمليات التي يقوم بها المركب سواء الداخلية أو الخارجية عدة مستندات، هاته الأخيرة بمثابة حامل أو صلة الوصل بين مختلف دوائر وأقسام المركب من جهة، وبين المركب والأطراف الخارجية المتعامل معها من جهة أخرى. وتتعدد المستندات بتعدد العمليات التي يقوم بها المركب، والتي يمكن تقسيمها إلى نوعين:

أ- **المستندات الخارجية**: وهي المستندات الناتجة عن التعامل مع الأطراف الخارجية، ومن هذه المستندات:

- فواتير شراء المواد الأولية الأساسية ، شراء القمح الصلب واللين؛
- فواتير البيع مختلف المنتجات والبضائع؛
- فواتير شراء والأكياس والبطاقات و قطع الغيار..الخ؛
- فواتير استهلاكات الطاقة الكهربائية والماء ...الخ؛

ب- **المستندات الداخلية:** عند قيام المركب بمختلف العمليات الخارجية ينتج عنها عدة مستندات خارجية كما رأينا،ولكن في بعض الأحيان تحتاج أقسام أو مصالح مستندات داخلية لتكملة إتمام العمليات، كما تحتاج أيضا لتلخيص مختلف العمليات الخارجية، ولهذا تنتج بعض التقارير ومستندات منها:

- وصلات توزيع المنتوج من مركز التوزيع ؛
- تقارير المبيعات الشهرية من دائرة التجارية ؛
- تقارير الإنتاج الشهرية من مصلحة الإنتاج؛
- تقارير الاستهلاكات من مصلحة تسيير المخزونات.

2. **المجموعة الدفترية:** وتتمثل هذه المجموعة في مجموعة السجلات والدفاتر التي تلخص مختلف العمليات التي قام بها المركب، فإذا كانت هناك حاجة إلى معلومات حول عمليات معينة، فمن غير المنطقي الرجوع إلى المستندات الخاصة أو المثبتة لتلك العمليات، خاصة وأن العملية الواحدة تحتاج إلى أكثر من ثلاثة أو أربعة مستندات. وعلى العموم تتعدد السجلات والدفاتر الملخصة للعمليات،فمنها الإجباري والاختياري:

- الإجبارية: والمتمثل في دفتر اليومية العامة والمساعدة (يوميات المبيعات، يوميات المشتريات، يومية الاستمارات،...الخ)،وإضافة دفتر الجرد،و دفتر الأستاذ عام ومساعد.
- دفاتر الاختيارية: وعلى سبيل المثال: سجلات متابعة طلبيات الزبائن،سجلات المبيعات الشهرية،سجلات الاستهلاكات الشهرية.

[1] / مقابلة مع مسؤولي دائرة المحاسبة والمالية في المركب إضافة إلى مجموعة من الاستفسارات من العاملين به.

3. **دليل الحسابات:** يعتبر دليل الحسابات أحد أهم المقومات نظام المعلومات المحاسبية،ومع هذا،وجدنا أن دائرة المحاسبة والمالية بالمركب لا يتوفر بها دليل محاسبي بشكل مكتوب،بل تم إدراجه أو إدخاله إلى قاعدة البيانات الخاصة ببرامج الحاسوبية و المستعملة على مستوى هذه الدائرة،حيث نلمس هذا الدليل الالكتروني عند الدخول إلى إحدى اليوميات بغية تسجيل قيد معين، فبمجرد الدخول تظهر أرقام الحسابات المستعملة وذلك في جانبي الدائن والمدين المتعلقين باليومية المعْنية.
4. **الوسائل والأجهزة المتطورة:** نظام المعلومات المحاسبية على مستوى المركب مزود بعدة أجهزة ووسائل متطورة تساعده على أداء وظائفه ومن ثم تحقيق أهدافه من : حواسيب ، طابعات، وسائط التخزين ونقل الحديثة،شبكة الانترنت، بعض الشبكات الداخلية لتسهيل التعامل (موجودة فقط على مستوى دائرة المحاسبة والمالية) إضافة إلى مجموعة برامج تطبيقية منها:

- برنامج D. L. G PC. Compta: وهو برنامج تم اعتماده ابتداء من سنة 2018 على مستوى دائرة المحاسبة والمالية لتسجيل مختلف العمليات، وذلك لتجاوز بعض النقائص والسلبيات التي كانت موجودة على مستوى البرنامج القديم المعتمد من سنة 2009 إلى غاية 2017 والمسمى Big Finance.
- برنامج D. L. G PC Paie : وهو أيضا برنامج على مستوى دائرة المحاسبة والمالية لتسجيل مختلف العمليات الخاصة بالأجور.
- برنامج G.P.R 1995 sous D O S : وهو برنامج على مستوى مصلحة تسيير المخزونات.

فهاته الاجهزة والوسائل المعتمدة حققت،السرعة، الدقة،الضخامة،تخفيض التكاليف،...الخ، من الإدخال حتى إنتاج المعلومات.

5. **التقارير والقوائم المالية**:يقدم نظام المعلومات المحاسبية على مستوى المركب عدة مخرجات متمثلة في :

أ- **مخرجات على شكل وثائق**: وهي مخرجات يومية روتينية الخاصة بتوثيق النشاط والمعاملات الروتينية العادية للمركب سوء مع أطراف خارجية أو بين أقسامه أو مصالحه الداخلية. و من أمثلة هذه المخرجات، وصلات الاستلام، شيكات المدفوعات، فواتير البيع للعملاء...،و تعتبر البيانات التي تتضمنها هذه المخرجات المدخلات الرئيسية لعمليات التشغيل اليومي في نظام المعلومات المحاسبية بشقيه المالي والإداري للإخراج النوع الثاني من المخرجات و هي مخرجات على شكل تقارير.

ب- **مخرجات على شكل تقارير**:يخرج نظام المعلومات المحاسبية مجموعة من التقارير، تستفيد منها مختلف الأطراف سواء الداخلية أو الخارجية، وتنقسم هذه المخرجات الى : مجموعة تقارير وقوائم،منها الداخلية والخارجية:

✓ **التقارير الداخلية:** وهي تقارير ذات الاستخدام الداخلي منها:

- الميزانيات التقديرية المختلفة (ميزانية المبيعات،ميزانية التموينات، ميزانية الإنتاج،ميزانيات الأجور ...الخ)؛
- تقارير تكلفة الإنتاج التي تبين تكاليف مختلف المنتجات؛
- تقارير تطور المبيعات من حيث الكميات والقيمة بالنسبة للسنة السابقة وبالنسبة للميزانية التقديرية؛
- المبيعات الشهرية للمنتجات لنقاط البيع؛
- حركة المخزون من حيث الاستقبال والاستهلاكات ؛
- تقارير كمية الإنتاج .

- ✓ **تقارير والقوائم الخارجية**: وهي القوائم التي تقدم للجهات أو الأطراف الخارجية كالمستثمرين والبنوك،الدائنين،الجهات الحكومية مثل مصالح الضرائب ...الخ وتتمثل هذه التقارير والقوائم في :
- **القوائم المالية:**وهي القوائم التي فرضها النظام المحاسبي المالي والمتمثلة أساسا في: الميزانية ،حساب النتائج،جدول السيولة الخزينة(قائمة التدفقات النقدية)،جدول تغيرات الأموال الخاصة، إضافة إلى ملحق الكشوف الذي يتم من خلاله توضيح وتفسير وتحليل بعض البيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية.
- **التقارير الضريبية:** المركب ملزم بتقديم تصريحات ضريبية سنوية و شهرية:

- السنوية: تتمثل في الميزانية الجبائية و حساب النتائج الجبائي الذي يوضح النتيجة الخاضعة للضريبة،وكذا التصريح بالضريبة على أرباح الشركات، إضافة كشف التفصيلي للعملاء الذي يبين مختلف التعاملات مع عملاء الذين تم تعامل معهم المركب خلال سنة معينة.
- الشهرية: تتمثل في التصريح الشهري الذي يتضمن الرسم على القيمة المضافة،إضافة الرسم على النشاط المهني، والضريبة على الأجور.

6. **مقومات بشرية:** رغم أن نظام المعلومات المحاسبية يعتمد بشكل كبير على تكنولوجيا المعلومات، إلا أن المقوم البشري بطبيعة الحال لا غنى عنه،حيث يعتمد هذا النظام في المركب على مجموعة من الإطارات والعمال حاصلة على تكوين نستطيع القول عليه انه مقبول، فالشهادات المتحصل عليها تتراوح بين شهادة ليسانس وشهادات التكوين المهني.
7. **توافر الرقابة في نظام المعلومات المحاسبية:** يتوقف صلاح نظام المعلومات المحاسبية على توافر نظام الرقابة الداخلية على مستواه، يقوم بضبط عمله، مما يؤدي به إلى تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية،فكل المقومات المذكورة سابقاً، لا جدوى منها،ما لم يكن هناك نظام رقابي يسمح بضمان صحة كيفيات وإجراءات عمليات وطرق التسجيل، إعداد التقارير من الطرف المناسب وإيصالها المستفيد...الخ، ولتحقيق ذلك، تواجدت عدة أساليب رقابية منها:

- ترقيم المستندات والتأكد من استيفائها للشروط القانونية، فكل المستندات مرقمة ترقيم متسلسل خاصة الأساسية منها (الفاتورة،وصل توزيع المنتوج)؛
- استخدام الإجماليات الرقابية: مثل مقارنة تقارير المبيعات الشهرية مع تقارير الاستهلاكات الشهرية من المنتجات؛
- موازين المراجعة الدورية: وذلك للتأكد من التوازن الحسابي بصفة دورية؛
- إعداد كشوف المقاربة البنكية؛
- إجراءات أمن البيانات والبرامج و إجراءات منع الدخول غير المرخص به، فلاحظنا من خلال تواجدنا في دائرة المحاسبة والمالية، أن كل حاسوب مزود بكلمات دخول خاص بمسؤوله وذلك لسلامة البيانات والمعلومات.

المطلب الثاني: نظام المحاسبة المالية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان -القنطرة - بسكرة:

نظرا لحاجة إدارة مركب مطاحن الزيبان لمعلومات محاسبية متنوعة، صممت نظام معلومات محاسبية على مستواها،حيث يشتمل على النظم الفرعية التالية :

- نظام المحاسبة المالية؛
- نظام محاسبة التكاليف ؛
- نظام الميزانيات التقديرية.

و سنوضح الكيفية التي ينتج بها نظام المعلومات المحاسبية المعلومات اللازمة انطلاقا من نظمه الفرعية، ومن ثم تقديمها إلى المستفيدين سواء الداخليين أو الخارجيين.

وسنبدأ بنظام الفرعي والمتمثل في نظام المحاسبة المالية ، من خلال مدخلات هذا الأخير والمعالجة ومن ثم المخرجات، وذلك كما يلي :[1]

الفرع الأول :مدخلات نظام المحاسبة المالية بالمركب:

تتمثل مدخلات نظام محاسبة المالية في مختلف المستندات المبررة أو المثبتة للعمليات المالية التي قام بها المركب، وعموما تتعدد هذه المستندات- كما رأينا سابقا- ومنها:

- فواتير شراء المواد الأولية الأساسية و منها شراء القمح الصلب واللين؛
- فواتير البيع مختلف المنتجات والبضائع ؛
- فواتير شراء قطع الغيار والأكياس والبطاقات ...؛
- فواتير استهلاكات الطاقة الكهربائية والماء ....؛
- تقارير الإنتاج الشهرية من مصلحة الإنتاج؛
- تقارير الاستهلاكات من مصلحة تسيير المخزونات.

الفرع الثاني: المعالجة في نظام المحاسبة المالية بالمركب:

وتتم المعالجة في هذا النظام بالخطوات المراحل التالية :

1. **مرحلة الأولى: التسجيل في اليوميات:**بعد الحصول على مختلف المستندات المؤيدة للعلميات المنجزة من طرف المركب، يتم على مستوى دائرة المحاسبة والمالية بمختلف أقسامها، التسجيل المحاسبي في اليوميات المناسبة، حيث يتوفر على مستوى هذه الدائرة مجموعة برامج حاسوبية تسمح بتسجيل مختلف العمليات،هاته الأخيرة ونظرا لتكرارها قُسِم تسجيلها في اليوميات مختلفة،فهناك 12 يومية مستعملة والتي تتمثل في :

أ- **يومية الاستثمارات:** وتحمل هذه اليومية رقم 1، وهي خاصة بتسجيل العمليات المتعلقة بالتثبيتات المختلفة المباني، معدات، السيارات ...الخ،حيث تخصص هذه اليومية لتقييد عملية اقتناء والتنازل على التثبيتات التي تكون في معظم الأحيان لأحد الوحدات تابعة للشركة الأم.

ب- **يومية المخزونات:** وتحمل هذه اليومية رقم 2، وتسجل فيها العمليات المتعلقة بالحركة في المخزونات سواء دخول إلى المخازن، فقد تكون مادة الأولية الأساسية والمتمثلة في القمح بنوعيه(صلب ولين) أودخول المنتجات أو البضائع إلى المخازن...إلخ،أو عمليات الاستهلاكات المختلفة كعمليات استخدام

[1] / مقابلة مع مسؤولي دائرة المحاسبة والمالية بالمركب.

المادة الأولية أو وسائل التعبئة والتغليف (الأكياس بمختلف أحجامها وأنواعها،خيوط، بطاقات) وكذا المواد واللوازم التي تدخل في الأعمال المكتبية(الأقلام، الأوراق، حبر الطابعات...إلخ)،وكذا لوازم الإنتاج (قطع غيار، زيوت، ألبسة العمال ...الخ)

ج- **يومية المشتريات:**وتحمل هذه اليومية رقم 3، وهي يومية خاصة بجميع عمليات الشراء التي يقوم بها المركب والمتمثلة في شراء القمح بنوعيه ووسائل التعبئة والتغليف وكذا المواد واللوازم ....الخ وكل المواد اللازمة لنشاط المركب.

د- **يومية المبيعات**: وتحمل هذه اليومية رقم 4، وهي خاصة بتقييد العمليات التي تقوم بها مصلحة المبيعات والمتمثلة في عملية بيع المنتجات والبضائع المختلفة وكذا أداء الخدمات.

ه- **يومية الصندوق:**وتحمل هذه اليومية رقم 6، حيث تقييد فيها عمليات الدفع والتي تتم على مستوى المركب في حالة ما كانت مبالغ تلك العمليات صغيرة .

و- **يومية بنك الاستغلال**:وتحمل هذه اليومية رقم 7، حيث تسجل فيها جميع عمليات البنك الخاصة بقسم الاستغلال، أي جميع المصروفات التي تسدد عن طريق البنك فقط.

ز- **يومية بنك الإيرادات**:تحمل هذه اليومية رقم 8، وتقييد فيها جميع عمليات البنك الخاصة بقسم الإيرادات، أي الإيرادات الواردة عن المبيعات أو أداء الخدمات والتي تكون مقبوضاتها عن طريق البنك.

ح- **يومية التحويلات بين الوحدات:**وتحمل هذه اليومية رقم 13، ففي بعض الأحيان تكون هناك تحويلات للمنتجات أو للمادة الأولية بين وحدات الشركة الأم، وقيود هذه العمليات تسجل في هذه اليومية.

ط- **يومية الأجور**:وتحمل هذه اليومية رقم 14، وتسجل فيها قيود إعداد الأجور ودفعها للمستخدمين.

ي- **يومية إعادة الفتح:**وتحمل هذه اليومية رقم 30 وهي مخصصة لقيود إعادة فتح الحسابات المتعلقة بالميزانية الافتتاحية.

ك- **يومية تغيير أرقام الحسابات:**وتحمل هذه اليومية رقم 70 وهي مخصصة لتغيير رقم حساب معين إلى حساب آخر، فقد تطلب الشركة الأم في بعض الأحيان توقيف استعمال حساب معين وتغييره برقم حساب آخر فيتم اللجوء إلى هذه اليومية.

ل- **يومية العمليات المختلفة:**وتحمل هذه اليومية رقم 12، وهي خاصة بتقييد العمليات التي لا تنتمي إلى أي يومية من اليوميات المذكورة سابقا، مثل عمليات الاستئجار،تسجيل أقساط الاهتلاكات، قيود تصحيح الأخطاء..الخ.

2. **المرحلة الثانية :الترحيل إلى دفتر الأستاذ:**بعد عملية التقييد في دفاتر اليومية وجمع البيانات وتصنيفها تأتي عملية ترحيلها إلى دفتر الأستاذ الذي يكون على مستوى كل قسم(الاستغلال، الإيرادات،الاستثمارات)، وذلك من أجل الترصيد والتأكد من الحسابات ويتم ذلك بشكل دوري.

3. **المرحلة الثالثة:إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات:**وهو عبارة عن جدول يلخص فيه كل الحسابات التي مستها العمليات المالية في المركب خلال الدورة المحاسبية،حيث يتضمن: اسم الحساب،المبالغ الدائنة والمدينة،والأرصدة الدائنة والمدينة،ويهدف ميزان المراجعة إلى التأكد من أن كل القيود في دفتر اليومية تم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ،وأن الأرصدة محسوبة بدقة.

4. **المرحلة الرابعة:مرحلة التسويات:**و بغية استخراج القوائم والتقارير المطلوبة، يتم إجراء مجموعة من التسويات، في نهاية كل الفترة المحاسبية منها (اهتلاكات، مؤونات، تخفيض مصاريف المسددة سلفاً والمتعلقة بالدورات اللاحقة ، تسجيل نواتج السنة الحالية وغير محصلة،...الخ)،ومن ثم إثبات قيود التسوية،لتُرحل هي الأخرى إلى دفتر الأستاذ، ثم إعداد ميزان المراجعة المُعدل.

الفرع الثالث:مخرجات نظام المحاسبة المالية بالمركب:

يتم الحصول على مختلف المخرجات بعد الانتهاء من مرحلة التسويات السابقة الذكر(انطلاقا من ميزان المراجعة بعد التسويات)، إذ تعتبر الكشوفات المالية التي فرضها النظام المحاسبي المالي،من أهم المخرجات على مستوى نظام المحاسبة المالية والمتمثلة في:

1. **الميزانية (قائمة المركز المالي)**: وهي بمثابة جدول يعرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية الخاصة بالمركب.
2. **حساب النتائج(قائمة الدخل)**: و تلخص هذه القائمة الإيرادات والمصرفات والربح الصافي أو الخسارة الصافية للمركب لفترة زمنية محددة.
3. **جدول سيولة الحزينة(قائمة التدفقات النقدية):** وهذا الجدول يعرض المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية الناتجة على ثلاثة أنشطة،التشغيل،التمويل،الاستثمار.
4. **جدول تغير الأموال الخاصة**: حيث يوضح هذا الجدول تغير الأموال الخاصة في كل بند من بنودها.
5. **ملحق الكشوفات المالية**: والذي يوضح بعض التفسيرات في القوائم المالية.

المطلب الثالث: نظام محاسبة التكاليف بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة:

لا يوجد على مستوى المركب مصلحة أو خلية تقوم بحساب سعر التكلفة لمختلف المنتوجات، رغم قدم تأسيس المركب وكثرة منتجاته. مع الإشارة إلى أنه في سنة 2003 تم محاولة وضع هذا النظام الفرعي لكن نظرا لتكلفته الباهظة توقف هذا المشروع.

ولحساب تكلفة الإنتاج تقوم دائرة المحاسبة والمالية بحساب هذه تكلفة بطريقة بعيدة كل البعد عن ما نعرفه ونقرؤه في الكتب النظرية. وفيما يلي، سنبين الكيفية التي يتم بها حساب تكلفة الإنتاج.

الفرع الأول :مدخلات نظام محاسبة التكاليف بالمركب:

قبل التطرق إلى كيفية المعالجة، نشير إلى أن تكاليف إنتاج في المركب، تحسب على أساس:

- ❖ التحميل: تكاليف الإنتاج تحسب نسبة للتكاليف المحملة السنوية؛
- ❖ التجديد: يجدد حساب التكاليف كل سنة؛
- ❖ النسبية: لحساب تكاليف الإنتاج سنة معينة، يتم الاعتماد أو يسند الحساب وتجمع المعلومات من السنة السابقة، فالسنة (ن) تحسب تكاليف إنتاجها من سنة (ن-1)، أي أن تكاليف الإنتاج سنة 2017 تحسب من التكاليف السنوية لسنة 2016، كما يتم الرجوع إلى هاته الأخيرة،بغية جمع بعض المعلومات اللازمة للحساب.

أما عن مدخلات نظام محاسبة التكاليف،فتتمثل بشكل كلي في مخرجات نظام المحاسبة المالية إضافة إلى بيانات أخرى .وعموما تدور مدخلات هذا النظام في :

- جدول حسابات النتائج لسنة(ن-1)؛
- ميزان المراجعة بعد الجرد لسنة (ن-1) لمعرفة تفاصيل بعض الحسابات؛
- الكميات المنتجة من كل نوع من المنتجات (25 كغ من السميد الممتاز،50كغ سميدعادي ....الخ من قسم الإنتاج)؛
- الكميات المستهلكة من أكياس التغليف لكل نوع من أنواع المنتجات، وثمن الكيس الواحد من مصلحة تسيير المخزونات.

الفرع الثاني: المعالجة في نظام محاسبة التكاليف بالمركب:

وهنا تتم المعالجة بمراحل معينة، والتي وتتمثل في:[1]

1. **المرحلة الأولي:توزيع جميع التكاليف على المسمدة والمدققة:**قبل الشروع في المراحل نشير إلى أن القمح الصلب يستخرج منه السميد،أما القمح اللين يستخرج منه الفرينة (الدقيق)، ولهذا يعتبر المركب أن لديه خطين من الإنتاج المسمدة والمدققة.

أما عن توزيع،ففي هاته المرحلة يتم توزيع جميع أعباء حساب النتائج لسنة (ن-1) على الخطين من الإنتاج،أي على المسمدة(القمح الصلب)و المدققة (القمح اللين)، وذلك على حسب الكميات المنتجة، وعلى العموم فان المسمدة دائما ذات النسبة الأكبر في الإنتاج، حيث نجد أن التكاليف توزع بنسبة 74%و 26% على المسمدة والمدققة على التوالي.

2. **المرحلة الثانية:حساب تكاليف الإنتاج الكلية للمسمدة والمدققة:**ويتم الحصول على تكاليف إنتاج الكلية للمسمدة والمدققة،من خلال خطوتين وذلك بطرح تكاليف كل من :
   - تكاليف مخلفات الطحن؛
   - تكاليف التعبئة و التغليف.

ولذلك يجب حساب هاتان التكلفتان،وذلك كالأتي:

أ- الخطوة الأولى: حساب تكاليف مخلفات الطحن:وهنا على حسب المخلفات الناتجة من الإنتاج(نخالة)،حيث يتم الحصول على تكاليف هذه المخلفات، بضرب مجموع التكاليف الموزعة في نسبة معينة (15% على سبيل المثال).حيث:

تكاليف مخلفات المسمدة = مجموع تكاليف المسمدة ×15%
تكاليف مخلفات المدققة = مجموع تكاليف المدققة×15%

ب- الخطوة الثانية: حساب تكاليف التعبئة و التغليف:وهنا يتم طرح تكاليف التعبئة والتغليف والمتمثلة في الأكياس التغليف والخيوط اللازمة للخياطة والبطاقات التي تلصق على الأكياس،علما أنها وزعت من قبل في المرحلة السابقة، وسبب هذا الطرح، هو اعتبار المركب أن هذه التكاليف مباشرة تدخل في المنتوج مباشرة،على أن يتم إدخال فيما بعد في الحساب أي يتم تحميلها مباشرة لكل منتوج.حيث:

تكاليف التعبئة والتغليف للمسمدة =مجموع تكاليف الكلية التعبئة والتغليف ×74%

تكاليف التعبئة والتغليف للمدققة= مجموع تكاليف الكلية التعبئة والتغليف ×26%

وأخيرا وبطرح هاتان التكلفتان، نكون بذلك قد وصلنا إلى حساب تكاليف الإنتاج الكلية للمسمدة والمدققة،حيث :

تكاليف الإنتاج الكلية للمسمدة = مجموع تكاليف المسمدة – (تكاليف مخلفات المسمدة +تكاليف التعبئة والتغليف للمسمدة)

تكاليف الإنتاج الكلية للمدققة= مجموع تكاليف المدققة – (تكاليف مخلفات المدققة+تكاليف التعبئة والتغليف للمدققة)

والجدول التالي يوضح هاتان المرحلتان من حساب التكاليف:

[1] / مقابلة مع مسؤولي دائرة المحاسبة والمالية بالمركب.

الجدول رقم(3-3): توزيع التكاليف الكلية على خطي الإنتاج (المسمدة والمدققة) وحساب التكاليف الكلية لهما بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة:

رقم الحساب	البيان	التكاليف الكلية	المسمدة(74%)	المدققة (26%)
6010000	القمح الصلب المستهلك	المبلغ الكلي للقمح الصلب المستهلك	المبلغ الكلي للقمح الصلب المستهلك	ــــــــــــ
6011000	القمح اللين المستهلك	المبلغ الكلي للقمح اللين المستهلك	ــــــــــــ	المبلغ الكلي للقمح اللين المستهلك
باقي حساب 60 توزع بشكل عادي	مشتريات مستهلكة	المبلغ الكلي	المبلغ الكلي ×74%	المبلغ الكلي ×26%
61	الخدمات الخارجية	المبلغ الكلي	المبلغ الكلي ×74%	المبلغ الكلي ×26%
62	الخدمات الخارجية الاخرى			
63	أعباء المستخدمين			
64	الضرائب والرسوم المماثلة والمدفوعات المماثلة			
65	الأعباء العملياتية الأخرى			
66	الاعباء المالية			
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة			
	المجموع	**التكاليف الكلية**	مجموع تكاليف المسمدة	مجموع تكاليف المدققة
		تكاليف المخلفات	تكاليف مخلفات المسمدة	تكاليف مخلفات المدققة
		تكاليف الكلية لتعبئة والتغليف [تكاليف الأكياس(حـ6026500) +تكاليف البطاقات(حـ6026501)+ تكاليف الخيوط(حـ6026502)]	تكاليف التعبئة والتغليف للمسمدة	تكاليف التعبئة والتغليف للمدققة
		تكاليف الإنتاج الكلية	تكاليف الإنتاج الكلية المسمدة	تكاليف الإنتاج الكلية للمدققة

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على المعلومات المقدمة من رئيس دائرة المحاسبة والمالية.

3. **المرحلة الثالثة: حساب تكاليف التعبئة والتغليف:**وفي هذه المرحلة يتم تحميل كل نوع من المنتوجات بنصيبه من تكاليف التعبئة والتغليف المتمثلة في الأكياس و الخيوط و البطاقات، فمثلا لحساب تكاليف التعبئة والتغليف لمنتوج 25 كغ من السميد الممتاز(الذي يستخرج من القمح الصلب)،نقوم بالخطوات التالية، وذلك على النحو التالي :

أ- **الخطوة الأولى: حساب تكلفة الأكياس:**نعلم أن كل قنطار من السميد يعطينا أربعة أكياس من سعة 25كغ.

وبالتالي كل قنطار مصنع أو منتج يحتاج 4 أكياس من نوع السعة 25 كغ، وبالتالي:

عدد الأكياس المستهلكة من سعة 25 كغ= 4 × الكمية المنتجة بالقنطار (نوع 25كغ سميد ممتاز)

وعند الحصول على عدد الأكياس المستهلكة،يمكننا الحصول على تكلفة الأكياس بالعلاقة:

تكلفة الأكياس = عدد الأكياس المستهلكة × ثمن الكيس الواحد الخاص بـ 25كغ من السميد الممتاز

ب- الخطوة الثانية: حساب تكلفة البطاقات: تستخرج تكاليف الكلية للبطاقات من ميزان المراجعة (لان حساب النتائج لا يظهر تفاصيل حساب 60) ويتم توزيعها على المسمدة والمدققة وبنفس النسب الموزعة بها باقي التكاليف أي بنسبة74 %و26 %على التوالي، وبذلك نتحصل على تكاليف البطاقات الخاصة بالمدققة والمسمدة.

ثم يتم توزيع تكاليف البطاقات الخاصة بالمسمدة على المنتوجات المستخرجة بطبيعة الحال من القمح الصلب،وذلك تناسبيا مع الكميات المنتجة من كل نوع، وذلك باستخدام القاعدة الثلاثية:

الكمية المنتجة الكلية من السميد بالقنطار	←	تكاليف الكلية للبطاقات الخاصة بالمسمدة
الكمية المنتجة الكلية من السميد الممتاز بالقنطار (مثلا من نوع 25 كغ سميد ممتاز)	←	**تس ؟ : تكاليف البطاقات من المنتوج (س) (مثلا نوع 25كغ سميد ممتاز)**

ونفس القاعدة بالنسبة لباقي المنتجات المستخرجة من القمح الصلب،أي يتم توزيع تكاليف البطاقات الخاصة بالمسمدة على جميع المنتجات المتحصل عليها.

وبنفس الطريقة يتم توزيع التكاليف الكلية للبطاقات الخاصة بالمدققة على المنتجات المستخرجة من القمح اللين،أي بالتناسب مع الكميات المنتجة.

ج- الخطوة الثالثة: حساب تكلفة الخيوط: يتم الحصول على تكاليف الخيوط، بنفس طريقة تكاليف البطاقات، حيث تستخرج تكاليف الكلية للخيوط من ميزان المراجعة ويتم توزيعها على المسمدة والمدققة بنفس النسب الموزعة بها باقي التكاليف أي بنسبة 74 %و26 %على التوالي، وبذلك نتحصل على تكاليف الخيوط الخاصة بالمدققة والمسمدة.ثم يتم توزيع تكاليف الخيوط الخاصة بالمسمدة على المنتوجات المستخرجة، وذلك تناسبيا مع الكميات المنتجة من كل نوع، وذلك باستخدام القاعدة الثلاثية:

الكمية المنتجة الكلية من السميد بالقنطار	←	تكاليف الكلية للخيوط الخاصة بالمسمدة
الكمية المنتجة الكلية من السميد الممتاز بالقنطار (مثلا من نوع 25 كغ سميد ممتاز)	←	**تس ؟ : تكاليف الخيوط من المنتوج (س) (مثلا نوع 25كغ سميد ممتاز)**

وبهذه الخطوات الثلاثة نكون قد تحصلنا على تكاليف التعبئة والتغليف الخاصة بمنتوج 25كغ سميد ممتاز:

تكلفة التعبئة التغليف بالنسبة لمنتوج 25كغ سميد ممتاز = تكلفة الأكياس+ تكلفة البطاقات+ تكلفة الخيوط

4. المرحلة الرابعة: حساب تكلفة الإنتاج النهائية:يتم الحصول على تكلفة الإنتاج النهائي الخاصة بكل منتوج بالخطوتين التاليتين:

أ- **الخطوة الأولى:حساب تكلفة الإنتاج الأولية :**حيث يتم تقسيم تكاليف الإنتاج الكلية للمسمدة والمتحصل عليها من قبل من الجدول السابق،(الجدول رقم(3-3))،على جميع المنتجات المصنعة من المسمدة،بغية تحميل كل نوع بنصيبه من تكاليف الإنتاج الكلية وذلك بنسبة الكميات المنتجة منه، فبافتراض انه تم إنتاج من المسمدة السعات (25كغ ،10، 5كغ...)، فالمنتج ذو الكميات كبيرة يُحمل بالنصيب الكبير (مثلا85%)، والأقل (10%)،والأقل منه(5%). والهدف من هذا التحميل هو الحصول على تكلفة الإنتاج الأولية لكل منتوج.

وبالتالي من هذه الخطوة نتحصل على تكاليف الإنتاج الأولية لكل نوع من المنتوجات.وبالنسبة لمثالنا أي المنتوج 25كغ من السميد الممتاز الذي يعتبر أهم المنتجات فتكلفته إنتاجه الأولية :

تكلفة إنتاج الأولية لـ 25كغ سميد ممتاز = تكاليف الإنتاج الكلية للمسمدة× نصيبه من التكاليف الإنتاج الكلية المسمدة (85%)

ب- **الخطوة الثانية: حساب تكلفة الإنتاج النهائية:**بعد الحصول على جميع التكاليف المكونة لتكلفة الإنتاج والمتمثلة في تكلفة التعبئة والتغليف وتكلفة الإنتاج الأولية (نصيب من تكاليف الإنتاج الكلية)،نجد تكلفة الإنتاج النهائية لكل نوع من المنتوجات،حيث:

$$\text{تكلفة الانتاج النهائيةلـ 25 كغ سميد ممتاز(دج لقنطار)} = \frac{\text{تكلفة الإنتاج الأولية 25 كغ سميد ممتاز + تكلفة التعبئة التغليف لـ 25 كغ سميد ممتاز}}{\text{الكميات المنتجة من25 كغ سميد ممتاز بالقنطار}}$$

الفرع الثالث:مخرجات في نظام محاسبة التكاليف بالمركب:

يخرج نظام محاسبة التكاليف تقرير تكاليف الإنتاج (الذي لا يتعدى الصفحة الواحدة) و الذي يبين تكاليف الإنتاج مختلف المنتوجات من المسمدة(القمح الصلب) والمدققة(القمح اللين)،وتكاليف مخلفات الطحن (النحالة بنوعيها)(تكاليف الانتاج المعتمدة لسنة 2016 والمحصلة عليها من بيانات 2015 (الملحق رقم 1))، حيث يقدم هذا التقرير إلى المديرية العامة للشركة الأم للمصادقة عليه، ومن ثم توزيعه على:

- ✓ **دائرة المحاسبة والمالية:** وذلك لاستخدامه في مراقبة تقييم المدخلات والمخرجات من المنتجات المصنعة و المرسلة من مصلحة تسيير المخزونات، ذلك أن هاته الأخيرة ترسل شهريا جريدة المدخلات والمخرجات من المنتجات المصنعة إلى دائرة المحاسبة والمالية لاستخدامها في التسجيل المحاسبي،وباستعمال تلك الجريدة وتقرير تكاليف الانتاج السابق، يتم التقييد المحاسبي للمدخلات والمخرجات:
  - قيد الإدخال: وذلك عند الإنتاج المنتجات وإدخالها إلى المخازن، وذلك من حساب 35مدين إلى حساب 72 دائن.
  - قيد الإخراج: عن البيع المنتجات، وذلك من حساب 72مدين إلى حساب 35 دائن.

وقبل هذا التسجيل يتم التأكد من التقييم المستعمل وذلك باستعمال تقرير التكاليف السابق الإشارة إليه.

- ✓ **مصلحة تسيير المخزونات:** لاستخدامه في تقييم المدخلات والمخرجات من المنتجات المصنعة،فعند استلام الكميات المنتجة من مصلحة الإنتاج يتم تقييم هذه المدخلات باستخدام هذا التقرير،وكذلك عند الإخراج للبيع يتم استخدام هذا التقرير أيضا.

المطلب الرابع: نظام الميزانيات التقديرية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان -القنطرة- بسكرة:

يعد على مستوى المركب عدة ميزانيات، وفي هذا المطلب سنتطرق أيضا إلى مدخلات هذا النظام الفرعي من نظام المعلومات المحاسبية ثم كيفية المعالجة وأخيرا مخرجاته،وذلك كالآتي :

الفرع الأول :مدخلات نظام الميزانيات التقديرية بالمركب:

تتمثل مدخلات نظام الميزانيات التقديرية في:[1]

1. تعليمات أو مراسلات الشركة الأم، والتي تبين في الكثير من الأحيان:
   - توسيع قدرات الإنتاج،إذا لم تستغل في سنة السابقة ؛
   - فتح خط جديد من الإنتاج، قد يتم فتح خط إنتاج جديد؛
   - فتح نقاط بيع جديدة أو غلقها؛
   - بيع بضائع جديدة: فقد تقرر الشركة الأم في بعض الأحيان،أن تبيع مركباتها بضائع جديدة والتي تتمثل في احد أنواع البقول أو المعجنات.
2. **أسعار البيع** : إن أسعار البيع بالمركب مقسمة إلى قسمين:

أ- أسعار البيع القانونية: والمتمثلة في أسعار بيع السميد المحددة قانونا حسب الفئات: تجار التجزئة والجملة المستهلكين،حيث حددت هذه الأسعار حسب المرسوم التنفيذي رقم 07-402 المؤرخ في 25 ديسمبر 2007 الصادر بالجريدة الرسمية بعدد 80 (الملحق رقم18).

ب- الأسعار المحددة : وهي الأسعار التي تحددها الشركة الأم والمتمثلة في أسعار الدقيق ومخلفات الإنتاج النخالة بنوعينها نخالة القمح الصلب ونخالة القمح اللين،وكذلك أسعار البضائع الأخرى المباعة مثل البقول والمعجنات.

3. **نسبة الاستخراج من المادة الأولية**: عند طحن المادة الأولية (القمح بنوعيه) بطبيعة الحال لا يتم الحصول منه ما نسبته 100% منتج تام، وعلى هذا الأساس تحدد الدولة معدل الاستخراج من المادة الأولية، وبالنسبة للقمح الصلب مثلا حُددت نسبة الاستخراج منه بـ 64%.

وعلى أساس المعلومات السابقة تقوم إدارة المركب بتحديد ما يلي:

4. **تحدد قدرات الطحن**: لدى المركب طاقة تخزين تمكنه من طحن المادة الأولية حيث تقدر بـ:
   - 4400 قنطار يوميا من القمح الصلب؛
   - 1500 قنطار يوميا من القمح اللين.
5. **تحديد مستوى التشغيل**: حيث يتم تحديد مستوى التشغيل والتي تعرف بمعدل استغلال القدرات الإنتاجية (*TUCP)الذي يتراوح بين 70-100% مع العلم انه يجب أن لا يقل عن 70% كما أنه من غير المعقول أن يصل إلى الاستغلال التام لطاقة الإنتاجية، أي لا يصل إلى نسبة 100%، ويُحدد هذا المعدل باستشارة مدير دائرة الاستغلال ، هذا الأخير الذي يحدده بناء على (قدم الآلات أو تعطلها ،الآلات الجديدة غير مفهومة أو غير مستغلة...الخ). وحدد معدل استغلال القدرات الإنتاجية لسنة2017 بـ 70 %.
6. **تحدد عدد أيام العمل**: حددت أشهر العمل بـإحدى عشر شهراً، بمعدل عمل يومي يقدر بـ 21 يوما،على أن الشهر الثاني عشر (وحدد بشهر جويلية) مخصص لتنظيف آلات الإنتاج من الحشرات وبقايا

[1] / مقابلة مع مدير مديرية مراقبة التسيير بالمديرية العامة للمركب.

* TUCP : Taux d'utilisation de la capacité de production.

الإنتاج، وقد حددت أيام أعمال التنظيف بـ 10 أيام، وعليه تكون عدد أيام العمل في شهر جويلية11يوما فقط.

الفرع الثاني: المعالجة في نظام الميزانيات التقديرية بالمركب:

بعد الحصول على المدخلات،و التي تمثل الخطوط العريضة التي تبنى عليها كل الميزانيات التقديرية،تبدأ عملية المعالجة (إعداد الميزانيات)،وسنركز في هذا الفرع على الكيفية التي تعد بها الميزانية التقديرية للمبيعات والتي تعتبر أساس إعداد الميزانيات الأخرى، وبالتحديد سنوضح كيفية إعداد الميزانيات التقديرية للمبيعات السميد،على اعتباره يمثل النسبة الأكبر من المبيعات، وذلك على النحو التالي:[1]

1. **المرحلة الأولى :تحدد الكميات اليومية المطحونة:**تحدد الكميات المطحونة بناء على العناصر المحددة مسبقا وهي:
   - قدرات الطحن: والتي تقدر بـ 4400 قنطار يوميا من القمح الصلب،والذي ستستخرج منه السميد؛
   - مستوى التشغيل والتي تقدر بـ 70% بالنسبة لسنة 2017.

وبالتالي تكون الكميات المطحونة يوميا:

الكميات اليومية المطحونة = قدرات الطحن من السميد× معدل استغلال القدرات الإنتاجية
= 4400× 0.7
= 3080 قنطار/ يوميا

2. **المرحلة الثانية :تحديد الكميات اليومية المنتجة من المنتوج التام الصنع:**وكما سبق وقلنا فان الكميات من القمح المطحون لا تكون 100% مادة تامة الصنع،لان القمح بعد طحنه و غربلته تنقص نسبة استخراج المادة التامة الصنع والمتمثلة في السميد، وقد سبق وقلنا أن نسبة الاستخراج من القمح الصلب تقدر بـ 64% .

وعليه تكون الكميات المنتجة من السميد يوميا:

الكميات اليومية المنتجة من السميد = الكميات المطحونة يوميا× نسبة الاستخراج من القمح الصلب
=0.64×3080
= 1971.2 قنطار/ يوميا

على أن تكون النسبة الباقية مخلفات طحن أي ما نسبته 36% موزعة بين سميد ثانوي ونخالة حمراء(نخالة القمح الصلب) وبقايا إنتاج(الفضلات) :

مخلفات الطحن اليومية من السميد = الكميات المطحونة يوميا × 0.36
= 0.36×3080
= 1080.8 قنطار / يوميا

3. **المرحلة الثالثة: تحديد كميات المبيعات التقديرية السنوية من المنتوج التام الصنع:**تتمثل الكميات المبيعات السنوية في الكميات المنتجة السنوية على أساس أن الميزانيات التقديرية للمبيعات تعد في المركب بمبدأ **"ما ينتج يباع".**

1 / مقابلة مع مدير مديرية مراقبة التسيير بالمديرية العامة للمركب.

وبالتالي يمكننا وبعد الحصول على الكميات المنتجة اليومية (المبيعات اليومية)،أن نحدد الكميات المنتجة السنوية(المبيعات السنوية)، و التي تحدد انطلاقا من الكميات المنتجة الشهرية(المبيعات الشهرية)، وعلى ذلك يمكن تحديد الكميات المبيعات السنوية من المنتوج التام الصنع والمتمثل في السميد انطلاقا من الخطوات التالية:

أ- **الخطوة الأولى: تحديد كمية المبيعات التقديرية الشهرية**:إن أشهر و عدد أيام العمل محددة مسبقا- كما تم توضيحها سابقا – سواء عدد الأيام الشهرية أو السنوية، حيث يمكن إيجاد الكمية المنتجة خلال الشهر الواحد ومن ثم المنتجة خلال إحدى عشر شهرا كالتالي:

كمية المبيعات التقديرية الشهرية من السميد = الكمية اليومية المنتجة من السميد × 21 يوما

= 1971.2 ×21

= 41395.2 قنطار/ شهريا

أما عن الكمية المبيعات التقديرية من مخلفات بنفس الطريقة

كمية المبيعات التقديرية الشهرية من مخلفات الطحن = مخلفات الطحن اليومية من السميد × 21 يوما

= 1080.8 × 21

= 22696.8 قنطار / شهريا

ب- **الخطوة الثانية: تحديد كمية المبيعات التقديرية في شهر التنظيف:** تخصص مدة معينة لتنظيف الآلات من البقايا والحشرات وقد حدد شهر جويلية لهذه العملية،على أن تكون أيام العمل في هذا الشهر إحدى عشرا يوما فقط،وبالتالي الكمية المنتجة من السميد في شهر جويلية تكون

كمية المبيعات التقديرية من السميد في شهر جويلية = الكمية اليومية المنتجة من السميد × 11 يوما

= 1971.2 ×11

= 21683.2 قنطار

وكذلك الكمية المبيعات التقديرية من مخلفات بنفس الطريقة:

كمية المبيعات التقديرية من مخلفات الطحن في شهر جويلية = مخلفات الطحن اليومية من السميد × 11 يوما

= 1080.8 ×11

= 11888.8 قنطار

ج- **الخطوة الثالثة: تحديد كمية المبيعات التقديرية السنوية:** بعد تحديد الكمية المبيعات التقديرية الشهرية،يمكننا إيجاد كمية المبيعات خلال إحدى عشر شهرا، حيث نحدد كمية المبيعات التقديرية السنوية من السميد وكذا الكميات التقديرية لمخلفات السميد وذلك كما يلي :

كمية المبيعات التقديرية السنوية من السميد = (كمية المبيعات الشهرية من السميد × 11 شهرا)+(كمية المبيعات من السميد في شهر جويلية)

=(41395.2 × 11) +(21683.2)

= 477030.4 قنطار / سنويا

أما عن كمية مخلفات السنوية:

كمية المبيعات التقديرية السنوية من مخلفات السميد = (كمية المبيعات الشهرية من مخلفات السميد × 11 شهرا)+(كمية المبيعات من مخلفات السميد في شهر جويلية)

= (22696.8×11) +(11888.8)

= 261553.6 قنطار / سنويا

4. **المرحلة الرابعة: توزيع كمية المبيعات التقديرية على أشهر السنة:**يتم توزيع كمية المبيعات التقديرية المتحصل عليها في المرحلة السابقة،على أشهر السنة، حيث يتم توزيع ما نسبته 80 % على الأشهر من ديسمبر إلى غاية ماي،وذلك بالتساوي على هاته الأشهر،حيث تكون المبيعات مرتفعة نظرا لطبيعة الاستهلاكية لمنتجات المركب(السميد، الفرينة)، أما النسبة المتبقية أي20 % فتوزع على الأشهر من جوان الى سبتمر وذلك بالتساوي أيضا على هاته الأشهر،وترجع هذه النسبة المنخفضة إلى انخفاض المبيعات في هاته الفترة (ارتفاع درجات الحرارة وبالتالي انخفاض استهلاك منتجات المركب).

كل ما سبق كان يخص الميزانيات التقديرية للمبيعات،أما بالنسبة للميزانيات التقديرية الأخرى فتتم كالتالي:

- ✓ **ميزانية الإنتاج** : يعمل المركب كما سبق وقلنا بمبدأ "كل ما ينتج يباع" وبالتالي الكميات المباعة تساوي الكميات المنتجة،وعلى هذا الأساس، فان الكميات المحددة في الميزانية التقديرية للمبيعات هي الكميات الإنتاج التقديرية.
- ✓ **ميزانية الأجور**:بناء على الميزانية التقديرية للمبيعات، قد يقرر المركب توظيف عمال جدد، وبالتالي تعد الميزانية التقديرية للأجور بعمليات حسابية، حسب عدد العمال التقديري أي إمكانية زيادة العمال.حيث يحسب أجر كل عامل بناء على الاتفاقية الجماعية الممضاة.
- ✓ **الميزانية التقديرية للمادة الأولية:** والتي تتمثل في كل من القمح اللين والقمح الصلب، وعلى أساس الكميات المبيعات المقدرة، وكما رأينا فيما سبق أن المركب لديه قدرات طحن تتمثل في 4400 قنطار يوميا من القمح الصلب و 1500قنطار يوميا من القمح اللين، وبالتالي يتم تحديد الميزانية التقديرية للمادة الأولية على أساس أن:
  - 4400 قنطار من القمح الصلب بسعر 2280دج للقنطار.
  - 1500 قنطار من القمح اللين بسعر 1250 دج للقنطار.
- ✓ **الميزانية التقديرية للمواد التعبئة والتغليف**: و التي توضح:
  - الأكياس:تقرر أحجام أو السعات التي ستغلف بها الكميات المنتجة، وذلك على حسب دراسة الطلب على السعات،و على أساس هذه الدراسة تحدد أنواع الأكياس المشتراة ،25كغ،10كغ ،5كغ...الخ ،والتي يتم الحصول عليها من طريق مناقصة وطنية.
  - الخيوط: وهي الخيوط المستعملة لخياطة أكياس التغليف وعلى أساس الكمية المنتجة تحدد كمية الخيوط المشتراة .
  - البطاقات: وهي البطاقات الملصقة على أكياس التغليف، وبحسب الكمية المنتجة تحدد عدد البطاقات المشتراة، حيث تختلف البطاقات من منتوج إلى آخر، وعلى أساس أن كل كيس يستهلك بطاقة واحدة.

الفرع الثالث:مخرجات نظام الميزانيات التقديرية بالمركب:

تتمثل مخرجات نظام الميزانيات في الميزانية التقديرية المعدة سابقا من:

- ميزانية المبيعات،حسب نوع المنتجات (القمح الصلب والقمح اللين)وحسب السعات المختلفة؛
- ميزانية الإنتاج: حسب المنتجات وحسب السعات المختلفة؛
- ميزانية الأجور: والتي توضح مختلف الأجور حسب فئات العمال من إطارات، إطارات سامية،إطارات مسيرة ،أعوان تحكم ،أعوان تنفيذ؛
- ميزانية مواد التعبئة والتغليف: من أكياس، خيوط، بطاقات؛
- ميزانية اللوازم المكتبية: والتي تحدد مختلف اللوازم من أقلام أوراق...الخ.

المبحث الرابع: دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط للمراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة:

بعدما تم التعرف إلى واقع نظام المعلومات المحاسبية و المراجعة الداخلية في المركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان- القنطرة،نأتي الآن لتبيين الدور الذي يلعبه نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط للمراجعة الداخلية.

وكما سبق وقلنا أن المراجع الداخلي يعتمد على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية باعتبارها مدخلات لمهمته.حيث يقوم بمعالجة هذه المخرجات عن طريق عدة معالجات، وكمحصلة لعملية المعالجة، سيوجيه اهتمامه إلى مناطق تحتاج إلى تركيز أو اهتمام زائد (مناطق الخطر)، وبالتالي تخطيط فعال.وسنقوم في هذا المبحث بتبيين إحدى أنواع المعالجة التي يمكن أن يقوم بها هذا المراجع، والمتمثلة في معالجة مخرجات نظام المحاسبة المالية،ومن ثم نتعرف كيف لهذه المعالجة أن تساعده في التخطيط، وذلك كما يلي :

المطلب الأول: عرض الميزانيات المالية المختصرة للمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016:

قبل التطرق إلى عرض ميزانيات المركب،نقدم بعض الملاحظات على القوائم المالية والتي ستعتمد في الدراسة وذلك خلال الفترة الممتدة من 2013الى 2016، ومن ثم نعرض الميزانيات المالية المختصرة، وذلك كالآتي:

الفرع الأول:ملاحظات على قوائم المركب المعتمدة في الدراسة خلال الفترة المدروسة:

من خلال اطلاعنا على القوائم المعتمدة والمتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، سيولة الحزينة، كمخرجات للنظام المعلومات المحاسبية للمركب خلال الفترة المدروسة والممتدة من سنة 2013الى غاية 2016(من الملحق رقم 2 الى 17) . وجدنا بعض الملاحظات عليها وهي على النحو التالي:

1. **بالنسبة للميزانية** : باطلاعنا على جانبي هذه القائمة وجدنا ما يلي :

أ- **فيما يخص جانب الأصول**: وتم عرض الأصول وتقسيمها إلى:

- الأصول غير جارية: فهذا القسم تم عرضه بالشكل المطلوب، حيث تم ترتيبها على أساس المعتمد في ترتيب الأصول (مبدأ السيولة).
- الأصول جارية: توجد في هذا القسم بعض الملاحظات، والمتمثلة فيما يلي:

- مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ: نلاحظ أن المركب قد قسم هذه المجموعة إلى (مخزونات المواد واللوازم، تموينات أخرى، مخزونات المنتجات التامة،ومخزونات أخرى) وهذا الأمر جيد، لكن نجد هذا التفصيل لم يستمر إلى غاية 2016 مما يضعف خاصية القابلية للمقارنة.
- حسابات دائنة واستخدامات مماثلة: وبخصوص هذه المجموعة، نعلم أن النظام المحاسبي المالي رتب عرض هذا القسم، بالبنود التالية وهي:

- الزبائن؛
- المدينون الآخرون؛
- الضرائب وما شابهها؛
- أصول جارية أخرى؛

لكن بملاحظة الميزانيات من الفترة 2013الى 2015 نلاحظ أن المركب قد التزم بشكل جزئي فقط بخصوص عرض هذا القسم،حيث أضاف بند أخر قبل بند الزبائن آلا وهو " مدينون بين الشركات التابعة"، كما حذف بند "أصول جارية أخرى".

وعند الاستفسار تبين أن بند "مدينون بين الشركات التابعة" يندرج مع بند المدينون الآخرون. أما فيما يخص حذف بند الأصول جارية أخرى، كان التبرير أنه غير مستعمل وعلى ذلك لم يتم إدراجه في هذا القسم.

ليتم في سنة2016 استدراك هذه الأمور حيث تم إضافة بند " أصول جارية أخرى"، مع أنه غير مستعمل.

- الموجودات وما شابهها: فهذا القسم تم عرضه بالشكل المطلوب.

ب- فيما يخص جانب الخصوم: تم عرض الخصوم وتقسيمها إلى:

- رؤوس الأموال الخاصة: فهذا القسم تم عرضه بالشكل المطلوب.
- الخصوم غير الجارية:نعلم أن النظام المحاسبي المالي رتب عرض هذا القسم، بالبنود التالية وهي:

- قروض وديون المالية؛
- ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)؛
- ديون أخرى غير جارية ؛
- مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا.

لكن بملاحظة الميزانيات من الفترة 2013الى 2015 نلاحظ أن المركب،لم يلتزم نهائيا بالترتيب السابق الذكر(ماعدا بند القروض والديون المالية)،حيث تم ترتيب هذا القسم بالشكل التالي :

- قروض وديون المالية؛
- ديون أخرى غير جارية؛
- مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا؛
- ضرائب (مؤجلة ومرصود لها).

إن الترتيب المقدم من طرف المركب للخصوم غير جارية مرفوض بشكل نهائي، لأنه مخالف لما جاء به النظام المحاسبي المالي، ومخالف أيضا لمبدأ الاستحقاق بخصوص ترتيب الخصوم.إلا إن المركب في سنة2016 أي بعد ثلاث سنوات من هذا الخطأ الفادح، استدرك الأمر، ورتب قسم الخصوم غير جارية بالطريقة الموافقة للنظام المحاسبي المالي.

- الخصوم الجارية: وبخصوص هذا القسم، الذي يتم ترتيب عرضه وفق البنود التالية:

- موردون وحسابات ملحقة؛
- ضرائب؛
- ديون أخرى؛
- خزينة سلبية .

لكن بملاحظة الميزانيات من الفترة 2013الى 2015 نلاحظ أن المركب،التزم بشكل نوعا ما مقبول بعرض هذا القسم،حيث قسمه إلى:

- موردون وحسابات ملحقة؛
- ديون لدى الشركات التابعة؛
- ديون موردي المواد الأولية ؛
- ديون أخرى وحسابات الملحقة؛

- ضرائب؛
- ديون أخرى جارية؛
- خزينة سلبية.

بالنظر إلى هذا العرض، يتبادر إلى ذهن مستخدم هذه القوائم، عدة أسئلة، إذا أراد المركب التفصيل في حسابات الموردين، وتم فصل موردي المواد الأولية عن باقي الموردين،أين حسابات باقي الموردين؟، ما يعني المركب بديون أخرى وحسابات الملحقة؟

وعند الاستفسار عن هذا الأمر، كانت الإجابة أن حسابات باقي الموردين هي " ديون أخرى وحسابات الملحقة"، وإضافة إلى ذلك أن بند" ديون لدى الشركات التابعة" تابع إلى احد حسابات بند "ديون أخرى جارية".
وإضافة إلى ما سبق، إن التفصيل في حسابات الموردين وان كان غير مفهوم لم يستمر إلى غاية سنة2016 حيث تم جمع كل ديون الموردين في بند واحد،وبالتالي بشكل موافق لعرض هذا البند،كما تم في هذه السنة استدراك الخطأ الذي كان مرتكب بخصوص" ديون لدى الشركات التابعة"،حيث تم جمعه مع ديون أخرى جارية.

2. **بالنسبة لحساب النتائج:** المركب يعد هذه القائمة حسب الطبيعة، و حسب هذه الطريقة، يتم عرض الإيرادات والمصاريف، حسب طبيعتها، إذ لا يتم توزيع المصاريف على أقسام المركب. ومن خلال الاطلاع على هذه القائمة خلال الفترة المدروسة (2013-2016) نلاحظ أن المركب قد التزم ببنود عرض هذه القائمة. من إيضاح مختلف الإيرادات والمتمثلة في (مختلف المبيعات،تغير المخزونات،الإنتاج المثبت، المنتوجات المالية ... الخ) ومختلف الأعباء من(مشتريات مستهلكة،خدمات خارجية، أعباء المستخدمين، الضرائب و الرسوم، المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة....).
وكما ان المركب عرض هذه القائمة بطريقة مفهومة، واستمرار أيضا في ثبات عرض مختلف بنود هذه القائمة بنفس الطريقة،مما يجعل هذه القائمة تتميز بخاصيتي القابلية للفهم والقابلية لمقارنتها سواء مع حساب النتائج للسنوات السابقة لنفس المركب أو مع مؤسسات أخرى.
3. **بالنسبة لجدول سيولة الخزينة،** تُعد هذه القائمة على مستوى المركب حسب الطريقة المباشرة،إذ نجد التزام المركب بعرض كافة بنود هذه القائمة حسب الطريقة المعتمدة،حيث قسم التدفقات النقدية إلى أقسامها الثلاثة الرئيسية وهي:

- التدفقات النقدية متأتية من الأنشطة التشغيلية: وهي النقدية الناتجة من النشاط الرئيسي للمركب من بيع و شراء السلع و كافة العمليات العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمؤسسة.
- التدفقات النقدية متأتية من الأنشطة الاستثمارية: و هي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط الاستثماري للمركب من بيع و شراء الأصول الملموسة وغير الملموسة وكذا المالية.
- التدفقات النقدية متأتية من الأنشطة التمويلية: و هي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي،حيث تكون نتيجة تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض .

وبالتالي، يمكن القول أن المركب عرض هذه القائمة بطريقة مفهومة، كما استمر في عرض مختلف بنود هذه القائمة بنفس الطريقة،مما يسهل على مستخدميها مقارنتها مع جدول سيولة الخزينة للسنوات السابقة لنفس المركب أو مع مؤسسات أخرى.

وفي الأخير،وكخلاصة عن الملاحظات بخصوص عرض المركب لمختلف القوائم خلال الفترة من سنة 2013 إلى غاية2015 (حيث لم تستدرك الأخطاء إلا خلال سنة2016)، فالعرض كان إما بشكل غير موافق للنظام المحاسبي المالي أو بشكل غير مفهوم،وكذا عدم الثبات الاستمرار في عرض بعض البنود، كل هذا يضعف من بعض خصائص النوعية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتعلقة بخاصية قابلية للفهم وقابلية للمقارنة.

يمكننا القول أن مسؤولية هذه الأخطاء في العرض، تعود بطبيعة الحال إلى إدارة المركب، من إطارات عمالة في دائرة المحاسبة والمالية، إضافة إلى المراجع الداخلي الذي لم ينتبه إلى كل هذا الأمور، وربما مرد ذلك إلى اهتمامه بمراجعة الالتزام بشكل كبير و أكثر من المراجعة المحاسبية كما سبق وذكرنا .

الفرع الثاني: عرض الميزانيات المالية المختصرة للمركب للفترة 2013-2016:

قبل التعرض إلى الميزانيات المالية المختصرة، نشير إلى أنه تم الاعتماد على الميزانية المحاسبية باعتبارها تمثل الميزانية المالية. وفيما يلي عرض للميزانيات المختصرة أصول وخصوم، والتي تم إعدادها اعتمادا على الميزانية المالية المفصلة للفترة 2013-2016،وذلك كما يلي:

أولا : عرض الميزانيات المالية المختصرة للمركب -أصول - للفترة 2013-2016:

تم إعداد الميزانيات المالية المختصرة جانب الأصول انطلاقا من الميزانيات المالية المفصلة، وهذا ما يبينه الجدول التالي:

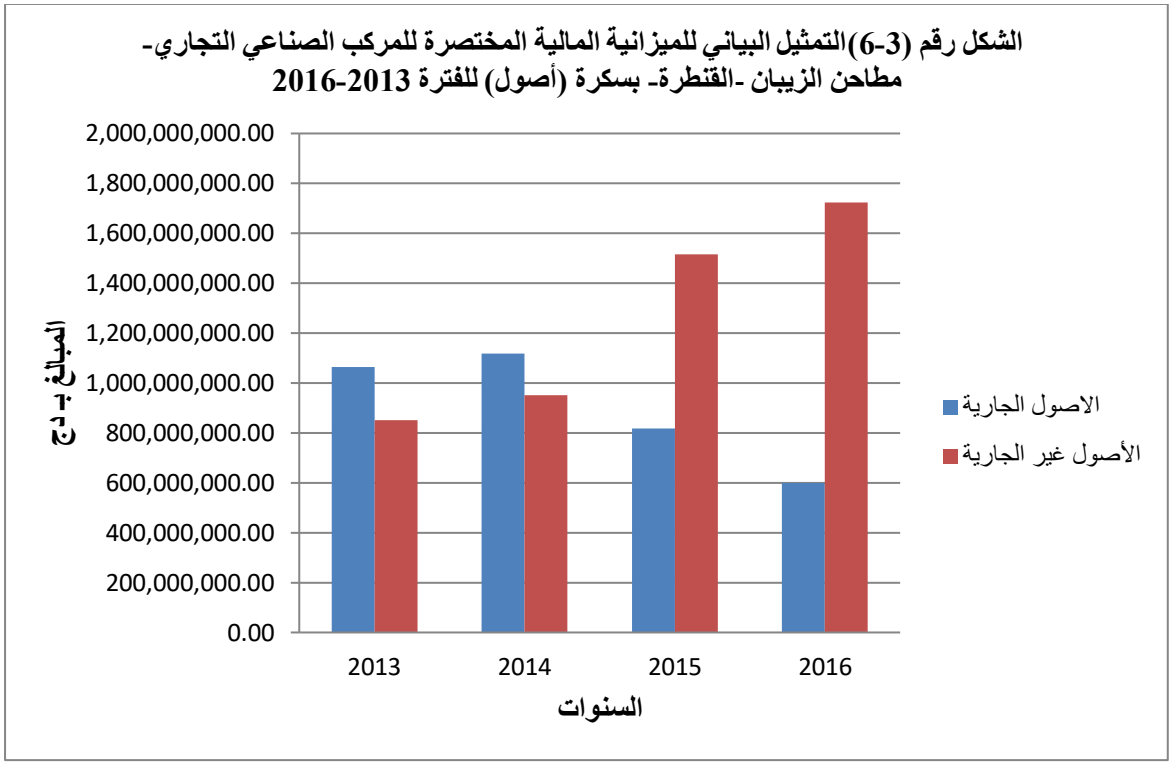
الجـــدول رقـــم (3-4): الميزانيـــة الماليـــة المختصـــرة للمركـــب الصـــناعي التجـــاري- مطـــاحن الزيبـــان-القنطـــرة-بسكرة(أصول) للفترة 2013-2016.

السنة / الأصول	2013		2014		2015		2016	
	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة
الأصول غير الجارية	851 748 760,06	44	950 234 407,39	46	1 514 897 307,74	65	1 723 121 322,06	74
الأصول الجارية	1 064 008 672,12	56	1 118 348 270,86	54	816 405 915,83	35	599 084 985,38	26
المجموع	**1 915 757 432,18**	**100**	**2 068 582 678,25**	**100**	**2 331 303 223,57**	**100**	**2 322 206 307,44**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الميزانية المالية المفصلة للفترة 2013-2016 (ملحق رقم 2، 6، 10، 14) .

والتمثيل البياني التالي، يوضح بشكل أوضح الميزانية المالية المختصرة للمركب من جانب الأصول وذلك خلال الفترة المذكورة.

الشكل رقم (3-6)التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة للمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان -القنطرة- بسكرة (أصول) للفترة 2013-2016



المصدر :من إعداد الطالبة اعتمادا على الميزانية المالية المفصلة للفترة 2013-2016.

من خلال الميزانية المختصرة المبينة في الجدول السابق والتمثيل البياني أعلاه ، نلاحظ الأصول الجارية تمثل النسبة الأكبر من مجموع أصول المركب وذلك خلال السنتين 2013و2014،وهذا راجع إلى الاهتلاك الشبه كلي للأصول غير جارية،وكذا إلى المبلغ الكبير الموظف كأصل جاري" الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الاخرى" وذلك بمبلغ 600مليون دج.لكن خلال سنتين 2015 و2016 أصبح العكس،حيث نجد أن الأصول الغير جارية هي الأكبر من مجموع الكلي للأصول.وهذا كان ناتج عن:

- في سنة 2015:
  - تم اقتناء التثبيتات العينية؛
  - تكملة انجاز شطر من التثبيتات الجاري انجازها التي بدأ انجازها سنة 2014(تجهيز مطاحن جديدة)؛
  - استعمال جزء من المبلغ الموظف (حيث انخفضت الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى إلى 200 مليون دج).
- أما في 2016 :
  - تم اقتناء بعض التثبيتات عينية؛
  - تكملة انجاز شطر آخر من التثبيتات الجاري انجازها؛
  - تحويل كل المبلغ الموظف كأصل جاري (الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى) إلى تثبيت مالي .

ثانيا : عرض الميزانيات المالية المختصرة للمركب- خصوم - للفترة 2013-2016

وبنفس الطريقة السابقة، سنعرض الميزانية المالية المختصرة- خصوم - للفترة 2013-2016، والتي يوضحها الجدول التالي :

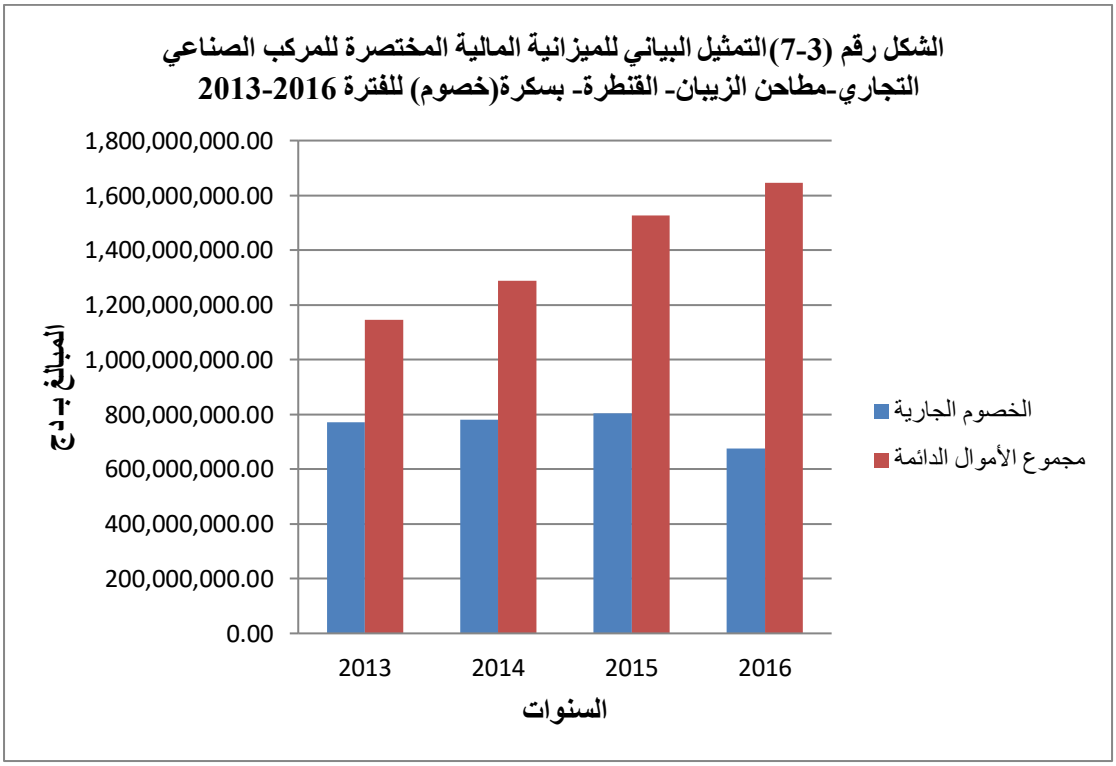
الجـــدول(3-5) الميزانيـــة الماليـــة المختصـــرة للمركـــب الصـــناعي التجـــاري-مطـــاحن الزيبـــان-القنطـــرة- بســـكرة (خصوم) للفترة 2013-2016.

السنوات / الخصوم	2013		2014		2015		2016	
	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة
الأموال الخاصة	1 092 611 519,07	**57**	1 136 515 116,68	**55**	1 171 149 156,07	**50**	1 277 262 170,15	**55**
الخصوم غير الجارية	52 950 223,78	**3**	150 532 283,77	**7**	355 602 245,67	**15**	369 031 923,70	**16**
مجموع الأموال الدائمة	**1 145 561 742,85**	**60**	**1 287 047 400,45**	**62**	**1 526 751 401,74**	**65**	**1 646 294 093,85**	**71**
الخصوم الجارية	770 195 689,33	**40**	781 535 277,80	**38**	804 551 821,83	**35**	675 912 213,59	**29**
المجموع	**1 915 757 432,18**	**100**	**2 068 582 678,25**	**100**	**2 331 303 223,57**	**100**	**2 322 206 307,44**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الميزانية المالية المفصلة للفترة 2013-2016 (ملحق رقم3،7،11،15).

والتمثيل البياني التالي، يوضح بشكل أوضح الميزانية المالية المختصرة للمركب من جانب الخصوم، وذلك خلال الفترة المذكورة.

الشكل رقم (3-7)التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة للمركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة(خصوم) للفترة 2013-2016



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الميزانية المالية المفصلة للفترة 2013-2016.

من الجدول السابق والتمثيل البياني أعلاه، نلاحظ أن الأموال الدائمة للمركب خلال الفترة المدروسة مكونة بدرجة أولى من الأموال الخاصة، هاته الأخيرة تتراوح نسبتها بين 50% و 57% ، مما يعني أن المركب مستقل ماليا، حيث لا يعتمد بشكل كبير على الديون طويلة والمتوسطة. لكن بمقارنة نسبة الديون بين السنتين

الأوليتين والسنتين الأخيرتين، نلاحظ الزيادة المعتبرة في هذه الديون، وهذا ناتج عن حصول المركب على قروض ابتداء من سنة 2014 (حصل المركب على قرض بمبلغ يقدر حوالي 109 مليون دج ليرتفع إلى مبلغ سنة2015 إلى 313مليون دج، على أن يبدأ التسديد بعد 7 سنوات ابتداء من 2014)، وهذا ما يفسر ارتفاع نسبة الديون إلى 7% و15 % و16% من مجموع الخصوم في سنة 2014و 2015 و2016على التوالي .أما عن الخصوم الجارية فنلاحظ أنها مستقرة نوعا ما، حيث شهدت أعلى نسبة له سنة 2013، ثم بدأت في الانخفاض حتى وصلت إلى أدنى نسبة سنة 2016.

المطلـب الثـاني: النسـب الماليـة المسـتخرجة مـن ميزانيـة المركـب الصـناعي التجـاري -مطـاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة:

بعد التطرق إلى الميزانية المختصرة لجانبي الأصول والخصوم، نأتي الآن إلى القيام بعملية المعالجة لمخرجات أحد النظم الفرعية من نظام المعلومات المحاسبية، والمتمثل في نظام المحاسبة المالية، حيث تتمثل هاته المعالجة باستخراج بعض النسب المالية من الميزانية، و قد ركزنا على :

- نسب السيولة؛
- نسب النشاط؛
- نسب المديونية؛

وذلك كما يلي:

الفرع الأول: نسب السيولة للمركب :

وهي النسب التي يقاس بها مدى قدرة المركب على مواجهة التزاماته قصيرة الأجل عند استحقاقها باستخدام أصوله السائلة والشبه السائلة.والجدول التالي يوضح نسب السيولة المستخرجة:

الجـدول (3-6): نسـب السـيولة المسـتخرجة مـن ميزانيـة المركـب الصـناعي التجـاري- مطـاحن الزيبـان- القنطرة- بسكرة - للفترة 2013-2016.

البيان	2013	2014	2015	2016
الأصول المتداولة (الجارية)	1 064 008 672,12	1 118 348 270,86	816 405 915,83	599 084 985,38
الأصول المتداولة- المخزونات	1 011 382 330,47	1 038 544 844,38	738 708 664,62	509 871 752,90
النقدي وشبه نقدي	830 386 483,43	875 748 859,23	643 972 000,71	379 335 665,53
الخصوم المتداولة (الجارية)	770 195 689,33	781 535 277,80	804 551 821,83	675 912 213,59
نسبة التداول	**1,38**	**1,43**	**1,01**	**0,89**
نسبة السيولة السريعة	**1,31**	**1,33**	**0,92**	**0,75**
نسبة النقدية وشبه نقدية	**1,08**	**1,12**	**0,80**	**0,56**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملاحق رقم(2، 3، 6 ، 7 ،10 ، 11، 14 ،15)

إن الجدول المبين أعلاه يبين ما يلي :

1. **نسبة التداول (السيولة العامة):** وتعبر هذه النسبة عن عدد المرات التي تستطيع فيها الأصول المتداولة تغطية الخصوم المتداولة، وكلما زادت هذه النسبة دل ذلك على قدرة المركب على مواجهة خطر سداد الالتزامات المتداولة المفاجئ. وتحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

ومن الجدول السابق، نلاحظ أن هذه النسبة في تراجع مستمر خلال السنوات المدروسة، وهو ما يعني أن وضعية المركب بخصوص تسديد التزاماته القصيرة الأجل انطلاقا من الأصول الجارية غير جيدة،حيث نجد أن هذه النسبة انخفضت من 138% سنة 2013 إلى اقل نسبة سنة 2016 والمقدرة بـ 89% مما يعني أن كل 1دج من الخصوم المتداولة (الجارية) يقابله 0.89 دج فقط من الأصول المتداولة سنة2016.

2. **نسبة السيولة السريعة(نسبة السداد السريع):** وتوضح هذه نسبة مدى إمكانية المركب على سداد التزاماته القصيرة الأجل انطلاقا من أصوله المتداولة بعد بحذف المخزون،نظرا لكونه من أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة.وتحسب من خلال:

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{الأصول المتداولة} - \text{المخزون}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

إن هذه النسبة هي الأخرى في تراجع مستمر خلال السنوات المدروسة، وهو ما يعني أن وضعية المركب بخصوص تسديد التزاماته القصيرة الأجل انطلاقا من الأصول الجارية (محذوف منها المخزونات) غير جيدة،وهذا راجع إلى زيادة في الالتزامات القصيرة الأجل،حيث نجد أن هذه النسبة انخفضت من 131% سنة2013 إلى 75% سنة 2016 مما يعني أن كل1دج من الخصوم المتداولة (الجارية) يقابله 0.75 فقط من الأصول المتداولة في سنة2016.

3. **نسبة النقدية وشبه نقدية:** وتوضح هذه النسبة مدى إمكانية سداد الالتزامات قصيرة الأجل،انطلاقا من الأصول المعادلة للنقدية أو شبه النقدية (هي كل ما يمكن تحويله إلى نقدية خلال فترة وجيزة مثل الأوراق المالية القابلة للتداول في البورصة).

و تحسب انطلاقا من العلاقة التالية:

$$\text{نسبة النقدية أو شبه النقدية} = \frac{\text{النقديات و ما يعادلها}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

وفيما يخص هذه النسبة، نجد أنها شهدت تراجع ملحوظ ابتداء من سنة2015 إلى غاية 2016 حيث بلغت أدنى نسبة،ففي سنة 2015 كان نتيجة استعمال جزء من المبلغ الموظف كأصل جاري(حيث انخفضت الأموال الموظفة والأصول الجارية الأخرى إلى 200 مليون دج).أما في سنة 2016 كان التراجع ناتج عن تحويل كل المبلغ الموظف كأصل جاري إلى تثبيت مالي.

وكمحصلة عن تحليل كل هاته النسب،يمكن القول أنها تنبئ بإمكانية تعرض المركب لمخاطر سيولة.

الفرع الثاني: نسب النشاط للمركب:

تسمى أيضا بنسب قياس كفاءة النشاط أو نسب قياس إدارة الأصول، وهي النسب التي يقاس بها مدى كفاءة المركب في استخدام موارده المتاحة.وقد ركزنا في هذه النسب على معدل دوران الذمم المدينة، معدل دوران الذمم الدائنة، معدل دوران المخزون، وذلك كما يلي:

1. **معدل دوران الذمم المدينة:**حيث يقيس هذا المعدل مدى كفاءة إدارة المركب في عملية التحصيل ومتابعة ديون زبائنه، فكلما زاد هذا المعدل كلما كان مؤشر جيد، والعكس صحيح، حيث يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران الذمم المدينة} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط حساب المدينين}}$$

حيث متوسط حساب المدينين يمثل مجموع الذمم المدينة أول مدة وآخر مدة قسمة 2.
كما يضاف إلى هذا المعدل، فترة التحصيل حيث:

$$\text{فترة التحصيل} = \frac{360}{\text{متوسط حساب المدينين}}$$

وكلما كانت فترة التحصيل قصيرة كلما كان ذلك أفضل للمركب، وتعكس هذه فترة مدة استخدام الغير لأموال المركب، فإذا كانت سياسة المركب هي إعطاء الزبائن مدة شهر لتسديد المستحق عليهم،و كانت المدة المحسوبة من المراجع الداخلي مطابقة للنسبة المحددة،فان ذلك يطمئن المراجع عن كفاءة المركب في عملية التحصيل .
والجدول التالي يوضح حساب هذا المعدل وفترة التحصيل خلال المدة المدروسة:

الجـــدول رقـــم(3-7):معـــدل دوران الـــذمم المدينـــة وفتـــرة التحصـــيل للمركـــب الصـــناعي التجـــاري-مطـــاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة- للفترة 2013-2016.

البيان / السنة	2013	2014	2015	2016
صافي المبيعات	1 210 664 748,48	1 101 999 494,38	1 185 445 854,17	1 575 717 483,17
الذمم المدينة أول مدة	161 782 524,45	156 628 403,58	144 962 673,18	74 602 384,16
الذمم المدينة آخر مدة	156 628 403,58	144 962 673,18	74 602 384,16	115 083 150,59
متوسط حساب المدينين	159 205 464,02	150 795 538,38	109 782 528,67	94 842 767,38
معدل الدوران	**7,6**	**7,31**	**10,8**	**16,61**
متوسط فترة التحصيل	**47 يوم**	**49 يوم**	**33 يوم**	**22 يوم**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملاحق رقم (2، 4، 6 ، 8 ، 10، 12، 14 ،16).

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن معدل الدوران كان مستقر خلال السنتين 2013و2014، ثم بدأ في التزايد حيث بلغ أكبر نسبة في سنة2016،وهو ما يدل على تحسن كفاءة إدارة المركب في تحصيل ذممه المدينة.وهذا ما يقابله انخفاض في فترة التحصيل من 47 يوم إلى 22يوم.

2. **معدل دوران الذمم الدائنة:**و يبين هذا المعدل مدى كفاءة المركب في عملية مواجهة أو تسديد التزاماته، حيث يستخرج هذا المعدل بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران الذمم الدائنين} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط حساب الدائنين}}$$

حيث متوسط حساب الدائنين يمثل مجموع الذمم الدائنة أول مدة وأخر مدة قسمة 2.

وبالمثل يمكن استخراج فترة التحصيل من العلاقة التالية:

$$\text{فترة التسديد} = \frac{360}{\text{متوسط حساب الدائنين}}$$

والجدول التالي يوضح حساب هذا المعدل وفترة التسديد خلال المدة المدروسة:

الجـــدول رقـــم (3-8): معـــدل دوران الـــذمم الدائنـــة وفتـــرة التســـديد للمركـــب الصـــناعي التجـــاري-مطـــاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016.

البيان	2013	2014	2015	2016
صافي المبيعات	1 210 664 748,48	1 101 999 494,38	1 185 445 854,17	1 575 717 483,17
الذمم الدائنة أول مدة	29 349 156,83	15 860 672,04	29 286 883,38	122 375 923,78
الذمم الدائنة آخر مدة	15 860 672,04	29 286 883,38	122 375 923,78	33 040 612,53
متوسط الذمم الدائنة	22 604 914,44	22 573 777,71	75 831 403,58	77 708 268,16
معدل الدوران	**53,56**	**48,82**	**15,63**	**20,28**
متوسط فترة التسديد	**7 أيام**	**7أيام**	**23 يوم**	**18 يوم**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملاحق رقم (3، 4 ، 7 ، 8 ، 11 ، 12 ، 15 ، 16).

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن معدل دوران الذمم الدائنة كان مرتفع خلال سنة2013و2014،مما أدى إلى قصر المهلة المقدمة من طرف الدائنين لتسديد المستحقات،حيث تقدر المهلة بأسبوع واحد فقط . لتطول هذه المهلة بشكل واضح سنة2015 إلى ما يقارب ثلاث أسابيع نتيجة انخفاض معدل الدائنين. لتعود هذه المهلة للقصر مرة أخرى سنة 2016، فالمركب في هذه السنة لديه مهلة تقارب الأسبوعين فقط.

إن طول مدة التسديد في السنتين الأخيرتين يبين تحسن كفاءة إدارة المركب في إدارة هذه الحسابات.لكن بمقارنة فترة التحصيل مع فترة التسديد خلال الفترة المدروسة، نجد أن هناك انحرافات ليست في صالح المركب، حيث نلاحظ أن فترة التحصيل المستحقات أكبر من فترة التسديد الممنوحة من طرف الموردين، مما يحتم على إدارة المركب التفاوض مع الموردين لزيادة مهلة التسديد من جهة ، وتقصير فترة التحصيل من الزبائن من جهة أخرى، وذلك حتى لا يقع المركب في أزمة سيولة.

وبالتالي، يبين هذان المعدلان (الذمم المدينة والذمم الدائنة) مدى قدرة المركب في الموافقة بين سياستي الشراء والبيع، فكلما كانت فترة التحصيل أكبر من فترة التسديد كان ذلك في صالح المركب والعكس صحيح.

3. **معدل دوران المخزون:**وبالنسبة لهذا المعدل فهو يبين عدد مرات تصريف المخزون لدى المركب،وبالتالي كلما زادت هذه النسبة أو المعدل كلما كان ذلك جيد .

ويمكن حساب هذا المعدل من خلال :

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}}$$

حيث متوسط المخزون يمثل مجموع المخزون أول مدة وآخر مدة قسمة 2.

كما يضاف إلى هذا المعدل،حساب فترة التخزين والتي تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{فترة التخزين} = \frac{360}{\text{متوسط المخزون}}$$

والجدول التالي يوضح حساب هذا المعدل، وفترة التخزين خلال المدة المدروسة:

الجـــدول رقـــم (3-9): معـــدل دوران المخـــزون وفتـــرة التخـــزين للمركـــب الصـــناعي التجـــاري-مطـــاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016.

البيان	2013	2014	2015	2016
صافي المبيعات	1 210 664 748,48	1 101 999 494,38	1 185 445 854,17	1 575 717 483,17
مخزون أول مدة	69 394 044,44	52 626 341,65	79 803 426,48	77 697 251,21
مخزون آخر مدة	52 626 341,65	79 803 426,48	77 697 251,21	89 213 232,48
المتوسط المخزون	61 010 193,05	66 214 884,07	78 750 338,85	83 455 241,85
معدل دوران المخزون	**19,84**	**16,64**	**15,05**	**18,88**
متوسط فترة التخزين	**18 يوم**	**22 يوم**	**24 يوم**	**19 يوم**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الملاحق رقم (2، 4، 6 ، 8 ، 10، 12، 14 ،16).

يتضح من الجدول أعلاه، أن معدل دوران المخزون متقارب خلال السنوات المدروسة حيث يتراوح بين 15.05و 19.84 ويمكن القول أن هذا المعدل مقبول نسبيا، حيث نجد أن المدة التي يحتاجها المركب من تاريخ تكوين المخزون إلى غاية تاريخ بيعه، تتراوح بين أسبوعين إلى ثلاثة أسابيع،مما يدل على كفاءة إدارة المركب في تصريف المخزون.

الفرع الثالث: نسب المديونية للمركب:

تقيس هذه النسب مدى اعتماد المركب على الاقتراض في تمويل استماراته، مقارنة مع التمويل الذاتي (الأموال الخاصة).ومن النسب المديونية المستخرجة من الميزانية المركب،ما يبينه الجدول التالي:

الجـــدول رقـــم(3-10) : **نســـب مديونيـــة المســـتخرجة مـــن ميزانيـــة المركـــب الصـــناعي التجـــاري- مطـــاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016.**

البيان	2013	2014	2015	2016
إجمالي الديون	823 145 913,11	932 067 561,57	1 160 154 067,50	1 044 944 137,29
إجمالي الأصول	1 915 757 432,18	2 068 582 678,25	2 331 303 223,57	2 322 206 307,44
نسبة الديون إلى اجمالي الأصول	**0,43**	**0,45**	**0,50**	**0,45**
الأموال خاصة	1 092 611 519,07	1 136 515 116,68	1 171 149 156,07	1 277 262 170,15
نسبة الاستقلالية المالية	**1,33**	**1,22**	**1,01**	**1,22**
الأصول الثابتة (غير جارية)	851 748 760,06	950 234 407,39	1 514 897 307,74	1 723 121 322,06
نسبة الأموال الخاصة إلى الأصول الثابتة (غير جارية)	**1,28**	**1,20**	**0,77**	**0,74**

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الملاحق رقم (2 ، 3 ، 6 ، 7 ، 10 ، 11 ، 14 ، 15).

1. **نسبة الديون إلى إجمالي الأصول:** تبين هذه النسبة مدى مساهمة المقرضين في تمويل استمارات المركب، وكلما قلت هذه النسبة كلما زادت سيادة المركب في اتخاذه قرارات. وتحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية :

$$\text{نسبة الديون الى إجمالي الأصول} = \frac{\text{إجمالي الديون}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

ومن الجدول السابق، نلاحظ أن هذه النسبة تتزايد بشكل مستمر إلى غاية سنة 2015، حيث بلغت في هذه السنة أعلى نسبة لها و قدرت بـ 0.5، ومدلول هذه النسبة أن 50% من الأصول ممولة عن طريق الديون،ومرد هذا التزايد هو زيادة قيمة الديون في هذه الفترة (حصول المركب على قروض ابتداء من 2014)، مما يعني أن المركب يتجه إلى الاعتماد على القروض في تمويل أصوله، لتعود هذه النسبة إلى الانخفاض سنة 2016،وذلك بسبب انخفاض قيمة الديون القصيرة الأجل (الخصوم الجارية)،إذ أصبحت هذه النسبة 45% فقط.

ومما تقدم نجد أن المركب قد يقع في مخاطر عدم القدرة على تسديد الديون إذا رجعت هذه النسبة إلى الزيادة.

2. **نسبة الاستقلالية المالية:** وتوضح هذه النسبة مدى استقلالية المركب عن دائنيه، وتعطى هذه النسبة بالعلاقة التالية :

$$\text{نسبة الاستقلالية المالية} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{اجمالي الديون}}$$

ومن الجدول السابق، نلاحظ استقرار الاستقلالية المالية للمركب خلال الفترة المدروسة، حيث تتراوح نسبة الدالة على ذلك بين 133 % و 101 % ، وهذا راجع إلى عدم اعتماد المركب على الديون الطويلة والمتوسطة،إذ تتراوح نسبة هذه الديون ما بين 3 % و16% فقط من مجموع الخصوم .

3. **نسبة الأموال الخاصة إلى الأصول الثابتة (غير جارية):**وتقيس هذه النسبة مدى مساهمة الأموال الخاصة في تمويل الأصول غير جارية. وتحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة الأموال الخاصة إلى الأصول الثابتة(غير جارية)} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الثابتة(غير الجارية)}}$$

نلاحظ أن هذه النسبة كانت متقاربة بين 2013و 2014،ثم بدأت في الانخفاض الكبير حتى بلغت أدنى نسبة لها والتي قدرت بـ 74% سنة2016، وذلك راجع إلى الزيادة الكبيرة في الأصول غير جارية في السنتين الأخيرتين،والتي كانت أكبر من الزيادة في الأموال الخاصة (اقتناء أصول معنوية وعينية ، انجاز أصول جديدة، تحويل أصول جارية إلى أصول غير جارية).

وفي الأخير،نشير إلى أن سبب عدم حساب نسبة التغطية الدين، نظرا لعدم بدء المركب في تسديد فوائد القروض المتحصل عليها (تسديد الأقساط والفوائد بعد 7 سنوات ابتداء من 2014).

المطلـــب الثالـــث :النســـب المســـتخرجة مـــن حســـاب النتـــائج المركـــب الصـــناعي التجـــاري - مطاحن الزيبان- القنطرة-بسكرة:

يُمكن حساب النتائج حسب الشكل الجديد والمطبق حسب النظام المحاسبي المالي من استخراج عدة نسب، لكن قبل التطرق إلى هذه النسب نُرد تطور رقم أعمال المركب، وهذا ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم(3-11) :تطور رقم الأعمال المركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016.

السنة / رقم الأعمال	2013		2014		2015		2016	
	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة
مبيعات البضائع	1 682 493,28	**0.13**	3 907 176,46	**0.35**	9 962 471,57	**0.84**	4 597 030,00	**0.29**
مبيعات من المنتوجات التامة الصنع	1 193 869 015,24	**98.61**	1 083 249 359,60	**98.29**	1 159 499 416,85	**97.81**	1 554 957 149,06	**98.68**
مبيعات من المنتوجات الوسيطية	673 036,69	**0.05**	1 096 079,92	**0.09**	1 550 105,41	**0.13**	782 635,03	**0.04**
خدمات أخرى	14 440 203,65	**1.19**	13 746 878,40	**1.24**	14 433 860,34	**1.21**	15 380 669,08	**0.97**
المجموع	**1 210 664 748,86**	**100**	**1 101 999 494,38**	**100**	**1 185 445 854,17**	**100**	**1 575 717 483,17**	**100**

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على حساب النتائج للفترة 2013-2016 الملاحق رقم (4 ،8 ، 12 ، 16).

من خلال الجدول أعلاه،نلاحظ أن رقم الأعمال متكون بالدرجة الأولى من مبيعات المنتوجات التامة الصنع ،حيث تمثل ما نسبته 97% الى 98% من رقم الأعمال، وهذا يعود بطبيعة الحال إلى الطبيعة الإنتاجية للمركب (بيع السميد و الدقيق)، لتأتي الخدمات الأخرى في الدرجة الثانية .أما الدرجة الثالثة والرابعة،فتعود الى مبيعات البضائع (بيع حبوب بعض مثل حمص، عدس...الخ إضافة الى بيع بعض انواع المعجنات) وبيع المنتجات الوسطية (مخلفات الطحن)على التوالي .

أما عن تطور رقم الأعمال، فنلاحظ أنه شهد نوع من التراجع من 2013 إلى 2014،ثم بدأ في التزايد التدريجي بنسبة 7% سنة 2015 مقارنة مع سنة2014. ليشهد قفزة نوعية وأعلى معدل سنة2016 بنسبة زيادة معتبرة قدرت بـ 32 % مقارنة مع 2015، وهذا راجع إلى إدخال بعض التشكيلات في منتوجات المركب والتي أدخلت سنة 2016.

هذا بالنسبة لتطور رقم الأعمال، أما عن النسب التي يمكن استخراجها من هذه القائمة، فهي أيضا متعددة ومتنوعة، فتناولنا، معدل التكلفة المبيعات، معدل الإدماج ، تجزئة القيمة المضافة،وذلك كما يلي :

1. **معدل تكلفة المبيعات:**إن معدل تكلفة المبيعات يمكن حسابه بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل تكلفة المبيعات} = \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{المبيعات}}$$

أما عن مختلف قيم هذا المعدل، فيمكن تبينها في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-12) : معدل التكلفة المبيعات للمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016.

البيان	2013	2014	2015	2016
تكلفة المبيعات	1 004 107 316,42	910 897 538,26	994 526 836,92	1 293 391 044,42
المبيعات	1 210 664 748,48	1 101 999 494,38	1 185 445 854,17	1 575 717 483,17
معدل تكلفة المبيعات	**0,83**	**0,83**	**0,84**	**0,82**

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على حساب النتائج للفترة 2013-2016 الملاحق رقم (4 ،8 ، 12 ، 16).

نلاحظ أن معدل التكلفة المبيعات يشهد نوعا من التقارب خلال السنوات المدروسة،كما أنه اقل من الواحد،وهو مؤشر على وجود هامش ربح للمركب، إضافة إلى أن هذا المعدل يتطابق أو يقترب من المعدل المعياري للقطاع الذي يعمل به المركب (قطاع الطحن الحبوب(القمح) 80% فما فوق).

أما عن قراءة هذا المعدل، فيعني أن كل 1 دج من المبيعات يقابله تكلفة مبيعات 0,83 دج و0,83 دج و 0,8دج و0,82 دج خلال السنوات 2013و2014و2015و2016 على التوالي .

كما يمكن استخراج نسب أخرى من حساب النتائج، والتي يوضحها في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-13) : النسب المستخرجة من حساب النتائج للمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة-بسكرة للفترة 2013-2016.

البيان	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال	1 210 664 748,48	1 101 999 494,38	1 185 445 854,17	1 575 717 483,17
أعباء المستخدمين	107 062 588,70	108 797 390,29	118 701 082,09	152 709 810,14
إجمالي فائض الاستغلال	65 358 602,11	55 165 669,27	48 721 167,01	92 580 282,37
القيمة المضافة للاستغلال	176 581 880,83	168 153 833,35	170 910 772,53	250 066 478,38
معدل الإدماج	**0,15**	**0,15**	**0,14**	**0,16**
نسبة القيمة المضافة إلى أعباء المستخدمين	**0,61**	**0,65**	**0,69**	**0,61**
نسبة إجمالي فائض الاستغلال إلى القيمة المضافة	**0,37**	**0,33**	**0,29**	**0,37**

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على حساب النتائج للفترة 2013-2016 الملاحق رقم (4 ،8 ، 12 ، 16).

2. **معدل الإدماج:** وهو نسبة تقيس قدرة المركب على إنشاء ثروات انطلاقا من نشاطه و المتمثل في رقم الأعمال المحقق.تحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل الإدماج} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الأعمال}}$$

ومن الجدول أعلاه، يمكن القول أن هذا المعدل في استقرار خلال السنوات المدروسة، ليصل إلى أعلى نسبة له سنة 2016 بـ 16%،بمعنى أن كل دينار من رقم الأعمال يحقق هامش قدره 0.16 دج من القيمة المضافة للاستغلال بعد دفع المستحقات للموردين (استهلاكات الدورة). إضافة إلى انه يقترب من النسبة المعيارية للقطاع الذي يعمل فيه المركب (من 15% فما فوق).

3. **نسبة القيمة المضافة إلى أعباء المستخدمين**: وركزنا على هذه النسبة لأنها تمثل اكبر عبئ (عنصر) يقتطع من القيمة المضافة (لان أعباء المستخدمين اكبر من الضرائب والرسوم) ،وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{بالنسبة للمستخدمين} = \frac{\text{أعباء المستخدمين}}{\text{القيمة المضافة}}$$

ومن الجدول السابق، نلاحظ استمرار تزايد هذه النسبة من سنة 2013 إلى غاية 2015 حيث بلغت أعلى نسبة لها وتقدر بـ 0.69 أي أن أعباء المستخدمين تستنزف 69% من القيمة المضافة للاستغلال،وهي نسبة كبيرة،وهذا راجع لزيادة أعباء المستخدمين بنسبة 9.1% والتي تفوق الزيادة في القيمة المضافة والتي قدرت بـ 1.63% فقط. لتعود هذه النسبة إلى الانخفاض سنة2016 نتيجة الزيادة في القيمة المضافة والتي بلغت بـ46.31% وهي نسبة تفوق نسبة الزيادة في أعباء المستخدمين والتي قدرت بـ 28.65%.

4. **نسبة إجمالي فائض الاستغلال إلى القيمة المضافة**: تبين لنا هذه النسبة مدى مساهمة القيمة المضافة في تكوين الفائض الإجمالي عن الاستغلال. وتحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{بالنسبة لإجمالي فائض الإستغلال} = \frac{\text{إجمالي فائض الإستغلال}}{\text{القيمة المضافة}}$$

أما عن هذه النسبة، فهي في تراجع و ذلك من سنة 2013 إلى غاية 2015، حيث بلغت 29% سنة2015 وهذا راجع إلى التناقص الذي شهده الفائض الإجمالي للاستغلال (مما يعني أن المركب أثقل بأعباء المستخدمين والضرائب والرسوم خلال هاته الفترة)، لتعود هاته هذه النسبة لتحسن سنة2016 نتيجة الارتفاع في إجمالي فائض الاستغلال الفائض(رغم بقاء الزيادة في الأعباء السابقة الذكر)، حيث نجد أن كل دينار من القيمة المضافة يساهم بهامش قدره 0.37 دج في إجمالي فائض الاستغلال، وذلك بعد دفع المستحقات استهلاك الدورة و ودفع أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم .

وأخيرا وبعد استخراج بعض النسب من حساب النتائج ، الذي يُعد وكما نعلم على أساس الاستحقاق، ولهذا فالنتائج المتحصل عليها، سيدعمها أو ينقص من مدى مصداقيتها جدول سيولة الخزينة،وهذا ما سنعرفه في المطلب التالي.

المطلب الرابع: التحليل الأفقي والعمودي و النسب المستخرجة من جدول سيولة الخزينة المركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة:

يُمكن تحليل جدول سيولة الخزينة المراجع الداخلي، من توجيه اهتمامه وانتباهه إلى أمور معينة تستحق التركيز، ولهذا السبب سنقوم بالتحليل الأفقي والعمودي لهذه القائمة على اعتبارها تتعلق بالتدفق النقدي الحقيقي للمركب، ومن ثم استخراج بعض النسب منها وذلك كما يلي:

الفرع الأول: التحليل الأفقي والعمودي لجدول سيولة الخزينة المركب:

أولا: التحليل الأفقي:

ومن خلال هذا التحليل سنبين التغيير الحاصل في التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من ثلاثة الأنشطة والمتمثلة في الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية،وذلك خلال السنوات المدروسة،وذلك من خلال الجدول التالي والذي يبين هذا التحليل:

الجدول رقم(3-14) : التحليل الأفقي لجدول سيولة الخزينة المركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016.

السنة / البيان	2013		2014		2015		2016
	المبلغ	نسبة التغير	المبلغ	نسبة التغير	المبلغ	نسبة التغير	المبلغ	نسبة التغير
ت ن ت د	1 741 135 702,56	**-14**	1 129 593 286,59	**-35**	1 797 011 189,26	**59**	1 587 690 354,96	**-12**
ت ن ت خ	-1 793 410 960,60	**11**	-1 091 209 757,91	**-39**	-1 369 318 296,77	**25**	-1 571 909 701,95	**15**
ص ت ن ت	**-52 275 258,04**	**-136**	**38 383 528,68**	**173**	**427 692 892,49**	**1 014**	**15 780 653,01**	**-96**
ت ن ا خ	-2 328 591,00	**-42**	-114 528 421,14	**4 818**	-478 735 003,99	**318**	-79 504 700,11	**-83**
ت ن ا د	146 152,06	**-84**	12 420 000,00	**8 398**	14 532 521,24	**17**	4 206 985,06	**-71**
ص ت ن ا	**-2 182 438,94**	**-143**	**-102 108 421,14**	**-4 579**	**-464 202 482,75**	**-355**	**-75 297 715,05**	**84**
ت ن م د	0	**-**	109 087 268,26	**-**	204 732 731,74	**88**	0	**-100**
ت ن م خ	0	**—**	0	**—**	0	**-**	-5 119 273,14	**—**
ص ت ن م	**0**	**—**	**109 087 268,26**	**—**	**204 732 731,74**	**88**	**-5 119 273,14**	**-103**
مج ت د	1 741 281 854,62	**-2**	1 251 100 554,85	**-28**	2 016 276 442,24	**61**	1 591 897 340,02	**-21**
مج ت خ	-1 795 739 551,60	**11**	-1 205 738 179,05	**-33**	-1 848 053 300,76	**53**	-1 656 533 675,20	**-10**
تغير الخزينة في الفترة	**-54 457 696,98**	**-136**	**45 362 375,80**	**183**	**168 223 141,48**	**271**	**-64 636 335,18**	**-138**

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على جدول سيولة الخزينة الملاحق رقم(5، 9، 13، 17).

حيث الاختصارات المبينة تمثل:

ت ن ت د: التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة .

ت ن ت خ :التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة.

ص ت ن ت: صافي التدفق النقدي المتأتي من الأنشطة التشغيلية.

ت ن ا خ: التدفقات النقدية استثمارية الخارجة .

ت ن ا د :التدفقات النقدية استثمارية الداخلة.

ص ت ن ا :صافي التدفق النقدي المتأتي من الأنشطة الاستثمارية.

ت ن م د :التدفقات النقدية تمويلية الداخلة.

ت ن م خ التدفقات النقدية تمويلية الخارجة.

ص ت ن م : صافي التدفق النقدي المتأتي من الأنشطة التمويلية.

مج ت د: مجموع التدفقات النقدية الداخلة.

مج ت خ: مجموع التدفقات النقدية الخارجة.

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي :

1. التدفقات النقدية الخارجة والواردة من وإلى المركب تتمثل بشكل أساسي في التدفقات النقدية التشغيلية المتأتية من النشاط التشغيلي للمركب، وهذا بطبيعة الحال راجع إلى طبيعة نشاطه،حيث تتمثل التدفقات الداخلة في عملية البيع المنتجات التامة والبضائع، ومن ثم تحصيل تلك المبيعات من الزبائن،وكذا تقديم مختلف الخدمات،أما الخارجة فتتمثل في دفع المستحقات الناتجة عن هذه الأنشطة التشغيلية والمتمثلة في سداد قيمة المشتريات (مدفوعات للموردين)، مصاريف المستخدمين وغيرها من المصاريف التشغيلية. حيث نلاحظ أن:

- التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة زادت بنسبة كبيرة من سنة 2014الى سنة 2015 وذلك بنسبة 59% وذلك بسبب زيادة نسبة المبيعات والذي تبعه الزيادة في تحصيل تلك المبيعات، ومن ثم الزيادة في التدفقات النقدية الداخلة،كما أن استرجاع الإيداع بأجل كان له الأثر الكبير في زيادة التدفقات النقدية الداخلة، إلا أن هاته الأخيرة انخفضت سنة 2016 بنسبة 12%،وذلك لم يكن نتيجة الانخفاض في تحصيل المبيعات من الزبائن،بل كان نتيجة الانخفاض في التدفقات النقدية الداخلة الأخرى.
- أما عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة، فنلاحظ أنها انخفضت بنسبة كبيرة سنة2014 (39%)،وذلك كان ناتج عن الانخفاض في المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين و كذا المدفوعة عن الضرائب على النتائج المدفوعة. إلا أن هذه التدفقات الخارجة رجعت إلى الزيادة في السنتين 2015و2016 وذلك بسبب الزيادة في المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين(زيادة مصاريف المستخدمين من 2015الى 2016 بسبب زيادة عدد العمال من 134 عامل سنة2015 الى 179 عامل سنة2016) و كذا الزيادة في المبالغ المدفوعة عن الضرائب على النتائج المدفوعة.
- أما عن صافي التدفق النقدي المتأتي من الأنشطة التشغيلية، فنلاحظ أن المركب قد حقق صافي سالب في سنة2013، وذلك كان ناتج عن كبر التدفقات الخارجة عن التدفقات الداخلة الناتجة من هذه الأنشطة.أما باقي السنوات فهو موجب،حيث نلاحظ الارتفاعات الكبيرة التي حققت فيه،حيث نجد التحسن الكبير سنة 2015 وذلك بنسبة زيادة 1014% وهذا راجع إلى الزيادة المعتبرة في التدفقات الداخلة وذلك بنسبة 59% ، لينخفض هذا الصافي بشكل كبير سنة2016 بنسبة 96%.

2. أما عن التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية، فنلاحظ عليها ما يلي :

- التدفقات الخارجة منحصرة فقط في اقتناء التثبيتات العينية أو المعنوية، وكذا الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة.كما نلاحظ الزيادة الكبيرة في هذه التدفقات خلال السنتين 2014و2015 (الزيادة كبيرة جدا سنة 2014).أما في سنة 2016 نلاحظ انخفاض هذه التدفقات، وهذا يعني انه تم اقتناء تثبيتات وكذا استلام حصص وأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة،و لكن بمبالغ اقل من السنتين السابقتين.
- أما التدفقات الداخلة فهي كذا منحصرة فقط في الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية، فهذه التدفقات زادت خلال السنتين 2014و2015(الزيادة كبيرة جدا سنة 2014)،لتعود هذه التدفقات لانخفاض بنسبة كبيرة(71%) سنة 2016.
- نلاحظ خلال السنوات المدروسة أن صافي التدفق النقدي المتأتي من الأنشطة الاستثمارية كان سالب وذلك ناتج عن كبر التدفقات الخارجة عن التدفقات الداخلة .

3. أما عن التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التمويلية، فنلاحظ أن:

- التدفقات الداخلة بدأت فقط من سنة2014، والمنحصرة فقط في التحصيلات المتأتية من القروض،والتي تم الحصول عليها فقط في السنتين 2014و 2015،لتنعدم سنة2016.
- أما عن التدفقات الخارجة فكانت منعدمة من سنة 2013الى 2015، لتظهر سنة 2016 ومتمثلة فقط في الحصص والتوزيعات التي تم القيام بها.
- كل هذا نتج عنه صافي تدفق نقدي متأتي من الأنشطة التمويلية موجب خلال سنتي 2014و2015 ،وسالب سنة2016والمنعدم سنة2013.

ثانيا التحليل العمودي :

بعد التحليل الأفقي،نأتي الآن لتوضيح مساهمة صافي التدفقات من مختلف الأنشطة الثلاثة في تغيير الخزينة،والجدول التالي يبين ذلك :

الجـــدول رقـــم(3-15) : **التحليـــل العمـــودي لجـــدول ســـيولة الخزينـــة المركـــب الصـــناعي التجـــاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016.**

السنة / الصوافي	2013		2014		2015		2016	
	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة
ص ت ن ت	-52 275 258,04	-96	38 383 528,68	85	427 692 892,49	254	15 780 653,01	24
ص ت ن ا	-2 182 438,94	-4	-102 108 421,14	-225	-464 202 482,75	-276	-75 297 715,05	-116
ص ت ن م	0,00	0	109 087 268,26	240	204 732 731,74	122	-5 119 273,14	-8
تغير الخزينة	**-54 457 696,98**	**-100**	**45 362 375,80**	**100**	**168 223 141,48**	**100**	**-64 636 335,18**	**-100**

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على جدول سيولة الخزينة الملاحق رقم (5، 9، 13، 17).

حيث الاختصارات المبينة تمثل :

ص ت ن ت: صافي التدفق النقدي المتأتي من الأنشطة التشغيلية.

ص ت ن ا :صافي التدفق النقدي المتأتي من الأنشطة الاستثمارية.

ص ت ن م : صافي التدفق النقدي المتأتي من الأنشطة التمويلية.

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي :

- إن صوافي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الثلاثة شكلت في المجمل تغير الخزينة خلال الفترة،حيث أن صافي التدفق النقدي التشغيلي كانت مساهمته موجبة (باستثناء سنة2013)، هذه المساهمة التي تدفع بتغيير الخزينة نحو التحسن . أما صافي التدفق النقدي المتأتي من الأنشطة الاستثمارية، فنلاحظ أن مساهمته كانت سالبة بدرجة كبيرة طوال السنوات المدروسة.أما صافي التدفق النقدي التمويلي مساهمته كانت موجبة وبدرجة كبيرة كذلك (باستثناء سنة2016).
- إن الحركة في هذه الصوافي، ينتج عنها تغير في الخزينة كما سبق وقلنا، حيث نلاحظ أن هذا التغيير كان سالب في سنة 2013 و2016، ففي الأولى كان بسبب صافي التدفق النقدي السالب لكل من صافي التدفق التشغيلي والاستثماري، حيث أن المساهمة السلبية الكبيرة لصافي التشغيلي كان لها الأكثر الكبير في تغيير الخزينة.أما في الثانية، فكان بسبب صافي التدفق السالب لكل من صافي التدفق الاستثماري والتمويلي، وصغر مساهمة التدفق التشغيلي. أما في سنتي 2014و2015، نلاحظ أن التغيير في الخزينة كان موجب، وذلك بسبب كبر المساهمة الايجابية الكبيرة لكل من التدفق النقدي التشغيلي والتمويلي.

الفرع الثاني: النسب المستخرجة من جدول سيولة الخزينة للمركب:

على غرار حساب النتائج والميزانية، يُمكن استخراج نسب من جدول سيولة الخزينة، وفي هذا الفرع سنقدم بعض النسب المستخرجة من هذه القائمة والمتمثلة في نسب السيولة والربحية، وذلك على النحو التالي:

أولا : نسب السيولة :

تعبر السيولة عن مقدرة المركب على مقابلة التزاماته عند استحقاقها، وترتبط قوة أو ضعف سيولة المركب بمدى توفر صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، ذلك لان هاته الأخيرة من المفترض أن تكون المصدر الأساسي للتدفقات النقدية في المركب.وبالتالي ترتبط قوة سيولة المركب مباشرة بالوفرة في صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. وعليه إذا كان صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية موجباً فهذا يعني أن هناك فائضاً نقدياً، يمكن لإدارة المركب أن تستخدمه إما في توسيع الأنشطة الاستثمارية أو في تسديد الديون. أما إذا كان سالباً فهذا يعني أن على المركب القيام بالبحث عن مصادر لتمويل العجز، وذلك إما ببيع جزء من استثماراته أو بالتمويل الممتلك أو المقترض. ومن بين النسب التي يمكن اشتقاقها من جدول سيولة الخزينة لتقييم سيولة المركب، هي النسب المبينة في الجدول التالي:

الجـــدول رقـــم(3-16) : نســـب الســـيولة المســـتخرجة مـــن جـــدول ســـيولة الخزينـــة المركـــب الصـــناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016.

البيان	2013	2014	2015	2016
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	-52 275 258,04	38 383 528,68	427 692 892,49	15 780 653,01
جملة التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الاستثمارية و التمويلية	2 328 591,00	114 528 421,14	478 735 003,99	84 623 973,25
نسبة تغطية النقدية	**-22,45**	**0,34**	**0,89**	**0,19**
التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية	1 741 135 702,56	1 129 593 286,59	1 797 011 189,26	1 587 690 354,96
الاحتياجات النقدية الأساسية	1 795 739 551,60	1 205 738 179,05	1 841 053 300,76	1 655 533 324,20
نسبة كفاية النقدية من الأنشطة التشغيلية	**0,97**	**0,94**	**0,98**	**0,96**
الديون المتداولة (الخصوم الجارية)	770 195 689,33	781 535 277,80	804 551 821,83	675 912 213,59
نسبة تغطية صافي النقدي النشاط التشغيلي للديون المتداولة	**-0,07**	**0,05**	**0,53**	**0,02**
التدفقات النقدية الخارجة للنفقات الاستثمارية	2 328 591,00	114 528 421,14	471 735 003,99	78 504 349,11
نسبة صافي النقدي النشاط التشغيلي إلى النفقات الرأسمالية	**-2 2,45**	**0,34**	**0,91**	**0,20**

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على جدول سيولة الخزينة الملاحق رقم (3، 5، 7، 9، 11 ، 13، 15 ، 17).

من الجدول أعلاه نجد :

1. **نسبة تغطية النقدية**:و تعبر عن مدى كفاية صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، لمواجهه أوتغطية التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية و التمويلية. وكلما ارتفعت هذه النسبة دل ذلك على كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للوفاء بهذه الاحتياجات.وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة تغطية النقدية} = \frac{\text{صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية}}{\text{جملة التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة والاستثمارية التمويلية}}$$

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية سالب سنة 2013،مما يعني أن المركب في هذه السنة لن يتمكن من تغطية التدفقات النقدية الخارجة و المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية. أما عن نسبة تغطية النقدية، فنلاحظ أنها في تزايد مستمر حيث بلغت أعلى نسبة لها سنة 2015 بمقدار0.89،وذلك بسبب الزيادة الكبيرة في صافي التدفق النقدي التشغيلي (رغم الزيادة الكبيرة في جملة التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الاستثمارية و التمويلية في هذه السنة).لكن هذه النسبة انخفضت بشكل كبير سنة2016،حيث بلغت نسبة التغطية 0.19 فقط، مما يعني ان صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يغطي ما نسبته 19% فقط من جملة التدفقات النقدية الخارجة و المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية و التمويلية. وذلك راجع إلى النقص الكبير في صافي التدفق النقدي التشغيلي وذلك بنسبة 96%.

2. **نسبة كفاية النقدية من الأنشطة التشغيلية**: وتقيس هذه النسبة مدى القدرة على تلبية الاحتياجات النقدية الأساسية وما توفره منها،و تحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية} = \frac{\text{التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية}}{\text{الاحتياجات النقدية الأساسية}}$$

وتتمثل الاحتياجات النقدية الأساسية فيما يلي:

- التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة التشغيلية.
- مدفوعات أعباء الديون المتمثلة في الفوائد والأقساط المستحقة خلال العام.
- النفقات الرأسمالية اللازمة للحفاظ على الطاقة الإنتاجية(والتي تتمثل في كافة ما يسدده المركب لشراء أصول الثابتة الملموسة منها وغير الملموسة أو تحديثها).
- المدفوعات اللازمة لتسديد توزيعات الأرباح النقدية على المساهمين.

ومن الجدول السابق، نجد أن هذه النسبة مرتفعة خلال السنوات المدروسة فهي تتراوح بين 94%و 98%،مما يعني أن الاحتياجات الأساسية قد استنزفت كل التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية.

3. **نسبة تغطية صافي النقدي النشاط التشغيلي للديون المتداولة:** تقيس هذه النسبة قدرة المركب على مواجهة ديونه المتداولة من خلال صافي تدفقاته النقدية من الأنشطة التشغيلية، وكلما ارتفعت هذه النسبة كلما انخفض مستوى المخاطر المتعلقة بالسيولة، مما يعني أن المركب قادر على تسديد ديونه المتداولة دون اللجوء إلى الاقتراض أو بيع أصوله الثابتة.وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة تغطية صافي التدفق التشغيلي للديون المتداولة} = \frac{\text{صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية}}{\text{الديون المتداولة}}$$

ومن الجدول السابق، نجد أن المركب قد حقق نسبة مرتفعة من هذه النسبة سنة2015، مما يعني انه قادر على مواجهة ديونه المتداولة انطلاقا من الصافي التشغيلي وذلك بنسبة 53%، وبالتالي انخفاض المخاطر المتعلقة بالسيولة. أما خلال السنوات 2013و2014و2016 فالمركب غير قادر على مواجهة ديونه المتداولة، ففي سنة2013 كان الصافي التشغيلي سالب،أما في سنة 2014و2016 فنسبة التغطية ضعيفة جدا وتقدر بـ 5% و2%على التوالي،وهذا يدل على احتمال تعرض المركب لمخاطر السيولة.

4. **نسبة صافي النقدي النشاط التشغيلي إلى النفقات الرأسمالية**: وتبين هذه النسبة قدرة المركب على توليد تدفقات نقدية من أنشطته التشغيلية لتمويل النفقات الرأسمالية اللازمة (وتتمثل النفقات الرأسمالية في كافة ما يسدده المركب لشراء أصول الثابتة الملموسة منها وغير الملموسة أو تحديثها). وإذا كانت هذه النسبة أكبر من الواحد فهذا يعني أن المركب يمكن أن يستخدم في الزيادة النقدية من أنشطته التشغيلية في تسديد الديون المستحقة عليه وكذا مختلف التزاماته.وتحدد بالعلاقة التالية :

$$\text{نسبة صافي النقدي النشاط التشغيلي إلى النفقات الرأسمالية} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{التدفقات النقدية الخارجة للنفقات الاستثمارية}}$$

ومن الجدول السابق،و بقراءة هذه النسبة،نجد أن المركب استطاع تغطية النفقات الرأسمالية، لكن بنسب متفاوتة خلال السنوات المدروسة، حيث بلغت أقصى درجة تغطية سنة 2015 وذلك بنسبة91%، فبالرغم من كبر المبالغ المسددة لاقتناء الأصول كانت كبيرة مقارنة بباقي السنوات،إلا أن صافي النشاط التشغيلي الكبير والمحقق في هذه السنة مكن المركب من مواجهة هذه النفقات. لكن سنة 2016 نلاحظ أن هذه التغطية كانت ضعيفة نوعا ما مقارنة بباقي السنوات حيث قدرت بـ 20% فقط،وذلك راجع إلى الانخفاض الكبير في صافي التدفق النقدي التشغيلي (رغم أن صغر مبلغ النفقات الرأسمالية مقارنة بالسنوات السابقة).

وفي الأخير، نشير إلى أن سبب عدم حساب نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوائد الديون نظرا لعدم البدء المركب في تسديد الفوائد قروض المتحصل عليها (تسديد الأقساط والفوائد بعد 7 سنوات ابتداء من 2014).

ثانيا :نسب الربحية:

هناك عدة نسب يتم بها تقييم ربحية المركب، وذلك انطلاقا من جدول سيولة الخزينة، ومن بينها ما يبينه الجدول التالي:

الجـــدول رقـــم(3-17) : نســـب الربحيـــة المســـتخرجة مـــن جـــدول ســـيولة الخزينـــة المركـــب الصـــناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة للفترة 2013-2016.

البيان	2013	2014	2015	2016
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	-52 275 258,04	38 383 528,68	427 692 892,49	15 780 653,01
النتيجة الصافية	6 944 358,75	43 903 597,61	50 595 722,94	107 292 703,58
مؤشر النقدية التشغيلية	**-7,53**	**0,87**	**8,45**	**0,15**
التدفقات النقدية من المبيعات	1 237 943 475,29	1 127 826 813,33	1 194 604 826,55	1 580 116 278,16
المبيعات (رقم الاعمال)	1 210 664 748,86	1 101 999 494,38	1 185 445 854,17	1 575 717 483,17
نسبة التدفقات النقدية من المبيعات إلى المبيعات	**1,02**	**1,02**	**1,01**	**1**
إجمالي الأصول	1 915 757 432,18	2 068 582 678,25	2 331 303 223,57	2 322 206 307,44
نسبة العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي	**-0,03**	**0,02**	**0,18**	**0,01**

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على الملاحق رقم (2 ، 4، 5، 6، 8 ، 9 ،10 ، 12 ، 13 ، 14، 15 ، 16 ، 17)

من الجدول السابق نجد ما يلي :

1. **مؤشر النقدية التشغيلية:**توضح هذه النسبة مدى قدرة أرباح المركب على توليد تدفق نقدي تشغيلي. ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{مؤشر النقدية التشغيلية} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{صافي الدخل(النتيجة الصافية)}}$$

من الجدول السابق، نجد أن هذه النسبة كانت تسير نحو التحسن وذلك من سنة 2013الى 2015 ، حيث حقق المركب أعلى نسبة من هذا المؤشر سنة2015 وذلك بمقدار 845% ، وهذا ما يعني أن كل دينار من النتيجة الصافية يولد 8.45 دينار من صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، لتنخفض هذه النسبة بشكل كبير جدا سنة 2016 حيث نجد أن كل دينار من النتيجة الصافية يولد 0.15 دينار فقط من صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وهذا راجع إلى الانخفاض الكبير في صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

2. **نسبة التدفقات النقدية من المبيعات إلى المبيعات :**تعتبر المبيعات المصدر الرئيسي للتدفقات النقدية الواردة للمركب، والحصول على مؤشر عال لهذه النسبة يبين كفاءة سياسة الائتمان المتبعة من طرف المركب في تحصيل النقدية من زبائنه. وتحسب وفق العلاقة الآتية:

$$\text{نسبة التدفقات النقدية من المبيعات إلى المبيعات} = \frac{\text{التدفقات النقدية من المبيعات}}{\text{المبيعات}}$$

ومن قيم هذه النسبة والمبينة في الجدول السابق، نستدل على كفاءة سياسة الائتمان المتبعة من طرف المركب في تحصيل قيمة مبيعاته، وذلك على مدار السنوات المدروسة، حيث نجد أن المركب يحصل مبالغ اكبر من المبيعات،مما يدل على تحصله على تسبيقات من زبائنه قبل عملية البيع، فالمركب يُحصل أكبر من قيمة المبيعات بنسبة 2% سنتي 2013و 2014 ونسبة 1% سنة2015، أما سنة2016 فالمركب تقريبا يتحصل على قيمة المبيعات فقط من زبائنه.

3. **نسبة العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي:**وتوضح هذه النسبة مدى قدرة أصول المركب على توليد تدفقات نقدية تشغيلية ، وكلما ارتفعت هذه النسبة دل ذلك على كفاءة المركب في استخدام مجوداته.وتحدد بالعلاقة التالية :

$$\text{نسبة العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

وعلى غرار النسب الأخرى، يتضح أن هذه النسبة كذلك كانت تسير نحو التحسن وذلك من سنة 2013 الى 2015، حيث حقق المركب أعلى نسبة من هذا العائد سنة2015 وذلك بمقدار 18%، وهذا ما يعني أن كل دينار مستثمر في الأصول يولد 0.18 دينار من صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وهذا ما يدل على تحسن كفاءة المركب في استغلال أصوله. لتنخفض هذه النسبة بشكل كبير جدا سنة 2016،حيث نجد أن كل دينار مستثمر في الأصول يولد 0.01 دينار فقط من صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية،وبشكل عام يعد هذا العائد منخفض جدا ، وهذا راجع إلى الانخفاض الكبير في صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

المطلب الخامس :استخراج دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط للمراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة - بسكرة:

بعد القيام بعملية المعالجة لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية (مخرجات نظام المحاسبة المالية)، يمكننا الخروج بمجموعة من المؤشرات والتي ستوجه المراجع الداخلي إلى مناطق هامة (تحتاج إلى اهتمام زائد)،بحيث يمكننا تقسيمها إلى مؤشرات ايجابية وأخرى سلبية (تنبئ بوجود مخاطر):

الفرع الأول :المؤشرات الايجابية المستخرجة من تحليل قوائم المركب:

ويمكن إيجاز هذه المؤشرات فيما يلي :

1. **مؤشرات من تحليل الميزانية:**

أ- نسب النشاط:

- ارتفاع معدل دوران الذمم المدينة خلال السنوات المدروسة مما أدى إلى انخفاض فترة التحصيل (من 47 يوم إلى 22يوم)؛
- تحقيق معدل دوران المخزون مقبول مما أدى إلى انخفاض فترة التخزين (تتراوح بين أسبوعين إلى ثلاثة أسابيع)؛

ب- المديونية:

- انخفاض نسبة تمويل الأصول عن طريق الديون سنة 2016 (بنسبة تمويل 45% فقط)؛
- استقرار الاستقلالية المالية للمركب .

2. **مؤشرات من تحليل حساب النتائج:**

- الارتفاع التدريجي لرقم أعمال المركب ابتداء من سنة2015 بمعدل زيادة 7% سنة 2015 مقارنة مع سنة2014، ليحقق المركب أعلى رقم أعمال سنة 2016 بمعدل زيادة معتبرة قدرها 32 % مقارنة مع 2015؛
- تقارب معدل التكلفة المبيعات الخاص بالمركب من معدل تكلفة المبيعات المعياري للقطاع الذي يعمل في المركب (مابين 82% و84%)؛
- تقارب معدل الإدماج الخاص بالمركب من معدل المعياري للقطاع الذي يعمل في المركب (ما بين 14%و 16%)؛
- تحسن نسبة فائض الاستغلال الإجمالي إلى القيمة المضافة سنة2016، فكل دينار من القيمة المضافة يساهم بهامش قدره 0.37 دينار في إجمالي فائض الاستغلال، وذلك بعد دفع المستحقات استهلاك الدورة و ودفع أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم.

3. **مؤشرات من تحليل جدول سيول الخزينة:**

أ- التحليل الأفقي والعمودي لجدول سيولة الخزينة:

- حقق المركب صافي التدفق النقدي التشغيلي موجب خلال السنوات 2014و2015و2016 وذلك بنسبة مساهمة في تغيير الخزينة قدرها 85%و254%و24% على التوالي؛
- حقق المركب تغيير الخزينة موجب سنتي 2014و2015.

ب- نسب السيولة :حقق المركب مؤشرات جيدة بالنسبة لنسب السيولة المستخرجة من جدول سيولة الخزينة وذلك سنة 2015،وذلك كالتالي :

- نسبة تغطية نقدية تقدر بـ 0.89 أي أن صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يغطي89%من جملة التدفقات النقدية الخارجة و المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية و التمويلية؛
- نسبة تغطية صافي النقدي النشاط التشغيلي للديون المتداولة تقدر بـ 0.53 ، أي أن صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يكفي لسد 53% من الديون المتداولة؛
- نسبة صافي النقدي النشاط التشغيلي إلى النفقات الرأسمالية تقدر بـ 0.91 ، أي أن صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يمكنه مواجهة 91 % من النفقات الرأسمالية، بالرغم من كبر المبالغ المسددة لاقتناء الأصول كانت كبيرة مقارنة بباقي السنوات.

ج- نسب الربحية :

- من نسبة التدفقات النقدية من المبيعات إلى المبيعات،نجد أن المركب يُحصل أكبر من قيمة المبيعات بنسبة 2% سنتي 2013و 2014 ونسبة 1% سنة2015 ؛
- حقق المركب مؤشرات جيدة بالنسبة لنسب الربحية المستخرجة من جدول الخزينة وذلك سنة 2015،وذلك كالتالي:
- نسبة العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي تقدر بـ 18%، وهذا ما يعني أن كل دينار مستثمر في الأصول يولد 0.18 دينار من صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية؛
- مؤشر النقدية التشغيلية يقدر بـ 845%، وهذا ما يعني أن كل دينار من النتيجة الصافية يولد 8.45 دينار من صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

الفرع الثاني:المؤشرات السلبية المستخرجة من تحليل قوائم المركب:

رغم تحقيق المركب عدة مؤشرات ايجابية، إلا أن هناك مؤشرات سلبية،وهي كالتالي :

1. **مؤشرات من تحليل الميزانية:**

أ- نسب السيولة : تراجع نسب السيولة المركب بشكل كبير سنة 2016 مقارنة مع السنوات الأخرى،بشكل ينبئ بوجود مخاطر في السيولة، وذلك كما يلي:

- نسبة التداول (السيولة العامة) انخفضت إلى 89% مما يعني أن كل 1دج من الخصوم المتداولة (الجارية) يقابله 0.89 دج فقط من الأصول المتداولة؛
- نسبة السيولة السريعة انخفضت إلى 75% مما يعني أن كل1دج من الخصوم المتداولة (الجارية) يقابله 0.75 دج فقط من الأصول المتداولة محذوفا منها المخزونات؛
- نسبة النقدية وشبه نقدية انخفضت بشكل ملحوظ سنة 2016 إلى 56% أي أن كل 1 دج من الخصوم المتداولة (الجارية) يقابله0.56 دج فقط من النقدية وشبه نقدية.

ب- نسب النشاط:

- مدة التحصيل من الزبائن أكبر من مدة التسديد للموردين خلال السنوات المدروسة مما يعني إمكانية الوقوع في مشاكل متعلقة بالسيولة.

2. **مؤشرات من تحليل جدول سيول الخزينة:**

أ- التحليل الأفقي والعمودي لجدول سيولة الخزينة:

- صافي التدفق النقدي المتأتي من الأنشطة الاستثمارية كان سالب طول الفترة المدروسة؛
- كما نجد تغيرات سلبية سنة 2016 مقارنة مع 2015، تمثلت في :

  انخفاض التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة بنسبة 12%؛

- زيادة التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة بنسبة 15%؛
- الانخفاض الكبير في صافي التدفق النقدي المتأتي من الأنشطة التشغيلية بنسبة 96%، إضافة إلى أن مساهمته في تكوين خزينة الفترة كانت منخفضة جدا مقارنة مع 2015 بلغت 24% فقط؛
- انعدام التدفقات التمويلية الداخلة سنة2016؛
- صافي التدفق النقدي المتأتي من الأنشطة التمويلية سالب سنة2016؛
- تغير الخزينة سالب سنة 2016 حيث انخفض بنسبة كبيرة مقارنة مع سنة 2015 بنسبة 138%؛

ب- نسب السيولة: تراجع نسب السيولة المركب بشكل كبير سنة 2016 مقارنة مع سنة 2015،بشكل ينبئ بوجود مخاطر في السيولة حيث نجد:

- انخفاض نسبة تغطية النقدية إلى 0.19 (أي أن صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يغطي 19% فقط من جملة التدفقات النقدية الخارجة والمتعلقة بالأنشطة الاستثمارية و التمويلية)؛
- نسبة كفاية النقدية من الأنشطة التشغيلية كبيرة جدا تتراوح بين 94%و 98% مما يعني أن الاحتياجات الأساسية قد استنزفت كل التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية؛
- انخفاض الكبير في نسبة تغطية صافي النقدي النشاط التشغيلي للديون المتداولة إلى 2 % وهي نسبة ضعيفة جدا مما ينبئ باحتمال وقوع المركب بمخاطر سيولة؛
- انخفاض الكبير في نسبة صافي النقدي النشاط التشغيلي إلى النفقات الرأسمالية إلى 20% رغم أن النفقات الرأسمالية منخفضة مقارنة مع باقي السنوات.

ج- نسب الربحية:كما نجد أيضا تراجع نسب ربحية المركب بشكل كبير سنة 2016 مقارنة مع سنة 2015، وذلك كما يلي :

- انخفاض الكبير في مؤشر النقدية التشغيلية، حيث كان يشير هذا المؤشر إلى أن كل دينار من النتيجة يولد8.45 دينار من صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، لينخفض هذا التوليد إلى 0.15 دينار فقط ؛
- الانخفاض الكبير في عائد الأصول، حيث كان يبين أن كل دينار مستثمر في أصول يولد 0.18 دينار من صافي التشغيلي، ليصبح هذا التوليد 0.01 دينار فقط.

وكخلاصة لما تم عرضه عن المؤشرات، يمكن القول أن المركب رغم تحقيقه لمؤشرات ايجابية، إلا أن هناك مؤشرات سلبية تم تحقيقها سنة2016 مقارنة مع سنة 2015، فالنسب المستخرجة سنة 2016 تبين أن هاته الأخيرة تحتوي على عدة تغيرات. وبربط تلك المؤشرات مع بعضها البعض نجد نتائج مهمة متعلقة بالسنة 2016 والمتمثلة في:

- التدفقات النقدية الداخلة للمركب تعتمد بشكل كلي على صافي التدفق النقدي التشغيلي (لان صافي التدفق النقدي الاستثماري كان سالب طول الفترة المدروسة،إضافة إلى أن صافي التدفق النقدي التمويلي سالب سنة2016)؛
- الانخفاض الكبير في صافي التدفق النقدي التشغيلي هو الذي اثر بشكل كبير على انخفاض النسب المتعلقة بنسب السيولة والربحية و المستخرجة من جدول سيولة الخزينة (كل النسب تحسب نسبة إليه)؛
- الانخفاض الكبير في صافي التدفق النقدي التشغيلي أدى إلى تغير في خزينة لفترة (سنة) 2016 سالب؛
- نسب السيولة (سواء المستخرجة من الميزانية أو من جدول سيولة الخزينة) تؤشر بإمكانية وقوع المركب في مخاطر متعلقة بالسيولة مستقبلا.

وبالتالي كل ما سبق يؤشر باحتمالات مخاطر في السيولة،وما دام كذلك نصل إلى نتيجة مفادها،حتمية التحكم في صافي التدفق النقدي التشغيلي، لان سيولة المركب متوقفة على الفائض في هذا الصافي. والتحكم في هذا الأخير، يعتمد على التحكم في المتغيرين الأساسيين والمكونان له، وهما:

- ✓ المتغير المُرفِع (+)والمتمثل في المبيعات(التدفقات الداخلة)، فأي نقص فيه يعني نقص التدفقات الداخلة (التركيز على مراجعة المبيعات،وعلى مراجعة المقبوضات النقدية)؛
- ✓ المتغير المُخفِض (-)والمتمثل في الموردين والمستخدمين(التدفقات الخارجة)، فأي زيادة فيه يزيد من التدفقات الخارجة(التركيز على مراجعة مصاريف المستخدمين، وعلى مراجعة التموين، وعلى مراجعة المدفوعات النقدية).

وبالتالي يمكن تقديم جزء من مخطط السنوي للمراجع الداخلي، والذي يبين المناطق التي تحتاج إلى تركيز واهتمام أكثر من غيرها، وأخرى تتم بشكل عادي، وذلك كنتيجة وحوصلة لما تم التوصل إليه، و في الجدول التالي يبين ذلك:

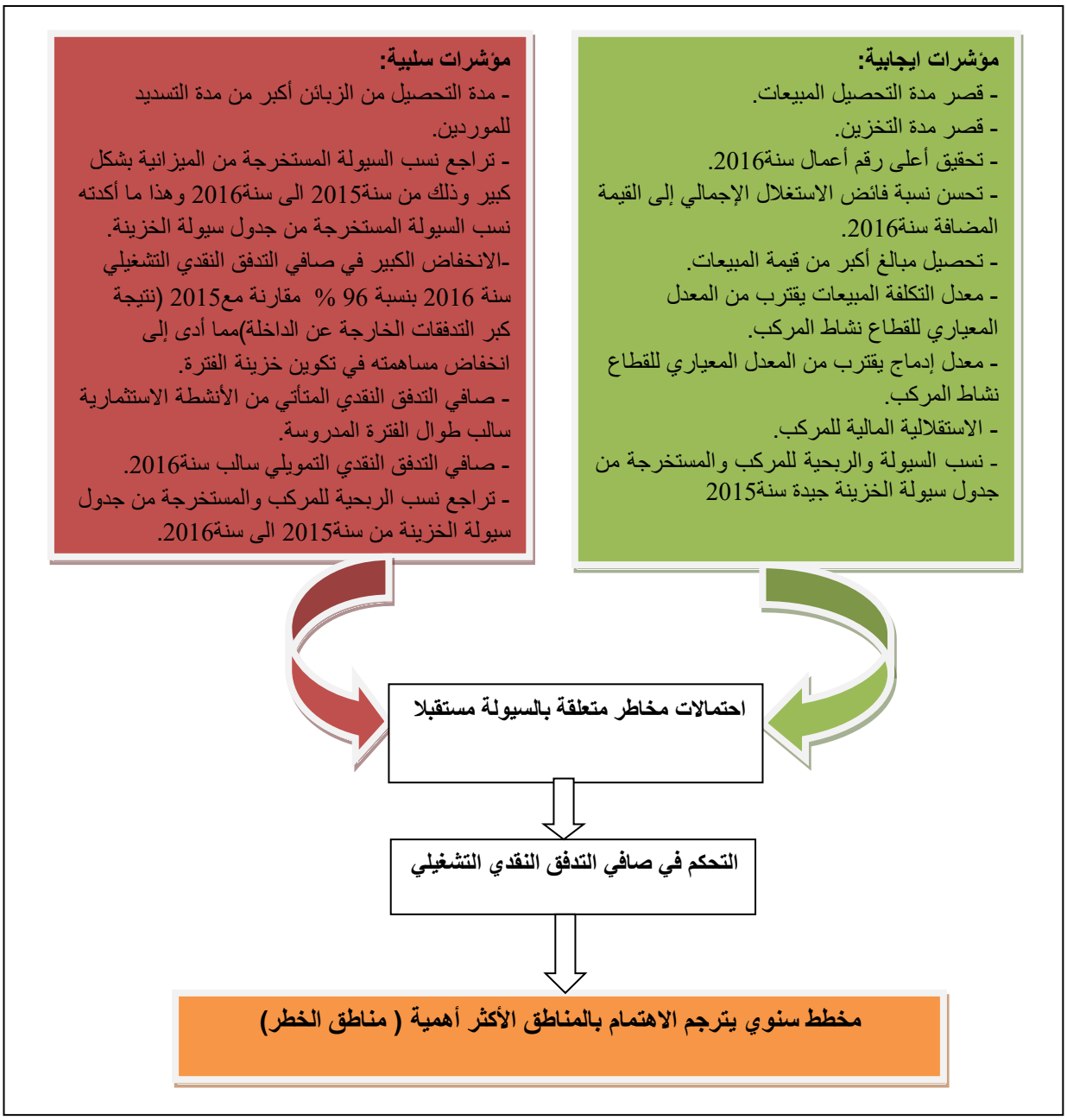
الجدول رقم(3-18) : جزء من المخطط السنوي الافتراضي للمراجعة الداخلية

الدورة	الوقت المقدر	درجة التركيز
مراجعة القوائم المالية	شهرين	تتم بشكل عادي
مراجعة المبيعات	شهر	يتم التركيز عليها
مراجعة كيفية التنبؤ بالمبيعات	شهر	يتم التركيز عليها
مراجعة اقتناء الأصول	شهر	تتم بشكل عادي
مراجعة مصاريف العمال	20يوم	يتم التركيز عليها
مراجعة المشتريات	20يوم	يتم التركيز عليها
مراجعة المقبوضات	20 يوم	يتم التركيز عليها
مراجعة المدفوعات	20 يوم	يتم التركيز عليها
مراجعة المخبر	5 أيام	تتم بشكل عادي
مراجعة الأمن	5 أيام	تتم بشكل عادي
مراجعة الأرشيف	5 أيام	تتم بشكل عادي

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق.

والشكل التالي يبين ما تم التوصل إليه، أي كيف انطلاقنا من معالجة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية،والتي تمثلت في معالجة مخرجات النظام الفرعي منه (نظام المحاسبة المالية)، وذلك باستخراج مجموعة نسب وربط هذه النسب مع بعضها البعض، ومن ثم توصلنا إلى التخطيط فعال للمراجعة الداخلية :

الشكل رقم(3-8):دور نظام المعلومات المحاسبية في التخطيط للمراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق.

المبحث الخامس:دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة:

لاحظنا في المبحث السابق، كيف ساعد نظام المعلومات المحاسبية المراجع الداخلي في عملية التخطيط، فبناء على عملية المعالجة وضع مخطط سنوي، بحيث ركز على مراجعة بعض أنواع من المراجعات أو الدورات. وسنقوم في هذا المبحث كذلك بتوضيح كيف لذلك النظام أيضا أن يساعده في المرحلة الثانية من مهمته والمتمثلة في العمل الميداني. وقد اختيارنا دورة المبيعات - المقبوضات، على اعتبارها أحد مناطق التركيز في المخطط السنوي.

ولتحقيق ما سبق، ستتم دراسة هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلـــب الأول :فهـــم نظـــام الرقابـــة الداخليـــة لـــدورة المبيعـــات -المقبوضـــات بالمركـــب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة - بسكرة:

سنتطرق في هذا المطلب إلى فهم نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات - المقبوضات وذلك من خلال الوصف الكتابي لهذه الدورة وكذا خريطة تدفقها:

الفرع الأول : الوصف الكتابي لدورة المبيعات – المقبوضات بالمركب:

سوف نتعرف على هذه الدورة من خلال الوصف الكتابي لها، حيث تمر هذه الدورة بعدة مراحل تنجز عبر مختلف أقسام أو مصالح المركب، وذلك كما يلي: [1]

1. **المرحلة الأولى: مرحلة التعرف:**تعتبر هذه المرحلة نقطة التقاء و تعارف بين المركب الصناعي التجاري و الزبون(التاجر)، حيث يتم فيها التعريف بالمنتجات المتوفرة و أسعار البيع، وفي حالة ما إذا تم القبول المبدئي للتعامل مع الزبون، يقدم الزبون وثائق إدارية معينة إلى الدائرة التجارية، ومنها:
   - نسخة من شهادة الميلاد؛
   - صورتان؛
   - نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة؛
   - نسخة من بطاقة الرقم الجنائي؛
   - نسخة مستخرجة من السجل التجاري....الخ).

إن طلب هذه الوثائق من الزبون، بهدف البدء في دراسة ملفه.

2. **المرحلة الثانية: دراسة ملف الزبون:**يتم دراسة ملف الزبون على مستويين:

أ- **عدم إدراج اسم الزبون في قائمة السوداء:**حيث يتم التأكد من أن اسم الزبون غير مدرج في قائمة السوداء لدى المركب، فالمركب يتلقى شهريا قائمة سوداء من مديرية التجارة المتواجدة على مستوى الولاية(هاته القائمة تحتوي أسماء التجار الممنوع التعامل معهم)، فتقوم الدائرة التجارية بتحديث القائمة المتوفرة لديها بناء على هذه المراسلة الدورية، و بالتالي وفي حالة عدم وجود اسم الزبون في هذه القائمة تمر مرحلة الدراسة إلى المستوى الموالي.

ب- **دراسة ملف الزبون على مستوى اللجنتين:** حيث يقدم ملف الزبون لدراسته على مستوى اللجنتين ثم الاعتماد النهائي:

[1] / مقابلة مع مسؤولين على مستوى دائرة المحاسبة والمالية ومصلحة تسيير المخزونات والدائرة التجارية.

- ✓ اللجنة الأولى: لجنة إثبات ملفات الزبائن: و تتكون من رئيس الدائرة التجارية،المستشار القانوني،رئيس قسم الأمن، حيث تقوم هذه اللجنة بالدراسة الأولية للملف و في حالة اكتمال ملف الزبون من الناحية القانونية تتحرر هذه اللجنة محضر بذلك. ومن ثم تحال دراسة هذا الملف إلى اللجنة الثانية.
- ✓ اللجنة الثانية: لجنة اليقظة التجارية: و لتكملة الدراسة و التأكد أن أعمال اللجنة الأولى تمت على أكمل وجه، يتم دراسة ملف الزبون على مستوى هذه اللجنة و المتكونة من رئيس دائرة المحاسبة والمالية،رئيس مديرية الاستغلال، المستشار القانوني ، رئيس الدائرة التجارية.

في حالة عدم وجود أي مانع للتعامل معه تحرر هذه اللجنة محضر هي الأخرى.

- ✓ الاعتماد النهائي للزبون: وهي المرحلة النهائية للدراسة،حيث تراجع أعمال اللجنتين السابقتين،وبناء على المحضرين السابقين،يحرر المدير العام للمركب محضر نهائي يتم فيه اعتماد الزبون بشكل نهائي، وبعد هذا الاعتماد يتم إعداد:

- ملف الزبون : على مستوى مصلحة المبيعات، يتم تكوين ملف خاص بالزبون يحتوى على جميع بيانات من :اسم ،العنوان،رقم الهاتف،نوعه (تاجر جملة، تاجر تجزئة)...الخ من البيانات.
- إعداد وثيقة إدراج الزبون: تعد وثيقة إدراج الزبون من ثلاثة نسخ، تتضمن معلومات عن الزبون مع إعطائه رمز أو رقم معين،على أن ترسل هذه النسخ إلى مركز الفوترة و دائرة المحاسبة والمالية(قسم الإيرادات) وكذا مصلحة تسيير المحزونات،وذلك لاستعمالها في إدراج بيانات الزبون على مستوى البرامج الالكترونية المستعملة.

3. **المرحلة الثالثة: التنفيذ المبدئي لعملية البيع:**بعد نهاية أشغال الدراسة و الاعتماد النهائي للزبون يتم الاتصال بالزبون و الاتفاق معه على المبيعات(نوعها، كميتها، سعرها) و كيفية التوصيل(وسائل المركب، وسائل الزبون)،وبناء على هذا الاتفاق يقوم الزبون بـ:

- تحرير وصل طلب؛
- يلزم الزبون بإيداع المبلغ المستحق عليه بحساب بنك الخاص بالمركب أو يقدم شيك مؤشر من البنك(دليل على وجود رصيد)؛
- بناء على وصل الطلب ووصل الإيداع(الشيك المؤشر) يحرر رئيس مركز التوزيع وصل رفع المنتوج (Bon d'enlèvement)من نسختين واحد للزبون و آخر للمركب، حيث يحتوي على معلومات المتعلقة بالزبون و الكميات المطلوبة و نوعها ثم يتم تأشيره أيضا (من الخلف) من رئيس دائرة التجارية. كما يتم بعد ذلك إرسال وصل الإيداع(الشيك المؤشر) إلى دائرة المحاسبة والمالية(قسم الإيرادات).

4. **المرحلة الرابعة: التنفيذ الفعلي لعملية البيع:**تمر عملية التنفيذ الفعلي لعملية البيع بعدة مراحل، حيث تنفذ كل مرحلة في قسم أو مصلحة معينة، مع إمكانية تدخل قسم أو مصلحة معينة أكثر من مرة في عملية التنفيذ الفعلي، وذلك كما يلي:

أ- على مستوى مركز الحراسة و الأمن: عند دخول الشاحنة لتحميل المنتوجات يقوم مركز الحراسة و الأمن بالتأشير على وصل رفع المنتوج.

ب- على مستوى مصلحة تسيير المخزونات :

- بعد دخول الشاحنة يتم وزنها و هي فارغة بواسطة الجسر الوازن ليؤشر قائد الجسر الوازن على وصل رفع المنتوج (من الخلف)؛

- يقوم رئيس مخازيني بطلب من أعوان التحميل تحميل الكمية المطلوبة و يؤشر هو كذلك على وصل رفع المنتوج.

ج- على مستوى مركز الفوترة:بناء على وصل رفع المنتوج المؤشر، يقوم رئيس مركز الفوترة بتحرير الفاتورة من أربع نسخ (بيضاء، صفراء، زرقاء، حمراء). ترسل نسخة إلى مصلحة تسيير المخزونات أما النسخ الثلاث فترسل إلى مركز الحراسة و الأمن.

د- مصلحة تسيير المخزونات: تتدخل هذه المصلحة مرة أخرى حيث:

- يقوم رئيس المخازيني و بناء على الفاتورة المؤشرة،بتحرير وصل التوزيع (Bon de livraison) من أربع نسخ (حيث توقع و تبصم من طرف الزبون أو السائق)،على أن يحتفظ بنسخة من وصل التوزيع و الفاتورة، و كما يحتفظ أيضا بوصل رفع المنتوج الخاص بالزبون .
- للتأكد من أن الكمية المحملة هي الكمية المصرح بها في وصل توزيع المنتوج، يتم وزن الشاحنة مرة أخرى و هي محملة بالمنتوجات عبر الجسر الوازن،و ذلك بحساب الفرق بين وزن الشاحنة محملة ووزن الشاحنة فارغة (لابد من عدم وجود فرق أو هناك فرق مقبول)، وبعد هذا يحرر قائد الجسر الوازن بطاقة جسر الوازن (la tarre) من نسختين، نسخة تبقى لدى مصلحة تسيير المخزونات، أما الأخرى فترسل إلى مركز الحراسة و الأمن مع النسخ الثلاثة من وصل توزيع المنتوج.

ه- مركز الحراسة و الأمن: يقوم هذا المركز بمراقبة أن الكمية المفوترة هي الكمية المصرح بها في وصل توزيع المنتوج ومساوية أيضا للكمية الظاهرة في بطاقة جسر الوازن، وذلك بناء على النسخ الثلاثة لكل من الفاتورة و وصل توزيع المنتوج إضافة إلى بطاقة جسر الوازن، حيث يؤشر على هاته الأخيرة وعلى نسخ وصل توزيع المنتوج نتيجة لعملية المراقبة. وبعد كل هذا يرسل هذا المركز كل المستندات المتعلقة بكل عملية بيع معينة، حيث:

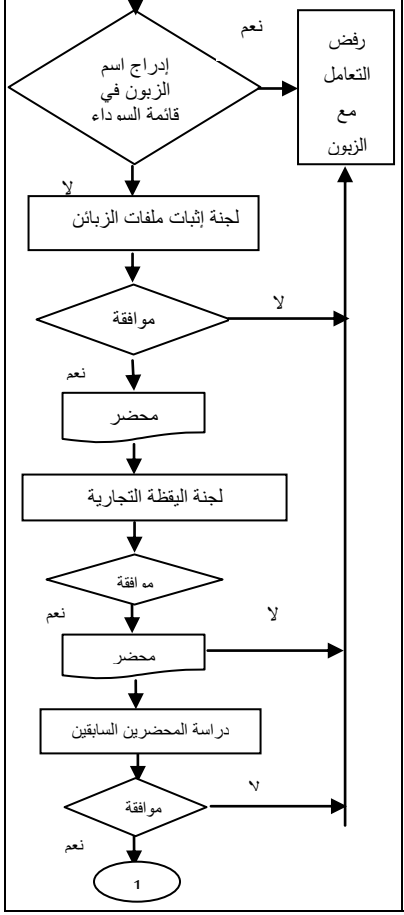
- تقدم النسخة الأصلية لكل الفاتورة و وصل توزيع المنتوج إلى الزبون؛
- ترسل بطاقة جسر الوازن و نسخة من الفاتورة و وصل توزيع المنتوج إلى قسم الإيرادات؛
- ترسل نسخة من وصل توزيع المنتوج إلى مصلحة تسيير المخزونات، وذلك للتأكد أن الكمية المحملة من المخازن مساوية للكمية الخارجة من المركب، وذلك بمقارنة هذا الوصل مع النسخة الأخرى منه والمحتفظ بها على مستوى هذه المصلحة،لترسل في الأخير إلى مصلحة المبيعات؛
- أما النسخة الثلاثة والأخيرة من الفاتورة فترسل إلى مصلحة المبيعات.

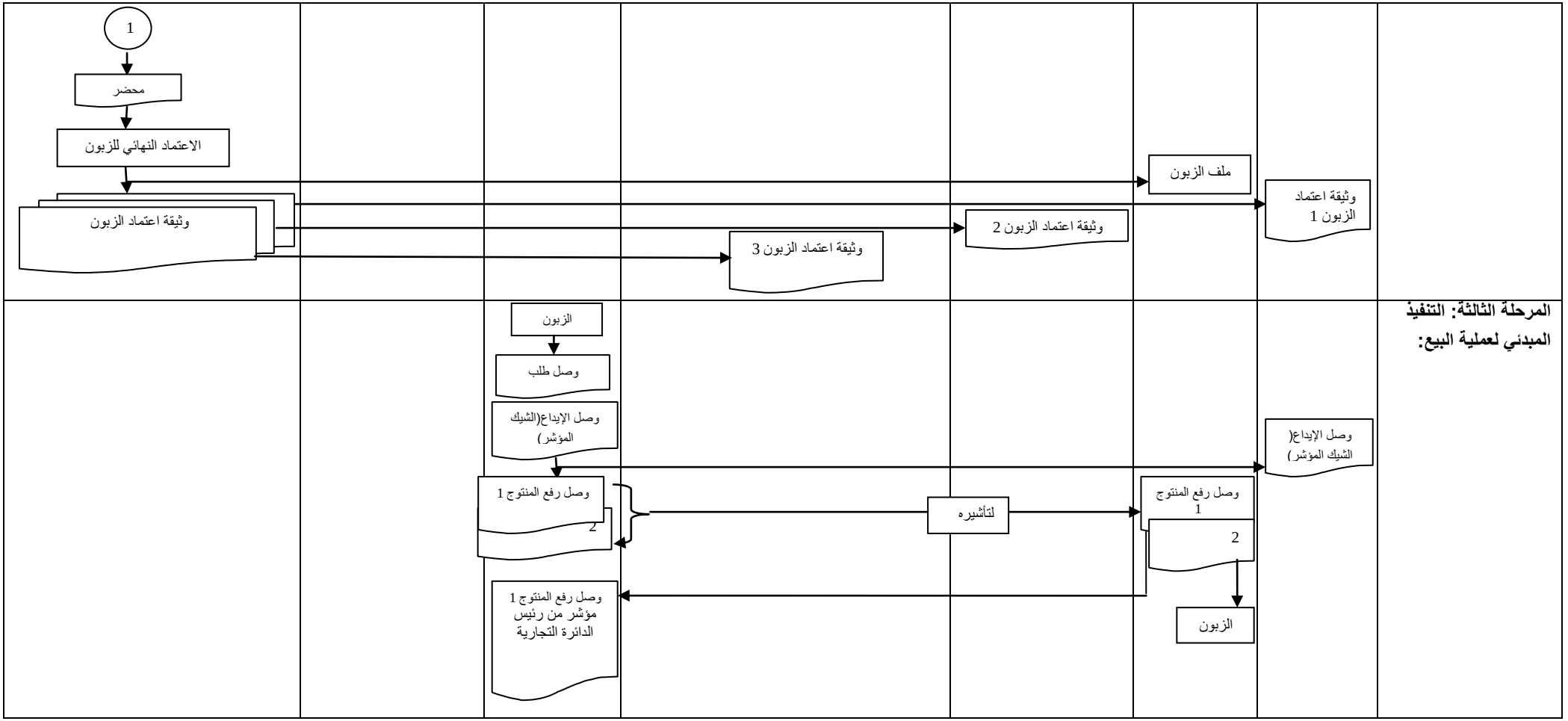
و- على مستوى قسم الإيرادات:حيث يتم :

- التقييد المحاسبي لعملية الإيداع بناء على وصل الإيداع، وذلك بجعل حساب البنكي للمركب مدينا وحساب الزبون دائنا؛
- التقييد المحاسبي للفاتورة بناء على الفاتورة وصل توزيع المنتوج و بطاقة جسر الوازن، وذلك بجعل حساب المبيعات دائنا و حساب الزبون مدينا.

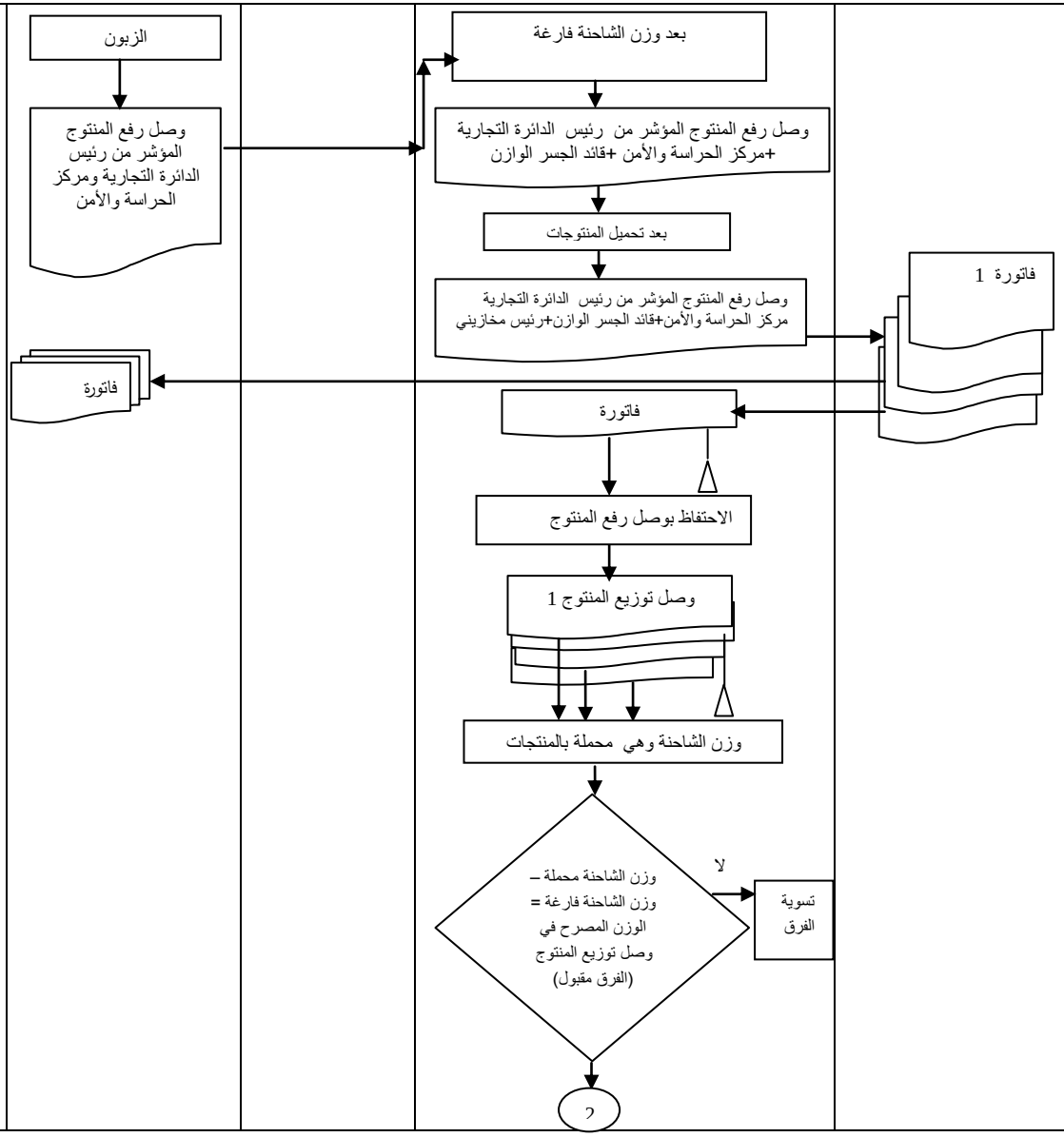
الفرع الثاني : خريطة التدفق لدورة المبيعات- المقبوضات بالمركب:

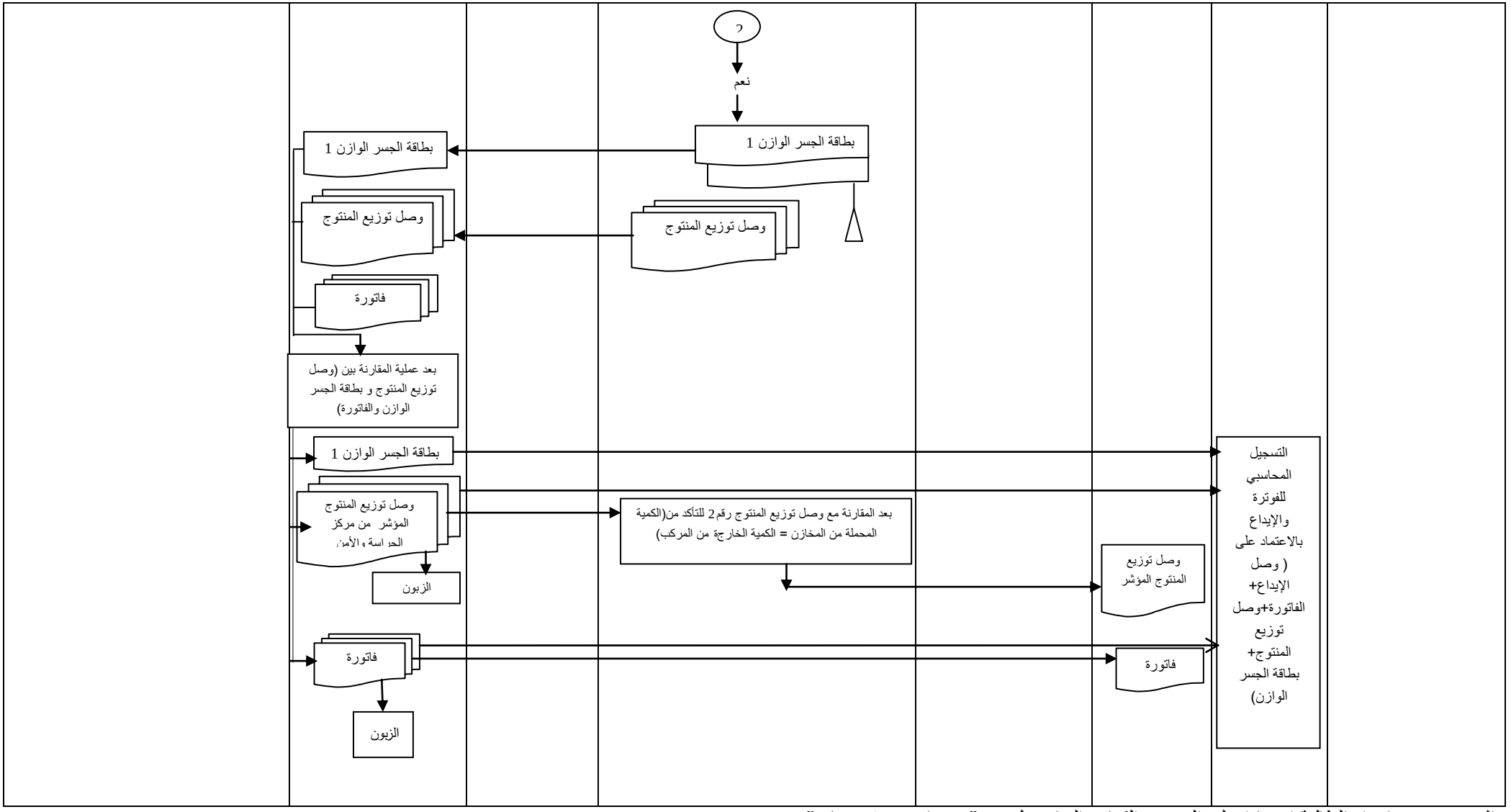
سوف نقوم برسم خريطة التدفق لدورة المبيعات- المقبوضات، وذلك انطلاقا من الوصف الكتابي السابق،والذي يتم توضيحه في الشكل التالي:

الأقسام أو المصالح / المراحل	قسم الإيرادات	مصلحة المبيعات	مركز الفوترة	مصلحة تسيير المخزونات	مركز التوزيع	مركز الأمن والحراسة	المدير العام للمركب
مرحلة التعرف		استلام وثائق الزبون					
مرحلة دراسة ملف الزبون							


1
محضر
الاعتماد النهائي للزبون
وثيقة اعتماد الزبون
وثيقة اعتماد الزبون 3
وثيقة اعتماد الزبون 2
ملف الزبون
وثيقة اعتماد الزبون 1
المرحلة الثالثة: التنفيذ المبدئي لعملية البيع:
الزبون
وصل طلب
وصل الإيداع(الشيك المؤشر)
وصل رفع المنتوج 1
2
وصل رفع المنتوج 1 مؤشر من رئيس الدائرة التجارية
لتأشيره
وصل رفع المنتوج 1
2
الزبون
وصل الإيداع(الشيك المؤشر)

المرحلة الرابعة: التنفيذ الفعلي لعملية البيع





المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الوصف الكتابي السابق لدورة " مبيعات – مقبوضات".

المطلب الثاني: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة "المبيعات- المقبوضات" بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة:

وفي هذا المطلب وبغية الخروج بتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية خاص بدورة "مبيعات-مقبوضات"، سنقوم بإعداد قائمة استقصاء خاصة بهذه بالدورة، وكذا شبكة تحليل الوظائف، ومن ثم التوصل إلى نقاط القوة ونقاط الضعف الأولية لذلك النظام، وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول : قائمة استقصاء دورة "مبيعات-مقبوضات" بالمركب:

لتكملة فهم و تقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات- مقبوضات، وبالإضافة إلى الوصف الكتابي للإجراءات و خريطة التدفق، قمنا بملأ قوائم استقصاء مغلقة،حيث تكون الإجابة فيها بـ "نعم" أو "لا"،وتم الإجابة عليها من مسؤولين على مستوى دائرة المحاسبة والمالية ومصلحة تسيير المخزونات والدائرة التجارية، حيث تضم هذه القائمة الأسئلة المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-19): قائمة استقصاء دورة "مبيعات-مقبوضات" بالمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة:

الرقم	الاسئلة	نعم	لا	ملاحظات
	عملية الاعتماد			
1	هل عملية اعتماد الزبون تتم بموافقة جهة مستقلة والتي ليس لها علاقة بمصلحة المبيعات ومصلحة حسابات الزبائن ؟	X		المدير العام للمركب .
2	هل يتم تجديد ملفات الزبائن دوريا؟	X		يتم ذلك كل سنة.
3	هل يتم التوقف التعامل مع الزبون الحالي،في حالة وجود اسم الزبون في القائمة السوداء المرسلة من مديرية التجارة المتواجدة بالولاية ؟	X		ترسل دائرة التجارية وثيقة توقيف اسم الزبون،حيث يتم حذف الزبون المعني من قاعدة البيانات للبرامج المتوفرة في كل من دائرة المحاسبة و المالية ومصلحة تسيير المخزونات ومركز الفوترة.
	عملية البيع (الفوترة)			
1	هل هناك قسم أو مصلحة خاصة بالمبيعات ؟	X		مصلحة المبيعات.
2	هل يفترض وجود عقد أو طلبية قبل البدء في أي عملية بيع؟	X		
3	هل يمسك سجل للطالبات الحاصل عليها والتي لم تلبى كليا ؟	X		يقوم رئيس قسم التوزيع بمسك سجل يحتوي على الطلبيات الملباة والغير ملباة وذلك اعتمادا على وصلات رفع المنتوج المحررة.
4	هل هناك سياسة معتمدة من المركب عن كيفية تحديد أسعار البيع ؟	X		هناك أسعار محدد قانونا،أما الأسعار غير مقننة فيتم تحديدها من طرف لجنة تحديد الأسعار بالمركب.
5	كيف تتم الرقابة على أسعار البيع؟	X		يتم إدخال أسعار البيع في قاعدة البيانات للبرامج المتوفرة في كل من دائرة التجارية ومصلحة تسيير المخزونات،بناء على إذن وشخص مخول من المديرية العامة للمركب.
6	هل الوثائق الخاصة بعملية البيع مرقمة ترقيم مسبق ومتسلسل؟	X		كل سنة ترقيم الفواتير ووصلات توزيع المنتوج يبدأ من رقم1 . أما وصلات رفع المنتوج مرقمة لكنها غير متسلسلة،لا يبدأ العد من جديد كل سنة.

7	هل الفواتير معدة من حيث الشكل طبقا للقوانين السارية المفعول ؟	X		تم تغيير شكل القانوني للفواتير، حيث تحمل اسم الجديد لشركة الجديد (المركب الصناعي التجاري– مطاحن الزيبان القنطرة)،الشكل القانوني،رأس المال ،العنوان،..الخ وذلك ابتداء من بداية 2017 فقط.
8	هل الشخص المحرر لوصل رفع المنتوج هو نفس الشخص المحرر لفاتورة؟		X	
9	هل يتم مسك سجل للمبيعات على مستوى مصلحة أو قسم الفوترة ؟	X		يتم إعداد يومية (جريدة المبيعات) من طرف مركز الفوترة و ترسل نسخة منها إلى دائرة المحاسبة والمالية ومصلحة تسيير المخزونات.
	التخزين (الشحن)			
1	هل يتم التأكد من وجود تأشيرات الأشخاص المخولة بالبيع قبل الأمر بشحن المنتجات؟	X		
2	هل مصلحة الشحن مستقل عن مصلحة التخزين؟	X		فهناك: - فرع الارسال مخصص لتسيير المنتوجات والبضائع؛ - فرع التسيير المخزون الذي يقوم بعملية التخزين .
3	هل يتم مطابقة بين دائرة التجارية وقسم التخزين للتأكد من أن المبيعات الدورية مساوية للمخرجات الدورية من المنتجات؟	X		يتم ذلك شهريا بين دائرة التجارية و مصحلة تسيير المخزونات.
	المردودات و التخفيضات			
1	هل موافقة شخص مسؤول ضرورية في حالتي: - إلغاء حقوق معدومة - منح تخفيضات	X		- إلغاء حقوق معدومة من اختصاص مجلس الإدارة المديرية العامة للمركب . - لا يقدم المركب أي تخفيضات.
2	هل هناك إجراءات مكتوبة خاصة لمعالجة المردودات	X		إن المردودات نادرة جدا على مستوى المركب وفي حالة وجود ها تتدخل كل من : - مصلحة المبيعات باستفسار عن سبب ارجاع المنتوجات؛ - المخبر و الذي يقوم بالتحليل اللازمة في حالة أن سبب الإرجاع هو سوء نوعية المنتوجات.
3	هل شكاوى الزبائن(سوء استقبال ، نقص نوعية المنتوجات، عدم تلبية الطلبيات...الخ) تسجل في دفتر خاص ؟	X		هناك دفتر خاص بتسجيل شكاوى الزبائن على مستوى مصلحة المبيعات لكنه مهمل.
	المحاسبة			
1	هل هناك شبكة داخلية تربط بين دائرة التجارة ودائرة المحاسبة و المالية ؟		X	
2	هل يوجد حساب خاص بكل زبون ؟	X		إن بيانات كل زبون (رمز،اسم،رقم ...) تدخل أليا إلى قاعدة بيانات البرامج الخاصة بالمبيعات عن طريق رئيس دائرة المحاسبة و المالية فقط.

3	هل حسابات الزبائن يتم مسكها من طرف شخص مستقل عن: - الخزينة. - مصلحة الفوترة.	X		قسم الإيرادات.
4	هل يتم المراجعة الحسابية للفواتير قبل تسجيلها؟	X		يراجع تطابق بين المبالغ المبينة في وصل توزيع المنتوج والفاتورة في قسم الإيرادات.
5	هل يتم المطابقة بين كميات المصرح في وصل توزيع المنتوج والفاتورة و في بطاقة جسر الوازن قبل تسجيل الفاتورة ؟	X		
6	هل يتم التأكد من وجود تأشيرة الأشخاص (امضاء رئيس مخازيني وبصمة الزبون،تأشيرة مركز الحراسة والأمن) في وصل توزيع المنتوج قبل تسجيل الفاتورة ؟	X		
7	هل عمليات التسجيل المحاسبي لعملية الفوترة تتم فور حدوثها؟	X		يقوم مركز الفوترة يوميا بإرسال يومية المبيعات(جريدة المبيعات) إلى قسم الإيرادات.
8	هل يتم متابعة رصيد كل زبون دوريا ؟	X		تتم المطابقة بين رصيده لدى المركب وقيمة إيداعاته كل ثلاثة أشهر.
9	هل يتم متابعة تحصيل الحقوق غير مسددة؟	X		رغم أن عملية التسديد تتم قبل التنفيذ الفعلي لعملية البيع إلا أن هناك حقوق غير مسددة، وهذا راجع لتعامل المركب مع جهات ومؤسسات تابعة للدولة مثل إدارة السجون، الإهلال الأحمر، وزارة العدل...الخ
10	هل توجد سياسة معدة من طرف المركب لتشكيل مؤونة أو تحويل الحقوق صعبة التحصيل إلى ديون معدومة ؟	X		بناء على محضر مجلس الإدارة المديرية العامة للمركب.
11	هل تطلب مراجعة فجائية من طرف المراجع الداخلي للتأكد من إجراءات التسجيل تتم بشكل المطلوب ؟		X	
	عملية الإيداع			
1	هل تقدم الشيكات الحاصل عليها إلى بنك المركب لقبضها بمجرد تقديمها من طرف الزبون ؟	X		
2	هل عمليات التسجيل المحاسبي لعمليات الإيداع تتم فور حدوثها؟			يتم يوميا إرسال وصلات الإيداع إلى قسم الايرادات.
3	هل تتم إعداد المقاربة البنكية في فترات منتظمة ؟	X		
4	هل تطلب مراجعة فجائية من طرف المراجع الداخلي للتأكد من إجراءات الإيداع تتم بشكل المطلوب؟		X	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على :

- إجابات مسؤولين على مستوى دائرة المحاسبة والمالية ومصلحة تسيير المخزونات والدائرة التجارية.
- مقابلات مع مسؤولين وعاملين على مستوى دائرة المحاسبة والمالية ومصلحة تسيير المخزونات والدائرة التجارية.

الفرع الثاني: شبكة تحليل الوظائف لنظام الرقابة الداخلية لدورة "مبيعات-مقبوضات" بالمركب:

إضافة إلى قائمة استقصاء السابقة،و لتكملة التقييم الأولي لنظام الرقابة، نقوم بإعداد شبكة تحليل الوظائف لهذا النظام،وذلك انطلاقا من الهيكل التنظيمي والوصف السابق لهذه الدورة، والجدول التالي يبين هذه الشبكة:

الجدول رقم(3-20): شبكة تحليل الوظائف لنظام الرقابة الداخلية لدورة "مبيعات-مقبوضات" بالمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة.

الأشخاص / المهام	رئيس دائرة التجارية	رئيس مركز الفوترة	رئيس مركز التوزيع	قائد الجسر الوازن	رئيس مخازيني	مركز الحراسة والأمن	قسم الإيرادات	المدير العام للمركب
الاعتماد النهائي لزبون								X
تحرير وصل رفع المنتوج			X					
المصادقة على عملية البيع	X							
رقابة (تأشيرة) على وزن شاحنة فارغة				X				
الأمر بتحميل المنتجات					X			
تحرير الفاتورة		X						
تحرير وصل توزيع المنتوج					X			
رقابة (تأشيرة) على وزن شاحنة وهي محملة				X				
رقابة أولية بين الكمية في الفاتورة والكمية في وصل توزيع المنتوج وفي بطاقة الجسر الوازن						X		
رقابة نهائية بين الكمية في الفاتورة والكمية في وصل توزيع المنتوج وفي بطاقة الجسر الوازن	X				X			
التسجيل المحاسبي لعملية البيع وعملية الإيداع							X	

المصدر: من إعداد الطالبة.

مما سبق، واعتمادا على الوصف الكتابي وخرائط التدفق،وشبكة تحليل الوظائف تم التوصل إلى نقاط القوة ونقاط الضعف الأولية لنظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المبيعات-المقبوضات :

✓ **نقاط القوة:**

تتمثل نقاط الضعف في النقاط التالية:

- إن عملية اعتماد الزبون تمر بعدة مراحل، تنتهي بالاعتماد النهائي من طرف أعلى سلطة في المركب والمتمثلة في المدير العام للمركب؛
- إن عملية التسديد القبلية لعملية البيع يجعل المركب في وضعية تمكنه من تحصيل الفوري لحقوقه؛
- وجود فصل مقبول في مهام عملية البيع؛
- التسجيل الفوري لعملية البيع يزيد من درجة الاعتماد على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية (تقارير المبيعات ،أرصدة الزبائن ، النقدية المحصلة)؛
- إن إدراج أسعار البيع تتم من جهة خارجية تماما عن المركب (المديرية العامة للمركب)،وبالتالي تنافي إمكانية تغيير الأسعار من طرف أشخاص غير مخولين بذلك.

✓ **نقاط الضعف:**

رغم نقاط القوة السابقة، إلا أن هناك نقاط ضعف والمتمثلة فيما يلي:

- عدم اطلاع كل العاملين بدائرة التجارية على إجراءات البيع المكتوبة (باستثناء رئيس الدائرة)؛
- عدم وجود بطاقات توصيف المنصب على مستوى مصالح التي تم زيارتها(دائرة المحاسبة والمالية، مصلحة تسيير المخزونات، الدائرة التجارية)؛
- عدم وجود دليل محاسبي يبين أرقام الحسابات وكيفية سيرها، وعاملين بدائرة المحاسبة والمالية غير مهتمين لهذا الأمر، بحجة أن عملية التسجيل يساعد فيها مجموعة البرامج المعتمدة على مستوى هذه الدائرة؛
- عدم وجود شبكة داخلية تربط بين الدائرة التجارية ودائرة المحاسبة و المالية ومصلحة تسيير المخزونات، مما يؤدي إلى عدم الاتصال الفوري بين هذه المصالح ؛
- عدم تحرير وصل رفع المنتوج بشكل الكتروني، فالتحرير اليدوي يزيد من احتمالات الأخطاء والغش؛
- عدم وجود نسخة من وصل رفع المنتوج خاصة بدائرة المحاسبة و المالية، مما يؤدي إلى رقابة غير جيدة؛
- تسجيل الزبائن في قائمة السوداء تتم ببرنامج بسيط (برنامج Excel)، مما يؤدي إلى إمكانية تغيير في الأسماء المدرجة، مما قد يعرض المركب إلى عقوبات ناتجة عن التعامل مع زبائن مُنع التعامل معهم؛
- عدم طلب إدارة المركب القيام بمراجعة فجائية للتأكد أن عملية البيع تتم وفق الإجراءات المصممة.

المطلب الثالث: اختبار سير نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات –المقبوضات بالمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة:

إن الوصول إلى التقييم النهائي لدورة المبيعات- المقبوضات، وللتأكد من تطبيق نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية الخاص بها، يلزم القيام بمجموعة من الاختبارات.ولتحقيق ذلك اخترنا 15 عينة من المستندات المؤيدة والمثبتة لعملية البيع، و التي اختيرت بطريقة عشوائية أي باستعمال عينات غير إحصائية. ومن ثم القيام بمجموعة من الاختبارات على مستوى الدائرة التجارية ودائرة المحاسبة والمالية ومصلحة تسيير المخزونات، وذلك كما يلي:

أولا: اختبارات اعتماد الزبون: ولمعرفة أن إجراءات اعتماد الزبون تتم كما يجب،أي بناء على المراحل المبينة سابقا،تم تنفيذ مجموعة من الاختبارات على ملفات الزبائن على مستوى الدائرة التجارية بالمركب، وذلك بهدف التأكد من :

1. ملف الزبون يحتوي على الوثائق الإدارية المطلوبة من (شهادة ميلاد،صورتان ، نسخة من السجل التجاري،العقد التأسيسي للشركة...الخ)،
2. وجود محاضر اعتماد الزبون (محضر لجنة دارسة ملفات الزبائن ، محضر لجنة اليقظة، محضر الاعتماد النهائي من المدير العام للمركب)،
3. وجود وثيقة إدراج الزبون والتي ترسل إلى مركز الفوترة ودائرة المحاسبة و المالية ومصلحة تسيير المحزونات.

ثانيا : اختبارات التنفيذ المبدئي لعملية البيع:ولاختبار تنفيذ المبدئي لعملية البيع،قمنا أيضا بمجموعة من الاختبارات التي تهدف الى التأكد من وجود :

1. وصل الطلب يحتوي على الكمية ونوعية المنتجات المطلوبة؛
2. وصل إيداع المبلغ المستحق(أو شيك مؤشر من طرف البنك الزبون يدل على وجود رصيد) بحيث يكون (تاريخ الإيداع قبل أو موافق لتاريخ تحرير وصل رفع المنتوج)(دليل على أن عملية الإيداع تكون قبل عملية البيع)،
3. وصل رفع المنتوج يتضمن معلومات الزبون والكميات المطلوبة ونوعها و محرر من طرف رئيس مركز التوزيع ومؤشر من رئيس الدائرة التجارية (دليل الموافقة على البيع).

ثالثا: اختبارات التنفيذ الفعلي لعملية البيع: ولاختبار التنفيذ الفعلي لعملية البيع،قمنا أيضا بمجموعة من الاختبارات على مستوى دائرة التجارية ودائرة المحاسبة والمالية ومصلحة تسيير المخزونات،حيث قسمت هاته الاختبارات إلى:

- **اختبار وصل رفع المنتوج**:ويهدف هذا الاختبار للتأكد من وجود :

1. تأشيرة مركز الحراسة والأمن على وصل رفع المنتوج (دليل الموافقة على الدخول)؛
2. تأشيرة قائد جسر الوازن ؛
3. تأشيرة رئيس مخازيني على وصل رفع المنتوج (دليل على الموافقة بشحن المنتجات).

- **اختبار الفوترة ووصل توزيع المنتوج وبطاقة الجسر الوازن:** ويهدف هذا الاختبار للتأكد من:

1. احتواء الفاتورة على معلومات الزبون(اسم،نوعه،رمزه...الخ) ؛
2. تحرير الفاتورة من الأشخاص المخول لهم بذلك (رئيس مركز الفوترة)، متضمنة الكمية ونوع المنتجات الموجودة في وصل رفع المنتوج(دليل على قانونية وصحة الفاتورة)،

3. تحرير الفاتورة بأسعار المنصوص عليها في القانون، أو أسعار المصرح بها في المركب(دليل على قانونية وصحة الفاتورة)،
4. تحرير وصل توزيع المنتوج من الأشخاص المخول لهم بذلك(رئيس مخازيني) وكذا وجود توقيع وبصمة الزبون على هذا الوصل (دليل على قانونية وصحة وصل توزيع المنتوج)؛
5. تحرير وصل توزيع المنتوج بناء على الكميات الموجودة في الفاتورة وفي وصل رفع المنتوج(وصل رفع المنتوج يحمل رقم التسلسلي لفاتورة المعنية، اسم الزبون) (دليل على قانونية وصحة وصل توزيع المنتوج)؛
6. التأكد من وجود بطاقة الجسر الوازن، ومن خلالها يتم التأكد من أن الكميات المشحونة مساوية للكميات المصرحة في وصل توزيع المنتوج، وذلك بحساب الفرق بين وزن الشاحنة محملة ووزن الشاحنة فارغة،كما يتم التأكد من وجود تأشيرة مركز الأمن والحراسة على هذه البطاقة بالتالي (دليل على أن الكميات المشحونة=الكميات المفوترة = الكميات المصرحة وصل توزيع المنتوج) ؛
7. وجود تأشيرة مركز الأمن والحراسة على وصل توزيع المنتوج (دليل على الرقابة الأولية لعملية البيع)(دليل على أن الكميات المشحونة=الكميات المفوترة = الكميات المصرحة وصل توزيع المنتوج).

- **اختبار التسجيل المحاسبي:** ويهدف هذا الاختبار للتأكد من:

1. التسجيل المحاسبي لعملية البيع: يتم التأكد من وجود المستندات المؤيدة لعملية البيع على مستوى قسم الإيرادات و المتمثلة في:
   - الفاتورة المحررة من الأشخاص المسؤولين بذلك؛
   - وصل توزيع المنتوج المؤشر والموقع من الأشخاص المناسبين (توقيع تأشيرة مخازيني؛ توقيع وبصمة الزبون،تأشيرة مركز الأمن والحراسة)؛
   - بطاقة الجسر الوازن(تأشيرة قائد الجسر الوازن، تأشيرة مركز الأمن والحراسة) .

كما يتم التأكد من التسجيل الفوري للعملية في يومية المبيعات بملاحظة الفرق بين تاريخ في هاته الأخيرة وتاريخ الفاتورة، حيث أن التسجيل في هذه يومية يتم بجعل حساب الزبون مدين إلى حساب مبيعات دائنا بمبلغ الفاتورة.

2. التسجيل المحاسبي لعملية الإيداع: يتم التأكد من أن تسجيل عملية الإيداع في يومية بنك الإيرادات يتم بناء على وجود وصل الإيداع على مستوى قسم الإيرادات، كما يتم التأكد من فورية التسجيل،انطلاقا من ملاحظة الفرق بين تاريخ الإيداع في وصل الإيداع وتاريخ التسجيل المحاسبي في يومية بنك الإيرادات، على أن التسجيل في هذه يومية يتم بجعل حساب الزبون دائنا إلى حساب البنكي للمركب مدين بمبلغ الإيداع.

والجدول التالي يوضح مجموعة الاختبارات المنفذة على نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات –المقبوضات بالمركب:

الجدول رقم (3-21) مجموعة الاختبارات المنفذة على نظام الرقابة الداخلية لدورة المبيعات –المقبوضات بالمركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة:

الاختبارات المنفذة / الزبون	اختبارات اعتماد الزبون			اختبارات التنفيذ المبدئي لعملية البيع			اختبار وصل رفع المنتوج			اختبار الفوترة ووصل توزيع المنتوج وبطاقة الجسر الوازن							اختبار التسجيل المحاسبي		ملاحظات
	1	2	3	1	2	3	1	2	3	1	2	3	4	5	6	7	1	2	
الزبون 1	X	X	*	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	*عدم إرسال وثيقة ادراج الزبون إلى مصلحة تسيير المخزونات. ** بصمة الزبون غير واضحة بشكل جيد.
الزبون2	X	X	X	X	X	*	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	*عدم وجود وصل طلب المتعلق بالزبون.
الزبون3	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	*	X	*التسجيل المحاسبي للفاتورة تم بعد يوم واحد.
الزبون4	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	*	X	*التسجيل المحاسبي للفاتورة تم بعد يوم واحد.
الزبون5	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	*	X	X	*عدم وجود تأشيرة مركز الحراسة والأمن.
الزبون 6	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	*	التسجيل المحاسبي للايداع تم بعد يوم واحد.
الزبون 7	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	*	X	X	X	X	X	بصمة الزبون غير موجودة.
الزبون8	X	X	X	X	X	*	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	**	X	*عدم وجود وصل طلب المتعلق بالزبون. **التسجيل المحاسبي للفاتورة بعد يومين.
الزبون9	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	*	X	X	*تأشيرة مركز الحراسة والامن غير موجودة.
الزبون10	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	*	X	*التسجيل المحاسبي للفاتورة بعد يومين.
الزبون11	X	X	X	X	X	*	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	*عدم وجود وصل طلب المتعلق بالزبون.
الزبون12	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	*	X	X	*تأشيرة مركز الحراسة والامن غير واضحة.
الزبون13	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	*	التسجيل المحاسبي للايداع تم بعد يوم واحد.
الزبون14	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	لا توجد أي ملاحظات.
الزبون15	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	لا توجد أي ملاحظات.

المصدر: من إعداد الطالبة

ملاحظة : X اختبار موجود

* اختبار غير موجود

من الاختبارات المبينة أعلاه، نلاحظ الالتزام الشبه كلي بإجراءات البيع المصممة، خاصة الأساسية منها،والتي تمثل في وجود :

1. إجراءات اعتماد الزبون؛
2. وصل إيداع المبلغ المستحق(أو شيك مؤشر من طرف البنك الزبون بوجود رصيد) ؛
3. وصل رفع المنتوج محرر من طرف رئيس مركز التوزيع ومؤشر من رئيس الدائرة التجارية ؛
4. تأشيرة قائد جسر الوازن ؛
5. تحرير الفاتورة بالكميات والأسعار المصرحة بها ومن الأشخاص المخولين بذلك؛
6. التسجيل المحاسبي لعمليتي البيع وإيداع فور حدوثهما وبناء على الوثائق المؤيدة،حيث الفرق بين تاريخ التسجيل والعملية المعنية،يتراوح يوم إلي يومين فقط.

كما أن الملاحظات المسجلة لا تعتبر نقاط ضعف كبيرة:

- ففي حالة عدم وجود وصل طلب المتعلق بالزبون، فلا تعد هذه النقطة نقطة ضعف كبيرة،على اعتبار أن الزبون استلم فاتورته ووقع على وصل توزيع المنتوج؛
- بالنسبة لعدم وجود تأشيرة مركز الحراسة والأمن ، فهذا لا يؤدي إلى التأثير الكبير على سير عملية البيع.

و لتبين ما قمنا به من اختبارات، اخترنا عمليتين من عمليات البيع، وطبقنا عليهما الاختبارات السابقة، لكن قبل ذلك نورد الجدول التالي والذي يبين أسعار البيع المعتمدة من طرف المركب لبعض المنتجات

الجدول رقم(3-22): أسعار بعض منتجات المركب الصناعي التجاري -مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة.

سعر البيع / فئة المشتري	تجار الجملة	تجار التجزئة	سعر البيع لمستهلك
سميد عادي 25كغ	3250دج / قنطار	3400 دج/ قنطار	3600دج / قنطار
سميد ممتاز25كغ	3500 دج/ للقنطار	3700دج/ قنطار	4000دج/ قنطار
فرينة الخباز العادية 50كغ	1910دج/ قنطار	1910 دج/ قنطار	2180 دج / للقنطار
نخالة حمراء (نخالة القمح الصلب)	1401.86دج/قنطار	1401.86 دج/قنطار	—
نخالة بيضاء (نخالة القمح اللين)	1401.86 دج/قنطار	1401.86 دج/قنطار	—

المصدر:بالاعتماد: على

- المرسوم التنفيذي رقم 07-402 المؤرخ في 25 ديسمبر 2007 الصادر بالجريدة الرسمية بعدد 80 (الملحق رقم 18).
- تصريحات رئيس الدائرة التجارية بالمركب بخصوص أسعار المعتمدة سنة 2016.

❖ **العملية الأولي:** في سنة2014 تقدم الزبون (س)،تاجر بيع بالجملة إلى المركب ليبدأ التعامل معه حيث قدم الوثائق الإدارية المطلوبة. فيما يلي مختلف الاختبارات المنفذة على هذا الزبون :

أولا: اختبارات اعتماد الزبون: تم التأكد من وجود المستندات المؤيدة والمتمثلة في* :

1. ملف الزبون يحتوي على الوثائق الإدارية المطلوبة من (شهادة ميلاد،صورتان،نسخة من السجل التجاري ،...الخ)؛
2. وجود محاضر اعتماد الزبون (محضر لجنة دارسة ملفات الزبائن ، محضر لجنة اليقظة، محضر الاعتماد النهائي من المدير العام للمركب)؛

* تم التأكد من وجود مختلف مستندات اعتماد الزبون لكن لم نتمكن من الحصول على نسخ منها.

3. وجود وثيقة إدراج الزبون والتي ترسل إلى مركز الفوترة ودائرة المحاسبة والمالية ومصلحة تسيير المحزونات (الملحق رقم 19).

ثانيا : اختبارات التنفيذ المبدئي لعملية البيع:ولاختبار تنفيذ المبدئي لعملية البيع،قمنا أيضا بمجموعة من الاختبارات التي تهدف إلى التأكد من وجود :

1. وصل الطلب : حيث في 10جانفي 2016 قدم الزبون المعني طلب شراء إلى المركب يضم 200قنطار من فرينة الخباز العادية بوزن 50كغ ♦.
2. وصل إيداع المبلغ المستحق: إن المنتجات المشتراة من طرف الزبون سعرها محدد داخليا (لجنة تحديد الأسعار)،و من الجدول السابق(الجدول رقم(3-22)) نجد أن:

المبلغ المستحق على الزبون = كمية المنتجات × سعر المنتجات

= 200قنطار × 1910دج

= 382000.00دج

ونظرا لكثرة تعامل هذا الزبون مع المركب، قرر الزبون إيداع مبلغ مالي في حساب البنكي للمركب أكبر من المستحق عليه لهذه الطلبية، على أن يسدد بالمبلغ المتبقي مصاريف نقل لطلبية أخرى.

ومن خلال وصل الايداع (الملحق رقم20)، نلاحظ أن المعني قام بعملية الإيداع في الحساب البنكي للمركب يوم 26 جانفي 2016(بمبلغ389200.00دج) وبالتالي:

المبلغ المتبقي لزبون لدى المركب=382000.00-389200.00

=7200.00دج

3. وصل رفع المنتوج: حرر رئيس مركز التوزيع وصل رفع المنتوج في26 جانفي 2016 بناء على وصل الإيداع ومن خلال هذا الأخير (ملحق رقم 20) والجهة الأمامية والخلفية لوصل رفع المنتوج المحرر(الملحق رقم21 ،22)، نجد:

- وصل رفع المنتوج يضم بيانات الزبون؛
- وصل رفع المنتوج يضم نوع المنتجات المطلوبة وكميتها (400 كيس من نوع 50كغ فرينة الخباز العادية وبالتالي 200قنطار)؛
- عملية تحرير وصل رفع المنتوج كانت متواكبة مع عملية الإيداع(26 جانفي 2016)؛
- وصل رفع المنتوج حرر من طرف الأشخاص المخولة بذلك رئيس مركز التوزيع ومؤشر من رئيس الدائرة التجارية (دليل الموافقة على البيع).

ثالثا: اختبارات التنفيذ الفعلي لعملية البيع :

- **اختبار وصل رفع المنتوج**: يمكن أداء هذا الاختبار من خلال وصل رفع المنتوج(الملحق رقم 21 ،22) حيث نتأكد من وجود :

1. تأشيرة مركز الحراسة والأمن على وصل رفع المنتوج (دليل الموافقة على الدخول)؛
2. تأشيرة قائد جسر الوازن ؛
3. تأشيرة رئيس مخازيني على وصل رفع المنتوج (دليل على الموافقة بشحن المنتجات).

- **اختبار الفوترة ووصل توزيع المنتوج وبطاقة الجسر الوازن:** من خلال الفاتورة (الملحق رقم 23)، وصل رفع المنتوج (ملحق رقم 21)، وصل توزيع المنتوج (الملحق رقم24)، وبطاقة الجسر الوازن (ملحق رقم 25) نجد:

♦ لم نتمكن من الحصول على نسخ منه.

✓ من خلال الفاتورة (الملحق رقم 23) نلاحظ:

1. احتواء الفاتورة على معلومات الزبون (اسم،نوعه،رمزه...الخ)؛
2. تحرير الفاتورة في 27 جانفي 2016(الفاتورة رقم551) من الأشخاص المخول لهم بذلك(رئيس مركز الفوترة)، متضمنة الكمية ونوع المنتجات الموجودة في وصل رفع المنتوج (400 كيس من فرينة الخباز العادية بسعة 50كغ) (دليل على قانونية وصحة الفاتورة)،حيث:

400 كيس ×50كغ =20000كغ

= 200قنطار فرينة خباز عادية

3. تحرير الفاتورة بالأسعار المصرح بها في المركب والمحددة عن طريق لجنة تحديد الأسعار(دليل على قانونية وصحة الفاتورة)، ويتضح هذا الدليل بالرجوع إلى الجدول (3-22)حيث نجد:

سعر الوحدوي ل50كغ فرينة الخباز العادية = 2/1910

= 955.00دج/كغ

إذن مبلغ الفاتورة يجب أن يكون = 400 كيس من 50كغ × 955.00دج

= 382000.00دج

وهو بالفعل المبلغ الظاهر في الفاتورة.

✓ من خلال وصل توزيع المنتوج (الملحق رقم24) نلاحظ:

1. تحرير وصل توزيع المنتوج من الأشخاص المخول لهم بذلك(رئيس مخازيني) وكذا وجود توقيع وبصمة الزبون على هذا الوصل (دليل على قانونية وصحة وصل توزيع المنتوج)؛
2. تحرير وصل توزيع المنتوج بناء على الكميات الموجودة في الفاتورة وفي وصل رفع المنتوج (200قنطار من فرينة الخباز العادية بسعة 50كغ و بسعر دج1910 للقنطار)، كما يحمل هذا الوصل الرقم التسلسلي لفاتورة المعنية(الفاتورة رقم551) وإضافة الى اسم الزبون؛(دليل على قانونية وصحة وصل توزيع المنتوج)؛
3. وجود تأشيرة مركز الأمن والحراسة على وصل توزيع المنتوج (دليل على الرقابة الأولية لعملية البيع) (دليل على أن الكميات المشحونة =الكميات المفوترة = الكميات المصرحة في وصل توزيع المنتوج).

✓ وجود بطاقة الجسر الوازن (الملحق رقم25):حيث نلاحظ :

1. أن الكميات المشحونة مساوية للكميات المصرحة في وصل توزيع المنتوج،حيث أن الفارق بين وزن الشاحنة محملة والشاحنة فارغة، فارق مقبول(0.20كغ) ؛
2. وجود تأشيرة مركز الأمن والحراسة على هذه البطاقة وبالتالي (دليل على أن الكميات المشحونة=الكميات المفوترة = الكميات المصرحة وصل توزيع المنتوج).

إضافة إلى ما سبق وبمقارنة وصل توزيع المنتوج والفاتورة وصل الإيداع في البنك نجد:

المبلغ المستحق على الزبون = المبلغ في وصل توزيع المنتوج= المبلغ في الفاتورة.

- **اختبار التسجيل المحاسبي:** من خلال المستندات المؤيدة لعملية البيع والإيداع يتم التأكد من التسجيل المحاسبي:

1. **التسجيل المحاسبي لعملية البيع**:تم التأكد من وجود المستندات المؤيدة لعملية البيع على مستوى قسم الإيرادات و المتمثلة في:
   - الفاتورة المحررة من الأشخاص المسؤولين بذلك؛

- وصل توزيع المنتوج المؤشر والموقع من الأشخاص المناسبين (توقيع تأشيرة مخازيني، توقيع وبصمة الزبون،تأشيرة مركز الأمن والحراسة)؛
- بطاقة الجسر الوازن(تأشيرة قائد الجسر الوازن، تأشيرة مركز الأمن والحراسة) .

كما تم التأكد من التسجيل الفوري لعملية البيع بالرجوع إلى يومية المبيعات (اليومية رقم 4)(الملحق رقم26)حيث نجد أن التسجيل تم في 27جانفي 2016 وهو تاريخ إعداد الفاتورة(الملحق رقم 23)،حيث تم التسجيل المحاسبي في هذه اليومية بجعل حساب الزبون مدين إلى حساب مبيعات دائنا بمبلغ الفاتورة 382000.00دج.

2. **التسجيل المحاسبي لعملية الإيداع**: تم التأكد من تسجيل عملية الإيداع في يومية بنك الإيرادات بناء على وجود وصل الإيداع على مستوى قسم الإيرادات ، كما تم التأكد من التسجيل الفوري،انطلاقا من ملاحظة الفرق بين تاريخ الإيداع في وصل الإيداع (26 جانفي2016) (الملحق رقم20) وتاريخ التسجيل المحاسبي في يومية بنك الإيرادات،حيث تم التسجيل المحاسبي لعملية الإيداع في27 جانفي 2016 (الملحق رقم 27) أي بفرق يوم واحد فقط، حيث تم التسجيل المحاسبي في هذه يومية بجعل حساب الزبون دائنا إلى حساب البنكي للمركب مدين بمبلغ الإيداع 389200.00دج.

و في الأخير،وانطلاقا من الاختبارات المنفذة أعلاه مع الزبون المعني، يمكن القول أن عملية البيع التي تمت معه تمت وفق الإجراءات المصممة.

❖ **العملية الثانية:**في سنة2014 تقدم الزبون (ع)،تاجر بيع بالجملة إلى المركب ليبدأ التعامل معه. حيث قدم الوثائق الإدارية المطلوبة. فيما يلي مختلف الاختبارات المنفذة على هذا الزبون :

أولا: اختبارات اعتماد الزبون تم التأكد من وجود المستندات المؤيدة والمتمثلة في* :

1. ملف الزبون يحتوي على الوثائق الإدارية المطلوبة من (شهادة ميلاد،صورتان ،نسخة من السجل التجاري ،...الخ)؛
2. وجود محاضر اعتماد الزبون (محضر لجنة دارسة ملفات الزبائن ، محضر لجنة اليقظة، محضر الاعتماد النهائي من المدير العام للمركب)؛
3. وجود وثيقة إدراج الزبون والتي ترسل إلى مركز الفوترة ودائرة المحاسبة والمالية ومصلحة تسيير المحزونات. (الملحق 28).

ثانيا : اختبارات التنفيذ المبدئي لعملية البيع:ولاختبار تنفيذ المبدئي لعملية البيع،قمنا أيضا بمجموعة من الاختبارات التي تهدف إلى التأكد من وجود :

1. وصل الطلب : حيث في 15 أفريل 2016 قدم الزبون المعني طلب شراء إلى المركب يضم 200قنطار من سميد ممتاز بوزن 25 كغ ♦.
2. وصل إيداع المبلغ المستحق: إن سعر المنتجات المشتراة من طرف الزبون محدد عن طريق القانون (سميد)،و من الجدول السابق(الجدول رقم(3-22)) نجد أن:

المبلغ المستحق على الزبون = كمية المنتجات × سعر المنتجات

= 200 قنطار×3500دج

= 700000.00دج

* تم التاكد من وجود مختلف مستندات اعتماد الزبون لكن لم نتمكن من الحصول على نسخ منها.

♦ لم نتمكن من الحصول على نسخ منه.

و قام هذا الزبون أيضا بعملية إيداع مبلغ مالي في الحساب البنكي للمركب أكبر من المبلغ المستحق عليه لهذه الطلبية . ومن خلال وصل الايداع (الملحق رقم29)، نلاحظ أن المعني قام بعملية الإيداع في الحساب البنكي للمركب يوم 28 أفريل 2016 وبالتالي :

المبلغ المتبقي لزبون لدى المركب =700000.00-706200.00

= 6200.00دج

3. وصل رفع المنتوج: حرر رئيس مركز التوزيع وصل رفع المنتوج في29 أفريل 2016 جانفي بناء على وصل الإيداع ومن هذا الأخير (ملحق رقم 29)،والجهة الأمامية والخلفية لوصل رفع المنتوج المحرر(الملحق رقم 30، 31) نجد:

- وصل رفع المنتوج يضم بيانات الزبون؛
- وصل رفع المنتوج يضم نوع المنتجات المطلوبة وكميتها (800 كيس من سميد ممتاز بوزن 25 كغ وبالتالي 200قنطار)؛
- عملية تحرير وصل رفع المنتوج كانت بعد عملية الإيداع(29 أفريل 2016) ؛
- وصل رفع المنتوج حرر من طرف الأشخاص المخولة بذلك رئيس مركز التوزيع ومؤشر من رئيس الدائرة التجارية (دليل الموافقة على البيع).

ثالثا: اختبارات التنفيذ الفعلي لعملية البيع :

- **اختبار وصل رفع المنتوج**: يمكن أداء هذا الاختبار من خلال وصل رفع المنتوج(الملحق رقم 30، 31) حيث نتأكد من وجود :

1. تأشيرة مركز الحراسة والأمن على وصل رفع المنتوج (دليل الموافقة على الدخول)؛
2. تأشيرة قائد جسر الوازن ؛
3. تأشيرة رئيس مخازيني على وصل رفع المنتوج (دليل على الموافقة بشحن المنتجات).

- **اختبار الفوترة ووصل توزيع المنتوج وبطاقة الجسر الوازن:** من خلال الفاتورة (الملحق رقم 32)،وصل رفع المنتوج (ملحق رقم 30)، وصل توزيع المنتوج (الملحق رقم33)، وبطاقة الجسر الوازن (ملحق رقم 34) نجد:

✓ من خلال الفاتورة (الملحق رقم 32) نلاحظ:

1. احتواء الفاتورة على معلومات الزبون (اسم،نوعه،رمزه...الخ)
2. تحرير الفاتورة في 14 ماي2016 (الفاتورة رقم 2736) من الأشخاص المخول لهم بذلك (رئيس مركز الفوترة)، متضمنة الكمية ونوع المنتجات الموجودة في وصل رفع المنتوج (800كيس من سميد ممتاز بسعة 25كغ)(دليل على قانونية وصحة الفاتورة)،حيث:

800 كيس × 25كغ =20000كغ= 200قنطار

3. تحرير الفاتورة بأسعار المقننة في القانون، لان أسعار السميد بنوعيه تم تحديدها حسب القانون(دليل على قانونية وصحة الفاتورة)،ويتضح هذا الدليل بالرجوع إلى الجدول رقم(3-22)،حيث نجد:

سعر الوحدوي ل25كغ = 3500/ 4

= 875.00دج/ 25 كغ

اذن مبلغ الفاتورة يجب أن يكون = 800 كيس من 25كغ × 875.00

= 700000.00دج.

وهو بالفعل المبلغ الظاهر في الفاتورة.

✓ من خلال وصل توزيع المنتوج (الملحق رقم33) نلاحظ:

1. تحرير وصل توزيع المنتوج من الأشخاص المخول لهم بذلك(رئيس مخازيني) وكذا وجود توقيع وبصمة الزبون على هذا الوصل (دليل على قانونية وصحة وصل توزيع المنتوج)؛
2. تحرير وصل توزيع المنتوج بناء على الكميات الموجودة في الفاتورة وفي وصل رفع المنتوج (200قنطار سميد ممتاز بسعة 25 كغ و بسعر 3500 للقنطار)،كما يحمل الرقم التسلسلي لفاتورة المعنية(الفاتورة رقم2736) وإضافة إلى اسم الزبون،(دليل على قانونية وصحة وصل توزيع المنتوج)؛
3. وجود تأشيرة مركز الأمن والحراسة على وصل توزيع المنتوج (دليل على الرقابة الأولية لعملية البيع) (دليل على أن الكميات المشحونة =الكميات المفوترة = الكميات المصرحة في وصل توزيع المنتوج).

✓ وجود بطاقة الجسر الوازن (الملحق رقم34):حيث نلاحظ :

1. أن الكميات المشحونة مساوية للكميات المصرحة في وصل توزيع المنتوج،حيث لا فارق بين وزن الشاحنة محملة والشاحنة فارغة؛
2. وجود تأشيرة مركز الأمن والحراسة على هذه البطاقة وبالتالي (دليل على أن الكميات المشحونة=الكميات المفوترة = الكميات المصرحة وصل توزيع المنتوج).

إضافة إلى ما سبق وبمقارنة وصل توزيع المنتوج والفاتورة وصل الإيداع في البنك نجد:

المبلغ المستحق على الزبون = المبلغ في وصل توزيع المنتوج= المبلغ في الفاتورة.

- **اختبار التسجيل المحاسبي:** من خلال المستندات المؤيدة لعملية البيع والإيداع يتم التأكد من التسجيل المحاسبي:

1. **التسجيل المحاسبي لعملية البيع**: تم التأكد من وجود المستندات المؤيدة لعملية البيع على مستوى قسم الإيرادات و المتمثلة في :
   - الفاتورة المحررة من الأشخاص المسؤولين بذلك؛
   - وصل توزيع المنتوج المؤشر والموقع من الأشخاص المناسبين (توقيع تأشيرة مخازيني؛ توقيع وبصمة الزبون،تأشيرة مركز الأمن والحراسة)؛
   - بطاقة الجسر الوازن(تأشيرة قائد الجسر الوازن، تأشيرة مركز الأمن والحراسة) .

كما تم التأكد من التسجيل الفوري لعملية البيع بالرجوع إلى يومية المبيعات (اليومية رقم 4) (الملحق رقم35) حيث تم التسجيل في 15 ماي 2016 أي بعد يوم واحد فقط من تاريخ اعداد الفاتورة(الملحق رقم32)، وتم التسجيل المحاسبي في هذه يومية بجعل حساب الزبون مدين إلى حساب مبيعات دائنا بمبلغ الفاتورة 700000.00دج.

2. **التسجيل المحاسبي لعملية الإيداع**: يتم التأكد من التسجيل عملية الإيداع بناء على وجود وصل الإيداع على مستوى قسم الإيرادات، كما تم التأكد من التسجيل الفوري لهذه العملية،انطلاقا من ملاحظة الفرق بين تاريخ الإيداع في وصل الإيداع (28 أفريل 2016)(الملحق رقم 29)وتاريخ التسجيل المحاسبي في يومية بنك الإيرادات، حيث تم التسجيل المحاسبي لعملية الإيداع في 28 أفريل 2016 (الملحق رقم 36) أي أن التسجيل كان في نفس اليوم،حيث تم التسجيل المحاسبي في هذه يومية بجعل حساب الزبون دائنا إلى حساب البنكي مدين بمبلغ الإيداع 706200.00دج.

و في الأخير،وانطلاقا من الاختبارات المنفذة أعلاه مع الزبون المعني، يمكن القول أن عملية البيع التي تمت معه تمت وفق الإجراءات المصممة.

المطلب الرابع :استخراج دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة:

مما سبق وانطلاقا من مرحلة العمل الميداني التي قمنا بها، والتي تمثلت في مجموعة اختبارات (أدلة المراجعة)، حيث تم الاعتماد على مجموعة من الأدلة والتي تعتبر مقومات ومخرجات نظام المعلومات المحاسبية، حيث تمحورت هذه الأدلة التي تحصلنا عليها في:

1. **المراجعة المستندية**: تنشأ عدة مستندات نتيجة للعمليات التي يقوم بها المركب سواء داخليا أو نتيجة لتعامله مع الغير،إذ تعتبر هذه المستندات أساس التسجيل المحاسبي، والمستند بما يحتويه من بيانات،يدل على طبيعة العملية التي تمت فعلا. بالتالي للتحقق من حدوث العمليات تم اللجوء إلى أسلوب المراجعة المستندية،هذه الأخيرة لا تتضمن مجرد الاطلاع على المستندات،بل الهدف منها هو التحقق من عدة أمور منها:

- قانونية العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات انطلاقا من التحقق من صلاحية المستندات وإمكانية الثقة بها (كل العمليات المسجلة لها مستندات مؤيدة :فاتورة، وصل إيداع ،وصل توزيع المنتوج...الخ) ؛
- التأكد من أن تواريخ ومبالغ المستندات تتطابق مع التواريخ والمبالغ المقيدة في الدفاتر(تطابق أو اقتراب تواريخ الفواتير،وصلات الإيداع، مع تواريخ في يومية المبيعات،ويومية بنك الإيرادات على التوالي،إضافة إلى تطابق المبالغ المصرحة في الفواتير ووصلات الإيداع مع المبالغ المسجلة في يومية المبيعات،ويومية بنك الإيرادات على التوالي)؛
- أن المستندات مستوفية لجميع التوقيعات(توقيع مركز الفوترة،توقيع رئيس الدائرة التجارية، رئيس مخازيني...)؛
- أن المركب أحد طرفي المستندات وأن المستندات تخصه وفي نطاق عمله ونشاطه(الفواتير تحمل اسم، الشكل القانوني ،العنوان ...الخ المركب محل المراجعة)؛
- التأكد من تواجد جميع المستندات وتسلسلها(تأكدنا من وجود كل من وصلات الإيداع، فواتير البيع،وصلات توزيع المنتوج وغيرها من المستندات المؤيدة لعملية البيع، كما أنها متسلسلة حسب الإجراءات المعمول بها،فمثلا تاريخ تحرير وصل رفع المنتوج مواكب أو بعد تاريخ الإيداع،وكذلك تاريخ تحرير الفاتورة موافق لتاريخ تحرير توزيع المنتوج....).

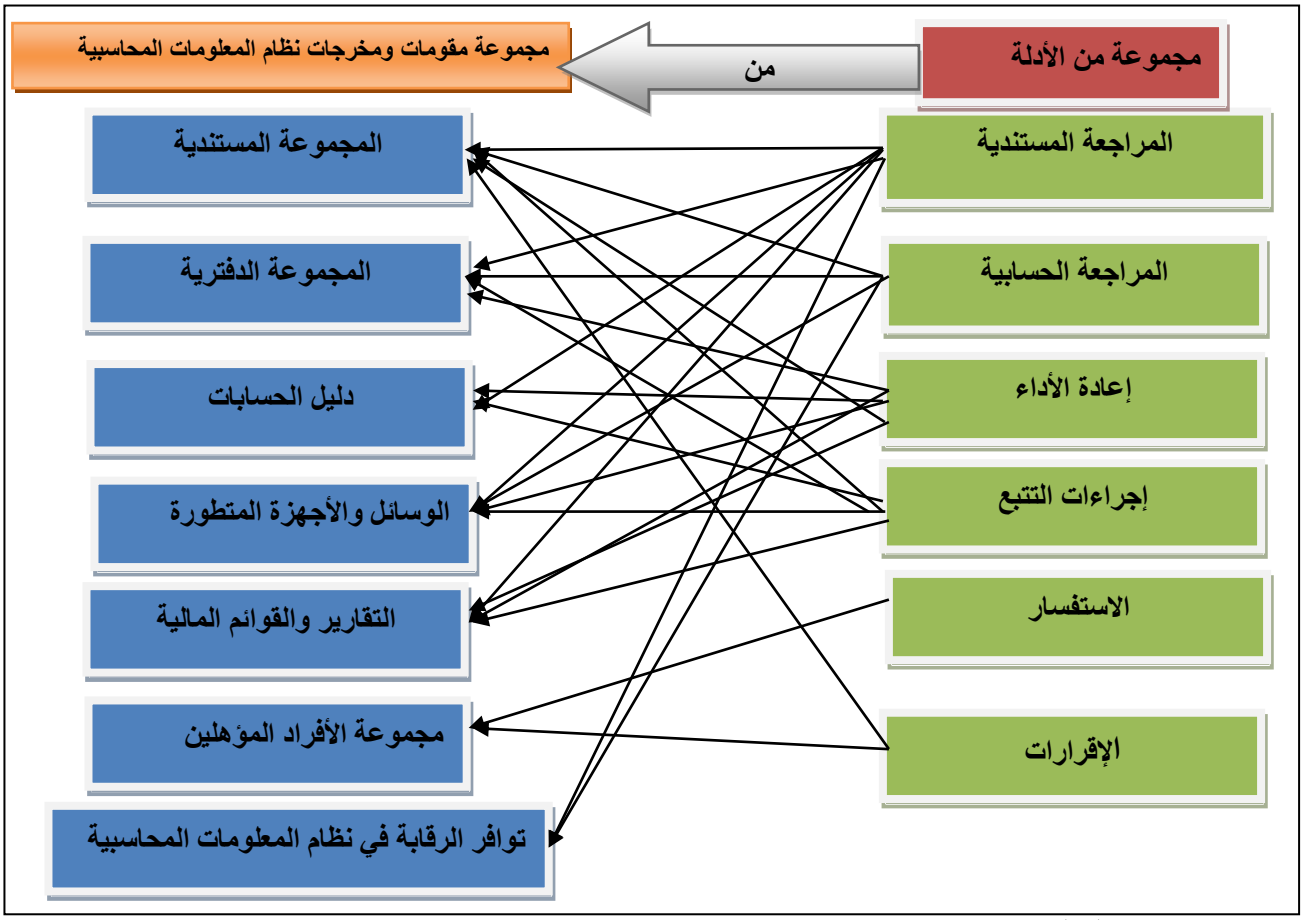
2. **المراجعة الحسابية:**ويعد أسلوب المراجعة الحسابية من أهم أساليب المراجعة المهمة في الحصول على دليل إثبات،حيث يؤيد الدقة الحسابية للعمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات، لذلك قمنا بالتأكد من هذه الدقة من ناحية (الضرب ،الجمع،الطرح،... الخ) في بعض المستندات(التأكد من مبالغ الفواتير و وصلات الإيداع بالاعتماد: سعر البيع ضرب الكميات المباعة،السعر الوحدوي لمنتج المباع: من سعر القنطار الواحد الى سعر 25كغ، 50كغ .....الخ) .
3. **إعادة الأداء:** ويقصد بإعادة الأداء، أن نعيد أداء بعض العمليات التي أداها فعلا موظفو المركب،فاخترنا عينة من المستندات وتم إعادة بعض العمليات المؤادة من العمليات الحسابية،تسجيل بعض العمليات...الخ.
4. **إجراءات التتبع:** ويتضمن هذا الأسلوب تتبع المستندات من نشأتها وتدفقها خلال نظام المعلومات المحاسبية إلى غاية التسجيل النهائي لها في السجلات والدفاتر المحاسبية. حيث تتبعنا مختلف المستندات من بدايتها (وصل رفع المنتوج، وصل توزيع المنتوج، فاتورة) إلى غاية استعمالها في

مختلف عمليات المعالجة في نظام المعلومات المحاسبية(التسجيل في يومية البنك الإيرادات،يومية المبيعات).

5. **الاستفسار**:ويتضمن الاستفسار الحصول على معلومات من موظفي المركب أو مسؤوليه،ويتم ذلك بشكل شفوي أو كتابي،وقد تم الاستفسار على عدة أمور وتأكيد بعضها (كيفية تدفق المستندات) .
6. **الإقرارات**: عندما قمنا بعملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المركب، واجهتنا بعض المعالجات التي تتطلب تفسيرا شفويا،فعلى سبيل المثال تحصلنا على إقرارات من رئيس الدائرة التجارية عن أسعار بعض المنتوجات المركب، لان هناك أسعار بعض المنتجات يتم تحديدها داخليا(أسعار فرينة الخباز بمختلف أنواعها،أسعار مخلفات الطحن،...) وذلك لتكملة المراجعة المحاسبية و المستندية.

والشكل التالي، يبين دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة العمل الميداني على ضوء الاختبارات المنفذة

الشكل رقم (3-10):دور نظام المعلومات المحاسبية في تنفيذ المراجعة الداخلية على ضوء الاختبارات المنفذة بالمركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان- القنطرة- بسكرة.



المصدر: من إعداد الطالبة.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها على مستوى المؤسسة محل الدراسة والمتمثلة في المركب الصناعي التجاري مطاحن الزيبان القنطرة (مطاحن الزيبان القنطرة)،تعرفنا على هذا الأخير من الناحية القانونية والتنظيمية والإنتاجية . كما سلطنا الضوء على متغيري الدراسة من خلال التعرف على واقع المراجعة الداخلية بالمركب. بالتطرق إلى موقعها في الهيكل التنظيمي بالمؤسسة محل الدراسة سواء القديم أوالجديد، هذا الموقع الذي مكن المراجع الداخلي من أداء مهامه بكل استقلالية من حيث البرمجة، الفحص، التقرير. كما تطرقنا إلى بعض أنواع المراجعة التي يقوم بها المراجع الداخلي والتي تعددت بتعدد أنشطة وعمليات المركب،حيث تنجز تلك الأنواع بطريقة منهجية، تبدأ بالتخطيط والتحضير اللذان يسمحان بالبرمجة المنظمة والتنسيق مع الجهة المعنية، ليتم الانتقال إلى مرحلة التنفيذ العملي والتي تمثل مرحلة تراكم أدلة الإثبات ومناقشة الملاحظات،ومن ثم إعداد وتوزيع التقرير،لتنتهي المهمة بمتابعة التوصيات المدرجة في التقرير.كما حاولنا معرفة الايجابيات التي تقود بهذه الوظيفة إلى تحقيق فعاليتها، وكذا النقائص والمعوقات التي تحول دون ذلك .

أما بالنسبة لنظام المعلومات المحاسبية المصمم على مستوى المركب فوجدنا أنه يستند على مجموعة من المقومات التي تمكنه إلى حد معين من تلبية احتياجات مستخدميه، حيث يتكون أو يتفرع فقط إلى نظام المحاسبة المالية،نظام محاسبة التكاليف، نظام الميزانيات التقديرية، حيث تقوم هذه النظم الفرعية بالوظائف الأساسية لإخراج المعلومات اللازمة للمركب من عملية الإدخال والمعالجة ثم الإخراج.

كما بينا أيضا، من خلال هذا الفصل كيف يمكن للنظام المعلومات المحاسبية أن يساعد المراجع الداخلي في التخطيط لمهمته، فقمنا باستخراج بعض النسب من القوائم المعدة من إدارة المركب(وبالتالي معالجة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية) وعلى أساس الربط بين تلك النسب وتحليلها، استخلصنا الدورات أوالمراجعات التي يجب الاهتمام بها بشكل أكبر وبالتالي ساعد هذا النظام المراجع الداخلي في مرحلة التخطيط لمهمته.

وكذلك ولتبيين الدور الذي يلعبه هذا النظام في مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية،اخترنا دورة المبيعات-المقبوضات، حيث قمنا بالتقييم نظام الرقابة المتعلقة بها من خلال التطرق إلى الوصف الكتابي لها،خرائط تدفقها، وكذا إعداد استبيان خاص بها وإعداد شبكة تحليل الوظائف. وخرجنا بنقاط القوة والضعف على مستوى تلك الدورة.وبغية التأكد من نقاط القوة المتوصل إليها، اخترنا عينة من عمليات البيع وأجرينا عليها مجموعة من الاختبارات، هاته الأخيرة التي تم أداؤها من خلال مخرجات ومقومات نظام المعلومات المحاسبية، بالتالي بينا دور هذا النظام في مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية.

الخاتمة العامة

بناء على ما تم تناوله، رأينا كيف أن التطورات في محيط المؤسسة،وفي شكلها، أدى إلى ضرورة حتمية ، تلزم المؤسسة بشكل قطعي إقامة نظام رقابة داخلية يقوم بمساعدتها في تحقيق أهدافها، ليصبح هذا النظام وسيلة تساعد المراجع الخارجي في أداء مهمته، فالمسح الكلي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة أصبح أمر مستحيل المنال لخروج هذا المراجع برأيه حول عدالة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، كل هذا يحتم على المراجع الخارجي تقييم النظام الرقابي لتحديد حجم ومدى طبيعة الاختبارات التي يقوم بها، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى، كان على المؤسسة التأكد من أن النظام الرقابي المصمم يعمل على تحقيق أهدافه،ومن ثم تحقيق أهدافها، فظهرت المراجعة الداخلية كمهنة مستقلة بذاتها وكجهاز مهمته التأكد من فعالية هذا النظام،لتتدرج أهداف أخرى ضمن هذه المهنة من المساعدة في إدارة المخاطر والحوكمة.

كل ما سبق ألزم على المراجع الداخلي البحث على وسيلة تساعده في تحقيق الأهداف المنتظرة منه. ليكون نظام المعلومات المحاسبية من أهم الوسائل وأنجعها، فهذا النظام يوفر له بيانات مجانية تمكنه من أداء مهمته،على اعتبار أن نظام المعلومات المحاسبية من أهم نظم المعلومات في المؤسسة، وذلك لقيامه بمعالجة بيانات كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء كانت عمليات داخلية أو خارجية، لينتج عن تلك المعالجة،بنك وافر من المعلومات يمكن للمراجع الداخلي الرجوع إليه والاستفادة منه.

ومن هذا المنطلق جاءت إشكالية الدارسة :

" مـا هو دور نظـام المعلومـات المحـاسبـية فـي المراجعـة الـداخليـة ؟"

حيث تم التطرق إلى الموضوع من الناحية النظرية لمتغيري الدراسة،ثم تم اختيار مؤسسة كدراسة حالة.
أما عن نتائج اختبار الفرضيات، والنتائج المتوصل إليها، و التوصيات والاقتراحات، وأفاق البحث، فهي كالتالي:

❖ **نتائج إختبار الفرضيات:**

من الطرح المعتمد ومحاولة الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، تمكنا من اختبار الفرضيات كما يلي:

➢ **الفرضية الأولي:**

أظهرت الدراسة صحة الفرضية الأولى" تدعم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية مرحلة التخطيط للمراجعة الداخلية" ، حيث يقوم المراجع الداخلي بمعالجة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية،لتصبح مدخلات بالنسبة لمهمته ، وعند قيامه بهذه العملية ستتاح له فرصة الانتباه والتركيز على مناطق معينة تحتاج اهتمام أكبر (مناطق الخطر) وعلى هذا الأساس سيوجه نسبة كبيرة من موارده المتاحة إلى هاته المناطق، ويقوم بالتخطيط على ذلك الأساس، و بتعبير آخر ستأخذ الجهات (الدوائر) الأكثر عرضة لخطر النصيب الأكبر من الاهتمام في مخططه الكلي، وهذا ما يؤدي به إلى تخطيط فعال.

➢ **الفرضية الثانية:**

أظهرت الدراسة صحة الفرضية الثانية " تدعم مقومات ومخرجات نظام المعلومات المحاسبية مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية"، حيث يلعب نظام المعلومات المحاسبية دورا أيضا في مرحلة التنفيذ من خلال توافره على مجموعة من المقومات (دفاتر،سجلات،مجموعة من المخرجات في شكل تقارير داخلية وخارجية،مقومات بشرية ومادية...الخ)، كل هذه المقومات تعتبر بالنسبة للمراجع الداخلي، البنك الذي يستند إليه لقيامه بمجموعة من الاختبارات (جمع أدلة المراجعة)، والتي تمثل جوهر العمل الميداني و عملية المراجعة للخروج بالرأي المناسب، وبالتالي دور نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة التنفيذ.

❖ **نتائج الدراسة**: بناء على ما تناولناه في هذه الدارسة توصلنا إلى مجموعة من النتائج التالية:

➢ **النتائج النظرية :**

- يقوم نظام المعلومات المحاسبية بإخراج الإطار النظري للمحاسبة إلى الواقع التطبيقي.
- يعد نظام المعلومات المحاسبية من أهم نظم المعلومات في المؤسسة المنتِجة للمعلومات وذلك بشقيه من نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الإدارية؛
- يهدف نظام المعلومات المحاسبية لتحقيق جملة من الأهداف،أهمها (دعم إدارة المؤسسة في قيامها بوظائفها، دعم نظام الرقابة الداخلية في تحقيقه لأهدافه، المساهمة في إضافة قيمة للمؤسسة،دعم المؤسسة في تحقيق ميزة تنافسية،المساهمة في إدارة المخاطر)؛
- يعتمد نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من المقومات تساعده في تحقيق أهدافه، بشرية ومادية؛
- يلبي نظام المعلومات المحاسبية احتياجات مستخدميه سواء الداخليين أو الخارجيين، ويكون ذلك في حالة ما اتصفت خصائص مخرجاته بالخصائص النوعية للمعلومات؛
- استفاد نظام المعلومات المحاسبية من مزايا تكنولوجيا المعلومات مع وجود مخاطر انجرت على استخدامها على هذا النظام؛
- تعتبر المراجعة الداخلية بمثابة جهاز رقابي داخلي؛
- تكمن أهمية المراجعة الداخلية، من ضرورة وجود جهاز داخلي على مستوى المؤسسة يتأكد من تحقيق نظام الرقابة الداخلية لأهدافه، هذا الأخير أيضا الذي أسندت له المؤسسة مهمة تحقيق أهداف معينة تريد الوصول إليها عن طريقه.
- يعتبر معهد المراجعة الداخلية الهيئة الرسمية والدولية التي تنظم هذه المهنة،حيث يقوم بتحيين تعريفها ومعايير حسب مقتضيات العصر؛
- المراجعة الداخلية في الوقت الراهن خرجت من النظرة التقليدية(المراجعة المحاسبية) إلى النظرة الحديثة والمتمثلة في دعم إدارة المخاطر والحوكمة؛
- إن الاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية هو من أهم الدعائم الأساسية التي تزيد من فعالية المراجعة الداخلية؛
- تعددت أنواع المراجعة التي يقوم بها المراجع الداخلي في الوقت الراهن؛
- المراجعة الداخلية تجمعها علاقات تعاونية مع أنواع رقابة أخرى منها الرقابة داخلية و مراقبة التسيير ومراجعة خارجية؛
- تمر المراجعة الداخلية بعدة مراحل متكاملة، يلعب نظام المعلومات المحاسبية دورا هاما فيها، حيث تعتبر مخرجات نظام المعلومات المحاسبية مدخلات المراجعة الداخلية، وهنا يقوم المراجع الداخلي بمختلف المعالجات، وعند قيامه بهذه العملية ستتاح له فرصة التركيز على مناطق معينة تحتاج اهتمام زائد (مناطق الخطر)، وعلى هذا الأساس سيوجه نسبة كبيرة من الموارد المتاحة إلى هاته المناطق،وهو هذا ما يؤدي به إلى تخطيط فعال.كما يلعب نظام المعلومات المحاسبية دورا أيضا في مرحلة التنفيذ، من خلال توفره على مجموعة من المقومات (دفاتر،سجلات،مجموعة من المخرجات في شكل تقارير داخلية وخارجية،مقومات بشرية ومادية...الخ)، كل هذه المقومات تعتبر بالنسبة للمراجع الداخلي، البنك الذي يستند إليه للقيام بمجموعة من الاختبارات (جمع أدلة المراجعة) والتي تمثل جوهر العمل الميداني.

➢ **النتائج التطبيقية:**

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في المركب الصناعي التجاري – مطاحن الزيبان – القنطرة – بسكرة(مطاحن الزيبان -القنطرة) توصلنا إلى ما يلي:

- نظام المعلومات المحاسبية يدعم المراجع الداخلي في مرحلة التخطيط والتنفيذ.
- لا يتوافر المركب على قسم أو وحدة المراجعة الداخلية، بل يعتمد على المراجعة المركزية، وهذا ما يدل على عدم الوعي بأهميتها؛
- إن عملية المراجعة الداخلية تتم برمجتها سنويا، بشكل مقبول، لكن انفراد شخص واحد ومركزي بأدائها أثر بشكل كبير على فعاليتها.
- عدم تحيين إجراءات الرقابة الداخلية في المركب بشكل يتماشى مع شكله الجديد (أصبح المركب تابع للشركة التابعة حبوب الزيبان –القنطرة – بسكرة)، أدى إلى إضعاف حجة ومواقف المراجع الداخلي بالمطالبة بالالتزام بهذا النظام.
- النظرة السليبة للمراجع الداخلي من طرف المسؤوليين و العاملين بالمؤسسة أثرت على أدائه بشكل كبير؛
- نظام المعلومات المحاسبية على مستوى المركب، يحتوي على نظام ثلاث نظم فرعية فقط مالي،وتكاليفي ،وموازناتي، فالأول يؤدي وظائفه بالشكل المطلوب،أما الفرعان الآخران لا يرتقيان إلى مستوى النظام.
- عدم الاهتمام المراجع الداخلي بالمراجعة المحاسبية أدى إلى إخراج مخرجات غير متوافقة مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي (scf)،وذلك خلال الفترة من 2013-2015، وكذا إضعاف خصائص النوعية لمخرجاته،والمتعلقة بالقابلية للفهم وقابلية للمقارنة ؛
- المراجع الداخلي لا يهتم نهائيا بالمراجعة من خلال الحاسوب، رغم استخدام تكنولوجيا المعلومات على مستوى نظام المعلومات المحاسبية، مما أدى إلى مشاكل في عمل هذا النظام ؛
- إن حداثة عمل مسؤولي دائرة المحاسبة والمالية في المركب يؤثر في بعض الأحيان على آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية .

❖ **التوصيات والاقتراحات:**

يمكن طرح بعض التوصيات والاقتراحات التي من شأنها زيادة فعالية كلا من النظام المعلومات المحاسبية والمراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري – مطاحن الزيبان – القنطرة – بسكرة،والمتمثلة في :

- الاهتمام بالموارد البشرية المطبقة لنظام المعلومات المحاسبية،على اعتبارها أهم مورد أو مُقوم،خاصة في ظل استخدام التقنيات الحديثة، وكذا تطبيق نظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال دورات تكوينية؛
- ضرورة اتصاف مخرجات النظام المعلومات المحاسبية بالخصائص النوعية للمعلومات؛
- تدعيم نظام المعلومات المحاسبية بمحاولة التحسين في نظمه الفرعية، خاصة النظامان الفرعيان التكاليفي والموزاناتي، فتحسين الأول يسمح بحساب سعر التكلفة لمختلف المنتوجات، أما تحسين الثاني يعدم الرقابة؛
- إقامة قسم أو مصلحة للمراجعة الداخلية على مستوى المركب (كما كان في السابق)؛
- ضرورة اهتمام المراجع الداخلي بالمراجعة الداخلية المحاسبية،وذلك لدعم آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية،خاصة النظام الفرعي الإجباري والمتمثل في نظام المحاسبة المالية، وذلك لتجنب الأخطاء

في مراحل عمل هذا النظام الفرعي من،مدخلات، ومعالجة ومن ثم المخرجات هاته الأخيرة،التي يجب أن تكون وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي؛

- ضرورة اهتمام المراجع الداخلي بالمراجعة من خلال الحاسوب؛
- ضرورة قيام المراجع الداخلي بزيارات فجائية لمختلف مصالح المركب، للتأكد من تطبيق مختلف الإجراءات الرقابة الداخلية، مما يزيد من اهتمام العاملين بعملهم؛
- توفير الموارد البشرية المؤهلة علميا وعمليا لدائرة المراجعة الداخلية،وذلك لزيادة فعاليتها؛
- إقامة ورشات عمل بين المراجعين الداخليين التابعين للشركة التابعة حبوب الزيبان القنطرة – بسكرة بغرض تبادل ونقل المعارف والخبرات فيما بينهم؛
- تقوية العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لزيادة درجة الاستفادة بينهما وتبادل المهارات والخبرات ؛
- ضرورة زيادة اهتمام المراجع الداخلي بالمستجدات المتعلقة بالمراجعة الداخلية في مجال معاييرها الدولية،أدواتها، الاطلاع على مختلف النشرات الهيئات المختصة، والقوانين المنظمة لها، وكذا المشاركة في مختلف التظاهرات المتعلقة بها أيضا؛
- نشر الثقافة الايجابية في المؤسسة حول المراجعة الداخلية،خاصة في ظل النظرة السلبية المتشددة لها؛
- ضرورة تحيين إجراءات الرقابة الداخلية بالمركب بما يتماشى مع شكله الجديد؛
- ضرورة قيام المراجع الداخلي بتلخيص إجراءات نظام الرقابة الداخلية (خاصة مع معرفته الواسعة لهذا النظام)، حتى لا يضطر إلى قراءتها في كل مرة يقوم بعملية المراجعة.

❖ **آفاق البحث:**

في نهاية البحث يمكن إعطاء أفكار يمكن أن تكون مواضيع لدراسات مستقبلية، منها:

- ✓ المراجعة الداخلية لنظام المعلومات المحاسبية المحوسبة.
- ✓ دور المراجعة الداخلية في مراجعة التكاليف.
- ✓ دور نظام المعلومات المحاسبية في إدارة المخاطر.
- ✓ دور جدول سيولة الخزينة في المراجعة الداخلية .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع بالعربية

I – الكتب :

1. محمود السيد الناغي : دراسات في المعايير الدولية للمراجعة (تحليل وإطار تطبيق)، ط1، المكتبة العصرية ، المنصورة،مصر، 2000.
2. إبراهيم الجزراوي ، عامر الجنابي :أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ،2009.
3. أبو بكر محمود الهوش:دراسات في نظم وشبكات المعلومات،مكتب عصمى للنشر و التوزيع،القاهرة ،مصر ،1996.
4. أبو زعيزع عبد الله:أساسيات الإرشاد النفس والتربوي بين النظرية والتطبيق، ط1، دار يافا العلمية للنشر والتوزيع،عمان،الأردن، 2009.
5. الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين:إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق ومراجعة وعمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، معيار التدقيق الدولي500 " أدلة التدقيق "، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن،اصدار2010.
6. الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين:إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق ومراجعة وعمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، معيار التدقيق الدولي520 " الإجراءات التحليلية "، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن،2010.
7. أحمد الخطيب،خالد زيغان: إدارة المعرفة و نظم معلومات،ط1،عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع،عمان،الأردن، 2009.
8. أحمد السيد أحمد لطفي : المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2005.
9. احمد بطّاح : قضايا معاصرة في الإدارة التربوية ،ط1، دار الشروق للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،2006.
10. أحمد حسين علي حسين: نظام المعلومات المحاسبية،(الاطار الفكري والنظم التطبيقية)،الدار الجامعية،الاسكندرية، مصر،2006.
11. أحمد حلمي جمعة:المدخل الحديث إلى التدقيق والتأكيد الحديث، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان، الأردن،2009.
12. احمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد (الداخلي،الحكومي، الإداري،الخاص،البيئي، المنشآت الصغيرة)، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
13. احمد عبد المولى الصباغ، كامل احمد السيد العمشاوي، عادل عبد الرحمن احمد: أساسيات المراجعة ومعاييرها، مركز التعليم المفتوح، جامعة القاهرة، مصر،2008.
14. أحمد على إبراهيم: المراجعة المتقدمة، مركز التعليم المفتوح ، جامعة بنها، مصر،2011-2012.
15. أحمد علي إبراهيم ،وفاء يحيي احمد حجازي:قراءة القوائم المالية، مركز التعليم المفتوح،جامعة بنها،مصر،2008.
16. أحمد قايد نور الدين:التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية،ط1،دار الجنان للنشر والتوزيع ،عمان، الأردن، 2015.
17. إدريس عبد السلام اشتيوي: المراجعة معايير وإجراءات، ط4، دار النهضة العربية ،بيروت ، 1996.
18. ألفين أرينز، جيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.
19. الأمير إبراهيم عثمان، أحمد عبد المالك محمد:الأنظمة المحاسبية المتخصصة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004.
20. أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
21. أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
22. أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
23. أمين السيد أحمد لطفي: فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
24. أمين السيد أحمد لطفي:مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2007.
25. تركي إبراهيم سلطان: نظم المعلومات و الحاسب الآلي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1985.
26. ثناء علي القباني ، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
27. ثناء علي القباني، نادر شعبان إبراهيم السواح:النقود البلاستكية واثر المعاملات الالكترونية على المراجعة الداخلية، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2006.

28.جلال إبراهيم العبد، منال الكردي:مقدمة في نظم المعلومات الإدارية(النظرية –الأدوات– التطبيقات)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة، الإسكندرية، مصر، 2002.

29.حازم هاشم الآلوسي: الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق،ج1، ط1 ، الدار الجامعية المفتوحة، طرابلس، ليبيا،2003 .

30.حسن القاضي ،مأمون حمدان : نظرية المحاسبة ، ط1 ، دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،2007.

31.حسين أحمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي: مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية) ، ج 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن، 2009.

32.حسين القاضي،حسين دحدوح:أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية،ط 1،مؤسسة الوراق، عمان،1999.

33.حيدر شاكر البر زنجي ، محمود حسن الهوامي : تكنولوجيا المعلومات في المنظمات المعاصرة(منظور إداري-تكنولوجي)، ط1، مطبعة ابن العربي ،بغداد ،العراق،2014.

34.خالد أمين عبد الله: الرقابة والتدقيق في البنوك، دار وائل للنشر،ط1،عمان ،الأردن،1998.

35.خالد أمين عبد الله:علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، ط2، دار وائل للنشر والطباعة،عمان،الأردن،2001.

36.خلف عبد الله الوردات:التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية،ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

37.خلف عبد الله الوردات:دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، ط1، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2014.

38.داود يوسف صبح: دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط2، اتحاد المصارف العربية ، بيروت ، لبنان، 2010.

39.رأفت سلامة محمود ، أحمد يوسف كليونة ، عمر محمد زريقات: علم تدقيق الحسابات النظري ، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.

40.ربحي مصطفى عليان : إدارة المعرفة،ط1، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008.

41.رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس،فوز الدين أبو جاموس أسس المحاسبة المالية،ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان،الأردن،2004.

42.الرفاعي مبارك: دراسات في مراجعة الحسابات، كلية إدارة الأعمال، جامعة ملك سعود، المملكة السعودية العربية،2009-2010.

43.ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي: نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر،الرياض، المملكة السعودية العربية السعودية، 2010.

44.زياد عبد الكريم القاضي ،محمد خليل أبو زلطة: تصميم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،عمان ،الأردن،2010.

45.سعد غالب ياسين: تحليل وتصميم نظم المعلومات، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

46.سعيدي بلقاسم: المراجعة الداخلية،جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر،2016-2017.

47.سلوى السامرائي: محاضرات نظم المعلومات الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك ، الدانمارك،2008.

48.سليم الحسنية: نظم المعلومات الإدارية نما (إدارة المعلومات في عصر المنظمات المعاصرة)، ط 3، الوراق للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن، 2006.

49.سمير كامل، شحاتة السيد شحاته:نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ،الإسكندرية، مصر،2012.

50.سناء محمد بدران :الرقابة المالية، مركز التعليم المفتوح ، جامعة بنها ، مصر ،2011-2012.

51.سناء محمد بدران: المراجعة المتقدمة، مركز التعليم المفتوح ، جامعة بنها، مصر ، دون سنة نشر،

52.السيد إبراهيم جابر:المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الكترونية،ط1،دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2014.

53.السيد أحمد السقا، المدثر طه أبو الخير : مشاكل معاصرة في المراجعة، المكتبة العصرية، القاهرة، مصر، 2002.

54.سيد عبد الفتاح سيد:نظم المعلومات المحاسبية(أسس نظرية وتطبيقية ونظرة مستقبلية)، كلية التجارة، جامعة كفر شيخ، مصر، 2010-2011.

55.السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف: نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ،2004.

56.السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، كمال الدين الدهراوي: اساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دون دار نشر ، دون بلد ،2005.

57.السيد محمد: المراجعة والرقابة المالية (المعايير القواعد)، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2008.
58.سيمان محمد مصطفى،فاروق جمعة عبد العال:المدخل في المحاسبة المالية، مركز التعليم المفتوح، جامعة بنها، مصر ،(د س ن.)
59.شاهين محمد:تقييم وتحليل المحافظ المالية، دار حميثرا للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن،2017.
60.شريف كمال شاهين:نظم المعلومات الإدارية(للمكتبات ومراكز المعلومات)، دار المريخ للنشر، الرياض،المملكة العربية السعودية ،1994.
61.شعيب شنوف:محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبة الدولية،ج1،مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر ،2008.
62.صبيح الطحان: أصول التدقيق الحديث ،ج1 ، ط2، مطبعة الزمان ، بغداد، العراق، 1976.
63.صلاح الدين حسن السيسي: نظم المحاسبة و الرقابة و تقييم الأداء في المصارف و المؤسسات المالية(دراسات نظرية و تطبيقية) ، ط1، دار الوسام، بيروت، لبنان،1998.
64.طارق عبد أحمد عبده : الأصول العلمية والعملية للمراجعة، مركز التعليم المفتوح ، جامعة بنها ،مصر ،2011-2012.
65.طارق عبد العال حماد:حوكمة الشركات والأزمة العالمية ،الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر ، 2009.
66.طارق عبد العال حماد:حوكمة الشركات(المفاهيم،المبادئ، التجارب، المتطلبات)، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر،2007-2008.
67.طارق نائل هاشم: نظم المعلومات التسويقية، دار تسنيم للنشر و التوزيع،عمان، الأردن، 2007.
68.طربيه مأمون:تقنيات البحث الخاصة في علم النفس الاجتماعي،ط1، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، 2014.
69.عاطف الأخرس، إيمان الهنيني: مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها،ط1،ج1،الدار البركة للنشر والتوزيع،عمان ،الأردن،2000.
70.عامر إبراهيم قنديلجي، علاء الدين عبد القادر الجنابي : نظم المعلومات الإدارية، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن، 2005.
71.عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد:نظرية المحاسبة،ط1،مكتبة الملك فهد الوطنية،الرياض، المملكة السعودية العربية،2009.
72.عبد الرزاق محمد قاسم: تحليل و تصميم نظام المعلومات المحاسبية، ط1، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2004.
73.عبد الفتاح الصحن : أصول المراجعة الداخلية والخارجية،مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية ،مصر ، 1985.
74.عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا : الرقابة والمراجعة الداخلية (على المستوى الجزئي والكلي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ، 2003-2004.
75.عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن:أسس المراجعة العلمية و العملية الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2004.
76.عبد الفتاح محمد الصحن ،محمد السيد سرايا،فتحي رزق السوافيري: الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ،مصر ، 2006.
77.عبد الله محمد حامد:نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، ط1، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2015.
78.عبد الوهاب نصر علي: موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة(وفقاً للمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية)،ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2009.
79.عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة:الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2005-2006.
80.عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة:دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة وفقاً لأحدث المعايير الدولية الأمريكية (مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات)،دار التعليم الجامعي،الإسكندرية، مصر،2014.
81.عطا الله أحمد سويلم الحسبان: الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان،الأردن ، 2009.
82.عطا الله أحمد سويلم الحسبان:التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع ،عمان،الأردن،2009.
83.على أحمد خضر،الهسنياني المعماري:دراسات في علم الإجرام،دار غيداء للنشر والتوزيع،عمان، الأردن،.2012.
84.عماد الصباغ: نظم المعلومات (ماهيتها و مكونتها)،ط1،مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع،عمان، الأردن،2000.

85.العمرات أحمد صالح:المراجعة الداخلية(الإطار النظري والمحتوى السلوكي)،دارالبشير،عمان،الأردن، 1990.
86.عوف محمود الكفراوي: الرقابة المالية، النظرية و التطبيق،ط2، مطبعة الانتصار ، الإسكندرية ، مصر، 2002،
87.غسان فلاح المطارنة:تدقيق الحسابات المعاصرة،(الناحية النظرية)،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،الأردن،2006.
88.فارق جمعة عبد العال ، أحمد حامد محمود : دور نظام المعلومات المحاسبية، مركز التعليم المفتوح ، جامعة بنها ، مصر،2012.
89.فتحي درويش عشيبة:التنظيم لإداري في التعليم العام(أسسه،مجالاته،فعاليته)،ط1،الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي،القاهرة، مصر،2009.
90.فتحي رزق السوافيري ،سمير كامل محمد، محمد مراد مصطفى: الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية،الدار الجامعية الجديدة للنشر ، الإسكندرية، مصر،2002.
91.فهمي الشيخ: التحليل المالي، ط1،(د.د.ن)،فلسطين،2008.
92.فؤاد الشرابي : نظم المعلومات الإدارية ،ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن، 2008.
93.فياض حمزة رملي:نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة (مدخل معاصر لإغراض ترشيد القرارات الإدارية)، دار الأباي للنشر والتوزيع ، الخرطوم ، السودان ، 2011.
94.كلية السياحة والفنادق:مبادئ نظم المعلومات، ط1، كلية السياحة والفنادق، جامعة حلون، مصر، 2010.
95.كمال الدين الدهراوي:مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية،الدار الجامعية،الاسكندرية،مصر، 2005.
96.كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم:أصول المراجعة، بدون دار نشر، بدون بلد، 2003.
97.كورتل فريد،كحلية آمال:الجودة وأنظمة الإيزو،ط1،دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،2010.
98.لويس معلوف اليسوعي: المنجد في اللغة والأدب والعلوم ،ط18،المطبعة الكاثوليكية، بيروت،1956.
99.مجيد جاسم الشرع : المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية ، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن،2002-2003 .
100.محمد إبراهيم عراقي :مدخل تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها السياحية،المكتبة الأكاديمية،جيزة،مصر،2009.
101.محمد أحمد حسان: نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
102.محمد اسماعيل بلال: نظم المعلومات الإدارية،الدار الجامعة الجديدة،الإسكندرية،مصر، 2005.
103.محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي:المراجعة وتدقيق الحسابات،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003.
104.محمد السعيد خشبة:نظم المعلومات(المفاهيم و التكنولوجيا)، دار الكتب القومية، القاهرة، مصر
105.محمد السيد سرايا:أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
106.محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998.
107.محمد بوتين:المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،ط3، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر ، 2008.
108.محمد حامد عطا: معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، دار الكتب الوثائق القومية، القاهرة، مصر، 2006.
109.محمد سامي راضي: مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
110.محمد سمير أحمد،الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،2009.
111.محمد سمير الصبان:الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية،بيروت،لبنان،1988.
112.محمد سمير الصبان، عبد الله هلال: الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
113.محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان:الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005-2006.
114.محمد عبد الحسين آل فرج الطائي: المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع ، ط 1 ،عمان ، الأردن ،2005.
115.محمد فداء الدين عبد المعطي بهجت، ياسر عبد الحميد الخطيب :دور المحاسبة في تقييم أداء وظيفة التسويق (مع دراسة تحليلية للقوائم الملية للشركات المساهمة السعودية)، مركز النشر العملي ،جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر.
116.محمد كوشي: التسيير المحاسبي والمالي، دار المعاصرة الجديدة، المحمدية، الجزائر، 2012.

117.محمد محمد الهادي:التطورات الحديثة لنظم المعلومات المبنية على الكمبيوتر، دار الشرق، القاهرة، مصر،1993.
118.محمد مصطفى سليمان:حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2008.
119.محمد نور عبد الله برهان:تحليل وتصميم نظم المعلومات الحاسوبية،دار الوراق للنشر والتوزيع،عمان،الأردن ،1998.
120.محمود حسين،الزعبي الوادي:أساليب البحث العلمي (مدخل منهجي تطبيقي)، دار المناهج للنشر والتوزيع،عمان،الأردن، 2011.
121.محمود علم الدين:تكنولوجيا المعلومات وصناعة الاتصال الجماهيري،دار العربي للنشر والتوزيع،القاهرة،مصر،1990.
122.محمود محمود السجاعي: تحليل وتصميم النظم المحاسبية، المكتبة العصري للنشر والتوزيع ، مصر ،2010.
123.محمود محمود عفيفي:التطورات الحديثة في تكنولوجيا المعلومات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1994.
124.مدحت أبو النصر: قواعد ومراحل البحث العلمي، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2004.
125.مدحت محمد أبو النصر:الأداء الإداري المتميز، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2010.
126.مشاطي أحمد: المحاسبة الإدارية، دون دار نشر، الأردن، 2009-2010.
127.مصطفى سليمان الدلاهمة: أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات ،ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،عمان ، الأردن ،2008 .
128.مصطفى صالح سلامة: مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية المالية، ط1، دار البداية، عمان، الأردن، 2010.
129.معهد المراجعة الداخلية : المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، ، فلوريدا ، أمريكا ، 2012.
130.معهد المراجعة الداخلية:المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية،قائمة التعريفات،فلوريدا ، أمريكا ، 2012.
131.مهدي مأمون الحسين: نظم معلومات المحاسبية و الإدارية،ط1،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع عمان ،الأردن،2014 .
132.مؤسسة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية : المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008،"اطار اعداد وعرض البيانات المالية"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبيين القانونيين،عمان الاردن،2008.
133.مؤيد راضي خنفر، غسان مطارنة: التحليل المالي للقوائم المالية(مدخل نظري و تطبيقي)، ط 2، دار الميسرة للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن،2009.
134.ميرفت محمد أمين الإدريسي: الرقابة على أعمال البنوك، دار النهضة العربية،القاهرة،مصر ،2010.
135.ناصر دادي عدون:مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية(حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر،2000.
136.ناصر نور الدين عبد اللطيف: نظم المعلومات ومعالجة البيانات والبرامج الجاهزة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر،2006.
137.نبيل عزت أحمد موسى: أساسيات نظم المعلومات في التنظيمات الإدارية، ط2، مكتبة الملك فهد الوطنية، جدة، المملكة العربية السعودية،2006.
138.نجم عبد الله الحميدي ، سلوى أمين السامرائي، عبد الرحمان العبيد :نظم المعلومات الإدارية(مدخل معاصر)،ط1،دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ،الأردن، 2005.
139.نعيم إبراهيم الظاهر: إدارة المعرفة، ط1، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
140.هادي التميمي:مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، ط2، دار وائل للنشر، عمان ، الأردن،2004.
141.وجدي حامد حجازي:أصول المراجعة الداخلية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر،2010.
142.وليد ناجي الحيالي:الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي،منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة،الدنمارك،2007.
143.وليد ناجي الحيالي:الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة،الدنمارك،(د.س.ن).
144.وليد ناجي الحيالي: نظرية المحاسبة، منشورات لأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، الدانمارك، 2007.
145.وليد ناجي الحيالي:أصول المحاسبة المالية ، ج1، منشورات الأكاديمية العربية في الدانمارك، الدانمارك،2007.
146.ياسر موسى: تحليل وتصميم نظم المعلومات، منشورات جامعة حلب، حلب، سوريا، 2007.
147.يسري حرب،وجدان أبو البصل ،عماد احمد أبو شنب: الخدمات الالكترونية ،دار الكتاب الثقافي للنشر والتوزيع ،عمان الأردن ،2012.
148.يوسف محمد جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، دار الوراق للنشر والتوزيع، 2009.
149.يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية ،ط2،جمعية المحاسبية والمراجعين الفلسطينية ،فلسطين ، 2002.

II - الرسائل و الأطروحات:

1. أحمد جنان:نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات(دراسة حالة وحدة تريفال)،مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم الاقتصادية، جامعة بن يوسف بن خدة ،الجزائر،2004.
2. أحمد عبد الهادي شبير:دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية(دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة في فلسطين)،مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية التجارة، قسم محاسبة،جامعة غزة الإسلامية، غزة، فلسطين،2006.
3. بن خليفة حمزة، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة(دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي -الوادي) ، مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر،2012-2013.
4. بوحفص سميحة:دور نظام المعلومات المحاسبية في حساب مؤشر القيمة الإقتصادية المضافة EVAدراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل ، فرع جنرال كابل ،بسكرة،مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر،2012.
5. حسام سعيد أبو وطفة: دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة و فاعلية الاستثمارات المالية(دارسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، غزة ، فلسطين،2009.
6. حواس صالح :التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي ،أطروحة دكتوراه(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة بن يوسف بن خدة ،الجزائر ،2007-2008.
7. خالد هاني الحسيني:مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة والخاصة)، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، قسم محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
8. ساحل فاتح :دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، الجزائر، 2003- 2004 .
9. صلاح ربيعة:المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق(دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة القرض الشعبي الجزائري)، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم المالية، جامعة الجزائر،2004.
10. طرابلسي سليم: تفعيل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية(دراسة حالة مؤسسة صوفية –سوق أهراس LASA)،مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،قسم علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر،باتنة، الجزائر،2008-2009.
11. طوايبية أحمد:المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة وتخطيط الإنتاج، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002- 2003.
12. عبد الناصر شحدة السيد أحمد: الأهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من وجهة نظر محللي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية ومحللي الأوراق المالية في بورصة عمان، مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية العلوم الإدارية والمالية،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.
13. عبير محمد فتحي العفيفي: معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها(دراسة حالة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
14. عيادي محمد لمين: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة(دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية)، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،قسم علوم التسيير، جامعة بن يوسف بن خدة،الجزائر، 2007- 2008.
15. فضيل لحسن: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحليل المالي (دراسة حالة مؤسسة تجديد وتركيب المعدات الكهربائيةSARL (REMELEC، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم المالية، جامعة حسيبة بن بوعلي،الشلف ،الجزائر،2010-2011

16. كاروس أحمد: تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسن فعالية أداء المؤسسة (دارسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 3، الجزائر ، 2010-2011.
17. كردودي سهام: دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات(دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة)، أطروحة دكتورا (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر، 2014-2015.
18. لمين علوطي :تأثير تكنولوجيا المعلومات والاتصالات على الأداء الاقتصادي للمؤسسة، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر ،2003-2004.
19. مجدي عريف: نظم المعلومات الإدارية ودورها في حل المشكلات الإدارة العامة (دراسة ميدانية على المدرية العامة في اللاذقية)، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية الاقتصاد،قسم إدارة الأعمال، جامعة تشرين، اللاذقية،سوريا.
20. محمد عبد الله العبدلي:اثر تطبيق حاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة في سوق الكويت للأوراق المالية ، رسالة ماجستير (غير منشور) ،كلية إدارة الأعمال ،قسم محاسبة، جامعة الشرق الوسط، 2012.
21. محمود عبد السلام محسن:مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية (دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة)،مذكرة ماجستير(غير منشورة)، كلية التجارة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية،غزة، فلسطين،2011.
22. مختار مسامح: توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، مابين الضرورة الاقتصادية و التجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية، أطروحة دكتورا(غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر،2010-2011.
23. مناصرية إسماعيل: دور نظام المعلومات الإدارية في رفع من فعالية عملية اتخاذ القرارات الإدارية(دراسة حالة شركة الجزائر للألمنيوم)،مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف،المسيلة ،الجزائر،2004.
24. مؤمن محمد حسن العفيفي: مدى قدرة المراجع الداخلي على من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية لدولية على مواجهة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة والتمويل ،كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2009.
25. هارون عزوي: دور قائمة تدفقات الخزينة في تحسين فعالية في تفعيل الإفصاح المحاسبي في المؤسسة اقتصادية(دراسة حالة شركة العمومية للكهرباء الريفية الحضرية –باتنة) ، مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر،2010-2011.
26. هدى جاب الله:دور محاسبة التكاليف في دعم نظام المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –بسكرة-)، مذكرة ماجستير (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر،2011-2012 .
27. وائل محمد إبراهيم خلف الله: واقع إعداد و تنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية(قطاع غزة)، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة،فلسطين، 2007.
28. يوسف سعيد يوسف المدلل: دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري(دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأسواق المالية)، رسالة ماجستير(غير منشورة)، قسم محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

III- المجلات العلمية:

1. إبراهيم محمد الجزراوي،لقمان سعيد:أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في رفع كفاءة وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية،مجلة الإدارة والاقتصاد،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة المستنصرية،بغداد ،العراق، العدد 75 ، 2009.
2. أحمد محمد العمري ، فضل عبد الفتاح عبد المغني:مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية،الأردن، المجلد الثاني ، العدد الثالث،2006.
3. أحمد محمد العمري ، فضل عبد الفتاح عبد المغني:مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية،الأردن، المجلد الثاني ، العدد الثالث،2006.
4. أشرف محمد إبراهيم منصور:المراجعين الخارجيين وإدارة مخاطر الأعمال،مجلة المحاسبون ،هيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ،العدد62،جوان 2012.
5. بن عمارة نوال: أبعاد الرقابة الداخلية وأهميتها في المصاريف ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف 1، الجزائر، العدد التاسع ، 2009.
6. جيلالي عياد غلام الله: مدى ملائمة معايير التدقيق الداخلي للمؤسسة الجزائرية في ظل النظام تطبيق المحاسبي المالي ، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية،جامعة حسيبة بن بوعلي،الشلف ،الجزائر، العدد15، جانفي 2016.
7. حسن الطيب عبد الله : دور معايير جودة المراجعة في تعزيز ثقة تقرير المراجع الخارجي لأغراض الائتمان المصرفي مجلة كلية الاقتصاد العلمية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية والسياسية والمحاسبية، جامعة إفريقيا العالمية ، خرطوم، السودان، العدد الأول،2011.
8. حكمت محمد فيلح: أثر نظم المعلومات الإدارية في صناعة القرارات الإدارية (دراسة لأراء عينة من المسؤولين الإداريين في كليات جامعة تكريت)، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة تكريت، العرق، المجلد 4، العدد10 ،2008.
9. خالد قشي سعد: أثر نظام معلومات التسويقية على الميزة التنافسية(دراسة حالة مؤسسات الصناعية الغذائية بالجزائر)،مجلة الغري للأبحاث الاقتصادية والإدارية ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة ،الكوفة، العراق، المجلد9،العدد29 ،2011.
10. خليل الرفاعي ، خالد الخطيب: قياس مدى تطبيق المدققين الأردنيين لمفهوم التدقيق الاجتماعي كجزء من عملية التدقيق الشاملة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات ، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، المجلد 2، العدد 27، جوان 2012.
11. دالي علي لمياء : دور نظام المعلومات الإنتاج (دراسة ميدانية بمؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر، العدد السادس عشر، ديسمبر 2014.
12. رائد جبر: تطوير عملية الرقابة الداخلية الشرعية في المصارف الإسلامية بالاستفادة من مفهوم لجنة مؤسسات الراعية (coco)، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الجامعة الأردنية ، عمان، الأردن، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، السنة التاسعة عشرة ، جانفي 2011.
13. رضا ابراهيم صالح:أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الازمة المالية العالمية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، مصر، المجلد 46، العدد2،جوان 2009.
14. زياد هاشم السقا:إمكانية تصميم نظم المعلومات المحاسبية في ظل الحكومة الالكترونية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد5، العدد 15 ،2009.
15. زياد هاشم يحي :متطلبات تطوير نظم معلومات من خلال النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية و الإدارية،مجلة بحوث مستقبلية ،مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحدباء الجامعة ،الموصل ،العراق،العدد الرابع عشر ،2006.
16. سامح محمد رضا رياض : دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الإرباح (دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية) مجلة العربية للمحاسبة ،جامعة البحرين ، المجلد15 ، أكتوبر 2012.
17. سليمان سند السبوع:اثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار coso على أهداف الرقابة (حالة الشركات الصناعية الأردنية)،مجلة الدراسات العلوم الإدارية، عمادة البحث العلمي،الجامعة الأردنية،الأردن، المجلد 38، العدد 1 ، 2011.

18. سليمان مرجان: نظام المعلومات الإدارية في المنظمات الإنتاجية الحديثة، مجلة الجامعة، جامعة الزاوية، ليبيا، العدد السادس، 2004.
19. سمير كامل محمد عيسى: العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، الإسكندرية ، مصر، المجلد45 ، العدد 1 ،يناير2008.
20. شاهر فلاح العرود،طلال حمدون شكر:جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،عمادة البحث العلمي الجامعة الأردنية،الأردن ، المجلد 5 ، العدد 4 ، 2009 .
21. شذى جبر ،سارة عبد الحميد:تحليل سيولة المصارف باستخدام قائمة التدفقات النقدية، مجلة الإدارة والاقتصاد،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة المستنصرية،بغداد ،العراق، السنة 40، العدد 101 ،2017.
22. شنشونة محمد : دور نظم المعلومات في تسيير المعرفة بالمؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر،السنة الحادية عشرة ، العدد20، نوفمبر 2010.
23. صدام محمد محمود الحيالي : دور الشافية في تعزيز البعد الثقافي للمعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة تكريت ، العراق ، المجلد 4، العدد 10، 2008 .
24. عبد الفتاح عبد الرحمن كراسنة ،سمية محمد توفيق الخليلي :مكونات إدارة المعرفة(دارسة تحليلية في وزارة التربية والتعليم الأردنية) ،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، الجامعة الأردنية ،الأردن، المجلد 5، العدد 3 ، 2009 .
25. عصام الدين السائح خرواط:إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة،مجلة الساتل،جامعة 7أكتوبر، مصراتة،ليبيا، العدد 5 ،2008 .
26. عطا الله أحمد سويلم الحسبان: مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة ببيئة أنظمة المعلومات للمحافظة على أمن وسرية المعلومات في بنوك التجارية الأردنية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد، العراق، العدد 20، 2009.
27. علي ميا ،نجم الحميدي ، ماهر ضويا: دور نظام معلومات الموارد البشرية في اختيار القيادات الإدارية (دراسة ميدانية على شركات الغزل في محافظة اللاذقية)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية (سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية) ، جامعة تشرين، اللاذقية،سوريا، المجلد30 ، العدد 2 ، 2008.
28. عهد علي زعيتر ، حسام عبد المحسن العبقري: اعتماد المراجع على تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات معايير العمل الميداني وآثاره على جودة الأداء المهني من وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة في المملكة السعودية ، مجلة جامعة المالك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز ،الرياض، المملكة السعودية، مجلد25، العدد1 ،2011.
29. عوض سلامة الرحيلي،الغريب محمد بيومي :استخدام الأساليب الحديثة في تطور أداء الإدارة المالية بجامعة عبد العزيز،مجلة بجامعة عبد العزيز الاقتصاد والإدارة ،جدة ،المملكة السعودية العربية ،مجلد12 ،العدد1، 1998.
30. عيسى عيسى العسافين:تكنولوجيا المعلومات(دراسة في مفهومها وأبعادها ومشاكل نقلها إلى الدول العربية)، مجلة مكتبة الملك فهد الوطنية، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، المملكة العربية السعودية،المجلد 12،العدد2، 2006.
31. غسان عيسى إبراهيم العمري : دور روافد الفكرية والجذور الإدارية لإدارة المعرفة في بناء تكنولوجيا المعرفة ،مجلة مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر، العدد السادس ، ديسمبر 2009.
32. قرامز فاطمة الزهراء:تطوير نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية(دراسة حالة النظام المحاسبي في الجزائر)،مجلة البحوث الاقتصداية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة العربي بن مهدي ،جامعة البواقي ،الجزائر،العدد الثالث، جوان2015.
33. لطيف زيود ، حسين على، ريم محمد نصور :العوامل المؤثرة على فاعلية نظم المعلومات المحاسبية(دراسة حالة فرع المصرف التجاري السوري في اللاذقية)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدارسات العلمية (سلسلة العلوم الاقتصاد والقانونية)، جامعة تشرين،اللاذقية، سوريا ،المجلد35، العدد 7 ، 2013 .
34. لمار رضوان : تفعيل إدارة المعرفة من خلال النظم الخبيرة، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة الجيلاني بونعامة خميس مليانة ، الجزائر، العدد الثامن ، ماي 2013.
35. ليلى ناجي مجيد الفتلاوي:دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في مكافحة الفساد المالي ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد، العراق، العدد 32 ، 2012.

36. محمد حسين علي الصواف : أثر الرقابة والتدقيق الداخلي في تحجيم المخاطر التشغيلية في المصارف التجارية ،مجلة التقني ، هيئة التعليم التقني ، العراق ، المجلد الرابع والعشرون ، العدد التاسع ،2011.

37. محمد دباغية ،إبراهيم خليل السعدي : أثر العوامل على كفاءة وفاعلية نظم المعلمات المحاسبية في شركات التأمين(دراسة تحليلية في شركات التأمين الأردنية)، مجلة الإدارة والاقتصاد ،كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد ،العراق، السنة الرابعة والثلاثون ، العدد 60 ،2011.

38. محمد زهري مجني: الرقابة الداخلية، مجلة المحاسب القانوني، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، صنعاء، اليمن، العدد التاسع ، مارس 2010.

39. وعد عبد الودود سيف :المراجعة " تدقيق" الحسابات (طبيعتها- أهدفها- إجراءاتها) ، كراسات اقتصادية ،المركز الدراسات والبحوث اليمني ، اليمن، العدد4، سبتمبر- ديسمبر 2009.

40. يزيد صالحي،عبد الله مايو :واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية(دراسة ميدانية)،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، الجزائر، العدد 9 ، 2016.

41. عبد الحكيم جودة،عماد يوسف الشيخ،سليمان سند السبوع: مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية(دراسة ميدانية) ، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية،جامعة الزرقاء،الزرقاء ،الأردن، المجلد9،العدد 2، 2009.

VI-الملتقيات والمؤتمرات:

1. انتظار أحمد جاسم الشمري، معتز سلمان الدوري:إدارة المعرفة ودورها في تعزيز عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي،مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي الرابع بعنوان " إدارة المعرفة في العالم العربي"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية،عمان،الأردن،أيام 26-28أفريل2004.

2. الخطيب خالد:أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية في ظل التحديات العالمية المعاصرة ،مدخلة مقدمة المؤتمر العلمي الثالث بعنوان"إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان ،الأردن، أيام 27 - 29 أفريل 2009.

3. شريف عمر،محمدي عبد العالي :دور محافظ الحسابات في إضفاء الثقة على المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا الإعلام والاتصال،مداخلة مقدمة إلى المؤتمر الدولي الأول"المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف،المسيلة ،الجزائر، يومي 4و 5 ديسمبر 2012.

4. عبد الناصر نور،إياد عودة: قياس التكاليف الاجتماعية ومدى مساهمتها بتحقيق الرفاهية الاجتماعية(دراسة ميدانية على فنادق ذات فئات خمس نجوم في الأردن)،مدخلة مقدمة إلى المؤتمر الثاني" القضايا المُلِحّة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، كلية الأعمال، الجامعة الأردنية،عمان ،الأردن، يومي 14و15أفريل 2009.

5. عربة الحاج ، تمجغدين نور الدين : المراجعة الداخلية كإستراتجية لإدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية ،مدخلة مقدمة للملتقى الدولي الثالث بعنوان " إستراتجية إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية : الآفاق والتحديات " كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة حسبية بن علي ، الشلف ، الجزائر ، يومي 28-26 نوفمبر 2008.

6. عز الدين مالك، الطيب محمد : دور تكنولوجيا المعلومات في البحث العلمي في الاقتصاد الإسلامي ، مدخلة مقدمة للمؤتمر العالمي السابع للاقتصاد الإسلامي بعنوان "الحلول وتطبيقات لقضايا اقتصادية معاصرة"، مركز أبحاث الاقتصاد الإسلامي،جامعة ملك عبد العزيز،جدة، المملكة العربية السعودية ،1-3 أفريل 2008.

7. عمورة جمال: ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول" النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر ، يومي 13و14 ديسمبر 2011.

8. عيد أحمد أبو بكر :دور نظم المعلومات الإستراتجية في دعم وتحقيق الميزة التنافسية لشركات التامين المصرية، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي الحادي عشر بعنوان " ذكاء العمال واقتصاد المعرفة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية،عمان،الأردن،أيام 23-26 أفريل 2012.

9. غزازي عمر،علاش أحمد : واقع نظم المعلومات و اتخاذ القرارات في المؤسسات الجزائرية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني السادس حول " الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية "، جامعة 20أوت، سكيكدة ، الجزائر ، يومي 27-28 جانفي 2009.

10.فروم محمد الصالح، بوجعادة إلياس،كحيلة آمال: دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الثامن " مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة " كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير"، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20أوت ، سكيكدة ، الجزائر ، يومي 11و12 اكتوبر 2012.

11.لعشوري نوال: تشخيص المالي كوسيلة لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ، مداخلة مقدمة إلى الملتقي الوطني بعنوان " التشخيص المالي في المؤسسات الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، مركز الجامعي محمد الشريف مساعدية،سوق أهراس،الجزائر ، يومي 22و23 ماي 2012.

12.محمد الصالح قريشي،هدى بن محمد:دور نظام المعلومات في الإستراتجيات التنافسية، مداخلة مقدمة إلى الملتقي الوطني الرابع" نظام المعلومات،اليقظة الإستراتجية والذكاء الاقتصادي في المؤسسة الاقتصادية بين حتمية التفاعل أو الزوال" ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة العربي بن مهدي ،جامعة البواقي ،الجزائر،يومي 16و17مارس 2014.

13.محمد عبد الفتاح إبراهيم: نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مداخلة مقدمة للمؤتمر العربي الأول حول"التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات" المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة- في سبتمبر2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

14.محمد عبد الفتاح العشماوي:التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، ندوة حوكمة الشركات والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي المنعقدة في القاهرة، مصر، نوفمبر 2006، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

15.محمد فلاق: التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الايزو 9001، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الثامن " مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة "، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20أوت ، سكيكدة ، الجزائر، يومي 11و12 اكتوبر 2012.

16.مزهودة نور الدين :أثر نظام المعلومات على تنافسية المؤسسة، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني بعنوان "استراتجيات التدريب في ظل الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، يومي 10و 11نوفمبر2009.

17.مصطفى حسن بسيوني السعدني : طبيعة خدمات المراجعة الداخلية،مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العربي الأول حول"التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات" المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة-سبتمبر2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

18.مصطفي نجم البشاري :أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان مداخلة مقدمة إلى مؤتمر الأول للمراجعة الداخلية بالسودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني ،الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة ،الخرطوم، السودان، يومي 20-21 جانفي2008.

19.مقراني عبد الحكيم،قمان عمر : أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الأشراف ومراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول" النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب ،البليدة ،الجزائر، يومي 13و14 ديسمبر 2011.

20.نعام محسن حسن زويلف: أثر اقتصاد المعرفة في نظام التقرير المالي،مدخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي بعنوان "المعرفة: الركيزة الجديدة والتحدي التنافسي للمؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،الجزائر، يومي 12و13 نوفمبر،2005.

21.نوال بن عمارة : إدارة المخاطر في المصارف المشاركة ، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول " الأزمة المالية والاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف ،الجزائر، يومي20و21أكتوبر2009.

22.هوام جمعة،لعشوري نوال: دور الحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مدخلة مقدمة للملتقى الدولي الأول حول" الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات و آفاق)،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي ،الجزائر، يومي 7و8 ديسمبر2010 .

23. وهيبة ناصري: التشخيص المالي وفق النظام المحاسبي المالي ،مداخلة مقدمة إلى الملتقي الوطني بعنوان " التشخيص المالي في المؤسسات الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، مركز الجامعي محمد الشريف مساعدية،سوق أهراس،الجزائر ، يومي 22و23 ماي 2012.
24. يحياوي مفيدة ، سطحاوي عبد العزيز :دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في اتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسات(دراسة حالة بعض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة)،مدخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول " صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية"، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009.
25. يحياوي مفيدة، ريف عبد الرزاق، أثر المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs على التحليل المالي بالمؤسسة، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الأول حول "النظام المحاسبي و المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب، تطبيقات و آفاق"، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشهيد حمة لخضر ،الوادي، الجزائر،يومي 17-18 جانفي 2010.

V- القوانين والمراسيم:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة العدل،القانون التجاري،2007.
2. القانون رقم 88- 01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية والاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المطبعة الرسمية ،الجزائر ،العددرقم02 ،المؤرخة في13جانفي 1988.
3. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 01 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المطبعة الرسمية ،الجزائر، العدد74،الصادر في 2007/11/25.
4. القرار المؤرخ في26يجويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المطبعة الرسمية ،الجزائر، العدد19، الصادرة بتاريخ 25مارس2009.
5. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقررة رقم002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الجزائر،2016.
6. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقررة رقم150 المؤرخ في 04 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الجزائر،2016.
7. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقررة رقم23 المؤرخ في 15مارس2017 مارس، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ،الجزائر،2017.
8. وزارة المالية،المجلس الوطني للمحاسبة،المقررة رقم23 المؤرخ في 15مارس2017 فيفري،المعيار الجزائري للتدقيق رقم610 الموسوم "استخدام أعمال المدققين الداخليين"،2017،الجزائر.

VI- مقالات على الانترنت:

1. آلان مصطفى هلدني، ثائر محمود الغبان: دور الرقابة الداخلية في ظل نظام محاسبي الكتروني(دراسة عينة من المصارف العراقية)، مجلة العلوم الإنسانية، السنة السابعة،العدد45 ،2010 ، مجلة الكترونية : www.ulum.nl (تاريخ التصفح 2013/02/13).
2. جمال شحات:قائمة التدفقات النقدية، مقال متاح على الربط:
http://www.aleqt.com/2013/06/03/article_760445.html2015/03/30 (تاريخ التصفح
3. جمال شحات: مفهوم الرقابة الداخلية ، مقال متاح على الرابط :
http://alphabeta.argaam.com/article/detail/29055 (تاريخ الإطلاع2013/10/10)
4. خلف الوردات : عن معايير التدقيق الداخلي الدولية ، مدونة انقرا، مقال متاح على الرابط
http://sqarra.wordpress.com/iia/ (2011/11/21 تاريخ التصفح)
5. راجيف ثاكر: نصائح بشأن كتابة تقارير التدقيق الداخلي، مجلة المدقق الداخلي (الشرق الأوسط)، جمعية المدققين الداخليين، الإمارات،مجلة الكترونية،مقال متاح على الرابط:
http://www.internalauditor.me/ar/article/tips-on-writing-internal-audit-reports/
(تاريخ التصفح2017/12/27)
6. زين يونس :تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية للسيارات الصناعية،مجلة العلوم الإنسانية،السنة الثامنة ، العدد الثامن ،هولندا،2010، مجلة الكترونية:www.ulum.nl،

7. الست فاطمة عبد جواد: أثر تكنولوجيا المعلومات في نظام الرقابة الداخلية والأمور المالية، مقال متاح على الرابط : http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=15 (تاريخ التصفح2013/10/22)

8. عمرو محمد ذكي، عبد الوهاب سلامة: نظام الرقابة الداخلية (الخاصة بقطاع المستشفيات والمنشات الصحية)، 2013-2014، وثيقة متاحة على الرابط: http://static.alukah.net/Researches/Files/Rsrch_495/ERKABA.pdf (تاريخ التصفح 2016/02/13)

9. الفريق عبد العزيز بن محمد هندي: الرقابة في الإدارة الإسلامية، مقال متاح على الرابط: http://www.alukah.net/Culture/0/26946/1/%D8%A7%D9%84%D8%B1%D982%D8%A7%D8%A8%D8%A9/ (تاريخ التصفح 2013/10/23).

10. معهد المراجعة الداخلية : مبادئ أخلاقيات المهنة، فلوريدا ، أمريكا ، 2009، متوفر على الرابط: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Codes%20of%20Ethics.pdf (تاريخ التصفح 2014/09/12

11. نهلة أبو الغزالة :دور المراجعة في تخفيض مخاطر المشتقات المالية، مقال متاح على الرابط : http://digital.ahram.org.eg/articles.aspx?Serial=1125981&eid=843 (تاريخ التصفح 2013/01/28)

12. هناء عقيل العقيل: نبذة عن مهنة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية، مقال متاح على الرابط : http://fac.ksu.edu.sa/sites/default/files/ksa_ia_history.doc (تاريخ التصفح2014/03/03)

ثانيا :المراجع باللغة الاجنبية:

I-الكتب:

1.Alazard Claude et Sépari Sabine : Control de gestion (manuel et applications), 2eme édition, Dunod, Paris, France, 2010.

2.Allégre. C.B et Andréassian. A.E : Gestion de ressource haumaies (valeur de l'inmtériel) ,1édtition, De Boeck Supérieur, Bruxelles, Belgique, 2008.

3.Angot Hugues, Fischer Christian, Theunissen Baudouin : Audit comptable, audit informatique, 3 ème édition, Enterprise de Boeck, Bruxelles, Belgique, 2004.

4.Apothéloz Bemard, Settelr Alfred, Dusse Vincent: Théroie comptabilite et théroie des comptes, sixime édition, Presses polytechnique universters romandes, Lunsanne, Suisse, 2007.

5.Bagranoff.Nacy.A ,Simkin.Mark.G,Norman Carolyn Strand : Core concepts of accounting information systems, Eleventh Edition, John Wiley& Sons, Inc, Chichester, United Kingdom, 2010.

6.Basu Samjb Kumar: Auditing (principles and techniques), 1st edition, Dorling Kindersley Pvt .Ltd, New Delhi, India, 2006.

7.Bebbington.jan, Gray. Rob, Laughlin. Richard: Financial accounting (practice and principle), third edition, Thomson learning, London, England,2001 .

8.Bertin Élisabeth et Vaurs Louis : Audit interne (enjeux et pratiques à l'international), Éditions d'Eyrolles, , Paris ,France, 2007.

9.Bissell Allen, Clinton Douglas.B, Prentice Robert. A, Stone Don. N: Wiley CPAexcel Exam Review April 2017 Study Guide (business environment and concepts), 2nd edition, John Wiley& Sons, Inc, New Jersey, USA, 2017.

10. Cangemi, Michael. P and Singleton, Tommie. W: Managing the audit function (a corporate audit department procedures guide), 3rd Edition, John Wiley & Sons, Inc, New York,2003.

11. Champlain.Jack J: Auditing information system, 2nd edition,John Wiley & Sons,Inc,New Jersey, USA,2003.

12. Collège des Inspecteurs Généraux des Ministères (CIGM): Projet de gouvernance locale au Maroc (manuel d'audit interne pour les inspections générales des ministères), Maroc ,2007.

13. Collins, L et Valin, G : Audit et contrôle interne , 4eme Edition, Dalloz, Paris, France, 1992.

14. Davis Chris, Schiller Mike, Wheeler Kevin: IT Auditing: Using controls to protect information assets, 2nd edition, McGraw-Hill Companies, New York,2011.
15. European Confederation Of Institutes Of Internal Auditing :Banking internal auditing in europe, Erich Schmidt Verlag, Berlin. Allemagne,2009.
16. Eustache E bondo Wa Mandzila : LA gouvernance de l'entreprise (une approche par l'audit et le contrôle interne) l'harmattan, Paris, France, 2006.
17. Faisandier Alain:Nations de Systeme et d'ingénierie de systeme,1editiion, Sinergy'com, France,2014.
18. Gomes Clifford: Auditing and assurance (theory and practice),PHI Learning Private Limited, New Delhi,2012.
19. Hall. James .A: Accounting information systems, Sixth Edition , South-Western Cengage Learning ,Mason, USA ,2008.
20.IFAC: Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, IAS 610" Using the work of internal auditors ",Volume I, IFAC, New York,2013.
21.IFAC: Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, IAS 315 " Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment ", Volume I, IFAC, New York,2013.
22. Khayarallah Belaid : L'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes, Centre De Publication Universitaire, Tunis, 2005.
23. Khelassi Reda:L'audit interne (audit opérationnel) ,2ème édition, Editions Houma, Alger, Algérie, 2007.
24. Leitch Matthew: Intelligent Internal Control and Risk Management, 1 edition, Routledge, New York,USA, 2008.
25. Lerner.Joel.j and Cashin.james.A: Shaun's outline of principles of accounting I, fifth edition, McGraw-Hill Companies Inc, New York , 2009.
26. Lotarski Angeline Aubert, Lecointe Michel, Maes Blandine, Rebinguet Michel, Saint-Jean Michèle: Conduire un audit à visée participative, Chronique Social ,Lyon, France , 2006.
27. Lunt Henry: Fundamentals of financial Accounting, 1st Edition, Elsevier Ltd, 2006.
28. Micheline Friédérich, Alain Burlaud, Georges Langlois, René Bonnault: Comptabilité et audit (manuel et application) ,Foucher, France, 2008-2009.
29. Mills David: Quality auditing, 1st, Springer Science & Business Media, Kingdom United,1993.
30. Moeller Robert R : Sarbanes-Oxley internal controls(Effective auditing with as55, COBIT, and ITIL) , John Wiley & Sons, Inc, Canada, 2008.
31.O'Brien. James. A and Marakas. George. M: Introduction to information systems, McGraw-Hill/Irwin, New York, USA, Fifteenth Edition, 2010.
32. Obert Robert et Mairesse Marie- Pierre : Comptabilité et audit (manuel et applications), Dunod, Paris, France, 2007.
33. Pickett. Spencer. K .H: The essential handbook of internal auditing, John Wiley & Sons Ltd, England, 2005.
34. Pickett. Spencer. K .H: The internal auditor at wart (Practical guide to every day challenges), John Wiley & Sons, London,2004.
35. Pieme Schick : Mémento d'audit interne, Dunod, Paris, France, 2007.

36. Pigé Benoît : Comptabilité et audit (manuel, applications et corrigés),Group Revue Fiduciaire, Paris, France, 2008 .
37. Pigé Benoît : Gouvernance- contrôle et audit des organisations, Economica, Paris, France,2008.
38. Porter. Brenda, Simon. Jon, Hatherly.David: Principles of external auditing, 2nd edition, John Wiley & Sons, LTD, England, 2003.
39. Prasad Manmohan and Sinha Kamini: Principles of management accounting, 1st Edition, Motilal Banarsidass, Delhi, India,1990 .
40. Prowal.L.S:Accounting theory,third edition,Tata McGraw-Hill Education,New Delhi,India,2001.
41. Rachchh Minaxi. A, Rachchh Gunvantrai.A, Gadade Siddheshwar,Patil Ekath.A : Auditing and cost accounting, Dorling Kindersley Pvt. Ltd, New Delhi, India, 2010.
42. Rajasekaran. V: Financial accounting, Pearson Education, New Delhi, India, 2012.
43. Ravinder Kumar and Virender Sharma : Auditing (principles and practice) , Prentice- Hall of India Private Limited , New Delhi , 2005 .
44. Reddy.R.j:Cost accounting and control systems,Ashish Publishing House,New Delhi,India,2004.
45. Renard Jacques : Théorie et pratique de l'audit interne, Septième édition, Éditions d'Organisation, Paris ,France , 2010.
46. Renard Jacques : Théorie et pratique de l'audit interne, Cinquième édition, 2004, Éditions d'Organisation, Paris, Franc,2004.
47. Richard Cascarino and Sandy van Esch: Internal auditing(an integrated approach), 2nd Edition, Juta Academic, South Africa, 2007.
48. Rick Hayes, Roger Dassen, Arnolod Schider,Philip Wallage:Principles of auditing(an introduction to international standards an auditing), second edition ,Pearson Education Limited ,England ,2005.
49. Sanchez-Rodriguez.Cristobal,Rainer.R.Kelly,Cegielski.CaseyG,Splettstoesser-Hogeterp. Ingrid : Introduction to information systems ,third Canadian edition, John Wiley & Sons,2013.
50. Shukla. M.C, Gupta.M.A,Grewal.T.S: Cost Accounting (Text And Problems), S. Chand & Company Pvt. Ltd, New Delhi, India, 2008.
51. Sinch Surender: Management accounting, PHL Learning Pvt.Ltd, New Delhi, India, 2016.
52. Sofat Rajni and Hiro Preeti: Basic accounting, second edition, PHI Learning Private Limited, New Delhi, India, 2010.
53. Sridhar Ramamoorti: Internal auditing (history, evolution and prospects), The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, USA, 2003.
54. Switzer.Susan.M: Internal audit reports post Sarbanes-Oxley (a guide to process-driven reporting), John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, USA, 2007.
55. Trill Peter and Mclaney Eddie: Accounting and finance (for non specialists), fifth edition, Pearson Education, Harlow, England, 2006.
56. Vallabhaneni. S. Rao: Wiley CIA Exam Review (part 1, internal audit basics), John Wiley& Sons, Inc, New Jersey, USA.
57.Véronneau Pierre : Technologie de l'information avancée pour experts comptables, Les Presses De L'université Laval, Québec, Canada, 2004.
58. Walter Jacques, Noirot Philippe : Le contrôle interne (Des chiffres porteurs de sens), AFNOR Éditions, Paris, France,2010.
59. Young Brendon and Coleman Rodoney: Operational risk assessment, John Wiley& Sons, Inc, Chichester, United Kingdom, 2009.

II- الرسائل و الأطروحات:

60. Swinkels Walter H.A : Exploration of a theory of internal audit (a study on the theoretical foundations of internal audit in relation to the nature and the control systems of Dutch public listed firms) , Thesis doctoral, Faculty of Economics and Business, University of Amsterdam ,Amsterdam,2012.

III- المجلات العلمية:

61. Asare Thomas: Internal auditing in the public sector (promoting good governance and performance improvement), International Journal on Governmental Financial Management, Vol.IX, No. 1, 2009.

62. Baudet Jean-Jacques : L'évaluation de l'environnement de contrôle interne et des risques par les « professionnels du chiffre », Tax Audit & Accountancy Revue, Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux, Bruxelles, Belgique, Juin 2006.

63. Du Plessis, liesel and Grobler Georgina Philippine: The process of control self-assessment and its use in risk management , Meditrai Accountancy Research Journal, university of Pretoria, Pretoria, South Africa, vol .7,2009.

64. Hay David :Internal control (How it evolved in four English-speaking countries), Accounting Historians Journal, Academy of Accounting Historians, Birmingham Publishing Company, Birmingham, Alabama, Vol. 20, NO. 1, 1993.

65. Organisation for Economic Co-operation and Development(OECD)(Central Bank Audit Practices): Sigma papers, No. 24, OECD Publishing, Paris, France,1999.

66. Sourour Hazami Amara:Le rapport portant sur les éléments du contrôle interne (aller au-delà du reporting réglementaire et analyser les discours), La Revue Gestion et Organisation, L'université Saint-Esprit de Kaslik, Liban, Elsevier B.V, Vol.5, No. 1, 2013.

67. Spraakman Gary: Internal audit at the historical hudson's bay company (a challenge to accepted history), Accounting Historians Journal, Academy of Accounting Historians, Birmingham Publishing Company, Birmingham, Alabama, Vol. 28, No. 1, June 2001.

68. Theofanis Karagiorgos , George Drogalas , Iordanis Eleftheriadis, Petros Christodoulou: Internal audit contribution to efficient risk management, journal of business management, Vol. 2, No. 1, June 2010.

VI- المقالات على الانترنت:

1.Humphrey Christopher and Loft Anne : The complex world of international auditing regulation, Available at :
http://www.qfinance.com/auditing-best-practice/the-complex-world-of-international-auditing-regulation?full.(Accessed: 13/12/2013).

2.Ridley Jeffrey: The internal audit role –is there an expectation gap in your organization? , available at http://www.qfinance.com/auditing-best-practice/the-internal-audit-roleis-there-an-expectation-gap-in-your-organization?full#top ,(Accessed 26/01/2014).

3.Souei Abderrazek: La conduite d'une mission d'audit interne, International Management & Auditing Company (Audit & Conseil), La Soukra, Tunisie, disponible sur :
http://www.imacaudit.com/docs/Documentation%20audit/conduite-mission-audit.pdf (Consulté le 10/2/11/2014).

4.The Institute of Internal Auditors: IIA Position(paper the role of internal auditing in enterprise-wide risk management), Florida, 2009, available at: https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf ,(Accessed25/12/2014)

الـمـلاحـق

01 الملحق رقم

GROUPE ERIAD SETIF/ SPA
FILIALE LES MOUINS DU ZIBANS

RECAP Cout de Poduction 2015

		QUANTITES PRODUITES QX	COUT	VAL
SEMOULERIE	50 KG SEM SUP	200,00	3 476,82	695 363,73
	25 KG SEM SUP	183 664,25	3 487,22	640 478 170,02
	10 KG SEM SUP	28 169,80	3 524,12	99 273 699,56
	05 KG SEM SUP		-	-
	25 KG SEM COUR	3 230,00	3 111,44	10 049 951,51
	10 KG SEM COMP		-	-
	25 KG SEM COMP		-	-
	S/TOTAL			750 497 184,81

		QUANTITES PRODUITES QX	COUT	VAL
MINOTERIE	FAR COUR 50 KG	89 342,50	1 958,67	174 992 676,60
	FAR COUR 25 KG	2 747,25	1 958,31	5 379 970,54
	FAR COUR 05 KG	747,45	2 196,20	1 641 547,77
	FAR COUR 02 KG	30,98	2 089,61	64 735,98
	FAR COUR 01 KG	370,24	2 146,69	794 788,98
	01 KG FAR SUP	24,34	2 271,35	55 284,54
	02 KG FAR SUP	11,56	2 208,69	25 532,48
	05 KG FAR SUP	390,65	2 324,93	908 233,21
	S/TOTAL			183 862 770,10

		QUANTITES PRODUITES QX	COUT	VAL
ISSUES	SON (BLÉ DUR)	90 874,60	1 007,48	91 554 703,64
	SON (BLÉ TENDRE)	34 738,47	1 025,60	35 627 651,49
	SEMOULE SSF SAC	32 393,25	947,72	30 699 580,52
	DÉCHETS	8 003,53	131,91	1 055 772,32
	S/TOTAL			158 937 707,97

TOTAL VARIATION	1 093 297 662,88
TOTAL CHARGE COMPTABILITE ANALYTIQUE	1 093 297 662,88
ECART	0,00

الملحق رقم 02

الرياض سطيف -مطاحن الزيبان القنطرة
شركة مساهمة رأسمالها : 896.260.000 دج .
السنة المالية 2013

الأصـــــــــــول

الرقم التعريفي الضريبي: 099807024208980

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية					
تثبيتات معنوية		276 426,56	183 029,77	93 396,79	148 682,11
تثبيتات عينية	1	2 249 676 933,51	1 413 468 514,60	836 208 418,91	852 809 755,68
أراضي		16 478 991,99	-	16 478 991,99	16 478 991,99
مباني		1 173 286 891,47	368 580 544,27	804 706 347,20	817 430 288,12
المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية		996 832 814,65	983 448 791,58	13 384 023,07	13 800 608,39
تثبيتات عينية أخرى		63 078 235,46	61 439 178,73	1 639 056,65	5 099 867,18
تثبيتات في شكل امتياز				-	
تثبيتات الجاري إنجازها				-	
تثبيتات مالية	2	87 600,00	-	87 600,00	104 300,00
				-	
				-	
		-		-	
		87 600,00		87 600,00	104 300,00
ضرائب مؤجلة على الأصل		15 359 344,36		15 359 344,36	15 337 883,30
مجموع الاصل غير الجاري		2 265 400 304,43	1 413 651 544,37	851 748 760,06	868 600 626,09
أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		52 626 341,65	-	52 626 341,65	69 394 044,44
مخزونات المواد الأولية و اللوازم		13 461 835,79		13 461 835,79	18 053 688,04
		38 048 154,17		38 048 154,17	40 885 554,29
مخزونات المنتجات		1 116 351,69		1 116 351,69	10 454 802,11
مخزونات اخرى		-		-	-
الحسابات الدائنة واستخدامات مماثلة		637 234 395,54	456 238 548,50	180 995 847,04	670 819 496,01
مدينون الشبه الضريبي				-	
مدينون بين الشركات التابعة	3	-		-	504 727 583,41
الزبائن	4	599 129 800,72	442 501 397,14	156 628 403,58	161 782 524,45
المدينون الآخرون	5	16 244 813,12		16 244 813,12	2 812 861,82
الضرائب وما شابهها	6	21 859 781,70	13 737 151,36	8 122 630,34	1 496 526,33
		-	-	-	
الموجودات وما شابهها		830 386 483,43	-	830 386 483,43	784 844 180,41
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	7	600 000 000,00		600 000 000,00	500 000 000,00
الخزينة		230 386 483,43		230 386 483,43	284 844 180,41
مجموع الأصول الجارية		1 520 247 220,62	456 238 548,50	1 064 008 672,12	1 525 057 720,86
المجموع العام للأصول		3 785 647 525,05	1 869 890 092,87	1 915 757 432,18	2 393 658 346,95

الملحق رقم 03

الرياض سطيف -مطاحن الزيبان القنطرة
شركة مساهمة رأسمالها : 896.260.000 دج .
السنة المالية 2013

الخصـــــــوم

الرقم التعريفي الضريبي: 099807024208980

الخصوم	ملاحظة	السنة المالية	السنة المالية السابقة
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره		896 260 000,00	896 260 000,00
احتياطات التوطيد			
علاوات واحتياطات أخرى		267 064 606,62	267 064 606,62
فوارق إعادة التقييم			
النتيجة الصافية		69 144 358,75	94 547 433,11
التسوية الناتجة عن تغيير الطرق/ وتصحيح		28 825 229,35	- 28 825 229,35
رووس أموال خاصة أخرى		111 332 216,95	- 205 879 650,06
مجموع الأموال الخاصة		1 092 611 519,07	1 023 167 160,32
الخصوم غير الجارية			
الإعانات التجهيز والإستثمار			
سندات الخزينة العمومية			
اقتراضات أخرى وديون ملحقة			
ديون أخرى غير جارية			
منتوجات واعتياد أخرى مؤجلة			
مؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة	8	52 950 223,78	65 584 903,47
مؤونات للأعباء - نزاعات ضريبية واجتماعية			
مؤونات الأخرى للأعباء - ضرائب/ تجديد			
مؤونات أخرى للأعباء			
مؤونة المنتوجات مقيدة سلفا			
ضرائب (موجلة و مرصود لها)			376 039,04
مجموع الخصوم الغير جارية		52 950 223,78	65 960 942,51
الخصوم الجارية			
ديون شبه ضريبية			
موردون و حسابات ملحقة			
ديون لدى الشركات التابعة	9	721 725 397,01	1 226 452 980,42
الفوائد المنتظرة			
ديون موردي المواد الاولية		10 841 674,73	1 052 763,68
ديون أخرى وحسابات ملحقة		5 018 997,31	27 696 393,15
ضرائب		3 503 005,88	8 263 348,97
ديون أخرى جارية		29 106 614,40	40 464 757,90
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية		770 195 689,33	1 304 530 244,12
المجموع عام للخصوم		1 915 757 432,18	2 393 658 346,95

الرياض سطيف -مطاحن الزيبان القنطرة
شركة مساهمة رأسمالها : 896.260.000 دج
السنة المالية 2013

الملحق رقم 14

حســـاب النتائـــج
(حسب الطبيعة)

الرقم الضريبي: 099807024208980

البيـــان	ملاحظ	السنة المالية	السنة المالية السابقة
رقم الأعمال		1 210 664 748.86	1 096 456 403.55
مبيعات البضائع		1 682 493.28	62 528,11
مبيعات من المنتوجات التامة الصنع		1 193 869 015.24	1 079 267 270.49
مبيعات من المنتوجات الوسيطية		673 036.69	669 762,35
خدمات أخرى		14 440 203,65	16 456 842.60
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع		- 9 338 450.40	7 456 209,40
الإنتاج المثبت		-	-
إعانات الاستغلال	١	- 1 981 266.67	-
إنتاج السنة المالية		1 203 307 565,13	1 103 912 612.95
المشتريات المستهلكة	X	-1 004 107 316.42	- 899 311 320.95
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		- 22 618 367.88	- 16 013 046.01
استهلاك السنة المالية		-1 026 725 684.30	- 915 324 366,96
القيمة المضافة للاستغلال	٢	176 581 880.83	188 588 245.99
أعباء المستخدمين		- 107 062 588.70	- 122 414 098.51
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		- 4 160 690.02	- 4 688 225.69
الفائض الإجمالي عن الاستغلال		65 358 602,11	61 485 921,79
المنتجات العملياتية الأخرى	3	9 262 611,21	24 817 828,42
الأعباء العملياتية الأخرى	4	- 1 041 759,79	- 14 302 310,42
مخصصات الاهتلاكات		- 19 121 664.29	- 20 253 487.08
مخصصات المؤونات		- 456 238 548,50	- 489 070 989,55
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات		476 430 728,19	548 399 700,54
النتيجة العملياتية		74 649 968.93	111 076 663,70
المنتوجات المالية		13 603 561,65	8 809 643,84
الأعباء المالية			
النتيجة المالية	٥	13 603 561,65	8 809 643,84
النتيجة العادية قبل الضرائب		88 253 530,58	119 886 307,54
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		- 19 006 666,93	- 28 009 529,36
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		197 495,10	2 670 654,93
مجموع منتجات الأنشطة العادية		1 702 604 466,18	1 685 939 785,75
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-1 633 160 107,43	- 1 591 392 352,64
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		69 444 358,75	94 547 433,11
العناصر غير العادية المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية الأعباء(يطلب بيانها)			
النتيجة غير العادية		-	-
النتيجة الصافية للسنة المالية		69 444 358.75	94 547 433.11

الملحق رقم 5

الرياض سطيف -مطاحن الزيبان القنطرة
شركة مساهمة رأسمالها : 896.260.000 دج
السنة المالية 2013

جدول سيولة الخزينة

الرقم التعريفي الضريبي: 099807024208980

البيان	ملاحظة	السنة المالية	السنة المالية السابقة
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		1 237 943 475.29	1 182 164 161.73
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين		- 1 160 808 082.29	- 1 076 506 496.94
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة		- 32 478 773.00	- 43 687 550.72
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية(يجب توضيحها			
تحويلات داخلية للأموال			
الإيداع بأجل		- 600 000 000,00	- 500 000 000,00
إسترجاع الإيداع بأجل		500 000 000.00	560 000 000.00
تحصيلات أخرى		3 192 227.27	24 530 903.94
مسحوبات أخرى		- 124 105.31	- 370 219,00
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية(أ)		**- 32 275 258,04**	**146 130 799,01**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		- 2 328 591,00	- 3 993 079.05
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية		16 700.00	
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		129 452,06	9 072 000.00
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)		**- 2 182 438,94**	**5 078 920,95**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من انشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الاخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)		-	-
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		-	-
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ ب + ج)		**- 54 457 696,98**	**151 209 719,96**
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		284 844 180.41	133 634 460.45
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية		230 386 483.43	284 844 180,41
تغير أموال الخزينة في الفترة		**- 54 457 696,98**	**151 209 719,96**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		**14 986 661,77**	**245 757 153,07**

الرياض سطيف -مطاحن الزيبان القطرة
شركة مساهمة رأسمالها : 896.260.000 دج .
السنة المالية 2014

الأصـــــــــــول

رقم التعريفي الضريبي: 980702420898

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية					
تثبيتات معنوية		276 426,56	228 452,99	47 973,57	93 396,79
تثبيتات عينية		2 292 605 737,17	1 432 626 920,71	859 978 816,46	836 208 418,91
أراضي		16 478 991,99	-	16 478 991,99	16 478 991,99
مباني		1 175 857 723,09	381 595 695,06	794 262 028,03	804 706 347,20
المنشآت التقنية والمعدات والأدوات		1 022 878 690,21	987 651 060,80	35 227 629,41	13 384 023,07
تثبيتات عينية أخرى		77 390 331,88	63 380 164,85	14 010 167,03	1 639 056,65
تثبيتات في شكل امتياز				-	
تثبيتات الجاري انجازها		76 399 480,20	-	76 399 480,20	
تثبيتات مالية		87 600,00	-	87 600,00	87 600,00
				-	
				-	
		-		-	
		87 600,00		87 600,00	87 600,00
ضرائب مؤجلة على الأصل		18 520 537,16		13 520 537,16	15 359 344,36
مجموع الأصول الغير الجارية		2 383 089 781,09	1 432 855 373,70	950 234 407,39	851 748 760,06
أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		79 803 426,48	-	79 803 426,48	52 626 341,65
مخزونات المواد الأولية و اللوازم		17 183 349,35		17 183 349,35	13 461 835,79
تموينات أخرى		61 607 988,69		61 607 988,69	38 048 154,17
مخزونات المنتجات		1 012 088,44		1 012 088,44	1 116 351,69
مخزونات أخرى		-		-	-
الحسابات الدائنة واستخدامات مماثلة		615 488 101,04	452 692 115,89	162 795 985,15	180 995 847,04
مدينون الشيه الضريبي				-	
مدينون بين الشركات التابعة		-		-	-
الزبائن		583 917 637,71	438 954 964,53	144 962 673,18	156 628 403,58
المدينون الآخرون		16 487 339,36		16 487 339,36	16 244 813,12
الضرائب وما شابهها		15 083 123,97	13 737 151,36	1 345 972,61	8 122 630,34
		-	-	-	
الموجودات وما شابهها		875 748 859,23	-	875 748 859,23	830 386 483,43
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخر		600 000 000,00		600 000 000,00	600 000 000,00
الخزينة		275 748 859,23		275 748 859,23	230 386 483,43
مجموع الأصول الجارية		1 571 040 386,75	452 692 115,89	1 118 348 270,86	1 064 008 672,12
المجمـوع العام للأصول		3 954 130 167,84	1 885 547 489,59	2 068 582 678,25	1 915 757 432,18

الملحق رقم 07

الرياض سطيف -مطاحن الزيبان القنطرة
شركة مساهمة رأسمالها : 896.260.000 دج .
السنة المالية 2014

الخصـــــــــوم

الرقم التعريفي الضريبي: 099807024208980

الخصوم	ملاحظة	السنة المالية	السنة المالية السابقة
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تـم إصداره		896 260 000,00	896 260 000,00
احتياطات التوطيد			
علاوات واحتياطات أخرى		196 351 519,07	267 064 606,62
فوارق إعادة التقييم			
النتيجة الصافية		43 903 597,61	69 444 358,75
التسوية الناتجة عن تغيير الطرق/ وتصحيح		-	- 28 825 229,35
رؤوس أموال خاصة أخرى		-	- 111 332 216,95
مجموع الأموال الخاصة		1 136 515 116,68	1 092 611 519,07
الخصوم غير الجارية			
الإعانات التجهيز والإستثمار			
سندات الخزينة العمومية			
اقتراضات أخرى وديون ملحقة		109 087 268,26	
ديون أخرى غير جارية			
منتوجات وأعباء أخرى مؤجلة			
مؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة		41 445 015,51	52 950 223,78
مؤونات للأعباء - نزاعات ضريبية واجتماعية			
مؤونات الأخرى للأعباء - ضرائب/ تجديد			
مؤونات أخرى للأعباء			
مؤونة المنتوجات مقيدة سلفا			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
مجموع الخصوم الغير جارية		150 532 283,77	52 950 223,78
الخصوم الجارية			
ديون شبه ضريبية			
موردون و حسابات ملحقة			
ديون لدى الشركات التابعة		721 725 397,01	721 725 397,01
الفوائد المنتظرة			
ديون موردي المواد الاولية		25 652 907,38	10 841 674,73
ديون أخرى وحسابات ملحقة		3 633 976,00	5 018 997,31
ضرائب		6 452 345,61	3 503 005,88
ديون أخرى جارية		24 070 651,80	29 106 614,40
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية		781 535 277,80	770 195 689,33
مجموع عام للخصوم		2 068 582 678,25	1 915 757 432,18

الرياض سطيف -مطاحن الزيبان القنطرة
شركة مساهمة رأسمالها : 896.260.000 دج
السنة المالية 2014

الملحق رقم 08

حســـاب النتائـــج
(حسب الطبيعة)

الرقم الضريبي: 099807024208980

البيـــان	ملاحظة	السنة المالية	السنة المالية السابقة
رقم الأعمال		1 101 999 494,38	1 210 664 748,86
مبيعات البضائع		3 907 176,46	1 682 493,28
مبيعات من المنتوجات التامة الصنع		1 083 249 359,60	1 193 869 015,24
مبيعات من المنتوجات الوسيطية		1 096 079,92	673 036,69
خدمات أخرى		13 746 878,40	14 440 203,65
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع		- 77 439,60	- 9 338 450,40
الإنتاج المثبت		-	-
إعانات الاستغلال		1 619 900,39	1 981 266,67
إنتاج السنة المالية		1 103 541 955,17	1 203 307 565,13
المشتريات المستهلكة	X	- 910 897 538,26	- 1 004 107 316,42
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	X	- 24 490 583,56	- 22 618 367,88
إستهلاك السنة المالية		- 935 388 121,82	- 1 026 725 684,30
القيمة المضافة للاستغلال		168 153 833,35	176 581 880,83
أعباء المستخدمين		- 108 797 390,20	- 107 062 588,70
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		- 4 190 773,79	- 4 160 690,02
الفائض الإجمالي عن الاستغلال		55 165 669,27	65 358 602,11
المنتجات العملياتية الأخرى		1 197 523,48	9 262 611.21
الأعباء العملياتية الأخرى		- 2 325 200,84	- 1 041 759,79
مخصصات الاهتلاكات		- 19 203 829,33	- 19 121 664,29
مخصصات المؤونات		- 457 346 451,90	- 456 238 548,50
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات		472 398 092,78	476 430 728,19
النتيجة العملياتية		49 885 803,46	74 649 968,93
المنتوجات المالية		13 800 000,01	13 603 561,65
الأعباء المالية		- 103 571,33	
النتيجة المالية		13 696 428,68	13 603 561,65
النتيجة العادية قبل الضرائب		63 582 232,14	88 253 530,58
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		- 17 839 827,33	- 19 006 666,93
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		- 1 838 807,20	197 495,10
مجموع منتجات الأنشطة العادية		1 590 937 571.44	1 702 604 466,18
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-1 547 033 973,83	- 1 633 160 107,43
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		43 903 597,61	69 444 358,75
العناصر غير العادية المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية الأعباء(يطلب بيانها)			
النتيجة غير العادية		-	-
النتيجة الصافية للسنة المالية		43 903 597,61	69 444 358,75

الرياض سطيف – مطاحن الزيبان القنطرة

شركة مساهمة ذات رأس مالها 896.260.000.00

السنة المالية 2014

الملحق رقم 09

جدول سيولة الخزينة

الرقم التعريفي الضريبي : 09980702408980

البيان	ملاحظة	السنة المالية	السنة المالية السابقة
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		1 127 826 813,33	1 237 943 475,29
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين		-1 085 504 757,91	-1 160 808 082,29
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة		-5 705 000,00	-32 478 773,00
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
تحويلات داخلية للاموال			
الايداع بأجل			-600 000 000,00
استرجاع الايداع بأجل			500 000 000,00
تحصيلات أخرى		1 766 473,26	3 192 227,27
مسحوبات اخرى			-124 105,31
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		38 383 528,68	-52275258,04
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		-114 528 421,14	-2 328 591,00
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			16 700,00
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
تحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		12 420 000,00	129 452,06
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)		-102 108 421,14	-2 182 438,94
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض		109 087 268,26	
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		109 087 268,26	
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)		45 362 375,80	-54 457 696,98
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		230 386 483,43	284 844 180,41
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية		275 748 859,23	230 386 483,43
تغير أموال الخزينة خلال الفترة		**45 362 375,80**	**-54 457 696,98**
المقارنة مع النتيجة المحاسبية		**50 817 973,41**	**14 986 661,77**

الملحق رقم 10

الرياض سطيف -مطاحن الزيبان القنطرة
شركة مساهمة رأسمالها : 896.260.000 دج .
السنة المالية 2015

الأصـــــــــــول

الرقم التعريفي الضريبي: 099807024208980

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N - 1 صافي
أصول غير جارية					
تثبيتات معنوية		276 426,56	266 831,85	9 594,71	47 973,57
تثبيتات عينية		2 652 203 364,68	1 453 571 913,48	1 198 631 451,20	859 978 816,46
أراضي		16 478 991,99	-	16 478 991,99	16 478 991,99
مباني		1 176 277 723,09	394 662 894,55	781 614 828,54	794 262 028,03
المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية		1 373 384 925,77	994 063 900,91	379 321 024,86	35 227 629,41
تثبيتات عينية أخرى		86 061 723,83	64 845 118,02	21 216 605,81	14 010 167,03
تثبيتات في شكل امتياز			-	-	
تثبيتات الجاري إنجازها		303 040 431,13	-	303 040 431,13	76 599 480,20
تثبيتات مالية		87 600,00	-	87 600,00	87 600.00
				-	
				-	
		-		-	
		87 600,00		87 600,00	87 600,00
ضرائب مؤجلة على الأصل		13 128 230,70		13 128 230,70	13 520 537,16
مجموع الأصول الغير الجارية		2 968 736 053,07	1 453 838 745,33	1 514 897 307,74	959 234 407,59
أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		77 697 251,21	-	77 697 251,21	79 803 426,18
مخزونات المواد الأولية و اللوازم		27 094 793,04		27 094 793,04	17 183 349,35
تموينات أخرى		49 731 106,29		49 731 106,29	61 607 988,69
مخزونات المنتجات		871 351,88		871 351,88	1 012 088,44
مخزونات أخرى		-		-	-
الحسابات الدائنة واستخدامات مماثلة		513 258 256,62	418 521 592,71	94 736 663,91	162 795 985,15
مدينون الشبه الضريبي				-	
مدينون بين الشركات التابعة		-		-	-
الزبائن		479 386 825,51	404 784 441,35	74 602 384,16	144 962 673,18
المدينون الآخرون		6 789 445,47		6 789 445,47	16 487 339,36
الضرائب وما شابهها		27 081 985,64	13 737 151,36	13 344 834,28	1 345 972,61
		-	-	-	
الموجودات وما شابهها		643 972 000,71	-	643 972 000,71	875 748 859,23
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى		200 000 000,00		200 000 000,00	600 000 000,00
الخزينة		443 972 000,71		443 972 000,71	275 748 859,23
مجموع الأصول الجارية		1 234 927 508,54	418 521 592,71	816 405 915,83	1 118 348 270,86
المجمـوع العام للأصول		4 203 663 561,61	1 872 360 338,04	2 331 303 223,57	2 068 582 678,25

الملحق رقم 11

الرياض سطيف -مطاحن الزيبان القنطرة
شركة مساهمة رأسمالها : 896.260.000 دج .
السنة المالية 2015

الخصـــــــــوم

الرقم التعريفي الضريبي: 099807024208980

الخصوم	ملاحظة	السنة المالية	السنة المالية السابقة
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تـم إصداره		896 260 000,00	896 260 000,00
احتياطات التوطيد			
علاوات واحتياطات أخرى		224 293 433,13	196 351 519,07
فوارق إعادة التقييم			
النتيجة الصافية		50 595 722,94	43 903 597,61
التسوية الناتجة عن تغيير الطرق/ وتصحيح		-	-
رؤوس أموال خاصة أخرى		-	-
مجموع الأموال الخاصة		1 171 149 156,07	1 136 515 116,68
الخصوم غير الجارية			
الإعانات التجهيز والإستثمار			
سندات الخزينة العمومية			
اقتراضات أخرى وديون ملحقة		313 820 000,00	109 087 268,26
ديون أخرى غير جارية			
منتوجات وأعباء أخرى مؤجلة			
مؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة		39 033 115,56	41 445 915,51
مؤونات للأعباء - نزاعات ضريبية واجتماعية			
مؤونات الأخرى للأعباء - ضرائب/ تجديد			
مؤونات أخرى للأعباء			
مؤونة المنتوجات مقيدة سلفا			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)		2 749 130,11	
مجموع الخصوم الغير جارية		355 602 245,67	150 532 233,77
الخصوم الجارية			
ديون شبه ضريبية			
موردون و حسابات ملحقة			
ديون لدى الشركات التابعة		609 772 466,90	721 725 397,91
الفوائد المنتظرة			
ديون موردي المواد الاولية		48 800 426,11	25 652 907,38
ديون أخرى وحسابات ملحقة		73 575 497,67	3 633 976,00
ضرائب		22 401 516,05	6 452 345,61
ديون أخرى جارية		50 001 915,10	24 070 651,80
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية		804 551 821,83	781 535 277,80
مجموع عام للخصوم		2 331 303 223,57	2 068 582 678,25

الملحق رقم 12

لرياض سطيف -مطاحن الزيبان القنطرة
شركة مساهمة رأسمالها : 896.260.000 دج
السنة المالية 2015

حســـاب النتائـــج
(حسب الطبيعة)

الرقم الضريبي: 099807024208980

البيـــان	ملاحظ	السنة المالية	السنة المالية السابقة
رقم الأعمال		1 185 445 854,17	1 101 999 494,38
مبيعات البضائع		9 962 471,57	3 907 176,46
مبيعات من المنتوجات التامة الصنع		1 159 499 416,85	1 083 249 359,60
مبيعات من المنتوجات الوسيطية		1 550 105,41	1 096 079,92
خدمات أخرى		14 433 860,34	13 746 878,40
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع		284 868,63	- 77 439,60
الإنتاج المثبت		-	-
إعانات الاستغلال		1 319 700,44	1 619 900,39
إنتاج السنة المالية		1 187 050 423,24	1 103 541 955,17
المشتريات المستهلكة		- 994 526 836,92	- 910 897 538,26
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		- 21 612 813,79	- 24 490 583,56
إستهلاك السنة المالية		-1 016 139 650,71	- 935 388 121,82
القيمة المضافة للاستغلال		170 910 772,53	168 153 833,35
أعباء المستخدمين	1	- 118 701 082,09	X 108 797 390,29
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		- 3 488 523,43	- 4 190 773,79
الفائض الإجمالي عن الاستغلال		48 721 167,01	55 165 669,27
المنتجات العملياتية الأخرى		495 309,36	1 197 523,48
الأعباء العملياتية الأخرى		- 1 053 476,94	- 2 325 200,84
مخصصات الاهتلاكات		- 20 983 371,63	- 19 203 829,33
مدصصات المؤونات		- 477 120 281,73	- 457 346 451,90
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات		506 127 910,04	472 398 092,78
النتيجة العملياتية		56 187 256,11	49 885 803,46
المنتوجات المالية		25 503 302,18	13 800 000,01
الأعباء المالية		- 126 324,28	- 103 571,33
النتيجة المالية		25 376 977,90	13 696 428,68
النتيجة العادية قبل الضرائب		81 564 234,01	63 582 232,14
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		- 17 570 800,01	- 17 839 827,33
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		- 3 141 436,57	- 1 838 807,20
اشتراك العمال في أرباح الشركة		- 10 256 274,49	
مجموع منتجات الأنشطة العادية		1 719 176 944,82	1 590 937 571,44
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-1 668 581 221,88	- 1 547 033 973,83
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		50 595 722,94	43 903 597,61
العناصر غير العادية المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية الأعباء(يطلب بيانها)			
النتيجة غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية		50 595 722,94	43 903 597,61

الرياض سطيف ـ مطاحن الزيبان القنطرة
شركة مساهمة ذات رأس مالها 896.260.000.00
السنة المالية 2015

الملحق رقم 13

جدول سيولة الخزينة

الرقم التعريفي الضريبي : 09980702408980

بيان	ملاحظة	السنة المالية	السنة المالية السابقة
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		1 194 604 826,55	1127826813
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين		-1 154 069 685,77	-1 085 504 757,91
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة		-15 248 611,00	-5 705 000,00
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
تحويلات داخلية للأموال			
الايداع بأجل		-200 000 000,00	
استرجاع الايداع بأجل		600 000 000,00	
تحصيلات أخرى		2 406 362,71	1 766 473,26
مسحوبات اخرى			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		**427 692 892,49**	**38 383 528,68**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
لمسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		-471 735 003,99	-114 528 421,14
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
تحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		14 532 521,24	12 420 000,00
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		-7 000 000,00	
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)		-464 202 482,75	-102 108 421,14
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض		204 732 731,74	109 087 268,26
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		204 732 731,74	109 087 268,26
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)		**168 223 141,48**	**45 362 375,80**
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		275 748 859,23	230 386 483,43
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية		443 972 000,71	275 748 859,23
تغير أموال الخزينة في الفترة		**168 223 141,48**	**45 362 375,80**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		**178 866 864,42**	**50 817 973,40**

الرياض سطيف –مطاحن الزيبان القنطرة
شركة مساهمة رأسمالها : 896.260.000
السنة المالية 2016

الملحق 14

الأصول

الرقم التعريف الضريبي : 099807024208980

البيان	ملاحظة	اجمالي	اهتلاكات	الصافي N	الصافي (N-1)
أصول غير جارية					
تثبيتات معنوية		**276,426.56**	**276,426.56**		**9,594.71**
تثبتات عينية		**2,660,099,555.88**	**1,484,738,227.65**	**1,175,361,328.23**	**1,198,631,451.20**
اراضي		16,478,991.99		16,478,991.99	16,478,991.99
مباني		1,176,277,723.09	407,740,594.11	768,537,128.98	781,614,828.54
المنشات التقنية والمعدات الصناعية والادوات		1,374,955,879.18	1,010,133,253.66	364,822,625.52	379,321,024.86
تثبيتات عينية اخرى		92,386,961.62	66,864,379.88	25,522,581.74	21,216,605.81
تثبيتات في شكل امتياز					-
تثبتات جاري انجازها		**315,073,917.43**		**315,073,917.43**	**303,040,431.13**
تثبيتات مالية		**200,235,940.00**		**200,235,940.00**	**87,600.00**
سندات موضوعة موضع معادلة					-
مساهمات اخرى وديون دائنة مرتبة بها					-
سندات اخرى مثبتة		200,000,000.00		200,000,000.00	-
قروض واصول أخرى غير جارية		235,940.00		235,940.00	**87,600.00**
ضرائب المؤجل عن الاصل		**12,614,635.64**		**12,614,635.64**	**13,128,230.70**
ارتباطات بين المركبات		19,835,500.76		19,835,500.76	
مجموع الاصول غير جارية		**3,208,135,976.27**	**1,485,014,654.21**	**1,723,121,322.06**	**1,514,897,307.74**
اصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		**89,213,232.48**		**89,213,232.48**	**77,697,251.21**
الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة		**511,258,396.76**	**380,722,309.39**	**130,536,087.37**	**94,736,663.91**
الزبائن		482,068,308.62	366,985,158.03	115,083,150.59	74,602,384.16
المدينون الاخرون		3,517,386.51		3,517,386.51	6,789,445.47
الضرائب وما شابهها		25,672,701.63	13,737,151.36	11,935,550.27	13,344,834.28
أصول أخرى جارية					
الموجودات وما شابهها		**379,335,665.53**		**379,335,665.53**	**643,972,000.71**
الأموال الموظفة و الاصول الجارية الاخرى					200,000,000.00
الخزينة		379,335,665.53		379,335,665.53	443,972,000.71
مجموع الاصول الجارية		**979,807,294.77**	**380,722,309.39**	**599,084,985.38**	**816,405,915.83**
المجموع العام للأصول		**4,187,943,271.04**	**1,865,736,963.60**	**2,322,206,307.44**	**2,331,303,223.57**

الرياض سطيف –مطاحن الزيبان القنطرة
شركة مساهمة رأسمالها : 896.260.000
السنة المالية 2016

الملحق رقم 15

الخصوم

الرقم التعريف الضريبي : 099807024208980

الخصوم	الملاحظة	السنة المالية	السنة المالية السابقة
رؤوس الاموال الخاصة			
رأس المال الصادر		896,260,000.00	896,260,000.00
رأس المال غير المستعان به			
العلاوات و الاحتياطات		273,679,156.07	224,293,433.13
فارق اعادة التقييم			
فارق المعادلة			
النتيجة الصافية		107,292,703.58	50,595,722.94
رؤوس الاموال الخاصة الاخرى/ ترحيل من جديد			
ارتباطات بين المركبات		30,310.50	
مجموع رؤوس الاموال الخاصة		**1,277,262,170.15**	**1,171,149,156.07**
الخصوم غير جارية			
القروض و الديون المالية		313,820,000.00	313,820,000.00
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)		5,264,480.98	2,749,130.11
الديون الاخرى غير جارية			
المؤونات و المنتجات المدرجة في الحسابات سلفا		49,947,442.72	39,033,115.56
مجموع الخصوم الغير الجارية		**369,031,923.70**	**355,602,245.67**
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات الملحقة		33,040,612.53	122,375,923.78
الضرائب		3,390,573.88	22,401,516.05
الديون المدينة الاخرى		639,481,027.18	659,774,382.00
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية		**675,912,213.59**	**804,551,821.83**
المجموع العام للخصوم		**2,322,206,307.44**	**2,331,303,223.57**

الرياض سطيف –مطاحن الزيبان القنطرة
شركة مساهمة رأسمالها : 896.260.000
السنة المالية 2016

الملحق رقم 16

حســـــاب النتائـــــج
(حسب الطبيعة)

الرقم الضريبي : 099807024208980

البيـــــان	ملاحظة	السنة المالـية	السنة المالية السابقة
رقم الاعمال		**1575717483,17**	**185445854,17**
مبيعات بضائع		4597030,00	9962471,57
مبيعات من المنتوجات تامة الصنع		1554957149,06	1159499416,85
مبيعات من المنتوجات الوسيطية		782635,03	1550105,41
خدمات أخرى		15380669,08	14433860,34
تغيير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع		1784141,94	**284868,63**
الانتاج المثبت			-
اعانات الستغلال		1616510,47	**1319700,44**
انتاج السنة المالية		**1579118135,58**	**1187050423,24**
المشتريات المستهلكة		-1293391044,42	-994526836,92
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى		-35660612,78	-21612813,79
استهلاك السنة المالية		**-1329051657,20**	-1016139650,71
القيمة المضافة للاستغلال		**250066478,38**	**170910772,53**
أعباء المسخدمين		-152709810,14	-118701082,09
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		-4776385,87	-3488523,43
الفائض الاجمالي عن الاستغلال		**92580282,37**	**48721167,01**
المنتجات العملياتية		3938110,37	495309,36
الاعباء العملياتية		-655805,23	1053476,94
مخصصات الاهتلاكات		-31175908,88	-20983371,63
مخصصات المؤونات		-14454908,85	-477120281,79
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات		54111361,31	506127910,04
النتيجة العملياتية		**104343131,17**	**56187256,11**
المنتوجات المالية		5978518,34	25503302,18
الأعباء المالية			126324,28
النتيجة المالية		**5978518,34**	**25376977,90**
النتيجة العادية قبل الضرائب		**110321649,51**	**81564234,01**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			-17570800,01
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		-3028945,93	-3141426,57
اشتراك العمال في أرباح الشركة			-10256274,49
مجموع منتجات الانشطة العادية		**1643146125,68**	**1719176944,82**
مجموع أعباء الانشطة العادية		**-1535853422,10**	**-1668581221,88**
النتيجة الصافية للانشطة العادية		**107292703,58**	**50595722,94**
العناصر غير العادية المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية الأعباء (يطلب بيانها)			
النتيجة غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية		**107292703,58**	**50595722,94**

الرياض سطيف ـ مطاحن الزيبان القنطرة
شركة مساهمة ذات رأس مالها 896.260.000.00
السنة المالية 2016

الملحق رقم 17

جدول سيولة الخزينة

الرقم التعريفي الضريبي : 09980702408980

بيان	ملاحظة	السنة المالية	السنة المالية السابقة
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		1 580 116 278,16	1 194 604 826,55
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين		-1556117175,95	-1 154 069 685,77
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة		-15 792 526,00	-15 248 611,00
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
تحويلات داخلية للاموال			
الايداع بأجل			-200 000 000,00
استرجاع الايداع بأجل			600 000 000,00
تحصيلات أخرى		7 574 076,80	2 406 362,71
مسحوبات اخرى			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		15 780 653,01	427 692 892,49
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		-78 504 349,11	-471 735 003,99
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
تحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
لفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		4 206 985,06	14 532 521,24
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		-1 000 351,00	-7 000 000,00
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)		-75 297 715,05	-464 202 482,75
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		-5 119 273,14	
لتحصيلات المتأتية من القروض			204 732 731,74
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		-5 119 273,14	204 732 731,74
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)		-64 636 335,18	168 223 141,48
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		443 972 000,71	275 748 859,23
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية		379 335 665,53	443 972 000,71
تغير أموال الخزينة في الفترة		-64 636 335,18	168 223 141,48
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		118 285 174,92	178 866 864,42

الملحق رقم 18

المادّة 5 : يعاد تصنيف سميد القمح الصلب الذي لا يستوفي الخصائص التقنية المحددة أعلاه، في أحد الأصناف الدنيا ، أو يعاد توجيهه لوجهة أخرى.

المادّة 6 : يحدد الحد الأعلى لأسعار سميد القمح الصلب المذكور أعلاه، عند الإنتاج وفي مختلف مراحل توزيعه، كما يأتي :

السميد / السعر (دج / قنطار)	السميد العادي	السميد الرفيع
سعر الخروج من المصنع	3250	3500
هامش الربح بالجملة	150	200
سعر البيع لتجار التجزئة	3400	3700
هامش الربح بالتجزئة	200	300
سعر البيع للمستهلكين	3600	4000
أي كيس 25 كيلو غرام	900	1000

المادّة 7 : تضبط أسعار الخروج من المصنع المحددة في المادة 6 أعلاه على أساس سعر 2.280 دج/ للقنطار من القمح الصلب، عند دخول وحدة التحويل.

المادّة 8 : تتكفل الدولة بالفارق بين سعر التكلفة الحقيقي للقمح الصلب الموجه للتحويل، مع احتساب كل الرسوم، وسعر دخول وحدة التحويل المحدد أعلاه.

المادّة 9 : يتم وسم سميد القمح الصلب المعروض للاستهلاك، على سبيل إعلام المستهلكين، طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما وحسب أصناف سميد القمح الصلب المحددة في هذا المرسوم.

المادّة 10 : يجب أن يكون سميد القمح الصلب المعروض للاستهلاك سليما وصحيحا وصالحا للتسويق.

المادّة 11 : تحدد شروط وكيفيات تطبيق أحكام هذا المرسوم، عند الحاجة، بقرار وزاري مشترك بين الوزير المكلّف بالتجارة والوزراء المعنيين.

المادّة 12 : تطبق أحكام هذا المرسوم ابتداء من أول يناير سنة 2008.

المادّة 13 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 16 ذي الحجّة عام 1428 الموافق 25 ديسمبر سنة 2007.

عبد العزيز بلخادم

الملحق رقم 19

LES MOULINS DES ZIBANS EL-KANTARA	ORDRE DE MISE A JOUR « FICHIER CLIENT »	Réf. : E03-ICOM/VTE02.01 Indice : Date :

DESTINATAIRE

Monsieur/Madame : Rebsouh Hakim

Fonction : Chef Centre Distribution

Centre facturation/ Distribution : El Kantara **Code :** 45003

OBJET DE LA MISE A JOUR

☒ Insertion	☐ Modification	☐ Blocage

CLIENTS

Nom : Boulassel **Prénom :** Ali

Fils de : ..... **et**

de : .....

Code 753/K/39 **client :** ..... **Catégorie :** G

Motif (Insertion/ Modification/ Blocage) : D'après le PV de la commission de la Veille Commerciale

N° du registre de Commerce : .....

Code article : .....

N° immatriculation fiscale : .....

Adresse sociale : ..... Badr

Nom & visa

Chef Service commercial/ Chef Service distribution / Di[illegible]eur Commerciale

Etabli le . .....

2ème Exemplaire

B.A.D.R -BISKRA 393
4,AVENUE BEN BADIS,07.000
FAX 033.537669-TEL 033.537670

MAR 26 JANV 2016

ERIAD-SETIF=MOULIN DES ZIBANS
S.P.A ,BP.NO=10,EL-KANTARA
EL KANTARA

* AVIS DE CREDIT * OPERATION N. AC1-0623

NOUS AVONS L'HONNEUR DE VOUS INFORMER, QUE NOUS CREDITONS VOTRE COMPTE DE L'OPERATION SUIV

MOTIF DE L'OPERATION: VIREMENT TELEGRAPHIQUE EN VOTRE FAVEUR .

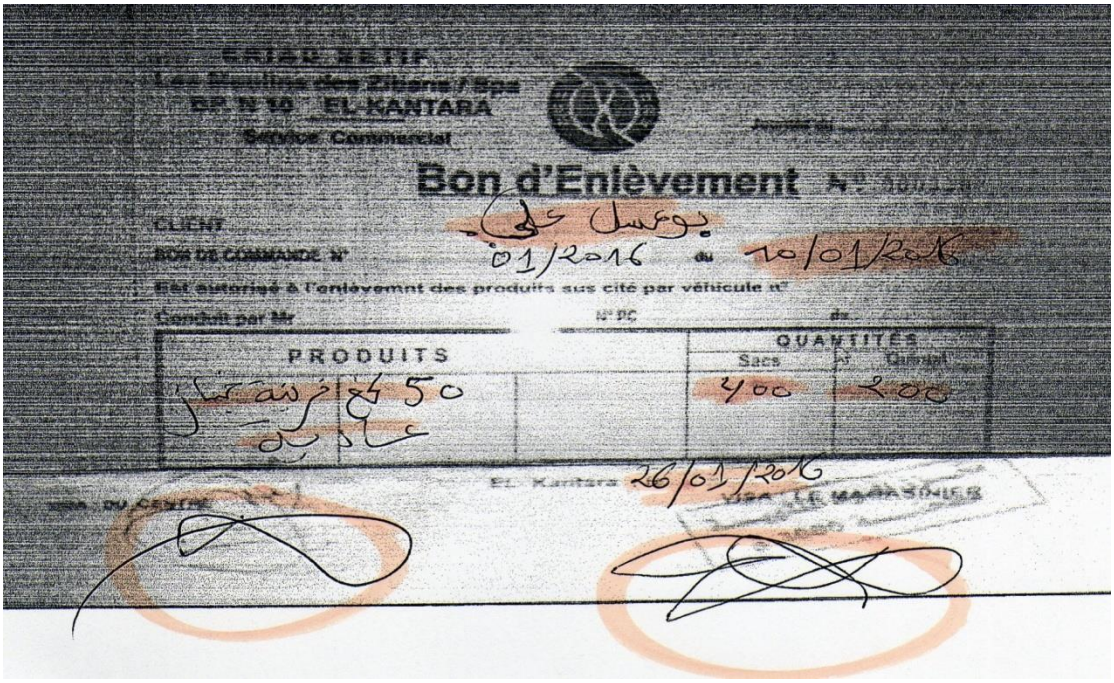
VIREMENT D'ORDRE DE: boulassel ali

* NUMRO DE COMPTE *	* MONTANT *		e VOTRE NOUVEAU SOLDE
00393-300160-300-0-92-00	***389.200,00***	DZD	18.619.312,00 DZD CR
DATE DE VALEUR : 27 01 2016			

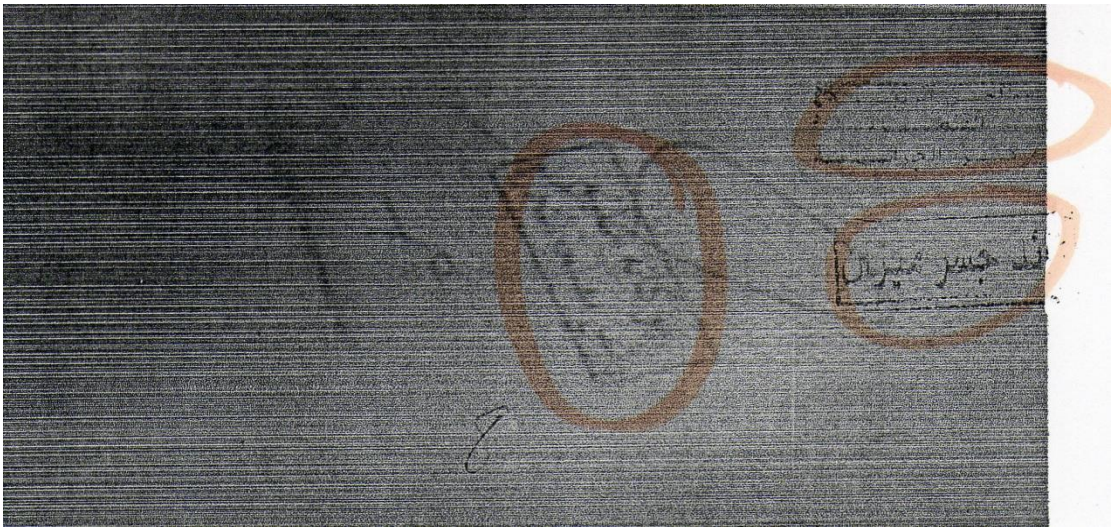
SALUTATIONS DISTINGU

Mme [illegible]
Chargée d'études technique

الملحق رقم21



الملحق رقم 22



مؤسسة الصناعات الغذائية لمطاحن الزيبان القنطرة بسطيف

ERIAD SETIF

Les Moulins des Zibans El Kantara مطاحن الزيبان القنطرة

SPA au capital de 896 760 000,00 DA

Tél : (033) 79.21.24 - Fax : (033) 79.25.44

Route de Biskra El Kantara

RC : 98/B/0242089

Art.Imposition : 07176012313

M.Fiscal : 098319010014739

RIB : 00300393300160300092

FACTURE N°

Date 27/01/2015

Paiement

Paiement ARRIERAT B.CMD N°/2015 Du:19/01/2015

V/B.CCP N°0403 Du/01/2015 Sur:BADR BISKRA

Chèque N°

Doit

N.P/R.S BOULASSEL ALI B/HOUSSINE R/SCR

Adresse COOPERATIF MOBILIEUR CH/OM ELBAOINI

N° RC /A/4330484-02/04 Code Client 753/G/2..

Classification G GROSSISTE ALIMENT.

Code Produit	Designation du produit	Condit	U.Mesure	TVA	Quantité	PU en HT	Montant
22117	SEMOULE COURANTE 50 KGS	SAC	KGS	0	400	955.00	382000.00
					S/TOTAL PRODUIT en HT		382000.00
					S/TOTAL PRODUIT en TTC		382000.00
	RABAIS				S/TOTAL RABAIS en TTC		0.00
	REDUCTION				S/TOTAL REDUCT.		0.00
					400 KG	1.1.0	382000.00

NET A PAYER 382000.00

Arrêtée la présente facture à la somme de

Facture établie par

Transport

N° Aquit : du

Immatric. Véhicule

Propriétaire

الرياض سطيف / ش م م
مطاحن الزيبان القنطرة
مركز الفوترة
47003 2

Timbre

EN: 171-05

ERIAD-SETIF
FILIALE LES MOULINS DES
ZIBANS EL-KANTARA
STRUCTURE MAGASIN EXPEDITION

Date :27/01/2016

BON DE LIVRAISON N° : 162

Facture N° : 551
Client: M/MASSEL ALI

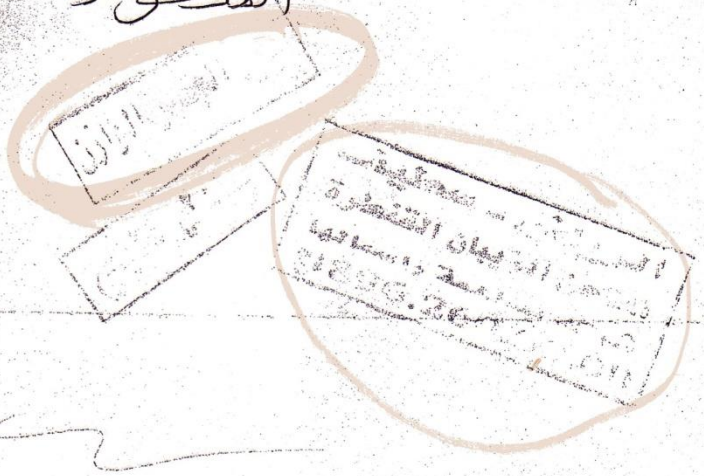
Code Produit	DESIGNATION	QUant	Prx_Unit	Montant
FP50F	FAR PANIF 50 KG	200.00	1910.00	382000.00

Montant Total: 382000.00

Magasinier: ATTL AISSAM

N°Camion: 00013 594 07
Chauf: M/A/MALEK
Adresse:
référence Identité:
Livré le :

25 الملحق



TICKET DE PESEE

MODE: [illegible]

PESEE: [illegible]

N.CAMION: [illegible]

[illegible] 27.1.16 [illegible] 9h29min

[illegible] 9h29min

P2 = 34420kg P1-PT= [illegible] P2-P1-PT= [illegible]

GROUPE AGRODIV - FILIALE CEREALES LES ZIBANS
LES MOULINS DES ZIBANS-EL KANTARA
Exercice 2016

DATE: 04/04/2018
HEURE: 10:30
PAGE: 2

PIECE COMPTABLE

Janvier

N° : 000029

Suite)

Journal : 4 VENTES PRODS FINIS

Date : 27/01/2016

2	4111000	47M	C1	REZIGATE YACINE		89 999,41	
3	7016410	47M		SON GROS SAC SEM			84 111,60
4	4454300	47M		TVA		382 000,00	5 887,81
5	4111000	47M	C1	BOULASSEL ALI			382 000,00
6	7012050	47M		FARIN COUR 50 KG			

GROUPE AGRODIV - FILIALE CEREALES LES ZIBANS
LES MOULINS DES ZIBANS-EL KANTARA
Exercice 2016

DATE: 04/04/2018
HEURE: 10:49
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE

Janvier

N° : 000310

Journal : 8 BANQUE RECETTES
Date : 27/01/2016
Référence : AC1-0623
Libellé : BOULASSEL ALI
Tiers : BOULASSEL ALI B/HOUCINE

	Compte	Projet	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	5121240	47M	T01	ENCAIS F VENTES BOULASSEL ALI	389 200,00	
2	4111000	47M	C1	ENCAIS F VENTES BOULASSEL ALI		389 200,00
				Total Pièce	389 200,00	389 200,00

28 مرسى الملحق رقم

LES MOULINS DES ZIBANS EL-KANTARA	ORDRE DE MISE A JOUR « FICHIER CLIENT »	Réf. : E03-ICOM/VTE02.01 Indice : Date :

DESTINATAIRE

Monsieur/Madame : Belouh Hakim

Fonction : Chef Centre Distribution

Centre facturation/ Distribution : EL Kantara Code : 47003

OBJET DE LA MISE A JOUR

☒ Insertion	☐ Modification	☐ Blocage

CLIENTS

Nom : Guessoucha Prénom : Abdelatif

Fils de : ..... et

de : .....

Code 762/6/32 client : ..... Catégorie : G

Motif (Insertion/ Modification/ Blocage) : D'après le PV de la commission

N° du registre de Commerce : [illegible] 19

Code article : [illegible]

N° immatriculation fiscale : [illegible] 133 18D

Adresse sociale : CT Sissaoui [illegible]

Nom & visa

Chef Service commercial/ Chef Service distribution / Directeur Commercial

Etabli le : .....

384

المرجوع رقم

B.A.D.E

ERIAD SETIF=MOULIN DES ZIBANS
S.P.A ,BP.NO=10,EL-KANTARA
EL KANTARA

OPERATION N. VE2-0619

* AVIS DE CREDIT *

US AVONS L'HONNEUR DE VOUS INFORMER QUE NOUS CREDITONS VOTRE COMPTE DE L'OPERATION S

* NUMERO DE COMPTE *

* MONTANT DU CREDIT *

706.200,00 DZD

E VOTRE NOUVEAU SO DATE DE

E VERSEMENT EFFECTUE PAR: GUARIECHE ABDEL

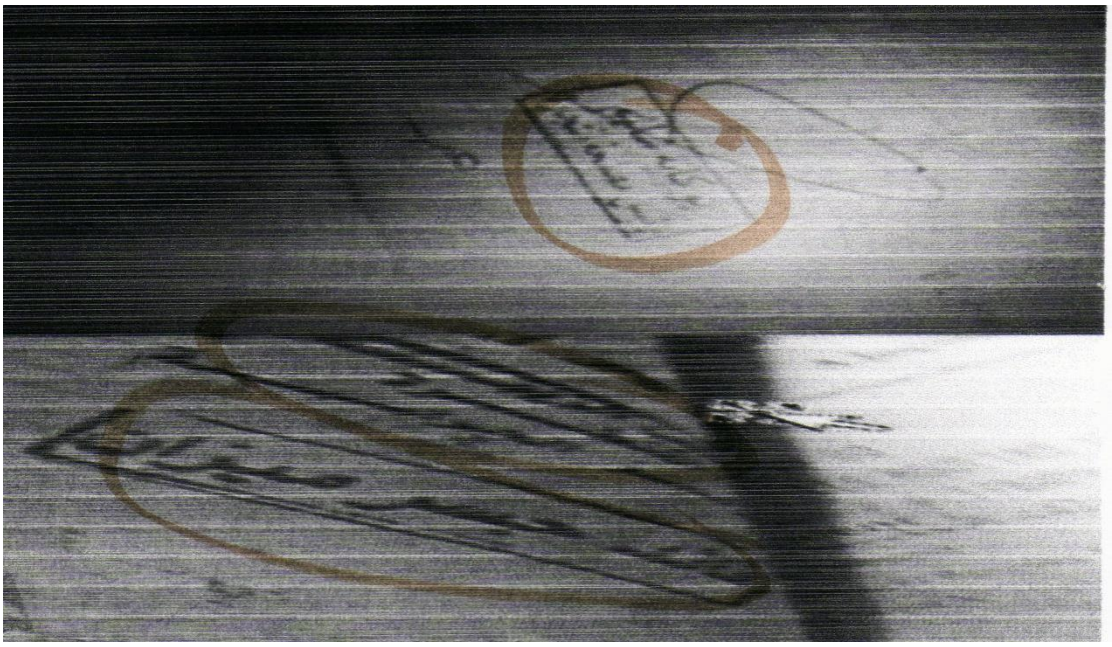
Ulrike SMIDA Heiss
Employée Principale

SALUTATIONS DISTINGUEES

www.badr.bank.d

الملحق رقم 30

الملحق رقم 31



مؤسسة الصناعات الغذائية

ERIAD SETIF

Les Moulins des Zibans El Kantara مطاحن الزيبان القنطرة

SPA au capital de 896 260 000.00 DA

Tél : (033) 79.21.24 - Fax : (033) 79.25.44

Route de Biskra El Kantara
RC : 98/B/0242089
Art.Imposition : 0777001251-5
M.Fiscal : 098319001004739
RIB : 00300393300160300092

FACTURE N°736

Date 14/05/2016

Paiement

Paiement VIREMENT
V/B.CCP N°2-0619
Chèque N°

B.CMD N°03/2016 Du:03/04/2016
Du:08/04/2016 Sur:BADR BISKRA

Doit

N.P/R.S GUERRAICHE ABDELATIF B/A/KADER
Adresse CT.SISSAOUI AHMED N°55A CONSTANTINE
N° RC 15/A/0381986/00-25 Code Client 762/G/32
Classification G GROSSISTE ALIMENT.
174250103060142

Code Produit	Designation du produit	Condit	U.Mesure	TVA	Quantité	PU en HT	Montant
111327	SEMOULE EXTRA 25 KGS	25 KGS	SAC	0	800	875.00	700000.00
					S/TOTAL PRODUIT en HT		700000.00
					S/TOTAL PRODUIT en TTC		700000.00
	RAJOUTS				S/TOTAL RAJOUTS en TTC		0.00
	DEDUCTION				S/TOTAL DEDUCT		0.00
					TOTAL en T.T.C		700000.00

NET A PAYER 700000.00

Arrêtée la présente facture à la somme de
SEPT CENT MILLE DINARS

Facture établie par BOUBOUH HAKIM

Signature

Timbre

N° Bon Livraison: Transport
N° Aquit : du /
Immatric. Véhicule 00014-594-07
Propriétaire LALOUI FARID

CACHET

الملحق رقم 33

RN: 171-05

GRIAO-SETIF
FILIALE LES MOULINS DES
ZIANE EL-KANTARA
STRUCTURE MAGASIN EXPEDITION

Date:14/05/2016

BON DE LIVRAISON N° 14322
FACTURE N°: 2736
Client: GUERRAICHI ABDELAFIF BAA/

Code Produit	DESIGNATION	Poids	Prx_Unit	Montant
FG25D	SEM EXTRA 25 KG	200,00	3500,00	700000,00

Montant Total: 700000,00

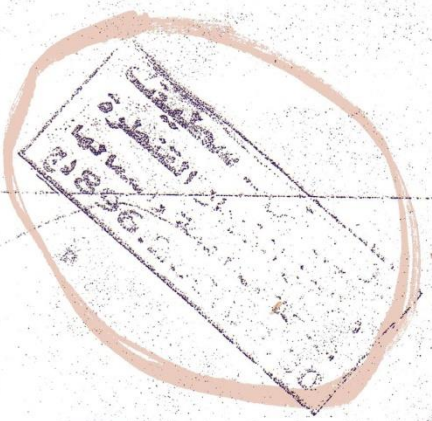
PROPRIETAIRE: TIL AISSAN

N°Palette Quota 594,07
Chauffeur: LALOUI FARID
Remorque:
Matricule Remorque:
Livré le:

FONDATION LAVERAN

مصلحة الوقاية الصحية
مكتب الصحة
مركز الدراسات و المراقبة
الصحية / 11 ماي 2016
الصحية/

الملحق رقم 34



TICKET DE PESEE

MODE: E/S

PESEE:

N°CAMION:

PE.PT:

PE.PL:

Groupe –AGRODIV –filiale céréales les Zibans

LES MOULINS DES ZIBANS- EL KANTRA

Exercices 2016

35

Pièce comptable

Mai

N : 000050

Journal : 4 VENTES PRODS FINIS

Date : 15/05/2016

Lig	Compte	Projet	Vtr	Libelle	Débit	Crédit
077	4411000	45	C2	Battaz hamza	191000.00	
	7012050			Farin cour 50kg		191000.00
	4441000			Guerriache Abdelatif	700000.00	
078	7012050	45		Semoule sup 25kg		700000.00

36

EDIAD SPA - LES MOULINS DES ZIBANS-EL KANTARA

Société par Actions au capital de 890 200 000.00DA

DATE :
HEURE :
PAGE : 7

PIECE COMPTABLE

Avril

N° : 000384

Journal : 8 BANQUE RECETTES
Date : 28/04/2016
Référence : VE2-619
Libellé : GUERRAICHE ABDELATIF
Tiers : GUERRAICHE ABDELATIF/ BEN ABDELKADER

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bqe	Projet	VTR	Libellé	Debit	Crédit
001	5101240		47M	T01	ENCAIS F VENTES GUERRAICHE ABDELATIF	706 200.00	
002	4111000	C47/623	47M	C1	ENCAIS F VENTES GUERRAICHE ABDELATIF		706 200.00
					Total Pièce	706 200.00	706 200.00