



الموضوع

دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - بسكرة-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: تدقيق محاسبي

الأستاذ المشرف:

د- احمد قايد نور الدين

إعداد الطالب:

عمارة عبد الرؤوف

شكر و عرفان

قال تعالى: (لئن شكرتم لأزيدنكم)

حمدا كثيرا وشكرا جزيلا لخالقي ومولاي، باسط اليدين بالعطايا والنعمة
مالك الملك ذي الجلال والإكرام، منبع التوفيق ميسر الأعمال، الذي أنار لنا
الدرب وسخر لنا الأسباب ما يكفي لقطع ثمره الجهد والاجتهاد،

كما أشكر:

كل من أنار دربنا ونور لنا الطريق الذي نمشي فيه، خاصة معلمينا
وأساتذتنا من أول طريقنا وصولا إلى كتابتنا هذه التي نتوج بها مسارنا.
وإلى الدكتور الفاضل الذي تابع عملنا خطوة خطوة بتوجيهاته ونصائحه لنا
وعلى كل المجهودات التي بذلها طيلة تأطيره لنا، الدكتور:

أحمد فايد نور الدين.

وأختكم شكري إلى كل من ساعدني في انجاز هذه المذكرة من قريب أو
بعيد ولو بكلمة طيبة.

لكم جميعا كل شكري

إهداء

أهدي فرحتي ببحثي المتواضع وخالص أمنياتي ودعواتي:

إلى معلميا الأوائل في هذه الحياة، و منهلي المتعاضم بالحنان، والدي
العزير رحمه الله وأثابه فسيح الجنان، والدي الكريمة الفاضلة حفظها الله
وبارك فيها وأطال عمرها.

إلى كل الأقارب والأحباب إلى كل الأصدقاء والأصحاب.

اللهم إني أحتسب هذا العمل إليك راجيا منك وحداك لا شريك لك أن تجعله
في صالح الأعمال.

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
17	مكونات النظام	1
18	مفهوم نظام المعلومات	2
33	مكونات نظام المعلومات المحاسبية	3
41	مراحل تصميم نظام المعلومات المحاسبية	4
42	نموذج لتتابع تشغيل البيانات	5
79	مراحل إنجاز مهمة المراجعة الداخلية	6
110	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة	7
119	المعالجة الأولية للمعلومات على مستوى مصلحة التموين	8
120	المعالجة الأولية للمعلومات على مستوى مصلحة تسيير المخزون	9
121	تبادل البيانات بين المصالح	10
122	نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة	11
134	الهيكل الوظيفي لمصلحة المحاسبة والمالية ومهامها	12

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
56	أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة	1
68	مراحل تطور أهداف المراجعة	2
112	منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان القطرة	3
112	عدد العمال بالمؤسسة	4
114	مسودة البنك لدى المؤسسة	5
116	جدول إهلاك الإستثمارات	6
135	المؤهلات المهنية لموظفي مصلحة المحاسبة والمالية	7
138	المشاكل والنقائص الملاحظة في نظام الرقابة الداخلية	8

الفهرس

الصفحة	العنوان
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ	المقدمة
05	الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية
06	تمهيد
07	المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية
07	I - مفهوم وخصائص المؤسسة الاقتصادية
08	II - تصنيفات المؤسسة الاقتصادية
10	III - وظائف المؤسسة الاقتصادية
11	IV - أهداف المؤسسة الاقتصادية
14	المبحث الثاني: ماهية نظام المعلومات المحاسبية
14	I - مفهوم ومبادئ نظام المعلومات المحاسبية
30	II - مقومات ومكونات نظام المعلومات المحاسبية
34	III - الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية
34	IV - أهداف نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية
37	المبحث الثالث: دور نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية
37	I - إجراءات تصميم نظام المعلومات المحاسبية
43	II - تدفق البيانات خلال نظام المعلومات المحاسبية
46	III - آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية
50	IV - العوامل المؤثرة على نظام المعلومات المحاسبية
52	خلاصة الفصل
53	الفصل الثاني: الإطار النظري للمراجعة الداخلية
54	تمهيد

55	المبحث الأول: عموميات عن المراجعة
55	I -لمحة تاريخية عن المراجعة
56	II مفهوم المراجعة وأنواعها
60	III فروض المراجعة، معاييرها وأدلة الإثبات فيها
66	IV أهداف المراجعة
68	المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية
69	I -نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية
71	II أهداف وأهمية المراجعة الداخلية
72	III معايير المراجعة الداخلية
75	IV مراحل إنجاز مهمة المراجعة الداخلية
80	المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية
80	I -مفهوم نظام الرقابة الداخلية، أدواته وأنواعه
82	II أهداف ومقومات نظام الرقابة الداخلية
87	III مكونات نظام الرقابة الداخلية
90	IV تقييم نظام الرقابة الداخلية
97	خلاصة الفصل
98	الفصل الثالث : المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
99	تمهيد
100	المبحث الأول : نظرة عامة حول مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
100	I -تقديم مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
106	II الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
111	III للنشاط الإنتاجي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
113	IV مركز معالجة المعلومات في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
117	المبحث الثاني : نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
117	I -نظام معلومات الحاسوب المتبع في المؤسسة
118	II طريقة عمل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة

122	III المعالجة في نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة
126	IV فعالية نظام المعلومات المحاسبية داخل مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
127	المبحث الثالث: تحديد دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية
127	I -فاعلية وأنشطة المراجعة الداخلية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
129	II تقييم نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
135	III المشاكل والنقائص الملاحظة في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية
139	IV التوجيهات والتحسينات المقترحة حول نظام الرقابة الداخلية
141	خلاصة الفصل
142	الخاتمة
147	قائمة المراجع
154	الملاحق

الخطوة

المقدمة:

الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

I. مفهوم وخصائص المؤسسة الاقتصادية

II. تصنيفات المؤسسة الاقتصادية

III. وظائف المؤسسة الاقتصادية

IV. أهداف المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني: ماهية نظام المعلومات المحاسبية

I. مفهوم ومبادئ نظام المعلومات المحاسبية

II. مقومات ومكونات نظام المعلومات المحاسبية

III. الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية

IV. أهداف نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثالث: آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

I. إجراءات تصميم نظام المعلومات المحاسبية

II. تدفق البيانات خلال نظام المعلومات المحاسبية

III. آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

IV. العوامل المؤثرة على نظام المعلومات المحاسبية

الفصل الثاني: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

المبحث الأول: عموميات عن المراجعة

I. لمحة تاريخية عن المراجعة

II. مفهوم المراجعة وأنواعها

III. فروض المراجعة، معاييرها وأدلة الإثبات فيها

IV. أهداف المراجعة

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

I. نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية

II. أهداف وأهمية المراجعة الداخلية

III. معايير المراجعة الداخلية

IV. مراحل إنجاز مهمة المراجعة الداخلية

المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية

I. مفهوم نظام الرقابة الداخلية، أدواته وأنواعه

II. أهداف ومقومات نظام الرقابة الداخلية

III. مكونات نظام الرقابة الداخلية

IV. تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية

دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة مطاحن الزيبان

I. تقديم مؤسسة مطاحن الزيبان

II. الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان

III. النشاط الإنتاجي لمؤسسة مطاحن الزيبان

IV. مركز معالجة المعلومات في مؤسسة مطاحن الزيبان

المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان

I. نظام معلومات الحاسوب المتبع في المؤسسة

II. طريقة عمل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة

III. المعالجة في نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة

IV. فعالية نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة

المبحث الثالث: تحديد دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات

المحاسبية

I. فاعلية وأنشطة المراجعة الداخلية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

مقدمة:

تواجه المؤسسات الاقتصادية العديد من التحديات نتيجة ما يشهده عالم الأعمال من تطور سريع وعميق في مجالات عدة سواء إقتصادية، إجتماعية، سياسية، وتكنولوجية تنعكس بشكل أو بآخر على هذه الأخيرة وتجعلها في صراع دائم مع محيط يتميز بمنافسة شديدة، ليس بالضرورة لتحقيق تقدمها وإزدهارها ولكن غالبا حفاظا على بقائها وإستمراريتها. وكان صلب هذا التطور في مجال تكنولوجيا المعلومات وما سايره من تغير في المفاهيم، وظهور لموارد جديدة أصبح لزاما على المؤسسة التحكم فيها وإستغلالها على أحسن وجه لتحقيق رقيها، وعلى رأسها مورد المعلومات الذي يعتبر إستراتيجيا في عملية تسيير المؤسسة، كما أنه يتطلب فعالية وكفاءة في التعامل معه لا تتحقق إلا بتوفر تكامل وتجانس بين جميع مستويات المؤسسة وبين كل أنظمتها الوظيفية.

تتكون المؤسسة من عدة نظم وظيفية تعمل في تناسق تام وذلك من خلال ضمان فعالية كافة العمليات والأنشطة والسيطرة على الكم الهائل من المعلومات الناتج عنها من جهة، وتزويد المسيرين بمعلومات دقيقة في الوقت وبالشكل المناسب لإتخاذ القرارات الملائمة من جهة أخرى، بهدف تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة.

ومن أهم وأقدم هذه الأنظمة الوظيفية نجد نظام المعلومات المحاسبية الذي يتميز بموقع متميز في المؤسسة يظهر من علاقته المتشابكة مع مختلف الأنظمة الوظيفية الأخرى كونها مصدر لمدخلاته والتي يقوم بمعالجتها ويقدمها في شكل معلومات يعتمد عليها المسيرين في إتخاذ العديد من القرارات. فغاية نظام المعلومات المحاسبية هي تقديم صورة موثوق فيها عن الواقع المالي والاقتصادي للمؤسسة، وهو يعتمد في ذلك على جمع البيانات الناتجة عن العمليات المستمرة واليومية المتعلقة بنشاطات المؤسسة (عمليات الشراء، البيع، الأجور...) والتي تعتبر مخرجات الأنظمة الوظيفية الأخرى ويقوم بتسجيلها ومعالجتها وعرضها في حسابات تتضمنها الوثائق المحاسبية.

إن التأكيد على صحة ودقة هذه المعلومات المحاسبية وما مدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة يتطلب وجود نظام معلومات محاسبية كفاء قادر على توفير المعلومات اللازمة لتسهيل الأعمال داخل المؤسسة الإقتصادية وكذا تحقيق الأهداف المسطرة بأقل التكاليف.

وهنا نطرح الإشكالية التالية:

❖ كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تلعب دور في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية؟

تنفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة الجزئية التالية:

- ما هو نظام المعلومات المحاسبية، وما هي أهم مبادئه؟
- ماهية المراجعة؟ وما هو مفهوم المراجعة الداخلية؟
- ما هو دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية؟

-فرضيات البحث:

- يقوم نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية التي تحدد نشاطه؛
- تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وذات مصداقية؛
- تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام المعلومات المحاسبية.

-أسباب دراسة البحث :

- رغبة الباحث في توسيع مجال معرفته النظرية والتطبيقية المتعلقة بالموضوع؛
- حساسية الموضوع ودوره في كشف التلاعبات والأخطاء الشائعة في المؤسسات الاقتصادية؛
- إثراء المكتبة الجامعية؛
- التحسيس بأهمية الموضوع فهو من جهة يتطرق إلى نظام المعلومات المحاسبية ومن جهة أخرى إلى دور المراجعة الداخلية في تحقيق فعالية نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة الاقتصادية.

-أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على أهمية قيام نظام المعلومات المحاسبية بضمان قدر أكبر من الثقة والدقة في المعلومات المحاسبية وما ينجر عنه من مراقبة لمختلف الأنظمة الوظيفية في المؤسسة بإعتبارها المصدر الرئيسي لتدفقات البيانات والتي تعتبر مدخلات لنظام المعلومات المحاسبية وهو ما يستلزم التعمق في دراسة النظام والإجراءات التي تتحكم في تسيير تنقل البيانات والمعلومات فيما بينها. بالإضافة إلى دور أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية في تعزيز مصداقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ودورها أيضا في اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش لإضفاء أكبر قدر من الثقة والدقة في المعلومات المحاسبية.

-أهداف البحث:

لقد كان ولا يزال هذا الموضوع مجالا خصبا للعديد من البحوث والدراسات، ولقد إهتم العديد من الأساتذة الجامعيين والهيئات العلمية والمهنية في العالم بالبحث وتقديم الكثير من الأعمال تناولت موضوع نظام المعلومات المحاسبية.

من الأهداف التي يسعى إليها البحث هي محاولة:

- إبراز إطار مفاهيمي لنظام المعلومات المحاسبية؛
- توضيح مكانة وفعالية نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية؛
- إبراز دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية.

صعوبات البحث:

من الصعوبات التي واجهت الباحث نذكر منها:

- عدم توفر المراجع الكافية على مستوى مكتبة الكلية وصعوبة استعارتها نظرا لخروجها ولفترات طويلة؛
- ضيق الوقت المخصص للقيام بالدراسة وخاصة الميدانية منها مما لا يسمح بتناول كل جوانب البحث؛
- نظرا لحساسية الموضوع نجد صعوبة في التحصل على المعلومات من المؤسسة محل الدراسة.

-منهجية البحث:

لتحقيق هذه الدراسة تم الإعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلي بما يتناسب مع عرض نظام المعلومات المحاسبية ودور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجاته، كما إتبعنا أسلوب دراسة حالة من خلال جمع وتحليل المعطيات التي تعكس دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة محل الدراسة.

-هيكلية البحث:

تم تقسيم البحث إلى جانب نظري وآخر تطبيقي، حيث تم التطرق في الجانب النظري إلى الفصل الأول والموسوم بـ " نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية " وقد قسم إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي المبحث الأول ماهية المؤسسة الاقتصادية والمبحث الثاني ماهية نظام المعلومات المحاسبية أما المبحث الثالث فكان حول آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، وفيما يخص الفصل الثاني تحت عنوان " الإطار النظري للمراجعة الداخلية " والذي تناولنا فيه عموميات حول المراجعة في المبحث الأول وماهية المراجعة الداخلية في المبحث الثاني أما المبحث الثالث فكان بعنوان نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفي الجانب التطبيقي المتمثل في " المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، فقد تطرقنا فيه أيضا إلى ثلاث مباحث أساسية تناولت دراستنا الميدانية بشكل تدريجي حيث تم إعطاء نظرة عامة حول مؤسسة مطاحن الزيبان في المبحث الأول، ونظام المعلومات المحاسبية بمؤسسة مطاحن الزيبان فيما يخص المبحث الثاني وأما المبحث الثالث فتناولنا فيه تحديد دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة محل الدراسة.

تمهيد:

إن ما يشهده محيط المؤسسة الاقتصادية اليوم، من تغيرات وتطورات سريعة في مختلف المجالات سواء الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والتكنولوجية، يستوجب على المؤسسة الاقتصادية ضرورة استخدام نظام للمعلومات حتى يسهل لها معالجة الكم الهائل من المعلومات، وقد استفادت المؤسسة الاقتصادية من نتائج التطور التكنولوجي، خاصة في مجال جمع وتحليل البيانات المختلفة والمرتبطة بمختلف أوجه النشاط، وعلى رأسها المجال المحاسبي، الذي يعبر عن تلك الأرقام المتغيرة من لحظة لأخرى والتي تتطلب كل الدقة في حفظها ومعالجتها، وهذا ما يمكن ترجمته بما يعرف بنظام المعلومات المحاسبية.

حيث تهدف دراستنا في هذا الفصل إلى توضيح مفهوم المؤسسة الاقتصادية وظائفها وأهدافها المختلفة، كما تهدف إلى عرض مفهوم نظام المعلومات المحاسبية وخصائصه وأهم مكوناته وضرورة تصميم نظام يحكم إنتاج تلك المعلومات وفق منهج معين يتفق مع إمكانيات وإحتياجات المؤسسة الاقتصادية منها، إضافة إلى توضيح مراحل عملية التصميم وأهميتها ومدى دور نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية.

وعليه، تقسم الدراسة في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول : ماهية المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني : نظام المعلومات المحاسبية.

المبحث الثالث : آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

تعتبر المؤسسة النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي للمجتمع، حيث شغلت حيزا كبيرا ومعتبرا في كتابات وأعمال الاقتصاديين بمختلف اتجاهاتهم، كما تعتبر المؤسسة نظاما معلوماتيا يوميا، حيث تتم التسجيلات لجميع التدفقات المالية التي تحدث فيها بصفة يومية ودائمة، وذلك بهدف ضمان السير الحسن للعمليات، وكذا معالجة المعلومات المحاسبية بدقة، وتسهيل عملية المراقبة والمراجعة بصفة دائمة.

I. مفهوم وخصائص المؤسسة الاقتصادية:

1.I تعريف المؤسسة الاقتصادية:

- لقد قامت المؤسسة على العديد من التعاريف المختلفة، ويمكن ان نعرض بعض هذه التعاريف كما يلي:
- هي وحدة اقتصادية مؤلفة من مجموعة أفراد متضامنين تربطهم علاقات معينة من أجل تحقيق هدف معين كما يمكن إعتبرها مجموعة أفراد وأموال لها كيان واقعي خاص تتمتع بالإستقلال والذاتية وتتكون من عناصر مختلفة يتم تعيينها في سبيل تحقيق غاية المؤسسة.¹
 - المؤسسة هي الوحدة الاقتصادية التي تمارس النشاط الإنتاجي والنشاطات المتعلقة من تخزين وشراء وبيع من أجل تحقيق الأهداف التي أوجدت المؤسسة من أجله.²
 - أو كما يعرف ناصر دادي عدون المؤسسة على أنها: كل هيكل تنظيمي إقتصادي مستقل مالياً، في إطار قانوني وإجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج، أو تبادل السلع والخدمات مع أعوان إقتصاديين آخرين، أو القيام بكليهما معاً (إنتاج + تبادل)، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط إقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي يوجد فيه، وتبعاً لحجم و نوع نشاطه.³

2.I خصائص المؤسسة الاقتصادية:

من خلال التعاريف السابقة يمكن إستنتاج الخصائص التالية:⁴

- المؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث إمتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها؛
- القدرة على إنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها؛
- أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية، وقادر على تكيف نفسها مع الظروف المتغيرة؛

¹ نبيل جواد، إدارة وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع، لبنان، ط 1، 2007، ص19.

² عمر صخري، إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 4، 2006، ص24.

³ ناصر دادي عدون، إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998، ص 11.

⁴ عمر صخري، مرجع سابق، ص25.

- التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهدافا معينة تسعى إلى تحقيقها؛
- ضمان الموارد البشرية لكي تستمر عملياتها، ويكون ذلك إما عن طريق الإعتمادات، وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف؛
- لا بد أن تكون المؤسسة مراقبة للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لها، فالمؤسسة لا توجد منعزلة، فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف، أما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة وتفسد أهدافها.

II. تصنيفات المؤسسات الاقتصادية:

للمؤسسة عدة تصنيفات حسب معايير مختلفة نسردها كآتي:¹

1.II حسب المعيار القانوني:

- (1) **المؤسسات الفردية:** هي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد، ولهذا النوع من المؤسسات عدة مزايا منها:
 - صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول والأخير عن نتائج أعمال المؤسسة؛
 - صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإدارة وتنظيم وتسيير المؤسسة.ولها أيضا عدة عيوب نذكر منها:
 - قلة رأس المال وهذا مادام صاحب المؤسسة لوحده يمددها بعنصر رأس المال؛
 - صعوبة الحصول على القروض من المؤسسات المالية؛
 - قصر وجهة النظر وضعف الخبرة لدى المالك الواحد، مما يعرض المؤسسة لمشاكل فنية وإدارية؛
 - مسؤولية صاحب المؤسسة غير محدودة فهو مسئول عن كافة ديون المؤسسة.
 - (2) **الشركات:** وهي مؤسسات تعود ملكيتها إلى شخصين أو أكثر، يلتزم كل منهم بتقديم حصة من المال والعمل، وإقتسام ماقد ينشأ عن هذه المؤسسة، من ربح أو خسارة، ويمكن تقسيمها إلى شركات الأشخاص، وشركات الأموال.
- أ - **شركات الأشخاص:** كشركات التضامن، شركات التوصية البسيطة. ولهذا النوع من الشركات مزايا وعيوب:
- المزايا: ونذكر منها :
- سهولة التكوين فهي تحتاج فقط إلى عدة شركاء؛
 - نظرا لوجود عدة شركاء يمكن أن يختص كل منهم بمهمة معينة فيسهل بذلك تسيير المؤسسة؛

¹ عمر صخري، مرجع سابق، ص ص 26، 27.

- من خصائص المسؤولية التضامنية أنها تجعل الشركاء يتفانون ويخلصون في أعمالهم أكثر من أجل تقدم المؤسسة وبالتالي تحقيق الربح؛
 - زيادة القدرة الآلية للمؤسسة بسبب تضامن الشركاء، كما تسهل إمكانية الحصول على القروض.
 - العيوب: وهي كمايلي:
 - حياة الشركة معرضة للخطر نتيجة إنسحاب أو وفاة أحد الشركاء؛
 - مسؤولية غير محدودة للشركاء؛
 - وجود عدة شركاء قد يثير بعض المنازعات وسوء التفاهم وتناقض وتعارض بعض القرارات مما يعود بالسلب على المؤسسة؛
 - في حالة حدوث منازعات أو سوء تفاهم تنشأ صعوبة بيع حصة أي منهم، كما تنشأ صعوبة التنازل عن حصة الشركاء.
- ب شركات الأموال:** كشركات التوصية بالأسهم وشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة. المزايا:
- ونذكر منها :

- مسؤولية المساهمين محدودة بقيمة أسهمهم وسنداتهم؛
 - إمكانية الحصول على القروض بشكل أسهل وأسرع؛
 - حياة المؤسسة أكثر إستقراراً؛
 - إمكانية إستخدام ذوي المهارات والكفاءات العالية.
- العيوب: وهي كمايلي:
- تخضع إلى رقابة حكومية شديدة؛
 - بسبب عدم وجود حافز الملكية قد ينتج عن ذلك عدم الإهتمام الفعال بشؤون الشركة من قبل مسيريهها غير المساهمين.

2.II حسب معيار العمالة:

يعتبر هذا العامل أحد أهم المعايير الكمية المستخدمة في تحديد تعريف المؤسسات الإقتصادية، حيث يعتمد على عدد العمال للفرقة بينها، حيث تعتبر الشركات الصغيرة في الولايات المتحدة أو اليابان، شركات متوسطة وربما كبيرة في دول أخرى، وحسب هذا المعيار تنقسم المؤسسات الاقتصادية إلى ثلاث أنواع:¹

¹ دومي سمراء، عطوي عبد القادر، التجربة المغربية في ترقية وتمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الدورة التدريبية حول تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتطويرها في الإقتصاديات المغاربية، الجزائر، 25-28 ماي 2003، ص 3.

1) المؤسسات الاقتصادية الكبرى : وهي مؤسسات توظف عددا كبيرا من العمال، يتجاوز عددهم الآلاف و حتى مئات الآلاف في بعض الأحيان (أكثر من 500 عامل).

2) المؤسسات المصغرة أو وحدات الاستغلال الفردي: وتنتشر هذه المؤسسات في مختلف فروع النشاط الاقتصادي وكافة مجالاته وهي تشترك في خاصية واحدة تتمثل في أن إدارة هذا النوع من المؤسسات يقوم بها صاحب المشروع بصفة أساسية وقد يساعده مجموعة من العمال عند الحاجة شرط أن لا يزيد عددهم عن 10 عمال.

3) المؤسسات الصغيرة والمتوسطة : تحتل موقعا وسطا بين النوعين السابقين، توظف بين 10 عمال و 50 عاملا، إلا أن هناك صعوبات في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، اعتمادا على معيار حجم العمال ويرجع هذا للأسباب التالية:

- إختلاف ظروف البلدان النامية و تبيان مستوى النمو؛
- إختلاف ظروف الصناعة من فرع لآخر من نفس البلد؛
- كما أن الاعتماد على هذا المعيار يكتفه الغموض.

3.II حسب المعيار الاقتصادي: وتنقسم إلى:¹

1) المؤسسات الصناعية: ينقسم هذا النوع من المؤسسات بدوره إلى نوعين وتشترك كلها في خاصية التصنيع ومثل ذلك:

- مؤسسات الصناعة الثقيلة أو الإستخراجية؛
- مؤسسات الصناعة الخفيفة أو التحويلية.

2) المؤسسات الفلاحية: هي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض وإستصلاحها وتقديم منتجات نباتية وحيوانية وسمكية.

3) المؤسسات التجارية: هي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري البحت، ويتمثل نشاطها في نقل السلع وتوزيعها من أماكن التصنيع إلى أماكن الاستهلاك.

4) المؤسسات المالية: هي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك، مؤسسات التأمين... الخ.

5) مؤسسات الخدمات: هي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كالنقل والأبحاث العلمية... الخ.

III. وظائف المؤسسة الاقتصادية:

إن للمؤسسة الاقتصادية عدة وظائف نذكر منها:²

1 - الوظيفة الإدارية: وتشمل مختلف المهام الإدارية اللازمة لتحقيق الهدف المنشود من طرف المؤسسة وذلك

¹ عمر صخري، مرجع سابق، ص ص 29، 31 .

² زينب النور، ماهية المؤسسة الاقتصادية، www.etudiantdz.com، 2011/12/20.

من تنظيم، حكم، مراقبة، تخطيط وتنسيق، كما تقوم بنموذجية نشاط المؤسسة عن طريق الوظائف الأخرى.

2 -وظيفة الإنتاج (الوظيفة التقنية): تهتم بتحديد أساليب الإنتاج وتقنياته بهدف صنع المنتجات وتوجيهها للبيع.

3 -الوظيفة المالية: تعبر عن أوجه النشاط الإداري للمؤسسات المتعلقة بتنظيم حركة الأموال إذ يقع على عاتق هذه الوظيفة توليد المعلومات المالية، والتكلفة اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة بالنسبة لمختلف العمليات والأنشطة وكذلك تلخيص المعاملات المالية والتجارية على مختلف أنواعها.

4 -الوظيفة التجارية: ودورها ينصرف إلى العمل على تحويل الزبائن المحتملين إلى زبائن فعليين، والسهر على تصريف المنتجات بواسطة الوظيفة التسويقية.

5 -الوظيفة التسويقية: وهي المعنية بشؤون الوقت والسياسات التسويقية المناسبة ويفضل هذه الوظيفة تتمكن المؤسسة من تكييف منتجاتها حسب رغبات الزبائن وتحتوي هذه الوظيفة على وظيفتين أساسيتين (شراء، بيع) وهدفها هو اكتشاف حاجيات المستهلكين بغية إشباعها.

6 -الوظيفة الإجتماعية: وتعتني بتنمية قدرات، مهارات ومواهب العاملين، أي الاستخدام الأمثل للموارد البشرية على جميع المستويات بغية تحقيق أهدافها.

7 -الوظيفة المحاسبية: وهي المنطوية على مجموعة العمليات المحاسبية التي تترجم نشاط المؤسسة إلى أرقام مقومة بعملة البلد، كما تقوم بملاحظة وتسجيل التدفقات التي تنشأ نتيجة نشاط المؤسسة وقياس أثرها.

IV. أهداف المؤسسة الاقتصادية:

يسعى مسيروا المؤسسات الاقتصادية سواء العمومية منها أو الخاصة الى تحقيق عدة أهداف تختلف من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة نشاطها والميدان الذي تعمل فيه، ولكن هناك أهداف مشتركة نجدها عند أغلبية المؤسسات وهي كما يلي:

1.IV الأهداف الاقتصادية: هناك عدة أهداف تندرج تحت هذا النوع من الأهداف نذكر منها:¹

1- تحقيق الربح: يتطلب إستمرار المؤسسة في السوق تحقيق مستوى معين من الربح، وهو الهدف الرئيسي للمؤسسة والذي لا يعبر بالضرورة عن جودة تسييرها، أي أنه في بعض الاحيان يكون ناتجا عن التسيير الجيد وأحيانا أخرى يأتي نتيجة لوضعية المؤسسة في السوق، فإذا كانت المؤسسة في وضعية إحتكار مثلا فإنها سوف تحقق ربح لكونها الوحيدة في السوق دون منافسين، ولكي يكون الربح مقياسا حقيقيا لا بد من أن يتم في ظروف منافسة عادية.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 18.

2- **عقلنة الإنتاج:** يتم ذلك بالإستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج، ورفع إنتاجيتها بواسطة التخطيط، الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع، بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط او البرامج وبذلك فإن المؤسسة تسعى إلى تقادي الوقوع في المشاكل الإقتصادية والمالية لأصحابها، ففي حالة وقوع المؤسسة في الإفلاس الناتج عن سوء إستعمال عوامل الإنتاج، أو سوء تخطيطها فهي تكلف المجتمع عدم تلبية رغباته.

3- **إقامة أنماط إستهلاكية معينة:** تقوم المؤسسات الإقتصادية عادة بالتصرف في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع وذلك بتقديم منتجات جديدة، أو بواسطة التأثير في أذواقهم بالإشهار والدعاية، لمنتجات قديمة أو لمنتجات جديدة غير موجودة في السلبق وهذا ما يجعل المجتمع يكتسب عادات إستهلاكية قد تكون في غير صالحه أحيانا، إلا إنه غالبا ما تكون في صالح المؤسسات، وتقوم وسائل الإشهار العامة في المجتمع في حالات التوجه نحوالتكشف بغرض التخفيف من أزمة إقتصادية مثلا، بدعوة المواطنين الى إستهلاك أنواع معينة من المنتجات، أو إستبدال منتج بأخر في حالة عدم توفر الأول، أو عند كونه لا ينتج داخليا... إلخ.

2.IV **الأهداف الإجتماعية:** من أهداف المؤسسات الإقتصادية أيضا الأهداف الإجتماعية والتي تتمثل فيما يلي:

1- **تلبية حاجات المجتمع:** عند قيام المؤسسة المؤسسة ببيع منتجاتها من سلع وخدمات مادية ومعنوية، فهي تغطي حاجات المجتمع سواء المحلي أو الجهوي أو الوطني أو الدولي، من السلع والخدمات فهي حققت هدفين في نفس الوقت وهما تلبية الحاجات وكذلك تحقيق الربح.

2- **ضمان مستوى مقبول من الأجور:** يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم بها، ويعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا وشرعا وعرفا، إذ يعبر عن العنصر الحيوي والحي في المؤسسة، إلا أن مستوى وحجم هذه الاجور يتراوح بين الإنخفاض والإرتفاع حسب طبيعة المؤسسات، وطبيعة النظام الاقتصادي ومستوى المعيشة في المجتمع وحركة سوق العمل وغيرها من العوامل، وغالبا ما تحدد قوانين من طرف الدولة تضمن للعامل مستوى من الأجر يسمح له بتغطية حاجاته والحفاظ على بقاءه، وهذا مايسمى بالأجر الأدنى المضمون.

3- **الدعوة الى تماسك العمال:** تتوفر داخل المؤسسة علاقات مهنية وإجتماعية بين الاشخاص قد تختلف مستوياتهم وإنتمائاتهم الاجتماعية والسياسية، إلا أن دعوتهم الى التماسك والتفاهم هو الوسيلة الوحيدة لضمان الحركة المستمرة للمؤسسة وتحقيق أهدافها، ونجد عادة في المؤسسة وسائل وأجهزة مختصة تقوم بذلك مثل

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص18، 19.

مجلس العمال، بالإضافة إلى العلاقات غير الرسمية بين هؤلاء، وهذا الجانب له دور فعال في خلق وتطوير علاقات وقيم التماسك والتعاون بين أفراد المجتمع، بإعتبار الأفراد في المؤسسة جزء منه، يؤثرون فيه بعدة طرق.

4- توفير تأمينات ومرافق للعمال: تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات مثل: التأمين الصحي والتأمين ضد حوادث العمل وكذلك التقاعد، كما أنها تخصص مساكن سواء وظيفية منها أو عادية لعمالها أو المحتاجين منهم، بالإضافة إلى المرافق العامة مثل تعاونيات الإستهلاك...إلخ. وفي الحقيقة فإن هذه العناصر الإجتماعية لم يتحصل عليها العمال بشكل عفوي، بل كان نتيجة الطبقة العاملة منذ قرن حين ظهرت التأمينات أولاً في ألمانيا بطلب من بسمارك*.

3.IV الأهداف الثقافية والرياضية: في إطار ما تقدمه المؤسسة للعمال نجد الجانب الترفيهي والتكويني أيضاً،

وتشمل الأهداف الثقافية والرياضية مايلي:¹

1- توفير وسائل ترفيهية وثقافية: تعمل المؤسسة خاصة على إحياء عمالها على الاستفادة من وسائل الترفيه والثقافة التي توفرها لهم ولأولدهم من مسرح ومكتبات ورحلات، ونظراً لما لهذا الجانب من تأثير على مستوى العامل الفكري، والرضا بتحسين مستواه لما يحسه من نتائج ذلك في معاملته مع الأفراد وفي إطار أداء دوره في الحياة بشكل عام، وكذلك يرتبط بشكل مباشر أو غير مباشر بمدى تفهمه لعمله خاصة مع التطور الحاصل في الوسائل المستعملة وفي الاتصالات، وبالتالي بنوعية عمله ودرجة أدائه داخل المؤسسة ونتائج هذه الأخيرة.

2- تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى: مع التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج وزيادة تعقيدها، فإن المؤسسة تجد نفسها مجبرة على تدريب عمالها الجدد، تدريباً مقبولاً حتى يتسنى لهم إمكانية استعمال هذه الوسائل بشكل يسمح بإستغلالها إستغلالاً عقلانياً، رغم إمكانية تحصلهم على تريض أو تكوين نظري أحياناً في إطار المنظومة التربوية والجامعية، كما أن عمالها القدامى قد يجدون أنفسهم أمام آلات لا يعرفون تحريكها أحياناً، مما يضطر للمؤسسة على إعادة تدريبهم عليها أو على الطرق الحديثة في الإنتاج أو التوزيع، وهذا ما يدعى بالرسكلة، وكل هذا يؤدي لإستعمال الكفاءات إستعمالاً جيداً، ويؤثر على مردود المؤسسة خاصة وعلى الدخل الوطني عامة، ويدخل هذا الجانب ضمن إستراتيجية المؤسسة في المدى المتوسط والطويل بالتنسيق مع التوجه الوطني العام من خلال التوجيهات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية للدولة سواء في الاقتصاد المتطور أو الموجه أو الحر مع إختلاف في الأدوات والوسائل المستعملة في ذلك من دولة إلى أخرى، ويظهر هذا أكثر وضوحاً في حالة إعادة هيكلة المؤسسات أو تغيير إستراتيجيتها مثل ما يقع حالياً في الجزائر في إطار إعادة

* مستشار الماني تولى مقاليد الحكم في بداية القرن العشرين.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص 14، 15.

هيكله الاقتصادي الوطني.

3- تخصيص أوقات للرياضة: تعمل المؤسسات خاصة الحديثة منها على إتباع طريقة في العمل تسمح للعامل بمزاولة نشاط رياضي في زمن محدد، خلال يوم العمل (في اليابان مثلاً بعد الغداء)، هذا بالإضافة إلى إقامة مهرجانات للرياضة العالمية، مما يجعل العامل يحتفظ بصحة جيدة ويتخلص من الملل الذي عادة ما يصيب الإنسان العامل في مختلف المناصب ليؤدي دوره كاملاً في الإنتاج، وكذا يتم في هذه المهرجانات إقامة علاقات إجتماعية وإنسجام في الإتجاهات وهي عناصر جد مفيدة في الإستعداد للعمل والتحفيز ودفع الإنتاج والإنتاجية فيها.

4.IV الأهداف التكنولوجية: بالإضافة إلى ما سبق تؤدي المؤسسة الاقتصادية دوراً هاماً في الميدان التكنولوجي:¹

– **البحث والتنمية:** إن تطور المؤسسات أدى إلى توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل والطرق الإنتاجية علمياً وتوفر لهذه العملية مبالغ قد تزداد أهميتها لتصل إلى نسبة عالية من الأرباح وهذا حسب حجم المؤسسة الذي يتناسب طردياً معها، ويمثل هذا النوع من البحث نسبة عالية من الدخل الوطني في الدول المتقدمة وخاصة في السنوات الأخيرة، إذ تتنافس المؤسسات فيما بينها للوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية وأحسن وسيلة مما يؤدي إلى التأثير على الإنتاج ورفع المردودية الإنتاجية فيها، ومنذ خمسينيات القرن الماضي إتجهت السياسات في هذه الدول نحو البحث والتنمية، حيث بلغت مصاريفه في الولايات المتحدة الأمريكية (U.S.A) 1 % من الناتج الوطني الإجمالي بعد أن كانت 0.2 % قبل ذلك ثم وصلت إلى 3 % سنة 1966 وفي هذا البلد تضاعف الناتج الوطني الإجمالي خلال 20 سنة وتضاعف معه البحث والتنمية بـ 15 مرة.

المبحث الثاني: ماهية نظام المعلومات المحاسبية

I. مفهوم نظام المعلومات المحاسبية:

حتى نتمكن من تعريف نظام المعلومات المحاسبية وتحديد أهم جوانبه، ينبغي أولاً التعرف على معاني المصطلحات التي يتكون منها هذا المجال المعرفي، وهي النظام، المعلومات، ونظام المعلومات.

1.I مفهوم النظام:

أولاً: تعريف النظام:

كلمة النظام كلمة يونانية "system" التي تعني علاقة منظمة بين مجموعة وحدات أو مكونات.

¹ إسماعيل عراجي، اقتصاد المؤسسة، أهمية التنظيم ديناميكية الهياكل، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996، ص 52 .

- يعرف النظام "بأنه مجموعة من الأجزاء التي ترتبط ببعضها ومع البيئة المحيطة وهذه الأجزاء تعمل كمجموعة واحدة من أجل تحقيق أهداف النظام".¹
- كما يعرف على أنه: "إطار متكامل من هدف واحد أو أكثر من هدف وهو يقوم بالتنسيق فيما يقوم بين الموارد المطلوبة لتحويل المدخلات إلى مخرجات، والموارد قد تكون خامات أو آلات أو طاقات وذلك بالاعتماد على نوع النظام".²
- وكتعريف شامل: "النظام هو مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات، الآلات، الأموال، السجلات...) 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"³
- ثانياً: أنواع النظام: وهناك:

أ- حسب علاقته بالبيئة الخارجية: وينقسم إلى:⁴

- **النظام المفتوح:** هو النظام الذي تتفاعل أجزائه دائماً مع العناصر الأخرى خارج حدود النظام، فمثلاً الوحدة الاقتصادية تشتري موادها التابعة لها، وتحصل على عناصر العمالة والبيانات أيضاً من البيئة المحيطة بها، وكذلك فإن المؤسسة الاقتصادية تصدر مخرجاتها إلى البيئة المحيطة والنظم الأخرى.
- **النظام المغلق:** هو النظام الذي لا يتفاعل مع البيئة المحيطة وبالتالي فهو مغلق على نفسه فساعة اليد مثلاً تعتبر نظام مغلق لأنها منعزلة تماماً عن البيئة المحيطة.

ب- حسب تدخل الإنسان في صنعه: وينقسم إلى:⁵

- **النظم الطبيعية:** تعرف النظم الطبيعية بأنها تلك النظم التي أوجدها الخالق عز وجل وبالتالي لم يتدخل الإنسان في نشأتها أو تحديد القوانين التي تنظم عمل أجزائها، مثال الإنسان والنبات...إلخ.
- **النظم الاصطناعية:** فهي تلك النظم التي قام الإنسان بصنعها لخدمته، وتعد النظم الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والصناعية وغيرها.

¹ كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005 ص 4.

² ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص9.

³ أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص13.

⁴ كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص 11.

⁵ أحمد فوزي ملوخية، نظام المعلومات الادارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2006، ص30.

ثالثاً: خصائص النظام:

يتميز بخصائص معينة حيث يتكون كل نظام من عناصر فرعية مترابطة ومتجانسة تتمثل في:¹

- التداخل: ويقصد به أن عناصر النظام تتداخل مع بعضها لتشكيل النظام ولتحقيق هدفه؛
 - التكامل: لتصميم نظام فعال كفى يجب دراسة النظام كوحدة وليس كعناصر مستقلة، فقد يفقد العنصر أهميته ودوره ما لم ينسب إلى النظام الكلي؛
 - المدخلات والمخرجات: يجب أن يكون لأي نظام مدخلات ومخرجات حيث يتم إجراء عمليات التشغيل على المدخلات للحصول على مخرجات ويحقق النظام أفضل مخرجات من التغذية العكسية؛
 - الهدف: يجب أن يسعى أي نظام لتحقيق هدف معين لأن الهدف هو الذي يحدد طريقة عمله وكيفية تنظيم وإدارة واستخدام الموارد المتاحة له؛
 - انسيابية المعلومات: أي توافر قنوات الاتصال التي تسمح بمرور المعلومات داخل النظام؛
 - تعدد العناصر: أي أنه يجب أن يحتوي النظام على عنصرين على الأقل.²
- رابعاً: مكونات النظام:

- إن مكونات النظام تتمثل في العناصر التالية: المدخلات، العمليات التحويلية، المخرجات، التغذية العكسية. وهذه العناصر سيتم تناولها بشيء من التفصيل فيما يلي:³
- المدخلات : تعتبر المدخلات قوة الدفع الأساسية التي تزود النظام باحتياجاته التشغيلية، وتشتمل مدخلات النظام على عدة عناصر للمواد الخام المستعملة في العمليات التصنيعية والمعلومات المستخدمة، وتنقسم المدخلات إلى ثلاثة أنواع أساسية هي:
 - المدخلات التتابعية: وهي مثل علاقة نظام المشتريات بنظام الإنتاج؛
 - المدخلات العشوائية: وهي المدخلات المحتملة لنظام معين، والمدخلات العشوائية عادة ما يكون تأثيرها على كفاءة عمليات النظام وليس على العمليات ذاتها؛
 - المدخلات عن طريق التغذية العكسية: يتمثل هذا النوع من المدخلات في إعادة استخدام جزء من مخرجات النظام كمدخلات له مرة ثانية، وعادة ما تمثل المدخلات من التغذية العكسية نسبة صغيرة من مخرجات النظام.

¹ ابراهيم أحمد عبد المالك محمد، الأنظمة المحاسبية المتخصصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 12 .

² ايمان فاضل السامرائي، هيثم الزعبي، نظم المعلومات الادارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2004، ص 32 .

³ عبد الرحمان الصباح، نظم المعلومات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 151.

- العمليات التحويلية: تتحول المدخلات إلى مخرجات عن طريق العمليات التحويلية وقد تكون هذه العمليات في شكل آلة أو إنسان أو حاسب آلي أو مهام تؤدي بواسطة أعضاء المؤسسة.
- المخرجات: وقد تكون مخرجات النظام في شكل منتجات أو خدمات أو معلومات أو طاقة أو غيرها، والمخرجات هي ناتج العمليات التحويلية، ومخرجات النظام ترتبط إرتباطا قويا بالهدف من وجود النظام، كما أن المخرجات هي النتائج الفعلية والأهداف المحققة لنظام ما، ويمكن تصنيف مخرجات النظم إلى ثلاثة أنواع هي:¹
- المخرجات التي يتم إستهلاكها مباشرة بواسطة أنظمة أخرى كمخرجات مؤسسة صناعية، التي يتم بيعها للعملاء لإستهلاكها، أو إجراء المزيد من العمليات التحويلية عليها؛
 - المخرجات التي يتم إستهلاكها داخل نفس النظام في دورة العمليات الموائية كالوحدات التالفة الناتجة عن إحدى العمليات التصنيعية حيث يتم إعادة تصنيعها مرة أخرى؛
 - المخرجات التي لا يتم إستهلاكها داخل النظام أو بواسطة النظم الأخرى ولكن يتم التخلص منها في شكل نفايات تدخل في البيئة الطبيعية للنظام فتعمل على تلوثها، مثل هذه المخرجات تشكل تحديات للإدارة المعاصرة لتلك المؤسسات.
- التغذية العكسية (feed back): إن التغذية العكسية جزء من مدخلات النظام، كما تعتبر التغذية العكسية من الخصائص والمميزات الأساسية في النظم، خاصة في النظام الحي .
- والشكل الموالي يبين مكونات النظام.

شكل رقم 1

مكونات النظام



المصدر: عبد الرحمان الصباح، نظم المعلومات الإدارية، دار زهران للنشر، الأردن، 1998، ص 152.

¹ عبد الرحمان الصباح، مرجع سابق، ص ص 151، 152.

2.I مفهوم نظام المعلومات:

إن أي مؤسسة تسعى إلى تحقيق أهدافها وذلك بإنتهاجها لإستراتيجية معينة وإستغلال كل طاقاتها ومواردها بشكل عقلائي، وعلى هذا الأساس أصبح نظام المعلومات أحد الموارد التي تعتمد عليها المؤسسة أثناء أداء مهامها.

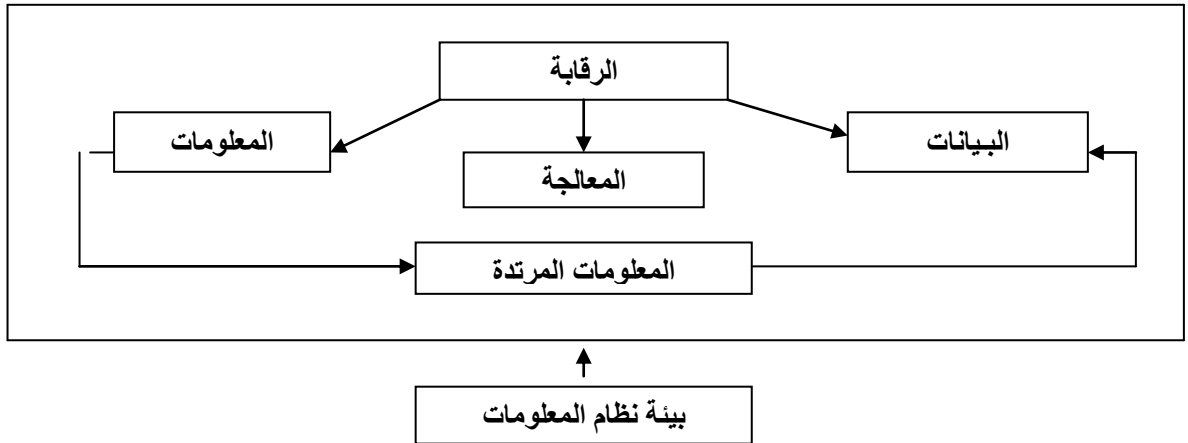
أولاً: تعريف نظام المعلومات:

– يعرف والتر كنيفن walter j kenevan نظام المعلومات على أنه: "عبارة عن النظم الرسمية وغير الرسمية التي تمد المؤسسة بمعلومات سابقة وحالية ومستقبلية، بصورة شفوية أو مكتوبة طبقاً للعمليات داخل المؤسسة والبيئة المحيطة بها، لغرض المساعدة في إتخاذ القرار".¹

– كما يمكن تعريف نظام المعلومات على أنه مجموعة من الموارد، تعمل في بيئة معينة وتسعى لتحقيق هدف معين، حيث تتمثل هذه الموارد في الأفراد، البرامج، المعدات، الآلات... الخ، والتي ترتبط ببعضها البعض بعلاقات متداخلة ومتشابكة، إذ تتولى هذه الموارد جمع ومراقبة وإسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات، بعد إجراء عمليات التحويل، ومعالجة البيانات بغرض جعلها قابلة للإستخدام النهائي من طرف أصحاب القرار أو باقي المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة لأجل تحقيق أهداف تم تحديدها من طرف المؤسسة.² ويتم توضيح ذلك وفق الشكل رقم 2.

شكل رقم 2

مفهوم نظام المعلومات



المصدر: نور الدين مزهودة، تقييم أداء نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2008، ص 13.

¹ علاء عبد الرزاق السالمي، رياض حامد الدباغ، تقنيات المعلومات الادارية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2000، ص 23.

² نور الدين مزهودة، تقييم أداء نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2008، ص 12.

وكما شاهدنا في الشكل رقم 2، فإن نظام المعلومات يتكون من عنصرين أساسيين وهما البيانات والمعلومات، وقبل الحديث والتفصيل في نظم المعلومات يجب التطرق إلى شرح البيانات والمعلومات وسنتناولهما بالتفصيل في ما يلي:¹

• **البيانات:** إختلفت التعاريف التي وردت بشأن البيانات ومنها ما يلي:

- البيانات هي مجموعة الحقائق أو الأفكار أو المشاهدات التي تكون في العادة على شكل أرقام أو حروف أبجدية أو أشكال بيانية تصف شيئاً أو فكرة أو موضوعاً ما.
- البيانات هي تمثيل الحقائق أو الأفكار في صورة أساسية قادرة على أن تتصل بها بعض العمليات وتعالجها.
- مما سبق يمكن تعريف البيانات بأنها : مجموعة من المعطيات التي يوفرها المحيط في شكل معين، أرقام، حروف... إلخ، والتي ليس لها معنى أو قيمة إلا بعد معالجتها وتهيتها في شكل معلومات قابلة للإستخدام من طرف أصحاب القرار.

• **خصائص البيانات :** من أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في البيانات مايلي:

- أن تكون هذه البيانات مختصرة وذات معنى؛
- أن تكون هذه البيانات دقيقة وخالية من الأخطاء؛
- أن تكون هذه البيانات ذات علاقة بالموضوع؛
- أن يكون مصدر هذه البيانات موثوق فيه؛
- أن تصل هذه البيانات إلى المؤسسة في الوقت المناسب؛
- أن لا يكون هناك تعارض بين هذه البيانات؛
- أن تكون هذه البيانات معبرة وهادفة.

• **المعلومات:** تعرف المعلومات بأنها:

- مجموعة البيانات التي تم تحويلها عن طريق معالجتها من صورتها الخام الى صورة قابلة للتوظيف في شتى الإستخدامات من طرف أصحاب القرار وباقي أفراد المؤسسة، ويمكن التعبير عن المعلومات بالعلاقة الرياضية التالية: المعلومات = البيانات + المعالجة؛
- هي مجموعة من الأخبار تحمل معارف أو علم حول موضوع أو شيء معين، فالمعلومة إذا هي عملية فعل الإخبار، تحتوي على مضمون هو ما يتم الإخبار به في آن واحد بهدف فهم جيد للمحيط.²

¹ نور الدين مزهودة، مرجع سابق، ص ص 6، 7.

² ROUZEAU MARTINE, Economie d'entreprise, organisation gestion stratégie d'entreprise, Edition ESKA, Paris, France, 1993, p 71.

من خلال التعاريف السابقة يمكن إستنتاج ما يلي:

- علاقة البيانات بالمعلومات كعلاقة المواد الخام بالمنتج النهائي، أي أنظمة المعلومات هي التي تقوم بتشغيل البيانات وإعدادها وتحويلها؛

- إن للمعلومات قيمة محددة سواء تم إستخدامها في إتخاذ القرارات أو في مجالات أخرى غير إتخاذ القرارات، وقد تكون هذه القيمة فعلية أو قيمة مدركة بواسطة مستخدميها.

ومن خلال ما سبق يمكن استنتاج التعريف التالي للمعلومة : المعلومة هي بيانات تم تجهيزها وتحويلها لكي تصبح ذات منفعة لمستخدمها، حالياً ومستقبلاً، وذلك بعد أن تم إزالة الغموض عنها، أما البيانات فهي مادة خام توظف على شكل مدخلات، لتظهر في شكل منتج تام يستخدم لإنتاج حاجات معينة، وهذا المنتج النهائي هو المعلومة.

• **خصائص المعلومات:** للمعلومات خصائص معينة مهمة لصانع القرار، وذلك أن ملائمة هذه الخصائص والوقت الذي يتخذ فيه القرار أمر ضروري لنجاح ورشد القرارات المتخذة، ويمكن تلخيص هذه الخصائص فيما يلي:¹

- الإطار الزمني: فقد تكون المعلومات تاريخية أو مستقبلية (تنبؤية)؛
- المجال: وهو يعبر عن الشكل الذي تقدم فيه المعلومات، وتكون ملخصة أو مفصلة؛
- درجة توقع المعلومات: فقد تكون المعلومات متوقعة (مرتقبة) أو غير متوقعة (مفاجئة)؛
- المصدر: يعني أن المعلومات قد تأتي من مصادر داخلية أو خارجية، ويقصد بالمصادر الداخلية للمعلومات التي تنشأ داخل المؤسسة مثل أرقام المبيعات، أما الخارجية فهي التي تنشأ خارج المؤسسة، مثل أسعار الفائدة؛
- درجة التنظيم: فهناك معلومات منظمة (محكمة) حيث يعكس التقرير كافة المعلومات التي يحتويها، أما المعلومات غير المنظمة (مفككة) فهي التي تقدم في شكل لا يفصح عما تحويه؛
- درجة الدقة في المعلومات: تتحدد درجة الدقة في المعلومات بمدى تمثيلها للموقف أو الحدث الذي تصفه. وبصفة عامة يحتاج المسير إلى معلومات عالية الجودة تتصف بمزايا تجعلها ذات قيمة.

• **مصادر المعلومات:** تنتج المؤسسة أشكالاً متعددة من البيانات بحكم نشاطها وأوضاعها الداخلية وتصنف مصادر هذه البيانات إلى:²

¹ جودي سامية، تطوير نظم المعلومات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2009، ص 7.

² ROBER PEIX, TRAITEMENT DES INFORMATION, Edition Foucher, Paris, France, 1980, p94.

_ المصادر الداخلية والخارجية:

أ- المصادر الداخلية: هذه المصادر تعطي بيانات على أساس رسمي من داخل المؤسسة، ويتم تجميعها طبقاً للأحداث الواقعة حقيقة، وبمجرد الحاجة إلى المعلومات يتم تصميم أسلوب لجمعها واستخراج الحقائق منها، إضافة إلى هذا تستقبل البيانات أيضاً من مصادر داخلية غير رسمية من خلال اتصالات عرضية غير نظامية ومناقشات غير رسمية، والبيانات المجمعة داخلاً ترتبط بصفة عامة بأعمال المؤسسة والأنشطة المرتبطة بهذه الأعمال وهي تستخدم لإنتاج معلومات مفيدة في اتخاذ القرار.

ب- المصادر الخارجية: تتشكل من المعطيات الناتجة عن المحيط الخارجي للمؤسسة، وتشمل أطرافاً متعددة، فالحكومة مثلاً تصدر معلومات عن القوانين والسياسات الاقتصادية، كما أن المؤسسات الإعلامية تصدر معطيات في أشكال مختلفة (مكتوبة، مسموعة، مرئية) وتعتبر ذات أهمية لأنها تقدم معلومات تخص الأوضاع البيئية، إضافة إلى هذا توجد مصادر أخرى كالموردين والعملاء. أما التصنيف الثاني الذي يعتمد عليه البعض في تصنيف مصادر المعطيات فهو تصنيفها إلى مصادر شفوية ووثائقية.

_ المصادر الشفهية والوثائقية: قد تكون مصادر البيانات ووثائقية بمعنى أنها مدونة أو مسجلة بطريقة ما وقد تكون شفوية.

أ- المصادر الشفهية: تعرف على أنها المناقشات التي تجري بين العمال وكذا اللقاءات والاجتماعات أو أن يسأل أحد الزملاء سواء في نفس المؤسسة أو في مؤسسة أخرى، وعلى هذا الأساس يمكن اعتبار المصادر الشفهية مصدراً داخلياً من مصادر المعلومات.

ب- المصادر الوثائقية: وتنقسم إلى نوعين: المصادر الأولية والمصادر الثانوية.

• المصادر الأولية: تتمثل في الدوريات العملية، وقائع المؤتمرات، المطبوعات الرسمية والإحصائية، الدراسات والبحوث الميدانية وكذلك الأطروحات الجامعية، وهناك أيضاً قوانين وتشريعات وجميع الوثائق الإدارية والمنشورات.

من مميزات هذه المصادر أنها وسيلة للوصول إلى الكثير من الناس، كما أن واضعها يكونون في أغلب الأحيان من الخبراء.

• المصادر الثانوية: فيمكن حصرها في القواميس والأجهزة الحكومية وكذا المطبوعات والمنشورات. من مميزات هذه المصادر أنها محددة وجاهزة وتكلفتها منخفضة نسبياً وتقدم حجماً كبيراً من المعطيات، لكن يعاب عليها أنها قد لا تكون ملائمة للوقت، كما أن معلوماتها غير مميزة سواء كانت مصادر أولية أو ثانوية فهي تندرج تحت إطار المصادر الخارجية.

ثانياً: خصائص نظم المعلومات: يجب أن تتوفر في نظام المعلومات خصائص معينة حتى يستطيع أن يحقق الأهداف التي أنشئ من أجلها، وبالتالي يمكن توضيح الملامح الأساسية لنظم المعلومات من خلال خصائصها ليس على سبيل الحصر في النقاط التالية:¹

- نظام المعلومات وسيلة لتحقيق الإتصال المتبادل من خلال تزويد النظام بإتصالات سريعة ودقيقة وقليلة التكاليف ولتسهيل إنسياب المعلومات داخل المؤسسة نفسها ومع محيطها الخارجي؛
- يتميز بقدرة فائقة على معالجة كم هائل من البيانات؛
- سهل التطبيق والإستخدام من قبل المستفيدين؛
- نظام المعلومات هو نظام إقتصادي يهدف إلى تحقيق منفعة إقتصادية؛
- يعتبر نظام المعلومات نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة الخارجية؛
- نظام المعلومات نظام إنساني، أي أنه من صنع الإنسان وقابل للتطوير؛
- هو نظام مرن يمكن تطويره وتعديله حسب إحتياجات ومتطلبات المرحلة التي يمر بها؛
- هو نظام فرعي لأنه يشكل جزءا من النظام الكلي للمؤسسة؛
- هو نظام تحاوري بينه وبين المستفيد، أي يجيب عن إستفسارات المستخدم؛
- هو نظام معلوماتي مورده الأساسي هو المعلومات.

ثالثاً: أنواع نظم المعلومات: تقوم المؤسسة بوظائف مختلفة تتمثل في التموين، الإنتاج والموارد البشرية والتسويق والمالية، ولأجل تحقيق الأهداف الخاصة بكل وظيفة والوصول إلى الهدف العام للمؤسسة يتطلب ذلك وجود نظام معلومات خاص بكل وظيفة، يسمح بمعالجة مختلف البيانات المتعلقة بها، ولذلك تقسم نظم المعلومات حسب عدة معايير منها التقسيم حسب معيار وظائف المؤسسة الذي يقسمها كما يلي:²

- أ- **نظام معلومات التموين:** يعتبر نظام معلومات التموين النظام المسؤول عن كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بوظيفة التموين في المؤسسة. ويعرف على أنه النظام الذي يزود القائمين على وظيفة التموين بصفة خاصة، والمؤسسة بصفة عامة بمجموعة من المعلومات، بعد معالجة مختلف البيانات المتعلقة بالأجهزة والأفراد والآلات المختلفة....إلخ، ويشغل نظام معلومات التموين إنطلاقاً من المدخلات التي يحصل عليها من محيط المؤسسة ومن داخلها، ليتولى بعد ذلك معالجتها لتقديمها على شكل مخرجات قابلة للإستخدام النهائي من طرف النظام نفسه أو الأنظمة الفرعية الأخرى.

¹ إيمان فاضل السامرائي، وهيثم محمد الزغبى، مرجع سابق، ص ص 53، 54.

² نور الدين مزهودة، مرجع سابق، ص ص 19، 20.

ب- نظام معلومات الإنتاج: يعتبر نظام معلومات الإنتاج النظام المسؤول عن كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بوظيفة الإنتاج في المؤسسة، ويعرف على أنه ذلك النظام الذي يزود إدارة الإنتاج والإدارة العليا وغيرها من الأنظمة المرتبطة بها بالمعلومات والحقائق المختلفة بعد معالجة البيانات، وذلك من أجل المساعدة على إتخاذ القرارات المتعلقة بنشاطاتهم المتنوعة مثل تصميم الإنتاج، تخطيط وتنفيذ العمليات الإنتاجية، مراقبة عمليات الإنتاج، ومراقبة الجودة.

ج- نظام معلومات المالية والمحاسبية: فهو النظام المسؤول عن كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب المالي والمحاسبي في المؤسسة، ويعرف على أنه النظام الذي يزود القائمين على الوظيفة المالية بصفة خاصة، والمؤسسة بصفة عامة بمجموعة من المعلومات بعد معالجة مختلف البيانات المتعلقة بالجانب المالي والمحاسبي للمؤسسة، خصوصا تلك البيانات المتعلقة بالميزانية والآلات وأجور الأفراد، وتكلفة الحصول على البرمجيات والأجهزة المختلفة... الخ، انطلاقا من مصادر داخلية وخارجية.

د- نظام معلومات الموارد البشرية: يعتبر نظام معلومات الموارد البشرية النظام المسؤول عن كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بوظيفة الموارد البشرية في المؤسسة، ويعرف على أنه النظام الذي يزود القائمين على وظيفة الموارد البشرية بصفة خاصة والمؤسسة بصفة عامة بمجموعة من المعلومات بعد معالجة مختلف البيانات المتعلقة بالأفراد وكيفية تصنيفهم ومستويات التكوين والخبرات المتوفرة لديهم... الخ، انطلاقا من مصادر داخلية وخارجية.

هـ- نظام معلومات التسويق: يقوم هذا النظام بتزويد المؤسسة بمختلف المعلومات المتعلقة بالوظيفة التسويقية، ووظيفة إدارة المبيعات، ووظيفة بحوث التسويق، ووظيفة الترويج، ووظيفة التسعير ووظيفة البحث والتطوير.

ويعرف على أنه مجموعة من الجهود المشتركة بين جميع العاملين بالمنظمة لجمع وتحليل وتصنيف ونشر المعلومات الخاصة باتخاذ القرارات لعمليات التخطيط والتنفيذ والرقابة التسويقية وتحسينها.¹

رابعاً: **موارد نظم المعلومات:** تتكون نظم المعلومات من خمسة موارد أساسية، وعلى المؤسسة أن تكون قادرة على تعظيم الموارد الخمسة، حتى تعظم الفائدة من نظم المعلومات، وتتمثل هذه الموارد فيما يلي:²

أ- **الموارد البشرية:** إن كل مؤسسة تستخدم نظم المعلومات تحتاج إلى الأفراد العاملين لتشغيل إدارة هذه النظم و مكوناتها، لذا فإن التدريب والتطوير من الأمور الهامة جدا لمواكبة التحديث في نظم المعلومات؛

¹ عبد السلام بوقحف، التسويق مدخل تطبيقي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 157.

² فايز جمعة محمد النجار، نظم المعلومات الإدارية، دار جامد للنشر، الأردن، 2005، ص 21.

ب- الموارد المالية: تتضمن الأجهزة والمكونات المادية والموارد المستخدمة في معالجة البيانات، إذ لا تتضمن فقط الأجهزة مثل الحاسوب، الطابعة، لوحة المفاتيح وغيرها، بل ومدى إمكانية تحديث هذه الأجهزة بشكل دوري ومنتظم لمواكبة التغيرات المستمرة والاحتياجات المتجددة في المؤسسة، لأن توفر مثل هذه الأجهزة والمعدات يعني توفر مورد هام من موارد نظم المعلومات؛

ج- موارد البرمجيات: هي الأنظمة والبرامج التي تشغل الأجهزة من البيانات والمعلومات والمعارف وتحدد العمليات التي ستؤديها الأجهزة؛

د- موارد البيانات: تعتبر البيانات جزءاً أساسياً من أصول المؤسسة، لذا يجب أن ينظر إلى البيانات كمورد يجب أن ينظم ويدار بكفاءة، بحيث يتضمن جميع مكونات تكنولوجيا المعلومات اللازمة للمؤسسة، حتى تستطيع البيانات خدمة المستخدم النهائي في المؤسسة، كما أن إدارة موارد المعلومات يجب أن تكون جزءاً متكاملًا من إستراتيجية المؤسسة واحتياجاتها؛

هـ- موارد الشبكات والاتصالات: تعتبر الشبكات والاتصالات جزءاً أساسياً من الموارد في جميع أنواع نظم المعلومات، حيث انتشرت العديد من الأنظمة لتخزين المعلومات وتميرها مثل الإنترنت والتي يتم من خلالها نقل البيانات والمعلومات سواء داخل المؤسسة أو خارجها، كما زاد الاعتماد على الشبكات المحلية والعالمية الواسعة الإنترنت.

خامساً: فوائد نظم المعلومات: لأي نظام معلومات مجموعة من الفوائد تفيد المؤسسة في المجالات التالية:¹

- تقديم المعلومات إلى مختلف المستويات الإدارية عند الحاجة، بغرض مساعدتها في القيام بوظائفها مثل التخطيط، التنظيم والسيطرة؛
- تحديد وتوضيح قنوات الاتصال أفقياً وعمودياً بين الوحدات الإدارية في المؤسسة لتسهيل عملية الاسترجاع؛
- تقييم نشاطات المؤسسة وتقييم النتائج بغية تصحيح الإنحرافات؛
- تهيئة الظروف لاتخاذ قرارات فعالة عن طريق تجهيز المعلومات بشكل مختصر وفي الوقت المناسب؛
- المساعدة على التنبؤ بمستقبل المؤسسة والإحتمالات المتوقعة بغية اتخاذ الإحتياطات اللازمة في حالة وجود خلل في تحقيق الأهداف؛
- إمكانية الاستفادة من هذه النظم بإصدار تقارير سواء كانت تجميعية أو تفصيلية، آنياً أو شهرياً أو فصلياً على نشاطات المؤسسة؛
- حفظ البيانات والمعلومات التاريخية الضرورية التي تعتبر أساساً في عملها؛

¹ زياد محمد الشومان، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، دار الصفراء للنشر، الأردن، 2004، ص85.

- البث الانتقائي للمعلومات وتزويد المستفيدين والباحثين بالمعلومات التي يرغبون بها بشكل فردي، أسبوعياً أو شهرياً...؛
- الإحاطة المستمرة بالمعلومات التي تخدم المستفيدين عن التطورات الحديثة فيما يخص نشاطات المؤسسة أو المستفيدين.
- سادساً: أهداف نظام المعلومات: تنقسم أهداف نظام المعلومات إلى نوعين:
 - أ- الأهداف العامة: تنحصر الأهداف العامة لنظام المعلومات في ما يلي:¹
 - يمكن لنظام المعلومات حصر مصادر البيانات والمعلومات وهذا من أجل التعرف على الفجوات الناقصة، التي يمكن استكمالها، وسوف تتركز عملية الحصر على محتوى نظم المعلومات المتوفرة وطرق تناولها بهدف التنسيق في الأداء؛
 - إنشاء نظام معلومات متكامل في مجال تخصصه تكون له القدرة على تناول البيانات والمعلومات المتوفرة؛
 - نظام المعلومات المتكامل يمكن أن يقدم خدمات المعلومات المختلفة في مجال تخصصه وذلك عن طريق الإعلان عن هذه الخدمات بطريقة من الطرق الإعلامية؛
 - يمكن أن ينشئ نظام المعلومات ملفات رئيسية وفرعية لجميع الأنشطة المتصلة به وذلك عن طريق تحديد البيانات والمعلومات المختلفة المستعملة وغير المستعملة؛
 - يمكن ضمان صيانة مستمرة للنظام والتكفل بوضع الخطط وذلك من أجل مواكبة التطورات المتجددة؛
 - يمكن لنظام المعلومات القيام بالتقارير الإحصائية للمؤسسة وهذا من أجل مراقبتها مع التقارير الإحصائية المتخصصة في مجالها؛
 - يمكن لنظام المعلومات القيام بعدة دورات تدريبية للعاملين، ورفع أدائهم وهذا من أجل مواكبتهم مع التطورات الحديثة وخلق كوادر دائمة للعمل في مجال التخصص؛
 - يمكن لنظام المعلومات أن تتعكس فعاليته على مستوى الأداء على عمليات اتخاذ القرار، كما يعمل على التأثير في الإنتاج العملي للمستفيدين في مجال البحوث وحل المشاكل والعقبات التي تصادف أوجه النشاط؛
 - يمكن لنظام المعلومات التكفل بسهولة بإجراءات تناول المعلومات ويسهل عمليات الاتصال بين النظام ومستعمليه، ويتكفل بتلبية احتياجات ومتطلبات المستفيدين.

¹ شوقي سالم، نظم المعلومات والحاسب الإلكتروني، جامعة الكويت، الكويت، 1985، ص ص 97 - 104.

ب - الأهداف التفصيلية: وتنقسم هي الآخر إلى:

- أهداف تتعلق بعملية اتخاذ القرار: وتتمثل هذه الأهداف أساسا في تخليص الإدارة من عمليات صنع القرار الروتيني، وزيادة فعالية اتخاذ القرار وكذا التكفل بالنظم المتخذة للقرار وذلك من أجل مراقبة سليمة للعمليات؛
- أهداف تتعلق بخدمات المعلومات: وتتمثل هذه الأهداف في متابعة نظام المعلومات للنمو المرتقب في نوعية خدمات المعلومات وتجميع وتوفير كافة الوثائق والمطبوعات والمعلومات الصادرة في مجال تخصصه وأن يقوم بنشر كل المعلومات الجارية عن طريق المطبوعات، والمخرجات الدورية، ويقدم جميع الخدمات المتعلقة به، ويقوم بالإجابة عنها؛
- أهداف تتعلق بتطوير النظام: وتتمثل هذه الأهداف أساسا في وضع الخطط الضرورية اللازمة، للمحافظة الدائمة على النظام وصيانته ومراعاة جميع التغييرات التي قد تنشأ بعد إقامة النظام وتهدف إلى توفير عملية فحص مستمر للتطبيقات الضرورية في مجال أنشطته ومتابعة تطوير برامجه؛
- أهداف تتعلق بالمستفيدين: تتمثل هذه الأهداف في التولي بعمليات تطوير المستفيدين في فعالية النظام، والعمل على زيادة القدرة الإنتاجية للقوى العاملة المتاحة للعمل، وأن يخفض من حجم معدلات الأخطاء نتيجة تخفيضه لمعدلات التدخل البشري في النظام؛
- أهداف تتعلق بالعاملين بنظام المعلومات: وتتمثل هذه الأهداف بالتكفل التام بتطوير العاملين ورفع مستوى أدائهم وتحديد الخطط الموضحة لمدى معرفة العاملين به لتفاصيل النظام وأهدافه؛
- أهداف تتعلق بالتكلفة: وتتمثل هذه الأهداف في التخفيض من تكلفة وحدة المعلومات بقدر الإمكان وتوضيح فعالية التكلفة المرتبطة به والتخفيض من متطلبات التخزين المادي التقليدي؛
- أهداف تتعلق بالعلاقات والتبادل: وتتمثل هذه الأهداف في توفير عملية الاتصال من وإلى المستفيدين، والاتصال بنظم المعلومات المتشابهة وإنشاء نظام لتبادل المطبوعات والمواد بينه وبين غيره وتقديم خدمات الإعلام الآلي لعمال المؤسسة التي يتيحها وتقنين الرموز والمصطلحات المستخدمة؛
- أهداف تتعلق بوضع سياسة المعلومات: وتتمثل هذه الأهداف في القيام بوضع وتحليل وتنفيذ سياسة المعلومات في المؤسسة، ومراجعتها وتطوير سياسة المعلومات وإقتراح سياسات جديدة وإعداد كتيباً أو نشرة عن سياسة المعلومات التي يتبعها، وإعلان سياسة المعلومات الخاصة به، ومتابعتها باستمرار للاتفاق مع أنشطة المؤسسة التي يبيعها ومواكبتها للتطور التقني الحديث.

3.I مفهوم ومبادئ نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر قسم المحاسبة في أي مؤسسة من الأقسام الخدمية التي تتولى عمليات معالجة وتحويل البيانات إلى معلومات محاسبية نافعة، تساعد الإدارة والآخرين في اتخاذ القرارات، لذلك يطلق اصطلاح نظام المعلومات المحاسبية على المهام التي يتولاها قسم المحاسبة في المؤسسة كنظام عام.

أولاً: تعريف نظام المعلومات المحاسبية:

التعريف الأول: يمكن تعريفه على انه: ذلك الجزء الأساسي الهام من نظام المعلومات الإداري بالمؤسسة الاقتصادية في مجال الأعمال، الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية لمصادر خارج وداخل المؤسسة الاقتصادية، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل المؤسسة الاقتصادية.¹

من خلال هذا التعريف يبدو أن المحاسبة كنظام للمعلومات هدفها خدمة عدة مستفيدين وفي مقدمتهم الملاك، البنوك، مصالح الضرائب، الدائنون والأجهزة الرقابية لأخرى، سواء على المستوى المحلي أو المستوى الخارجي (الحكومي) أو المستثمرين أو الدارسين.

التعريف الثاني: وهو أحد مكونات نظام المعلومات في المؤسسة، يختص بجمع وترتيب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية (إدارة المؤسسة..الخ)، وإلى الأطراف الخارجية (الجهات الحكومية، الدائنين والمستثمرين...الخ)، حيث أن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية، فالفرق بينهما ينحصر في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية، بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر على النشاط.²

التعريف الثالث: ويوجد آخرون ينظرون للنظام المعلومات المحاسبية كنظام إتصال إذ ينظر للمحاسبة على أنها أداة للإتصال وإصال المعلومات المالية لأطراف عديدة سواء داخل المنظمة أو خارجها، ولقد إعطى اللجنة التي شكلتها جمعية المحاسبين الأمريكيين أهمية بالغة لعملية الإتصال حيث جاء في تقريرها مايلي:³

"يعتبر إنتاج البيانات المالية جزء من وظيفة نظام المعلومات المحاسبية، غير أن المظهر الأساسي للوظيفة يتمثل في عملية الإتصال التي تشمل توزيع البيانات المحاسبية، وتفسير متخذي القرارات للمعلومات التي تحويها هذه البيانات، لذا فهناك دور فعال للمحاسب في المشاركة في تفسير البيانات المعلن عنها في

¹ أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 74.

² السيد امين أحمد لطفي، مراجعة وتطبيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 19.

³ أحمد لعماري، "طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية"، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد الأول، 2001، ص 56.

القوائم أو التقارير المالية، حيث أن ذلك من إختصاصاته بل من واجباته لمساعدة الغير في فهم الأمور المعقدة في هذه البيانات".

وفي نفس السياق يعرفه البعض بأنه: " شبكة الإتصال الرسمية التي تنتج تلقائياً المعلومات المفيدة التي تساعد المنفذين في تحقيق الأهداف الأساسية والفرعية المحددة مقدماً من خلال التنظيم".

ثانياً: مبادئ نظام المعلومات المحاسبية: يرتبط إعداد وتصميم النظام بمجموعة من المبادئ الأساسية نتناول بالدراسة البعض منها:¹

1. مبدأ التكلفة المناسبة: يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي توفر للمؤسسة احتياجاتها، وتحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة ومناسبة لحجم المؤسسة وإمكاناتها المالية، ويجب توفر شرطين أساسيين حتى يكون نظام المعلومات المحاسبية قادراً على توفير المعلومات وتحقيق الرقابة وهما:

أ - شرط إجباري: ويتمثل في ضرورة ضمان النظام المحاسبي تحقيق الحد الأدنى من الإجراءات التي تعمل على توفير المعلومات اللازمة وتضمن متطلبات نظام الرقابة الداخلية؛

ب - شرط إختياري: ويتمثل في إمكانية جعل النظام المحاسبي ذو قدرة عالية على تزويد الإدارة بمعلومات أوفر وأدق، وكذا تحقيق فاعلية قصوى لنظام الرقابة الداخلية.

ويجب مراعاة جانب التكاليف مقارنة بالعائد المنتظر من هذه الإجراءات الاختيارية، أي يجب أن يكون العائد من نظام المعلومات المحاسبية يفوق تكلفته سواء تكلفة مادية مثل الوسائل، أو تكلفة معنوية مثل الثقة وارتياح الأطراف الأخرى، لضمان استمرار النشاط بشكل جيد.

2. مبدأ الثبات في إعداد التقارير: هذا المبدأ يعتبر من المبادئ الأساسية في المحاسبة وعليه فإن أي نظام للمعلومات المحاسبية يجب أن يكون قادراً على تحقيق واحترام هذا المبدأ والذي يتطلب أن تكون مخرجات النظام (التقارير المالية والختامية) معدة بطريق واحدة وثابتة في كل الدورات، حتى يتمكن المستعملون لها من المقارنة بين عدة سنوات والاستفادة منها.

إن هذا المبدأ أدى إلى تحقيق أهداف النظام المحاسبي من ناحية تحقيق تكامل عمليات المؤسسة، والحصول على بيانات محاسبية تمتاز بالدقة، السرعة وبتكاليف مقبولة، كما يساعد على زيادة الرقابة الداخلية في نظام المعلومات المحاسبية.

3. مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير: مادام الفرد هو الثروة الحقيقية للمؤسسة وأن أي نظام لا يعمل تلقائياً بل من خلال الأفراد وبواسطتهم، فإنه من الضروري مراعاة جانب العلاقات الإنسانية بالتركيز على توفير

¹ أحمد لعماري، مرجع سابق، ص 58، 60.

الظروف الملائمة والمحفزة للأفراد لأداء مهامهم بشكل جماعي، والقيام بدراسة مستفيضة للنفس البشرية وميولها، وتقادي كل رد فعل معرقل للنظام لأن العنصر البشري له دور فعال يتجلى هذا في نقطتين:

– خلق الاقتناع الكامل من هيئة العمال والموظفين بالنظام وفعاليتة وأهدافه المسلم بها، لأن إنجاز الأعمال دون اقتناع يؤدي إلى انهيار النظام؛

– رفع كفاءة العاملين من خلال برامج التدريب اللازمة، ووضع التفسيرات المحددة والواضحة لها، وينتج عن ذلك السرعة في إنجاز مهام النظام وإعداد البيانات بالدقة والسرعة المطلوبتين وبأدنى تكلفة.

4. مبدأ الهيكلية: إن تصميم نظام المعلومات المحاسبية يتطلب مراعاة ما يتضمنه الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خطوط السلطة والمسؤولية، لأنه على أساسها توضع أساليب الضبط والرقابة الداخلية، وتحدد أيضا خطوط الاتصال اللازمة لتدفق البيانات من وإلى نظام المعلومات المحاسبية، ومما لا شك فيه أن مبدأ مراعاة الهيكل التنظيمي يستوجب تحديد البيانات المطلوبة ومدى فائدتها للإدارة وأقسام المؤسسة الاقتصادية ووضع نظام سليم لمراقبتها ويلزم لتحقيق ذلك توافر الاعتبارات التالية:

– تحديد السلطة والمسؤولية تحديدا واضحا؛

– وضع نظام فعال للتوجيه والإشراف على المستويات الإدارية المتعددة؛

– تحديد وسائل وأساليب الرقابة.

وخلاصة القول إن نظام المعلومات المحاسبية لا يخرج عن حيز التطبيق ما لم يتوفر هنالك هيكل

تنظيمي فعال وجيد.

5. مبدأ الضبط والرقابة الداخلية: إن الهدف من مخرجات نظام المعلومات المحاسبية هو توفير معلومات دقيقة، صحيحة، وصادقة تكون قاعدة القرار السليم، لذلك يجب أن يتوفر النظام على إجراءات تنظيمية متكاملة تضمن هذه الدقة وتمنع كل الأخطاء، وأسلوب الضبط الداخلي أضييق نطاقا من المراقبة الداخلية، لأنه يوفر الأساليب التي تساعد على التحقيق التلقائي من صحة البيانات وتمكين العاملين من تقليل فرص الوقوع في الأخطاء باستخدام حسابات المراقبة ونظام الجرد المستمر والفعلي تعد أمثلة على نظام الضبط الداخلي.

6. مبدأ التوقيت السليم: إن نتائج النظام توجه إلى جهات مختلفة لتتخذ القرارات المناسبة لذلك يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية قادرا على توفير هذه النتائج في الوقت المناسب وبالنوعية الجيدة.

7. مبدأ المرونة: يجب أن يكون النظام مصمم مرنا ليواجه كل التغيرات التي تحدث في المستقبل مع مراعاة الثبات والاستمرار في عرض البيانات، وهذا يعني أن يكون النظام قادرا على أن يوافق بين مبدأ الثبات والاستمرار ومبدأ المرونة، بحيث يمكن التعديل أو الإضافة حسب الظروف التي تواجه المؤسسة دون المساس بمبدأ الثبات والاستمرار.

8. مبدأ إعداد التقارير: تعتبر التقارير كنتاج (مخرجات) نظام المعلومات المحاسبية، ويجب على هذا الأخير أن يكون قادرا على إصدار التقارير الداخلية والخارجية التي تعد وسيلة اتصال ما بين المستويات الإدارية داخل المؤسسة الاقتصادية، كما يجب أن تعد هذه المخرجات بشيء من الدقة تؤهلها لأن تكون قاعدة سليمة لاتخاذ القرارات.

II. مقومات ومكونات نظام المعلومات المحاسبية:

1.II مقومات نظام المعلومات المحاسبية: يعتمد نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من المقومات تعمل جميعها على تحقيق الهدف المنشود من تصميمه، نعرض أهمها فيما يلي:¹

1. المستندات: تعتبر المستندات من مدخلات النظام المحاسبي وهي في غاية الأهمية وأن سلامتها تعني سلامة المراحل الأخرى في النظام، لذلك وجب الإلمام بالمبادئ التي تحكمها ومنها مايلي:

- استخدام أقل عدد ممكن من المستندات؛

- التبسيط والوضوح في تصميم المستندات وإهمال نكل ما هو غير ضروري من المعلومات؛

- استخدام عدة صور من نفس المستند؛

- منع الازدواج في جميع البيانات وتسجيل العمليات؛

- أن تلبى المستندات أغراض الرقابة.

وتعتبر المستندات في دورتها المنتظمة أداة هامة للنظام المحاسبي، حيث يعتمد عليها في تجميع البيانات والمعلومات، واستعمالها كوسيلة لإبلاغ الإدارة المالية بالعمليات التي تحدث وهذا في الوقت المناسب، ويمكن تحديد مسار الدورة المستندية على الشكل التالي:

- تصب مستندات العملية المالية محتوياتها في دفاتر اليومية؛

- تصب مستندات العملية المالية محتوياتها أيضا في دفاتر اليوميات المساعدة مباشرة؛

- تبدأ عملية الترحيل إلى دفاتر الأستاذ المساعدة من واقع مستندات العمليات المالية مباشرة أولا بأول، وإلى

دفتر الأستاذ العام حيث ترحل إليه في نهاية كل دورة لحسابات العناصر الرئيسية، تعد في نهاية كل دورة

وبصفة أساسية موازين مراجعة لحسابات دفاتر الأستاذ المساعدة التي تتطابق مع ميزان المراجعة المستخرج

من دفتر الأستاذ العام؛

- يتم إعداد التقارير اللازمة للأجهزة المختلفة ولإدارة المؤسسة تحوي البيانات الإجمالية والتفصيلية التي

تحتاجها هذه الأجهزة.

¹ أحمد العماري، مرجع سابق، ص ص 60، 62.

ويمكن قياس كفاءة الدورة المستندية حسب البيانات والمعلومات الصحيحة المجمعة عن العمليات المالية التي تقوم بها المنظمة على وجه السرعة، وضبطها بما يكفل تحقيق أسس المراقبة الداخلية على عمليات المؤسسة وتحقيق سلامة التوجيه المحاسبي.

2. الترميز: يعرف الترميز على أنه عملية وضع أرقام أو حروف هجائية أو علامات أو صور أو ألوان لتمييز كل مفردة من مفردات العنصر المعين بالعملية على غيره، ويحقق الترميز الأغراض التالية:

- تسهيل عملية تجميع العمليات؛

- تسهيل عملية الإتصال وإنجاز سريع للعمليات؛

- تقليل احتمالات الوقوع في الخطأ؛

- تسهيل العمل بالحاسوب.

3. دليل الحسابات: إن الحاجة إلى لغة محاسبية متجانسة ومتداولة بين جمهور المحاسبين، تسهل التفاهم والتعاون فيما بينهم وتكون مناسبة للنظام الحاسبي، حيث جعلت المنظمات المحاسبية والهيئات المختصة في كل بلد تبحث على دليل موحد للحسابات يلزم تطبيقه.

ويعرف الدليل المحاسبي على أنه: عملية إختيار وتحديد أسماء الحسابات المعبرة عن المعاملات المالية التي تتم بالموحدة المحاسبية، وتجميعها وتبويبها في مجموعات رئيسية وفرعية متجانسة، ثم وضعها في إطار عام وإعطائها رموز أو أرقاماً مميزة لكل منها. ويبين المفهوم أن الدليل المحاسبي يعتبر المفتاح الرئيسي لأي نظام محاسبي، لشماله على ترجمة للمدخلات والمخرجات في المعاملات المالية التي يشتملها هذا النظام.

4. مكننة العمل المحاسبي: يتم تحويل المدخلات إلى معلومات جاهزة ومفيدة عن طريق إدخال الحاسوب إلى مجال الأعمال، وقد شاع إستخدامه بصورة كبيرة نظراً للميزات الكثيرة والتي من أهمها القدرة على معالجة البيانات والعلوم بدقة كبيرة وسرعة فائقة، الأمر الذي يساعد الإدارة في إتخاذ القرارات المختلفة بناء على معلومات جاهزة في وقت قصير حسب الشكل المطلوب، التفصيل المرغوب، الدقة الكبيرة والوقت المناسب.

وقد نجم عن استخدام هذه الوسائل عدة تغيرات في أساسيات النظام المحاسبي، حيث اعتبر دفتر اليومية في ظل النظام المحاسبي اليدوي مصدراً هاماً في تبويب البيانات، أما في ظل النظام الحالي فالدفاتر المساعدة تكون في الصدارة من حيث الأهمية نظراً لارتباطها بالبرامج الخاصة لتنفيذ المهام المشابهة للعمليات المالية.

5. التقارير: تعد التقارير إحدى الوسائل المهمة التي تستعمل في الرقابة، إذ تعتبر أداة الاتصال بين مختلف المستويات الإدارية، وهناك أنواع عديدة من التقارير تبعاً لنوعية النشاط ومن الواجب أن يتم إعداد هذه التقارير

في الوقت المناسب، وأن تتسم بالسهولة في إدراك محتوياتها، وأن تعرض بشكل لا يستدعي مجهودات من الإداريين لفهمها كما يجب إعداد هذه التقارير في شكل مفصل حسب المستويات الإدارية للمؤسسة، ويستدعي ذلك ضرورة تحديد مراكز المسؤولية من خلال إتباع نظام محاسبة المسؤولية، الذي يعمل على إبراز الأقسام المسؤولة عن الفشل في تحقيق الأهداف، ويعطي صورة أدق كدليل على نجاح المدير في تحقيق أغراض معبنة تبعا للعناصر الخاضعة للرقابة.

كما يجب أن تكون المعلومات الواردة في هذه التقارير معروضة بلغة واضحة، نمطية وقابلة للفهم، وأن تتسم بتميز ملائم يجعلها أكثر وضوحا دون إخفاء أي تفاصيل مهمة.

6. دور الرقابة في نظام المعلومات المحاسبية: يتوقف صلاح الانضمام المحاسبية على مدى خضوع العمليات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية، حيث لا بد من وجود نظام معلوماتي جيد يسمح بمعرفة كفاءات وإجراءات عمليات التسجيل، وطرق التسجيل، والطرف الذي يقوم بعملية إعداد التقارير والمستفيد منها، ويمكن التفرقة بين نوعين من الرقابة: الرقابة المستندية والرقابة المحاسبية.

2.II مكونات نظام المعلومات المحاسبية: يتكون نظام المعلومات المحاسبية من أربع وحدات أساسية هي كالاتي:¹

1- وحدة تجميع البيانات: وهذا الجزء من نظام المعلومات المحاسبية يقوم بتجميع البيانات من البيئة المحيطة بالمشروع أو عن طريق التغذية العكسية بالملاحظة والتسجيل، وتتمثل هذه البيانات في الأحداث والوقائع التي يهتم بها المحاسب ويرى أنها مفيدة ويجب الحصول عليها وتسجيلها، ولطبيعة أهداف المشروع وطبيعة المخرجات المطلوبة تأثير كبير على نوع البيانات التي يتم تجميعها وتسجيلها في النظام.

فالبيانات التي تجمع بواسطة نظام المعلومات المحاسبية لبنك تجاري تتعلق بأنشطة الإيداعات والقروض والادخار، أما بالنسبة لشركة تأمين فإن البيانات المجمعّة تتعلق بأنشطة جمع الأقساط ودفع التعويضات وحساب الاحتياطات، كما ان طبيعة المخرجات تؤثر على نوع البيانات المجمعّة فالقرارات غير الروتينية مثل الميزانية الرأسمالية وقرارات الصنع أو الشراء تحتاج أيضا الى بيانات غير روتينية تناسب طبيعة القرارات المتعلقة بها، بينما القرارات الروتينية المتعلقة بالتشغيل تحتاج إلى بيانات روتينية كذلك.

2- وحدة تشغيل البيانات: والبيانات المجمعّة بواسطة نظام المعلومات قد يتم استخدامها في الحال إذا ما وجد أنها مفيدة لمتخذ القرار في لحظة تجميعها، ويظهر ذلك السهم الموصل بين وحدة تجميع البيانات وقنوات المعلومات الموصلة إلى متخذ القرارات في الشكل رقم 3، ولكن في غالب الأحيان تكون هذه البيانات الأولية

¹ كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص ص 49-51.

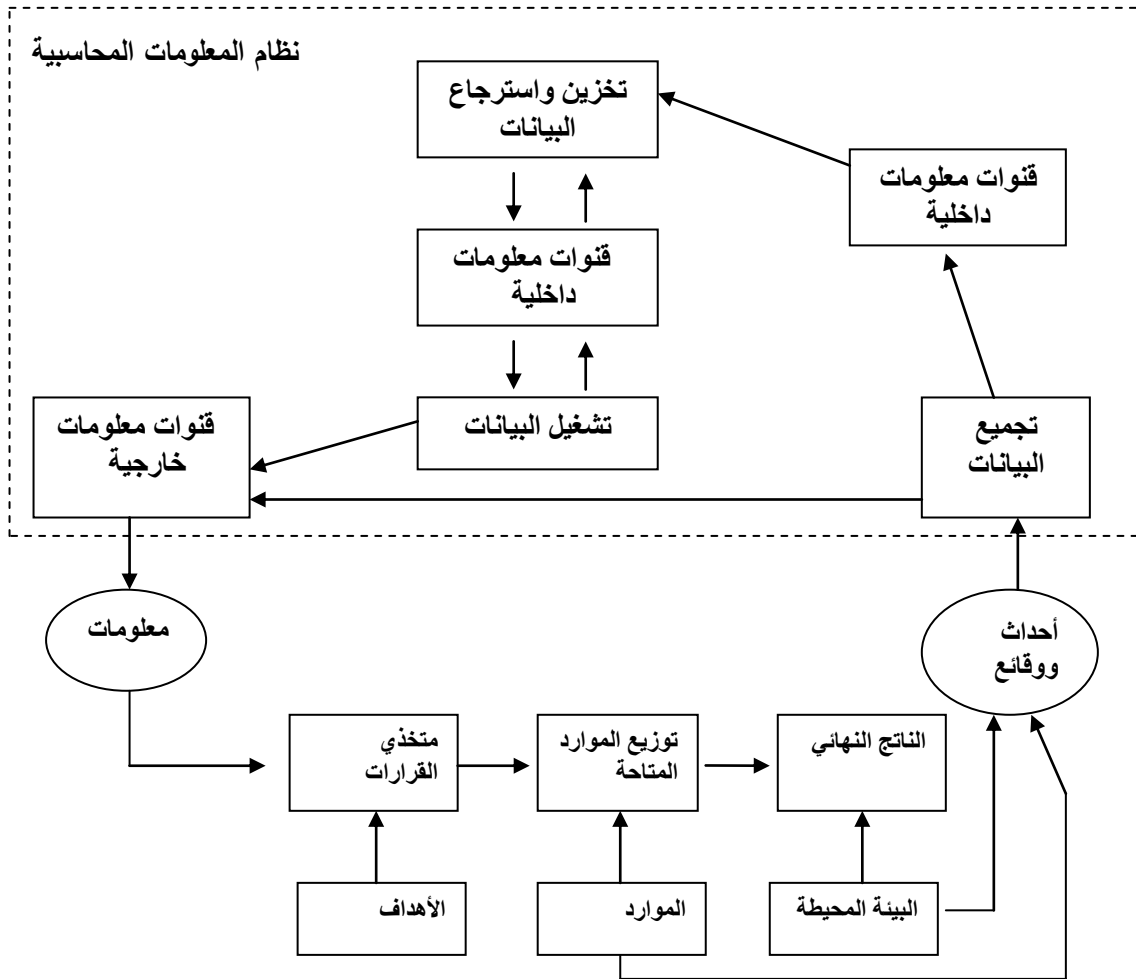
في حاجة إلى تشغيل وإعداد لتكون معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات وبالتالي فإنها ترسل أولاً إلى وحدة التخزين في نظام المعلومات المحاسبية.

3- وحدة تخزين وإسترجاع البيانات: وتختص هذه الوحدة بتخزين البيانات في حالة عدم استخدامها مباشرة والحفاظ عليها للإستخدام في المستقبل أو لإدخال بعض العمليات عليها قبل إرسالها إلى متخذي القرارات.

4- وحدة توصيل المعلومات (قنوات المعلومات): وقنوات المعلومات هذه هي الوسيلة التي يتم بها نقل وتوصيل البيانات والمعلومات من وحدة إلى أخرى داخل النظام المحاسبي حتى تصل إلى متخذي القرارات الإدارية، وقد تكون قنوات الإتصال هذه آلية أو يدوية، على شاشات أو على ورق حسب الغرض والإمكانات المتاحة للمشروع، والشكل التالي يبين مكونات نظام المعلومات المحاسبية وطريقة سير المعلومات.

شكل رقم 3

مكونات نظام المعلومات المحاسبية



المصدر: كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005،

III. الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية: وتتمثل هذه الأنظمة الفرعية في:¹

1 - نظام معالجة أوامر البيع: يختص هذا النظام بمعالجة أوامر العملاء وينتج فاتورة العميل والبيانات الضرورية لتحليل المبيعات والرقابة على المخزون وفي كثير من المؤسسات تختص هذه النظم بمتابعة أوامر العملاء حتى تشحن المنتجات التامة الصنع إليهم.

2 - نظام الرقابة على المخزون: يختص هذا النظام بمعالجة البيانات التي تعكس التغيرات في مستوى المخزونات وتوفر المعلومات اللازمة لشحن المنتجات من الموردين إلى مخازن المؤسسة وإعادة طلب الشراء لنفس الأصناف.

3 - نظام حسابات القبض: يختص هذا النظام بتقيد المبالغ التي يدين بها العملاء للمؤسسة، وينتج قوائم العملاء الشهرية وتقارير إدارة الائتمان لتتبع موقف العملاء.

4 - نظام حسابات الدفع: يختص هذا النظام بقيد المشتريات مع الموردين والمبالغ التي يدينون بها للمؤسسة والمدفوعات في مقابلها، ويقوم بإعداد الشيكات لتسديد الفواتير وتقارير عن إدارة الخزينة.

5 - نظام المرتبات: يستقبل ويمسك يوميا البيانات من بطاقات العمل الخاصة بالموظفين وبيانات أخرى عن التشغيل، ينتج شيكات الأجور، تقارير الأجور وتحليل العمل، وتقارير أخرى يتم إعدادها للمسيرين والمنظمات الحكومية فيما يخص العائدات، الضرائب والمستحقات الأخرى، وتقارير عن تحليل تكلفة اليد العاملة والإنتاجية.

6 - نظام دفتر الأستاذ: يختص هذا النظام بدمج البيانات الصادرة عن حسابات العملاء، حسابات الموردين، الأجور وأنظمة المعلومات المحاسبية الأخرى وفي نهاية كل فترة محاسبية يتم إقفال دفاتر المؤسسة وإعداد ميزان المراجعة، جدول النتائج وميزانية المؤسسة، إلى جانب عدة تقارير عن الإيرادات والمصاريف للمسيرين، كما أن النظام المحوسب لدفتر الأستاذ يساعد المؤسسة على القيام بهذه الأعمال بطريقة مرتبة ودقيقة وبمراقبة مالية أحسن وتقديم تقارير عن وضعية التسيير زيادة على ذلك يقلل من عدد الأفراد وقيمة التكاليف مقارنة بالطرق اليدوية.

IV. أهداف نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية:

تتلخص المهام الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبية في إنتاج المعلومات وتقديمها لمتخذي القرارات في المؤسسة الاقتصادية، وذلك لتساعدهم في أداء مهامهم الأساسية والفرعية، وعلى ذلك يجب تصميم النظام المحاسبي بصورة تمكن من إنتاج المعلومات التي تساعد على:²

¹ كامل السيد غراب، فادية محمد حجازي، نظم المعلومات الإدارية مدخل إداري، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، ط1، 1999، ص342.

² هاشم حمد عطية، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص31.

- ربط الأهداف الرئيسية و الفرعية في المؤسسة بوسائل و أدوات تحقيقها؛
 - عرض وتحليل نتائج أعمال المؤسسة، بحيث يتمكن القائمين على إدارته من تقييم أداء الأنشطة المختلفة بها.
- وحتى تتحقق فاعلية نظام المعلومات المحاسبية المصمم لإنتاج هذه التقارير فإنه يجب أن يرتبط بالأهداف التالية:¹

1. إنتاج التقارير اللازمة لخدمة أهداف المؤسسة:

يمكن تعريف التقارير المحاسبية بشكل عام على أنها " التقارير التي تتولد على نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة. بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف، ووضع الخطط الكفيلة لتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة ". ولهذا فالتقارير تعتبر أداة للتخطيط ووسيلة رقابية على نشاط المؤسسة، فالدفاتر والسجلات والقوائم المالية لا تظهر كفاءة وفعالية المؤسسة الاقتصادية إلا إذا تم ترجمة ودراسة المعلومات الواردة فيها، وتجسيدها في صورة تقارير مالية ومحاسبية، وتقديمها للمسؤولين والمستخدمين لها في الأقسام المختلفة.

2. توافر الدقة في إعداد بياناته وتقاريره:

تعتبر الدقة في إعداد التقارير هدفا من الأهداف الأساسية التي يسعى نظام المعلومات المحاسبية لتحقيقها، حيث يمكن قياس كفاءة هذا الأخير بجودة التقارير التي ينتجها، ومعيار هذه الجودة نلمسه من دقة المعلومات الواردة في هذه التقارير، ولتحقيق هذا الهدف وجب توفر عدة عناصر من بينها:

- التوازن المحاسبي؛

- التحقق من صحة القيد والترحيل وتلخيص العمليات المختلفة بحيث تعكس التقارير المالية المركز المالي الفعلي للمؤسسة.

3. ملائمة التقارير لإحتياجات المستويات الإدارية:

بما أن التقارير توجه لمستويات إدارية مختلفة، وتقاس فعاليتها وفقا لإحتياجات كل مستوى من هذه المستويات من المعلومات فإنه يجب أن تتناسب التقارير مع احتياجات المستوى الإداري الذي يستخدمه، وكما كانت هذه التقارير خالية من التفاصيل غير الضرورية وغير المناسبة كلما كانت أكثر فاعلية ويتحقق هذا المعيار من خلال:

- مراعاة محتوى المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات؛

- درجة التفصيل المناسبة للمدير متخذ القرار؛

¹ أحمد لعماري، مرجع سابق، ص ص 62، 64.

- تطبيق مبدأ " الإدارة بالاستثناء " بحيث تعرض على المدير الانحرافات الجوهرية فقط، كما أنه يوجد إختلاف بين محتوى وتفصيلات تقارير الأداء الموجهة للمستويات التشغيلية، وبين محتوى ومستوى التقارير الموجهة للإدارة العليا.

4. تقديم التقارير في الوقت المناسب:

إن إنجاز وتقديم التقارير في الوقت المناسب يعتبر أمراً هاماً بالنسبة للقائمين على إدارة المؤسسة والمخولين لاتخاذ القرارات، فمثلاً توافر معلومات على الهيكل المالي للمؤسسة في الوقت المناسب يحمي إدارة المؤسسة من اتخاذ قرارات تمويلية غير مناسبة، لذلك فإن من مهام مصمم نظام المعلومات المحاسبية التحقق من قدرة النظام الموضوع على إخراج بيانات وتقارير دورية (أسبوعية وشهرية) عن نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي ومقارنتها بالبيانات المخططة لنفس الفترة.

5. تحقيق نظام المعلومات المحاسبية لإشترطات الرقابة الداخلية اللازمة:

يهدف أي نظام للمعلومات المحاسبية بصفة عامة إلى إنتاج معلومات دقيقة وواضحة وكذلك حماية أموال المؤسسة والرقابة عليها، لذلك يجب تحقيق أهداف الرقابة الداخلية والتمثلة في العناصر التالية:

- حماية موجودات أصول المؤسسة من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال؛

- التأكد من دقة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها؛

- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة؛

- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.

ويعتبر توفر وسائل الرقابة الداخلية من مسؤولية إدارة المؤسسة أكثر من اعتبارها من مهام مصمم نظام المعلومات المحاسبية، لذلك فإن دور المصمم هو التأكد من ضرورة تحقيق الرقابة الداخلية وتوافر سبلها، وتوجيه نظر الإدارة إلى نواحي الضعف والقصور في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم الحلول المناسبة للوصول إلى نظام متكامل للرقابة الداخلية من أجل توفير مناخ ملائم لتشغيل نظام المعلومات المحاسبية، والذي يهدف بدوره إلى حماية أموال المؤسسة والعمل على زيادتها ولا يقتصر فقط على توفير سجلات وتقارير دقيقة، فهذه التقارير هي وسيلة لتحقيق الهدف الرئيسي ألا وهو حماية أصول المؤسسة ورفع كفاءة أدائها.

6. تحقيق التوازن بين تكلفة النظام وتكلفة إنتاج معلوماته مع الأهداف المطلوبة منها:

يعتبر تحقيق التوازن بين التكاليف المترتبة على تنفيذ نظام المعلومات المحاسبية والأهداف المرجوة منه أمراً هاماً يجب على مصمم النظام أن يوليهِ عنايةً خاصة، وهذا يعني أن دراسة وقياس التكاليف المترتبة على تطبيق النظام ومقارنتها بالأهداف المتوقعة منه، وقدرة المؤسسة على استيعابها يعتبر من العوامل التي قد يترتب عليها إعادة النظر في إدخال النظام الجديد.

ولتحقيق الأهداف السابقة ينبغي أن تتوفر في النظام المحاسبي مجموعة من الخصائص الرئيسية:¹

- أن تكون أهداف النظام محددة بقدر الإمكان حتى يمكن تصميمه بالطريقة المناسبة لتحقيقها؛
- أن يكون متلائماً ويتسم بالمرونة الكافية التي تمكنه من التأقلم مع ما يطرأ من تغيرات في الأهداف وما يحيط بالنظام من ظروف؛
- أن يكون النظام مستقراً حتى يتمكن من الحفاظ على تناسق العلاقة بين قيم متغيراته؛
- أن يكون بالنظام علاقات خلفية كافية تربط بأركانه الأساسية والبيئية التي تحيط بكل منها بشكل يسمح للنظام بالتوصل إلى حالة الاستقرار المنشودة والمرغوبة.

المبحث الثالث: دور نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

I. إجراءات تصميم نظام المعلومات المحاسبية:

1.I أهمية تصميم نظام المعلومات المحاسبية:

إن أي مؤسسة اقتصادية هي في حاجة دائمة ومستمرة إلى المعلومات لكي تضمن البقاء والاستمرار في مزاولتها لنشاطاتها وتحقيق الأهداف التي تبغيها، وقد ازدادت أهمية المعلومات في الوقت الحاضر إذ أنها تشكل ركناً أساسياً ومهماً من أركان المؤسسة الاقتصادية، ويوصف تدفقها بأنه يعادل في أهميته تدفق الدم في الجسم الإنساني. ويمكن إجمال العوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المعلومات في المؤسسة الاقتصادية بالآتي:²

(1) النمو في حجم المؤسسة الاقتصادية: إن ازدياد حجم غالبية المؤسسات وذلك من حيث ازدياد وتنوع العمليات التي تحدث فيها، قد أدى إلى تغير واضح في:

- عدد العاملين الذين يعملون فيها؛

- عدد العملاء الذين يتعاملون معها؛

- ازدياد رؤوس الأموال المستثمرة فيها؛

- تعدد الجهات ذات المصلحة المشتركة فيها، الأمر الذي يؤدي إلى ضرورة إنتاج المعلومات وتقريرها بصورة مستمرة ودائمة.

(2) ازدياد قنوات الاتصال في المؤسسة الاقتصادية: إن تعدد وتعقد العمليات التي أصبحت تمارسها غالبية المؤسسات في الوقت الحاضر أدت إلى ضرورة تقسيم العمل فيها ضمن اختصاصات معينة يتعلق كل منها بمستوى إداري محدد، الأمر الذي أدى إلى ضرورة وجود وازدياد قنوات الاتصال بين بعضها البعض لأغراض

¹ هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 31.

² قاسم إبراهيم الهبتي، زياد يحي السقه، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، كلية الحداثة الجامعة، الموصل، العراق، 2003، ص 5، 6.

التنسيق بين مختلف الأعمال الضرورية، وبما يعني ضرورة توفير المعلومات بصورة رأسية وأفقية وتبادلها مع بعضها البعض.

(3) تعدد أهداف المؤسسة الاقتصادية: لم يعد هدف المؤسسة الاقتصادية محصوراً في الوقت الحاضر بتحقيق أكبر قدر من الربح فقط، بل تعددت أهدافها لتشمل: خفض التكاليف ومنع الإسراف، تحسين الإنتاجية، تحقيق مكانة سوقية... إلخ، وللتحقيق كل هذه الأهداف يستوجب وضع نظام للمعلومات المحاسبية.

(4) التأثير بالبيئة الخارجية: من الواضح أن المؤسسة الاقتصادية تتأثر وتتوثر بالبيئة التي تعمل في نطاقها، وقد ازدادت هذه العلاقة في الوقت الحاضر نتيجة لكثرة التغيرات التي يمكن أن تحدث في البيئة والناجئة عن تغير الظروف التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الدولة، وما يحدث بينها من تغيرات تؤثر في القرارات والسياسات التي تتبعها المؤسسة الاقتصادية، وعلى إدارة المؤسسة أن تكون على دراية كافية بهذه الظروف وما يحدث فيها من تغيرات حتى يمكن أن تتخذ الخطوات الضرورية لملائمة عملياتها ونظامها لتتماشى مع هذه التغيرات والظروف، ولاشك أن ذلك يتطلب قدرًا كبيراً من المعلومات التي يجب أن تتوفر عنها.

ومن خلال ما تقدم يتضح أن وجود المعلومات في أي مؤسسة اقتصادية قد أصبح أمراً ضرورياً، ولكنه حتماً ليس كافياً لحل جميع المشكلات التي تواجهها المؤسسة إن لم توضع تلك المعلومات في نظام يمكن من خلاله الحصول على أية معلومات لازمة وضرورية في الوقت المناسب وبالقدر المناسب، حيث أن وجود نظام للمعلومات سوف يحدد جودة المعلومات (الجيد والسيئ منها) لكي تستفيد المؤسسة من المعلومات الجيدة عندما يتمكن النظام طالب المعلومات (المستفيد منها) من إسترجاعها فور الحصول عليها، الأمر الذي لا يؤدي إلى ضياع خبرة المؤسسة الاقتصادية وتجاربها، وتحل المعلومات المحاسبية موقعاً هاماً وأساسياً في أي مؤسسة اقتصادية، ولذلك توصف بأنها العينين التي ترى بهما المؤسسة، حيث أنها تبين في أي وقت أين تقف المؤسسة الاقتصادية وفي أي إتجاه تسير، كما يجب أن تعطي صورة واضحة ودقيقة وتفصيلية عن الموقف الاقتصادي للمؤسسة الاقتصادية، كما أن المعلومات المحاسبية تمثل عاملاً هاماً من عوامل نجاح متخذ القرار من حيث أنها تؤثر في توقعاته بالنسبة للأحداث القادمة وتوضيح رؤيته وتحسين أو تنمية إدراكه بالقوى التي تؤثر في موقف معين، إضافة إلى أنها تؤدي إلى زيادة فاعلية تحركه لكي يكون قادراً على عملية الاختيار بين البدائل (إتخاذ القرار)، ونظراً لأهمية المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، فإن الأمر يتطلب أن يصمم نظاماً يقوم بإنتاجها وتحديد الجيد منها لتقديمه إلى الجهات التي يمكن أن تستفيد منه وبالكمية المطلوبة، وفي الوقت المناسب وبما يتلاءم مع الاحتياجات المختلفة، حيث أن الذاكرة البشرية تكون قاصرة عن الاحتفاظ بالكمية الهائلة من البيانات والمعلومات التي تحدث وتنتج في المؤسسة الاقتصادية وإسترجاعها في الوقت المناسب.

وعليه فإنه إذا ما تم تصميم نظام للمعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية فإنه سوف يؤمن العلاقة بين كل من مراكز القرارات في المؤسسة الاقتصادية ومراكز التنفيذ، وذلك عن طريق الحصول على البيانات من الأقسام التشغيلية المختلفة وتشغيلها بما يتلاءم مع حاجة متخذي القرارات، وبالتالي تشغيل القرارات الإدارية المتخذة (كمدخلات جديدة) وإنتاج المعلومات التي يمكن أن تستفيد منها كافة الجهات (الداخلية والخارجية). إضافة إلى ذلك فإن تصميم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية سوف يعمل على تحقيق الآتي:¹

- تشغيل البيانات التي تنتج عن الأحداث الاقتصادية في المؤسسة لإنتاج المعلومات اللازمة للجهات التي يهملها أمر تلك المؤسسة، على أن يتم ذلك في ظل تحقيق أقل تكلفة وأكبر منفعة ممكنة؛
- تحقيق الرقابة الداخلية على جميع العناصر المادية في المؤسسة؛
- إنتاج وتقديم التقارير والقوائم المالية اللازمة لكافة المستفيدين، بالدقة المطلوبة وفي الوقت المناسب والكمية المناسبة؛
- تحديث البيانات أولاً بأول عن طريق تخزينها وتصنيفها حسب الحاجة إليها.

2.I مراحل تصميم نظام المعلومات المحاسبية:

تتعدد الطرق والأساليب التي يمكن استخدامها في مجال تصميم وتطوير النظم، وهي مجموعة من الخطوات والمراحل التي تحدد كيفية تطوير أو تصميم النظام من مرحلة التخطيط إلى غاية الرقابة عليه، وتمر عملية تصميم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية بعدة مراحل وهي:²

1) مرحلة تخطيط نظام المعلومات المحاسبية: التخطيط هو عملية ذكية وتصرف ذهني لعمل الأشياء بطريقة منظمة، بالتفكير قبل العمل والعمل في ضوء الحقائق بدلاً من التخمين، كذلك بالنسبة للتخطيط لنظام المعلومات المحاسبي فهو يساعد على الدراسة المنظمة المسبقة لتطوير أو تصميم نظام المعلومات المحاسبية، بحيث يقوم على تقريب المستقبل المجهول ويقلل من مخاطر عدم التأكد، والقيام بتطوير نظام معلومات محاسبية يعد بحد ذاته مشروع يحتاج إلى دراسة مسبقة يعتمد عليها في اتخاذ قرار الاستمرار في التطوير لذلك المشروع أو التوقف،³ وهذه الدراسة تتطلب:⁴

¹ قاسم إبراهيم الهبيتي، زياد يحي السقه، مرجع سابق، ص 7.

² إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزعبي، مرجع سابق، ص ص 216 ، 230 .

³ محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2001، ص 165.

⁴ عبد الرزاق قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 1998، ص 68.

▪ بيئة النظام: وذلك من خلال تجميع بيانات حول المنظمة فيما يتعلق بملكيته، شكلها القانوني، طبيعة النشاط، والمنتجات والخدمات التي تقدمها؛

▪ الهيكل التنظيمي للمنظمة: من خلال الخريطة التنظيمية للمؤسسة يتم تحديد الإدارات الرئيسية والفرعية والمهام الملقاة على عاتقها والصلاحيات الممنوحة لها؛

▪ الإجراءات المتبعة، البيانات، الوثائق والتقارير التي يتم إعدادها وتبادلها أثناء تنفيذ الأعمال.

(2) مرحلة تحليل نظام المعلومات المحاسبية: تشير هذه المرحلة إلى تجزئة النظام والتعامل المتتالي مع كل جزء منه على حدة، بحيث يتم اختيار كافة أجزاء النظام من حيث درجة الحاجة إلى المعلومات، وهي عبارة عن العملية التي تهدف إلى تطوير نظام ما عن طريق دراسة النظام الحالي وتحديد المشاكل التي يعاني منها النظام القديم أو المقترح ثم تحديد متطلبات تطوير النظام إلى الشكل الأفضل الذي سيعالج مثل هذه المشكلات. وللقيام بمرحلة التحليل يجب تتبع عدة خطوات:¹

• **الخطوة الأولى:** مرحلة تحليل النظام تبدأ بتحديد أهداف النظام، وذلك بالتعرف على الأهداف العامة للمشروع وترجمتها إلى أهداف تفصيلية، ويمكن معرفة الأهداف التفصيلية للنظام بعد تقسيم النظام إلى نظم فرعية أخرى.

• **الخطوة الثانية:** وهي تحديد متطلبات نظام المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال عدد من الأسئلة مثل:

- ما الذي سيؤدي به النظام؟

- ما هو حجم البيانات المطلوبة؟

- من أين تأتي البيانات الداخلية للنظام؟

ويمكن صياغة الغرض من النظام في شكل أنواع المعلومات المطلوبة وكيفية تقديمها.

• **الخطوة الثالثة:** تقييم النظام القائم، يجب تقييم النظام القائم في ظل الأهداف السابقة والمعلومات التي تم تجميعها، بتحديد ما يسمى بفعالية النظام، وذلك بطرح السؤال التالي:

- هل يقوم نظام المعلومات المحاسبية بالعمل المحدد له كما ينبغي؟

وللإجابة على هذا السؤال يتم معرفة حاجة مستخدمي البيانات المحاسبية ومدى التوافق بين أهداف النظام

وأهداف المشروع كله.

(3) مرحلة تصميم النظام: تشير عملية تصميم النظام إلى إعادة تجميع مكوناته وأجزائه، كما تعرف هذه المرحلة بأنها الخطوات والإجراءات المبينة على مرحلة التحليل، فالتصميم هو عملية استخدام ما تم التوصل إليه في عملية

¹ إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزعبي، مرجع سابق، ص 217 .

التحليل لغرض الوصول إلى الهدف المطلوب، فتصميم النظام يعد المرحلة التالية لتحليل النظم وأن مخرجات التحليل هي مدخلات عملية التصميم، ولقيام بالتصميم هناك عدة خطوات يجب إتباعها كالاتي:¹

- تحديد وتحليل متطلبات النظام؛
 - التصميم المبدئي والأولى للنظام؛
 - تصميم البرنامج؛
 - إختيار الوحدات الممعة للبرنامج،
 - إختيار الوحدات المفصلة للبرنامج،
 - إختيار الوحدات بالشكل المتكامل؛
 - تسليم النظام؛
 - صيانة النظام.
- والشكل التالي يلخص ذلك.

الشكل رقم 4

مراحل تصميم نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزعبي، نظم المعلومات الادارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2004، ص 225 .

¹ إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزعبي، مرجع سابق، ص 222 .

4) مرحلة تنفيذ واستكمال النظام: ويتم من خلال هذه المرحلة وضع التصميم المقترح موضع التنفيذ بشراء المعدات الخاصة بالحاسب الآلي، وبرامج التشغيل المختلفة وتدريب الموظفين على كيفية العمل بهذا النظام،¹ ولا يظهر نظام المعلومات الجديدة إلا بعد وضع خطوات التنفيذ الملائمة وبصفة عامة يتم في هذه المرحلة ما يلي:

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

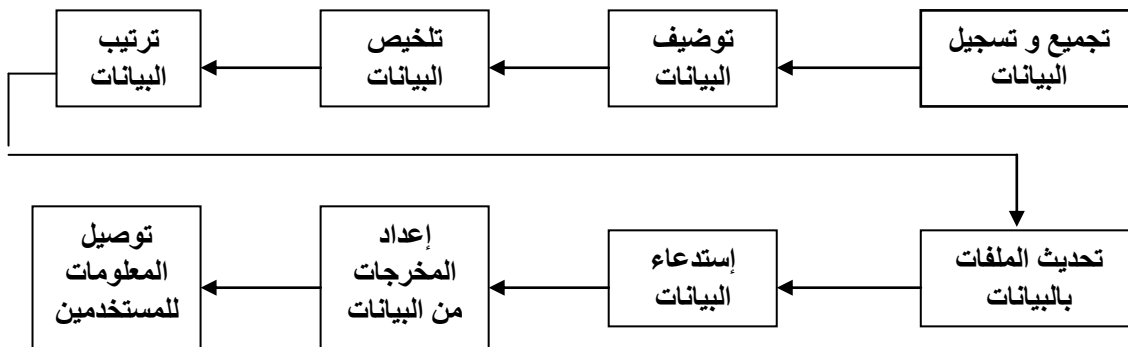
- اختيار المعدات الإلكترونية والميكانيكية والكهربائية التي تستعمل في النظام، وكذلك لغات البرمجة التي ستبرمج البرمجيات التطبيقية المحاسبية؛

- تركيب المعدات في بيئة العمل التي حددت، ومن ثم ترميز الحسابات بلغة البرمجة التي سيتم استخدامها لبرمجة المخططات.

5) مرحلة التشغيل: تشمل مرحلة تشغيل النظام عدة أنشطة تتعلق بإجراءات وكيفية تشغيل كل من معدات النظام وبرامجه كما تشمل أيضا طرق إدخال ومعالجة البيانات وسبل تأمين عملية التشغيل، وبالنسبة لكيفية التشغيل فإنها تختلف في حالة أن النظام حديث وجديد أو أنه عبارة عن تطوير للقديم، فإذا كان النظام جديد فإن تشغيله سيكون مباشرة من خلال إدخال بيانات المعاملات المالية من البيئة الداخلية والخارجية ومن ثم معالجتها وإخراج المعلومات المحاسبية وتخزينها، أما في حالة كون نظام المعلومات المحاسبية مطورا من خلال التعديل المحسن على تفاصيل النظام القديم، فإنه سيكون نواة النظام الجديد التي يتم توسيع تأثيرها من خلال التحسينات والإضافات، والشكل التالي يبين هذه المراحل.

الشكل رقم 5

نموذج لتتابع تشغيل البيانات



المصدر: كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص22.

¹ كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص 261.

6) مرحلة الصيانة (التقييم والإدامة والصيانة): بعد تنفيذ وتطبيق النظام لا بد من تقييمه للوقوف على مواطن القوة والضعف فيه والتأكد من أنه فعلا قد حقق الأهداف المطلوبة منه، وفي حالة التأكد من فشله مثلا أو أنه يحمل سلبيات أكثر من الإيجابيات فيجب هنا إعادة النظر فيه وتحديد مرحلة الخلل، ولتجنب فشل النظام يجب معرفة المشكلات المسببة لذلك وهي:

- أسباب متعلقة بالتصميم.

- أسباب متعلقة بالبيانات.

- أسباب متعلقة بالتكلفة.

- أسباب مرتبطة بالأعمال والفعاليات.

7) مرحلة الرقابة: تبدأ هذه المرحلة فعليا أثناء التخطيط ويمتد خلال كافة المراحل التالية، فكل مرحلة منها أهدافها ومهامها ينبغي التحقق من تحقيقها ومن إنجاز تلك المهام كما هو مخطط لها مسبقا، ويحمل ذلك معنى جوهر عملية الرقابة.

II. تدفق البيانات خلال نظام المعلومات المحاسبية:

1) مصادر البيانات:

تشكل العمليات الاقتصادية التي تنشأ من خلال ممارسة المؤسسة لنشاطها المصدر الأساسي للبيانات التي يعالجها نظام المعلومات المحاسبية وتتكون إما من عمليات إقتصادية داخلية تنشأ عن العلاقة بين الأنظمة الفرعية للمؤسسة أو من خلال علاقة المؤسسة التبادلية مع محيطها، ويتم استقبال ومعالجة هذه البيانات من خلال الدورات التشغيلية الجزئية في المؤسسة (المبحث السابق)، وتعتبر مخرجات هذه الدورات المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية والتي تصل إلى هذا الأخير في شكل مستندات ووثائق.¹

2) الوثائق والمستندات:

تعتبر المستندات من أهم العناصر في النظام المحاسبي كونها دليل ملموس عن حدوث العمليات الاقتصادية، إلى جانب كونها مصدرا للقيود المحاسبية التي يتم تدوينها في الدفاتر وكدليل إثبات قانوني في حالة حدوث نزاع وتتصف ب:²

- يحمل المستند رقم متسلسل حتى يسهل حفظه وتوثيقه؛

- يشمل بيانات ضرورية عن العملية الاقتصادية مثل التاريخ، القيمة، وصف العملية؛

- يكون بسيط وسهل يمكن فهمه.

¹ محمد يوسف الحفناوي، مرجع سابق، ص 146.

² ياسين احمد العيسي، أصول المحاسبة الحديثة، الجزء الأول، دار الشروق للنشر والتوزيع، مصر، 2003، ص 35.

■ ويخدم وجود المستند ما يلي:

- يعتبر وسيلة إثبات ودليل مكتوب يمكن الرجوع إليه وقت الحاجة؛
- يعتبر مصدر لجمع البيانات اللازمة لإدخالها في النظام المحاسبي؛
- يعتبر عنصر هام في إجراءات الرقابة الداخلية.

ونجد أرشفة المستندات والوثائق في قسم المحاسبة لكونها تشكل الدليل الموضوعي عن صحة وصدق المعلومات الواردة في القوائم المالية وتلعب دورا هاما في نظام المعلومات المحاسبية فيما يخص تحديد فعالية دورات العمليات في المؤسسة للأسباب التالية:¹

- تشكل الأساس لتحديد قنوات تدفق البيانات داخل المؤسسة من خلال تحديد أماكن نشوء هذه المستندات وانتقالها وطرق حفظها؛

- تدل على حركة التدفقات المادية لأصول المؤسسة (وثيقة الشحن تدل على نقل ملكية البضاعة من المؤسسة إلى الزبون)؛

- تستخدم كأداة لمتابعة سير نظام العمليات في المؤسسة والرقابة عليه (عدم وصول تقرير الاستلام يدل على أن أمر الشراء لم ينفذ بعد)؛

- تستخدم بعض المستندات كأساس لإعداد مستندات أخرى (إعداد الفاتورة يتم بناء على أمر البيع).

كما يعد التوثيق والتصميم الملائم لهذه المستندات من بين الأدوات الرئيسية لنظم الرقابة الداخلية وذلك بشكل سهل الفهم وبسيط يساعد التسجيل المحاسبي ويقلل الأخطاء.

(3) أهمية الوثائق المحاسبية:

تستعمل المحاسبة كل الوثائق المستخدمة في المعاملات، مثل الفواتير، الإيصالات، الرسائل، الكمبيالات، براءات الذمة، كشوف البنوك...، والتي تعتبر أساس التسجيل المحاسبي ويجب ترتيبها، وترقيمها، وأرشفتها وحفظها لمدة عشرة سنوات.²

كل تسجيل محاسبي يحدد أصل ومحتوى وقيد كل البيانات ومرجع الوثيقة التي تدعمه وقد يكون مصدرها داخليا أي أنتجت المؤسسة لنفسها كفاتير البيع، كشوف الأجور، الجرد المادي للمخزونات وجدول أقساط الإهلاك...، أو من مصادر خارجية عندما يُعدها متعامل خارجي كفاتير الشراء، كشوف العملات

¹ عيد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص174.

² Bernard ENSAULT, Christian HORRAU, Comptabilité Financière, presse universitai de France, France, 3eme Edition, 2001, p123.

البنكية ويجب أن تحمل هذه الوثائق معلومات ضرورية كتاريخ العملية، طبيعتها، مبلغ العملية، وهوية الطرف المتعامل معه، ويسمح التنظيم الجيد للمحاسبة من:¹

-إعادة تكوين عناصر الحسابات، الجداول والمعلومات إنطلاقاً من الوثائق المدعمة للبيانات المدخلة؛

-إيجاد البيانات والوثائق انطلاقاً من الحسابات، الجداول والمعلومات.

ومنه تكون العلاقة في الاتجاهين، من الوثائق إلى الحسابات ومن الحسابات إلى الوثائق، ويطلق عليها اسم طريق المراجعة.

(4) الوثائق: من أهم الوثائق نذكر مايلي:

- **الفاتورة:** تعتبر من أهم الوثائق التي تستخدمها المؤسسة في نشاطها، وهي عبارة عن مستند أساسي لإثبات عمليات الشراء والبيع تتضمن عدد من البيانات الأساسية والهامة في التسجيل المحاسبي، إلى جانب كونها عنصر إثبات مهم في القانون التجاري والجبائي، ونميز بين:²

أ- **فاتورة الشراء:** تثبت التزام الدائن (المشتري) حسب العبارة التي تظهر على الفاتورة "يدين" متبوعة باسم هذا الأخير بدفع المبلغ الكامل الذي يظهر على الفاتورة (المبلغ الصافي + TVA) مقابل السلع أو الخدمات التي استلمها، لفائدة الطرف المدين الذي اصدر الفاتورة(البائع).

ب- **فاتورة البيع:** تثبت حق الدين للبائع بالمبلغ الكامل الذي يظهر على الفاتورة (المبلغ الصافي+TVA) مقابل شحن السلع أو تقديم الخدمات ويصدرها المورد ويقدمها للزبون. وتظهر في عدة أشكال:

- الفاتورة العادية: يظهر على الفاتورة عبارة يدين وهي تثبت حق الدين للبائع والتزام المشتري؛

- فاتورة المردودات: تثبت تخفيض حق الدين من طرف الجهة التي أصدرت الفاتورة لفائدة المشتري؛

- الفاتورة الشكلية: هي وثيقة تفاوض، حيث يلتزم المورد على أساس الشروط التي تشير إليها الفاتورة بالوفاء بها قبول الزبون للعرض.

ومن أهم العناصر التي يجب أن تظهر على الفاتورة: (الاسم أو العنوان التجاري للبائع والمشتري، رقم التسجيل في السجل التجاري، الشكل القانوني للمؤسسة إلى جانب رأسمالها الاجتماعي، إسم ومواصفات السلع أو الخدمات المباعة، السعر الوحدوي، الكمية المفوتزة، المبلغ الإجمالي خارج الرسم، التخفيضات أو الزيادات الممكنة (تخفيضات، تكاليف النقل والتغليف)، المعدل والمبلغ الإجمالي للضريبة على القيمة المضافة، المبلغ الإجمالي، طريقة وفترة التسديد)، وإن إثبات وتسجيل العملية الاقتصادية محاسبيا لا يتم على أساس الفاتورة فقط

¹ George Langlois et autres, comptabilité approfondie, Foucher Edition, France, 2002, P35.

² عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مرجع سابق، ص 177.

بل يجب أن ترفق بمستندات أخرى تعبر عن العملية الاقتصادية بداية من نشأتها حتى نهايتها، وتختلف هذه المستندات حسب طبيعة العملية، فمثلا يتم إثبات عملية الشراء عن طريق المستندات التالية:¹

- طلب الشراء: وثيقة تعبر عن نشأة الحاجة إلى المواد، السلع، أو الخدمات؛
- أمر الشراء: وثيقة تؤكد على تنفيذ طلب الشراء؛
- تقرير الاستلام: وثيقة تعبر عن تلبية أمر الشراء والحصول على ما تم طلبه؛
- مذكرة الإدخال من المخازن: وثيقة تدل على دخول المواد أو البضائع المستلمة إلى المخازن؛
- فاتورة الشراء: وثيقة تثبت التزام المؤسسة بدفع قيمة ما تم استلامه لصالح المورد؛
- إذن الدفع: وثيقة تثبت سداد المورد بمبلغ الفاتورة.

و يتم إثبات عملية البيع عن طريق المستندات التالية:

- أمر البيع: مستند يؤكد على تلبية الطلبات الوارد من العملاء؛
- مذكرة الإخراج من المخازن: وثيقة تثبت تسليم البضاعة إلى قسم الشحن؛
- وثيقة الشحن: وثيقة تثبت انتقال ملكية البضائع من المؤسسة إلى العميل؛
- الفاتورة: مستند أساسي لإثبات عملية البيع ومدىونية المؤسسة اتجاه العميل.

يمكن أن نلاحظ ضرورة توفر كل هذه المستندات للحكم على صحة العملية وواقعيتها ومنه صحة

التسجيل المحاسبي.

III. آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية:

يمتلك نظام المعلومات المحاسبية المواصفات الخاصة بنظم المعلومات بصفة عامة، كما له مواصفات مميزة عن بقية النظم، وهي مرتبطة بالوظيفة المحاسبية، فهو يتعلق بالبيانات الاقتصادية الناتجة من الأحداث الخارجية أو العمليات الداخلية، ومعظم هذه البيانات يعبر عنها في صورة مالية (مثل قيمة المبيعات للمستهلكين) رغم أنها قد تكون غير مالية (مثل عدد ساعات العمل) وتترجم بعد ذلك الى بيانات مالية، وفي جانب المخرجات فإن نظام المعلومات المحاسبية ينتج عنه مستندات وتقارير وقوائم وبعض المعلومات الأخرى المعبر عنها في صورة مالية تمثل عمليات تسجيل (كم من الأرباح حققت) ومعلومات رقابية (ما هو مقدار المدفوعات مقارنة بالميزانية) ومعلومات لإتخاذ القرارات (التكاليف والمنافع الخاصة بمنتج جديد)، وتتمثل آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية فيما يلي:²

¹ Gérard MELYON, Rendois NOGUERA, Comptabilité Générale, Edition ESKA, Paris, France, 2001, P122.

² كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص ص 53-56.

1.III مدخلات نظام المعلومات المحاسبية: تشكل الأحداث الاقتصادية المعبر عنها بشكل نقدي المادة الخام التي يعالجها نظام المعلومات المحاسبية وتنشأ هذه الأحداث الاقتصادية من خلال ممارسة لفعاليتها وتتكون من أحداث اقتصادية تتم داخل المؤسسة وأحداث اقتصادية تتم خارج المؤسسة، أي علاقة المؤسسة مع البيئة المحيطة، حيث يتم توثيق هذه الأحداث الاقتصادية من خلال الوثائق والمستندات وتعد هذه الوثائق والمستندات الأساس في عملية التسجيل المحاسبي وتعتبر الدليل على حدوث الأحداث الاقتصادية كما أنها تقوم بعكس الأحداث الاقتصادية للمؤسسة لذلك تعتبر بمثابة المادة الخام التي تقوم بتزويد نظام المعلومات المحاسبية بالبيانات التي تدخل في عملية المعالجة.

2.III المعالجة في نظام المعلومات المحاسبية: تقوم عمليات المعالجة في نظم المعلومات بتحويل البيانات المدخلة إلى معلومات، وتتضمن المعالجة في نظام المعلومات المحاسبية استخدام اليوميات والسجلات الأخرى من أجل تأمين تسجيل دائم وحسب التسلسل الزمني لمدخلات النظام فتستخدم اليوميات من أجل تسجيل العمليات المالية المحاسبية أما السجلات فتستخدم لتسجيل بقية الأنواع من العمليات التي لا تعد عمليات مالية مثل سجلات المخازن، سجلات تسليم الشيكات... الخ، وتتم المعالجة عن طريق تشغيل البيانات في نظام المعلومات المحاسبية.

1) تشغيل البيانات في نظام المعلومات المحاسبية: وتتمثل في العمليات الخاصة بتحويل البيانات إلى معلومات وهناك العديد من العمليات التي يتم من خلالها تشغيل البيانات ومنها:¹

- **تجميع البيانات:** وتتمثل هذه العملية في إحضار البيانات وتجميعها من مصادرها الأولية سواء من خارج المؤسسة الاقتصادية أو من داخلها أو في صورة تغذية عكسية.
- **التصنيف:** ويتم في هذه العملية فصل البيانات الخاصة بنشاط معين إلى أنواع مختلفة فمثلا بيانات نشاط المخزون قد تقسم إلى بيانات خاصة باستلام البضاعة وأخرى باصدار أوامر الشراء وكذلك قد يتم التصنيف بتجميع البيانات ذات الصلة المشتركة في مجموعة واحدة.
- **الترتيب:** ويتم ترتيب البيانات في الملفات وفقا لأساس معين فقد يتم ترتيب البيانات الخاصة بحسابات العملاء وفقا لرقم حساب العميل وقد يتم ترتيب فواتير المشتريات وفقا لرقم الفاتورة.
- **التلخيص:** ويتم بهذه العملية إضافة مجموعة من البيانات وعرضها في تقرير واحد، فمثلا قد يتم تلخيص عملية الإبداعات في الحسابات الجارية يوميا في تقرير واحد إجمالي بدلا من عرضها في صورة تفصيلية تشمل كل

¹ كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص ص 46، 47.

الإيداعات التي تمت يوميا و يكون الغرض من التلخيص عادة هو إعطاء فكرة إجمالية لمستخدمي البيانات عن أنشطة معينة.

- **الحساب:** وتشمل العمليات الحسابية التي تجرى على البيانات مثل الجمع والطرح والضرب والقسمة وخلافه، فمثلا احتساب أقساط اهتلاك الأصول الثابتة ومخصصات الديون المشكوك فيها قد تحتاج إلى عمليات حسابية مختلفة وتشغيل البيانات الخاصة بالقرارات الادارية قد تحتاج إلى نماذج رياضية معقدة مثل البرمجة الخطية وأسلوب المدخلات والمخرجات وغيرها.

- **المقارنة:** وتتمثل عملية المقارنة باظهار أوجه الشبه والاختلاف بين مجموعات مختلفة من البيانات فمثلا قد يتم المقارنة بين البيانات الخاصة بالبضاعة المستلمة في كشف الاستلام وبين البيانات الخاصة بذات البضاعة والموجودة بأمر الشراء حتى يتم التأكد من مطابقتهم.

- **التخزين:** وتتم بهذه العمليات حفظ البيانات في ملفات خاصة تمهيدا لاستخدامها في الوقت المناسب مستقبلا أو تمهيدا لإجراء بعض العمليات عليها في المستقبل وتختلف طريقة التخزين في النظام اليدوي عنه في النظام الآلي. ففي النظام اليدوي يتم التخزين في ملفات أو دفاتر ورقية بينما في النظام الآلي فتكون أداة التخزين شرائط، أسطوانات ممغنطة.

- **الاسترجاع:** وترتبط هذه العملية بعملية التخزين، فبعد تخزين البيانات لفترة ما يتم استرجاعها وإحضارها في ملفات خاصة لاستخدامها أو إجراء عمليات أخرى عليها.

تتم بعد ذلك عملية ترحيل القيود إلى الحسابات في دفتر الأستاذ الذي يتألف من حسابات الأستاذ المساعد الذي يتضمن بيانات تفصيلية عن العمليات التي حدثت وحسابات الأستاذ العام الذي يتضمن مجاميع إجمالية للعمليات وتستخدم لأغراض رقابية ولإعداد القوائم المالية.

3.III مخرجات نظام المعلومات المحاسبية: وتتمثل في التقارير والقوائم المحاسبية التي ينتجها النظام وهي

بمثابة المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي وقد تكون هذه التقارير في صورة قوائم محاسبية لأطراف خارج المشروع أو تقارير وقوائم تستخدم داخل المشروع بغرض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتعد التقارير المحاسبية الشكل الأكثر استخداما لتقديم مخرجات نظم المعلومات المحاسبية للمستخدمين وهذه التقارير هي أداة اتصال بين نظام المعلومات المحاسبية والمستخدمين المختلفين داخل المنظمة وخارجها لذلك تتعلق فعالية نظام المعلومات بجودة التقارير وملاءمتها للمستخدم، ومن بين هذه التقارير المحاسبية نجد:¹

- قائمة المركز المالي الصافي؛

¹ كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص 53 - 56.

- قائمة الدخل؛

- قائمة التدفقات النقدية؛

- الموازنات التقديرية؛

- التقارير الرقابية؛

- التقارير التشغيلية.

III.4 الرقابة: وتتم عملية الرقابة على كل من المدخلات وعمليات المعالجة فتعرف الرقابة على أنها الخطة التنظيمية وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنظمة لحماية أصولها وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية والارتقاء بالكفاءة الانتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما ويمكن إيجاز أهداف الرقابة الداخلية كالتالي:¹

- أ. حماية الأصول: ويقصد بها حماية كافة الأصول للمنظمة مثل الأبنية والتجهيزات والأصول المتداولة مثل: الحسابات المدينة والنقدية من الخسائر التي قد تنتج عن الغش أو الخطأ أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها؛
- ب. دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملاءمتها: ونقصد بها أن تكون المعلومات كاملة وواضحة تعكس وضع المؤسسة الحقيقي وأن تقدم هذه المعلومات في الشكل الملائم والوقت المناسب؛
- ج. الالتزام بالسياسات الإدارية: تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة وتصدر في شكل قرارات وتعليمات من طرف الإدارة إلى منفذي العمليات المختلفة وبالتالي فإن التنفيذ الدقيق لهذه السياسات والخطط والإجراءات ينعكس على مدى تحقيق الأهداف؛
- د. الاستخدام الاقتصادي للكفاء للموارد: ويعني ذلك تجنب أوجه الاسراف والقصور والتبذير في استخدام الموارد المتاحة و من ثم الارتقاء بالكفاية الانتاجية في استخدام تلك الموارد وتعني الكفاية تحقيق الأهداف المطلوبة بأقل التكاليف الممكنة.

III.5 المعلومات المرتدة: تعتبر المعلومات المرتدة الأداة التصحيحية للمخرجات أي أداة لتحقيق الرقابة على أداء النظام، ويمكن تقسيم المعلومات المرتدة إلى نوعين:

- معلومات مرتدة تصحيحية: يقصد بها إرجاع الأشياء إلى وضعها الصحيح؛
- معلومات مرتدة تطويرية: تعمل على تطوير أداء النظام أو تغيير الأهداف.

¹ كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص 56.

IV. العوامل المؤثرة على نظام المعلومات المحاسبية:

لكي يقوم المحاسب بتأدية الوظائف الموكلة إليه في ظل نظام المعلومات المحاسبية، يجب عليه الإلمام بالعوامل التي تؤثر على نظم المعلومات المحاسبية، من احتمال وقوع الأخطاء والعراقيل التي تواجهه، ومن أهم العوامل المؤثرة على نظم المعلومات المحاسبية نذكر ما يلي:¹

1 - التحليل السلوكي: العامل النفسي هو من العوامل المهمة التي قد تؤثر على نظام المعلومات المحاسبية، لذا يجب على المحاسب أن يأخذ بعين الاعتبار العوامل السلوكية التي يواجهها الأفراد أثناء أداء عملهم، ولا يلزم هنا أن يكون المحاسب محللاً نفسياً بل يكفي أن يكون ملماً وعلى فهم بسبل تشجيع الأفراد نحو تحقيق أهداف المؤسسة، ولا يقتصر تزويد المحاسب الموظفين بمعلومات عن التعديلات المقترحة بل يجب إشراكهم واخذ وجهات نظرهم في خطوات تنفيذ أو تعديل نظام من أجل التغلب على المصاعب التي قد تحدث عن رفض الأفراد التعديلات الجديدة خاصة إذا كانت ستؤدي إلى حمل بعض الأفراد على التعديل من طريقة أداءهم ووظائفهم، مما قد يسبب وجود حالة من عدم الرضا.

2- الأساليب الكمية: تتضمن الأساليب الكمية عدد من الطرق التحليلية التي تستخدمها الإدارة في إتخاذ القرارات ويقوم المحاسب باستخدامها في رفع كفاءة المعلومات التي يزود بها الإدارة، فقد يساهم المحاسب في قرار عمل توسعات في مصانع قائمة أو بناء مصانع جديدة بهدف مواجهة الزيادة على منتجات المؤسسة من خلال تقدير النفقات والمنافع المتوقعة لكل من البديلين، والتي على أساسها يقدم اقتراحاته.

3- الحاسوب (تكنولوجيا المعلومات): أدى استخدام نظم معالجة البيانات إلكترونياً إلى تغيير ملموس في وظيفة المحاسب، حيث أدت إلى انخفاض مقدار العمل والوقت الذي كان يستغرقه يومياً في عمليات التسجيل اليدوي للمعاملات الاقتصادية، ولا يؤثر استخدام الحاسوب على أهداف النظم المحاسبية في حد ذاته، إنما يؤثر على إجراءات وتطبيقات تلك النظم التي تقوم المؤسسة بتطبيقها.²

أ- أثر استخدام الحاسوب على مقومات نظم المعلومات المحاسبية:

يمكن القول أن مقومات نظام المعلومات المحاسبية الذي يقوم على تشغيل الحاسوب للبيانات لن تختلف عن مقومات نظام المعلومات المحاسبية اليدوي، بمعنى أنه في كل الأحوال لا بد من وجود مجموعة مستنديه ودفترية وقوائم مالية وتقارير أخرى، وللتوضيح أكثر نقوم بإستعراض لطبيعة مقومات نظام المعلومات المحاسبية في ظل استخدام الحاسوب:³

¹ ستيفن أ موسكوف، مارك ج سميكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002، ص 52 .

² السيد أمين أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 29 .

³ أحمد حلمي جمعة، عصام فهد عريبي، زياد أحمد الزعبي، نظم المعلومات المحاسبية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 25 .

- الأثر على المجموعة المستندية: تتخذ المستندات في ظل النظام اليدوي الشكل المعتاد الذي تظهر عليه دفاتر البيع والشراء وإيصالات التسديد والتحصيل وغيرها، أما في حالة تشغيل الحاسوب للبيانات فإن الأمر يستلزم بالضرورة التعديل في شكل أو طبيعة المستندات الأصلية مترجمة بطريقة يفهمها الحاسوب؛
- الأثر على المجموعة الدفترية: تأخذ المجموعة الدفترية في ظل النظام اليدوي شكل المجلدات، أما في ظل تشغيل الحاسوب فتأخذ شكل أشرطة ممغنطة أو أسطوانات ممغنطة؛
- الأثر على المخطط المحاسبي: يتضمن المخطط المحاسبي قائمة بأسماء الحسابات الإجمالية والفرعية، كما يشمل أيضا مجموعة القواعد التي تحكم التسجيل لكل حساب، وإذا كان المخطط المحاسبي ضروريا بالنسبة للنظام اليدوي فإنه أكثر ضرورة بالنسبة لنظام تشغيل الحاسوب، حيث لا يمكن للحاسوب توجيه بيان معين إلى حساب معين إلا إذا كان مخزن به أرقام وأسماء للحسابات الفرعية والإجمالية؛
- الأثر على القوائم مالية والتقارير الأخرى: أدى استخدام الحاسوب إلى دقة وسرعة الحصول على التقارير، هذا فضلا عن إمكانية توفير تقارير إدارية أكثر فعالية نظرا لمقدرة الحاسوب على تشغيل كميات هائلة من البيانات؛
- الأثر على تخزين البيانات والمعلومات المحاسبية: يتم تخزين البيانات في ظل نظام معلومات محاسبية يدوي لحفظ المستندات الأصلية داخل ملفات خاصة، أما في ظل نظام تشغيل الحاسوب، فإن طبيعة الحاسوب تفرض صورة جديدة لتخزين البيانات والوسائل المستخدمة في ذلك.

خلاصة الفصل:

لم يعد هدف المؤسسة الاقتصادية محصورا في الوقت الحاضر على تحقيق أكبر قدر ممكن من الربح، بل تعددت أهدافها وأصبحت تشمل خفض التكاليف، منع الإسراف وتحقيق الإنتاجية، إرضاء المستهلكين والمساهمة في تحقيق الرخاء الاقتصادي للمجتمع بصورة عامة، وهنا يظهر دور نظام المعلومات المحاسبية الذي يساهم في تهيئة الخطط وإتخاذ الخطوات اللازمة نحو تحقيق تلك الأهداف، بإعتباره مركز تكامل وترابط الجهود البشرية الكفوءة والخبيرة مع الموارد المادية المتطورة، بحيث يسهل التعامل مع البيانات من حيث إمكانية الحصول عليها من مصادرها المختلفة (الداخلية والخارجية) وحفظها ونقلها وإسترجاعها بهدف إجراء العمليات التشغيلية اللازمة عليها وصولا إلى تهيئتها كمخرجات يعتمد عليها في الكثير من القرارات.

وفي ظل التغيرات والتطورات التقنية العديدة التي تحدث في مجال معالجة البيانات، أصبح من الضروري على المحاسبين وعلى مصممي النظم الإلمام بتلك التغيرات لتصميم نظام معلومات محاسبية مواكب للتغيرات التكنولوجية أو تطوير ما هو متوفر، حتى تكون له القدرة على التعامل مع المؤسسات الاقتصادية الأخرى في ظل المنافسة.

تمهيد:

إن المراجعة ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية المادية والمالية المستعملة، يصعب فيها يوماً بعد يوم التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحياناً.

لقد نشأت المراجعة وتطورت نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها، فالمراجعة بشكل عام تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، والإدارية، والتشغيلية للمؤسسة، ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعية لتسيير أنشطتها بغرض تفادي مختلف الأخطاء، وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس.

إن المراجعة كغيرها من العلوم الاجتماعية تقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم التي تعتبر كأساس للغاية التي أنشأت من أجلها، كما أنها تركز على مجموعة من المعايير التي تعتبر مرشداً لممارسي مهنة المراجعة، والمراجعة تنقسم إلى عدة أنواع بحسب الزاوية التي ينظر إليها من خلالها.

ولنتناول ما سبق بشكل أكثر تفصيلاً تم تخصيص هذا الفصل الذي قسمناه إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول : عموميات عن المراجعة.

المبحث الثاني : ماهية المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث : نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات عن المراجعة

إن مراجعة الحسابات علم متطور تتمتع بأساس نظري يتيح امكانيات العمل في ظل هذه البيئة المتغيرة باعتماد جملة من الفروض التي تقوم عليها مراجعة الحسابات من الجانب النظري وتدعم العمل الميداني لها، وتحديد الأهداف المرجوة منها من أجل تحديد الوسائل والتقنيات المطلوبة لتحقيق هذه الأهداف. وكمدخل للجانب النظري لمراجعة الحسابات فإنه من الضروري تتبع التطور التاريخي الذي شهدته مراجعة الحسابات وأهم التعاريف التي اعطيت للمراجعة من طرف المنظمات المهنية المختلفة، وكذلك الوقوف على أهميتها وتطور أهدافها.

I. لمحة تاريخية عن المراجعة:

إن المتتبع للمراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم.¹

لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرن 15 والـ 16، والتطور مستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك مالكا ومسيراً في نفس الوقت، غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال الكبيرة لمسايرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه، على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا أدى بدوره إلى الانفصال تدريجياً، الملكية عن التسيير.

لقد لوحظ مع مرور الزمن، أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وحتى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير الممكن، في الغالب، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي إقتنائها من سوق العمل، هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها، وعليه، فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان سبب ظهور المراجعة والمراقبة، التي يقوم بها شخص محترف، محايد، مستقل وخارجي، كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثماروه وعن عدم التلاعب فيه.

وإذا كان تدخل المراجع الخارجي هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات، عن مدى شرعية وصدق الحسابات مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية، فالمجالات عديدة ومتشعبة الشيء الذي أدى إلى ظهور أنواع من المراجعة والمراقبة وتنوع أهدافها، لتتعدى مجال الحسابات الختامية وعناصر

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003،

المركز المالي (عناصر الذمة) من أصول وخصوم، تدرس في مختلف الوظائف في المؤسسة ، خطتها، تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية،¹ وكما هو موضح في الجدول التالي.

الجدول رقم 1

أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة

الفترة	الأمور بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى سنة 1700م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين أو الكاتب	معاينة مختلصي الأموال وحماية الممتلكات
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمهيين	المحاسب	منع الغش ومعاينة المختلصين وحماية الممتلكات
من 1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهنيًا أو قانونيًا	تجنب الغش و التأكد من مصداقية الميزانية
1900م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهنيًا في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940م إلى 1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص خبير مهنيًا في المحاسبة والمراجعة والاستثمار	الشهادة على مصداقية وعدالة القوائم المالية التاريخية
من 1970م إلى 1990م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص خبير مهنيًا في المحاسبة والمراجعة والاستثمار	الشهادة على نوعية الرقابة الداخلية واحترام معايير المراجعة الداخلية
بعد سنة 1990م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص خبير مهنيًا في المحاسبة والمراجعة والاستثمار	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير والحماية ضد الغش على المستوى العالمي

المصدر: LIONEL Collins et GERARD Valin : Audit et Contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4ème édition, Dalloz, Paris, France 1992, p17.

II. مفهوم المراجعة وأنواعها:

1.II مفهوم المراجعة:

تشتق كلمة المراجعة أو التدقيق audit من التعبير اللاتيني audire وتعني الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والمراجعة بعد تنظيم الحسابات وتطور الأنظمة الاقتصادية، كما أنه توجد للمراجعة مجموعة من التعاريف نذكر منها:

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 8، 9.

1 تعريف المراجعة:

▪ عرفة المراجعة على أنها: عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتماداً على قوة نظام الرقابة الداخلية.¹

▪ وقد تم تعريفها من طرف جمعية المحاسبة الأمريكية على أنها: عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات - بشكل موضوعي - تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين.²

وعلى ضوء ما تقدم، ومن خلال التعريف بالمراجعة فإنه يتضح أن " عملية المراجعة تشتمل على الفحص والتحقق والتقرير، حيث أن:

❖ الفحص هو: التأكد من صحة وسلامة التسجيل المحاسبي للعمليات وخلوها من العيوب؛
❖ التحقيق هو: إمكانية إصدار حكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المنشأة عن فترة مالية معينة، وكدلالة على سلامة الوضع المالي في نهاية تلك الفترة؛

ومن هنا نقرأ أن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أدت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي.

❖ وأما التقرير: فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى المهتمين بأعمال المنشأة سواءً من داخل المنشأة أو من خارجها، وهو ختام عملية المراجعة، حيث يبين فيه المراجع رأيه الفني المحايد في عدالة القوائم المالية ككل من حيث تصويرها للمركز المالي للمنشأة وعملياتها بصورة سليمة وعادله، والعدالة هنا تعني توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع الواقع الفعلي في المنشأة، وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبياً، وواقية، بمعنى أنه لم يحذف منها شيء، وأن المدقق يشهد بذلك كله.³

II.2 أنواع المراجعة:

لقد تم تقسيم المراجعة إلى عدة أنواع وذلك حسب الزاوية التي تم النظر بها من حيث عملية المراجعة أو القائم بالمراجعة، أو من حيث الإلزام، وذلك كما يلي:

أ. من حيث زاوية الإلزام القانوني: ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض الشركات كشرركات المساهمة، وعدم إلزاميتها لغيرها من الشركات مثل الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التضامن لذلك سنميز بين نوعين من المراجعة وهما:⁴

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص ص 24، 25.

² أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 18.

³ أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص 7.

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 20، 21.

1. المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة. نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته رقم 609 على ضرورة أن: يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبي الحسابات الأولون في القوانين الأساسية¹ وهذا يدل على ضرورة تعيين مندوب للحسابات في قانون التأسيس بالنسبة لشركات المساهمة.¹

2. المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي شركة التضامن يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي، إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد.

نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته 584 على إمكانية تعيين مندوب حسابات حالة الاقتضاء لذلك.

ب. من حيث مجال أو حدود المراجعة: وتقسم إلى نوعين كامل وجزئي:²

1. المراجعة الكاملة: وهي المراجعة التي يكون فيها للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما تخضع المراجعة للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المراجع في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمراجع الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباره.

2. المراجعة الجزئية: وهي المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعنية أي أن المراجعة تتضمن وضع قيود على النطاق، أو المجال، حيث أن الجهة التي تعين المراجع هي التي تحدد العمليات المطلوب مراجعتها على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق أو حدود المراجعة المكلف بها، ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي يبين حدود المراجعة والهدف منها، ومن أمثلة المراجعة الجزئية الاتفاق على مراجعة العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات، أو مراجعة العمليات الخاصة بالمخازن.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري الجزائري، المادة 609.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، مرجع السابق، ص 42، 43.

ج. من حيث وقت عملية المراجعة: يتضمن نوعين:¹

1. **المراجعة النهائية:** يقصد بها بداية المراجعة في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد مراجعتها حيث تبدأ عملية المراجعة بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

2. **المراجعة المستمرة:** يقصد بها قيام عملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المراجع أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لمراجعة وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى المراجعة النهائية للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر، يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.

د. من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات، وتقسّم إلى نوعين:²

1. **المراجعة الشاملة (التفصيلية):** يقوم المراجع في هذا النوع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي القيام بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، وهنا يمكن أن نجد الشمولية بالنسبة إلى بند معين أو قد تكون بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة والبند أو البنود المراد مراجعتها.

2. **المراجعة الاختيارية:** في هذا النوع يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختبار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص ليعمم بعد ذلك نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات (المجتمع) التي تم اختيار هذا الجزء منها، ونجده خاصة عند القيام بمراجعة المؤسسات ذات الحجم الكبير وذات العمليات المتعددة بصورة كبيرة والتي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات.

هـ. **من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة:** يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بعملية المراجعة إلى نوعين أساسيين هما:

1. **المراجعة الداخلية:** وهي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى، حيث يمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تمدها بالمعلومات المستمرة.³

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المسقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 21.

² عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدر الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 44.

³ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2، 2005، ص ص 15، 16.

2. المراجعة الخارجية: وتتم بواسطة أطراف من خارج المؤسسة بغية فحص بيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل ابداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمين، المستثمرين، البنوك).¹

III. فروض المراجعة، معاييرها وأدلة الإثبات فيها:

1.III فروض المراجعة:

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في العمليات المختلفة، لذلك سنورد أهم الفروض التجريبية لها في الآتي:²

- قابلية البيانات للفحص؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة؛
- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية؛
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل؛
- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط .

1) قابلية البيانات للفحص: تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصدقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

- ملائمة المعلومات؛
- قابلية الفحص؛
- عدم التحيز في التسجيل؛
- قابلية القياس الكمي.

2) عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة: يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس بالنسبة للمراجع بمداه بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 30.

² محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التطوير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990، ص 30.

- 3) خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية: يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة بمعايير المراجعة المتفق عليها.
- 4) وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائياً، كما يجعل المراجعة الاقتصادية وعملية بتبني المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية.¹
- 5) التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يقوم هذا الفرض على ان المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.
- 6) العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بدل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.
- 7) مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقا ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله، نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

2.III معايير المراجعة:

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، "والمراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، والمراجع شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيداً من فترة إلى أخرى نتيجة لتعدد عالم الأعمال اليوم وتعدد المحاسبات والمشاكل المالية منها والقانونية والضريبية على وجه الخصوص، وعليه ينبغي على المراجع مراعاة المعايير أثناء قيامه بمهمته حتى لا يكون مقصراً وما يتبع ذلك من عواقب".²

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، مرجع سابق، ص 29.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص 36-37 .

وستحدث هنا عن المعايير التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والتي تنقسم إلى ثلاث مجموعات:

أولاً: معايير عامة.

ثانياً: معايير العمل الميداني.

ثالثاً: معايير إعداد التقارير.

أولاً: معايير عامة:

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجوده ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفاؤها عند أداء هذه المهمة.¹

وقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ثلاثة معايير عامة وهي:²

1. يجب أن يتم الفحص عن طريق شخص أو أشخاص لديهم تدريب فني وكفاءة كافية كمراجع؛
2. يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي حيادي ومستقل ويحافظ عليه في كافة الأمور المتعلقة بعملية الفحص؛
3. يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة عند تخطيط وأداء عملية المراجعة وإعداد التقرير.

ثانياً: معايير العمل الميداني:

من أجل ضمان نوعية جيدة للأعمال يجب على المراجع أن لا يكون كفاء ومستقل فقط بل يجب أن تحقق أعماله مستوى مقبول من حيث انتظام ومصداقية الحسابات، وتتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتحتصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:³

1. يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكافي، فضلاً عن توافر إشراف ملائم عن أعمال المساعدين؛
2. يجب أن يتم الحصول على فهم كافي بنظام الرقابة الداخلية من أجل تخطيط عملية المراجعة وبهدف تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يتعين أدائها؛
3. يجب الحصول على قدر كافي وصالح من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات... وغير ذلك، لتوفير أساس معقول لإبداء الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية موضع المراجعة.

ثالثاً: معايير إعداد التقارير:

إن تقرير المراجعة يمثل المنتج المادي الأساسي للمراجعة، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين، ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان،

¹ منصور حامد محمود، محمد أبو العلاء الطحال، محمد هاشم الحمودي، أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، مصر 1994، ص32.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 101.

³ المرجع نفسه، ص 101.

كما أنه يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً بالإضافة إلى كونه متطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة المراجعة"، وتحقيقاً لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي:¹

1. يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا؛
2. يجب أن يحدد التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بثبات في السنة الحالية بالمقارنة بالفترة السابقة؛
3. يجب أن يتم النظر إلى أن الإفصاحات المعرفية في القوائم المالية تعتبر كافية بشكل معقول إلا إذا ذكر خلاف ذلك في التقرير؛
4. يجب أن يحتوي التقرير إما على رأي المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على تأكيد بأنه لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية؛

3.III أدلة الإثبات:

إن من حتمية المراجعة ضرورة حصول المراجع على قدر كاف من أدلة الإثبات الملائمة، لتكون أساساً سليماً يرتكز عليه عند إبداء رأيه الفني المحايد والمعلل حول التقارير المالية، ولهذا الغرض فإن المراجع يعتمد عدة طرق كالفحص المستندي، والمراجعة الحسابية والانتقادية والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها.

(1) مفهوم أدلة الإثبات:

إن أدلة وقرائن الإثبات هي كل ما يمكن أن يحصل عليه المراجع من أدلة محاسبية وغيرها ليدعم بها رأيه الفني المحايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية، والدليل في الإثبات هو بيئة قاطعة بحد ذاتها بينما القرينة يستعاض بها عن الدليل حيث يتم تجميع عدد أكبر من الحقائق لإيجاد قرائن الإثبات.²

ويمكن تعريف أدلة الإثبات على أنها: تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة، وعموماً تعتبر القرائن أدلة عندما تتعدد هذه القرائن إلى درجة الدليل في إثبات حقيقة معينة أو الوصول إلى رأي في موضوع محدد.³

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 101.

² يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 175 .

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 161 .

(2) أنواع أدلة الإثبات:

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات في المراجعة وأهمها:¹

- الوجود الفعلي؛
- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات المثبتة في الدفاتر؛
- الدقة الفنية والحسابية للعمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات؛
- الإقرارات الكتابية التي يحصل عليها المراجع من خارج المنشأة؛
- الشهادات التي يحصل عليها المراجع من الإدارة؛
- الاستفسارات التي يحصل عليها المراجع من العاملين بالمنشأة؛
- دقة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة؛
- نتائج تتبع الأعمال التالية لتاريخ أقفال الحسابات؛
- الارتباط والمقارنات والنسب المالية.

ويمكن تقسيم هذه الأدلة بصفة عامة إلى فئتين كمايلي:²

-**الأدلة الداخلية:** ومن أمثلة الأدلة الداخلية نجد كل ما هو موجود داخل المنشأة، مثل دفاتر الحسابات والشيكات ومستندات القيد وأوامر الشحن وطلبات البضائع وبطاقات العمل وقوائم حسابات البنوك والعقود وملفات حفظ الرسائل، ومحاضر جلسات مجلس الإدارة أو الهيئات العمومية للمساهمين ومختلف اللجان.

-**الأدلة الخارجية:** تشمل الأدلة والقرائن الخارجية المصادقات من العملاء والموردين، ونتائج الإطلاع أو الملاحظة والاستفسارات التجارية خارج المشروع تحت المراجعة، إضافة إلى المصادقات الصادرة عن المدينين أو الدائنين ورسائل المحامين وقوائم أسعار البضاعة والسجلات الحكومية، وكذلك الأنظمة التي تخضع لها المنشأة محل المراجعة.

كما تستخدم هذه الأدلة الخارجية في تدعيم وتأييد البيانات الداخلية وتعزيزها.

(3) كفاية أدلة الإثبات:

هناك عدة عوامل تؤثر على كفاية أدلة الإثبات وكميتها وهي:³

-مدى شمول وكفاية الدليل لتحقيق الهدف، فقد يكون دليل واحد يحقق الهدف وإذا لم يكن فعلى المراجع جمع الأدلة الكافية؛

-مدى ملائمة الدليل لطبيعة الفحص، أي أن الأدلة تختلف باختلاف العنصر؛

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص170.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص59.

³ فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص إدارة أعمال، (غير منشورة)، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، الجزائر، 2004، ص93.

-الأهمية بالنسبة للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه، فكلما كان العنصر مهما كلما زاد المراجع نشاطه في جميع الأدلة؛

-درجة الخطر التي يتعرض لها عنصر الفحص، فكلما تعرض العنصر موضوع المراجعة لخطر الاختلاس كلما تطلب من المراجع أن يجمع أكبر كمية من الأدلة والقرائن، لذا يلاحظ أن مراجعة النقدية تكون كاملة أما البضاعة فتؤخذ منها عينات؛

-تكلفة الحصول على الدليل، حيث انه لا تكون تكلفة الحصول على الدليل أكبر من المنفعة المرجوة؛
-درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، فكلما كانت أنظمة الرقابة الداخلية سليمة كلما انعكس ذلك على كمية أدلة وحجم الاختبارات.

(4) حجبة الأدلة:

إن المراجع باعتماده على خبرته ومهارته في مهنته يستطيع ان يقدر قوة حجة الأدلة، وتعتمد بعض الأساليب المستخدمة في المفاضلة بين الأدلة كما يلي:¹

- الأسلوب الذي يتبع في الحصول على الدليل، ولكل أسلوب أحكامه وقواعده وإذا لم تراعى فقد الدليل حجبيته، فمثلا الوجود الفعلي يستلزم الجرد الفعلي والاقتراحات الخارجية تتطلب المصادقات؛

- مصدر الدليل، وتتفاوت الأدلة حسب مصدرها، فالدليل المستمد من مصادر خارجية أكثر ثقة من غيره لصعوبة التواطؤ والغش؛

- طبيعة الأدلة ونوعيتها، فمنها الإيجابية والذاتية فالإيجابية مثل الوجود الفعلي والمستندات، تعتبر أقوى في الحجية من غيرها لأنها لا تأخذ بالتأويل أو التفسير، أما الذاتية فهي التي تعتمد على الاستفسار الشخصي من المراجع؛

- كيفية الحصول على الأدلة، فالدليل الذي يحصل عنه بنفسه أقوى في حجته من الذي يحصل عليه من الغير؛
- مدى ارتباط الدليل بالعملية محل الفحص، فكلما كان الارتباط قويا كلما كانت الحجية أكبر؛

- التوقيت المناسب للحصول على الدليل، فالوقت مهم عند الأدلة، فإذا حصل على الدليل قبل فوات الأوان تكون مجدية أكثر من إذا فات الوقت على استعمالها؛

- توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي تستقي منها الأدلة، فكلما توافرت درجة الثقة كلما زادت حجبة تلك الإقرارات؛

- سلوك المراجع نفسه في جمعه للأدلة، إذ يجب أن يكون المراجع مستقلا في جمعه الأدلة وإلا فقدت الأدلة التي جمعها حجبيته.

يجب أن تكون الأدلة التي يقوم مراجع الحسابات بجمعها ملائمة بالدرجة الأولى وكافية ثانيا، فالأدلة

الملائمة هي تلك التي تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وان الوسيلة المستعملة في جمع تلك الأدلة

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص ص184-187.

مناسبة كذلك، أما كفاية الأدلة والبيانات فهذا عائد لتقدير المراجع وحكمه الشخصي، إذ يجب على مراجع الحسابات تقييم تلك الأدلة والبيانات بالاعتماد على خبرته وتقديره المهني.

IV. أهداف المراجعة:

انطلاقاً من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا جلياً تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية:¹

1. الوجود والتحقق: يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية موجودة فعلاً، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلاً بالنسبة للمخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2. الملكية والمديونية: تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك المؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلاً لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

3. الشمولية أو الكمال: بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد المعلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية تمد بصلة إلى الحدث، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصادقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4. التقييم والتخصص: تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى تقييم الأحداث المحاسبية وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 16.

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛

- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5. العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات المعدة وفقا للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6. إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛

- مراقبة عناصر الأصول؛

- مراقبة عناصر الخصوم؛

- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛

- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛

- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء؛

- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛

- تقييم الأهداف والخطط؛

- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاقا مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المراجع يستطيع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية. في الأخير نستطيع أن نقول أن الأهداف المرجوة من المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تساهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

والجدول التالي يبين مراحل تطور أهداف المراجعة عبر الزمن.

الجدول رقم 2

مراحل تطور أهداف المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية.
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس.	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها.
1500 - 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس.	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها.
1850 - 1905	اكتشاف التلاعب والاختلاس؛ اكتشاف الأخطاء الكتابية.	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها.
1905 - 1933	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي؛ اكتشاف التلاعب والأخطاء.	بالتفصيل ومراجعته اختباريه	اعتراف سطحي.
1933 - 1940	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي؛ اكتشاف التلاعب والأخطاء.	مراجعة اختباريه	بداية في الاهتمام
1940 - 1960	تحديد مدى سلامة، وصحة؛ تقرير المركز المالي.	مراجعته اختبارية	اهتمام وتركيز.

المصدر: احمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص6.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

إن التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي ألزم على المؤسسة أن تواكب هذا النمو الذي انبثقت عنه عدة وظائف أخرى يصعب عليها التحكم فيها جميعاً، كما تعددت الأطراف المتعاملة، مما دفعها إلى إيجاد وسيلة تضبط وتقيم وتحمي ممتلكاتها من الضياع وكذا تضمن لها الاستمرار لتحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً، وبالتالي تنظيم شامل لطرق أداء العمل والإشراف عليه وتوجيهه ومراجعته ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ والتطبيق، لذلك كان على المؤسسة أن تتبنى المراجعة الداخلية التي تضمن لها كل ذلك.

I. نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية:

1) نشأة المراجعة الداخلية:

ظهرت فكرة المراجعة الداخلية في سنوات الثلاثينات بالولايات المتحدة الأمريكية ومن الأسباب التي أدت إلى ذلك رغبت المؤسسات الأمريكية في تخفيف عبئ المراجعة الخارجية عليها، حيث كانت التشريعات توجب على المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إخضاع حساباتها إلى تدقيق ومراجعة خارجية، وبالتالي فهي تعتبر حديثة بالمقارنة بالمراجعة الخارجية، واقتصرت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات، وبهذا تصبح المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وانعكس التطور السابق على شكل برنامج المراجعة، فقد كان البرنامج في السنوات الأولى لظهور المراجعة يركز على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ولكن بعد توسيع نطاق المراجعة أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم نواحي النشاط الأخرى، ومن العوامل التي ساعدت على تطور المراجعة الداخلية:¹

- الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش؛
- ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً؛
- الحاجة إلى كشف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً؛
- ظهور البنوك وشركات التأمين.

وهذا ما أدى إلى ظهور الحاجة للمرجعة الداخلية لكي تقوم بمراجعة العمليات أول بأول ويجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال النسبي في مباشرة مهامه، وأدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة عام 1941م، وقام هذا المعهد بوضع المعايير اللازم الالتزام به عند ممارسة مهنة المراجعة.²

بعد ما انتظم المراجعون الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941م وكونوا ما يسمى (بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها. ولكي تتماشى

¹ <http://alektesad.com/vb/showthread.php?p=5215>, 28/03/2012, h 11:30

² <http://mouhasaba.3oloum.org/t5-topic>, 28/03/2012, h 11:45

المراجعة الداخلية مع التطورات الحاصلة في الحياة الاقتصادية قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنوات 1947، 1957، 1971م.¹

(2) مفهوم المراجعة الداخلية:

- للمراجعة الداخلية مجموعة من التعاريف كانت مساهمة لمراحل تطورها سنأخذ منها التالي:
 - تم إصدار أول توصية عن المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي سنة 1947 حيث تم تعريفها آنذاك على أنها: (النشاط المحايد الذي يتم داخل المنشأة يقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم خدمات وقائية للإدارة).²
 - عرفها معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين سنة 1999: (المراجعة الداخلية هي وظيفة انتقادية، تنفذ باستقلالية وموضوعية، هدفها تحقيق فائض قيمة وتحسين سير المنظمة وتساعد في الوصول إلى الأهداف من خلال تقارب نظامي واستدلالي لتقييم وتحسين تسيير المخاطر، وإجراءات الرقابة ومناهج الإدارة).³
 - ويعرفها المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين (IFACI): (المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرة قصد مراقبة وتسيير المؤسسة. هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى. إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة).⁴
 - أما آخر تعريف للمعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين الأمريكيين كان: (هي نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى).⁵

¹ محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 1996، ص 25.

² نادر شعبان السواح، ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 24.

³ محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص 109.

⁴ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التدقيق، مرجع سابق، ص 15.

⁵ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 33.

II. أهداف وأهمية المراجعة الداخلية:

أولاً: أهداف المراجعة الداخلية: من خلال ما سبق من التعريفات يمكننا أن نستخلص مجموعة من الأهداف:¹
أ. هدف الحماية: المراجعة تهدف بالدرجة الأولى إلى حماية وخدمة الإدارة في تحقيق أغراضها، فعن طريق المراجعة الداخلية تتم مراجعة جميع العمليات المالية في المشروع وذلك لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ولتحقيق ذلك يتم التأكد مما يلي:

- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعية والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا للمشروع وتقييمها وإبداء الرأي؛
- التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة؛
- التحقق من وجود حماية كافية لأصول المشروع ضد الفقد والسرقة؛
- الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة؛

- تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية؛

- تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية؛

- التحقق من أن المصروفات لا تتفق إلا في الأغراض الهامة والتأكد من تحصيل الإيرادات.

ب. هدف البناء: ومع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية، ويتحقق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص، حيث يتضمن التعريف الأخير اعترافاً بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية تلبية لحاجة الإدارة.

ثانياً: أهمية المراجعة الداخلية:

تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، إضافة إلى أنها تعتبر عين وأذن المراجع الخارجي، وأهم آليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي²:

- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها؛

- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛

- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات؛

- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء؛

- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية، والتسعيرة؛

¹ نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، مرجع سابق، ص 29، 30.

² يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2008، ص128.

- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

III. معايير المراجعة الداخلية:

قام معهد المراجعين الداخليين بإصدار هذه المعايير سنة 1978م وهي عن مجموعة القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها من طرف القائمين بالمراجعة الداخلية. ويتم تعديل هذه المعايير كلما استدعت الحاجة إلى ذلك لمواجهة أي أشكال جديد، والهدف من إصدارها هو:¹

- إزالة الغموض عن دور ومسؤولية المراجعة الداخلية وذلك بتحديد مجال تدخلها وممارستها؛

- تحديد مسؤولية وسلطة المراجع الداخلي في المؤسسة؛

- وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية؛

- الترويج للمراجعة الداخلية وذلك بتطوير خبرة معترف بها.

▪ وتتمثل في المعايير الخمسة التالية:

- المعيار رقم : 100 استقلالية المراجع الداخلي؛

- المعيار رقم : 200 الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية؛

- المعيار رقم : 300 مجال عمل المراجعة الداخلية؛

- المعيار رقم : 400 أداء العمل في المراجعة الداخلية؛

- المعيار رقم : 500 إدارة قسم المراجعة الداخلية.

وسوف نعرض ملخص عن معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية:²

▪ **المعيار رقم 100 الاستقلالية:** يجب أن يتمتع المراجعون الداخليون بالاستقلال عن الأنشطة التي يراجعونها ويتضمن هذا المعيار جانبين أساسيين:

- **المعيار رقم 110 الموقع التنظيمي:** يجب أن تحتل إدارة المراجعة الداخلية موقعا تنظيميا يسمح لها بإنجاز

مسؤوليات المراجعة على نحو كاف. وذلك من حيث:

- المستوى الإداري التابع له المراجع؛

- الجهة التي يقدم لها تقرير المراجعة؛

- سلطة التعيين والعزل بالنسبة للمراجع؛

¹ لطفى شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 74.

² الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002، ص 1034.

- تحديد احتياجات قسم المراجعة الداخلية من الأفراد ومن الأموال أو الأدوات المختلفة ويتم ذلك سنويا.
- **المعيار رقم 120 الموضوعية:** يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عمليات المراجعة على نحو موضوعي أي الواقعية في الحكم على المراجعة من خلال:
 - تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالمراجعة الداخلية ؛
 - تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم؛
 - تغيير وتبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت إلى آخر؛
 - عدم قيام المراجع بمهام وأعمال تخص إدارات وأقسام أخرى ؛
 - عدم قيام أفراد تم تحويلهم من أقسام أخرى إلى قسم المراجعة الداخلية بمراجعة سبق غيرهم القيام بها؛
 - مراجعة نتائج المراجعة الداخلية قبل قراءة التقرير.
- **المعيار رقم 200 الكفاءة المهنية:** يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عملهم بكفاءة وعناية ومهنية معتادة ويتضمن هذا المعيار المعايير التالية:
 - **المعيار 210 العاملون:** يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا عن تمتع المراجعين الداخليين بالكفاءة المهنية والفنية والتعليم بما يتلاءم مع عمليات المراجعة التي يتم القيام بها؛
 - **المعيار رقم 220 المعرفة، المهارات والتدريب:** يجب أن يتوفر في إدارة المراجعة الداخلية أو يجب أن يحصل العاملون بها على جوانب المعرفة، المهارات والتدريب الضروري لتحمل مسؤوليات القيام بالمراجعة؛
 - **المعيار رقم 230 الإشراف:** يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا على وجود إشراف ملائم عمليات المراجعة؛
 - **المعيار رقم 240 الالتزام بمعايير السلوك:** يجب أن يعمل المراجعون الداخليون بما يتفق مع معايير السلوك المهني؛
 - **المعيار 250 المعرفة، المعايير والتدريب:** يجب أن يتوفر في المراجعون الداخليون جوانب المعرفة، المهارة والتدريبات الضرورية للقيام بأداء عمليات المراجعة الداخلية؛
 - **المعيار رقم 260 العلاقات والاتصالات الإنسانية:** يجب أن يتوفر في المراجعين الداخليين مهارات التعامل مع الأفراد والاتصال الفعال؛
 - **المعيار رقم 270 التعليم المستمر:** يجب أن يحافظ المراجعون الداخليون على كفاءتهم الفنية من خلال التعليم المستمر؛

- المعيار 280 بذل العناية المهنية المعتادة: يجب أن يمارس المراجعون الداخليون العناية المهنية المعتادة عند تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.
- المعيار رقم 300 مجال العمل: يجب أن تشمل المراجعة الداخلية اختبار وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات التي تم تخصيصها:
- المعيار رقم 310 مدى الاعتماد وأمانة المعلومات: يجب أن يفحص المراجعون الداخليون مدى الاعتماد على أمانة المعلومات المالية والمعلومات الخاصة بالتشغيل والوسائل التي تم استخدامها في تعريف، قياس، تبويب والتقرير عن هذه المعلومات؛
- المعيار رقم 320 الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات القوانين، القواعد التنظيمية: يجب أن يفحص المراجعون الداخليون النظم التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالسياسات، والخطط، الإجراءات، القوانين والقواعد التي لها أثر معنوي على العمليات التشغيلية والتقارير وتحديد إذا كانت المنظمة قد التزمت بها؛
- المعيار رقم 330 حماية الأصول: يجب أن يفحص المراجعون الداخليون وسائل حماية الأصول والتحقق على نحو ملائم من وجود هذه الأصول؛
- المعيار 340 الاستخدام الاقتصادي والكفاءة للمواد: يجب أن يقوم المراجعون الداخليون اقتصادية وكفاءة توظيف الموارد؛
- المعيار رقم 350 إنجاز الموضوعية وأهداف العمليات التشغيلية وأهداف البرامج: يجب أن يجد المراجعون الداخليون أن العمليات التشغيلية أو البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط لها.
- المعيار رقم 400 أداء العمل في المراجعة: يجب أن يشمل عمل المراجعة تخطيط المراجع، فحص وتقييم المعلومات، توصيل النتائج والمتابعة:
- المعيار رقم 410 تخطيط المراجعة: يجب أن يقوم المراجعون بتخطيط كل عملية المراجعة؛
- المعيار رقم 420 فحص وتقييم المعلومات: يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتجميع، وتحليل، وتفسير وتوثيق المعلومات لتدعيم نتائج المراجعة؛
- المعيار رقم 430 توصيل النتائج: يجب أن يقرر المراجعون الداخليون عن نتائج عمل المراجعة الذي قاموا به؛
- المعيار رقم 440 المتابعة: يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بالتأكد من أن التصرف الملائم قد تم القيام به حيال نتائج المراجعة التي تم التقرير عنها.
- المعيار رقم 500 عملية الإدارة بإدارة المراجعة الداخلية: يجب أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بإدارة مناسبة لإدارة المراجعة الداخلية:

- المعيار رقم 510 الغرض، السلطة والمسؤولية: يجب أن يتوافر لدى مدير إدارة المراجعة الداخلية قائمة بالغرض من السلطة والمسؤولية في إدارة المراجعة الداخلية؛
- المعيار رقم 520 التخطيط: يجب أن يضع مدير إدارة المراجع الداخلية الخطط التي يتم من خلالها القيام بمسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية؛
- المعيار رقم 530 السياسات والإجراءات: يجب أن يوفر مدير إدارة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات مكتوبة تمثل دليل لهيئات العاملين؛
- المعيار رقم 540 إدارة وتنمية الأفراد: يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية برنامجاً لاختيار وتنمية الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية؛
- المعيار رقم 550 المراجعون الخارجيون: يجب أن ينسق مدير إدارة المراجعة الداخلية بين جهود المراجعة الداخلية والخارجية؛
- المعيار رقم 560 تأكيد الجودة: يجب أن يضع مدير المراجعة الداخلية ويحافظ على برامج لتأكيد الجودة بما يمكن من تقسيم العمليات التشغيلية في إدارة المراجعة الداخلية.

IV. مراحل إنجاز مهمة المراجعة الداخلية:

إن معايير أداء المراجعة الداخلية توضح أن تنفيذ أعمال ومهام المراجعة الداخلية ينبغي أن تعتمد على مجموعة من الخطوات الهامة، والتي تتمثل في ثلاث خطوات رئيسية هي:

أ. التحضير لمهمة المراجعة الداخلية؛

ب. تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية؛

ج. التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية.

وفيما يلي توضيح لتلك الخطوات:¹

أ. التحضير لمهمة المراجعة الداخلية:

يتطلب الأمر من المراجع الداخلي قبل البدء بالتنفيذ لأعمال المراجعة، أن يقوم أولاً بالتحضير الجيد لهذه المهمة، من أجل تحديد أولويات مهمة المراجعة، بالتوافق مع أهداف المؤسسة.

وتتمثل خطوة التحضير للمهمة في مرحلتين هما مرحلة الأمر بالمهمة ومرحلة الدراسة والتخطيط،

واللتان نوضحهما كما يلي:

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، (غير منشورة)، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص 65.

1. الأمر بالمهمة: الأمر بالمهمة هو عبارة عن التفويض الذي يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمراجعين الداخليين، والذي يعلم المسؤولين المعنيين بقيام المراجعين الداخليين بمهمة المراجعة. والأمر بالمهمة يتمثل في وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريباً، أو قد يكون على شكل أمر شفهي، كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات المراجعة الداخلية يمكن أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة، على سبيل المثال قد يطلب مدير إدارة معينة مراجعة إدارته لسبب ما، وفي هذه الحالة يستحسن أن يكون الأمر موقع من طرف الإدارة العامة ولو كتوقيع ثاني، ذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية، واستقبال أحسن وتسهيلات عند القيام بعملهم.¹

2. الدراسة والتخطيط: إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية وهامة جداً لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة المراجعة المبنية على المخاطر، لتحديد أوليات مهمة المراجعة، بما يتلاءم والأهداف المسطرة، ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الآتي:

1.2 الإطلاع والفهم: في هذه الخطوة يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بعملية الإطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة، التي تمكنه من فهم الموضوع محل المراجعة بغرض تحقيق الآتي:

- معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة؛

- معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل المراجعة وتحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها.

وهذا هو ما شددت عليه المذكرة التوضيحية لتطوير معايير المراجعة الداخلية الأمريكية، حيث أكدت على ضرورة فهم المدير التنفيذي للمراجعة لطبيعة النشاط محل المراجعة، وتحديد احتياجات الطرف المستفيد منها، ليرتكز عليه التخطيط للمهمة.

2.2 خطة التقارب: بعد أن يقوم المراجع الداخلي بالإطلاع والفهم للمهمة المكلف بها، ومن خلال المعلومات التي قام بجمعها، فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب، وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجعة إلى مجموعة أعمال أولية، سهلة الملاحظة، حيث يقسم الجدول إلى عمودين، يبين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو العمليات الأولية، بينما يبين العمود الثاني أهداف تلك الأعمال أو العمليات.²

¹ لطفى شعباني، مرجع سابق، ص78.

² محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص114.

3.2 تحديد مواقع الخطر: إن على المراجع الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به،¹ وفي نهاية هذه الخطوة وعلى ضوء تحديده لمواقع الخطر، فإن المراجع يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة:²

- عمود ثالث: يحدد الخطر المرتبط بكل عمل؛
- عمود رابع: يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاثة مستويات: عالي، متوسط، ضعيف؛
- عمود خامس: ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر، بالاعتماد على الإجراءات، المعايير، الإشراف والأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين؛
- عمود سادس: الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، أو أنها موجودة ولا تؤدي عملها، والعكس غير موجودة ولكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل.

4.4 التقرير التوجيهي: يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية ونطاقها، ويعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي إلى تحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقاً ضمن خطة التقارب، والتي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المراجعون بمجالات تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي، أي الإدارة والفروع التي ستخضع للمراجعة، ومجال العمل الجغرافي، أي مكان القيام بالمهمة، وهذا التقرير قابل للتعديل، بعد التشاور بين فريق المراجعة والطرف الآخر الطالب لها.

ب. تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية:

بعد أن ينتهي المراجع الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة المراجعة المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة، والتي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة، وتتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي:³

1. اجتماع الافتتاح: يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسئول النشاط محل المراجعة، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص التي ستتم.

2. برنامج المراجعة (مخطط التنفيذ): يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقاً لمؤهلاتهم وخبرتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجوابات واللقاءات، ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد على تتبع عمل المراجعين، لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف المراجع، ويعتبر مرجعاً مهماً للمهام المستقبلية، كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط مع خطة التقارب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة والتخطيط فقط.

¹ داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، ط1، 2007، ص235.

² محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص114.

³ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص68.

3. العمل الميداني: يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرةً بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة، والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث.

ويجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمال المراجعة، بأوراق عمل مؤيده بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها، وتعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال المراجعة، فهي التي تدعم وتعزز وتثبت عملية ونتائج وتوصيات المراجعة، الناتجة عن أدلة المراجعة من أعمال المراجعة المنجزة،¹ كما أنها تعتبر أدلة للمراجع للدفاع عن نفسه في حالة اتهامه بالإهمال، ومن ضمن الأوراق الهامة لتوثيق عمل المراجع ورقة إبراز وتحليل المشاكل، حيث يقوم المراجع بتعبئة هذه الورقة كلما تكشفت له مشكله أو مخالفه أثناء تنفيذه للمهمة، وتتعلق كل ورقة بمشكله واحده، وتحتوي ورقة إبراز وتحليل المشاكل في العادة على نوع المشكلة، الأسباب، النتائج والتوصيات المقترحة.

ج. التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية:

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية، وتتمثل في أربع مراحل هي:²

1. التقرير الأولي للمراجعة: يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي تكشفت للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

2. حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة والأشخاص المراجعة أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم، وقد يؤدي ذلك إلى نزاعات بين الطرفين، وتظهر هذه التفاعلات في حالتين:³

-يقدم المراجع أدلة إثبات قويه ومنه ينتهي النزاع؛

-عدم القدرة على تقديم هذه الأدلة ومنه يتنازل المراجع على نقطة النزاع.

3. التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات

¹ داود يوسف صبح، مرجع سابق، ص 239.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 69.

³ محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 118.

والإختلالات التي تكشفها خلال عملية المراجعة، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.

أما من ناحية التقديم الشكلي للتقرير، فيجب أن يتضمن العناصر التالية:

-صفحة العنوان، ويجب أن تتضمن (العنوان الكامل للمهمة، التاريخ، أسماء فريق المراجعة ومحرري التقرير)؛
-الأمر بالمهمة ويوضع في بداية كل تقرير؛

-الفهرس؛

-مضمون التقرير؛

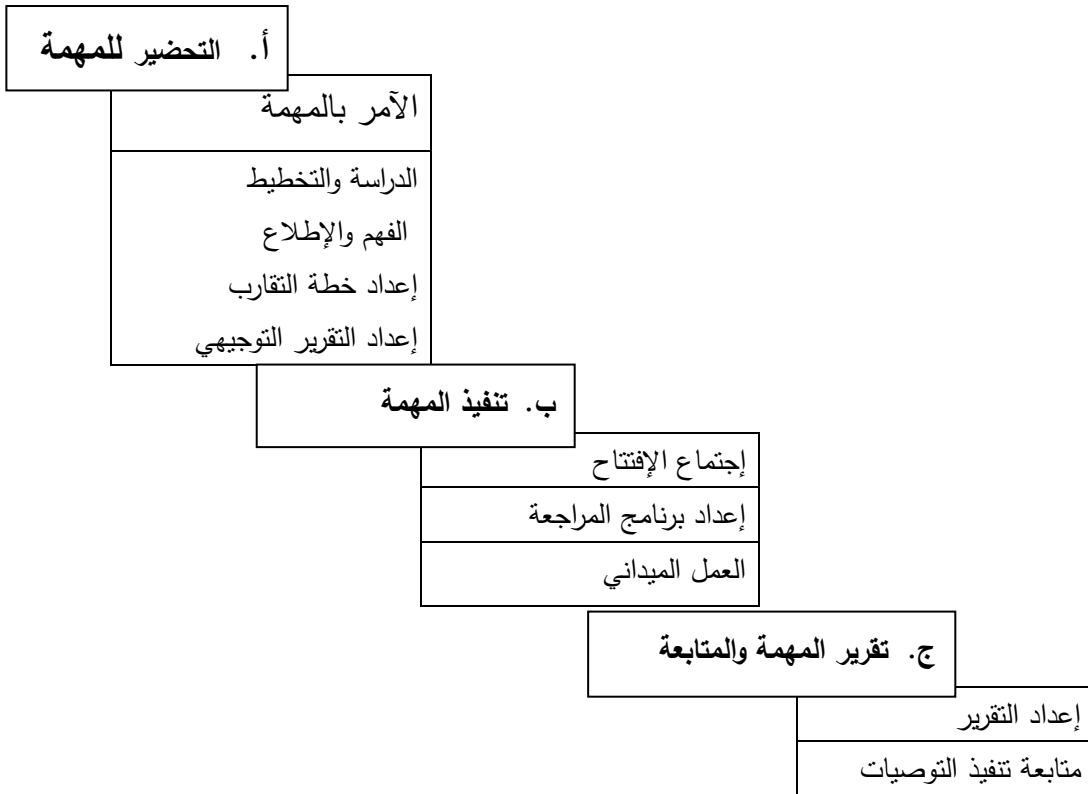
-الملاحق التي ترفق بالتقرير.

4. متابعة تنفيذ التوصيات: بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها، بناءً على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

ومن خلال ما سبق فإنه يمكننا تلخيص الخطوات الرئيسية لتنفيذ المراجعة الداخلية في الشكل التالي.

الشكل رقم 6

مراحل إنجاز مهمة المراجعة الداخلية



المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، (غير منشورة)، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التنسيير، جامعة الجزائر،

المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية

لقد أدى التعقد المستمر للنشاط المؤسسة إلى تقسيم نشاطاتها إلى عدة وظائف متخصصة تخضع كل منها إلى إجراءات وسياسات تضمن السير الفعال للعمل في مختلف الوحدات، ويساعد نظام الرقابة الداخلية في متابعة حسن التنفيذ هذه الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة، واكتشاف العيوب والنقائص وتصحيحها بما يحقق أهداف المؤسسة.

I. مفهوم نظام الرقابة الداخلية، أدواته وأنواعه:

باعتبار الرقابة الداخلية من أهم العناصر التي يعتمد عليها المراجع الداخلي عند قيامه بعملية المراجعة، فمفهوم الرقابة الداخلية عرف تطوراً منذ نشأتها إلى يومنا هذا حيث كان هذا التطور متماشياً مع تطور المؤسسة الاقتصادية، وسنتطرق إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافه وأهم مقوماته.

1.I مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

هناك عدة تعاريف لنظام الرقابة الداخلية نستعملها بالتعريف الذي أنتت به المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا (CNCC): نظام الرقابة الداخلية مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من:¹

- حماية الأصول؛
- مصداقية وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها؛
- التسيير المنتظم و بنجاحة لعمليات المؤسسة؛
- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة.

كما يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه: تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير الحسن للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم.²

ولقد عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الرقابة الداخلية بأنها: خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة، والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة، وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية، وزيادة درجة الاعتماد عليها.³

¹ لظفي شعباني، مرجع سابق، ص 96.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 84.

³ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال الواقع والآفاق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 54.

2.I أدوات نظام الرقابة الداخلية:

من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، يتضح بأن هذا الأخير يعتمد على مجموعة من الوسائل والتي هي بمثابة أدوات له، بغية تحقيق أهدافه:¹

أ. **الخطة التنظيمية:** أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد هذه الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمدريات التي تتكون منها المؤسسة، وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المدريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منظم للمعلومات ولقد حددت عناصر أساسية للخطة التنظيمية وهي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة؛

- تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط؛

- تعيين حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

ب. **الطرق والإجراءات:** تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، فإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة إذ تتمثل هذه الطرق في طريقة الاستغلال، الإنتاج والتسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المدريات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق. كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق هدفها المرسوم.

ج. **المقاييس المختلفة:** تستعمل هذه المقاييس في المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات؛

- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛

- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

3.I أنواع نظام الرقابة الداخلية:

كما يمكننا أن نشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية يشمل على ثلاثة أنواع من الرقابة الداخلية هي:

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 86 ، 88.

- نظام الرقابة الإدارية؛

- نظام الرقابة المحاسبية؛

- نظام الضبط الداخلي.

أ. **نظام الرقابة الإدارية:** ويمكن تعريف الرقابة الإدارية على النحو التالي: الرقابة الإدارية تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، مع تشجيع الالتزام بالقرارات الإدارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة كالكشوفات الإحصائية، كدراسة الوقت والحركة وتقارير الأداء، ورقابة الجودة، والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين.¹

ب. **نظام الرقابة المحاسبية:** تشمل الرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختيار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع عدة وسائل وهي لا على سبيل الحصر:²

-إتباع نظام القيد المزدوج؛

-إتباع نظام المصادقات؛

-اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول؛

-وجود نظام مستندي سليم؛

-إتباع نظام المراجعة الداخلية؛

-فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

ج. **نظام الضبط الداخلي:** إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل، وتحديد السلطات والمسؤوليات، والفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة، ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه: مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل، وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في لأصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها.³

II. أهداف ومقومات نظام الرقابة الداخلية:

1.II أهداف نظام الرقابة الداخلية:

أجمعت التعريفات السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:⁴

¹ يوسف محمد الجربوع، مرجع سابق، ص 121.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، ص 230.

³ أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء، عمان، الأردن، ط1، 1999، ص 99.

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 89، 92.

أ. التحكم في المؤسسة: إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هيكلها، طرقها وإجراءاتها، من أجل الوصول والوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

ب. حماية الأصول: من خلال التعاريف ندرك أن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول، والتي تمكن المؤسسة من البقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذلك دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة.

ج. ضمان نوعية المعلومات: بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج معلوماتية، كما أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية يتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص الآتية:

- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن؛

- إدخال المعلومات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها؛

- تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة؛

- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية؛

- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

د. تشجيع العمل بكفاءة: إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائلها داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأحسن والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

هـ. تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأوامر، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه؛

- يجب أن يكون واضحا ومفهوما؛

- يجب توافر وسائل التنفيذ؛

- يجب إبلاغ الجهات الأمرة بالتنفيذ.

2.II مقومات نظام الرقابة الداخلية:

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة، ومن جهة ثانية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، بالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق الأهداف المتوخاة منه، تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأخيرة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، لذا سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:¹

(1) الهيكل التنظيمي: من أجل الوقوف على نظام الرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة، حماية الأصول، ضمان نوعية المعلومات، تشجيع العمل بكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديرية ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم، وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل تراعى فيه العناصر التالية:

- حجم المؤسسة؛
- طبيعة المؤسسة؛
- تسلسل الاختصاصات؛
- تحديد المديرية؛
- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل؛
- البساطة والمرونة؛
- مراعاة الاستقلالية بين المديرية.

(2) نظام المعلومات المحاسبية: يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونياً وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل الحسابات يراعى في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن، وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يفضل أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتمكين المحاسب من

¹ التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 97، 103.

الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والاستهلاكية، انطلاقاً مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق مايلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدققها؛
- تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات؛
- تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر التالية، إضافة إلى ما تم ذكره على النظام في البند المعالج له، لذلك سوف نتطرق إلى العناصر المكملّة لذلك:

- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، كما توضح المسؤوليات (تكون مرقمة بالتسلسل)؛
- وجود دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات)؛
- إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها؛
- وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الأداء الفعلي).

(3) إجراءات تفصيلية: إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية للتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص للعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أي لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه الموظف من رقابة على موظف آخر، إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

(4) إختيار الموظفين الأكفاء: مما لا شك أن العامل الكفاء يلعب دوراً مهماً في إنجاز وتحقيق مبيعات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين والمديرين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام الرقابة الداخلية الفعالة، يراعي في إختيار الموظفين العناصر التالية:¹

- شهادات في ميدان العمل؛

- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته؛

- الالتزام بالسياسات المرسومة؛

- إحترام نظام التدريب.

¹ التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 101.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين، ويزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.

5) رقابة الأداء: تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة علي تحقيق هذه الأهداف بفعالية ومما يكفل الالتزام بسياساتها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحه وتتمثل في الآتي:

- **الطريقة المباشرة:** وتكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه؛
 - **الطريقة غير المباشرة:** وتكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).
- 6) استخدام كافة الوسائل الآلية:** إن استعمال الآلة الحاسبة وضرورة العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه الضرورة توفر الآتي:

- دقة وسرعة المعالجة؛
- سهولة الحصول على المعلومات؛
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة؛
- توفير الوقت؛
- تدعيم العمل بكفاءة؛
- خفض تكلفة المعالجة؛
- التحكم في المعلومات.

إن تأمين مسار المعالجة الآلية للبيانات يكون من خلال:

- **الإلتحاف:** يجب أن يتم مسار المعالجة الآلية للبيانات وفق طرق وإجراءات منطقية منظمة و متجانسة؛
- **الوقاية:** يجب أن يخضع مسار المعالجة الآلية للبيانات إلى شكل منظم للرقابة، بغية تدارك الأخطاء والغش وإجراء التصحيحات اللازمة.

هذه هي المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وتختلف من مشروع لأخر حيث لا يمكن توافرها إلا في المنشآت الكبيرة التي تملك الإمكانيات المادية والتي يتوفر فيها عدد كبير من الموظفين يسهل معه تقسيم العمل باشكل المثالي أما المنشأة الصغيرة فيتعذر وجود ذلك فيها. ولكن الرقابة الشخصية واستخدام الآلات

الحديثة في العمل تساعد على جعل نظام الرقابة الداخلية مقبولا لدى المراجع بشرط إنتقاء ما يثير شكه وريبته فيما يراجع.¹

III. مكونات نظام الرقابة الداخلية:

تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات مترابطة ومتداخلة وهي:

(1) بيئة الرقابة؛

(2) تشغيل المعلومات والتوصيل (نظام المعلومات المحاسبية)؛

(3) إجراءات الرقابة؛

(4) عملية تقييم المخاطر؛

(5) المراقبة.

أولاً : بيئة الرقابة:

تعتبر بيئة الرقابة أساس للمكونات الأخرى، أو الأرضية التي تقوم عليها وتعمل فيها لتحقيق نظام رقابي فعال، وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة ولكن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم وأهمية الرقابة والمعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهوم الرقابة وبالتالي يمكن تقسيم العوامل التي تتكون منها بيئة الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة والقيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي وتجنب العاملين والمشروع في النهاية من الأداء والسلوك الغير أخلاقي وفلسفة الإدارة في وضع معايير وسياسات لتشجيع الأداء والسلوك الأخلاقي، أما بالنسبة للعوامل المكونة لبيئة الرقابة والمرتبطة بتنظيم المنشأة نفسها، فتنتمى في الهيكل التنظيمي الكفاء ومدى تحديد السلطة والمسؤولية وتتمثل باقي العوامل في سياسات الأفراد وممارساتهم المختلفة ومدى الالتزام الحقيقي الفعلي بسياسات المؤسسة وطريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وكيفية تنفيذهم لواجباتهم، ولكن يمكن القول أن من أهم هذه العوامل المكونة لبيئة الرقابة وهي مدى تفهم الإدارة والعاملين بالمشروع وكيفية التعامل مع المفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة.²

¹ صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص73.

² فتحي رزق السوافري، سمير محمد كامل، محمود مصطفى، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص19.

وهناك عدة عوامل لبيئة الرقابة وردت في المعيار الأمريكي (78) هي:¹

1. الهيكل التنظيمي؛
2. فلسفة الإدارة وطريقة قيامها بعملها؛
3. اشتراك مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في المسؤولية؛
4. توزيع السلطة والمسؤولية؛
5. السياسات والممارسات الخاصة بالموارد البشرية؛
6. الالتزام بالكفاءة؛
7. الامانة والقيم الأخلاقية.

ثانياً: تشغيل المعلومات والتوصيل (نظام المعلومات المحاسبية):

يعتبر هذا المكون أحد المكونات الهامة للرقابة الداخلية، حيث يتضمن نظام معلومات المؤسسة وإجراءاتها لتوصيل الأمور المرتبطة بتشغيل البيانات المحاسبية، وتتوقف درجة تعقيد هذا المكون على حجم المؤسسة، وثقافة عمالها واستخدام الإدارة للمعلومات في إدارة المؤسسة.²

إن كل منشأة يجب أن يكون لديها معلومات دائمة مرتبطة بكل من الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل من النماذج المالية وغير المالية، إن المعلومات يجب أن يتم تحديدها عن طريق الإدارة بشكل ملائم كما يجب أن يتم توصيلها إلى الأفراد الذين يحتاجونها في شكل وإطار زمني معين تتلاءم وأداء وظائفهم إن المعلومات الملائمة للتقرير المالي يتم تسجيلها في النظام المحاسبي وهي تخضع لإجراءات الإدخال والتسجيل والتشغيل والتقرير عن عمليات المؤسسة، أن جودة المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على أنشطة المؤسسة وإعداد تقارير مالية مؤثرة فيها.³

ثالثاً : إجراءات الرقابة:

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل ومتابعة التشغيل والرقابة على إعداد التقارير المالية والرقابة على الالتزام، وتهتم أنشطة الرقابة على تشغيل ومتابعة

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص386.

² المرجع نفسه، ص 400.

³ علي أحمد وجدان، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، (غير منشورة)، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص29.

تشغيل المؤسسة بينما تهدف أنشطة الرقابة على الالتزام فإنها تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة.¹

ويمكن تقسيم الإجراءات الرقابية إلى الأجزاء الآتية:²

1. الفصل الملائم بين الواجبات؛
2. التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة؛
3. المستندات والسجلات الملائمة؛
4. الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر؛
5. الضبط المستقل للأداء.

رابعاً : تقدير المخاطر والتعرف عليها:

يهتم هذا المكون بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة ويختلف تقدير الخطر من طرف الإدارة عن تقديره من طرف المراجع، ولكن يرتبط معه بشكل وثيق، حيث تقوم الإدارة بتقييم الأخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطار والمخالفات، ويقيم المراجعون الأخطار لتحديد حجم الأدلة الضرورية في المراجعة، فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للأخطار واستجابت لها على نحو مناسب سيقوم المراجع بالتالي بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف أو الاستجابة للأخطار الهامة.

ويقصد بتحديد المخاطر القيام بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الوحدة وفقاً للمبادئ المحاسبية، ويجب ان تعطي الادارة اعتباراً خاصاً للمخاطر التي يمكن ان تنجم عن الظروف المتغيرة مثل الانواع الجديدة في الاعمال والمعاملات التي تطلب اجراءات محاسبية جديدة وتغيرات النظم الناتجة عن تقنيات جديدة والنمو السريع للمؤسسة والتغييرات في الموظفين ذي العلاقة لتبويب البيانات والمواد والتقارير.³

خامساً : المراقبة:

تعتبر عملية المراقبة هي المكون الأخير من الرقابة الداخلية، وهي عبارة عن العمليات التي تستخدمها المؤسسة لتقويم جدوى الرقابة الداخلية خلال الفترات الزمنية.⁴

¹ فتحي رزق السوافري، سمير محمد كامل، محمود مراد مصطفى، مرجع سابق، ص 20.

² الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سابق، ص 385.

³ المرجع نفسه، ص 384.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 402.

تتعلق أنشطة المراقبة بالتقدير المستمر أو التقرير الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلائم مع التغيير في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تشمل:¹

- دراسة الرقابة الداخلية الحديثة؛
- تقارير المراجع الداخلي؛
- التقرير الاستثنائي عن أنشطة الرقابة؛
- تقارير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية؛
- التغذية المرتدة من العاملين؛
- وشكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير.

IV. تقييم نظم الرقابة الداخلية:

تتطلب عملية ضبط نظام المعلومات المحاسبية وتحسين مخرجاته، قيام المراجع الداخلي بمراقبة وفحص الأنظمة المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة بهدف ضمان دقة وصحة البيانات المالية التي تصله من مختلف الأنظمة الوظيفية الفرعية.

1.IV أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لضمان التطبيق الصحيح للإجراءات وتحديثها حسب تطور المؤسسة واحتياجاتها، ويهدف ذلك إلى:

- اختبار ما إذا كان المؤسسة تستخدم إجراءات فعالة تضمن الثقة في المعلومات التي يتم إنتاجها؛
 - اختبار ما إذا كانت القنوات والإجراءات تسمح بتحقيق أهداف المؤسسة.
- ومنه تهدف المنهجية المتبعة في تقييم نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بدورات العمليات وعناصر الأصول والخصوم إلى:²
- أ. تقييم وجود الرقابة الداخلية: يتم ذلك من خلال فهم إجراءات معالجة البيانات والرقابة الداخلية اليدوية والآلية التي تملكها المؤسسة وذلك عن طريق:
- التعرف على نظام معالجة البيانات ونظم الرقابة التي وضعتها المؤسسة؛
 - التحقق عن طريق الاختبارات من أن الإجراءات التي تم وضعها وعملية الرقابة المبرمجة مطبقة فعلا في المؤسسة؛

¹ الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سابق، ص 389.

² Jean-Yves Eglem et Autres, les Mécanismes Comptables de l'Entreprise, Gualino Editeur, paris, France, 4eme Edition, 2001, p296.

-تقييم درجة الخطر الناتجة عن الأخطاء التي يمكن أن تقع خلال معالجة البيانات مقارنة بالأهداف التي يجب أن تحققها الرقابة الداخلية؛

-تقييم نظم الرقابة الداخلية التي تضمن حماية الأصول عند وجود خطر فقدانها؛
-فعالية الرقابة الداخلية (نقاط القوة) التي يمكن أن يعتمد عليها المراجع الداخلي والتي تسمح بتخفيف أعمال المراجعة.

ب. **تقييم استمرارية الرقابة الداخلية:** أي فحص سير عمليات الرقابة الداخلية التي سيعتمد عليها المراجع بهدف ضمان تحقيقها للنتائج المرجوة طوال فترة المراجعة وذلك عن طريق:

- فحص التطبيق الدائم للإجراءات (اختبارات الاستمرارية)؛
- الحكم النهائي انطلاقاً من تقييم نتائج المراحل السابقة.

2.IV مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع سواء المراجع الداخلي أو الخارجي، فمن خلال عملية التقييم يهدف المراجع إلى:¹

- فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- تقييم النظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة وصدق القوائم المالية والمحاسبية؛
- إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام.

وحتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:

1) وصف الأنظمة والإجراءات:

على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية، في هذه المرحلة يمكن للمراجع أن يستعمل وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الاستجابات.²

أ. **التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة:** تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، التمعن في الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، والتعبير عنها، كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجابات وذلك

¹ Piget Benoit, Audit et contrôle interne, Litec, Paris, France, 1997, p 66.

² لطفي شعباني، مرجع سابق، ص 118.

باستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب، وهناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة هي:¹

- احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله على علم بهذه الاستجواب إلا في حالات خاصة؛

- التذكير بالمهمة وأهدافها، حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب وبالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة؛

- حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر؛

- سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلى المراجع توجيه الإستجواب نحو ما يريد سماعه.

ب. **خرائط التدفق والأسلوب الوصفي:** انطلاقاً من الملاحظات والاستجابات، يعبر المراجع عن نظريته للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعية، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط التدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات والرقابات المنفذة. ففي العمليات المعقدة تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية:²

- تسهيل عملية الفهم والاتصال؛

- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام؛

- استعمال هذه الطريقة تبيّن نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

(2) التحقق من فهم الأنظمة:

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلاً الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق، فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة، ومنه نلاحظ أنه هناك ثلاث مشاكل تطرح وهي:³

- كيف تتم عملية الإختبار؟
- ماهي الإجراءات التي يجب إختبارها؟
- ماهي الأهمية التي يجب إعطاءها لهذا الإختبار؟

¹ Renard Jacques, Théorie et pratique de l'Audit interne, organisation, Paris, France, 3ème Edition, 2000, p314.

² Pigét. Benoit, Audit et contrôle interne, Op Cit., P 67.

³ Raffegean Jean, Dufils Pierre, Gonzalez Remon, Audit et contrôle des comptes, Publi- union, Paris, France, 1979, p104.

3) التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، كون نظام الرقابة الجيد تنتج عليه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فالمراجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية، وإنما يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية¹ يقوم المراجع بإعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة والضعف في المؤسسة.²

ولتقييم الرقابة الداخلية يستعمل المراجع قوائم الاستقصاء أو الاستبيان والتي تعتبر الأكثر استعمالاً لعملية التقييم، وبما أن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية تقتصر على هاتين الوسيلتين فقط، هذا ما يستدعي تفادي هذا الشكل من التقييم للأسباب التالية:³

-قوائم الاستقصاء أو الاستبيان لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات؛

-يمكن لهذه القوائم ألا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.

وبعد إنتهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يحضر وثيقة شاملة يلخص فيها وبالنسبة لكل إجراء تم فحصه:

-نقاط القوة النظرية؛

-النقائص التي تم إيجادها.

4) التأكد من تطبيق النظام:

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات تحتوي على ضمانات كافية وأن هذه الإجراءات تطبق فعلاً وكما يجب من طرف المؤسسة، يقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقاً من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية.⁴

5) التقييم النهائي للنظام الرقابة الداخلية:

بعد اكتشاف المراجع سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي للنظام، وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المراجع حوصلة في وثيقة مبينا آثار ذلك

¹ معمر سعاد شكري، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009، ص 120.

² محمد بوتين، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 73.

³ Chadeaux. Martial, l'audit fiscal, Litec, Paris, france, 1987, P191.

⁴ لطفي شعباني، مرجع سابق، ص 122.

على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، فالتقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.¹

3.IV مخاطر المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

لقد أوضحت معايير المراجعة فيما يخص المعيار رقم (400) والخاص بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية والصادر عن مجلس معايير المراجعة والضمان الدولي (LAASB) على أن المخاطر المراجعة تتكون مما يلي:²

- مخاطر الملازمة؛
- مخاطر المراقبة؛
- مخاطر الإكتشاف.

حيث سيتم التطرق إليها بالتفصيل:³

أ. المخاطر الملازمة: عند تطوير خطة المراجعة الشاملة، على المراجع تقدير المخاطر اللازمة على مستوى البيانات المالية، وعند تطوير برنامج المراجعة على المراجع ربط هذا التقدير بأرصدة حسابات أساسية وطائفة من المعاملات بمستوى التوكيدات، أو الافتراض بان المخاطر الملازمة مرتفعة بالنسبة للتوكيدات. من زاوية أخرى يقوم المراجع قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية بتحديد الأخطاء الممكن حدوثها في المنشأة موضع المراجعة وذلك حسب العوامل المذكورة سابقا، ويحدد مدى تأثيرها على القوائم المالية ويحدد إجراءات الرقابة اللازمة لمنع أو اكتشاف هذه الأخطاء، لتقدير هذا النوع من المخاطر يجب على مدقق الحسابات تقييم عوامل عديدة منها:

- على مستوى البيانات المالية:
 - أمانة الإدارة؛
 - خبرة الإدارة والمعرفة لديها والتغيرات الإدارية؛
 - الضغوط التي تتعرض لها الإدارة؛
 - طبيعة عمل المؤسسة؛
 - العوامل المؤثرة على القطاع الذي تنتمي له المنشأة.
- فيما يخص رصيد المعاملات والحسابات:
 - قابلية البيانات المالية للتحريف؛

¹ محمد بوتين، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص74،75 .

² غسان فلاح مطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2000، ص223.

³ صالح القراء، مدونة صالح القراء، <http://sqarra.wordpress.com/auditr>، 2012/03/29، 14:45.

- العمليات الأساسية المعقدة والأحداث التي يمكن أن تتطلب استخدام خبير؛
- الإجهاد الشخصي عند تحديد أرصدة الحسابات؛
- احتمالية تعرض الأصول للخسارة والاختلاس؛
- إتمام عمليات غير عادية ومعقدة؛
- عمليات لم تتم معالجتها بطريقة عادية.

ب.مخاطر الرقابة: التقدير الأولي لمخاطر الرقابة هو عملية تقييم فعالية نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية، أو اكتشافها وتصحيحها، حيث هناك دائماً إمكانية وجود بعض مخاطر للرقابة بسبب التقيدات الملازمة لنظام المعلومات المحاسبية أو لأي نظام للرقابة الداخلية.

وبعد حصول المراجع على فهم لنظام المعلومات المحاسبية ولنظام الرقابة الداخلية عليه القيام بتقدير أولي لمخاطر الرقابة على مستوى التوكيدات لكل رصيد حساب أساسي أو طائفة من المعاملات، ومن ثم يقوم المراجع باختبار مدى الالتزام بإجراءات الرقابة اللازمة لاكتشاف الأخطاء والمخالفات او منع حدوثها.

ويجباً المراجع هنا إلى أدلة إثبات تخص فعالية الآتي:¹

- تصميم نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية، وذلك لبيان فيما إذا كانت هذه الأنظمة مصممة بشكل ملائم لمنع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء الأساسية. وكيفية عمل الضوابط الداخلية خلال الفترة. وقبل ختام عملية المراجعة، المستندة إلى نتائج الإجراءات الجوهرية وأدلة الإثبات الأخرى التي حصل عليها المراجع من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، على المراجع دراسة فيما إذا كان تقدير مخاطر الرقابة صحيح ومؤكد.

ج.مخاطر الاكتشاف: هي المخاطر الناتجة عن خطأ في البيانات ولا يمكن اكتشافها من قبل المدقق عند إجراء الإجراءات التفصيلية، وقد تكون هذه الأخطاء موجودة في حساب معين أو عملية أو مجموعة عمليات وقد تكون مع أخطاء أخرى لبيانات أو أرصدة.

إن مستوى مخاطر الاكتشاف يرتبط مباشرة بإجراءات المراجعة الجوهرية. ويؤثر تقدير المراجع لمخاطر الرقابة مع تقديره للمخاطر الملازمة، على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية التي يتم القيام بها لتقليل مخاطر الاكتشاف، وبالتالي تقليل مخاطر المراجعة، إلى مستوى منخفض مقبول. وهناك دائماً وجود لبعض مخاطر الاكتشاف حتى ولو قام المراجع بفحص طائفة من المعاملات بنسبة 100%، بسبب أن معظم أدلة الإثبات هي مقتعة وليست حاسمة مثلاً.

¹ صالح القراء، مدونة صالح القراء، مرجع سابق.

وبناء على ما تقدم يمكن احتساب مخاطر الاكتشاف، وذلك بأن يقوم المراجع بداية بتقدير المستوى المقبول لمخاطر المراجعة (خ م)، ثم بعد ذلك يقدر المخاطر الملازمة (خ ل) وكذلك خطر الرقابة (خ ق)، ويعوض بها في المعادلة التالية:

$$\text{مخاطر الاكتشاف} = \text{خ م} / (\text{خ ل} \times \text{خ ق})$$

وهكذا فإنه كلما انخفضت المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية تزايدت مخاطر الاكتشاف التي يمكن أن يقبلها المراجع.

خلاصة الفصل:

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول لنظام المعلومات المحاسبية من جانب تدفق البيانات ومعالجتها حتى توزيع مخرجاتها وتعرضنا إلى أدق التفاصيل المتعلقة بمصدر البيانات ومسارها والإجراءات المتحكمة فيها، والمستندات المبررة لبيانات العمليات المختلفة، كان من المهم التساؤل على مدى الثقة في المعلومات الناتجة. ولهذا يفترض على المؤسسة وضع إجراءات رقابية بهدف اكتشاف الأخطاء والمشاكل وتصحيحها من خلال وضع نظم الرقابة الداخلية، التي غرضها ضمان حسن تنفيذ الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة واكتشاف العيوب والنقائص وتصحيحها بما يحقق أهداف المؤسسة.

من جهة أخرى تعتبر المراجعة الداخلية الوظيفة المسؤولة عن تقييم نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة عن طريق عمليات اختبار وفحص تعتمد فيها على مجموعة من الأدوات في إطار منهجية محددة وتقديم التوصيات المناسبة للإدارة، كما أن على المؤسسة تكيف إجراءاتها الرقابية بما يتماشى مع بيئة التشغيل نظراً للمخاطر الجديدة المصاحبة لتغيير بيئة التشغيل.

تمهيد:

لقد تم التطرق في الجانب النظري إلى جزء كبير من دراسة نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم التعرف على الأهمية الكبيرة والدور الفعال لنظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بشكل عام من ناحية التنظيم والجهد والوقت، وأن متطلبات هذه المؤسسات حالياً أوجبت على العاملين فيها وخاصة المحاسبين ومصممي النظم على وضع تشكيلة متكاملة ومتجانسة من الجهود البشرية والموارد المادية لتواكب التطور الحاصل في مجال المعلومات، إن الحاجة إلى نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية تزداد كلما كان هناك كم كبير من البيانات التي تساعد على القيام بالعديد من العمليات الاقتصادية بهدف معالجتها وتوفير المعلومات إلى مستخدميها المتعددين، وتعتبر مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة مؤسسة اقتصادية لا تختلف متطلباتها عن مثيلاتها من المؤسسات إلا من ناحية النشاط، لهذا سنحاول من خلال هذا الفصل، التعرف عن مدى اعتماد هذه المؤسسة على نظام المعلومات المحاسبية في معالجة البيانات والأهمية التي يمثلها بالنسبة لها وعلى مدى الاعتماد على المراجعة الداخلية في تدعيم صحة هذه المعلومات.

وعليه، تقسم الدراسة في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة؛

المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة؛

المبحث الثالث: تحديد دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

I. تقديم مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة:

بما أن مؤسسة مطاحن الزيبان إحدى المؤسسات التابعة للشركة الأم مجمع الرياض سطيف، فإن كل التغيرات والتطورات التي تحدث للمجمع تأثر على المؤسسات التابعة، لذي قبل أن نشرع في تعريف مؤسسة مطاحن الزيبان نتطرق أولا للتعريف بمجمع الرياض سطيف وأهم التطورات التي حدثت فيه.¹

I.1 تعريف بمؤسسة الرياض سطيف:

I.1.1 لمحة تاريخية: أنشئت الرياض سطيف في 01 جانفي 1983 إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكسي (سمياك)، وتحولت بعد ذلك إلى شركة مساهمة برأس مال قدره 1.000.000.000 دج ابتداء من 02 أفريل 1990.

كان صندوق المساهمة للصناعات الزراعية الغذائية يحتكر آنذاك من بين ألف (1000) سهم إسمي 350 سهم بقيمة 100.000 دج للسهم، صندوق المساهمة للصناعات المتنوعة (250 سهم)، صندوق المساهمة للمناجم والمحروقات والمياه (200 سهم) صندوق المساهمة للخدمات (200 سهم).

إن رأس المال الاجتماعي للرياض سطيف قد تم رفعه في سنة 1993 إلى 850.000.000 دج مقسم على 8.500 سهم إسمي بـ 100.000 دج قد حول كلياً في ماي 1994 لفائدة صندوق المساهمة للصناعات الزراعية الغذائية وبموجب الأمر 25/95 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال المنقولة للدولة، فإن أسهم المؤسسة قد تم تحويلها كلياً في 18 جانفي 1997 لفائدة الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية الأساسية.

منذ إنشائها لعبت الرياض سطيف دوراً هاماً من خلال المكانة التي احتلتها في قطاع الحبوب الجزائري وذلك بتوفير في ميدانها خدمات مستمرة، وذات جودة إلى المستهلكين والعائلات وبتفضيل وتطوير علاقات العمل والتجارة سواء على المستوى الوطني أو مع الدول الأخرى.

ومع ذلك انطلقت الرياض سطيف في إنجاز برنامج هام للتنمية وتوسيع لقدراتها الإنتاجية، الذي دخلت أولها حيز الاستغلال، بتاريخ 1990/1989 بفضل هذا البرنامج فإن القدرات الإنتاجية للرياض سطيف قد ارتفعت من 19500 قنطار/يوم من القمح الصلب واللين و 530 ق/ي من العجائن الغذائية في سنة 1983، إلى 42000 ق/ي من القمح الصلب واللين و 800 ق/ي من العجائن الغذائية والكسكسي في نهاية 1997.

¹ بناء على المعلومات المستقاة من مصلحة التجارة.

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

من جهة أخرى وبعد مغادرة الموردين الأجانب للبلاد في 1992، توجهت الرياض سطيف نحو تركيب التجهيزات للمطاحن، وإستطاعت منذ 1995 تدشين أول تشغيل لمطحنة مركب كليا تحت إشراف إدارتها، منذ ذلك التاريخ، تم إنجاز حوالي عشرة (10) مشاريع توسيع أو إعادة تأهيل في نفس الظروف، كل هذا سمح لها بتطوير ورأس ملة خبرة جديدة كانت مصدر قرار إنشاء شركة صومري، شركة تابعة مختصة في الإنجاز والصيانة الصناعية، رأس مالها مليون دينار (1.000.000 دج) جاء ليوطد مهارة المؤسسة.

أ. الشركات التابعة: تتكون الرياض سطيف حسب فروع النشاط من:

- 7 شركات تابعة لطحن الحبوب.

- 1 شركة تابعة لنقل البضائع.

- 1 شركة تابعة للصيانة والإنجاز الصناعي.

- 1 شركة تابعة للفلاحة الصحراوي.

من جهة أخرى في 1994، وحتى تتمكن من تدعيم وتطوير نشاطها، ارتأت الرياض سطيف توسيع أصولها للنقل من أجل تموين المطاحن بالحبوب والسوق بالمنتج التام الصنع، وذلك بـ 178 عربة ذات طاقة حملية تقدر بـ 1,782 طن الأمر الذي حررها من التبعية واللجوء إلى الغير في هذا الميدان.

ب. مجموعة المطاحن: هذه الأنشطة قد نتج عنها بفضل الإمكانيات المذكورة حجم أعمال سنوية تفوق 20 مليار دج بخصوص السنوات الأخيرة (مجموعة موطدة) وذلك بفضل المطاحن التالية:

- مطاحن البيان / برج بوعريريج / ذات أسهم برأسمال / 627.000.000 دج

- مطاحن الصومام / سيدي عيش / ذات أسهم برأسمال / 528.000.000 دج

- مطاحن الهضاب العليا / سطيف / ذات أسهم برأسمال / 265.000.000 دج

- مطاحن الزيبان / بسكرة / ذات أسهم برأسمال / 896.260.000 دج

- مطاحن الحضنة / مسيلة / ذات أسهم برأسمال / 479.000.000 دج

- مطاحن سيدي عيسى / ذات أسهم برأسمال / 81.000.000 دج

- مطاحن الواحات / تقرت / ذات أسهم برأسمال / 261.000.000 دج

- صومري / سطيف / ذات أسهم برأسمال / 3.500.000 دج

- فلاحة الجنوب / ورقلة / ذات أسهم برأسمال / 70.000.000 دج

- نقل الفوارة / سطيف / ذات أسهم برأسمال / 205.000.000 دج

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

2.1.I التعريف بالمؤسسة: مؤسسة الرياض هي مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها، شركة مساهمة برأسمال 5000.000.000 دج ممتلك بنسبة 80% من طرف صندوق تسيير مساهمات الحبوب و20% من طرف أشخاص طبيعيين ومعنويين.¹

وتعد الرياض سطيف أول مؤسسة تقوم باللجوء العلني للإدخار، وقد نتج عن ذلك رفع رأسمالها الاجتماعي، وتسعيرة سهمها في البورصة يوم 13 سبتمبر 1999 وبذلك فهي أول مؤسسة جزائرية تدخل البورصة.

يشتغل النشاط التحويلي للرياض باستغلال ستة عشر (16) مسمدة ومطحنة لطحن الحبوب بنوعيهما الصلب واللين وخمس وحدات للعجائن الغذائية والكسكي ويتمثل نشاطها التحويلي في:²

أ. الإنتاج: يتشكل المجمع من عشر (10) شركات تابعة، سبعة (7) منها مختصة في تحويل القمح الصلب والقمح اللين، موفرة بذلك للسوق:

3,070 طن / يوم من السميد من القمح الصلب.

1,130 طن / يوم من الدقيق من القمح اللين.

60 طن / يوم من العجائن الغذائية.

12 طن / يوم من الكسكي.

6 طن / يوم من العجائن بدون غلوتين موجهة لمرض الأمعاء.

6 طن / يوم من الدقيق اللبني للأطفال.

هذا النشاط مدعوم بأسطول نقل ممثل بـ 207 وحدة متحركة بحمولة إجمالية تقدر بـ 2,360 طن وأسند تسييرها للشركة التابعة "نقل الفوارة" من جهة أخرى، ومن خلال شركته التابعة "صورمي" ينشط مجمع الرياض سطيف في مجال هندسة، دراسة، صناعة، صيانة تجهيزات المطاحن والتركيب الصناعي.

ب. التخزين: لدى المجمع قدرات تخزين المواد الأولية و تقدر بـ:

- مطامر الإستغلال 94300 طن.

- مطامر الإستراتيجية 100.000 طن.

ج. الأهداف: الميادين المستهدفة في مجال الشراكة هي:

- النشاط الأساسي المتمثل في طحن القمح الصلب واللين.

¹ بناء على المعلومات المستقاة من مصلحة المحاسبة والمالية.

² بناء على المعلومات المستقاة من مصلحة الإنتاج.

- التحويل الثاني (إنتاج العجائن الغذائية والعجائن بدون غلوتين).
- كل نشاط من شأنه ضمان نمو اقتصادي للمجتمع.
- تغذية الأطفال.

ويهدف الموضوع الاجتماعي للرياض سطييف إلى:

- تحويل الحبوب (القمح الصلب والقمح اللين) وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكي.
- البحث والتنمية الصناعية، الإنتاج، التحويل، التوظيف، الترقية، التسويق والتوزيع على كافة المراحل والتخزين لمواد الصناعات الغذائية.
- التموين، التوزيع على كافة المراحل وصياغة التجهيزات وعتاد الصناعات الغذائية.
- تطبيق إستراتيجية التنمية الصناعية التكنولوجية، التجارية، وترقية منتجات الصناعات الغذائية بما في ذلك الدخول في الشراكة بشركات أخرى.
- بصفة عامة فإن ممارسة الأنشطة الصناعية، التجارية والمالية بما فيها نشاط التجارة الخارجية واكتساب إنجاز أو التنازل عن براءات الاختراع، والعلامات التجارية التي تمس بصفة مباشرة أو غير مباشرة ميدان منتجات الصناعة الغذائية والقابلة لتسهيل النمو والتنمية بصفة مثلى للمؤسسة.
- د. توزيع الأرباح: طبقا للقانون الأساسي للشركة يتم توزيع الأرباح على النحو التالي:
 - اقتطاع 20/1 على الأقل يوجه لتكوين صندوق الاحتياطات المسماة الاحتياطات القانونية.
 - هذا الاقتطاع ينتهي العمل بإجباريته إذا بلغ الاحتياط العشر 10/1 من رأس المال الاجتماعي.
 - قسط من الأرباح يعود للعمال؛
 - قسط يوزع على المشاركين تحت شكل أرباح أسهم؛
 - كل الاقتطاعات المقررة من قبل الجمعية العامة يتم تحويلها إلى تكوين صندوق الاحتياطات الاختيارية أو إلى التحويل من جديد.
- هـ. المنتجات: تتمثل منتجات المجمع في:¹
 - عجائن طويلة: سباغيتي؛
 - عجائن قصيرة: مرققيات، نجوم، قرنيات، لولبيات؛

¹ بناء على المعلومات المستقاة من مصلحة التجارة.

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

- عجائن الحساء: دويدات، شعيرات، لسان العصفور...؛

- كسكسي رفيع، متوسط، وغلظ؛

- سميد ممتاز؛

- سميد عادي؛

- سميد غلظ؛

- دقيق رفيع؛

- دقيق ممتاز؛

- دقيق للخبازة؛

- نخالة غلظة.

تمس أهم فروع نشاط الرياض سطيف طحن الحبوب وإنتاج وتسويق السميد العجائن الغذائية والكسكسي والمواد الفرعية للطحين، هناك أنشطة أخرى لا تقل أهمية هي نقل البضائع، "نقل الفوارة"، الصيانة "صورمي" والفلاحة الجنوبية.

و. أهم المنشآت: من أجل تحقيق هدفها الاجتماعي تشغل مؤسسة "الرياض" سطيف إمكانيات صناعية عقارية تتكون أساساً من:

- 12 موقع متكون من 16 مطحنة و 04 خطوط لصناعة العجائن الغذائية وخط لصناعة الكسكسي موزعة على

07 شركات تابعة متخصصة في طحن الحبوب وإنتاج السميد، والدقيق، العجائن الغذائية والكسكسي.

- عدة منشآت للبيع والتي أغلبيتها مستأجرة.

- أرض فلاحية بالجنوب (ورقلة) تم استغلالها عن طريق الاستفادة من 150 هكتار قابلة للتوسيع إلى 1000 هكتار.

- أملاك أخرى تحتوي على أراضي (محاذية وغير محاذية للمطاحن) ومنشآت إدارية وإجتماعية.

إن مطاحن مؤسسة الرياض متمركزة في الجهة الشرقية تمتد من الشمال إلى الجنوب وهي مستغلة كلياً، من بينها خمسة (المطاحن القديمة) تم امتلاكها عن طريق التأميم سنة 1964 وقد تم تجديدها خلال السنوات الأخيرة .

ز. الزبائن: يتمثل زبائن الرياض سطيف في:

- البائعين بالجملة.

- البائعين بالتجزئة.

- المستهلك النهائي.

- المخابز.

- وآخرون.

ح. التموين: أما فيما يخص التموين فإنه:¹

- يتم إقتناء المواد الأولية من القمح لدى الديوان الجزائري المهني للحبوب.

- الرزم والمواد الاستهلاكية الأخرى تقتنى لدى الغير أو يتم إسيترادها وتفضل مؤسسة الرياض اللجوء عند الإنتاج الوطني لوارداتها إذا كانت هذه الأخيرة متوفرة في السوق وذات جودة .

ط. الموردون: يتمثل موردوا مؤسسة الرياض لتجهيزات الإنتاج في :

- شركة بوهلر سويسرا(صانع أجهزة الطحن).

- بفان مايبين مباتنتي ايطاليا (صانع تجهيزات الحمية و العجائن الغذائية) .

أما الموردون في عتاد النقل فهم:

- الشركة الوطنية للسيارات الصناعية "الجزائر"؛

- ترتيبات رينو "فرنسا".

- أما بالنسبة لمنافسيها فهي تعاني من منافسة شديدة خاصة من طرف مؤسسات الخواص.

2.I تعريف مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة:

1.2.I التعريف بالجانب القانوني:

مؤسسة مطاحن الزيبان هي إحدى المؤسسات التابعة للشركة الأم مجمع الرياض سطيف، وهي من المؤسسات العمومية التي بدأت نشاطها على مراحل ابتداء من سنة 1983 إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكى (سمياك)، وتحولت بعد ذلك إلى شركة مساهمة SPA برأس مال قدره 235.000.000 دج إبتداء 1990، ليصل رأس مالها في سنة 2009 إلى 896.260.000 دج، وهي شركة وطنية تتمتع بالشخصية المعنوية.²

مقرها الإجتماعي (موقعها الجغرافي) ببلدية القنطرة، دائرة القنطرة، ولاية بسكرة. هدفها هو صناعة السميد

والدقيق ومواد الأنعام وتسويقها، بالإضافة إلى تسويق العجائن المنتجة من طرف مجمع الرياض سطيف .

¹ بناء على المعلومات المستقاة من مصلحة التموين.

² بناء على المعلومات المستقاة من المستشار القانوني.

2.2.I التعريف بالجانب الجبائي:

مؤسسة مطاحن الزيبان مؤسسة انتاجية منظمة قانونيا تحت شركات الأموال، شكل الشركة مساهمة SPA، حيث أنها تخضع إلى النظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي، وهذا طالما أن رقم أعمالها في ارتفاع متزايد ومستمر؛ حيث إنتقل من 235.000.000 دج سنة 2008 ليصل إلى 896.260.000 دج سنة 2010، لهذا فهي مجبرة على مسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد 9، 10، 11، من القانون التجاري الجزائري.¹

ومن الناحية الجبائية فإن المؤسسة تخضع إلى جميع الإلتزامات الجبائية والنظام الضريبي المتعلقين بالأشخاص المعنويين، وتتمثل مختلف الضرائب في:

- الضريبة على أرباح الشركات IBS على أساس الربح المحقق بمعدل 25 % .
- الضريبة على الدخل الاجمالي IRG على أساس حصة كل شريك من الربح الموزع.
- الرسم على القيمة المضافة TVA على جميع عمليات البيع التي تخص الدقيق الممتاز، النخالة بأنواعها، والسמיד الثانوي وبمعدل 7% .
- الرسم على النشاط المهني TAP على أساس رقم الأعمال المحقق 2 %.

II. الهيكل التنظيمي للمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة:

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

II.1 التعريف بمصالح المؤسسة:

1 -الرئيس المدير العام: وهو مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة والتنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

2 -مسؤول الإستغلال: تشرف على عمليات التموين وتسيير المخزون والصيانة والإنتاج خصوصا من ناحية الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج ومراقبة نوعية المنتج، وتندرج تحت هذه المديرية المصالح التالية:

أ. مصلحة التموين: تتكفل هذه المصلحة بتوفير المواد اللازمة لعملية الإنتاج وذلك بشراء القمح بنوعيه (صلب ولين) ووسائل التعبئة والتغليف كالأكياس بمختلف أحجامها وأنواعها وكذا المواد واللوازم التي تدخل في عمليات الإنتاج.

¹ بناء على المعلومات المستقاة من مصلحة المحاسبة والمالية.

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

ب. مصلحة تسيير المخزون: تهتم هذه المصلحة بتنظيم وتصنيف المخزونات حيث تقوم بتخزين المادة الأولية وهي القمح بنوعيه الصلب واللين وكذلك اللوازم التي تدخل في عمليات الإنتاج وتقوم بتخزين المنتجات النهائية أيضا.

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

د. المخبر: تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية وهذا من أجل:

- إحتزام مواصفات مراقبة الجودة، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها؛
- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة؛
- إمكانية التخزين .

هـ. مصلحة الإنتاج: تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية :

- إستقبال المادة الأولية؛
- تحضير وتنظيف القمح بنوعية لطحنه؛
- إستقبال الأكياس؛
- تخزين وتصنيف المنتج؛
- الصيانة الوقائية والفنية؛
- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة .

3 -مسؤول الشؤون الإدارية والمالية : وتشمل مهامه مصلحتين وهما:

أ. مصلحة الموارد البشرية: تحرص هذه المصلحة على حفظ ملفات العمال وتطبيق القانون وتراقب كل عمليات الفروع التي تحت مسؤوليتها، وبالتالي فإن هذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات للتشغيل والتسريح وكذا ملفات عقود التشغيل ومراقبة العمال من حيث الغيابات، وتضم أيضا:

- فرع الأجور: حيث يحرص هذه الفرع على إعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها، وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

ب. مصلحة المحاسبة والمالية: تقوم بمراقبة كل العمليات المحاسبية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها ثلاثة فروع هي:

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

– فرع الإستغلال: يهتم هذا الفرع بجميع العمليات الخاصة بمصاريف المؤسسة من مشتريات (مواد أولية، مواد و لوازم... إلخ) وخدمات (الهاتف، الصيانة... إلخ) ويقوم بالمهام التالية:

- تسيير جميع العمليات المحاسبية الخاصة بالمصاريف؛
- العمل على تنظيم ومراقبة الملفات الخاصة بعمليات المصاريف والمدفوعات؛
- العمل على تنفيذ العمليات الخاصة بالخرينة؛
- المشاركة في إعداد البرامج المالية.

حيث يسدد فرع الإستغلال قيمة المشتريات أو الخدمات نقدا إذا لم تتعدا 2500 دج أو عن طريق البنك إن كانت قيمة التسديد أكبر من ذلك.

– فرع الإيرادات: يهتم هذا الفرع بجميع العمليات الخاصة بإيرادات المؤسسة والناجمة عن عمليات البيع لمختلف المنتجات، ويقوم بالعمليات التالية:

- تسيير جميع العمليات المحاسبية الخاصة بالإيرادات؛
- العمل على تنظيم ومراقبة الملفات الخاصة بعمليات البيع؛
- المشاركة في إعداد البرامج المالية؛
- قبض المداخيل النقدية للشركة ومتابعة التحويلات البنكية الواردة.

– فرع الإستثمارات: يقوم هذا الفرع بمتابعة العمليات الخاصة بتثبيتات المؤسسة بمختلف أنواعها من مباني، تجهيزات ووسائل إنتاج، ويقوم بالعمليات التالية:

- تسيير جميع العمليات المحاسبية الخاصة بعمليات الإقتناء والتنازل؛
- العمل على تنظيم ومراقبة الملفات الخاصة بعمليات الإقتناء؛
- إعداد جداول الإهلاكات ومتابعة قيمة الاستثمارات.

4 -مسؤول التقنيات التجارية: ويندرج تحت مهامه مصطلحين وهما:

أ - **مصلحة المبيعات** : يتم في مصلحة المبيعات تحقيق الصفقات التجارية وكذا تحديد الطلبات، والقيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا، والبحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات، وتقوم بإستقبال الزبائن وكذلك تحديد نوعية الزبون ثم تطلب منه إحضار ملف خاص يتضمن:

– أربع (4) نسخة من البطاقة الشخصية أو رخصة السياقة؛ - نسخة مستخرجة من السجل التجاري (مصادق عليها) ؛

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

- اثنتين (2) نسخة من شهادة الميلاد؛ - اثنتين (2) صورة شمسية؛ - اثنتين (2) نسخة من بطاقة

- الترقيم الجبائي (مصادق عليها) ، - شهادة الوجود الجبائي؛ - طلب خطي.

ب - **مصلحة الإرسال والتوزيع:** تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة؛ حيث تبدأ المهام من مصلحة المبيعات التي ترسل المعلومات اللازمة والخاصة بالزبائن، كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل البيع إلى مصلحة المبيعات للقيام بالعمليات الحسابية، وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي والموضح فيه خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بقسم التعبئة والتغليف، حيث يصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها.

ج - **مصلحة الوسائل العامة والنقل:** وتقوم هذه المصلحة بتسيير حضيرة المؤسسة وإيصال الطلبات إلى الزبائن.

كما تتوفر مؤسسة مطاحن الزيبان على:

- **خلية الأمن:** مهمتها الحرص على الأمن بالنسبة للمؤسسة؛

ويظهر هيكلها التنظيمي من خلال الشكل التالي.

III. النشاط الانتاجي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة:

مرة مؤسسة مطاحن الزيبان بعدة تطورات خلال مراحل إنتاجها، حيث بدأ إنشاء مشروع المطحنة سنة 1980 ليتم الإنتاج الفعلي لها في 02 ماي 1983، وفي 01 جانفي 1990 تم دمج وحدة الإنتاج مع وحدة التوزيع للولاية بسكرة وشكلت مايسمى بوحدة الإنتاج والتوزيع، كما تم توسيع هذه المنشأة عدة مرات ابتداء من سنة 1994 عن طريق إنشاء مطحنة جديدة بدأ الإنتاج بها في 01 جانفي 1995، وفي أكتوبر 1995 إنطلقت عملية تجديد المطحنة القديمة، وتم إطلاق إسم الشركة التابعة لمطاحن الزيبان في 02 أكتوبر 1997 بعد إعادة الهيكلة للرياض سطيف، ويحتوي قسم الإنتاج في مؤسسة مطاحن الزيبان على وحدتين تتمثل الأولى في وحدة طحن القمح الصلب وإنتاج السميد أما الثانية فهي وحدة طحن القمح اللين وإنتاج الدقيق.

(1) **أنشطة المؤسسة:** للمؤسسة أنشطة إنتاجية مقسمة على نوعين وهي كالاتي:¹

- الأنشطة الرئيسية: تحويل الحبوب وإنتاج وتسويق المنتجات التي تم الحصول عليها (السميد والدقيق).

- الأنشطة الثانوية: إنتاج وتسويق المنتجات الثانوية (النخالة والأعلاف)، بيعها كأغذية للمواشي.

(2) **الطاقة الإنتاجية:** للمؤسسة طاقة إنتاجية تقدر بـ:

• 5900 قنطار لليوم من القمح الصلب.

• 1500 قنطار لليوم من القمح اللين.

(3) **سعة التخزين:** كما أن للمؤسسة أبراج تخزين للمادة الأولية والمنتجات بسعة تخزين تقدر بـ:

• 125000 قنطار من القمح.

• 39000 قنطار من المنتج النهائي.

والجدول التالي يبين مجموعة منتجات المؤسسة.

¹ بناء على المعلومات المستقاة من مصلحة التموين.

الجدول رقم 3

منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان

المنتوج	النوع	السعة
السميد	ممتاز	10 - 25 كغ
	عادي	25 كغ
	ثانوي	25 كغ
الدقيق	ممتاز	05 - 10 - 25 - 50 كغ
	عادي (الخباز)	25 - 50 كغ
النخالة	نخالة القمح الصلب	40 - 100 كغ
	نخالة القمح اللين	40 - 100 كغ
	النخالة المكعبة	40 - 100 كغ

المصدر: مصلحة التجارة.

(4) التسويق وأهم نقاط البيع: يتم تسويق هذه المنتجات عن طريق مجموعة من نقاط البيع وهي كالاتي:
- تأتي بسكرة في المقام الأول ب ثلاث نفاط بيع؛ - واحدة في ولاية باتنة؛ - واحدة في القنطرة؛ - واحدة في سيدي عقبة؛ - واحدة في أولاد جلال.

(5) العمالة بالمؤسسة: تتوفر مؤسسة مطاحن الزيبان على مجموعة من العمال يختلفون من حيث المناصب والمهام حيث يتم توضيح ذلك في الجدول التالي.

جدول رقم 4

عدد العمال بالمؤسسة

العدد	العمال
12	إطار
25	فني (تقني)
108	أعوان منفذين
145	المجموع

المصدر: مصلحة الموارد البشرية.

IV. مركز معالجة البيانات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة:

1.IV مصلحة المحاسبة والمالية:

تعتبر مصلحة المحاسبة والمالية مركز للمعالجة داخل مؤسسة مطاحن الزيبان، فهي الوحدة الأساسية للنظام المعلومات المحاسبية، وهي التي تصدر المعلومات المحاسبية إلى متخذي القرارات بعد معالجة البيانات الواردة من مختلف المصالح الأخرى، وتقوم مصلحة المحاسبة والمالية بمعالجة البيانات عن طريق ثلاث فروع لها تقسم مهامها كالآتي:¹

أ. فرع الإستغلال: يتكفل هذا الفرع بتسديد ومعالجة جميع العمليات التي تخص مصاريف المؤسسة من مشتريات بصفة عامة (مواد أولية، مواد و لوازم... إلخ) وخدمات (الهاتف، الصيانة... إلخ)، حيث تتم عملية تسديد المشتريات عن طريق إستلام ملف من مصلحة التمويل يتضمن ما يلي:

• **وصل طلب الشراء:** تصدره مصلحة التمويل وهو يحتوي على معلومات تخص عملية الشراء مثل: الكمية، السعر بالوحدة، السعر بالجملة... إلخ، (أنظر ملحق رقم 1).

• **طلب التسديد:** وهذا الطلب تصدره مصلحة التمويل وهو يحتوي على إسم المصلحة الطالبة للتسديد، بيان المشتريات، تاريخ الشراء، طبيعة المشتريات، قيمة المشتريات بالأرقام وبالكتابة. وتتم المصادقة عليه من طرف رئيس المصلحة الطالبة للتسديد، رئيس مصلحة المحاسبة، بالإضافة إلى مسؤول الشؤون الإدارية والمالية (أنظر ملحق رقم 2).

• **فاتورة أصلية:** يصدرها المورد، بها معلومات تخص عملية الشراء (سبق ذكرها)، بالإضافة إلى طريقة التسديد.

• **وصل إستلام المشتريات:** تصدره مصلحة تسيير المخزون وهو يثبت عملية إستلام المشتريات ودخولها إلى المخازن ويتضمن: إسم المورد بالإضافة إلى المعلومات التي تخص عملية الشراء (سبق ذكرها)، ويصادق عليه من طرف رئيس مصلحة الشراء ورئيس مصلحة المحاسبة ومسؤول المخازن (أنظر ملحق رقم 3).

أما عملية تسديد الخدمات فتتم عن طريق تقديم ملف على النحو التالي:

- طلب التسديد؛ - فاتورة أصلية؛ - نسخة من طلب الخدمة؛ - شهادة إقرار بالخدمة.

¹ بناء على المعلومات المستقاة من مصلحة المحاسبة والمالية.

**الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية
بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة**

كما يتوفر فرع الإستغلال على صندوق نقدي يسدد من خلاله جميع المصروفات التي لا تتجاوز قيمتها 25000 دج، أما التي قيمتها تتجاوز ذلك فتسدد عن طريق البنك، وتسجل في مسودة البنك لدى المؤسسة وهي على الشكل التالي.

جدول رقم 5

مسودة البنك لدى المؤسسة

التاريخ	رقم الشيك	رقم الملف	إسم المورد	القيمة المالية
				مدین
				دائن

المصدر: فرع الإستغلال بمصلحة المحاسبة و المالية.

ب. فرع الإيرادات: يهتم هذا الفرع بالعمليات الخاصة بإيرادات المؤسسة والتي تنشأ عن عمليات البيع أو أداء الخدمات، حيث يتلقى فرع الإيرادات كل يوم مجموعة من الملفات التي تأتي من مصلحة المبيعات حيث يحتوي الملف على مجموعة من الوثائق وهي:

- **جريدة المبيعات:** وهي ورقة تصدرها مصلحة المبيعات تسجل بها جميع عمليات البيع التي قامت بها المؤسسة خلال اليوم (أنظر ملحق رقم 4).
- **وصل طلب من الزبون:** هذا الوصل يكون بموجب طلب يقدمه الزبون لمصلحة المبيعات وتكون فيه معلومات حول الطلبية التي يريدتها (أنظر ملحق رقم 5).
- **فاتورة أصلية:** تصدرها مصلحة المبيعات أيضا ويكون فيها مبلغ المنتجات المباعة وإسم العميل وتاريخ عملية البيع والكمية المباعة وبيانات أخرى، يصادق عليها من طرف مدير المبيعات (أنظر ملحق رقم 6).
- **وصل التسديد:** يكون هذا الوصل في حالة التسديد الكلي للفاتورة فبمقتضاه تسلم المنتجات للعميل وعادة ما يكون من طرف بنك الفلاحة والتنمية الريفية B.A.D.R (أنظر ملحق رقم 7).

بعد استلام فرع الإيرادات لهذه الملفات يقوم أولا بالتأكد من مصداقيتها وصحتها ثم يصنفها حسب العميل أو المنتج... إلخ، بعد ذلك يقوم بالتقيد في اليومية حيث يفيد العملية بالقيدين التاليين:

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية
بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

	X X X	د/ العملاء	411
X X X		د/ المبيعات من المنتجات	701
	X X X	د/ النقديتات	53/51
X X X		د/ العملاء	411

أما القيد الثالث فلا يتم تسجيله حتى يتم الرد من مصلحة تسيير المخزون ويكون ذلك الرد عبارة عن:

- **وصل خروج** : يعني الخروج الفعلي للمنتجات من المخازن وهو مصادق عليه من طرف رئيس المخزونات (أنظر ملحق رقم 8)، ويكون التقيد كالتالي:

	X X X	د/ تغير المخزون من المنتجات	724
X X X		د/ المنتجات المصنعة	355

بعد ذلك يقوم محاسب فرع الإيرادات بإعداد ميزان المراجعة وجدول حسابات النتائج وسيتم التفصيل في ذلك في المبحث الثاني.

ويقوم قسم الإيرادات بإعداد العمليات الجبائية أيضا والمتمثلة :

- **الرسم على القيمة المضافة (TVA):** * حيث تخضع بعض المنتجات فقط لهذا الرسم وبمعدل 7% والمتمثلة في الدقيق الممتاز، النخالة بأنواعها والسميد الثانوي، أما السميد بنوعيه ودقيق الخباز فهي منتجات معفية تماما.
- **الرسم على النشاط المهني (TAP):** ** حيث يخضع رقم الأعمال المحقق من بعض الزبائن فقط لهذا الرسم وتكون معدلات الخضوع كالتالي:
- لتجار الجملة وتجار التجزئة تخفيض 30% من قيمة المواد الخاضعة للرسم وكذا الشركات التابعة للرياض سطييف؛
- أما المستهلك والمولين ومؤسسات الدولة ومنتجي أغذية الأنعام فيخضعون بشكل عادي للرسم (2%).

* Taxe de Valeur Ajoutée

** Taxe Activité Proffissionale

كما يقوم فرع الإيرادات أيضا بإعداد التصريحات الضريبية والتي تتمثل في:

- وثيقة G50: وهي وثيقة يتم التصريح فيها بالضرائب والرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر حيث أنها تدفع لمصلحة الضرائب قبل 20 يوم من الشهر الموالي. وتوجد في المؤسسة على نوعين الأولى تكون فيها خانة خاصة بالتصريح بقيمة الرسم على القيمة المضافة (TVA) أما الثانية فلا يوجد بها مكان خاص بـ (TVA) (أنظر ملحق رقم 9 و10).

ج. فرع الإستثمارات: هذا الفرع لم يكن تابع إلى مصلحة المحاسبة والمالية في بادئ الأمر لكنه إنضم مؤخرا، وذلك راجع لقيمة المبالغ التي يتعامل بها وضخامتها، فتم ظمه إلى مصلحة المحاسبة والمالية من أجل تسهيل عملية مراقبته والإشراف عليه من طرف مديرية الشؤون الإدارية والمالية.

ونظرا لما يعرف عن الإستثمارات من صعوبة تحويلها إلى نقد وعدم الحاجة للتنازل عنها بسرعة والمتاجرة بها، بالإضافة إلى ثبات قيمتها في بعض الأحيان، فإننا نجد أن أعمال هذا الفرع قليلة جدا بالمقارنة مع الفروع الأخرى، وتتنوع مهام محاسب فرع الإستثمارات في التالي:

- مراقبة أسعار الأراضي والمباني باقي الإستثمارات الثابتة وتحديد قيمتها؛
 - إعداد التصريحات الجبائية والضريبية الخاصة بالإستثمارات؛
 - القيام بإجراءات عمليات البيع والإقتناء والتنازل وتقييدها؛
 - متابعة إهلاك المعدات والألات عن طريق إعداد جدول الإهلاكات.
- وجدول الإهلاك يتمثل في الجدول التالي.

جدول رقم 6

جدول إهلاك الإستثمارات

السنوات	القيمة الأصلية	قسط الإهلاك	مجموع الإهلاك	القيمة الباقية

المصدر: فرع الإستثمارات بمصلحة المحاسبة والمالية.

المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

I. نظام معلومات الحاسوب المتبع في المؤسسة:

تأسست مؤسسة مطاحن الزيبان عام 1983 مما جعلها من أقدم المؤسسات في هذا المجال، وخلال تلك الفترة كانت مؤسسة مطاحن الزيبان تعتمد على نظام معلومات حاسوبي شبه آلي أي أنها كانت تستخدم الحاسوب وتعتمد عليه بصورة بسيطة، وذلك من خلال برنامج وحيد خاص بالمحاسبة، وهو البرنامج البسيط وهو برنامج يقوم بوظائف محددة لأنه في بداية نشاط المؤسسة كانت جميع البرامج المتوفرة في الحاسوب عبارة عن برامج بسيطة مثل:¹

Works: وهو برنامج يستخدم في القيام بالعمليات الحسابية وكذلك إعداد الجداول وهو صعب الإستعمال لأنه برنامج بدائي وقد تم تعديله ليصبح في ما بعد برنامج Excel .

L'éditeur: وهو برنامج آخر كان يستخدم للقيام بالوظائف الكتابية مثل كتابة الرسائل والتقارير.

وكل هذه البرامج كانت بسيطة وصعبة الإستخدام مما أدى بالمؤسسة إلى الإعتماد على العامل البشري بصورة كبيرة فكان قسم المحاسبة بالمؤسسة يظم حوالي 15 عامل، منهم محاسبين وموظفين عاديين يشتركون جميعهم في القيام بالأعمال المحاسبية من إعداد الفواتير وتسجيل العمليات وتقييدها في دفتر اليومية وكذا إعداد الميزانيات، ثم يأتي دور محافظ الحسابات الذي يقوم بالمراقبة والتأكد من الإعداد الجيد للميزانية فكان الإعتماد على النظام اليدوي هو السائد.

لكن مع التطورات التي حدثت على الصعيد الداخلي للمؤسسة مثل الزيادة في رأس المال وحجم الإنتاج، والتي أدت إلى إرتفاع العمليات الداخلية وحجم المعاملات الخارجية كالبيع والشراء، مما إستدعى ضرورة وجود نظام للمعلومات المحاسبية عالي التقنية للقيام بالعمليات اليومية وتوفير المعلومات اللازمة والصحيحة للإتخاذ قرارات سريعة وسليمة وفي وقتها المناسب.

أما التطورات التي حدثت على الصعيد الخارجي للمؤسسة فهي في مجملها تخص الجانب التكنولوجي، الذي أصبح يوفر أجهزة متطورة خاصة في ميدان المعلوماتية، وكذلك مجموعة من البرامج التي تسهل الأعمال على مختلف أنواعها، هذا وأن أسعار أجهزة الحاسوب في إنخفاض مستمر نتيجة للتطورات التكنولوجية المستمرة. فأصبحت مؤسسة مطاحن الزيبان تحتوي على نظام للمعلومات المحاسبية فائق الدقة ومتطور للغاية يعمل عن طريق برامج حديثة تسهل جمع البيانات وتسرع عمليات المعالجة وتبسطها، وهي مصنعة من طرف

¹ بناء على المعلومات المستقاة من مصلحة المحاسبة والمالية.

المؤسسة الوطنية لصناعة البرامج التكنولوجية C.E.T.E.C التي قامت بتصنيع نوعين من البرامج فالأول يسمى برنامج G.S: وهو برنامج يسهل عمليات مديرية التجارة بالمؤسسة، أما الثاني فيسمى برنامج G.P.R: وهو برنامج ينظم عمليات سير المخزون، كما أصبحت بالمؤسسة شبكة اتصالات داخلية تسهل عمليات الإتصال ونقل المعلومات بين مختلف المصالح والأقسام فأصبح أي شخص في أي مصلحة من مصالح المؤسسة بمقدوره أخذ المعلومات التي يحتاج إليها بسرعة فائقة وبأقل التكاليف.

II. طريقة عمل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة:

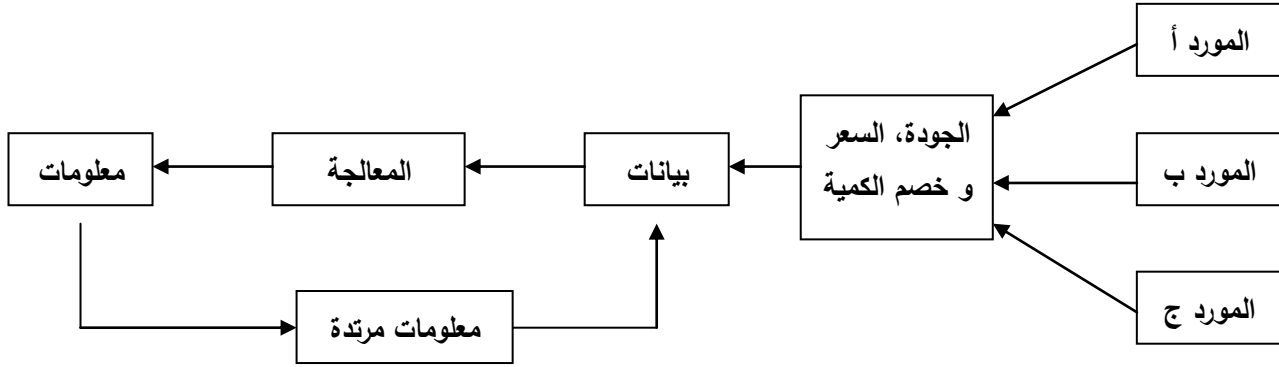
إن نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان مثله مثل أي نظام آخر للمعلومات، فهو يعمل عن طريق ثلاثة مراحل وهي:

1.II المدخلات: وهي مجموعة النظم الفرعية الموزعة حسب مصالح المؤسسة، فكل مصلحة لها نظام للمعلومات خاص بها حيث يوجد بالمؤسسة نظام معلومات التموين التخزين الإنتاج الصيانة المبيعات والتوزيع وكذلك نظام المعلومات الخاص بالموارد البشرية، وتمثل هذه الأنظمة في مجملها جزء من المدخلات (بيانات وسائل وأوامر..) الخاصة بالنظام الكلي وهو نظام المعلومات المحاسبية، حيث أن عمل هذه الأنظمة الفرعية يكون على مستوى كل مصلحة فقط، وهو جمع وتصنيف وتلخيص البيانات من ثم معالجتها وتحويلها إلى معلومات أولية ليتم بعد ذلك نقلها إلى مصلحة المحاسبة والمالية من أجل المعالجة النهائية لها، فمثلا نجد:

1 - نظام المعلومات المحاسبية الخاصة بالتموين: وهو نظام فرعي يقوم بجمع البيانات على مستوى مصلحة التموين، والمتمثلة في كمية القمح المشتريات والسعر الذي تمت به عملية الشراء، من ثم يصنفها حسب نوع المورد أو حسب نوع القمح صلب أو لين، من بعد ذلك تأتي عملية تلخيصها ترتيبها وتخزينها بشكل دائم أو مؤقت في الدفاتر اليومية الخاصة بكل نوع، بعد ذلك يتم إسترجاعها للحصول على معلومات أولية تذهب إلى مصلحة المحاسبة والمالية من أجل المعالجة النهائية لها، وعند نقلها لمصلحة المحاسبة ترفق بالوثائق والمستندات المصادق عليها من أجل إثبات دقتها وصحتها، والشكل التالي يبين عملية المعالجة الأولية على مستوى مصلحة التموين.

الشكل رقم 8

المعالجة الأولية للمعلومات على مستوى مصلحة التموين



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الملاحظات من الزيارة الميدانية لمصلحة التموين.

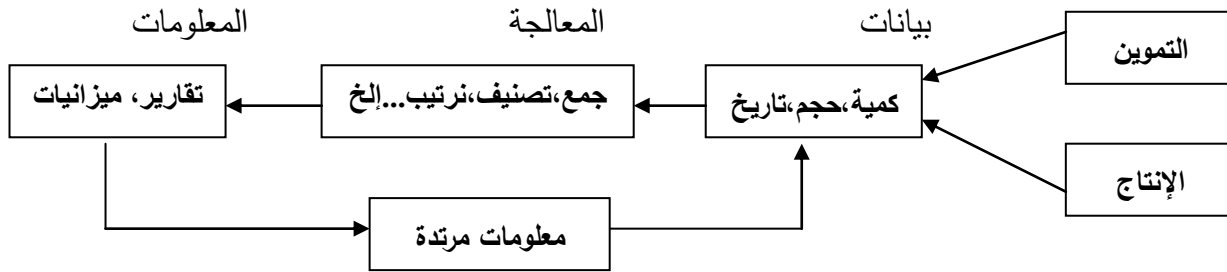
2 - نظام المعلومات المحاسبية الخاصة بالتخزين: فهو نظام فرعي يقوم بتحويل البيانات إلى معلومات على مستوى مصلحة التخزين والمتمثلة في عمليات تسيير المخزون، حيث أن هذه البيانات مشتركة بين مصلحة التخزين ومصلحتي التموين والإنتاج، أما البيانات المشتركة مع مصلحة التموين فهي عبارة عن كميات المواد الأولية (القمح بنوعيه صلب ولين) التي تم إستلامها، وكذلك اللوازم التي تستخدم في عملية التعبئة والتغليف (أكياس علب وأسلاك البلاستيك...إلخ)، وأما المشتركة بين مصلحة التخزين ومصلحة الإنتاج فتتمثل في كميات القمح وكذلك اللوازم المستهلكة والمستخدم في عملية الطحن، بالإضافة إلى المعلومات الخاصة بالمنتجات. بعد أن يتم تجميع البيانات من مصادرها الأولية تصنف في دفاتر خاصة كل على حد، فبيانات التموين تصنف حسب نوع القمح (صلب أو لين) أو حسب تاريخ دخولها إلى المخازن (حديث، قديم) أما بيانات الإنتاج فتصنف حسب نوع المنتج (دقيق أو فرينة...إلخ)، (ممتاز أو عادي) كما يمكن تصنيفها حسب فئات وزن المنتج (25 كغ، 10 كغ...إلخ).

بعد ذلك ترتب هذه البيانات حسب أرقام معينة يضعها النضام الداخلي للمؤسسة، وهكذا تجرى عليها عمليات تشغيل البيانات الباقية من تلخيص، حساب وتخزين لتصبح في الأخير معلومات أولية يتم نقلها إلى مصلحة المحاسبة والمالية من أجل المعالجة النهائية.

والشكل التالي يبين عملية المعالجة الأولية على مستوى مصلحة تسيير المخزون.

شكل رقم 9

المعالجة الأولية للمعلومات على مستوى مصلحة تسيير المخزون



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الملاحظات من الزيارة الميدانية لمصلحة تسيير المخزون.

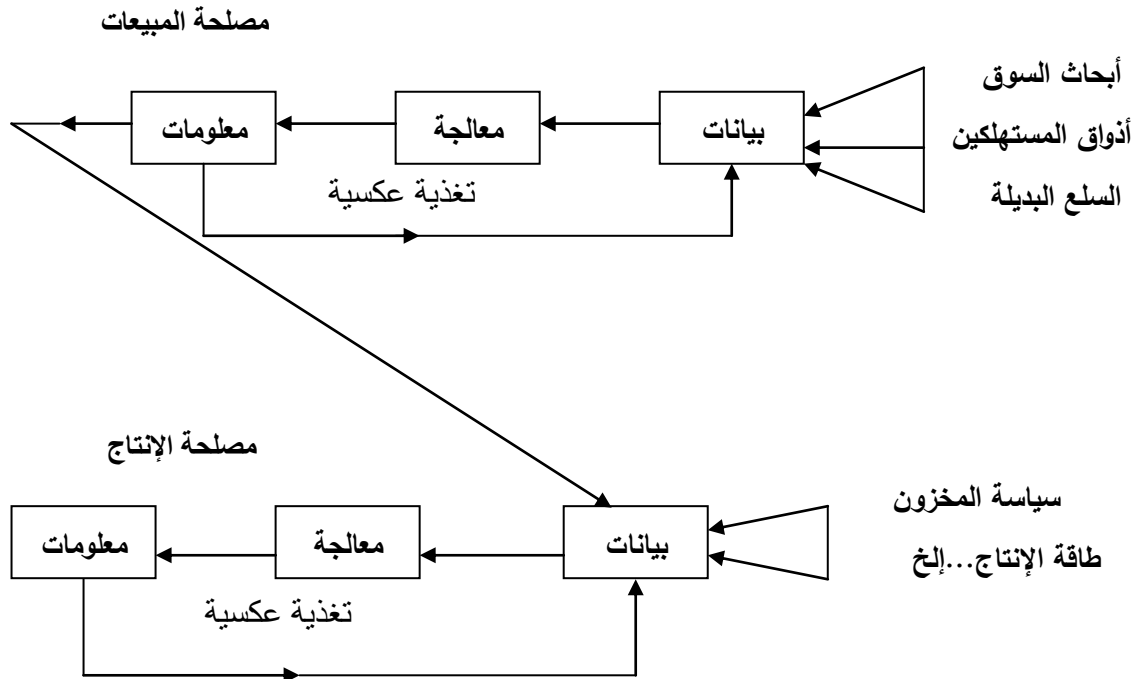
3 - نظام المعلومات المحاسبية الخاصة بالإنتاج: فهو نظام فرعي أيضا، يقوم بتحويل البيانات إلى معلومات على مستوى مصلحة الإنتاج التي تتوفر على دفاتر ومستندات تسجل وتجمع بها البيانات التي تكون قد تحصلت عليها بالإشتراك مع مصلحة تسيير المخزون، مثل الكميات المستلمة من القمح أو الأكياس، أو بيانات تصدرها على مستواها كحجم الإنتاج أو كمية القمح المستهلكة أو الطاقة الإنتاجية للآلات... إلخ.

4 - نظام المعلومات المحاسبية الخاصة بالمبيعات : وهو نظام فرعي أيضا يقوم بتحويل البيانات إلى معلومات، يكون على مستوى مصلحة المبيعات والذي يمثل المرحلة الأخيرة في دورة البيانات داخل المؤسسة، لأن مصلحة المبيعات هي التي تتعامل مع المنتجات بصورة نهائية.

ويوفر نظام معلومات المبيعات بيانات متنوعة مثل : بيانات تخص العملاء وأخرى تخص عمليات البيع وأهم نقاط البيع ونوع المنتجات التي تحقق روجا في الأسواق والمكانة السوقية للمؤسسة وأهم المنافسين لها، كل هذه المعلومات هي عبارة عن بيانات يتم تجميعها وتصنيفها وإجراء المعالجة عليها للحصول في الأخير على معلومات أولية تنقل إلى مصلحة المحاسبة والمالية في شكل جداول وكشوفات (جريدة المبيعات، الطلبات، كشف المقبوضات... إلخ) من أجل المعالجة النهائية .

كما أنه يوجد تداخل بين المصالح في تنقل البيانات فيما بينها، فهناك بيانات بعد أن تتم معالجتها وتصبح معلومات أولية تذهب إلى مصلحة أخرى لتكون بيانات بالنسبة لها، مثل ما يحدث بين مصلحة المبيعات ومصلحة الإنتاج وهو موضح في الشكل التالي.

شكل رقم 10
تبادل البيانات بين المصالح



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الملاحظات من الزيارة الميدانية لمصطلحي الإنتاج والمبيعات.

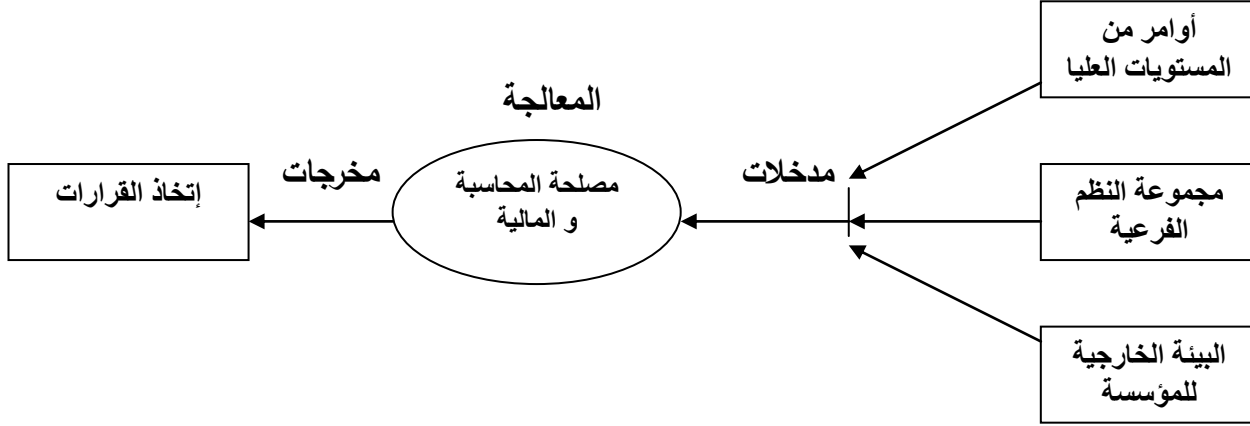
بالإضافة إلى البيانات التي توفرها مجموعة الأنظم الفرعية هناك مدخلات أخرى يتحصل عليها نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان من مصادر أخرى كالبيانات التي تأتي في شكل أوامر من المستويات العليا أو البيانات الناتجة من خارج النظام أي المحيط الخارجي للمؤسسة.

2.II المعالجة: تتم المعالجة في نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان على مستوى مصلحة المحاسبة و المالية والتي سيتم التفصيل فيها في العنصر الموالي.

3.II المخرجات: وهي عبارة عن المحصلة الأخيرة التي تتحول لها البيانات جراء عمليات المعالجة، وتكون في صورة معلومات نهائية قابلة للإستخدام في شكل تقارير، ميزانيات وجداول مثل: جدول حسابات النتائج (أنظر الملحق رقم 11)، الميزانية الختامية، لتتوجه في الأخير هذه التقارير والميزانيات إلى المستويات العليا من الإدارة والجهات المسؤولة من أجل إتخاذ القرارات.

الشكل رقم 11

نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة



المصدر: من إعداد الطالب

III. المعالجة في نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة:

تتم المعالجة في نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية، حيث تشترك كل من الفروع الثلاثة للمصلحة في عمليات المعالجة وهي: فرع الإستغلال، فرع الإيرادات، فرع الإستثمارات (والتي تم التطرق إليها وتوضيحها في المبحث الأول من الفصل التطبيقي)، حيث يتكفل فرع الإستغلال بمعالجة البيانات الخاصة بالمصروفات والمشتريات والتي تأتي من مصلحتي التموين والتخزين وتكون قد تمت معالجتها بصورة أولية بالإعتماد على برنامج (G.P.R) وهو برنامج الحاسوب الذي يسهل العمليات (سبق التطرق إليه) حيث يوفر مجموعة من الجداول التي تتم بها المعالجة، أما فرع الإيرادات فهو كذلك يعالج البيانات الخاصة بالإيرادات الناتجة عن عمليات البيع والتي تأتي بياناتها من مصلحة التجارة حيث أنه قد تم معالجتها مبدئياً بالإعتماد على برنامج (G.S)، بالإضافة إلى معالجة عمليات الإستثمار في فرع الإستثمارات.

وتتم عملية المعالجة في نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان بعدة مراحل وهي

كالآتي:

المرحلة الأولى: مرحلة التسجيل في دفتر اليومية:

بعد أن يتم إستلام الملفات والمستندات من مصلحة التموين والتجارة ويتم التأكد من صحتها ودقتها، تأتي عملية تقيدها في دفتر اليومية (أنظر ملحق رقم 12)، حيث تحتوي مصلحة المحاسبة والمالية على مجموعة من

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

الدفاتر اليومية، وهي إحد عشر دفتر مقسمة ومرتبطة (من 1 إلى 14)، وتكون هذه الدفاتر بمثابة وحدة تصنيف وحساب وتخزين للبيانات، وهي كالآتي:

1- **يومية الإستثمارات (JAL 1):** ويحمل هذا الدفتر رقم 1، وهو خاص بتسجيل العمليات المتعلقة بالإستثمارات كالمباني والآلات والسيارات... إلخ، فمثلا عند إقتناء آلة جديدة يقوم محاسب فرع الإستثمارات، بعد التأكد من صحة ودقة الفاتورة والوثائق المرفقة لها والمصادق عليها، بتقيد هذه العملية ومتابعة سير هذه الآلة داخل المؤسسة وذلك من خلال تحديد نوع الإهلاك وحساب أقساطه.

2- **يومية المخزونات (JAL 2):** ويحمل هذا الدفتر رقم 2، هذا الدفتر تسجل فيه العمليات المتعلقة بالمخزونات، كعمليات إستخدام المادة الاولية أو دخول المنتحات إلى المخازن... إلخ، فمثلا عندما تحتاج مصلحة الإنتاج (المطاحن) إلى كميات من القمح تقوم بتقديم طلب تموين من المخازن (أنظر ملحق رقم 13)، إلى مصلحة تسيير المخزون، وعند حدوث هذه العملية تسجل في دفتر يومية المخزونات.

3- **يومية المشتريات (JAL 3):** ويحمل هذا الدفتر رقم 3، وهو دفتر خاص بجميع عمليات الشراء التي تقوم بها المؤسسة (مصلحة التموين)، والمتمثلة في شراء القمح بنوعيه (صلب ولين) ووسائل التعبئة والتغليف (الأكياس بمختلف أحجامها وأنواعها) وكذا المواد واللوازم التي تدخل في سير نشاط المؤسسة (الأقلام، الأوراق، حبر الطابعات... إلخ).

4- **يومية المبيعات (JAL 3):** ويحمل هذا الدفتر رقم 4، وهو خاص بتقيد العمليات التي تقوم بها مصلحة المبيعات والمتمثلة في عملية بيع المنتجات المختلفة للمؤسسة (أنظر ملحق رقم 14).

5- **يومية الصندوق (JAL 6):** ويحمل هذا الدفتر رقم 6، حيث تقيد فيه عمليات القبض أو الدفع والتي تتم على مستوى الخزينة الداخلية للمؤسسة أي الصندوق.

6- **يومية بنك الإستغلال (JAL 7):** ويحمل هذا الدفتر رقم 7، تقيد في هذا الدفتر جميع عمليات البنك الخاصة بفرع الإستغلال، أي جميع المصروفات التي تسدد عن طريق البنك.

7- **يومية بنك الإيرادات (JAL 8):** ويحمل هذا الدفتر رقم 8، تقيد في هذا الدفتر جميع عمليات البنك الخاصة بفرع الإيرادات، أي الإيرادات الواردة عن المبيعات أو أداء الخدمات والتي تكون مقبوضاتها عن طريق البنك.

8- **يومية المبيعات بين الوحدات (JAL 10):** ويحمل هذا الدفتر رقم 10، تقيد في هذا الدفتر عمليات البيع لكن التي تتم بين وحدات المؤسسة الأم ونقاط بيعها الخارجية، مثل ان تبيع وحدة القنطرة بعض المنتجات لوحدة مسيلة، حيث تتم عمليات البيع هذه بشكل عادي ولا يكون الفرق إلى في السعر.

9- **يومية العمليات المختلفة (JAL 12):** ويحمل هذا الدفتر رقم 12، وهو خاص بتقييد العمليات التي لا تنتمي إلى أي دفتر يومية آخر من الدفاتر السابقة، مثل عمليات الإستئجار، النقل، كما تسجل فيه قيود تصحيح الأخطاء .

10- **يومية التحويلات بين الوحدات (JAL 13):** ويحمل هذا الدفتر رقم 13، في بعض الأحيان تكون هناك تحويلات للمنتجات أو للمادة الأولية (القمح بنوعيه) بين وحدات المؤسسة الأم، على سبيل الإعانة أو تخفيف الضغط، وقيود هذه العمليات تسجل في دفتر يومية التحويلات بين الوحدات.

11- **يومية الأجور (JAL 14):** ويحمل هذا الدفتر رقم 14، وتسجل فيه قيود إعداد الأجور ودفعها للمستخدمين وقيود الإعانات والزيادات.

المرحلة الثانية: مرحلة الترحيل إلى دفتر الأستاذ:

بعد عملية التقييد في دفاتر اليومية وجمع البيانات وتصنيفها تأتي عملية ترحيلها إلى دفتر الأستاذ الذي يكون على مستوى كل فرع (الإستغلال، الإيرادات، الإستثمارات)، وذلك من أجل الترصيد والتأكد من الحسابات. وتتم عملية الترحيل إلى دفتر الأستاذ عن طريق جهاز الكمبيوتر الذي يحتوي على برنامج C.E.T.E.C، حيث يقوم محاسب الفرع بإدخال البيانات في الخانات المناسبة فقط، ليقوم البرنامج بعد ذلك بحساب الأرصدة الدائنة والمدينة.

من ثم يقوم البرنامج بنقل هذه الأرصدة ليضعها في جدول يسمى جدول ميزان المراجعة، وذلك بشكل شهري من أجل معرفة الأرصدة الدائنة من المدينة، ومقارنة الأصول بالخصوم، والتأكد من السير الحسن لكل من الأنظمة والمصالح داخل المؤسسة (أنظر ملحق رقم 15).

المرحلة الثالثة: مرحلة إصدار التقارير المالية.

بعد عملية الترحيل إلى دفتر الأستاذ من أجل إتمام الأساليب الرقابية، تأتي مرحلة بداية إعداد المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبية، وذلك عندما يبدأ كل فرع من الفروع الثلاثة (الإستثمارات، الإستغلال، الإيرادات) بوضع الحسابات الرئيسية والتي قد تم ترصيدتها من قبل في جدول آخر يسمى جدول حسابات النتائج، وهو بمثابة مخرجة من مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، حيث يقوم كل فرع بوضع الحسابات الرئيسية المكلف بها فمثلا:

- **فرع الإستغلال:** يضع حسابات المصاريف التي قامت المؤسسة بإنفاقها والتي تضم استهلاكات البضائع والمواد واللوازم والخدمات التي قامت بها لنفسها ولغيرها، كما تضم أيضا تسديد أجور العاملين كما يدخل ضمنها الضرائب

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

والرسوم التي قد تكون مدينة بها لمصلحة الضرائب والمصاريف المالية والمنتوعة الأخرى من فوائد للبنوك والحسومات التي تمنحها لعملاءها.

– فرع الإيرادات: يقوم محاسب فرع الإيرادات بوضع حسابات الإيرادات التي حصلت عليها المؤسسة من عمليات بيع البضائع والمنتجات أو انتاج المؤسسة لذاتها كما يبين المدخولات المالية والمنتوعة المحصل عليها من حسومات مقدمة لها وأرباح مسترجعة وإعانات مستلمة وغيرها من الإيرادات الأخرى.

– فرع الإستثمارات: يضع محاسبه كل حسابات التثبيات والتي تضم إجمالي التثبيات المنقولة والعقارية الموجودة والتابعة للمؤسسة.

أما باقي الحسابات الأخرى والمتمثلة في المجموعة الأولى، الثالثة، الرابعة والخامسة والتي تبين فيها مساهمات الشركاء ورأس المال المدفوع كما تبين ذمة المؤسسة، الديون الملقاة على عاتقها أو حقوقها لدى الغير، فتوضع بالإشتراك بين الفروع الثلاثة مثل حساب الصندوق والبنك يوضع بالإشتراك بين فرع الإيرادات وفرع الإستغلال.

بعد وضع الحسابات الرئيسية في خاناتها المناسبة بجدول حسابات النتائج، يقوم برنامج C.E.T.E.C بحساب النتائج، كحساب نتيجة العمليات والنتيجة العادية والصافية للفترة... إلخ، (أنظر الملحق رقم 11)، ويكون ذلك خلال كل شهر حسب القانون الداخلي للمؤسسة.

وفي نهاية الدورة المحاسبية 12/31 من كل سنة، تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بإعداد المخرجة الأخيرة والمتمثلة في الميزانية الختامية والتي تعكس صورة مؤسسة مطاحن الزيبان في نهاية السنة حيث تظهر كل حسابات الميزانية بصورة نهائية لتلك الدورة، كما تصدر مجموعة من التقارير التي تخص نشاط المؤسسة من تقارير رقابية وأخرى تشغيلية كنقير الهيكل المالي وتقير قائمة الدخل، كل هذه المخرجات تقدم إلى متخذي القرارات بداية من المديرية إلى رئيس دائرة التقييم ومراقبة التسيير فالرئيس المدير العام لإصدر قرارات سليمة وصحيحة معتمدين على صحة ودقة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

IV. فعالية نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة:

نظرا لما يقدمه نظام المعلومات المحاسبية من خدمات لمؤسسة مطاحن الزيبان، والتي تتمثل في معالجة الكم الهائل من البيانات بشكل يومي، أسبوعي وشهري، كما يساهم في تحقيق أهدافها، حيث استطاع أن ينظم الأعمال آليا، ويقلل الأخطاء مما ساعد في إتخاذ القرارات السليمة، كما أنه يساعد في تقليل العنصر البشري من خلال إستبدال بعض المهام السابقة في العمل المحاسبي بالبرمجيات الإلكترونية وكذا المعلومات التي يوفرها لمتخذي القرارات وما يسهله من أعمال كانت في السابق تعتبر من الأمور الصعبة. نستطيع أن نقول أن نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الزيبان يلقي أهمية كبيرة وبالغة تتماشى مع إحتياجاتها في يومنا هذا والتي تتمثل في:

- إكتسابها لميزة تنافسية تساعدها في تحقيق مكانة سوقية جيدة تمكنها من كسب مجموعة من العملاء الأوفياء؛
 - تحسين أداء مؤسسة مطاحن الزيبان على الصعيدين الداخلي والذي يتمثل في حسن سير نشاطها الرئيسي وهو إنتاج السميد والدقيق وباقي المنتجات الأخرى، وعلى الصعيد الخارجي أي الخدمات التي توفرها للعملاء وحسن المعاملة معهم؛
 - تمكين مؤسسة مطاحن الزيبان من إتخاذ قرارات صائبة، سريعة ودقيقة وفي الوقت المناسب؛
 - إنشاء خطوط إتصال عمودية بين مستويات المؤسسة الاقتصادية وأخرى أفقية بين المديرات والمصالح؛
 - تخفيض التكاليف خاصة الثابتة منها والمرتبطة بالعنصر البشري.
- بالإضافة إلى ما يوفره نظام المعلومات المحاسبية من إحتياجات ضرورية لمؤسسة مطاحن الزيبان فإنه يقوم بدور كبير وفعال و يتمثل في:

- زيادة المرونة التنظيمية وهذا ما ساعدها على الاستجابة لمتغيرات المحيط؛
- تقليل الأخطاء من خلال المعلومات الصحيحة والدقيقة؛
- تحفيز الموظفين نتيجة لسهولة العمل بإستعمال البرمجيات، لإن الضغط الذي كان متواجدا في العمل المحاسبي اليدوي إنخفض وهذا ما ينتج دافعية أكبر لدى الأفراد؛
- جمع البيانات من مختلف المصالح وتنظيمها؛
- معالجة بيانات المؤسسة الاقتصادية وتحويلها لمعلومات قابلة للإستخدام من طرف متخذي القرارات؛
- توفير معلومات صحيحة ودقيقة وفي الوقت المناسب.

المبحث الثالث: تحديد دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية

من خلال هذا المبحث سنقوم بتحديد دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وذلك بصفتها هي الأداة التي تعمل لصالح الإدارة من أجل مراقبة باقي الأنظمة الرقابية الأخرى وعلى رأسها نظام الرقابة الداخلية، حيث سنقوم بتحديد دور المراجعة الداخلية من خلال تسليط الضوء على نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمه وتحديد نقاط القوة والضعف فيه.

I. فاعلية وأنشطة المراجعة الداخلية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة:

أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف المهمة لأغراض الرقابة والمساءلة المحاسبية، وبالتالي أصبح من الضروري التعرف على مكانة المراجعة الداخلية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة من خلال العوامل المحددة لفاعلية ووظيفة المراجعة الداخلية من ناحية، واستعراض الأنشطة الفنية المستخدمة في تنفيذ عملية المراجعة الداخلية بفاعلية في المجال المالي والمحاسبي من ناحية أخرى، ويستهدف ذلك دعم دور المراجعة الداخلية في خدمة أغراض الرقابة والمساءلة المحاسبية بالمؤسسة، ويقصد بفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية مقدرتها على تحقيق الأهداف المنوطة بها، وتعتمد فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة على العوامل الأربعة التالية:

- تحديد أهداف واضحة للمراجعة الداخلية؛

- تفويض السلطة للمراجع الداخلي؛

- استقلالية المراجع الداخلي؛

- توفير الموارد اللازمة لوظيفة المراجعة الداخلية.

وسنقوم بتقديم شرح موجز عن هذه العوامل:

يحتاج دور وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة إلى توصيف رسمي في الدستور الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة، متضمناً تحديد أهدافها ونطاقها، كما يجب تحديد الترتيبات التي تكفل الاستقلال للمراجع الداخلي، وكذلك تحديد مسؤولياته وواجباته، وإقرار دستور أو ميثاق يخص وظيفة المراجعة الداخلية يعزز مصدر السلطة المفوضة للمراجع الداخلي، ويجب توفير الموارد المطلوبة للوفاء بالأهداف.

1. تحديد أهداف المراجعة الداخلية: وكغيرها من المؤسسات فإن مؤسسة مطاحن الزيبان تقوم بتحديد الأهداف

المرجوة من المراجعة الداخلية، وينبغي أن تتطابق أهداف المراجعة الداخلية مع أهداف المؤسسة وأغراضها، وأن

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

تبدو تدعيماً لمساعي الإدارة نحو انجاز السياسات والأهداف المرسومة، وبالتالي فإن أهداف وظيفة المراجعة الداخلية بمؤسسة مطاحن الزيبان تتضمن السعي نحو الضمان أو التأكيد لأي مما يلي:

- الاقتصاد والكفاية والفعالية لعمليات المؤسسة؛
- دقة السجلات وصحة التسجيلات خاصة التي تقوم بها مصلحة المحاسبة والمالية؛
- منع الضياع وتقليل ارتكاب الأخطاء والمخالفات؛
- الالتزام بسياسات المؤسسة وأهدافها؛
- الالتزام بالإجراءات الرقابية؛
- سلامة نظم الرقابة وفعاليتها.

2. تفويض السلطة: وتفويض السلطة داخل مؤسسة مطاحن الزيبان أمر ضروري للقيام بالعمل وإنجازه، حيث أن تفويض السلطة الذي يعتمد على المهارة والمعرفة والخبرة ومعايير الأداء يعد ضرورياً للوفاء بالمسؤوليات الوظيفية، ويحتاج المراجع الداخلي بمؤسسة مطاحن الزيبان إلى تفويض من السلطة لمباشرة أعماله فبناء على هذا التفويض يستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بمقابلة أفراد المؤسسة، وفحص المستندات، وملاحظة العمليات من أجل جمع أدلة الإثبات، فجميع تقارير المراجع الداخلي تصدر بناء على أمر من الرئيس المدير العام للمؤسسة فهو الموجه لعملية المراجعة وهو المستقبل لهذه التقارير إلا أنه توجد حالات استثنائية تكون فيها عملية المراجعة بناء على طلب من المؤسسة الأم رياض سطيف، وغالباً ما يفوض مجلس الإدارة السلطة للمراجع الداخلي ويصادق عليها.

وفي جميع الأحوال فإن مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة وإدارتها العليا تضمن الفهم والإدراك لدور وظيفة المراجعة الداخلية وغرضها عبر المؤسسة كلها، كما أنها تضمن حقوق المراجع الداخلي في الوصول للمعلومات والاتصال بالأفراد وتسهر على بيان حدود ذلك بوضوح تام، هذا وبالمقابل فإن المراجع الداخلي بمؤسسة مطاحن الزيبان ليس له سلطة تغيير أي شيء في المجالات الخاضعة للفحص، فالتغيير أمر اختياري للإدارة المسؤولة، أما دور المراجع الداخلي فهو الملاحظة وإعداد التوصيات اللازمة فقط.

3. الاستقلالية: ونجد في مطاحن الزيبان أن المراجع الداخلي يتمتع بنوع من الاستقلالية المقرونة بأوامر الرئيس المدير العام، واستقلال المراجع الداخلي يتطلب أن يتمتع المراجع باستقلال تام على أساس الوضع التنظيمي، وعلى أساس الموضوعية التي تمكنه من الأداء السليم لواجباته، وكي تخدم المراجعة الداخلية هدف البناء ينبغي أن تكون أحكامها غير متحيزة، ويتحقق ذلك فقط من خلال الموضوعية، وتتمثل الاستقلالية الممنوحة للمراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة في:

- حرية تخطيط وتنفيذ العمل والاتصال بأعلى مستويات الإدارة؛
 - التحرر من كل مسؤوليات التشغيل وحرية قرار التعيين والعزل والحوافز والمكافآت لجميع أعضاء إدارة المراجعة الداخلية؛
 - التمتع بالنزاهة وعدم تعارض المصالح مما يقلل من مصداقية النتائج والتوصيات التي تقدمها؛
 - حسن الضن والاعتقاد السليم في نتائج العمل الذي يقومون به.
4. توفير الوسائل والموارد اللازمة للتوظيف: من أجل ضمان قدر عالي من الموضوعية في تقارير المراجعة الداخلية تسعى مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة لتوفير الاستقلالية اللازمة للمراجع الداخلي ولكي يكون المراجع الداخلي مستقلاً يجب أن تتوفر له الوسائل والموارد اللازمة والمتمثلة في الشروط التالية:
- يجب أن ترتفع المكانة التنظيمية للمراجع الداخلي وأن يتبع الإدارة العليا، وأن يتحرر من أية رقابة إشرافية، أو من أي تأثير من الإدارة في أي مجال يخضع للمراجعة؛
 - يجب أن يحظى المراجع الداخلي بالتأييد الكامل من الإدارة في كل القطاعات. ويتضمن ذلك وضع دستور وظيفية المراجعة الداخلية الذي يتضمن تحديداً واضحاً ورسمياً لأهداف وظيفية المراجعة الداخلية وسلطاتها ومسئولياتها والوضع التنظيمي للمراجع الداخلي، ونطاق وظيفية المراجعة الداخلية؛
 - يجب أن يكون تعيين المراجع الداخلي وعزله من اختصاص المدير العام أو لجنة المراجعة؛
 - يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال الذهني، وأن يكون قادراً على صنع الأحكام وإبداء الرأي دون تحيز؛
 - يجب أن يتحرر المراجع الداخلي من التأثيرات غير الضرورية التي يمكن أن تؤثر جوهرياً على نطاق عمله و الأحكام أو الأداء التي يتم إصدارها في تقرير المراجعة.
- وخلاصة القول أن أهم استقلال للمراجع الداخلي بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة يرتبط بالموضوعية التي يتمتع بها وتجنب تعارض المصالح والوضع التنظيمي للمراجع الداخلي.

II. تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة:

في هذه المرحلة سنحاول تقييم وجود نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة من خلال تسليط الضوء على:

- مكتب المراجعة الداخلية بالمؤسسة؛
- تقسيم العمل بالنسبة لمصلحة المحاسبة والمالية (الإجراءات التفصيلية)؛

- مستويات التخصص بالنسبة لمصلحة المحاسبة والمالية (الكفاءة العمالية).

1.11 مكتب المراجعة الداخلية بالمؤسسة:

يضم مكتب المراجعة الداخلية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة موظف واحد ووحيد وهو المراجع الداخلي للمؤسسة حيث يقوم هذا المراجع بجميع مهام المراجعة الداخلية، والتنقل بين مصالح المؤسسة بتفويض من الرئيس المدير العام.

تكون عملية المراجع الداخلية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة في شكل أمر يتلقاه موظف مكتب المراجعة الداخلية من الرئيس المدير العام، حيث يكون هذا الأمر في شكل وثيقة (أنظر ملحق رقم 16) بها التفويض والإذن بالمراجعة بالإضافة إلى مخطط عملية المراجعة والنقاط الأساسية التي يراد مراجعتها والتي يركز عليها المراجع أثناء أدائه للمهمة، وبناء على هذا الأمر ينتقل المراجع الداخلي إلى المصلحة المعنية بعملية المراجعة من أجل بدأ المهمة.

وفيما يلي تقرير المراجعة الداخلية الذي قام به مكتب المراجعة الداخلية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة وذلك في شهر جوان سنة 2011.

تتمحور النقاط الأساسية التي تضمنها تقرير المراجعة الداخلية حول ما يلي:

- صحة واكتمال الوثائق المحاسبية؛
- احترام إجراءات تسيير الصندوق؛
- احترام إجراءات متابعة الشيكات؛
- التوصيات المقترحة.

1. صحة واكتمال الوثائق المحاسبية: بعد التحقق من الوثائق المحاسبية تم ملاحظة مايلي:

أ - عمليات البنك:

- عدم وجود البيانات اللازمة التالية (الاسم، اللقب، الوظيفة) والتي تخص المكلف بتوزيع المخزون على مستوى تفريغ السلع التامة؛
- بالنسبة للمبيعات النقدية البيانات التالية (الاسم، اللقب، الوظيفة) غير مدرجة في الفواتير؛
- المعلومات التي تخص الخزائن غير مكتملة؛
- لم تتم كتابة المبالغ بالحروف على الفواتير.

ب عمليات الصندوق:

– وجود مبالغ غير مبررة.

2. احترام إجراءات تسيير الصندوق: تبين هذه النقطة الإجراءات التي يجب إتباعها للقيام بعمليات الصندوق.

أ إجراءات عمليات الصندوق: لم يتم إضفاء الطابع الرسمي على إجراءات عمليات الصندوق.

▪ إجراءات نفقات الصندوق: من أجل السير الصحيح لنفقات الصندوق يجب أن ترفق كل عملية بما يلي:

– طلب تسديد مسبق قد تم الإمضاء عليه من طرف مقدم الطلب ومسؤول الإدارة والمالية وفي حالات استثنائية إمضاء الرئيس المدير العام؛

– ملف محاسبة بالعملية يتضمن (شراء، تسليم، أو غيرها)؛

– يجب أن يتم تبرير المبلغ الصروف من الصندوق بإحدى العمليات التشغيلية (شراء، تسليم، ...) في مدة قصيرة أقصاها 48 ساعة؛

– يتم تجديد موارد الصندوق بناء على ميزانية نقدية موضحة لاحتياجات الخزينة من أجل إما (الإنفاق أو التوازن في الميزانية) وتكون هذه الميزانية ممضية من طرف وكيل الصندوق، كما أنها ترفق بطلب تسديد ليوقع عليه من طرف وكيل الصندوق ومسؤول الإدارة والمالية و المدير العام.

ب رأس المال العامل في الصندوق: * قد تم تحديد رأس المال العامل في الصندوق بـ 100000,00 دج وذلك بالقرار الصادر عن الإدارة العليا للشركة التابعة لمطاحن الزيبان القنطرة بتاريخ 2007/12/23.

– وقد وصل رأس المال العامل للصندوق في شهر جوان 2011 إلى 49172,51 دج.

ج الحد الأعلى للإنفاق عن طرق الصندوق: بناء القرار الصادر عن وزارة الصناعات الخفيفة يجب أن لا يتجاوز مبلغ الإنفاق 2500.00 دج بالنسبة للرواتب، و 1500.00 دج بالنسبة لنفقات العمليات الأخرى.

وكان المبلغ المنفق كتسيقات للعمال خلال شهر جوان: 18000.00 دج، وهذا المبلغ يخص ثلاث

عمال حيث خصص لكل عامل مبلغ 4500.00 دج.

3. احترام إجراءات متابعة الشيكات: الإجراءات المتبعة من أجل متابعة الشيكات ليست ذات طابع رسمي.

أ طريقة التسديد بالشيكات: وتكون كما يلي:

* رأس المال العامل: ويطلق عليه صافي رأس المال العامل وهو عبارة عن الفرق بين الأصول الجارية لمؤسسة ما والخصوم الجارية لها، ويستخدم في تقدير قدرة المؤسسة على تمويل عملياتها اليومية والوفاء بالتزاماتها المالية قصيرة الأجل.

– طلب الحصول على الدفع بواسطة الشيكات يكون صادر من المصلحة الطالبة للتسديد بناء على قرار الشراء؛

– عندما تكون إجراءات الخدمة صحيحة وكاملة بالنسبة لمصلحة المحاسبة (طلب الدفع، فاتورة أصلية، طلب الشراء، شهادة اعتراف بالخدمة).

ب - سجل متابعة الشيكات: يتكون سجل متابعة الشيكات من 152 ورقة مدرجة حسب الحروف الأولى مصادق عليه من طرف المدير العام كما أنه يحتوي على معلومات إضافية مثل (التاريخ، رقم الشيك، المستفيد، المبالغ، التوقيع، الملاحظات).

كما يرد في سجل متابعة الشيكات جميع الشيكات الملغاة لكن لا تلقى نفس الإهتمام.

4. التوصيات المقترحة:

- الإهتمام أكثر بكتابة (الاسم، اللقب، الوظيفة) على الفواتير.
- يجب أن يكون إعداد الفواتير وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 468-05 المؤرخ 10 ديسمبر 2005.
- وضع إجراءات لمتابعة حركة الصندوق.
- وضع إجراء لمتابعة الشيكات المحررة.
- تزويد مصلحة المحاسبة والمالية بخزنة قوية خاصة بالأمانات.

2.II تقسيم العمل في مصلحة المحاسبة والمالية (الإجراءات التفصيلية):

مثلا تم الإشارة إليه في المبحث السابق فإن مصلحة المحاسبة والمالية بمؤسسة مطاحن الزيبان تشتمل على ثلاث فروع مقسمة حسب حركة النشاط الإنتاجي للمؤسسة فهناك:

– فرع الإستغلال: وهو الفرع المكلف بتسجيل ومعالجة كل العمليات الخاصة بنفقات ومصاريف المؤسسة؛

– فرع الإيرادات: وهو الفرع المكلف بتسجيل ومعالجة كل عمليات الإيراد الناتجة عن بيع المنتجات؛

– فرع الإستثمارات: وهو الفرع المكلف بمعالجة عمليات متابعة التثبيات العينية منها والمعنوية التابعة للمؤسسة.

كما نظم مصلحة المحاسبة والمالية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة ثلاث محاسبين يرأسهم مسؤول

مصلحة المحاسبة والمالية مقسمة مهامهم حسب فروع المصلحة، فنجد:

▪ المحاسب المسؤول على المصلحة: وهو المحاسب الرئيسي لمصلحة المحاسبة والمالية وتندرج تحت

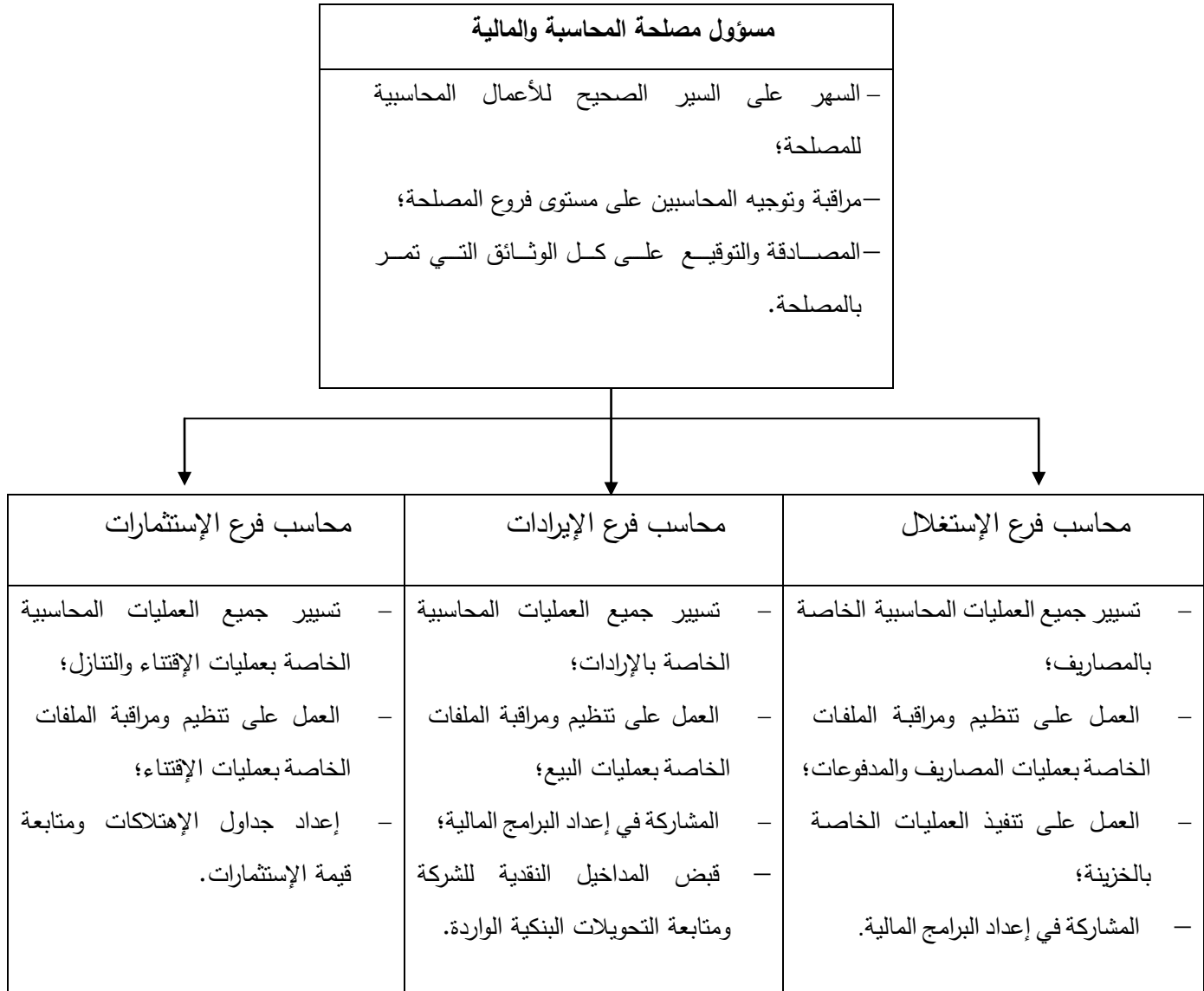
مهامه عمليات المتابعة والوقوف على جميع فروع المصلحة فمن أعماله:

- السهر على السير الصحيح للأعمال المحاسبية للمصلحة؛
- مراقبة وتوجيه المحاسبين على مستوى فروع المصلحة؛
- المصادقة والتوقيع على كل الوثائق التي تمر بالمصلحة.
- **محاسب فرع الاستغلال:** يقوم بتسجيل وتقييد عمليات الشراء وباقي النفقات والمصاريف الأخرى بما فيها عمليات التسديد بالخرينة والبنك والمتمثلة في:
 - تسيير جميع العمليات المحاسبية الخاصة بالمصاريف؛
 - العمل على تنظيم ومراقبة الملفات الخاصة بعمليات المصاريف والمدفوعات؛
 - العمل على تنفيذ العمليات الخاصة بالخرينة؛
 - المشاركة في إعداد البرامج المالية.
- **محاسب فرع الإيرادات:** يهتم هذا المحاسب بتسجيل وتقييد بالعمليات الخاصة بإيرادات المؤسسة والتي تنشأ عن عمليات البيع أو أداء الخدمات والمتمثلة في:
 - تسيير جميع العمليات المحاسبية الخاصة بالإيرادات؛
 - العمل على تنظيم ومراقبة الملفات الخاصة بعمليات البيع؛
 - المشاركة في إعداد البرامج المالية؛
 - قبض المداخل النقدية للشركة ومتابعة التحويلات البنكية الواردة.
- **محاسب فرع الاستثمارات:** يقوم هذا المحاسب بمتابعة العمليات الخاصة بتثبيتات المؤسسة بمختلف أنواعها ومنها:
 - تسيير جميع العمليات المحاسبية الخاصة بعمليات الاقتناء والتنازل؛
 - العمل على تنظيم ومراقبة الملفات الخاصة بعمليات الاقتناء؛
 - إعداد جداول الاهتلاكات ومتابعة قيمة الاستثمارات.

والشكل التالي يوضح الهيكل الوظيفي لمصلحة المحاسبة والمالية والمهام التي يقوم بها محاسب كل فرع.

الشكل رقم 12

الهيكل الوظيفي لمصلحة المحاسبة والمالية ومهامها



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الملاحظات من الزيارة الميدانية لمصلحة المحاسبة والمالية.

3.II مستويات التخصص بالنسبة لمصلحة المحاسبة والمالية (الكفاءة العمالية):

مما سبق ذكره وتم التطرق إليه في العنصر السابق نعلم أن مصلحة المحاسبة والمالية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة تظم أربعة محاسبين بما فيهم مسؤول المصلحة، وفي هذا العنصر سنحاول وصف المستويات التعليمية والخبرات المهنية التي يتمتع بها محاسب هذه المصلحة، وكان ذلك عن طريق الاستجابات الشفوية والملاحظات التي تمت أثناء الزيارات الميدانية للمؤسسة.

**الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية
بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة**

إن المستويات ومجالات التخصص بمصلحة المحاسبة والمالية تتمحور حول شهادات المستوى المحاسبي والخبرات المحاسبية المهنية، حيث نجد أن موظفي مصلحة المحاسبة والمالية تقسم مستوياتهم كما هو موضح في الجدول التالي.

الجدول رقم 7

المؤهلات المهنية لموظفي مصلحة المحاسبة والمالية

المستويات الموظفين	شهادة جامعية	تقني سامي في المحاسبة	شهادة التكوين في المحاسبة	سنوات خبرة
مسؤول المصلحة			X	X
محاسب فرع الإستغلال			X	X
محاسب فرع الإيرادات	X			
محاسب فرع الإستثمارات				X

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الملاحظات من الزيارة الميدانية لمصلحة المحاسبة والمالية.

نلاحظ من الجدول أن مؤهلات موظفي مصلحة المحاسبة والمالية لا تتعدى شهادة التكوين المهني ويعتمد توظيفهم على سنوات الخبرة فقط، ماعدا محاسب فرع الإيرادات الذي نجده متحصل على شهادة ليسانس في المحاسبة.

III. المشاكل والنقائص الملاحظة في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية:

من خلال عملية تقييم وجود نظام الرقابة الداخلية عن طريق التحليل الوصفي المبني على الاستجابات الشفوية، والملاحظات التي تمت أثناء الزيارة الميدانية للمؤسسة تم تحديد بعض النقائص والمشاكل والتي تمثلت في مايلي:

III.1 على مستوى مكتب المراجعة الداخلية للمؤسسة:

بما أن المراجعة الداخلية إحدى أهم وأقوى أجهزة الرقابة الداخلية بالمؤسسة، فلا بد من التطرق إليها ومحاولة معرفة أهم الإجراءات التي تعمل فيها ومدى تأثيرها على باقي الأجهزة الرقابية الأخرى، وبناء على ما تم ملاحظته في مكتب المراجعة الداخلية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة حدده المشاكل والنقائص التالية:

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

- نقص اليد العاملة حيث نجد موظف واحد وهو المراجع الداخلي للمؤسسة ككل؛
 - عدم تمتع المكتب بأي نوع من الخصوصية، فباستطاعة أي موظف الدخول إليه في أي وقت؛
 - المكتب ضيق ولا يتسع لكل الملفات الموجودة فيه هذا مما أدى إلى تراكم الملفات وتكدسها؛
 - افتقار المكتب للتجهيزات الهامة والضرورية من أجل العمل المثالي مثل (خزانة وأدراج للملفات، خزانة مؤمنة للملفات السرية)؛
 - الملفات لا تحتوي على رقم تسلسلي تودع بناء عليه مما يسهل عملية البحث عنها.
- هذا وبالإضافة إلى أننا نجد:
- إنطلاق أعمال المراجعة لا يكون إلى بأمر من الرئيس المدير العام وهذا ما يلغي عنصر المفاجئة والموضوعية.
 - عملية المراجعة مبرمجة من الإدارة ومحددة بناء على نقاط تم وضعها مسبقا ولا يجوز للمراجع أن يخرج عنها.

ومن تقرير المراجعة الداخلية لشهر جوان 2011 والملاحظات والاستجابات التي كانت حول صحة واكتمال الوثائق المحاسبية ولحظة المشاكل التالية:

- غياب بعض البيانات الضرورية في كثير من المستندات والأوراق المحاسبية الهامة خاصة وصولات الاستلام والتسليم بالنسبة للمشتريات والمنتجات على مستوى المخازن؛
- بعض فواتير المبيعات غير مكتملة ولا تحتوي المعلومات الأساسية (الاسم، اللقب والوظيفة)؛
- إهمال الكتابة بالحروف في الفواتير بالنسبة للمبالغ والأرقام؛
- عدم اكتمال المعلومات التي تخص العملاء من الخزائن هذا وبالإضافة إلى أن المؤسسة لا تضع سلم تنقيطي للعملاء؛
- وجود مبالغ مصروفة غير مبررة ولا يعلم اتجاهها بالنسبة لعمليات الصندوق؛
- إهمال الإجراءات الموضوعية لتتبع عمليات الصندوق والتقصير في إجراءات متابعة الشيكات.

2.III من حيث تقسيم العمل في مصلحة المحاسبة والمالية:

من أجل ضمان قدر أكبر من فعالية نظام المعلومات المحاسبية يجب احترام مقومات نظام الرقابة الداخلية، ومن أهم هذه المقومات نجد الإجراءات التفصيلية وهي تقسيم العمل حول موظفي المؤسسة من أجل عدم التداخل في الوظائف واجتناب جعل أكثر من وظيفة لشخص واحد، أو العكس عدة أشخاص في وظيفة

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

واحدة وهذا ما يلغي الرقابة الذاتية أو التلقائية، أي لا يقوم موظف واحد بالعملية من أولها لآخرها وهذا ما تفتقر إليه مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، وبناء على ذلك قد لوحظت النقائص التالية:

- نقص كبير لليد العاملة في مصلحة المحاسبة والمالية؛
- غياب الرقابة الداخلية التلقائية حيث نجد أن محاسب الفرع يقوم بالعملات من أولها إلى آخرها فهو الذي يصادق على صحة الملفات ويتابعها ويقوم بتسجيلها وتقيدها في اليومية الخاصة بها؛
- هناك تداخل بالمهام فنجد أن فرع الإيرادات هو الذي يقوم بالتصريحات الضريبية وهي عبارة عن مصروفات ونفقات على المؤسسة ومن اختصاص فرع الاستغلال؛
- إن القائم على عملية التوقيع على الشيكات والموافقة على الفواتير وأوامر الشراء هو نفسه من يقوم بمسك دفتر الأستاذ واليومية.

وهذا النقص في اليد العاملة والتداخل في المهام بين فروع المصلحة هو ما أدى إلى:

- غياب بعض الوثائق المهمة والأساسية لتبرير عمليات البيع والتحصيل؛
- ضعف عملية التحقق من صحة واكتمال ملفات الزبائن والطلبات؛
- غياب الدقة وانتشار الأخطاء المتكررة في التسجيلات المحاسبية؛
- غياب عمليات المقارنة مع مصلحة وفرع الفواتير مما يضعف عملية اكتشاف الأخطاء المحتملة.

3.III من حيث تخصص الموظفين في مصلحة المحاسبة والمالية:

- إن كفاءة اليد العاملة ومهارتها هي أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية وهي ما يجعل العمل الموكل إليها أكثر سلاسة وعلى درجة عالية من الدقة والإتمام، ومن الوصف السابق والملاحظات التي تمت حول تخصص الموظفين في مصلحة المحاسبة والمالية نجد مجموعة من النقائص والمشاكل المتمثلة فيما يلي:
- إن محاسبي المصلحة غير متحصلين على شهادات جامعية أو ليسانس في المحاسبة أي أن جانب التوظيف في المؤسسة مهمل ولا توجد إجراءات رسمية حول توظيف العمال والمستويات التي يجب توفرها في الموظفين؛
 - تقتصر الشهادات التي يتمتع بها محاسبوا المصلحة على شهادات تقنية أو شهادات التكوين المهني؛
 - يوجد من محاسبي المؤسسة من ليس له أي شهادات في المجال المحاسبي، ولكن تم توظيفه لمجرد خبرة العمل في المجال المحاسبي.

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية
بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

وسيتم إيضاح المشاكل والنقائص المتوصل إليها من خلال الجدول التالي.

جدول رقم 8

المشاكل والنقائص الملاحظة في نظام الرقابة الداخلية

اسم الوظيفة	القائم بالوظيفة	عدد الموظفين	المؤهلات المهنية	المشاكل الموجودة	الخطر المتوقع
المراجعة الداخلية	المراجع الداخلي	01	شهادة ليسانس في الإلكترونيك	قلة اليد العاملة وعدم التخصص في مجال المراجعة	عدم القدرة على القيام بأعمال المراجعة بكفاءة ودقة، عدم التنبيه لكل الأخطاء وعمليات الغش
عمليات المصاريف والنقائص	محاسب فرع الإستغلال	01	شهادة التكوين في المحاسبة	قلة اليد العاملة وضعف المستوى التعليمي في المجال	الإهمال وكثرة الأخطاء في التسجيلات المحاسبية،
عمليات الإيرادات والمقبوضات	محاسب فرع الإيرادات	01	شهادة ليسانس في محاسبة	قلة اليد العاملة وضعف المستوى التعليمي في المجال	الإهمال وصعوبة القيام بأعمال المحاسبة الخاصة بالفرع
العمليات الخاصة بالتثبيات	محاسب فرع الإستثمارات	01	سنوات خبرة في العمل المحاسبي	قلة اليد العاملة وضعف المستوى التعليمي في المجال	الإهمال وعدم القدرة على القيام بالأعمال المحاسبية بالإضافة إلى كثرة الأخطاء

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الملاحظات والاستجابات التي تمت أثناء الزيارة الميدانية للمؤسسة.

IV. التوجيهات والتحسينات المقترحة حول نظام الرقابة الداخلية:

بعد أن تم تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد المشاكل والنقائص التي لوحظت في النظام نذكر بعض التوجيهات والتحسينات التي نراها مجدية والمتمثلة فيما يلي:

أ. على مستوى مكتب المراجعة الداخلية:

– إنشاء مكتب خاصة بالمراجعة الداخلية وتقسيم مهامه على مجموعة من الموظفين وإضفاء نوع من الرسمية والخصوصية لهذا المكتب.

– زيادة اليد العاملة المؤهلة من أجل تخفيف الضغط على المراجع الداخلي ومن أجل رفع الأداء وحسين المردودية.

– إعطاء الأهمية البالغة للمراجعة الداخلية من حيث توسيع المجال ورفع التبعية في أداء المهام وذلك بتغيير طريقة العمل وجعل عملية المراجعة تلقائية ولا تعتمد على تحديدات الإدارة العليا.

– تجهيز مكتب المراجعة بالتجهيزات والأدوات اللازمة للمحافظة على الملفات وحفظ تنظيمها وتوثيقها.

ب. على مستوى صحة واكتمال المستندات والوثائق المحاسبية:

– عدم اكتمال كثير من المستندات وخلوها من بعض المعلومات الهامة يعد نقطة ضعف في نظام الرقابة الداخلية، هذا ما يستدعي التأكيد على ضرورة تطبيق الإجراءات الداخلية للمؤسسة وضرورة إرسال كل الوثائق المبررة للأشغال أو المنتجات للمصادقة عليها من الأطراف المسؤولة على إعداد الفواتير.

– نظرا لوجود مبالغ غير مبررة في عمليات الصندوق استدعى الأمر ضرورة التأكيد من خلال إجراءات مكتوبة على أن كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم على أساس وثائق كاملة، حيث يجب أن تبرر العمليات من بدايتها إلى نهايتها.

– استخدام برنامج خاص بالفوترة والتحصيل بدلا من برنامج (Excel) لتوفير فعالية أكبر في معالجة البيانات المتعلقة بعمليات البيع، وللمساهمة في تكوين قاعدة بيانات متكاملة (ملف الزبائن، ملف العمليات، التقييم التسلسلي للفواتير...)، ويصبح عمل عون الفوترة يقتصر على اختيار الزبون وإدخال البيانات الأساسية والرقابة على المخرجات، بحيث تتم المعالجة وإعداد الفواتير والوثائق الأخرى بشكل آلي.

– إنشاء نظام معلومات مدمج بين فرع الفوترة ومصحة المحاسبة والمالية يسمح باستخدام قاعدة بيانات مشتركة مما يلغي تكرار إدخال نفس البيانات المتعلقة بعملية البيع والتحصيل على مستوى مصحة المحاسبة.

الفصل الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

– التأكيد على ضرورة احترام الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة وتطبيقها بشكل جدي وخاصة إجراءات عمليات الصندوق والبنك.

ج. على مستوى التخصص وتقسيم العمل في مصلحة المحاسبة والمالية:

من خلال الجدول رقم 8 تم استخلاص أنه من الضروري جدا:

– تدعيم المصلحة بالكفاءات المتخصصة في المجال المحاسبي وذلك من أجل تقليل الأخطاء ورفع مستوى الأداء.

– زيادة التوظيف على مستوى المصلحة من أجل تقسيم العمل وتخفيف الضغط ومنع الغش وجعل نوع من الرقبة الذاتية في المصلحة.

– إعداد وصف كتابي يوضح الأعمال والمسؤوليات (مجالها وحدودها) لكل الأعوان والمديرين وتوزيعها على مختلف الفروع والمصالح وذلك لتفادي التداخل في المهام.

– وضع إجراءات رسمية تهتم بجانب التوظيف وتضبط أعمال فرع التوظيف بمصلحة الموارد البشرية وذلك من أجل تزويد المؤسسة بكفاءات وعمال ذوي اختصاص.

– إن الإهمال الكبير الذي لوحظ في جانب التوظيف بالمؤسسة والغياب التام للإجراءات الأساسية بالإضافة للمشاكل والنقائص الناتجة عن إلغاء مبدأ الرجل المناسب في المكان المناسب كله راجع إلى السياسات المتبعة من الدولة من أجل خصوصية المؤسسات العمومية، وذلك عن طريق تقليل عدد العمال في المؤسسة لإغراء المستثمرين المتقدمين للشراء لأنها تعتبر عبئ عليهم، فكلما كان عدد العمال أقل كلما زادت فرص بيع هذه المؤسسات.

خلاصة الفصل:

تعتبر مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة من بين المؤسسات الوطنية التي تم خوصصتها، فوجود نظام فعال للرقابة الداخلية بها يعد ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها، كما تعتبر المراجعة الداخلية أهم الأدوات الداخلية بالنسبة للمؤسسة والتي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفعاليتها وذلك بتقييمه وتحديد مدى كفاءته.

وتطبيقا لما تم التطرق إليه في الجانب النظري من خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية وبما أن نظام المعلومات المحاسبية أحد المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية تم اعتماد الاسلوب الوصفي بناء على الاستجابات الشفوية والملاحظات اثناء الزيارات الميدانية، وذلك لمعرفة طريقة سير هذين النظامين وآلية عملهما داخل المؤسسة بالإضافة إلى تحديد نقاط القوة والضعف لهما، وتبين مدى تطابق المعلومات المحاسبية مع الصورة الحقيقية لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

ومن خلال ذلك حددت بعض النقائص كنقاط ضعف في الرقابة الداخلية للمؤسسة والتي تسببت في التأثير على آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية وبذلك التأثير على مخرجاته، وكمحاولة لحل تلك المشاكل قدمت مجموعة من التحسينات والإرشادات.

الخاتمة

إن نظام المعلومات المحاسبية عند إدماجه واستغلاله بشكل جيد، يلعب دورًا هامًا وحيويًا في حياة المؤسسات الاقتصادية، وبالتالي لا بد أن تؤخذ الخطوات الضرورية للتأكد من صحة المعلومات ومدى الاعتماد عليها، وضمان سريتها.

من خلال تناولنا لموضوع المراجعة الداخلية ودورها في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، كمحاولة للتوفيق بين الجانب النظري الذي يحدد المفاهيم الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية ويبين أسسه ومقوماته التي يعتمد عليها في إعداد مخرجات تعكس صورة موثوقة عن الواقع المحاسبي والمالي للمؤسسة الاقتصادية، ويضبط علم مراجعة الحسابات ويحدد مجمل أنواعه ومتغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية، كما يوضح أهمية المراجعة الداخلية في التأكيد على صحة ودقة المعلومات وعن مدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والجانب التطبيقي الذي يعكس الواقع العملي لدور المراجعة الداخلية كأداة تخدم الإدارة من أجل مراقبة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى تأثيرها الإيجابي والفعال على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

إن مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة وفي ظل السعي وراء معلومات تتصف بالمصداقية والتعبير العادل والملائم على وضعيتها المحاسبية والمالية تعتمد على المراجعة الداخلية كأداة لضبط مختلف الأنظمة وعلى رأسها نظام المعلومات المحاسبية.

وعليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع الى مجموعة من النتائج والاقتراحات، التي كانت كمحاولة للإجابة على التساؤلات المطروحة.

❖ النتائج:

بناء على ما سبق يمكن التوصل إلى النتائج التالية:

- أصبحت المعلومات سلاحا سريا وركيزة أساسية تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية لأنها تعتبر موردا اقتصاديا وإستراتيجيا لخلق ميزة تنافسية.
- الوظائف الإدارية والمتمثلة أساسا في إتخاذ القرارات الصحيحة تتوقف على جودة المعلومات المتوفرة لديها حيث تعتمد هذه الأخيرة أيضا على دقة مصادرها، ونتيجة لإرتفاع الطلب على المعلومات، من حيث كميتها ونوعيتها، إقتضى بالضرورة وجود نظام معلومات محاسبية، يسمح بالمعالجة والتخزين وإيصال المعلومات بكفاءة وفعالية.

- يتمتع نظام المعلومات المحاسبية بأهمية بالغة داخل المؤسسة الاقتصادية لأنه النظام المسؤول على إعطاء وتحديد الصورة المحاسبية والمالية للمؤسسة وبناء عليه تتخذ قرارات تخص أطراف داخلية (الإدارة العليا والمسؤولين) وأخرى تخص أطراف خارجية (المستثمرين، المؤسسات المالية والمتعاملين مع المؤسسة).
- إن المراجعة تعتبر وسيلة رقابية تخدم الإدارة العليا للمؤسسات الاقتصادية سواء كانت داخلية من خلال وجود نظام الرقابة الداخلية، أو خارجية عن طريق مكاتب المراجعة.
- إن المراجعة الداخلية تلعب دورا هاما في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وذلك من خلال تقييمها لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط ضعفه والعمل على تداركها وتعديلها بما يتوافق مع تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية.
- إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها.
- يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونيا ومبادئ صارمة وصحيحة يجعل عملية المراجعة الداخلية أكثر سلاسة ويعطيها أحسن أداء وبأقل تكلفة.
- تتوفر مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة على نظام معلومات محاسبية موزع على كافة المديریات والمصالح، كما أنها تتوفر على مكتب مراجعة داخلية يعمل على ضبط ومراقبة أنظمة الرقابة داخل المؤسسة.
- عدم اكتمال كثير من المستندات وخلوها من بعض المعلومات الهامة يعد نقطة ضعف في نظام الرقابة الداخلية، كما أنه توجد مبالغ غير مبررة في عمليات الصندوق وهذا ناتج عن إهمال والتقصير في تطبيق الاجراءات والنصوص القانونية في هذا المجال.
- إن النقائص التي لوحظت في جانب التوظيف بالمؤسسة والغياب التام للإجراءات الموضوعة للتوظيف، كله راجع إلى السياسات المتبعة من الدولة من أجل خصوصية المؤسسات العمومية، وذلك عن طريق تقليل عدد العمال في المؤسسة لإغراء المستثمرين المتقدمين للشراء لأنها تعتبر عبئ عليهم، فكلما كان عدد العمال أقل كلما زادت فرص بيع هذه المؤسسات.

❖ الإقتراحات:

بناءً على النتائج السابقة نقدم الاقتراحات التالية:

- ضرورة قيام المؤسسات الاقتصادية بمتابعة وتطوير نظم المعلومات لديها بشكل عام ونظام المعلومات المحاسبية بشكل خاص بالإضافة إلى ضرورة امتلاك الإدارة العليا لرؤيا واضحة عن دور نظام المعلومات المحاسبية في تحقيق أهدافها.
- العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الاقتصاد للحصول على معلومات محاسبية فعالة، وهذا من خلال الاستفادة الكاملة من مجمل خدمات المراجعة الداخلية، كي يتم توفير متطلبات المرحلة الحالية من معلومات فعالة ومناسبة من حيث الوقت والتكلفة، لاتخاذ مختلف القرارات التصحيحية.
- الإهتمام بالتطور التكنولوجي الذي له أثر بالغ في تطور نظام المعلومات المحاسبية، بحيث أصبح الإثنين شريكين في عملية إنتاج المعلومات وتوزيعها.
- يجب الأخذ بعين الإعتبار بأن نظام المعلومات المحاسبية قادر على تخفيض التكاليف، خصوصا الثابتة منها التي لها علاقة بالعنصر البشري، إضافة إلى تحفيز العمال نظرا لسهولة العمل باستعمال البرمجيات.
- العمل على تغيير نظرة المسؤولين بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة للمراجعة الداخلية، وتبين أهميتها ومنافعها من خلال تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، الذي يعتبر صمام أمانها في كفاءة التشغيل ورفع الأداء والحفاظ على الأصول وحسن إدارتها.
- تدعيم مكتب المراجعة الداخلية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بمراجعين أكفاء وذلك من أجل تقليل الأخطاء ورفع مستوى الأداء، مع تكوين المراجعين تكوينا يتوافق مع حاجيات المراجعة والمخاطر المحيطة بها.
- التأكيد على ضرورة تطبيق الإجراءات الداخلية للمؤسسة وضرورة إرسال كل الوثائق المبررة للأشغال أو المنتجات للمصادقة عليها من الأطراف المسؤولة على إعداد الفواتير.
- زيادة التوظيف على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة من أجل تقسيم العمل وتخفيف الضغط ومنع الغش وجعل نوع من الرقبة الذاتية في المصلحة بالإضافة إلى إعداد وصف كتابي يوضح الأعمال والمسؤوليات (مجالها وحدودها) لكل الأعوان والمديرين وتوزيعها على مختلف الفروع والمصالح وذلك لتفادي التداخل في المهام.
- الإهتمام بجانب التوظيف في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة من خلال إضفاء طابع رسمي عليه، كما يجب على إدارة المؤسسة أن تولي قدر كبير من الإهتمام للسياسات المتبعة في ترقية العمال.

يعتبر هذا البحث حلقة من سلسلة الدراسات التي تتطرق الى دور المراجعة بمختلف أنواعها في النهوض بوضعية المؤسسة الاقتصادية وتأهيلها من أجل التجاوب مع الفترة التي يشهدها الاقتصاد حالياً، وبالتالي فإن هذا الموضوع قد تطرق الى نوع من أنواع المراجعة وتأثيره على عنصر أساسي في التسيير وهو المعلومة المحاسبية، وعليه يبقى المجال مفتوحاً لاستكمال البحث في مراجعة مختلف المعلومات، خاصة مع ظهور معلومات تتميز بغموض نسبي وتتطلب مراجعة خاصة، والتي تتمثل في المعلومات المرتبطة بالتجارة الالكترونية، مما يفتح المجال للبحث في أبعاد وتقنيات هذه المراجعة، في ظل التداول الكبير لمعلوماتها واعتمادها في جملة من القرارات.

قائمة المراجع:

❖ قائمة المراجع بالغة العربية:

أولاً: الكتب:

1. إبراهيم أحمد عبد المالك محمد، الأنظمة المحاسبية المتخصصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004.
2. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
3. أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء، عمان، الأردن، ط1، 1999.
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009.
5. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
6. أحمد حلمي جمعة، عصام فهد عرييد، زياد أحمد الزعبي، نظم المعلومات المحاسبية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
7. أحمد فوزي ملوخية، نظام المعلومات الادارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2006.
8. إسماعيل عرباجي، اقتصاد المؤسسة، أهمية التنظيم ديناميكية الهياكل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996.
9. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
10. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتطبيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
11. ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003.
12. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.
13. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999.
14. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المسقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.

15. داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت لبنان، ط1، 2007.
16. زياد محمد الشومان، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، دار الصفراء للنشر، الأردن، 2004.
17. ستيفن أ موسكوف، مارك ج سميكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002 .
18. شوقي سالم، نظم المعلومات والحاسب الإلكتروني، جامعة الكويت، الكويت، 1985.
19. عبد الرحمان الصباح، نظم المعلومات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
20. عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 1998.
21. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
22. عبد السلام بوقحف، التسويق مدخل تطبيقي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002.
23. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدر الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
24. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
25. علاء عبد الرزاق السالمي، رياض حامد الدباغ، تقنيات المعلومات الادارية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2000.
26. عمر صخري، إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 4، 2006.
27. غسان فلاح مطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2000.
28. فاضل السامرائي، هيثم الزعبي، نظم المعلومات الادارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2004.
29. فايز جمعة محمد النجار، نظم المعلومات الإدارية، دار جامد للنشر، الأردن، 2005.
30. فتحي رزق السوافري، سمير محمد كامل، محمود مصطفى، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.
31. الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002.

32. قاسم إبراهيم الهبتي، زياد يحي السقه، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحدااء للطباعة والنشر، كلية الحدااء الجامعة، الموصل، العراق، 2003.
33. كامل السيد غراب، فادية محمد حجازي، نظم المعلومات الإدارية مدخل إداري، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، ط1، 1999.
34. كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
35. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
36. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
37. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005.
38. محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990.
39. محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 1996.
40. محمد يوسف حفاوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2001.
41. منصور حامد محمود، محمد أبو العلاء الطحال، محمد هاشم الحمودي، أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، مصر 1994.
42. نادر شعبان السواح، ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
43. ناصر داداي عدون، إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998.
44. نبيل جواد، إدارة وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع، لبنان، ط 1، 2007.
45. هاشم أحمد عطية، مدخل الى نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2000.
46. ياسين احمد العيسي، أصول المحاسبة الحديثة، الجزء الأول، دار الشروق للنشر والتوزيع، مصر، 2003.

47. يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2000.
48. يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2008.
- ثانياً: رسائل الماجستير:**
49. أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.
50. جودي سامية، تطوير نظم المعلومات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2009.
51. صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير في علوم التسيير، (غير منشورة)، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
52. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، (غير منشورة)، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.
53. علي أحمد وجدان، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، (غير منشورة)، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.
54. فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص إدارة أعمال، (غير منشورة)، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، 2004.
55. لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

56. محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.
57. معمر سعاد شكري، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009.
58. نور الدين مزهودة، تقييم أداء نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2008.

ثالثاً: النصوص القانونية:

59. القانون التجاري الجزائري.

رابعاً: الملتقيات والمجلات العلمية:

60. أحمد لعماري، "طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية"، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد الأول، 2001.
61. دومي سمراء، عطوي عبد القادر، التجربة المغربية في ترقية وتمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الدورة التدريبية حول تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتطويرها في الاقتصاديات المغاربية، الجزائر، 25-28 ماي 2003.

❖ قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

أولاً: الكتب:

62. Bernard ENSAULT, Christian HORRAU, Comptabilité Financière, presse universitaire de France, France, 3eme Edition, 2001.
63. Chadeaux. Martial, l'audit fiscal, Litec, Paris, France, 1987.
64. George Langlois et autres, comptabilité approfondie, Foucher Edition, France, 2002.
65. Gérard MELYON, Rendois NOGUERA, Comptabilité Générale, Edition ESKA, Paris, France, 2001.
66. Jean-Yves Eglem et Autres, les Mécanismes Comptables de l'Entreprise, 4eme Edition, Gualino Editeur, paris, France, 2001.

67. LIONEL Collins et GERARD Valin : Audit et Contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, Dalloz, Paris, France, 4ème édition, 1992.
68. Pigét Benoit, Audit et contrôle interne, Litec, Paris, France, 1997
69. Raffegean Jean, Dufils Pierre, Gonzalez Remon, Audit et contrôle des comptes, Publi- union, Paris, France, 1979.
70. Renard Jacques, Théorie et pratique de l'Audit interne, organisation, Paris, France, 3ème Edition 2000.
71. ROBER PEIX, TRAITEMENT DES INFORMATION, Edition Foucher, Paris, France, 1980.
72. ROUZEAU MARTINE, Economie d'entreprise, organisation gestion stratégie d'entreprise, Edition ESKA, Paris, France, 1993.

❖ مواقع الإنترنت:

73. زينب النور، ماهية المؤسسة الاقتصادية، www.etudiantdz.com.

74. صالح القراء، مدونة صالح القراء، <http://sqarra.wordpress.com/auditr>.

75. <http://alektesad.com/vb/showthread.php?p=5215>.

76. <http://mouhasaba.3oloum.org/t5-topic>.

الملحق رقم 02

المؤسسة الصناعية الغذائية من الحبوب ومشتقاتها
مطاحن الزيبان القنطرة

ERIAS - SETIF

S P A de 896 260 000,00 DA

N° 002225

El-Kantara, le : _____

DEMANDE DE PAIEMENT

Service Demandeur _____

Je vous prie de procéder au règlement de la dépense détaillée ci-dessous

Référence du titre à régler _____

Date du titre _____

Bénéficiaire du règlement _____

Nature de la dépense _____

Montant (en chiffres et lettres) _____

*Le demandeur soussigné certifie la sincérité et l'exactitude de la dépense objet
de cette demande de paiement*

Montant du titre à régler. _____

Montant du paiement demandé _____

Solde à reporter. _____

Visa du chef comptable

خالص بشيك رقم: _____
Payé par chèque N°: _____
Le: _____ : لى
Sur: _____ : على

Visa du demandeur,

Visa du D A F,

Visa du Directeur,

Imputation comptable

Débit : _____

Crédit : _____

Imputation comptable

Débit : _____

Crédit : _____

التاريخ: 	<h2 style="margin: 0;">وصل إستلام</h2> <h3 style="margin: 0;">BON DE RECEPTION</h3> <p style="margin: 0; color: blue;">N° 000727</p>	م ص غ ح م سطيف ERIAD SETIF S.P.A. مطاحن الزيبان القنطرة		
النشاط الإجتماعي: _____ فاتورة رقم: _____ وصل طلب رقم: _____ وصل توريد رقم: _____ تاريخ الدخول إلى المخازن: _____		المورد		
المجموع	سعر الوحدة	الكمية	التعيين	المرجع
CUMUL	P.U.	المأخوذة المطلوبة	DESIGNATION	Réf.
TOTAL		المجموع		
رئيس مصلحة الحاسبة وثيقة مستلمة من:	رئيس مصلحة التموين وثيقة مصادق عليها من:	مسؤول المخازن وثيقة مستخرجة من:	التأشير	
السيد: _____	السيد: _____	السيد: _____	السيد: _____	
التوقيع: _____	التوقيع: _____	التوقيع: _____	التوقيع: _____	

الملحق رقم 07

1556 1557 1558 1559 1560

MAR 11 MAI 2010

ERHAD-SETIF-MOULIN DES ZIRANS
S.P.A, BP. NO=10, EL-KANTARA
EL-KANTARA

بنك افاللة والشركة الريفية

B.A.D.R

RECU DE VERSEMENT 1 OPERATION N. VE2-0696

ET BENEFICIAIRE **
ERHAD-SETIF-MOULIN DES ZIRANS
00393-300160-309-0-92-00

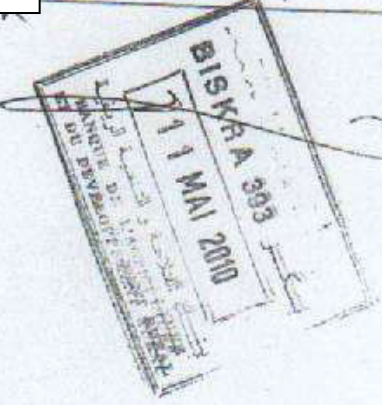
RECU LA SOMME DE 1
111.515.000,00111 DID

VERSEMENT EFFECTUE PAR:



VISA

SALUTATIONS DISTINGUEES



siège social : 17, Bd colonel Amirouchie - 16004 Alger
B.A.D.R - RISKRA- 393
4, AVENUE BEN-FRAJIS, 07.009

www.badr-bank.net

الملحق رقم 08

EN: 171-05

ERLAD-SETIF
FILILALE LES MOULINS DES
ZIBANS EL-KANTARA
STRUCTURE MAGASIN EXPEDITION

Date: 11/05/2010

Bonnoo AS

BON DE SORTIE N° : 937

Facture N°: 1550

Client: ~~ERLAD-SETIF~~

1550

Code Produit	DESIGNATION	Quant	Prx_Unit	Montant
SGSAC	SON GROS SAC	100.00	1400.00	140000.00
				Montant Total: 140000.00

MARCHANDISE
LIVREE

Magasinier: R/A/HAKIM

N°Camion: 0014 294 07
Chauf: ZAIKAM ALI

مسير المخرج
المواد المنتهية
ربويع عبد الحكيم

خروج
11 MAI 2010

التبويب العامة للمحركات
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 Direction
 200
 Mois de 200
 Trimestre 200

التبويب الفرعية
 INSPECTION DES IMPOTS DE
 لقيادة الضريبة
 RECETTE DES IMPOTS DE
 بلدية
 COMMUNE DE

NIS :
 NIF :
 Article d'imposition :
 F. 1

الضريبي والرسوم المحصلة قورا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر
 تصريح يقوم مقام حياطة إشعار بالتسديد
**IMPOTS ET TAXE PERCUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE
 RETENUE A LA SOURCE**
 DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT

M
 (nom et prénom - raison sociale)
 Activité / Profession :
 Adresse :
 البريد () :
 الهاتف - الفاكس :
 العنوان :

IMPORTANT !
 هذا التصريح يجب أن يقدم إلى قيادة
 الضريبة خلال العشرين يوم الأول من
 الشهر
 La présente déclaration doit
 être déposée à la recette des
 impôts dans les VINGT
 PREMIERS JOURS DU MOIS.

الرسوم على النشاط المهني - معدل 2% Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2%

Code	العمليات الخاضعة للضريبة المهنية	رقم الأعمال	الرقم على النشاط المهني - معدل	الرقم على النشاط المهني - معدل	التبويب الفرعية	التبويب الفرعية	التبويب الفرعية	
C 1 A 11	Opérations imposables							
C 1 A 12	Opérations bénéficiant d'une réduction de 50%							
C 1 A 13	Opérations bénéficiant d'une réduction de 30%							
C 1 A 14	Opérations sans réduction							
C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)							
1	Préciser autres taux de réduction le cas échéant		TOTAL					
		Acomptes IBS		التبويب الفرعية		التبويب الفرعية		
E 1 M 10	Acomptes IBS		Détermination des acomptes provisionnels		التبويب الفرعية		التبويب الفرعية	
2	Acomptes provisionnel		TOTAL		التبويب الفرعية		التبويب الفرعية	

Code	التبويب الفرعية	التبويب الفرعية	التبويب الفرعية	التبويب الفرعية	التبويب الفرعية	التبويب الفرعية	التبويب الفرعية
E 1 L 23	IRG/ Traitements salariaux, pensions et rentes viagères						
L 30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements						
L 40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libérateurs						
L 60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes						
L 80	IRG/ Autres retenues à la source						
M 30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)						
M 40	IBS/ Autres retenues à la source						
		TOTAL		TOTAL		TOTAL	

الملحق رقم 10

الضرائب والرسم المحصلة فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر
تصريح بفتح مقام حافظة إظهار بالتسديد
IMPOTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT
OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT

Série G N° 50 A
 حضانة
ATTENTION
 هذا التصريح يجب أن يقدم إلى مصلحة الضرائب خلال الشهرين من الأول من الشهر.

200 الشهر
200 المصلح
 MOIS DE 200
 TRIMESTRE 200.....

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 مديرية الضرائب
 DIRECTION DES IMPOTS DE LA
 WILAYA DE :
 مديرية الضرائب لـ
 INSPECTION DES IMPOTS
 رقابة الضرائب لـ
 RECETTE DES IMPOTS

DE :
 COMMUNE DE :
 بلدية

N. I. S. :
 F. J. :

A RAPPELER
 OBLIGATOIREMENT

M
 (Nom et Prénom - raison sociale)
 Activité/Profession
 Adresse

(البيانات)
 النشاط أو المهنة
 العنوان

رقم الأجزاء	العمليات المحاسبية الضريبية Opérations imposables	رقم الأجزاء Chiffre d'affaires brut	Chiffre d'affaires imposable Revenus professionnels imposables	المتعلق Taux	مبلغ الأجزاء (ج) Montant à payer (en D.A.)
1	C 1 A 12 Affaires bénéficiant d'une réduction de % C 1 A 13 Affaires sans réduction C 1 A 14 Affaires exonérées C 1 A 20 Revenues professionnelles (Professions libérales) Prelever le taux de réduction le cas échéant			2 %	
	TOTAL				
3	C 1 C 10 Traitements, salaires, émoluments, primes, indemnités, rémunérations diverses C 1 C 10 VF		Revenus nets imposables	Taux 5 %	Montant à payer (en D.A.)
	TOTAL				
4	E 1 L 20 IRG/Salaires E 1 L 80 IRG/ Autres retenues à la source E 1 M 20 IRS/Revenus des Entreprises Etrangères non Installées en Algérie (Prés. de services) (1) Retenues à la source I.B.S.		Revenus imposables	Taux Barème 24 %	Montant à payer (en D.A.)
	TOTAL				

(1) Jandeur redevé déduite des retenues à la Source par Entreprise.

RESCAPITULATION (EN D.A.)
 C/5600226/A
 C/5600226/G
 C/201001/1/00
 C/201001/101/A/B
 C/201001/102/B

MONTANT TOTAL A PAYER

Cachet réservé au contribuable
 Cachet réservé au déclarant
 Cachet réservé à la recette des impôts

Cachet réservé à l'inspection des impôts

Déclaration enregistrée le :
 Observations éventuelles :

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

N° COMPTE	DESIGNATION DES COMPTES	Débit	Crédit
70	Ventes marchandises		39 050 396,42
60	Marchandises consommées	36 727 759,49	
80	Marge brute		2 322 636,93
71	Production vendue		1 005 388 331,22
72	Production stockée		539 942,23
73	Prod. entreprise pour elle même		
74	Prestations fournies		11 756 085,68
75	Transfert de charge de production		350 940,99
61	Matières et fournitures consommées	884 956 505,11	
62	Services	18 710 939,23	
89	Céssions		
SOUS TOTAL		903 667 444,34	1 020 357 937,05
81	Valeur ajoutée		116 690 492,71
76	Produit parafiscalité		5 012 525,37
77	Produit Divers		6 162 410,95
78	Transfert de charge d'exploitation		3 453 378,18
63	Frais de personnel	78 938 394,39	
64	Impôts et taxes	3 754 136,00	
65	Frais Financiers	49 374,00	
66	Frais divers	4 284 898,71	
67	Charges parafiscales		
68	Dotations amortissements	21 362 032,93	
SOUS TOTAL		108 388 836,03	131 318 807,21
83	Résultat d'exploitation		22 929 971,18
79	Produit hors exploitation		556 641 038,05
69	Charge hors exploitation	554 899 582,41	
84	Résultat Hors exploitation		1 741 455,64
83	Résultat d'exploitation		22 929 971,18
84	Résultat hors exploitation		1 741 455,64
880	Résultat Brut		24 671 426,82
889	IBS		
88	Résultat d'exercice		24 671 426,82

الرياض سطيف

مطاحن الزيبان القنطرة

شركة مساهمة رأسمالها 896.260.000,00 دج

القنطرة - ولاية بسكرة

طلب تموين من المخازن

DEMANDE DE FOURNITURES

N° 003189

المخزن
المخزن

- الاصلية و الثانية
- النسخة التالية

9 Vats

المصلحة الطالبة

ملاحظات	المرجع	التعيين	الكمية
مخزن ص. وادو		فاجرة 2/7/2011	02
مخزن ص. فلاح بيلال		فلة الحبوب	10
Archiving fourni Vats et Simon et Beld			

القنطرة، في : 20/04/2011

إمضاء الطالب

مسؤول الهيكل

الملحق رقم 14

KANTARA

BORDERAU

ORIGINE 47 00 0 4

DATE

N° 000518

JOURNAL DES VENTES PRODUITS FINIS - MARCHANDISES

MOIS DE:.....

COMPTES		QT	P. U	MONTANT	LIBELLE
DEBIT	CREDIT				
4700000					CLIENT COMPTANT
4701					CLIENT / TERME.....
4701				
5260000					DECONSIGNATION.
TOTAL DEBIT					
700 1100					SEMOULE IMPORTATION 50 KGS
700 1200					FARINE IMPORTATION 50 KGS
					SEMOULE COURANTE 50 KGS
					SEMOULE COURANTE 25 KGS
					SEMOULE COURANTE 20 KGS
					SEMOULE COURANTE 10 KGS
715 1111		MONTANT			
					SEMOULE SUPERIEURE 50 KGS
					SEMOULE SUPERIEURE 25 KGS
					SEMOULE SUPERIEURE 20 KGS
					SEMOULE SUPERIEURE 10 KGS
715 1112		MONTANT			
					FARINE SUPERIEURE 25 KGS
					FARINE SUPERIEURE 05 KGS
715 1111		MONTANT			
					FARINE COURANTE 50 KGS
					FARINE COURANTE 25 KGS
					FARINE COURANTE 05 KGS
715 1112		MONTANT			
715 1123					S S S F
715 1310					FARINE BASSE
715 1330					SON GROS
715 1410					P S F
715 1411					A E B
715 6200					PELLET
716 1200					MAIS
716 1400					CRIBLURE
716 1600					DECHET
798 9000					EMBALLAGE
740 1000					PRESTATION TRANSPORT
740 1100					PRESTATION MANUTENTION
526 0000					CONSIGNATION
547 2000					DROIT DE TIMBRE
547 4000					TVA
TOTAL CREDIT					
TOTAL BORDERAU					

DETAILLANT - CONSOMMATEUR

TIRAGE DU : 05/01/10

SIGLE : ERIAD

PAGE N° : 1

BALANCE DES COMPTES DU DEPOT :

470032 PVC EL KANTARA

PERIODE DU MOIS Janvier/10 AU MOIS Janvier/10

COMpte	TIERS/SG	L I B R E L L E	DEBIT ANTERIEUR	CREDIT ANTERIEUR	DEBIT PERIODE	CREDIT PERIODE	SOLDE DEBIT	SOLDE CREDIT
4700000		VENTES AUX COMPTANT			6906249.78	69687365.63		681115.85
4701900		AUTRE CLIENTS TERME			382000.00		382000.00	
47	**	CREANCES SUR CLIENTS			69388249.78	69687365.63		295115.85
4850160		BANQUE RECETTE N°190			68327969.00		68327969.00	
48	**	DISPONIBILITES			68327969.00		68327969.00	
4	*	CREANCES			137716218.78	69687365.63	6882853.15	
5472000		TIMBRES FISCAUX				326.00		326.00
5474000		T V A COLLECTEE SUR V				678453.94		678453.94
54	**	DETENTION POUR COMPT				678781.94		678781.94
5701000		AV ET ACOMPTE RECU C			1359396.63		1359396.63	
57	**	AVANCES COMMERCIALES			1359396.63		1359396.63	
5	*	DETTES			1359396.63	678781.94	680614.69	
7021130		VENTE SERVICE D'ORGE				5981.12		5981.12
7022100		VENTE PATE				21189.60		21189.60
70	**	VENTE DE MARCHANDISE				27170.72		27170.72
7151111		VTE FF SEM COURANTE				2957500.00		2957500.00
7151112		VTE FF SEM SUP COMD				32430195.00		32430195.00
7151123		VTE FF 888F				1543200.00		1543200.00
7151211		VTE FF PAR SUD DET C				6355.20		6355.20
7151212		VTE FF PAR COUR				22128440.00		22128440.00
7151330		VTE FF SEM GROS				9541977.40		9541977.40
7156200		PELLET				16076.55		16076.55
7161600		VTE SECHET POUSSIERE				17100.00		17100.00
71	**	PRODUCTION VENDUE				68640844.15		68640844.15
7401000		PRESTATIONS TRANSPOR				41452.97		41452.97
74	**	PRESTATIONS FOURNIS				41452.97		41452.97
7	*					68709467.84		68709467.84
TOTAL GENERAL					139075615.41	139075615.41	70069365.63	70069365.63

AUDIT N° 09

Site de l'Audit

Rapport établi par

SIGNATURE

Lettre de mission

Date de l'Audit

Nombre de recommandations

Objet

Finance et comptabilité

Réf

Audit interne 2011'Plan d

Liste des diffusions du Rapport

Président Directeur Général

Validation par**Signature****Chef de service Finance et comptabilité**

.....