

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur  
et de la Recherche Scientifique  
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -  
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -  
Faculté des Sciences Economiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة أكلي محمد أولحاج  
- البويرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي  
دراسة حالة شركة الإسمنت بسور الغزلان  
"S . C . S . E . G"

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف الأستاذة:

- قاسيمي آسيا

إعداد الطالبين:

- حماد يوغورطة

- رباح محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا

الأستاذ: عزوز أحمد

مشرفا

الأستاذة: آسيا قاسيمي

ممتحنا

الأستاذ: مداحي محمد

2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شكركم علينا

الحمد لله الذي أعاننا على إنجاز هذا البحث، ولا يسعنا إلا أن نسجد لله شكراً وحمداً على توفيقه، ويذكر لأهل الفضل علينا بعد الله سبحانه كل جميل وحسن صنيع.

يود الباحث أن يعرب عن جزيل شكره وامتنانه إلى كل من أسدى يد العون لهذه الدراسة، منذ إرساء لبناتها الأولى وحتى إخراجها، لذا نتقدم بجزيل الشكر والعرفان وآيات الامتنان والتقدير إلى المشرف الأستاذة: الدكتورة آسيا قاسمي، على صبرها معنا في تقديم النصح والإرشاد والآراء النيرة، وعلى كل ما بذلته من جهد، والذي كان لتوجيهاتها وملاحظاتها الأثر العميق علينا.

مثنيين عليها لتواضعها الكبير وأسلوبها العلمي في تعاملها مع الطالب، من خلال إعطائه مفاتيح البحث وتوجيهه بالتسلسل المنطقي للأفكار، وتركه في نفس الوقت مساحة رحبة وواسعة له لوصم بحثه باللمسات التي تميزه عن غيره، والتي يبرز فيها رأي الباحث مما يساعد على تنوع وإثراء شتى فروع المعرفة.

ونتوجه مسبقاً بجزيل شكرنا وتقديرنا إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة لتفضّلهم بالموافقة على مناقشة المذكرة، وما سيبدونه من ملاحظات وتوجيهات بناءة ستغني وتثري هذا العمل.

كما نرفّ عبارات الشكر والود إلى كل من قدّم لنا يد العون والمساعدة من قريب أو من بعيد لإنجاز هذا العمل.

"والله الموفق وبه نستعين".

---

# إهداء

---

إلى الوالدين الكريمين برّاً بهما، اعترافاً لجميلهما ووفاءً لعطائهما،  
حفظهما الله تعالى وجزاهم عني خيراً، إلى أفراد أسرتي إخواني وأخواتي  
وأبنائهم، إلى زوجة أخي إلى ريان ووسيم، إلى من كانت سند لي طيلة مشواري  
الجامعي إلى زوجتي المستقبلية إلى أم امير، إلى أساتذتي الكرام، وإلى أستاذة  
كانت يوماً ما واثقة من فشلي، إلى كل الأقارب والأصدقاء، إلى كل هؤلاء  
أهدي ثمرة جهدي.

حماد يوغورطة

---

# إِهْدَاء

---

إلى الوالدين الكريمين برّاً بهما، اعترافاً لجميلهما ووفاءً لعطائهما،  
حفظهما الله تعالى وجزاهم عني خيراً، إلى عمي وجميع أفراد أسرتي، إلى أساتذتي  
الكرام، إلى كل الأقارب والأصدقاء، إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

رباح محمد

الصفحة	فهرس المحتويات
	كلمة شكر
	الإهداء
I	الفهرس
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	ملخص البحث
أ-هـ	مقدمة عامة
39-2	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لنظام المعلومات المحاسبي
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول نظام المعلومات
03	المطلب الأول: مفهوم النظام والمعلومات
07	المطلب الثاني: نظام المعلومات
09	المطلب الثالث: نظام المعلومات الإداري
13	المبحث الثاني: تقديم عام لنظام المعلومات المحاسبي
13	المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي
17	المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبي ودورات العمليات
26	المطلب الثالث: التنظيم المحاسبي ومعالجة البيانات
37	خلاصة الفصل الأول
71-39	الفصل الثاني: المراجعة والرقابة الداخليتين
39	تمهيد
40	المبحث الأول: مضمون المراجعة الداخلية
40	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية
43	المطلب الثاني: أنواع وأدوات المراجعة الداخلية
49	المطلب الثالث: معايير ومراحل مهمة المراجعة الداخلية
57	المبحث الثاني: عرض للرقابة الداخلية

57	المطلب الأول: نشأة ومفهوم الرقابة الداخلية
63	المطلب الثاني : أنواع وإجراءات الرقابة الداخلية
67	المطلب الثالث: المراجعة وتقييم فعالية الرقابة الداخلية
71	خلاصة الفصل الثاني
102-73	الفصل الثالث "دراسة حالة شركة الإسمنت بسور الغزلان " S . C . S . E . G "
73	تمهيد
74	المبحث الأول: تقديم عام لشركة الإسمنت بسور الغزلان
74	المطلب الأول: بطاقة تعريفية لمجمع الإسمنت بسور الغزلان
76	المطلب الثاني: البنية التنظيمية لشركة الإسمنت بسور الغزلان
80	المطلب الثالث: إمكانيات وأهداف مجمع الإسمنت بسور الغزلان
83	المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية في شركة الإسمنت بسور الغزلان " C . S " " S .. E . G "
83	المطلب الأول: عرض أسئلة الاستقصاء
88	المطلب الثاني: تشخيص الدورة المحاسبية
91	المطلب الثالث: فحص ووصف نظام الرقابة الداخلية في شركة الاسمنت بسور الغزلان.
94	المبحث الثالث: المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة الإسمنت
94	المطلب الأول : منهجية سير عملية المراجعة الداخلية في شركة الاسمنت
99	المطلب الثاني: مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
100	المطلب الثالث: إعداد تقرير المراجعة الداخلية في شركة الاسمنت.
102	خلاصة الفصل الثالث
104	خاتمة عامة
	المراجع
	الملاحق



## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
11	مدخلات ومخرجات أنظمة المعلومات	(1-1)
50-49	معايير المراجعة الداخلية	(1-2)
84-83	استقصاء حول المشتريات	(1-3)
85-84	استقصاء حول المبيعات	(2-3)
86-85	استقصاء حول المخزونات	(3-3)
86	استقصاء حول النظام المحاسبي	(4-3)
98-97-96	برنامج المراجعة الداخلية لشركة الأسمنت 2018	(5-3)

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
5	مسار معالجة المعلومات	(1-1)
9	مهام نظام المعلومات	(2-1)
10	نظام المعلومات الإداري	(3-1)
18	دورات العمليات المحاسبي	(4-1)
30	تنظيم العمل المحاسبي	(5-1)
43	أهداف المراجعة الداخلية	(1-2)
70	التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية	(2-2)
75	التنظيم العام للمؤسسة الوطنية لمواد البناء	(1-3)
77	الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت بسور الغزلان	(2-3)
79	الهرم الوظيفي لشركة الإسمنت بسور الغزلان	(3-3)
90	العلاقة بين الدفاتر والمستندات المحاسبية	(4-3)

الملخص

# مقدمة عامة

تواجه المؤسسات الاقتصادية العديد من التحديات نتيجة لما يشهده العالم من تطور سريع وعميق في مجالات عدة بسبب التغيرات الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، والتكنولوجية، التي تفوق كل توقعاتها وإمكانياتها للتحكم أو حتى التأقلم مع الوضع الجديد وتأثر هذه الأخيرة بشكل أو بآخر بمعطيات جديدة ومحيط يتميز يوميا بمنافسه أشد وبعد أن كان هدف المؤسسة هو تحقيق التقدم والازدهار أصبح همها إيجاد حلول تسمح لها بالحفاظ على بقائها، إذ أن المؤسسة تفهمت أن مورد المعلومات يمثل الورقة الرابحة وعلينا استغلالها على أكمل وجه لتحقيق أهدافها باعتباره موردا استراتيجيا في عملية سيرها، كما أنه يتطلب فعالية وكفاءة في التعامل معه ولا يتحقق ذلك إلا بتوفير تكامل وتجانس بين جميع مستوياتها وبين كل أنظمتها الوظيفية.

من أهم وأقدم هذه الأنظمة الوظيفية نجد نظام المعلومات المحاسبي الذي يحتل موقع متميز في المؤسسة نظرا لعلاقته المتشابكة مع مختلف الأنظمة الوظيفية كونها مصدرا لمداخلته، التي يقوم بمعالجتها ويقدمها في شكل معلومات يعتمد عليها المسيرون في اتخاذ العديد من القرارات، ونميز بين نوعين من نظم المعلومات المحاسبية: نظام المعلومات المحاسبي للتسيير التي يكون استخدامها من طرف المسيرين، موجه لاتخاذ القرارات ويتعلق الأمر بمحاسبة التسيير (المحاسبة التحليلية، محاسبة الموازنات)

نظام المعلومات المحاسبي المالي هو كذلك شبكة منظمة تقوم بجمع، تسجيل، تحليل ومراقبة تدفق المعلومات الكمية الناتجة عن نشاط المؤسسة، إذ توجه مخرجاته الإعلام الأطراف الخارجية (المساهمون، العمال...) عن الوضعية المالية للمؤسسة.

إن غاية نظام المعلومات المحاسبي هو تقديم صورة موثوق فيها عن الواقع المالي والاقتصادي للمؤسسة، هذا ما يتطلب وجود نظام رقابة ومراجعة داخلية فعالة، فوظيفة المراجعة الداخلية يقوم بها شخص يطلق عليه اسم "مراجع داخلي" الذي يتولى مهام تقييم نظام الرقابة الداخلية لكونها تقع تحت مسؤوليته، وكذا مدى الالتزام بالسياسات والقوانين الموضوعة العملية التشغيلية للأنشطة، جميع الإجراءات، العمليات للتحقق من كفايتها والتأكد من صحة المعلومات واكتمالها، كما يتدخل المراجع الداخلي لإبداء رأيه واقتراح تصحيحات لازمة لنظام الرقابة الداخلية لتدقيق المعلومات وحركة الوثائق والمستندات هذا حتى تصل المؤسسة لتحقيق أهدافها المسطرة، وبغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا سنحاول طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى تساهم الرقابة والمراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة، وفي شركة الإسمنت بسور الغزلان " S . C . S . E . G " بصفة خاصة؟

ولتوضيح هذه الإشكالية، قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هي الأسس التي يركز عليها نظام المعلومات المحاسبي؟
- 2- هل للرقابة الداخلية تأثير فعال على جودة ونوعية المعلومات المحاسبية؟
- 3- ما مدى أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية؟
- 4- كيف يساهم تقرير المراجع الداخلي في تقييم المعلومة المحاسبية في شركة الإسمنت بسور الغزلان " C . S . S . E . G " ؟

وللإجابة على هذه الأسئلة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- 1- يركز نظام المعلومات المحاسبي على القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تتحكم في عمله.
- 2- كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال أدى ذلك إلى توفير معلومات محاسبية ذات نوعية وموثوقية.
- 3- تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف وإبراز نقاط القوة والضعف النظام الرقابة الداخلية وتصحيح الأخطاء لتحقيق أهداف المؤسسة.
- 4- يساعد التقرير المقدم من طرف المراجع الداخلي إلى الإدارة في إبراز نقاط القوة والضعف لشركة الإسمنت بسور الغزلان " S . C . S . E . G " ولفت انتباه المسؤولين إلى تفاديهما مستقبلا.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على أهمية تقديم نظام المعلومات المحاسبي في ضمان قدر أكبر من الثقة والدقة في المعلومات المحاسبية وما ينجر عنه من مراقبة لمختلف الأنظمة الوظيفية في المؤسسة باعتبارها المصدر الرئيسي لتدفق البيانات والتي تعتبر مدخلات لنظام المعلومات المحاسبي وهو ما يستلزم دراسة معمقة لنظم الرقابة والمراجعة الداخلية التي لها تأثير على تقييم نظم المعلومات المحاسبية، أهمية الرقابة والمراجعة الداخلية تظهر باعتبارهما الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية.

## أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من بينها ما يلي:

- 1- محاولة عرض مفهوم ومكونات نظام المعلومات المحاسبي.
- 2- التطرق إلى دور وأهمية نظم الرقابة والمراجعة الداخلية في مراقبة المعلومات المحاسبية.
- 3- إبراز تأثير الرقابة الداخلية على تقييم نظام المعلومات المحاسبي.
- 4- تحقيق هدف علمي وهو إضافة مرجع جديد في هذا المجال.

## أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب دفعت بنا إلى اختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي ومنها ما هو موضوعي.

## 1- الأسباب الذاتية: وتتمثل فيما يلي:

- الميول الشخصي لموضوع نظام المعلومات المحاسبي ومحاولة استكشاف كل ما هو جديد في هذا الموضوع.

- إفادة المؤسسات الجزائرية بأكبر قدر من الدراسات المفيدة والواقعية وهذا قصد التحسين والتغيير .

2- الأسباب الموضوعية: حيث يعد نظام المعلومات المحاسبي من بين المواضيع التي يولي لها الباحث اهتماما خاصة في مجال الإدارة، وكذا لما له من أهمية فهو من جهة يتطرق إلى نظام المعلومات المحاسبي ومن جهة أخرى إلى أدوات تقييمه.

## منهج و أدوات الدراسة:

من أجل الوصول إلى هدف البحث، والإجابة على الأسئلة التي تم طرحها، بهدف اختبار صحة الفرضيات المقترحة سيتم استخدام ثلاثة مناهج حتمتها طبيعة الدراسة، من حيث كونها نظرية وميدانية في نفس الوقت، حيث سنعتمد على توظيف المنهج الوصفي كمنهج رئيسي، إضافة إلى استخدام منهج دراسة حالة لدراسة شركة الإسمنت بسور الغزلان " S . C . S . E . G " ، والمنهج التحليلي كمنهج مساعد.

لتدعيم مختلف جوانب موضوع البحث سيتم الاعتماد على بعض الأدوات، والمتمثلة في: المسح المكتبي، المذكرات الملتقيات، القوانين التشريعية والتنظيمية، الاستقصاء والمواقع الإلكترونية بهدف إثراء الموضوع وإضفاء مصداقية أكبر مع احترام الأمانة العلمية كونها من خصائص الباحث الجيد.

## حدود الدراسة:

إن هذه الدراسة اقتصر على:

1- الحدود الزمنية: وتمتد حدود الدراسة الزمنية بالنسبة للجانب التطبيقي من الفترة ما بين 2019/04/10 إلى 2019/05/30

2- الحدود المكانية: لقد ربطنا الدراسة بشركة الإسمنت بسور الغزلان " S . C . S . E . G " .

3- الحدود البشرية: تتمثل في الموظفين العاملين في مصلحة الاستغلال المحاسبي التابعة لقسم المحاسبة والمالية.

## هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم بحثنا هذا إلى ثلاث فصول سبقتهم مقدمة عامة، وتليهم خاتمة عامة

الفصل الأول بعنوان "الإطار المفاهيمي لنظام المعلومات المحاسبي"، حيث يجد القارئ عرض عام حول النظام المعلومات، نظام المعلومات، ثم نظام المعلومات الإداري باعتباره النظام الشامل الذي يتفرع عنه نظام المعلومات المحاسبي فبعد التعريف بهذا النظام وإظهار خصائصه وكذلك إلى وظائف نظام المعلومات المحاسبي، ثم تطرقنا إلى دورات العمليات أي من بدايتها حتى تسجيلها محاسبيا، بعدها تطرقنا إلى التنظيم المحاسبي ومعالجة البيانات.

أما الفصل الثاني فجاء تحت عنوان "المراجعة والرقابة الداخليتين"، الذي يوضح مضمون المراجعة الداخلية من نشأتها ومفهومها، أنواعها وأدواتها، معايير ومراحل مهمتها، إلى جانب عرض للرقابة الداخلية من نشأتها ومفهومها، أنواعها وإجراءاتها، وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية .

أما الفصل الثالث بعنوان "دراسة حالة شركة الإسمنت بسور الغزلان " S . C . S . E . G " ، قد قمنا من خلاله بتقديم شركة الإسمنت بسور الغزلان " S . C . S . E . G " خاصة بما فيها وظائفها والأهداف التي تسعى إليها، ثم انتقلنا إلى دراسة واقع نظام الرقابة الداخلية في شركة الإسمنت بسور الغزلان " C . S . E . G " من خلال الاستقصاء بالنسبة لكل من ، المشتريات، المبيعات، المخزونات، النظام المحاسبي ، والقيام بتحليل النتائجه ويليه تشخيص للدورة المحاسبية، ثم أخيرا تطرقنا إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تنظيم خلية المراجعة الداخلية في شركة الإسمنت بسور الغزلان " S . C . S . E . G " وكيفية مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكيفية إعداد التقرير من طرف المراجع الداخلي .

## صعوبات الدراسة:

من خصائص الباحث الجيد أن يتسلح بالشجاعة، الإرادة والعزيمة، وأن يتحدى الصعاب والمشاكل وتجاوز العقبات فمن غير المعقول أن ينجز الباحث بحثه أو دراسته في موضوع ما أو قضية ما دون مشاكل وعراقيل تواجهه.

من بين أهم الصعوبات والعراقيل التي واجهتني في هذا البحث هي:

- صعوبة إيجاد موضوع الدراسة لأنه يجب أن يتناسب مع التخصص الذي نزاوله وفي نفس الوقت يتناسب مع المؤسسة محل الدراسة.

- صعوبة تحديد طريقة جمع المعلومات وطريقة تحليلها.

فيما يخص الدراسة التطبيقية نظرا لكون الموضوع حساس فمن الصعب الحصول على كامل الحرية في المؤسسة لأنه بمجرد أن نتكلم عن تقييم ورقابة نظام المعلومات المحاسبي إلا ولاحظنا على وجوه بعض الأفراد عدم تقبل هذا التقييم لأنهم يعتبرونه شكل من أشكال التقييم الشخصي لمؤهلاتهم ووظائفهم وترجمتها تصرفاتهم في خلق الصعوبات أو التماطل في تقديم المعلومات أو الإجابة على بعض التفسيرات

## الدراسات السابقة:

لقد كان ولا يزال هذا الموضوع مجالا خصبا للعديد من البحوث والدراسات، لقد اهتم العديد من الأساتذة الجامعيين والهيئات المهنية والعلمية في العالم بالبحث وتقديم الكثير من الأعمال، تناولت موضوع نظم المعلومات المحاسبي أو نظم الرقابة والمراجعة الداخلية، إلى جانب العديد من الباحثين الجزائريين تطرقوا إلى دراسات تقترب من الإشكالية التي تناولناها ولكنها تطرقت سواء إلى دراسة النظم المعلومات المحاسبية أو إلى دراسة المراجعة والرقابة الداخلية وأذكر على سبيل المثال:

الأعمال التي تطرقت إلى نظام المعلومات المحاسبي:

- هلال درحمون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

- مداني بلغيث، فعالية نظم المعلومات المحاسبية في التسيير واتخاذ القرارات.

الأعمال التي تطرقت إلى المراجعة والرقابة الداخلية:

- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين التسيير .

- شجري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية .

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لنظام المعلومات

المحاسبي

## تمهيد:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي أول نظام ظهر في المؤسسة، رغم أنه كان يقتصر في البداية على بعض المعاملات المحاسبية فقط، ولكن مع تطور المجتمعات ومعها المؤسسات الاقتصادية أصبح نظام المعلومات المحاسبي احد أهم الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات الإداري، وتتحلى أهميته أكثر من خلال ما يفرزه من مخرجات الم لها من أهمية لكافة المستخدمين لذلك يستلزم دراسة كافة المستجدات التي تعمل على تطويرها وفق متطلبات مستخدميها وارتباطا بالمتغيرات المحيطة للبيئة المعلوماتية، والمؤسسات على اختلاف أنشطتها وأهدافها في أمس الحاجة في الوقت الحالي لتحسين وظائف التخطيط الرقابة تقييم الأداء، وصنع اتخاذ القرار بمختلف الآجال سواء لمواجهة سبل المنافسة العارم في إطار المنظمات الاقتصادية أو المقابلة التزايد على الخدمات والحاجة إلى تحسينها مما يتطلب مزيدا من المعلومات والشفافية والتطوير في نظم المعلومات بصفة عامة ونظام المعلومات المحاسبي بصفة خاصة.

لتوضيح أكثر عن نظام المعلومات المحاسبي سنحاول في هذا الفصل من خلال مبحثه الأول تقديم مفاهيم أساسية حول النظام المعلومات، نظام المعلومات، ثم نظام المعلومات الإداري باعتباره النظام الشامل الذي يتفرع عنه نظام المعلومات المحاسبي، الذي خصص له المبحث الثاني، فبعد التعريف بهذا النظام وإظهار خصائصه وكذلك إلى وظائف نظام المعلومات المحاسبي، عرض نظام المعلومات المحاسبي ومختلف دورات العمليات وأخيرا تقديم التنظيم المحاسبي ومعالجة البيانات.

## المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول نظام المعلومات

إن نظام المعلومات في المؤسسة هو مفتاح أساسي من مفاتيح نجاح أو فشل الأنشطة التي تمارسها هذه المؤسسة.

## المطلب الأول: مفهوم النظام والمعلومات

قبل الحديث عن نظام المعلومات يجب في البداية توضيح بعض المفاهيم المتعلقة بالنظام ومكوناته، ثم المعلومات (مصادرها وخصائصها).

الفرع الاول مفهوم النظام ومكوناته: سننال في هذا العنصر كل من مفهوم النظام ومكوناته.

## أولاً: مفهوم النظام

لقد تطرق العديد من الكتاب إلى تعريف النظام ونذكر من أهمها ما يلي:

**التعريف الأول:** النظام هو مجموعة من المكونات أو العناصر الأساسية التي تتعلق ببعضها البعض وتتجه نحو تحقيق هدف أو أهداف مشتركة.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** هو إطار عام متكامل يحقق عدة أهداف، فهو يقوم بتنسيق الموارد اللازمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات وهذه الموارد تتراوح من المواد إلى الآلات وعناصر الطاقة الإنتاجية، وذلك حسب نوع النظام.<sup>2</sup> ومن خلال ما سبق تستنتج أن:

- النظام مجموعة من الأجزاء ويمكن أن يكون كل جزء نظام، أي أن النظام قد يحتوي على عدة أنظمة فرعية .
- تهدف مكونات النظام إلى تحقيق نتيجة محددة.
- عناصر النظام متناسقة فيما بينها من خلال العلاقات المترابطة

## ثانياً: مكونات النظام

يتكون النظام من مجموعة من العناصر<sup>3</sup>:

- ❖ المدخلات: يحددها الهدف النهائي للنظام، وقد تكون مواد أولية، بيانات، عمالة، رأس مال.
- ❖ المعالجة: وهي عبارة عن جميع العمليات الحسابية والمنطقية، التي تجري على المدخلات بغرض إعدادها وتهيئتها للمرحلة الثالثة من النظام.

<sup>1</sup>- أحمد حسين علي حسين، نظام المعلومات المحاسبي، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 1997، ص 13.

<sup>2</sup>- كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 16.

<sup>3</sup>- علي عبد الهادي مسلم، مذكرات في نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1994، ص 52.

❖ المخرجات: هي الناتج النهائي من النظام، وقد تكون في شكل منتجات، خدمات، أو معلومات وترتبط بالهدف من وجود النظام، وتصنف إلى ثلاثة أنواع:

- مخرجات تستهلك مباشرة بواسطة أنظمة أخرى.
- مخرجات تستهلك داخل النظام.
- مخرجات يتم التخلص منها في شكل نفايات أو عوائد، تدخل في البيئة الطبيعية، كالماء، الهواء... الخ.

**الفرع الثاني المعلومات: (خصائصها ومصادرها) و يمكن شرحها وتلخيصها فيما يلي**

**اولا: تعريف المعلومات قبل أن نعرف المعلومات لا بد من تعريف البيانات.**

- **البيانات:** هي الوصف الأولي للأشياء والمعلومات وهي مسجلة ومصنفة ومخزنة، ولكن غير منتظمة لتعطي معنى واحد في المادة الأولية الهامة التي تدخل كمدخلات، ليتم معالجتها لتعطي في الأخير معلومات على شكل مخرجات.<sup>1</sup>

**- المعلومات:**

**التعريف الأول:** تعبر المعلومات عن حقيقة أو ملاحظة أو إدراك أي شيء محسوس أو غير محسوس يستخدم في تدنيه عدم التأكد بالنسبة لحالة أو حدث معين، يضيف إلى معرفة الفرد أو الجماعة.<sup>2</sup>

**التعريف الثاني:** المعلومة مشتقة من الإعلام أي من الشكل، فالمعلومة إذن هي كل ما يسمح بإعطاء معنى لمجموعة من الأحداث.<sup>3</sup>

تتخذ المعلومة مفهوما مزدوجا داخل المؤسسة، أي أنها تغطي حقيقة مزدوجة:

- من وجهة نظر التقني: تمثل المعلومة من خلال أي إشارة يمكن أن ترسل وتخزن، وهذا المفهوم للمعلومة يتطابق مع الإعلام الآلي.

- من وجهة نظر المستعمل: يمكن اعتبار المعلومة على أنها كل عنصر معرفة بإمكانه تسهيل استغلال نظام تسيير لإيجاد حل لمشكل ما

من خلال التعاريف السابقة، يمكن أن نستنتج ما يلي:

<sup>1</sup>-فايز جمعة صالح النجار، نظم المعلومات الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 13.

<sup>2</sup>-صالح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص 20.

<sup>3</sup>-هلال درهمون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، 2005، ص57.

- يستخدم لفظ معلومات للدلالة على بيانات ثم تجهيزها وتحويلها لكي تصبح منفعة لطرف آخر يحتاج إليها ومن ثم فإن البيانات تعتبر المادة الخام التي تحتاج إلى تصنيع لكي تتحول إلى منتج نهائي (معلومات) له استخدام لإشباع حاجة قائمة.

- المعلومة مصدر أساسي لكل القرارات التي تم اتخاذها للقيام بإجراءات تسييري، لأن اتخاذ القرار في الأصل هو ناتج عن عملية مفاضلة بين بدائل عديدة، وهذا لا يتأتى إلا بالاعتماد على معلومات صحيحة وملائمة وناجحة عن نظام متكامل.

ويمكن توضيح مسار المعالجة المعلومات بالشكل الآتي:

### الشكل (1-1): مسار معالجة المعلومات



المصدر: من إعداد الطالبان، اعتمادا على: فايز جمعة صالح النجار، نظم المعلومات الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2005 ص 17.

ثانيا: خصائص المعلومات تتصف المعلومات بالخصائص الآتية:<sup>1</sup>

1-الملائمة: تتمثل الملائمة في مدى تمكن مستعملي من التنبؤ بإحداث مستقبلية واتخاذ القرار على أساس معلومات الأحداث في الماضي أو الحاضر من نفس الطبيعة وهذا في الوقت المناسب والنافع.

2-المصدقية: أي احتواءها على عنصر الحياد، وهذا لضماها عدم تمثيل جزئي لحدث ما، وتتميز بالصدق في تمثيل الأحداث أو المبادلات في عرضها.

3-الشمولية: أي أن تكون المعلومات كاملة تغطي كافة جوانب اهتمامات مستخدميها، وما تحرص عليه من تفادي الإغفال في تسجيل البيانات الأساسية التي تعتبر قاعدة للمعلومات ومصدرا أساسيا لها، كما يجب أن تكون المعلومات في شكلها النهائي.

4-الدقة: أي أن تكون المعلومات صحيحة معبرة عن حقيقة الشيء الذي تعنيه هذه المعلومات، ولا تحتوي على أخطاء أثناء الإنتاج وتجميع المعلومات والتقارير عنها.

<sup>1</sup>-ظافر شاهر يوسف القشي، مدى فعالية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة عمان العربية، 2003، ص 45.

5- الموضوعية: أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز، وضمان الموضوعية في المعلومات ويعني ضمان اعتماد قواعد ذاتية في إعداد وتقديم هذه المعلومات.

6- السهولة: أن تكون المعلومة واضحة ومفهومة لمستخدميها، دون أن تتضمن ألفاظا أو رموزا ومصطلحات غير معروفة فالمعلومة الغامضة لن تكون لها أي قيمة حتى ولو كانت ملائمة.

7- القبول: يجب تقديم المعلومات في الصورة وبالوسيلة التي يقبلها مستخدم هذه المعلومات، سواء من حيث الشكل أو المضمون، فمن حيث الشكل يمكن أن تكون المعلومات في شكل تقرير مكتوب بلغة سهلة وواضحة ومفهومة أو في شكل جداول أو رسومات بيانية ... إلخ، أما من حيث المضمون فيتعلق بدرجة التفاصيل المطلوبة، فلا تكون مختصرة كثيرا ولا تكون مفصلة كثيرا.

ثالثا: مصادر المعلومات يمكن تصنيف هذه المصادر إلى مجموعتين:

1- المصادر الأولية للمعلومات: إذا كانت المعلومات التي تحتاج إليها غير متوفرة، ويمكن الحصول عليها من خلال تجميعها بإحدى الطرق الآتية:<sup>1</sup>

- الملاحظة: إن الملاحظة الدقيقة لظاهرة ما تمكننا من الحصول على أحوية جزئية للمشكلة، والميزة الأساسية للملاحظة هي أنها توفر معلومات أولية عن العمليات والأنشطة محل الاهتمام، كما أنها تتجنب ردود الفعل المميزة.
- التجربة: وضع مصادر المعلومات الأفراد، المعدات، الآلات) تحت التجربة، ثم إصدار الحكم بشأنها.
- المسح: يعتبر أكثر المصادر استعمالا وسرعة في تجميع المعلومات الأولية، وتتوقف نتائجه على طريقة اختبار العينة.
- التقدير الشخصي: يتم عن طريق الخبراء، سواء من داخل المؤسسة (رؤساء القطاعات أو المصالح) أو من خارج المؤسسة (المستشارين، الخبراء الأجانب)

2- المصادر الثانوية للمعلومات: تستغرق عميلة الحصول على المعلومات وقتا طويلا وتكلف أموالا وللتخفيف من ذلك تلجأ المؤسسة استخدام المصادر الثانوية للمعلومات، والتي يمكن تصنيفها إلى:

❖ معلومات موجودة في المؤسسة: تتميز بأهميتها المعتبرة لمديري المؤسسة، فالتقارير التي يتم إعدادها على مستوى الإدارات المختلفة توفر كمية كبيرة من المعلومات، ومنها ملفات المؤسسة عن السياسات المتبعة والإجراءات والخطط الطويلة والقصيرة الأجل، وكذلك المعلومات المحصل عليها من طرف العاملين داخل المؤسسة، فهم يقدمون معلومات بطريقة غير مباشرة عن طريق الحديث في ميادين العمل.

❖ معلومات من خارج المؤسسة: قد تلجأ المؤسسة إلى تحصيل معلومات من المحيط الخارجي ومنها:

<sup>1</sup>- نفس المرجع السابق، ص 53.

- النشرات: قد تكون ممثلة في دوريات أو مجلات اقتصادية تحتوي على مواضيع حول المعاملات في المؤسسات التجارية والحكومية.

- الوكالات الحكومية: تتوفر على حجم معتبر من المعلومات التي تم جمعها قضايا متعددة، ومنها معلومات خاصة بالسكان، إجمالي الدخل الوطني، وكلها قد تكون نافعة بالنسبة للمؤسسة.

### المطلب الثاني: نظام المعلومات

يعد نظام المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرارات الإدارية، فهو عبارة عن مجموعة من المكونات المرتبطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة وإيصالها إلى المستخدمين من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم.

**الفرع الاول: تعريف نظام المعلومات** تعددت التعاريف التي قدمت لنظام المعلومات واختلفت باختلاف الاتجاهات العلمية لمقدميها، ومن بين أهم هذه التعاريف:

**التعريف الأول:** يعتبر نظام المعلومات مجموعة الوسائل والاتصالات التي تضمن القياس، المراقبة، التخزين، المعالجة وتوزيع المعلومات من أجل توفيرها في المكان والوقت المناسب وبالشكل المناسب<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** يعرف نظام المعلومات بأنه إطار يتم من خلاله تنسيق الموارد البشرية، والآلية) لتحويل المدخلات البيانات إلى مخرجات (معلومات لتحقيق أهداف المشروع<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** نظام المعلومات عبارة عن مجموعة موارد منظمة، من وسائل وبرامج وموظفين ومعطيات وإيرادات تسمح بجمع، معالجة، تخزين، وإيصال المعلومات في شكل معطيات، أو نصوص.. الخ في المؤسسة<sup>3</sup>.  
بناء على هذه التعاريف يمكن استنتاج ما يلي:

- يتولى نظام المعلومات جمع ومعالجة البيانات، ثم تخزينها وتوزيعها بعد رصد مختلف الاحتياجات.

- ضرورة وجود نظام معلوماتي يقوم على مجموعة من الموارد (القوى البشرية، الأجهزة، الأموال، البيانات التي تتضافر مع بعضها البعض لتحقيق هدف أساسي هو إنتاج المعلومات.

- نظام المعلومات يستمد مدخلاته من البيانات من العديد من المصادر الداخلية والخارجية.

**الفرع الثاني: مكونات النظام** يقصد بما الأجزاء المادية للنظام التي تساعد على القيام بمهامه، وتضمن ما يلي:

<sup>1</sup>-مدني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004 ص 52.

<sup>2</sup>-كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كمال متحد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص 15.

<sup>3</sup>- علي عبد الله سراج، خصائص المعلومات القاعدية لبناء قرارات الإنتاج التي تسمح بالأسبقية التنافسية في إطار الاستراتيجية التنافسية، أطروحة - الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص 39.

- الأجهزة: تشمل كل من الهاتف، الفاكس، الكومبيوتر... الخ.
  - وسائل حفظ وتخزين البيانات: تتكون أساسا من المستندات والأسطوانات الممغنطة.
  - البرامج: وهي خاصة بنظام المعلومات الذي يستخدم الحاسبات الإلكترونية فقط، وهناك برامج خاصة بتشغيل الحاسب نفسه، وبرامج تطبيقية للوظائف المختلفة، مثل برامج المحزونات، الأبور... الخ.
  - الأفراد: أي العنصر البشري الذي يعتبر أهم جزء مادي لنظام المعلومات، لأنه يسمح بتشغيل هذا النظام.
  - قاعدة البيانات: هي المادة الخام الأساسية التي يتم من خلالها تنفيذ تعليمات البرامج التطبيقية للحصول على معلومات.
  - إجراءات التشغيل: هي جزء من الأجزاء المادية للنظام عادة ما تكون في شكل كتاب صغير "دليل تشغيل" تتضمن العمليات الخاصة باستخدام وتشغيل الحاسب.
- الفرع الثالث: مهام نظام المعلومات** لكي يتمكن نظام المعلومات من الربط بين مختلف أجزاءه وبلوغ الأهداف المرجوة منه، لا بد أن يتمتع هذا الأخير بمجموعة من المهام التي تميزه والتي هي:<sup>1</sup>
- اولا:** إدخال البيانات أو تجميعها تتميز هذه المرحلة بعدة خطوات، من جلب البيانات من مصادر مختلفة إلى نظام المعلومات، ثم تسجيلها والتأكد من مدى صحتها ودقتها إلى جانب تصنيفها تبعا لأماكنها الرئيسية، وأخيرا عملية تحويل هذه البيانات من نقطة الحصول عليها إلى أماكن تشغيلها، ويمكن توضيح هذه المراحل كما يلي:
- التسجيل: جلب البيانات الخاصة بالأحداث والعمليات والقرارات في النظام، ثم تسجيلها إلى غاية استعمالها في عملية التشغيل.
  - التصنيف: وضع البيانات في مجموعات أو فئات متجانسة تشترك في خصائص معينة باستخدام معايير للتصنيف.
  - التدقيق: أي فحص البيانات للتأكد من صحتها من اكتمالها، وأن عملية حصرها وتسجيلها قد تمت بطريقة صحيحة ودقيقة.
- ثانيا:** معالجة البيانات تقتضي عملية المراجعة ضمن نظام المعلومات تحقيق ثلاثة مطالب وهي:
- إمكانية التوصل إلى المعطيات: ويتطلب هذا أن تسمح قاعدة المعطيات للمسير من التوصل وبصفة انتقائية إلى المعطيات التي يريد استعمالها.
  - إمكانية صياغتها في الشكل المرغوب فيه: وذلك في شكل جداول، أو أشكال أو نصوص.. الخ.

<sup>1</sup> -هلال درهون، مرجع سبق ذكره، ص65

• الاستعمال: أي استعمالها بصفة تجعل منها معلومات بقيمة مضافة إزاء مشاكل يتلقاها المسير، كاتخاذ القرارات التخطيطية المراقبة، الاتصال... الخ وهذا يقتضي القيام بعمليات حسابية مركبة تحتاج إلى وضع نماذج لاتخاذ القرارات.

ثالثا: التخزين يقصد به وضع البيانات المخزنة في ملفات أو قواعد البيانات، حيث تقدم البيانات المخزنة مختلف الأحداث التي تجرى بالمؤسسة كما قد يتم تخزينها بصفة دائمة أو مؤقتة بغية زيادة تشغيلها.

رابعا: تحديث البيانات أي تحديثها بما يواكب الوضع الحالي للمؤسسة.

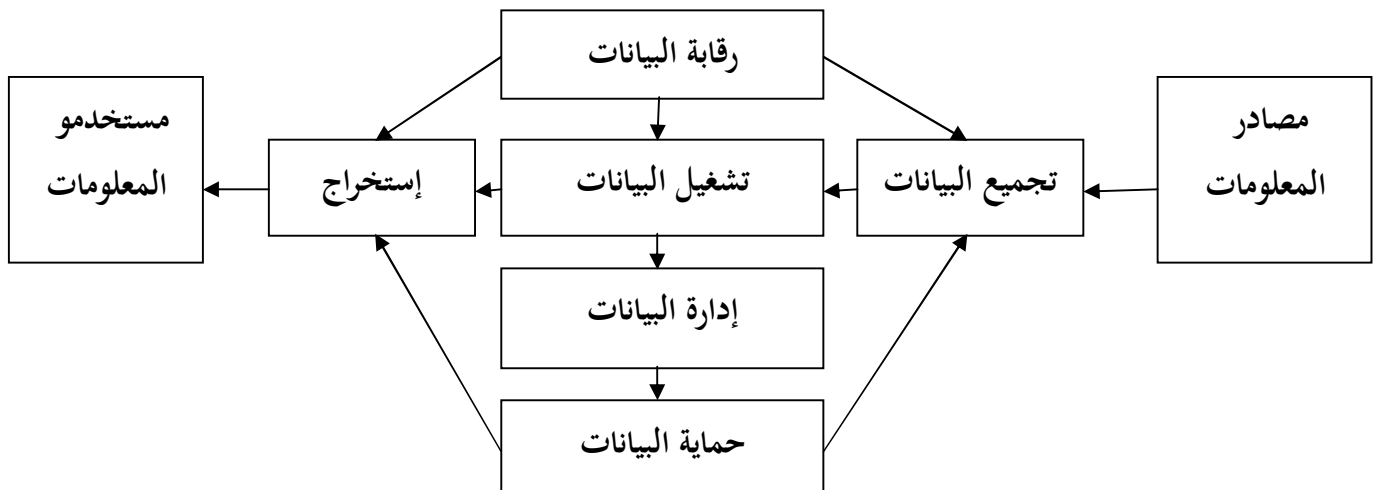
خامسا: استدعاء البيانات لا بد من وجود إمكانية لحفظ وتخزين البيانات ثم إمكانية استرجاعها وقت الحاجة لأغراض التشغيل لاستخراج معلومات تستخدم في اتخاذ القرارات.

سادسا: الرقابة وحماية البيانات أي حماية البيانات من التلاعب والتأكد من صحتها، ومن ثم تحقيق الدقة في المعلومات.

سابعا: إنتاج المعلومات وهي آخر وظيفة لنظام المعلومات، أي وضع المعلومات في يد المستخدمين سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، ويتطلب ذلك إنتاج التقارير وتوصيلها.

ويمكن توضيح أكثر مهام نظام المعلومات في الشكل الآتي:

الشكل (1-2): مهام نظام المعلومات



المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كمال محمد، مرجع سبق ذكره، ص 20.

### المطلب الثالث: نظام المعلومات الإداري

يعتبر نظام المعلومات الإداري من أهم الأنظمة على مستوى المؤسسة، لذلك نحاول في هذا المطلب تقديم تعاريف مختلفة لهذا النظام ثم أهم التصنيفات الخاصة به، والذي ينتج عنه نظام المعلومات المحاسبي الذي يشكل موضوع الدراسة.

الفرع الاول: تعريف نظام المعلومات الإداري هناك عدة تعاريف لنظام المعلومات الإداري أهمها:

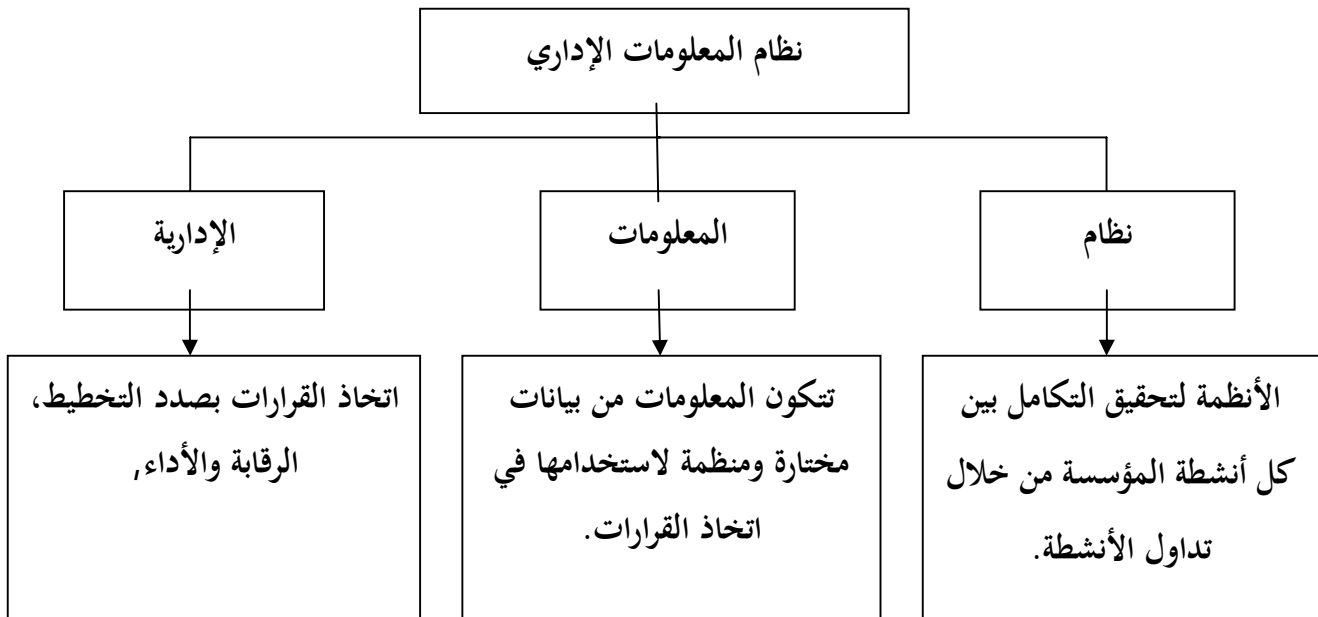
التعريف الأول: هو مجموعة من النظم التي تتعامل مع كل أنشطة المعلومات واتخاذ القرارات المرتبطة بعمليات المنظمة وذلك بغرض زيادة فعالية وكفاءة المنظمة من خلال توفير المعلومات ودعم القرارات الإدارية.<sup>1</sup>

التعريف الثاني: هي نوع من أنواع أنظمة المعلومات المصممة لتزويد مديري المنظمة بالمعلومات اللازمة للتخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة على نشاط المنظمة أو مساعدتهم على اتخاذ القرارات.<sup>2</sup>

التعريف الثالث: هو نظام تكمل نظمه الفرعية بعضها البعض من خلال عملها بصورة متناسقة ومتبادلة بحيث يستبعد تكرار توليد المعلومات من أكثر من نظام فرعي، بما يؤدي إلى خفض تكاليف إنتاج المعلومات اللازمة للجهات المختلفة فضلا عن تقليل الوقت والجهد اللازمين لها.<sup>3</sup>

ويمكن توضيح مفهوم نظام المعلومات الإداري من خلال الشكل الآتي:

### الشكل (1-3): نظام المعلومات الإداري



المصدر: صلاح الدين عبد المنع مبارك، مرجع سبق ذكره، ص 21.

من خلال هذه التعاريف يمكن استخلاص ما يلي:

يتكون نظام المعلومات الإداري من عدة أنظمة فرعية، يهتم كل واحد منها بمجموعة من المهام والوظائف يجعل الكل مترابط ولا يمكن أن تحقق المؤسسة أهدافها إذا تعطل أحد هذه الأنظمة.

<sup>1</sup> -فايز جمعة صالح النجار، مرجع سبق ذكره، ص 19

<sup>2</sup> -ظاهر شاهر يوسف القشي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

<sup>3</sup> - [www.minsshawi.com/other/drzyadh.htm](http://www.minsshawi.com/other/drzyadh.htm), (consulté le 14/03/2019).

الفرع الثاني: تصنيف نظام المعلومات الإداري تصنف نظم المعلومات الإداري حسب عدة معايير ويعتبر التصنيف حسب الوظائف الموجودة في المؤسسة أهم هذه التصنيفات باعتباره يخدم هذه الدراسة بطريقة مباشرة، ويكون عادة على النحو التالي<sup>1</sup>:

- نظم معلومات الموارد البشرية: يزود إدارة الموارد البشرية والإدارة العليا وغيرها من الأنظمة المرتبطة بها بالبيانات والحقائق الخاصة بالعنصر البشري في المنظمة، وهذا من أجل مساعدة هذه الإدارة على اتخاذ قراراتها المتعلقة بنشاطاتها المختلفة، مثل الانتقال (التوظيف)، دفع الأجور، المراقبة، التحفيز والتكوين...إلخ.
- نظام المعلومات الإنتاجي: هو ذلك النظام الذي يزود إدارة الإنتاج والإدارة العليا وغيرها من الأنظمة المرتبطة به بالبيانات والمعلومات المختلفة وذلك من أجل المساعدة على اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاطاتهم المختلفة كتصميم المنتج تخطيط وتنفيذ العمليات الإنتاجية، مراقبة عمليات الإنتاج.
- نظام المعلومات التسويقي: يهدف هذا النظام إلى دراسة السوق، إعداد الاستراتيجيات التجارية وضمان توزيع المنتجات في الأوقات المعينة وفي أماكن البيع المحددة مسبقاً لتلبية احتياجات المستهلك.

لكل نظام معلومات من الأنظمة السابقة، مدخلات وعمليات ومخرجات يمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

#### الجدول (1-1): مدخلات ومخرجات أنظمة المعلومات

أنظمة المعلومات	نظام معلومات الموارد البشرية	نظام المعلومات الإنتاجي	نظام المعلومات التسويقي
المدخلات	بيانات عن الموظفين، بيانات عن الوظائف، بيانات إضافية أخرى.	بيانات عن الإنتاج، الموارد، اليد العاملة، استخبارات التصنيع.	بيانات من أبحاث التسويق، استخبارات التسويق، الخطة الاستراتيجية
المعالجة	تسجيل وتخزين البيانات، تدقيق ومراجعة البيانات تصنيف وترتيب البيانات الخاصة بالموارد البشرية	معالجة البيانات المتعلقة بكل العمليات الإنتاجية.	تسجيل بيانات التسويق والمبيعات، ترتيبها، تخزينها، استعدادها وعرضها للمستفيد منها
المخرجات	معلومات عن الموظفين والوظائف، بيانات ومعلومات عن العمليات الإدارية من تخطيط، توظيف وتقييم تقارير عن أوضاع الموارد البشرية	معلومات حول تصحيح المنتج، الإنتاج والرقابة على الجودة والتكاليف	المزيج التسويقي السعر، المنتج الترويج، التوزيع

المصدر: من إعداد الطالبان، اعتماداً على: هلال درحمون مرجع سبق ذكره، ص 79.

<sup>1</sup>- هلال درحمون، مرجع سبق ذكره، ص 79.

- نظام المراجعة ومراقبة التسيير: يهتم هذا النظام بالسهر على احترام القوانين والقرارات، وكذا احترام الموازنات والأهداف المسطرة من قبل، كما يقوم بتحليل النتائج وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف حسب كل منتج وحسب كل منطقة بيع.
- نظام المعلومات المحاسبي: يعتبر من أهم الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات الإداري، نظرا لخصوصيته في مجال التسيير بصفة عامة واتخاذ القرارات بصفة خاصة، وهو يتصف بالشمول الامتداده إلى كافة أنشطة المؤسسة، ويوفر المعلومة المتعلقة لكل النشاطات لمختلف المستويات الإدارية، وهذا ما نتعرض له بالتفصيل في المبحث الثاني من هذا الفصل<sup>1</sup>,

<sup>1</sup>- هلال درحون، مرجع سبق ذكره، ص 79.

### المبحث الثاني: تقديم عام لنظام المعلومات المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من أهم الأنظمة الفرعية لنظم المعلومات في المؤسسة، نظرا إلى نوع القرارات التي يدعمها ولما لها أثر مباشر على مردوديتها، كما يحتل نظام المعلومات المحاسبي موقعا متميزا في المؤسسة نظرا لعلاقته المتشابكة مع مختلف الأنظمة الوظيفية الأخرى باعتبار مخرجات هذه الأخيرة تشكل مدخلاته الأساسية في هذا الإطار سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم مفهوم نظام المعلومات المحاسبي (تعريفه، خصائصه ووظائفه ومستخدمو المعلومات المحاسبية) ثم نتطرق إلى دراسة مختلف دورات العمليات لمعرفة مختلف المستندات والوثائق التي تستخدم في المؤسسة والإجراءات التي تتحكم في انتقالها بهدف ضمان تدفق بيانات ملائمة إلى هذا الأخير وفي الأخير نتناول التنظيم المحاسبي ومعالجة البيانات في هذا النظام.

#### المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة أحد أهم مصادر المعلومات الذي يعتمد عليه متخذ القرار في الحصول على معلومات تفيده في المواقف التي تواجهه، لذلك يتم تصميم هذا النظام بما يتناسب ظروف المؤسسة وطبيعة عملياتها.

#### الفرع الاول: تعريف نظام المعلومات المحاسبي

إن نظام المعلومات المحاسبي هو أحد مكونات نظام المعلومات الإداري والذي يهتم بجمع وتصنيف ومعالجة العمليات المالية وتحويلها إلى معلومات وتوصيلها إلى الأطراف المختلفة ذات العلاقة من أجل ترشيد قراراتها ويتكون هذا النظام من الأشخاص، الإجراءات، وتكنولوجيا المعلومات<sup>1</sup>.

انطلاقا من هذا التعريف سنحاول التطرق إلى وظائف، خصائص ومستخدمو المعلومات المحاسبية

#### الفرع الثاني: الوظائف الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبي

**اولا:** تجميع وتخزين البيانات عن الأنشطة والعمليات المالية المختلفة مما يمكن المنشأة من مراجعة الأحداث السابقة كلما أرادت ذلك، من خلال استلام المستندات والوثائق الأساسية الناتجة عن نظام العمليات وإتباع مجموعة من الإجراءات يتم التأكد من صحتها ودقتها وشمولية البيانات وكما لها ويعتمد في ذلك على نماذج موحدة للوثائق المستخدمة بهدف:

- تحديد البيانات التي يجب أن تحملها هذه الوثائق لتحسن دقتها وصحتها.

- تحقيق رقابة أفضل على محتويات هذه الوثائق<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- ياسين أحمد العيسى، أصول المحاسبة الحديثة، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص 20.

<sup>2</sup>- عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 45.

ثانياً: معالجة البيانات وتحويلها إلى معلومات ملائمة ومفيدة في عملية اتخاذ القرارات المساعد إدارة المنشأة في تخطيط وتنفيذ ومراقبة الأنشطة المختلفة<sup>1</sup>.

وتتضمن هذه المرحلة<sup>2</sup>:

- ✓ فرز وتصنيف المستندات التي تم الحصول عليها وفق المعايير محددة مسبقاً.
- ✓ تسجيل قيود العمليات في دفاتر اليومية استناداً إلى دليل حسابات المؤسسة.
- ✓ إجراء مجموعة من العمليات الحسابية على البيانات مثل الجمع، الطرح، القسمة، بغرض حساب الأرصدة.
- ✓ ترحيل العمليات المسجلة في اليومية إلى دفتر الأستاذ العام.
- ✓ إجراء مجموعة من المقارنات بين محتوى السجلات المختلفة للتأكد من صحة التسجيلات.

ثالثاً: توليد معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات وتوفيرها للمستخدمين الداخليين والخارجيين وتكون في شكل تقارير مالية (ميزان المراجعة، جدول حسابات النتائج، الميزانية، الوثائق الملحقة) وتقارير إدارية التي توفر معلومات تشغيلية عن أداء الشركة من خلال عرض معلومات عن أنشطتها الرئيسية.

رابعاً تأمين الرقابة الكاملة لحماية أصول المنشأة وممتلكاتها، بحيث تتضمن هذه الرقابة اكتشاف الأخطاء والغش وتوفير معلومات دقيقة تسمح باتخاذ القرارات في الوقت المناسب<sup>3</sup>.

ويتحقق ذلك من خلال الرقابة لعمليات التسجيل ومعالجة البيانات من خلال الاعتماد على إجراءات رقابة داخلية فعالة على العمليات داخل المؤسسة، أهمها<sup>4</sup>:

- التحديد المسبق للمسؤوليات والصلاحيات في تنفيذ الأعمال والنشطة.
- الفصل بين الوظائف والأعمال المهمة ذات العلاقة بينها.
- تأمين التوثيق الكافي والملائم لكل الفعاليات والأنشطة.
- حفظ الأصول والسجلات بطريقة جيدة ومؤمنة.
- التقويم المستقل للأداء في مختلف الوحدات التنظيمية داخل المنظمة.

<sup>1</sup>- ياسين أحمد العيسى، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>2</sup>- عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 45.

<sup>3</sup>- ياسين أحمد العيسى، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>4</sup>- عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 45.

## الفرع الثالث: خصائص المعلومات المحاسبية

تساهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في إكساب المعلومات التي توفرها القوائم المالية مصداقية وجعلها أكثر فائدة للمستخدمين، وأهمها:

**اولاً:** الملائمة توصف المعلومات بالملائمة عندما تؤثر على رأي متخذي القرارات، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الاقتصادية أو تمكنهم من تعزيز وتعديل التقييمات السابقة<sup>1</sup>. وتنطوي هذه الخاصية على بعض الخصائص الفرعية<sup>2</sup>:

- الأهمية: أي أن الإفصاح عن هذه المعلومات أو عن كيفية معالجتها يؤدي إلى التأثير على الشخص العادي وعن قراراته.

- الاهتمام بالمحتوى دون الشكل: إن المعلومات التي تعبر عن المحتوى الاقتصادي للأحداث والعمليات تكون أكثر ملائمة في مجال استخدام البيانات لاتخاذ القرارات من مجرد عرض الشكل القانوني لتلك الوقائع والأحداث.

- توفير البيانات في الوقت الملائم: حتى تحقق البيانات المالية أقصى فائدة يجب أن تكون متاحة في الوقت المناسب.

- القابلية للفهم: يجب أن لا تنحصر قابلية فهم المعلومات المحاسبية على المستخدمين المتخصصين بل تتعدى إلى المستخدمين الذين يملكون معرفة معقولة بالأنشطة الاقتصادية والمحاسبية ولديهم الرغبة في دراسة تلك المعلومات على ضوء تلك المعرفة.

- الإفصاح الكامل: يجب أن تكون المعلومات كاملة وأن تفصح المعلومات الموجودة في القوائم المالية عن النشاطات المتعلقة بالوحدة.

**ثانياً:** القابلية للقياس يجب أن تكون البيانات التي تدرج في القوائم المالية قابلة للقياس معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في المجتمع، والمتفق عليه مهنياً أن السمات والخصائص القابلة للقياس بالنسبة لمختلف العناصر التي تشمل عليها القوائم المالية هي السمات والخصائص المعبر عنها بالتكلفة التاريخية لهذه العناصر.

**ثالثاً:** الموثوقية في المعلومات تتوفر هذه الخاصية في المعلومات عندما تخلو من الأخطاء المادية أو التحيز وبالتالي يمكن للمستخدمين الاعتماد عليها كونها تعبر بصدق عما تعنيه أو ما يتوقع منها أن تعنيه بدرجة معقولة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>- ياسين أحمد العيسى، مرجع سبق ذكره، ص 25.

<sup>2</sup>- احمد نور، المبادئ المحاسبية المالية، دار الجامعة، بيروت، 1998، ص 71.

<sup>3</sup>- ياسين أحمد العيسى، مرجع سبق ذكره، ص 26.

وتنطوي هذه الخاصية على خصائص فرعية<sup>1</sup>:

- التوافق بين القيمة المقاسة (التكلفة التاريخية أو الجارية) والخصائص المراد قياسها الأصول.
  - الموضوعية والحيدة والبعد عن الانحياز لأي نوع من أنواع الاستخدام أو لأي مجموعة من المستخدمين.
  - إمكانية التحقق ومراجعة النتائج المالية عند فحص نفس البيانات، الأدلة، أو السجلات.
- رابعا: القابلية للمقارنة أي إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية للمؤسسة والمتعلقة بفترات زمنية مختلفة وذلك في ظل احترام استخدام نفس الإجراءات المحاسبية عبر الزمن<sup>2</sup>.

#### الفرع الرابع: مستخدمو المعلومات المحاسبية

يختلف تحليل واستخدام المعلومات المحاسبية والمالية حسب الجهة المستخدمه لها داخلية أو خارجية<sup>3</sup>.

اولا المعلومات الموجهة للاستخدام الداخلي: تساعد المعلومات المحاسبية المسيرين على:

- ❖ قياس الفعالية: يتم استغلال المعلومات الداخلية كأداة للتحليل والقيادة حسب أهداف التسيير، من خلال:
  - مراقبة عملية لوحات الإنتاج ومراكز الربح هدف قياس مساهمات عمليات الإنتاج المختلفة.
  - تقييم كفاءة إدارة المسؤولين عن العمليات.
  - الاعتماد على الموازنات بهدف وضع التقديرات، تحليل الانحرافات والقيام بالأعمال التصحيحية.

❖ أداة مساعدة على اتخاذ القرار: تستخدم في إطار نظام المعلومات الإدارة الأعمال أو لإعداد لوحات القيادة وتميز هذه المعلومات بخصائص مختلفة حسب درجة القرار (تشغيلي أو استراتيجي) الذي تتخذ بشأنه.

ثانيا المعلومات الموجهة للاستخدام الخارجي: تخضع هذه المعلومات إلى قواعد تنظيمية ذات طبيعة محاسبية وجبائية وتوجه إلى:

- ❖ المساهمون: يهتم هؤلاء بتقييم النتائج المحصلة وبالتطلعات الاقتصادية المتعلقة بالتطور والفعالية وعلى وجه الخصوص المستثمرون، الذين يهتمون بالعائد المحقق من رأس المال المستثمر في المؤسسة.
- ❖ الإدارة الجبائية: تعتبر المعلومات المحاسبية كوسيلة لتحديد الوعاء الضريبي للنتيجة التي حققتها المؤسسة وحساب الضريبة المرتبطة به.

<sup>1</sup>- أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 75

<sup>2</sup>- ياسين أحمد العيسى، مرجع سبق ذكره، ص 26.

<sup>3</sup>- TORT (E), Organisation et management des systèmes comptables, édition Dunod, paris, 2003, p 5.

ثالثا: البنوك والمقرضون تعتبر المعلومات المحاسبية مهمة لمعرفة الوضعية الاقتصادية والمالية للمؤسسة وقدرتها على تسديد ديونها الحالية والاستفادة من قروض جديدة .

رابعا: الشركاء التجاريين تشكل المعلومات القانونية إثبات على العمليات التي قامت بها المؤسسة، إلى جانب وضعيتها ودرجة ائتمائها وقدرتها على تسديد ديونها.

### المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبي ودورات العمليات

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم تدفق البيانات وإبراز مختلف دورات العمليات المالية في النقاط التالية:

**الفرع الاول: تعريف تدفق البيانات** التدفق المنطقي للبيانات هو عرض وتصوير المصادر البيانات وعمليات المعالجة التي تخضع لها، والجهات التي ستوجه إليها نتائج المعالجة من دون التعرض إلى البناء المادي للنظام مثل وسائل التخزين البرمجيات المستخدمة والتنظيم المادي للبيانات على وسائط التخزين<sup>1</sup>.

تسمح دراسة دورات العمليات والأنشطة المختلفة التي تتكون منها بتمييز العديد من تدفقات المعلومات المهمة والمرتبطة كلها بنظام المعلومات المحاسبي، وتميز<sup>2</sup>:

**اولا:** التدفقات القاعدية تتميز بأربعة تدفقات رئيسية تغطي كل الدورة الاقتصادية للمؤسسة وهدفها تقديم معلومات تسمح بالحكم على حالة المؤسسة وهي تدفقات المبيعات، تدفقات المشتريات، تدفقات الإنتاج وتدفقات الموارد البشرية.

**ثانيا:** تدفقات التسجيل والقياس هدفها تسجيل، ملاحظة، وتصنيف مجموع الظواهر الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة والتي تقوم الأنظمة الفرعية بمسكها، وتمثل في التدفقات المحاسبية والمالية.

**ثالثا:** تدفقات التقدير والمراقبة تسمح هذه التدفقات باستباق وقياس فعالية المؤسسة وذلك بمقارنة معلومات التقديرات والموازنات والتي تم الحصول عليها بتصنع مسبق لطريقة عمل التدفقات الأخرى مع المعلومات المحصل عليها من الواقع العملي، وتمثل في تدفقات التقديرات والموازنات.

### الفرع الثاني: تعريف دورات العمليات

يتكون نظام المعلومات المحاسبي مع عدة أنظمة فرعية تختص بتسجيل ومعالجة الأحداث الاقتصادية الناتجة عن الأنظمة الوظيفية الأخرى والتي يمكن تصنيفها إلى أربعة دورات رئيسية<sup>3</sup>:

<sup>1</sup>-عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 69.

<sup>2</sup>- ANGOT (H), Système d'informations de le l'entreprise, 4eme édition, édition Deboek, université Bruxelles. 2002 p 20.

<sup>3</sup>-سيد عبد المقصود ديان وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 204.

اولا: دورة النفقات تختص بتسجيل كافة الأحداث الاقتصادية اللازمة لحيازة ونقل ملكية المواد والخدمات والأصول إلى الوحدة المحاسبية.

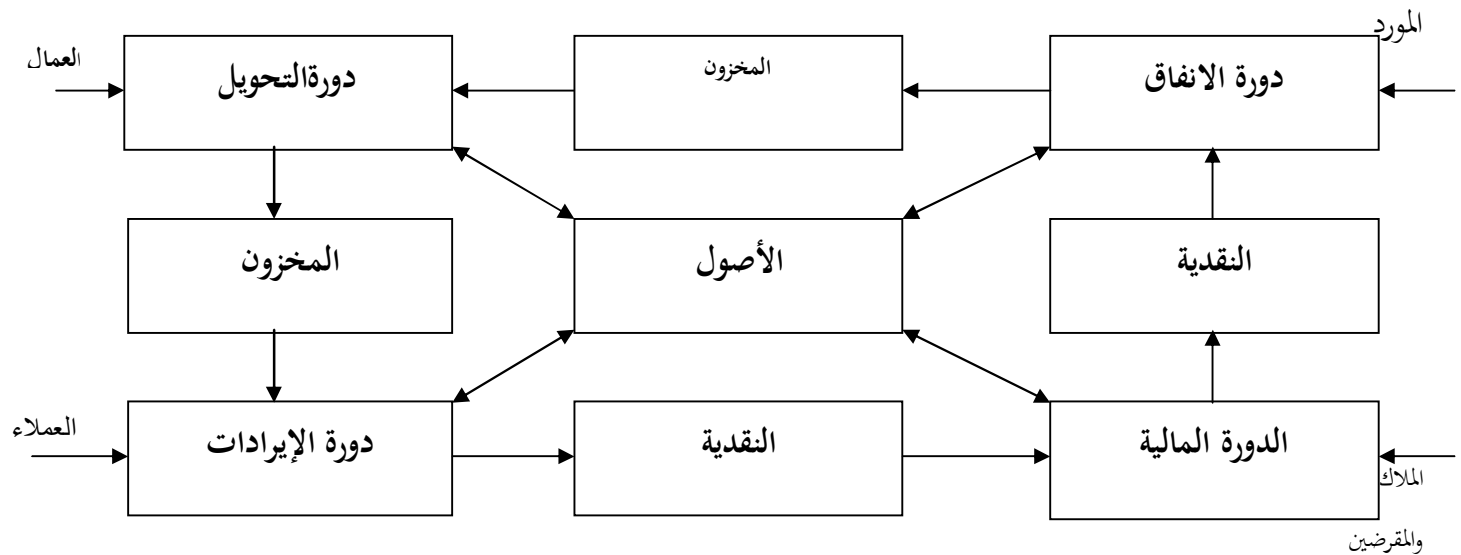
ثانيا: دورة الإيرادات تختص بتسجيل كل العمليات التي ينتج عنها عائد للمؤسسة العمليات مع العملاء.

ثالثا: دورة التحويل تختص بتسجيل كافة الأحداث الاقتصادية اللازمة لتحويل المشتريات من المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع قابلة للبيع.

رابعا: الدورة المالية تختص بتسجيل معظم العمليات مع الملاك والمقرضين.

وتظهر العلاقة بين هذه الدورات حسب الشكل التالي:

الشكل (1-4): دورات العمليات المحاسبي



المصدر: سيد عبد المقصود و آخرون مرجع سبق ذكره ص 204

### الفرع الثالث دورة النفقات

تشمل دورة النفقات كل الأنشطة والعمليات المتعلقة بتأمين مستلزمات المنظمة من مواد وعمالة وتجهيزات وتسديد الالتزامات وتتضمن نظام المشتريات، نظام الموارد البشرية، نظام المدفوعات النقدية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 184.

## اولا. نظام المشتريات

## ❖ تعريف نظام المشتريات:

تشمل هذه الدورة على جميع الإجراءات والمهام المتبعة من اجل معالجة بيانات عمليات شراء المواد الخام أو السلع التامة الصنع أو الخدمات وتبدأ هذه الدورة من طلب الشراء الذي يبين الحاجة، ثم أمر الشراء الموجه للمورد من قسم المشتريات، إلى استلام الطلبية من قسم الاستلام بعد التوثيق اللازم للسلع المستلمة، وتحديث سجلات المخازن واستلام فاتورة الشراء من المورد وتسديدها وتحديث حسابات المورد في قسم الذمم الدائن وأخيرا ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام<sup>1</sup>.

❖ أهم المستندات المستخدمة:<sup>2</sup>

- طلب الشراء: هو وثيقة تعد من طرف الإدارة أو القسم الذي يحتاج إلى المواد ويحدد فيه نوع المادة ومواصفاتها وكمياتها وتاريخ الحاجة إليها.

- أمر الشراء: يعده قسم الشراء استنادا إلى طلب الشراء ويتضمن البيانات الرئيسية الواردة في طلب الشراء بالإضافة إلى تحديد المورد، الأسعار، والشخص المكلف بعملية الشراء.

- تقرير الاستلام: تعده لجنة الاستلام أو أمين المخزن ويتم فيه إثبات تطابق الأصناف المطلوبة مع ما تم استلامه.

- مذكرة الإدخال إلى المخازن: يعدها أمين المخزن وتعتبر بمثابة إثبات على أن السلع المستلمة من طرف لجنة الاستلام قد تم إدخالها إلى المخازن.

❖ إجراءات نظام المشتريات ومهامه:<sup>3</sup>

- يستلم قسم المشتريات طلب الشراء ويقوم على أساسه بإعداد أمر الشراء وإرساله إلى المورد، قسم الاستلام حساب الموردين، وقسم رقابة المخزون.

- وبمجرد استلام البضاعة يقوم قسم الاستلام بفحص تطابقها مع ما هو مدون على أمر الشراء و يجرى على اثر ذلك تقرير الاستلام ويرسل نسخة منه إلى قسم المخازن وإلى قسم المشتريات.

- تتلقى المخازن تقرير الاستلام والبضائع وبعد التأكد من تطابقها يجرى أمين المخزن مذكرة الإدخال إلى المخازن ويقوم بتحديث بطاقات الصنف.

- يستلم قسم المشتريات فاتورة المورد مقابل ما تم شحنه واستلامه من سلع ويرسلها إلى قسم الذمم الدائنة لتسديدها.

<sup>1</sup>-احمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 119.

<sup>2</sup>-عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 185.

<sup>3</sup>-محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص 121.

- تسجل العملية في حساب المورد في دفتر الأستاذ المساعد للدائنين بعد المقارنة بين أمر الشراء، تقرير الاستلام وفاتورة المورد ومذكرة الإدخال إلى المخازن للتأكد من عدم حدوث أي خطأ.
- كما يقوم قسم الحسابات الدائنة بإعداد إذن شراء يرسل إلى محاسبة المدفوعات مرفقا بكافة المستندات الخاصة بالعملية ليتم تسديد المورد.
- أخيرا يتم إعداد التقارير الرقابية عن نشاطات دورة المشتريات مثل تقرير تدفق النقد الخارج مقابل السلع عن إدارة المورد في توفير السلع بالمواصفات المناسبة وأرصدة السلع في المخازن والأرصدة المستحقة لصالح الموردين.

### ثانيا: نظام الأجور

#### ❖ تعريف نظام الأجور:

تشمل هذه الدورة كل الإجراءات والمهام المتعلقة بمعالجة كل المعلومات المتعلقة بشؤون الأفراد ونفقات أجورهم ورواتبهم المستحقة مقابل العمل المقدم للمؤسسة، وتتضمن هذه الدورة معالجة معقدة للبيانات وتشابك فيها الأقسام نظرا لكون الأجور عاملا مشتركا فيما بينها، وينتج عنها العديد من التقارير الضرورية حول الدفعات النقدية للموظفين والعمال ورواتبهم المستحقة بالإضافة إلى تزويد الإدارة بالمعلومات المطلوبة حول مهارات الموظفين والعمال في المؤسسة<sup>1</sup>.

#### ❖ أهم المستندات المستخدمة:

- بطاقة الزمن: مستند يوضح الوقت الذي بدأ العامل فيه العمل والوقت الذي انتهى فيه من العمل في كل يوم وعدد الساعات التي عملها.
- بطاقة وقت الشغل: مستند يتم فيه توضيح الأعمال التي قام بها العامل بالمصنع خلال فترة محددة من الزمن ويتم استخدام هذا الشكل عندما يقوم العامل بالقيام بأعمال مختلفة.
- ملخص تقرير الأجر: مستند يتم استخراجها من الحاسب الآلي ويتم فيه تلخيص الأجر حسب الفترة الزمنية.
- يومية الأجور: دفتر اليومية يتم فيه تسجيل شبكات الأجور ويتم عادة توضيح كل من إجمالي الأجر المبالغ المحتجزة وصافي الأجرة.
- كشف الأجور: هي وثيقة تلخص الأجر الشهري للعامل.

<sup>1</sup>- نفس المرجع السابق، ص 125.

❖ إجراءات نظام الأجور ومهامه:<sup>1</sup>

- يقوم قسم الأجور بحساب صافي الأجرة والراتب على أساس التعليمات المتعلقة بالأجور والرواتب من ساعات العمل الأجور القاعدية، العلاوات والتخفيضات من الدفعات الإجمالية والتي يتلقاها من قسم الموارد البشرية إضافة إلى تقارير الدوام الفعلي للعمال والموظفين والذي يحدد عدد ساعات العمل أو الوحدات المنتجة كمعيار لحساب الأجور.
- يرسل قسم الأجور تقرير لقسم الذمم الدائنة حول إجمالي الأجور والرواتب مطروحا منه التخفيضات مضافا إليها العلاوات لتحديد صافي الأجور ليستخدم كأساس لإعداد سند قيد الأجور المستحقة.
- يقوم قسم الأجور المستحقة بإعداد تقرير يحدد فيه الراتب والأجر الصافي وترسل إلى قسم الصندوق لتوقيعها ومراجعتها قبل توزيعها على الموظفين والعمال.
- يقوم قسم الذمم المالية بإرسال نسخة من سند القيد إلى قسم الصندوق للتأكد من أن الأجور المستحقة في هذا السند مطابقة للأجور المطلوبة دفعها مع واقع التقرير المستلم من قسم الأجور، ويقوم قسم الصندوق بإعداد الشيكات وتقديمها للموظفين والعمال أو تحويل المبالغ المستحقة إلى الحسابات الجارية في البنك.
- ترسل نسخة من سند القيد للأستاذ العام في قسم المحاسبة ليرحل القيد في الأستاذ العام.
- يتم ترحيل قيد الأجور إلى الأستاذ العام وذلك بتسجيل سند القيد الإجمالي للأجور المستحقة من قسم الذمم الدائنة بإثبات المصاريف المتعلقة بالأجور كديون مستحقة الدفع، عندما يرد سند القيد التفصيلي للأجور يتم التأكد من تطابق المبلغ الإجمالي مع المبالغ التفصيلية، ثم يسجل تسديد الأجور المستحقة.

## ثالثا: نظام المدفوعات النقدية

## ❖ تعريف نظام المدفوعات النقدية:

- هي الدورة المعنية بكل ما يتعلق بدفع وسحب وتسجيل النقدية المدفوعة للغير من طرف المؤسسة، وتكمن أهمية هذه الدورة في تقديم معلومات تساهم في العديد من القرارات الإدارية، مثل:<sup>2</sup>
- التسديد في الوقت المناسب من اجل الاستفادة من الخصم أو عدم ترتب غرامات مالية على المؤسسة.
- معرفة وضع السيولة في المؤسسة لاتخاذ القرارات التمويلية .
- المساهمة في وضع الموازنات النقدية.
- الرقابة على عملية سداد الالتزامات والمدفوعات النقدية.

1- نفس المرجع السابق، ص 127

2- نفس المرجع السابق، ص 139.

❖ أهم المستندات المستخدمة:<sup>1</sup>

- يومية المدفوعات النقدية: تسجل فيها أوامر الصرف بعد التحقق من عملية الدفع.
- سجل تسليم الشيكات: تسجل فيه المعلومات الخاصة بالشيكات الصادرة وتشمل التاريخ، رقم الشيك، الجهة المستلمة وتوقيعها.
- أمر الصرف: وثيقة تعد لتسديد الدائنين بعد مراجعة كل المستندات المتعلقة بنفقة معينة مثل عملية الشراء ويتم بناء على ذلك إعداد أمر الصرف والمصادقة على عملية الدفع. - سجل أوامر الصرف: هو سجل خاص بتسجيل أوامر الصرف حسب تاريخ صدورها.

## ❖ إجراءات نظام المدفوعات النقدية ومهامه:

- يقوم قسم المدفوعات بإعداد أمر الصرف بعد تسلم وثائق إثبات المصاريف من الحسابات الدائنة وذلك بعد مراجعتها وتدقيق صحتها.
- تصنيف أوامر الصرف في ملف خاص حسب تاريخ الاستحقاق ثم ترحل إلى سجل أوامر الصرف ويتم حساب وتسجيل مجموع أوامر الصرف المرحلة وأمر الدفع بالقيمة الإجمالية لأوامر الصرف المستحقة.
- يتم بعد ذلك إعداد الشيك بعد مراجعة أوامر الصرف والمستندات ثم يوقع ويتم تصنيف وإغلاق أمر الصرف حسب رقمه في الملف، ويتم تسجيل أمر الصرف في يومية المدفوعات النقدية ثم ترسل نسخة منها إلى دفتر الأستاذ العام.
- يسلم الشيك إلى الجهة المستفيدة وتسجل هذه العملية في سجل تسجيل الشيكات وترسل نسخة من أمر الصرف المدفوع إلى الحسابات الدائنة لترحل إلى حسابات المورد.
- إعداد مجموع رقابي بالمبالغ المرحلة إلى حسابات الموردين وترسل نسخة منه إلى دفتر الأستاذ العام.
- يتم إرسال أمر الصرف والمجموع الرقابي إلى صندوق المدفوعات أما سند قيد اليومية فيتم إرساله إلى الأستاذ العام كما يتم إعداد كشف توزيع يرسل إلى أستاذ مساعد المصاريف.
- يتم ترحيل إذن توزيع النقدية إلى حسابات المصاريف أو إلى حسابات المخزون بحسب نوع العملية ويتم ملخص بالتوزيعات وتتم مطابقته مع إذن التوزيع والاحتفاظ بهما ويتم إرسال نسخة من ملخص التوزيعات لترسل إلى الأستاذ العام.
- يتم استلام ملخص التوزيعات من أستاذ مساعد المصاريف كما يتم استلام سند قيد المصاريف من أمين الصندوق والمجموع الرقابي من المحاسبة المدفوعات النقدية والمطابقة فيما بينها وترحل المجمع إلى الأستاذ العام ويحتفظ بهما حسب التاريخ.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> -عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص194.

## الفرع الرابع: دورة الإيرادات

تشمل هذه الدورة على الفعاليات والأنشطة المرتبطة ببيع السلع والخدمات إلى العملاء وتحصيل النقدية بالإضافة إلى إجراءات معالجة البيانات اللازمة لإنجاز هذه العمليات وإثباتها وتتكون من دورة المبيعات، ودورة المقبوضات النقدية.

اولاً: نظام المبيعات

## ❖ تعريف نظام المبيعات:

إن عمليات البيع في العمليات الأكثر تكراراً من بين العمليات التي تحدث في المؤسسة وهي المصدر الرئيسي للإيرادات بالنسبة لها، ويشمل نظام المبيعات على مجموعة من الفعاليات والأنشطة وعمليات معالجة البيانات المرتبطة بتزويد العملاء بالبضائع والخدمات<sup>2</sup>.

## ❖ أهم المستندات المستخدمة:

- أمر البيع: هو مستند يتم إعداده من طرف قسم المبيعات حسب الطلبات الواردة من العملاء ويتضمن بيانات عن العميل وبيانات عن مواصفات وكميات السلع المطلوبة والأسعار المتفق عليها وتاريخ الشحن.
- مذكرة الإخراج من المخازن: هي مستند يعده أمين المخزن عند تسليمه البضاعة إلى قسم الشحن ويتضمن الكميات المستلمة ورقم أمر البيع الذي تم التسليم بموجبه ويوقع قسم الشحن على هذا المستند كإثبات منه باستلام السلع.
- الفاتورة: هي مستند أساسي لإثبات عملية البيع وتحتوي على مجموعة من البيانات الأساسية والهامة في عملية التسجيل المحاسبي خاصة بالعميل والمؤسسة إلى جانب معلومات عن مواصفات السلع، كمياتها وأسعارها.
- وثيقة الشحن: هي مستند يحتوي على رقم، واسم وعنوان العميل وبين الأصناف المرسله وكمياتها واسم المسؤول عن عملية الشحن وهو يثبت انتقال ملكية البضائع من المؤسسة إلى العميل.

## ❖ إجراءات ومهام نظام المبيعات:

- بعد استلام طلبات العملاء يقوم قسم المبيعات بإعداد أمر البيع ويرسل نسخاً منه إلى قسم الائتمان للتأكد من الحالة الائتمانية للعميل وإلى قسم المخازن للتأكد من توفر البضاعة المطلوبة.
- يقوم قسم الائتمان بفحص الوضع المالي للعميل وذلك بمقارنة مبلغ أمر البيع مع الحد الأعلى للائتمان الممنوح للعميل ويتأكد من أن المبلغ الإجمالي الأمر البيع لم يتجاوز الصلاحيات العامة أو الخاصة الممنوحة للمدير.

<sup>1</sup>- نفس المرجع السابق، ص 195.

<sup>2</sup>- نفس المرجع السابق، ص 213.

- أما بالنسبة للعملاء الجدد يجب دراسة وضعهم الائتماني والاتفاق على شروط السداد، وفي حالة الموافقة على منح الائتمان ترسل نسخة من أمر البيع مصادق عليها إلى قسم المبيعات ونسخة إلى قسم الفوترة ويعتبر أمر البيع مفتوح حتى وصول وثيقة الشحن من قسم الشحن.
- يقوم المخزن بعد تلقيه نسخة من أمر البيع بإرسال البضاعة إلى قسم الشحن والتغليف ويرسل الكميات المدونة على مذكرة الإخراج التي يوقع قسم الشحن عليها كإثبات على استلامه البضاعة ويتم إرسال نسخة من مذكرة الإخراج إلى قسم الفوترة وقسم مراقبة المخزون وقسم الحسابات المدينة، ومنه تحديث سجلات المخزون بموجب السلع التي تم إرسالها.
- يرسل قسم المبيعات نسخة من أمر البيع إلى قسم الشحن والتغليف ويرسل الكميات المدونة على مذكرة الإخراج التي يوقع قسم الشحن عليها كإثبات على استلامه البضائع ويتم إرسال نسخة من مذكرة الإخراج إلى قسم الفوترة وقسم مراقبة المخزون وقسم الحسابات المدينة ومنه تحديث سجلات المخزون بموجب السلع التي تم إرسالها.
- يرسل قسم المبيعات نسخة من أمر البيع إلى قسم الشحن والتغليف ويقوم هذا الأخير بمطابقتها مع مذكرة الإخراج من المخزن ويقوم بإعداد وثيقة الشحن وهي وثيقة يتم بموجبها إثبات انتقال المسؤولية من قسم الشحن إلى قسم النقل وترسل نسخة منها إلى قسم الفوترة وقسم الحسابات المدينة.
- يقوم قسم الفوترة بإعداد الفاتورة بعد مقارنة أمر البيع ووثيقة الشحن ومذكرة الإخراج من المخزن التي تتضمن كمية قيمة البضاعة المشحونة بالإضافة إلى مصاريف أخرى كمصاريف النقل، ويتم إرسال نسخة من الفاتورة إلى العميل وتسجل في يومية المبيعات الآجلة وترسل نسخة إلى الحسابات المدينة ويتم إعداد سند قيد إجمالي يرسل إلى الأستاذ العام ليتم ترحيله إلى حساب المدينين الإجمالي.
- يقوم قسم مراقبة المخزون بترحيل مذكرة الإنتاج إلى بطاقات الصنف وفي نهاية الفترة يقوم بإعداد كشف بحركة المخزون من واقع بطاقة الحساب ويرسله إلى قسم الأستاذ العام<sup>1</sup>.
- تم ترحيل حسابات العملاء المدينة إلى أستاذ مساعد المدينين لتسجيل وتحديث المعلومات المالية التي تنشأ من علاقات العميل مع المؤسسة كما يقوم بإرسال كشف حساب دوري للعميل وإعداد مجموع رقابي للفواتير المرحلة إلى حسابات المدينين من واقع بطاقات الحسابات ويرسل المجموع الرقابي إلى قسم الأستاذ العام.
- يقوم قسم الأستاذ العام بالمقارنة بين سند القيد الوارد من قسم الفوترة ويثبت المجموع الرقابي بالمبالغ المرحلة إلى حساب المدينين ثم يقارن بين سند القيد وكشف حركة المخزون وبعد المطابقة بين هذه المستندات يقوم بترحيلها إلى الحسابات ذات العلاقة في دفتر الأستاذ.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 214

ثانياً: نظام المقبوضات النقدية

❖ تعريف نظام المقبوضات النقدية:

هي الدورة المعنية بكل ما يتعلق من قبض وإيداع وتسجيل النقدية المقبوضة من الغير لصالح المؤسسة وتبدأ إجراءات هذه الدورة من استلام وتسجيل النقدية ومن ثم إيداعها في البنك بعد الاحتفاظ بحد أدن منها في الصندوق ويتم الترحيل إلى حسابات العملاء في قسم الذمم المدينة لتخفيض أرصدهم بالمتحصلات منهم، ويتم أخيراً الترحيل إلى الأستاذ العام المجموع المحصلات النقدية من واقع سند القيد المعد من قسم الصندوق في المؤسسة<sup>1</sup>.

❖ أهم المستندات المستخدمة<sup>2</sup>:

- شيكات المرسله للمنظمة: يعتبر الشيك من أهم وسائل التسديد ويجرره العميل لصالح المؤسسة ويودعه في قسم المقبوضات النقدية.

- إيصالات الدفع: تثبت قيام العميل بدفع المبالغ المدينة مباشرة في الصندوق أو في حساب البنك الخاص بالمؤسسة.

- قسيمة استلام النقدية: سواء قام العميل بدفع المبالغ المدينة مباشرة في الصندوق المقبوضات أو في الحساب البنكي للمؤسسة فإنه يتحصل على قسيمة تثبت استلام النقدية إلى جانب كشف دوري تظهر فيه المدفوعات النقدية.

- يومية المدفوعات النقدية: تستخدم لتسجيل كافة مدفوعات المنظمة بغض النظر عن مصدر نشو عملية الدفع.

- قسيمة إيداع النقدية: هي وثيقة تثبت إيداع الشيكات والمبالغ المستلمة من طرف المؤسسة إلى البنك ويصادق عليها موظف البنك لإثبات صحة العملية.

❖ إجراءات نظام المقبوضات النقدية ومهامه<sup>3</sup>:

- يتم تحصيل وتسجيل النقدية المستلمة سواء نقداً مباشرة من العميل في سجل التحصيلات النقدية في قسم الصندوق ويتم إرسال نسخة إلى قسم الأستاذ العام أو بتحصيل شيكات مرفقة بجدول الإرسال الواردة من العملاء عن طريق البريد ويتم إعداد قائمة مستقلة بجدول الإرسال والشيكات يومياً وترسل هذه الأخيرة إلى قسم المقبوضات النقدية.

- يقوم أمين صندوق المقبوضات النقدية باستلام الشيكات من الديوان وإعداد كشف المقبوضات النقدية وفي نهاية اليوم يقوم بإعداد قسيمة إيداع للنقدية والشيكات المستلمة من العملاء ويودعها في البنك ويصادق موظف البنك على قسيمة الإيداع لإثبات استلام النقدية والشيكات وترسل نسخة إلى قسم الأستاذ العام ويحتفظ أمين الصندوق بنسخة ويتم إرسال نسخة إلى المراجع الداخلي.

<sup>1</sup>- نفس المرجع السابق، ص 159.

<sup>2</sup>- محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص 139.

<sup>3</sup>- نفس المرجع السابق، ص ص 140-141.

- يتم تحديث الحسابات المدينة بالترحيل من واقع ملخص الشيكات الواردة إلى الحسابات الشخصية للعملاء من أجل تخفيض أرصدة المدينين بقيمة المبالغ المسددة منهم ويتم ترحيل المجموع الرقابي للمبالغ المرحلة في حساب المدينين إلى الأستاذ العام.
- يقوم الأستاذ العام بمقارنة سند القيد الوارد من صندوق المقبوضات النقدية مع المجموع الرقابي المعد من قبل قسم الحسابات المدينة والذي يبين مجموع ما رحل إلى حسابات العملاء مقابل تسديداتهم فيما يخص عمليات البيع لأجل.
- أما في حالة المبيعات النقدية فتتم المقارنة بين سند القيد المستلم من قسم المبيعات مع كشف المجموع الرقابي المستلم من قسم الصندوق.
- يتم المطابقة بين سند قيد المقبوضات النقدية الصادرة عن صندوق المقبوضات وقسيمة الإيداعات الصادرة من البنك للتأكد من أن كل المبالغ النقدية المسجلة في سند القيد قد أودعت في الحساب البنكي للمؤسسة.
- أخيرا ترحل المبالغ المستلمة إلى حساب الأستاذ العام ثم يتم تصنيف المجموع الرقابي وسند القيد في ملف خاص حسب التاريخ.

**المطلب الثالث: التنظيم المحاسبي ومعالجة البيانات وهي من العمليات الأساسية في المحاسبة ونشرها فيما يلي**

### الفرع الاول: تعريف التنظيم المحاسبي

- التنظيم المحاسبي هو الخطوات أو المراحل التي تمر بها العمليات المالية منذ حدوثها وتسجيلها وحتى استخلاص النتائج النهائية، وتساوي مدة الدورة المحاسبية سنة كاملة تتزامن مع السنة الميلادية<sup>1</sup>.
- ينص النظام المحاسبي المالي على أن المحاسبة يجب أن تكون منظمة بطريقة تسمح بالكتابة الكاملة، التسجيل التاريخي الاحتفاظ بالبيانات الأساسية، توفير المعلومات الأولية، وإعداد التقارير المحاسبية، كذلك يتحقق التنظيم المحاسبي في المؤسسة بتبني مخطط حسابات وباختيار الوثائق المحاسبية المختلفة كاليوميات، الدفاتر المحاسبية وإجراءات المعالجة المناسبة أي الطرق والوسائل التي تستخدمها المؤسسة حتى تتمكن من القيام بالعمليات اللازمة لمسك الحسابات وإعداد القوائم المالية في أحسن الظروف والفعالية و بأقل تكلفة ممكنة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- ياسين أحمد العيسى، مرجع سبق ذكره، ص 63.

<sup>2</sup>- Société Nationale de la Comptabilité, Organisation de comptabilité, revue algérienne de comptabilité, nou 03 trimestre Alger, 1996, p 36.

## الفرع الثاني: العناصر الأساسية في التنظيم المحاسبي

اولا: دليل الإجراءات هو وثيقة تعدها المؤسسة لوصف إجراءاتها وتنظيمها المحاسبي ويسمح بتوضيح نظام المعالجة وكيفية القيام بعملية المراقبة، إلى جانب فهم الكيفية المتبعة في إعداد الوثائق المحاسبية من خلال تفصيل عملية تسجيل ومعالجة البيانات<sup>1</sup>.

ثانيا: مخطط حسابات مناسب تقوم المؤسسة بإعداد مخطط حسابات يناسب حجمها ونشاطها وذلك على أساس المخطط المحاسبي الوطني وترتبط أهمية قائمة الحسابات بالنظام المحاسبي المتبع.

ثالثا: التنظيم الزمني للمحاسبة<sup>2</sup>

- ❖ الأعمال اليومية: تتعلق بالعلاقات اليومية مع الزبائن والموردين.
- ❖ الأعمال الشهرية: تتعلق هذه الأعمال بحساب وتسجيل ودفع الأجور والرسم على القيمة المضافة متجهة إلى جانب المراقبة المنتظمة (شهريا) للتأكد من دقة وصحة الحسابات.
- ❖ الأعمال الفصلية: كتسديد الاشتراكات الاجتماعية أو الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع النظام الجزافي.
- ❖ الأعمال السنوية: تتضمن هذه المرحلة أعمال نهاية السنة بهدف إعداد الميزانية، ويتم فيها مراقبة الحسابات وتتركز المراقبة على:
  - ✓ حسابات الأصول الثابتة والتي يجب أن يتطابق رصيدها مع الرصيد في ملف الأصول.
  - ✓ حسابات العملاء يجب تبرير أرصدة هذه الحسابات والتأكد من المديونية والدائنية مباشرة بالاتصال بالزبائن والموردين.
  - ✓ الحسابات الجارية يتم التأكد من الرصيد النهائي في البنوك عن طريق المقارنة والاستعلام المباشر من البنك.
  - ✓ قيود التسوية تسمح بتعديل التسجيلات المحاسبية السنوية بهدف تقديم صورة واقعية عن الوضعية المالية ونتيجة المؤسسة، وتعلق بقيود التسوية للنفقات والإيرادات، المؤونات، قيمة المخزون في تاريخ إقفال الحسابات، حساب وتسجيل الضريبة على الأرباح ومساهمات العمال.
  - ✓ إعداد الوثائق المحاسبية هي آخر مرحلة في إعداد الوثائق المحاسبية أي الميزانية وجدول حسابات النتائج والملاحق في ظل احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

<sup>1</sup> - OBERTH (R), Comptabilité approfondie et révision, 2eme édition, édition Dound, paris, 2001, p182.

<sup>2</sup> EGLEM (J), Les mécanismes comptables de l'entreprise, 4eme édition, édition Gulion, paris, p 135.

الفرع الثالث: التنظيم المادي للمحاسبة والأنظمة المحاسبية يهدف التنظيم المادي للمحاسبة إلى :

- إيجاد كل عملية اقتصادية بسرعة في المحاسبة (مسجلة).
- سهولة تحديد مبررات (الوثائق التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية).
- إعداد الدفاتر المحاسبية بسرعة ودقة، وبأقل تكلفة ممكنة.

ومن أهم الأنظمة المستخدمة<sup>1</sup>:

#### اولا: النظام الكلاسيكي

تسجل البيانات التي تحملها الوثائق المحاسبية المبررة في دفتر اليومية وهي وثيقة محاسبية إجبارية حسب القانون 7579 المؤرخ في 29 سبتمبر 1975، وحسب المادة 09 من القانون التجاري يتم هذا التسجيل يوميا على أساس تاريخي في حساب خاص بها حسب طبيعتها، ترحل بعدها هذه العمليات إلى دفتر الأستاذ مما يسمح للمحاسب بمعرفة في أي لحظة شاء حالة حساب ما، وأن يتحقق ما إذا كان مجموع اليومية يساوي مجموع دفتر الأستاذ، كما يمكن أن يراجع المعلومات عن طريق ميزان المراجعة ويصحح الأخطاء إن وجدت.

#### ثانيا: النظام المركزي

يخصص هذا النظام يومية مساعدة للعمليات المحاسبية ذات الطبيعة الواحدة، مثل يومية البنك، يومية الصندوق ويومية العمليات المختلفة، تسجل في كل يومية العمليات العائدة لها حسب حدوثها يوما بعد يوم حتى نهاية الفترة (شهر) حيث يتم جمع مبالغ الحسابات الظاهر بها لتسجل في قيد واحد في اليومية العامة، أي ما يسمى التوحيد في دفتر اليومية العام، ويقوم المحاسب بعملين:

- العمل اليومي: التسجيل اليومي للعمليات اليومية المساعدة حسب طبيعتها، ثم الترحيل لبعضها إلى دفاتر الأستاذ المساعدة، أي التي تتطلب تتبع الوضعية يوميا.
- العمل الدوري: يقوم المحاسب في نهاية كل شهر بترحيل ما يسجل في كل يومية مساعدة إلى اليومية العامة بقيد واحد فقط.

#### الفرع الرابع: تنظيم الموارد البشرية في المحاسبة<sup>2</sup>

يرتبط تنظيم الموارد البشرية بحجم المؤسسة وأهمية العمليات التي تقوم بها:

اولا: المؤسسات الصغيرة نجد مساعد محاسب يعتمد على برنامج محاسبي لتسجيل العمليات الأساسية ويقوم باستشارة مكتب محاسبة شهريا لمراقبة مدى احترام القواعد المحاسبية، كما يتم مراقبة الحسابات عند إقفال السنة المالية.

<sup>1</sup>- ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004 ص 30.

<sup>2</sup> -EGLEM (J), Op.cit, p137.

ثانياً: المؤسسات الكبيرة يتم تقسيم الوظيفة المحاسبية بين عدة أطراف، إذ يتم تسجيل العمليات المحاسبية من طرف أفراد لا يتحكمون بالضرورة في المحاسبة واعتماد التخصص في معالجة العمليات حسب طبيعتها ونجد خلية محاسبة الزبائن، خلية محاسبة الموردون، خلية محاسبة البنوك، خلية الأصول الثابتة، خلية العمليات المختلفة، ويتدخل رئيس المصلحة أو مدير الحسابات لحل المسائل الصعبة أو لتحري ومراقبة الحسابات والتسيير .

### ثالثاً: مراحل الدورة المحاسبية<sup>1</sup>

يمكن تلخيص إجراءات الدورة المحاسبية في ثمانية خطوات:

❖ مسك القيود في اليومية: تثبت كل العمليات في اليومية العامة أو اليومية المساعدة وعندئذ يتوفر لدينا سجل زمني عن الأحداث، من واقع المستندات الأصلية وحسب تاريخ حدوثها.

❖ الترحيل إلى الحسابات بدفتر الأستاذ: ترحيل القيود المدينة والدائنة من اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ عندئذ يتوفر لدينا سجل مبوب حسب أنواع الحسابات المستخدمة خلال الدورة المحاسبية ويتم استخراج أرصدة الحسابات.

❖ إعداد ميزان المراجعة: وهو جدول يلخص أرصدة الحسابات بهدف التحقق من التساوي بين الجانب المدين والدائن بدفتر الأستاذ.

❖ إجراء تسويات فاية الفترة: إثبات قيود التسوية في اليومية العامة ثم ترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ.

❖ إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات: حتى نتحقق من تساوي الجانب المدين والدائن في دفتر الأستاذ.

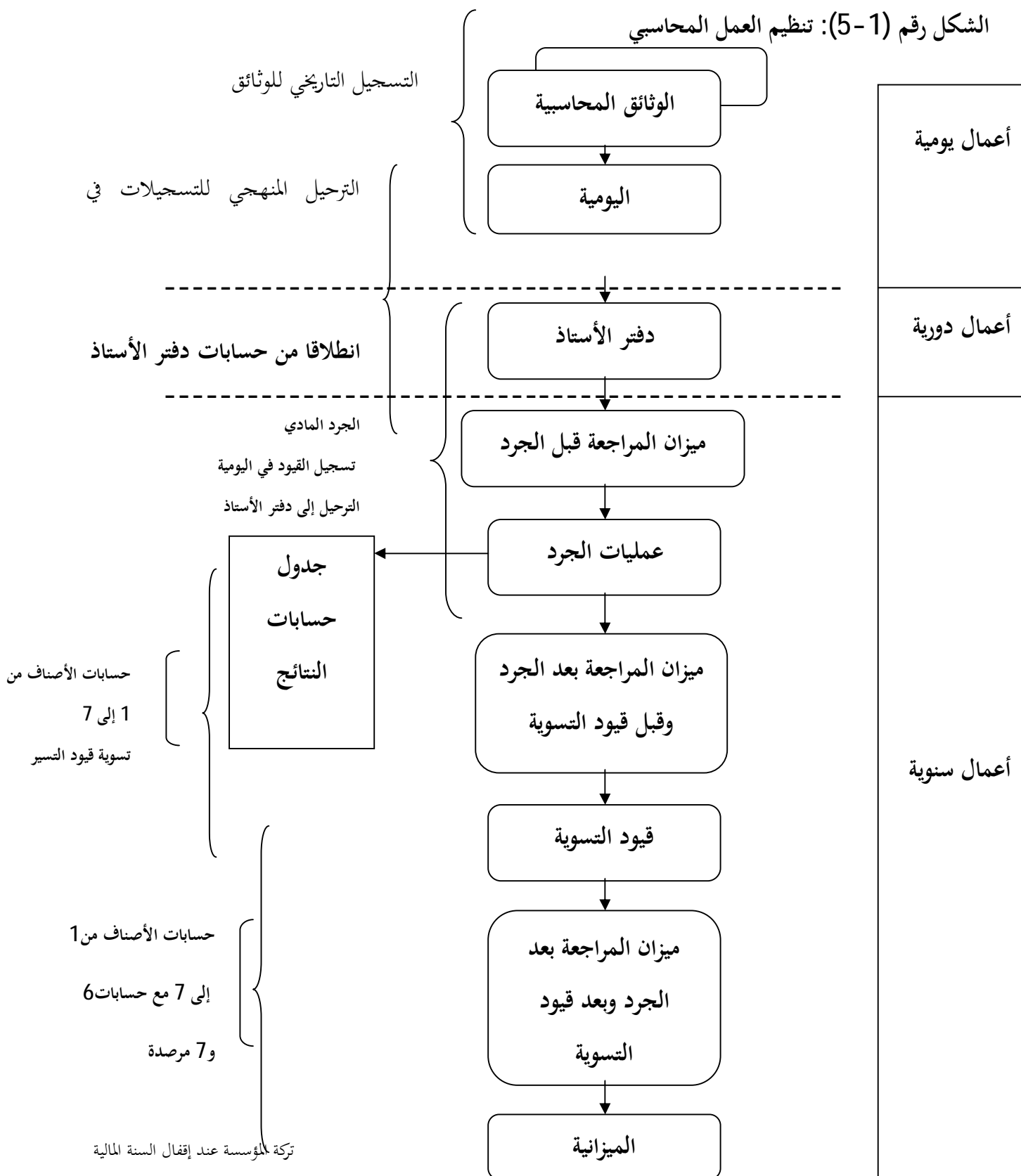
❖ إعداد القوائم المالية: تعد على أساس أرصدة الحسابات الواردة في ميزان المراجعة المعدل بعد إجراء التسويات وتعد قائمة الدخل للإفصاح عن نتيجة عمليات الفترة وتعد الميزانية لتوضيح المركز المالي في نهاية الفترة وبهذا تكون المحاسبة قد أدت وظيفتها في عملية القياس وبعدها يتم توصيل هذه القوائم بعد تدقيقها من قبل المراجع إلى الأطراف المستخدمة من اجل ترشيد قراراتهم.

❖ إجراء قيود الإقفال وترحيلها: يترتب على قيود الإقفال جعل حسابات المصروفات والإيرادات والتوزيعات جاهزة التسجيل أحداث الفترة المحاسبية التالية وتسمح بإظهار الرصيد النهائي للأرباح المحتجزة.

❖ إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال: تؤكد لنا هذه الخطوة أن الحسابات بدفتر الأستاذ مازالت متوازنة بعد الإقفال.

والشكل التالي يوضح تنظيم العمل المحاسبي

<sup>1</sup>-قالتر ميغس، روييت ميغس، المحاسبة المالية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1988، ص 189.



المصدر: باسين أحمد العيسي، مرجع سبق ذكره، ص 86

## رابعاً: معالجة البيانات

## ❖ مدخلات نظام المعلومات المحاسبي :

تشكل الأحداث الاقتصادية المعبر عنها بشكل نقدي حيث تتشكل من أحداث اقتصادية تحدث داخل أو خارج المؤسسة، ويتم توثيق هذه الأحداث من خلال الوثائق والمستندات والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- الفاتورة: تعتبر الفاتورة مستند أساسي لإثبات عمليات الشراء والبيع تتضمن عدد من البيانات الأساسية والهامة في التسجيل المحاسبي<sup>1</sup>.

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، اسم ومواصفات السلع أو الخدمات المباعة السعر الوحدوي، الكمية المفوترة، المبلغ الإجمالي خارج الرسم، التخفيضات أو الزيادات الممكنة (تخفيضات، تكاليف النقل والتغليف)، المعدل والمبلغ الإجمالي للضريبة على القيمة المضافة المبلغ الإجمالي، طريقة وفترة التسديد<sup>2</sup>.

إن إثبات وتسجيل العملية الاقتصادية محاسبياً لا يتم على أساس الفاتورة فقط بل يجب أن ترفق بمستندات أخرى تعبر عن العملية الاقتصادية بداية من نشأتها حتى نهايتها، وتختلف هذه المستندات حسب طبيعة العملية.

## ✓ فمثلاً يتم إثبات عملية الشراء عن طريق المستندات التالية:

- 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.

## ✓ ويتم إثبات عملية البيع عن طريق المستندات التالية:

- أمر البيع: مستند يؤكد على تلبية الطلبات الواردة من العملاء.
- مذكرة الإخراج من المخازن: وثيقة تثبت تسليم البضاعة إلى قسم الشحن.
- وثيقة الشحن: وثيقة تثبت انتقال ملكية البضائع من المؤسسة إلى العميل.

<sup>1</sup>-عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية والحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 177.

<sup>2</sup>- MELYON (G), comptabilité générale, edition Eska, pairs, 2001, p122.

- فاتورة البيع: مستند أساسي لإثبات عملية البيع و مديونية المؤسسة اتجاه العميل.

#### ❖ معالجة المعلومات المحاسبية:

تتضمن إجراءات المعالجة ضمن نظام المعلومات المحاسبي تسجيل العمليات من واقع المستندات في دفتر اليومية ثم تتم عملية ترحيل المبالغ المسجلة في دفتر اليومية إلى مختلف الوثائق المحاسبية الأخرى.

#### 1- تسجيل العمليات المحاسبية في دفتر اليومية:

يتم نقل البيانات من المستندات الأصلية وتسجيلها في دفاتر اليومية العامة والمساعدة، حيث يتم التسجيل وفق مبدأ القيد المزدوج الذي ينص على أن كل عملية محاسبية تؤثر في حسابين حيث تجعل أحدهما مدين والأخر دائن، وتكون الحسابات في العملية الواحدة متساويين في القيمة مما يؤدي إلى نشوء توازن مستمر بين أطراف العملية<sup>1</sup>.

نظرا لكبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها فقد أصبح استخدام يومية واحدة أمر غير عملي لذلك استخدمت عدة يوميات بهدف تقسيم العمل بين المحاسبين وتخصيص كل عملية لنوع معين من العمليات، ويمكن ذكر أهم اليوميات في:

- يومية المشتريات: تستخدم لتسجيل المشتريات الآجلة من البضائع والخدمات، ويشكل حساب المشتريات الجانب

المدين والمورد الجانب الدائن من العملية.

- يومية المقبوضات النقدية: تستخدم لتسجيل كل المقبوضات النقدية مثل مقرضات المبيعات، التحصيل من المساهمين.

- يومية المدفوعات النقدية: تستخدم لتسجيل كل مدفوعات المؤسسة مثل تسديد الدائنين، مدفوعات المصاريف المختلفة<sup>2</sup>.

#### 2- ترحيل الحسابات إلى دفتر الأستاذ:

هي عملية نقل المبالغ المدينة والدائنة من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ ويرحل كل مبلغ مدرج في الجانب المدين في دفتر اليومية إلى الجانب المدين من الحساب في دفتر اليومية، وكذلك يدرج كل مبلغ مدرج في خانة الدائن في دفتر اليومية إلى الجانب الدائن من الحساب في دفتر الأستاذ<sup>3</sup>.

وتتم عملية ترحيل حساب وفق الخطوات التالية<sup>4</sup>:

- يحدد في دفتر الأستاذ اسم الحساب الأول الذي يتضمنه قيد اليومية العامة.

<sup>1</sup>-محمد بويتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مطبعة منتجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 30.

<sup>2</sup>-نفس المرجع السابق، ص 31.

<sup>3</sup>-ياسين احمد العيسى، مرجع سبق ذكره، ص 73.

<sup>4</sup>-فالتر ميخس دروييت ميخس، مرجع سبق ذكره، ص 106.

- يثبت تاريخ العملية في الحساب بدفتر الأستاذ.
  - يثبت رقم صفحة اليومية التي تم ترحيل المبلغ منها في خانة المرجع بالحسابات بدفتر الأستاذ العام.
  - يسجل في الجانب المدين أو الدائن من الحساب بدفتر الأستاذ المبلغ المدين أو الدائن المثبت في اليومية العامة.
- قد تعتمد المؤسسة على عدة دفاتر مساعدة نظرا لحاجتها إلى معلومات تفصيلية لأغراض التخطيط والرقابة على العمليات التشغيلية ويقوم المحاسبون بتنظيم عدد من الحسابات في دفتر الأستاذ المساعد لكل حساب في دفتر الأستاذ العام وتجميع البيانات المتشابهة المرحلة من اليوميات بطريقة منتظمة، ويعتبر دفتر الأستاذ العام كتلخيص لدفاتر الأستاذ المساعد و يمكن اعتبار حساب المدينين في الأستاذ العام كحساب رقابة، حيث تساعد العلاقة بين حساب رقابة الأستاذ العام وأرصدة الحسابات الفردية في الأستاذ المساعد دورا هاما في تأكيد صحة البيانات المخزنة في نظام المعلومات المحاسبي وبشكل محدد فان مبلغ كل قيد في الأستاذ المساعد يجب أن يكون مساويا للمبلغ المحصل عليه في حساب الرقابة في الأستاذ العام<sup>1</sup>.

#### ● الرصيد:

الرصيد هو الفرق بين الجانب المدين والجانب الدائن للحساب ومعنى آخر فان الرصيد هو المكمل الحسابي للطرف الأقل ويتم إتباع الخطوات التالية لحساب الرصيد<sup>2</sup>:

- يتم حساب مجموع المبالغ في الجانبين المدين والدائن، وفي حالة ما إذا كان أي جانب فارغ يتم وضع قيمة صفر.
- يتم مقابلة مجموع الجانب المدين ومجموع الجانب الدائن ونصادف ثلاث حالات:
- الرصيد مدين: المجموع المدين < المجموع الدائن.
- الرصيد دائن: المجموع المدين > المجموع الدائن.
- الحساب مرصد: المجموع المدين = المجموع الدائن.

#### 3- إعداد ميزان المراجعة:

قبل استخدام أرصدة الحسابات في إعداد القوائم المالية فيجب أن نتحقق أولا من أن مجموع الأرصدة المدينة مساو لمجموع الأرصدة الدائنة ويتم ذلك باستخدام ميزان المراجعة وهو بيان تلخيصي لجميع الحسابات التي استخدمتها المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، حتى ولو أدى مجموع العمليات إلى رصيد معدوم ويساعد على المراقبة المزدوجة على أساس مبدأ القيد المزدوج من خلال المساواة التالية:

<sup>1</sup>- عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 162.

<sup>2</sup>- ياسين احمد العيسى، مرجع سبق ذكره، ص 148.

مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة

مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة

يقدم ميزان المراجعة برهانا على توازن الحسابات بدفتر الأستاذ وتوافق إجمالي الأرصدة المدينة مع إجمالي الأرصدة الدائنة ويؤكد على ما يلي<sup>1</sup>:

- أن كل العمليات تتساوى فيها الأطراف المدينة والدائنة.

- أن الرصيد المدين والدائن لكل حساب تم تحديده بطريقة صحيحة.

- أن إثبات أرصدة الحسابات في ميزان المراجعة تم بطريقة سليمة.

ويهدف من خلال ذلك إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>2</sup>:

- اكتشاف الأخطاء فعدم توازن ميزان المراجعة يعتبر مؤشرا مبكرا لوجود خطأ يتعين اكتشافه قبل إعداد القوائم.

- التأكد من صحة الإجراءات والأعمال الحسابية والمحاسبية حيث تمر العمليات المالية بمراحل مختلفة قبل الوصول إلى مرحلة إعداد ميزان المراجعة وعليه فإن توازنه يعتبر دليلا مبدئيا على صحة إجراءات التسجيل والترحيل، الترصيد، الجمع الطرح والنقل.

- يعتبر إعداد ميزان المراجعة خطوة ضرورية وأساسية من اجل إعداد الحسابات الختامية التي تبين نتيجة الأعمال والمركز المالي.

#### 4- تسجيل قيود التسوية<sup>3</sup>:

يتم إثبات قيود الاستحقاق وتسوية حسابات إهلاك الأصول والديون المعدومة والمشكوك فيها وتسجيل القيود المتعلقة بإنشاء المخصصات أو تعديل قيمها على ضوء الجرد الفعلي لعناصر الأصول والالتزامات الخاصة بالمنظمة.

تهدف هذه الخطوة إلى تحقيق مبدأ الاستحقاق حيث تتم الإجراءات اللازمة لتحميل الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات أو إيرادات، ولتحقيق سلامة تطبيق مبدأ المقابلة حيث يتم مقابلة الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية

<sup>1</sup>-فالتر ميخس دروييت ميخس، مرجع سبق ذكره، ص 111

<sup>2</sup>-ياسين احمد العبيسي، مرجع سبق ذكره، ص 170.

<sup>3</sup>-محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

بمصرفات تلك الفترة وصولاً إلى نتيجة أعمال المنظمة ومن ناحية أخرى فإن هذه الخطوة تساهم في إمكانية الإفصاح عن المركز المالي للمنظمة بصورة صحيحة عند إعداد تقرير المركز المالي .

#### خامساً: مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

تشكل القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي فهي تعكس نتيجة العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية وهي تقدم صورة صادقة وعادلة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي، كما تشكل المصدر الرئيسي للمعلومات للعديد من الفئات ذات الصلة مع المؤسسة كالمستثمرين، الممولين الدائنين، الهيئات الحكومية.

#### ❖ التقرير السنوي والقوائم المالية:

كل مؤسسة ملزمة قانونياً بإعداد قوائم مالية على الأقل مرة واحدة في السنة، أو بطلب من البنوك أو لإرفاقها بالتصريحات الضريبية أو لأسباب أخرى، وتتكون القوائم المالية عادة من الوثائق الأساسية التالية: الميزانية الختامية، جدول حسابات النتائج، قائمة الأرباح الغير موزعة، قائمة تقديرات الوضعية المالية (الموارد والاستخدامات)، الملاحق الأساسية للقوائم المالية، وتقرير المراقب والذي يعبر عن مدى دقة المعلومات التي تعرضها الوثائق المالية<sup>1</sup>.

#### ❖ الميزانية الختامية:

الميزانية هي كشف عن الموارد المتاحة للمؤسسة ومصادر تمويلها وتعكس الوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة، أي هي قائمة مالية تعرض موارد المؤسسة، التزاماتها، وأرباحها في لحظة معينة، وهي وثيقة مجملة لكل ما قامت المحاسبة العامة بتسجيله عن عمليات المؤسسة منذ نشأتها<sup>2</sup>.

#### ❖ جدول حسابات النتائج:

جدول حسابات النتائج هو ملخص يتم فيه مقابلة الإيرادات بالمصروفات خلال فترة معينة هي السنة المالية وتبين هذه الوثيقة نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال هذه الفترة<sup>3</sup>.

ويتكون جدول حسابات النتائج من<sup>4</sup>:

1-الإيرادات: الإيراد يعبر عن زيادة في قيمة تركة المؤسسة الناتجة عن نشاط هذه الأخيرة.

وتتضمن الإيرادات ما يلي:

- المبالغ أو القيم المحصلة.

<sup>1</sup> GIBBIN (M), Introduction à la comptabilité générale, édition ERPI, Québec, Canada, 1992, p 93

<sup>2</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية والحاسوبية، مرجع سبق ذكره، ص 178.

<sup>3</sup> ياسين احمد العيسى، مرجع سبق ذكره، ص 187.

<sup>4</sup> COLLASSE (B), Comptabilité général, 7eme édition, economic, paris, 2002, p 187.

- الإنتاج المخزن أو المستهلك خلال السنة المحاسبية.

- الإنتاج الثابت.

- تحويل التكاليف.

- الأصول المتنازل عنها.

2-المصرفوات: المصرف يعبر عن نقص في قيمة تركة المؤسسة نتيجة احتياجات نشاط هذه الأخيرة وتتضمن

المصرفوات:

- المبالغ أو القيم المدفوعة.

- أقساط الإهلاك.

- قيم الممتلكات منخفضة بقيمة الإهلاك للأصول المتنازل عنها، المدمرة، المسروقة، في إطار إجراءات خاصة.

❖ الملاحق:

رغم أن الميزانية وجدول حسابات النتائج تقدم معلومات مهمة لمستخدميها ولكن هناك بعض المعلومات تتطلب تفصيلا أكثر وهو ما يتطلب إضافة الملاحق التي تكمل وتعلق عن المعلومات المقدمة في الميزانية وجدول حسابات النتائج وتتضمن الملاحق القواعد والطرق المحاسبية المطبقة في إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج والتي تعتبر معروفة من طرف القارئ ويجب تحديد مخالفات القواعد والطرق وذكر الدوافع التي أدت إلى ذلك وتأثير ذلك على تركة والوضعية المالية ونتيجة المؤسسة من جهة وتفصيل المحتوى حسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج من جهة أخرى<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> COLLASSE (B), Op.cit, p 294.

## خلاصة الفصل الأول:

بشكل نظام المعلومات المحاسبي أحد الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات الإداري، حيث يمتد إلى كل أنشطة المؤسسة ويوفر المعلومات المفيدة لمختلف المستويات الإدارية فيها، بل تتجاوز أهميته لتشمل كل الأطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة.

من هذا المنطلق تم تقديم في هذا الفصل الإطار المفاهيمي لنظام المعلومات المحاسبي، حيث تم التطرق في البداية إلى مفاهيم أساسية حول النظام، ثم المعلومات وأهم خصائصها، فالمعلومات هي بيانات تمت معالجتها بوسائل محددة تمكن من استخدامها، وحتى تؤدي دورها يجب أن تتميز بالملائمة، المصدقية، الدقة، الشمولية، الموضوعية السهولة، والقبول ثم استخلصنا مفهوم عام لنظام المعلومات الذي يتولى جمع ومعالجة البيانات، ثم تخزينها وتوزيعها بعد رصد مختلف احتياجات المستعملين، بعدها تم الانتقال إلى مفهوم نظام المعلومات الإداري حيث تم تصنيفه وفقا لوظائف المؤسسة

حسب الغرض من الدراسة، وعليه تم إستخلاص نظام المعلومات المحاسبي فبعدما إستعرضنا تعريف هذا النظام، وذكر أهم خصائص المتمثلة في الملائمة، الموثوقية في المعلومات، القابلية للمقارنة القابلية للقياس، وهذا حتى تؤدي دورها في اتخاذ القرارات، كما تطرقنا إلى نظرة خارجية لنظام المعلومات المحاسبي من خلال عرض لتدفق البيانات إليه نتيجة لعلاقته المتشابكة مع الأنظمة الفرعية الأخرى التي تعتبر مخرجاتها المصدر الرئيسي لمدخلاته، وكان من الضروري فهم الإجراءات التي تتحكم فيها والبيانات التي تقدمها والتي تصل في شكل وثائق تبرر العملية المالية قبل تسجيلها محاسبيا، وبعدها تطرقنا إلى التنظيم المحاسبي من خلال عرض الإجراءات التي تتحكم في وظيفة المحاسبية والمراحل والخطوات التي تمر بها عملية معالجة البيانات وصولا إلى عرض مخرجات هذا النظام.

وعليه يمكن القول أن مكانة وأهمية نظام المعلومات المحاسبي تكمن في توفير المعلومات المحاسبية التي تلخص وتشمل مختلف أنشطة المؤسسة بشكل دوري والتي تعكس الوضع المالي لها، كما أن فعالية هذا النظام تتجسد من خلال القوائم المالية التي ينتجها، وهو الأمر الذي يتطلب الاعتماد على وسائل تقييمية مستقلة تركز على مبادئ محددة لهذا الغرض والمتعلقة بالمراجعة والرقابة الداخلية وهذا ما سنتناوله في الفصل الثاني.

## الفصل الثاني:

المراجعة والرقابة الداخليتين

تمهيد:

إن التطور الذي عرفته المؤسسات وما سايه من توسع في نشاطها أدى إلى ضرورة التقرير عن نتائج أنشطتها الاقتصادية والتي تعبر عنها المعلومات المحاسبية والمالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي إلى الأطراف المعنيين بها، ولا يقوم نظام المعلومات المحاسبي المالي بدوره إلا إذا تمتع بالثقة الكاملة من مستخدميه وذلك بسبب عدم التناسق بين الأشخاص المسؤولين عن إعداد هذه المعلومات والأشخاص الذين يستخدمونها، إلى جانب التعارض في المصالح باعتبار هذه المعلومات هي أساس تقييم كفاءة وفعالية المسيرين.

ويتطلب تحقيق هذه الثقة في المعلومات المحاسبية مراقبة ومراجعة، تسجيل ومعالجة مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي تشكل أساس إعداد المعلومات المحاسبية، وللتأكد من دقة وصحة هذه الأخيرة يجب تقييم نظم الرقابة الداخلية المعتمدة لضمان السير العادي لهذه العمليات في ظل احترام الإجراءات التي تعدها الإدارة ويعتمد هذا التقييم أساساً على مخطط يسمح انطلاقاً من النتائج بالرجوع إلى أصل المعلومات.

وللتطرق إلى أهمية المراجعة والرقابة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مضمون المراجعة الداخلية في المبحث الأول، وعرض للرقابة الداخلية في المبحث الثاني.

## المبحث الأول: مضمون المراجعة الداخلية

إن توسع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عدد من مهام الإدارة، خاصة من حيث المراقبة، وحتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها، كان لابد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه اسم قسم المراجعة الداخلية، والهدف منه مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق تلك الرقابة التي تقوم بها.

وحتى نتمكن من الإلمام بالمراجعة الداخلية، سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية في المطلب الأول، ومن ثم أنواع وأدوات المراجعة الداخلية في المطلب الثاني، وأخيرا معايير ومراحل مهمة المراجعة الداخلية في المطلب الثالث.

## المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى نشأة وتعريف المراجعة الداخلية، وذكر أهم خصائصها وأهدافها.

## الفرع الأول: نشأة المراجعة الداخلية

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينات، وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها، وبقي دور المراجعة الداخلية مهشما بحيث أنها لم تحض بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين I. I. A الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها.

وتماشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1947 ثم سنة 1957 و1971 بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات إلى أن أصبحت تتم بكل نشاطات ووظائف المؤسسة<sup>1</sup>.

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية<sup>2</sup>.

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات

<sup>1</sup> - شعبان لطفى، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 70.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص 70.

رقم 88 / 01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها.

كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمينا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن.<sup>1</sup>

**الفرع الثاني: تعريف المراجعة الداخلية من أهم التعاريف الحديثة للمراجعة الداخلية، نذكر ما يلي:**

**التعريف الأول: حسب مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية A. I. I :**

المراجعة الداخلية هي وظيفة يؤديها موظفين داخل المشروع وتناول فحص انتقادي للإجراءات والسياسات، والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة، دقيقة وكافية.<sup>2</sup>

**التعريف الثاني: حسب المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين :** المراجعة الداخلية هي فحص دوري الوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة بهدف مراقبة وتسيير المؤسسة ويقوم بهذا النشاط قسم مستقل عن الأقسام الأخرى، إن الأهداف الأساسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا الفحص الدوري هي التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتمتع بالضمانات الكافية، وبصدق المعلومات، وبشرعية العمليات، وفعالية التنظيمات، ووضوح وملائمة الهياكل.<sup>3</sup>

ومن التعريفين السابقين نستنتج أن المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة تقوم على أساس فحص وتقييم الجوانب المحاسبية والمالية وغيرها، وتقديم النصائح والإرشادات للمؤسسة.

**الفرع الثالث: خصائص المراجعة الداخلية**

تمتاز المراجعة الداخلية بجملة من الخصائص وهي:<sup>4</sup>

**أولاً:** المراجعة الداخلية وظيفة شاملة فهي تطبق في المؤسسات وفي كل الوظائف، حيث تنصب على كل وظائف المؤسسة بهدف خدمة الإدارة .

**ثانياً:** المراجعة الداخلية وظيفة دورية حيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.

<sup>1</sup> -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون 88 / 01 الصادر بتاريخ 12 / 01 / 1988.

<sup>2</sup> -فتحى رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 81.

<sup>3</sup> -بوتين فهد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ص 15.

<sup>4</sup> -منصور حامد محمود، أساسيات المراجعة، جامعة التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 1994، ص 97.

ثالثاً: بالرغم من أن المراجعة الداخلية وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، فعلى المراجع أن يكون مستقلاً حتى يتسم عمله بالموضوعية.

ويمكن تناول طبيعة المراجعة الداخلية من خلال التقاط التالية<sup>1</sup>:

- وظيفة استشارية أكثر من وظيفة تنفيذية.
- تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية.
- يمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي.
- نشاط داخلي مستقل داخل المؤسسة وأداة رقابة بغرض انتقاء وتقييم الرقابات الأخرى.
- يستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بذات المهام التي يقوم بها المراجع الخارجي خلال فترة المراجعة.

#### الفرع الرابع: أهداف المراجعة الداخلية

يتمثل الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في القيام بتقييم الجوانب الرقابية في المؤسسة بما يساعد الإدارة على أداء وظائفها، وتسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيق هدفين أساسيين:

**أولاً:** حماية ممتلكات المؤسسة واصولها يسعى المراجع الداخلي إلى حماية مصالح المؤسسة وممتلكاتها من الغش والأخطاء، والضياع، والانحراف باستخدام إجراءات ملائمة كما أنه يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية ويعتمد لتحقيق هذا الهدف على برنامج مراجعة النواحي المالية والمحاسبة عن طريق المراجعة المالية وتتضمن فحص كل من النظام المحاسبي والرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها وفعاليتها من حيث التصميم والتنفيذ واختيار السجلات المناسبة والقوائم المالية وتحقيق عناصر المركز المالي<sup>2</sup>.

**ثانياً:** البناء والإصلاح عن طريق تقديم توصيات لإجراء التعديلات اللازمة على نواحي النشاط وتعتمد في هذا المجال على قياس وتقييم ومراجعة خطط وسياسات وإجراءات الإدارة عن طريق القيام بمراجعة خاصة تتعلق بمختلف نشاطات المشروع وهو ما يعرف بمراجعة الأعمال والتي تهدف إلى تقييم مدى تخصص قسم أو نشاط معين للبرنامج المسطر من طرف الإدارة<sup>3</sup>.

والشكل التالي يوضح الأهداف الأساسية للمراجعة:

<sup>1</sup>-جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، الأردن، 2002، ص 61.

<sup>2</sup>-افنحي زرق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، مرجع سبق ذكره، ص 87.

<sup>3</sup>-محمود شوقي عطى الله ، دراسات متعددة في المراجعة، مكتبة الشباب، مصر، 1994، ص 205.

الشكل رقم (2-1): أهداف المراجعة الداخلية



المصدر: فتحي رزقي السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، مرجع سبق ذكره، ص 35.

### المطلب الثاني: أنواع وأدوات المراجعة الداخلية

سنحاول في هذا المطلب البحث عن أنواع المراجعة الداخلية، وكذا أدواتها.

#### الفرع الاول: أنواع المراجعة الداخلية

إن مجال تطبيق المراجعة الداخلية واسع، حيث أنه يقوم على أساس الرقابة الداخلية للمؤسسة كم أنها تعتمد على الفحص ومدى احترام القوانين والأنظمة، وبالتالي تنقسم إلى مراجعة محاسبية ومالية، مراجعة إدارية تشغيلية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - www .acc4arab .com /acc/show therad ,(consulté le 20/03/2019) مجمع المحاسبين العرب

أولاً: المراجعة المحاسبية والمالية

لقد كان المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية مرتبطاً بالمعلومة المحاسبية والمالية والتأكد من دقتها وصحتها، حتى يتسنى للإدارة الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية، ويهدف المراجع الداخلي في إطار المراجعة المحاسبية والمالية إلى فحص ومراجعة الوثائق المحاسبية والمالية لتجنب الوقوع في الأخطاء تتعلق بالتسيير، حيث يعتمد المراجع الداخلي على المعطيات التالية:

- المحاسبة العامة: وذلك من أجل التحقق من موثوقية المعلومات المحاسبية، والمالية المقدمة في الميزانية العامة وجدول حسابات النتائج.
- المحاسبة التحليلية: يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى صحة حسابات التكاليف والهوامش من خلال مختلف مكونات تلك الحساب.
- الموازنات التقديرية: تعتبر الموازنات التقديرية وسيلة لتقييم ومراقبة الأداء المالي، ومن الموازنات نجد موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج.
- المعطيات الإحصائية: لها دور في إعطاء صورة حقيقية حول وضعية المؤسسة .

ثانياً: المراجعة الإدارية

تعتبر المراجعة الإدارية مصطلحاً مرادفاً للمراجعة الداخلية، لكنها في الحقيقة تشكل جزءاً من المراجعة الداخلية فالمراجعة الإدارية هي فحص مستمر لأوجه الأنشطة المالية والإدارية وتقييم الأهداف والخطط والإجراءات وأساليب الرقابة المالية والإدارية، وفحص مدى انعكاس الآثار الغير المالية على أوجه نشاط المؤسسة، ومن المهام التي يتوجب القيام بها نذكر ما يلي:

- دراسة واختبار العمليات المالية المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية ومراقبة الجودة.
- التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين والعاملين بالشركة، وتحديد مدى كفاءة هذه البرامج واقتراح سبل تطويرها وتحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل.

الفرع الثاني: أدوات المراجعة الداخلية

يستخدم المراجع الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها، وتتصف هذه الأدوات بثلاث خصائص أساسية:

- لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وإنما يختار المراجع الأداة المناسبة لتحقيق الهدف المراد تحقيقه.
- لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على المراجعة الداخلية بل يمتد استخدامها إلى أطراف عديدة كالمراجعين الخارجيين والمستشارين... الخ

- يمكن أن يستخدم المراجع أدواتين مختلفتين في إطار عملية مراجعة واحدة تخص نفس العنصر بحيث تستخدم الأداة الثانية للتحقق من النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام الأداة الأولى. ويمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين<sup>1</sup>:  
اولاً: أدوات وصفية

1- السبر الإحصائي: السبر الإحصائي هو أداة تسمح انطلاقاً من عينة محددة، يتم اختيارها بطريقة عشوائية من المجتمع محل الدراسة، إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع. ومن أهم المفاهيم المرتبطة بهذه الطريقة<sup>2</sup>:

- المجتمع: مجموع المشاهدات أو القياسات الخاصة بمجموعة من الوحدة الإحصائية والتي تخص ظاهرة من الظواهر القابلة للقياس.

- العينة: هي مجموعة المفردات أو العناصر التي يتم اختيارها لغرض اختبارها بمدف تعميم نتائج الاختبار على كامل المجتمع المستخرجة منه.

- مستوى الثقة: يتمثل هذا الأخير في النسبة المئوية لدرجة التأكد المطلوبة من قبل المراجع والخاصة باستنتاج إحصائي معين بناء على اختبارها للعينة إذ يمكن للمراجع أن يحدد احتمال 90% بان الاستنتاج الذي سيحصل عليه من خلال اختبار العينة يمكن الاعتماد عليه و من ثم تعميم على المجتمع.

- درجة الثقة: يعبر على أعلى قيمة للخطأ والتي يقبلها المراجع في مجتمع معين، بمعنى الخطأ المسموح هو يخضع تحديد هذه القيمة إلى تقدير المراجع وحكمه الشخصي أخذاً بعين الاعتبار الظروف المحيطة والأهمية النسبية للمجتمع المراد أخذ العينة منه و اختبارها و عادة ما يعبر عنه بمجال يقع حول قيمة معينة.

2-المقابلة: يهدف المراجع من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات وتخضع المقابلة إلى مجموعة من الشروط<sup>3</sup>:

- يجب احترام خط السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم.
- التذكير بمهمة المراجعة وأهدافها وإعلام الطرف المستجوب بسبب وكيفية الاستجواب.
- يقوم المراجع بعرض الصعوبات، المشاكل، ونقاط الضعف التي اكتشفها قبل بداية الاستجواب.
- يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين.

<sup>1</sup> -RENARD (1), théorie et pratique de l'audit interne, les éditions d'organisations, 3eme édition, paris 2000, p 307.

<sup>2</sup> -شعباني لطفى، مرجع سبق ذكره، ص 82.

<sup>3</sup> -RENARD (1), op. cit., p313.

- يتفادى المراجع الأسئلة الشخصية ولا يعير اهتمامه بالأفراد.
- على المراجع أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم بتوجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر ويجب اعتبار الطرف الآخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب، وتتم عملية الاستجواب حسب المراحل التالية:
- **تحضير الاستجواب:** ويتم من خلال:
  - تحديد موضوع الاستجواب والمعلومات التي يريد المراجع الحصول عليها.
  - الإلمام بالموضوع من جانبين، الأول يتعلق بمعرفة نشاط ومسؤولية ورتبة الشخص الذي سيقوم باستجوابه والثاني يتعلق بتحديد الهدف من الاستجواب والحصول على معلومات كمية على نشاط معين.
  - إعداد الأسئلة بمعنى طرح الأسئلة المناسبة للحصول على إجابات مهمة في عملية المراجعة ويعتمد الأسئلة المفتوحة.
  - تحديد موعد الاستجواب ويقوم المراجع بالانتقال إلى الطرف المستجوب الخلق جو من الثقة.
- **بداية الاستجواب:**
  - يبدأ الاستجواب بالتعارف ويعرف المراجع بنفسه وبأهداف المهمة والتقنيات التي سيستخدمها في الاستجواب.
  - يتكيف المراجع مع الشخص المستجوب ويمنحه الثقة قبل البداية في طرح الأسئلة.
  - يعتمد المراجع على المنهج اللغوي العصبي الذي يساعده في ملاحظة وتحليل حركات ووضعيات الشخص المستجوب بهدف الحصول على المعلومات.
  - ويحاول المراجع إعداد الأسئلة بشكل جيد للحصول على المعلومات المناسبة وعليه أن يتأكد من الفهم الصحيح الأجوبة الشخص المستجوب، وتركه يعبر عن موضوع المراجعة بحرية لتحصيل المعلومات ويقوم بتسجيلها.
- **نتيجة الاستجواب:**
  - يتم تلخيص النقاط الأساسية المسجلة لضمان عدم وجود خطأ في الفهم.
  - يمكن عند الاستنتاج الطلب من الشخص المستجوب إذا كان يود التطرق إلى نقاط يراها مهمة أو أشخاص يمكن استجوابهم أو وثائق يمكن الاطلاع عليها، ويقوم بشكر الشخص عن تعاونه.
- 3- الفحوصات والمقاربات المختلفة:** هي طريقة يستخدمها المراجع خلال عمله في الميدان لضمان صحة العمليات ولاكتشاف أسباب الأخطاء، وتعتمد على<sup>1</sup>:
- الفحوصات: هي عديدة منها الفحوصات الحسائية، فحص وجود الوثائق والبحث عن الأدلة.

<sup>1</sup> - RENARD(J) , op.cit,p323.

- المقاربات: هي عبارة عن تقنية إثبات وتؤكد من دقة معلومات اعتمادا على مصدرين مختلفين، مثل: المقاربة بين ملفات الأفراد والأفراد المعروفين في الوحدة، والمقاربة بين المخزون المحاسبي والمخزون السلعي.

ثانيا: أدوات استفهامية: تتمثل في

1- الملاحظة المادية: أن يعتمد المراجع في عملية المراجعة على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع، ويتعلق الأمر كل من:

- الملاحظة المادية للإجراءات: هدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها.

- الملاحظة المادية للأصول: تهدف إلى التحقق من وجود الأصول وتطبق أساسا على المخزون، الاستثمارات السندات والنقدية في الصندوق

- الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها، وانتقالها.

- ملاحظة التصرفات: ويتعلق الأمر بالمراجعة الاجتماعية أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل.

2- السرد: وتميز نوعين من السرد هما<sup>1</sup>:

- السرد الذي يقوم به الطرف الخاضع للمراجعة: يكون في بداية مهمة المراجعة ويقوم المراجع بالاستماع إلى السرد الذي يقوم الشخص الخاضع للمراجعة بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للمراجعة.

- سرد يقوم به المراجع: يقوم المراجع بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي توصل إليها في حالة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات وعلى المراجع أن يستغل ما قدمه جميع الأطراف.

3- المخطط الوظيفي: يقوم المراجع الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقا من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها في بداية المهمة ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها، و يمكن أن نصادف:

- قيام شخص واحد بعدة وظائف.

- تقسيم وظيفة واحدة بين عدة أشخاص.

- عدم إسناد وظيفة ما إلى شخص محدد.

<sup>1</sup> - RENARD (1), Op.cit, p 327

- وجود شخص ما دون وظيفة.

ويسمح هذا المخطط بإثراء المعارف المكتسبة والخاصة بوظائف المؤسسة وتحليل مراكز العمل مدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.

4- جدول تحليل الأعمال: يستخدم هذا الجدول التحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها، ويقسم الجدول إلى:

- العمود الأول: يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل و متسلسل.

- العمود الثاني: يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية ويتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية وهي: الأعمال التنفيذية الترخيص التسجيل المحاسبي، والمراقبة.

- الأعمدة الموالية: تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية.

- العمود الأخير: مخصص لتحديد الأعمال الغير المنفذة.

5- خرائط التدفق: تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالها، وتهدف هذه الخرائط إلى اختبار دقة تطبيق الإجراءات وفعاليتها، وتستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر<sup>1</sup>.

6- قوائم الاستقصاء:

تسمى كذلك قوائم الاستبيان، و هي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، خاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك... الخ كما يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة، ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء تخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات نصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- RENARD (1), Op.cit, p328.

<sup>2</sup>- شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 114.

المطلب الثالث: معايير ومراحل مهمة المراجعة الداخلية

سنتطرق في هذا المطلب إلى البحث في مراحل مهمة المراجعة الداخلية ومعاييرها.

الفرع الاول: معايير المراجعة الداخلية

يمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها فالمعايير التي سنتطرق إليها تعتبر كنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم عن مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع فمعايير المراجعة تمتاز بعدم التغيير والثبات النسبي، ويمكن تلخيص معايير المراجعة المتعارف عليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1): معايير المراجعة الداخلية:

المجال الرئيسي	المجال الفرعي للمعيار	مضمون المعيار
المعايير العامة	التأهيل العلمي والكفاءة المهنية.	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديه التدريب الفني الكافي والخبرة كمراجع.
	استقلال المراجع.	في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع أو المراجعون على الاستقلال الذهني و الاستقلال في المظهر. يجب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير
	العناية المهنية.	
معايير الفحص الميداني	تخطيط العمل والإشراف على المساعدين	يجب تخطيط العمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم.
	تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.	يجب أن تجرى دراسة وتقييم ملائمين الأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار إجراءات المراجعة.
	توفير الأدلة الكافية والملائمة	يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص.

<p>يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً</p>	<p>توافق عرض القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً</p>	<p>معايير التقرير</p>
<p>يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة.</p> <p>ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك.</p>	<p>الانسياق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.</p> <p>ملائمة الإفصاح في القوائم المالية،</p>	
<p>تقرير المراجع يجب أن يتضمن رأيه في القوائم كوحدة واحدة، أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك، وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل، يجب أن يوضح أسباب ذلك، وفي جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المراجع بقوائم مالية، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحاً قاطعاً عن الفحص الذي قام به المراجع إن وجد ودرجة المسؤولية التي ينحملها.</p>	<p>وحدة الرأي</p>	

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 25.

### الفرع الثاني: مراحل مهمة المراجعة الداخلية

تتميز مهمة المراجعة الداخلية بكوفا تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر، ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بما تخضع إلى قواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل واضح، كامل، وفعال، وتتكون مهمة المراجعة الداخلية من ثلاث مراحل أساسية و هي<sup>1</sup>:

اولاً: مرحلة التحضير للمهمة

تهدف هذه المرحلة إلى إعداد كل الأعمال التحضيرية قبل الانتقال إلى مرحلة التنفيذ، وتتطلب من المراجع القدرة على القراءة، التركيز، والفهم للتوصل إلى المعرفة الجيدة بالمؤسسة، وتحديد مكان وجود المعلومات الجيدة، والأطراف التي يمكنها أن تساعد في تقديمها، وتتم هذه المرحلة بعدة خطوات هي:

<sup>1</sup> RENARD (1), Op.cit, p 189.

1- الأمر بالمهمة: الأمر بالمهمة هو عبارة عن التفويض الذي يمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة المراجعة الداخلية هدف إعلام المسؤولين عن عملية المراجعة، ويخضع هذا الأخير إلى ثلاث مبادئ:

- لا يقرر المراجع الداخلي بمفرده عن مهمته، وإنما يقوم بالمهام التي تطلبها منه الإدارة العامة.
- يجب أن يصدر الأمر بالمهمة من سلطة مؤهلة، عادة الإدارة العامة أو لجنة المراجعة ونادرا من طرف مسئول مديرية مهمة في المؤسسة
- يسمح الأمر بالمهمة بإعلام المسؤولين الذين لهم علاقة بالمهمة وليس فقط المراجعين الداخليين ولكن كل الأطراف المرتبطة بمهمة المراجعة

2- مرحلة التعود: تتطلب هذه المرحلة من المراجع الداخلي قدرا من الثقافة المالية، التسيرية، والتقنية تساعده على فهم الموضوع الذي هم بصدد مراجعته وذلك من خلال جمع المعلومات هدف:

- تحديد أهداف مهمة المراجعة الداخلية .
  - تحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء .
- انطلاقا من المعلومات التي تم جمعها يقوم المراجع بإعداد خطة التقارب والغرض منها اختيار الوسائل استجابات، وثائق، اجتماعات اللازمة للحصول على المعرفة الضرورية للتنظيم، الأهداف، المحيط، التقنيات للقيام بمهمة المراجعة ويهتم المراجع ب<sup>1</sup>:

- فهم تنظيم الوحدة بشكل دقيق، ويتعلق الأمر بتنظيم الأفراد، تكوينهم، تقسيم العمل.
- الأهداف والمحيط: يجب معرفة أهداف الوظيفة التي سيتم مراجعتها، نقاط الضعف ونقاط القوة التي يعتمد عليها المسؤولين والمحيط الذي تنتمي إليه بهدف الحصول على نظرة عامة عن الوحدة ومشاكلها
- التعرف على تقنيات العمل المستخدمة: بداية من لوحة القيادة وعناصرها إلى طرق وتقنيات التسيير التي تسمح للوحدة بأداء مهامها والرقابة الموجودة .

يعتمد المراجع على عدة وسائل خاصة مثل استبيان جمع المعلومات والذي يتضمن أسئلة يطرحها المراجع على نفسه ويستخدم كل الأدوات الملائمة من استجابات، ملاحظات، ووثائق للإجابة عليها، ويتطرق هذا الاستبيان إلى ثلاث عناصر أساسية وهي<sup>2</sup>:

- المضمون الاقتصادي والاجتماعي: حجم نشاط الوحدة، الموازنات، الوضعية التجارية، الموظفين ومحيط العمل.

<sup>1</sup> - RENARD (1), Op.cit, p 189.

<sup>2</sup>-RENARD (1), op.cit, p 190.

- معرفة المضمون التنظيمي للوحدة: التنظيم العام والهيكل، مخطط علاقات السلطة، محيط الإعلام الآلي.
  - عمل الوحدة: الطرق والإجراءات، المعلومات التنظيمية، التنظيم الخاص بالوحدة، نظام المعلومات، المشاكل السابقة والحالية، الإصلاحات الحالية والمستقبلية.
- 3- خطة التقارب: هي وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط الخاضع للمراجعة إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة، ويتطلب وضع خطة التقارب في هذه المرحلة ما يلي:
- تقسيم النشاط إلى أعمال أولية.
  - الإشارة إلى الهدف و الفائدة من الأعمال الأولية.
- وتظهر خطة التقارب في جدول من عمودين الأعمال أو العمليات الأولية وأهدافها.
- 4- تحديد مواقع الخطر: يقوم المراجع بتحديد مواقع الخطر وتعريفها وتقييم الوسائل التي تم وضعها للتحكم في الخطر المقبول والحد من الخطر الغير المقبول، والكشف عن المشاكل والنقائص و تقديم التوصيات لمعالجتها ويسمح ذلك بتنظيم مهمة المراجعة الداخلية من خلال تحديد النقاط التي يجب التعمق في تحليلها بحذف إعداد برنامج المراجعة، ويقوم المراجع بإكمال جدول خطة التقارب بالإضافة إلى:
- عمود ثالث: يحدد الخطر المرتبط بكل عمل.
  - عمود رابع: يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاث مستويات: عال، 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.
- 5- التقرير التوجيهي: هو عبارة عن وثيقة يتم من خلالها تحديد الأهداف التي يريد المراجع الداخلي تحقيقها وهو يعتبر بمثابة عقد يبرم بين المراجع الداخلي والأطراف التي ستخضع للمراجعة، يحدد من خلاله أهداف ونطاق عمل المراجعة، يعده المراجع الداخلي ثم يعرضه على الطرف الآخر ليصادق عليه خلال الاجتماع الافتتاحي وهو عقد انخراط لا يمنح للطرف الخاضع للمراجعة الحق في فرض تغييرات وإنما اقتراح وجهة نظره فقط ويعود القرار الأخير للمراجع الداخلي، ويتم من خلاله تعريف عناصر الخطر المحددة سابقا والتي على أساسها يتم تحديد مجال تطبيق المهمة والتركيز على المجالات أو العناصر التي أظهرت درجة مخاطر كبيرة ويسمح ذلك بتحديد مدى أهمية المهمة ومحتواها، ويعرض التقرير التوجيهي العناصر التالية<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> - RENARD (1), Op.cit, p 191.

- الأهداف العامة: و تتعلق بالأهداف الدائمة للرقابة الداخلية
  - الأهداف الخاصة: وتتعلق بمختلف إجراءات الرقابة التي سيتم اختبارها من طرف المراجعين والتي تساهم في تحقيق الأهداف العامة وتتعلق بمواقع الخطر المحددة مسبقا.
  - مجال التدخل: يقترح المراجعون تدخلاتهم لتحقيق أهداف المراجعة من جانبين، الأول يتعلق بمجال العمل الوظيفي والثاني بمجال العمل الجغرافي أي مكان القيام بالمهمة.
- ثانيا: مرحلة تنفيذ المهمة

ينتقل المراجع الداخلي إلى الميدان للقيام بأعمال المراجعة وتبدأ هذه المرحلة باجتماع افتتاحي مدف معالجة مخطط عملية المراجعة ويتم من خلاله الإعلان عن نهاية مرحلة التحضير وبداية مرحلة العمل الميداني، الحصول على أكبر قدر من الوثائق الضرورية للاطلاع عليها خلال الاجتماع، التعريف بفريق المراجعة والأطراف التي ستخضع للمراجعة، ويتم إرسال جدول الأعمال مرفق بتقرير توجيهي يشرح محتوى هذا الأخير، ويتضمن ما يلي:

- التعريف بفريق المراجعين الداخليين، سلم السلطة خلال المهمة وبالأفراد الخاضعين للمراجعة
  - التذكير بالأهداف العامة للمراجعة الداخلية لتحقيق تعاون جيد بين الطرفين.
  - دراسة وتحليل التقرير التوجيهي.
  - تحديد المواعيد والأشخاص الذين يتعامل معهم المراجعين الداخليين لأداء اختباراتهم، أو لاستجوابهم وجمع المعلومات.
  - تحديد الشروط المادية المهمة للمراجعة.
  - التذكير بالإجراءات الميدانية خلال عملية المراجعة.
- وتعتمد مرحلة التنفيذ على<sup>1</sup>:

**1- مخطط المراجعة:** هو مخطط الفحص وهو وثيقة الغرض منها تحديد أعمال المصلحة الخاضعة للمراجعة وتقييمها، وتتميز بكونها

- وثيقة تعاقدية تربط بين مصلحة المراجعة و الإدارة تهدف إلى تقييم مهمة المراجعة الداخلية.
- برنامج عمل الغرض منه تقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة حسب مؤهلاتهم وحسب الزمن تنظيم تنقلات الأعضاء، برجة الاستجوابات واللقاءات، ويتضمن هذا المخطط:
- تحديد الأعمال الأولية التي يجب على المراجع القيام بها قبل استخدام التقنيات والأدوات، الجرد، وجمع الوثائق.

<sup>1</sup> RENARD (1), Op.cit, p 192.

- تحديد التقنيات والأدوات المناسبة لكل عمل سيتم القيام به (مخطط تدفق البيانات، السير الإحصائي، تتبع مسار المراجعة الاستجوابات، الملاحظة).
- 2- العمل الميداني: يتبع المراجع منهجية محددة:
  - يقوم بتقسيم تنابعي ومنطقي للعمليات بهدف تحديد المخاطر.
  - يحدد المراجع أهدافه (التقرير التوجيهي) ويقوم بإعداد برنامج عمل لكل نقطة من برنامج العمل يقوم بإعداد قائمة استقصاء خاصة
  - يجيب عن الأسئلة من، ماذا، أين، منى، كيف، لكل نقطة رقابة.
  - يقوم بالتدقيق في قائمة الاستقصاء
  - يقوم بإعداد مقابل لكل الصعوبات أو العقبات التي يصادفها ورقة إبراز وتحليل المشاكل.
- ثم يقوم بعملية الملاحظة سواء الملاحظة الحالية أي الملاحظة المادية المباشرة لما حوله والتي تساعد على الحكم على جودة التنظيم و طرق العمل، أو عن طريق الملاحظة الخاصة والتي تتعلق باختبار العمليات أو الإجراءات المرتبطة بفترات معينة انطلاقاً من مناطق الخطر أو قوائم الاستقصاء لمعرفة كيفية حدوثها ومدى التحكم فيها.
- 3- قوائم الاستقصاء: هي وثيقة مهمتها تحديد الإجراءات الخاصة والضرورية للرقابة الداخلية بالنسبة لكل وظيفة، وتعرض النقاط التي يجب فحصها عن طريق استخدام الأسئلة المغلقة أو المفتوحة وتضمن خمسة أسئلة أساسية وهي: من؟ ماذا؟ أين؟ متى؟ كيف؟
- 4- ورقة إبراز تحليل وتحليل المشاكل: هي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم المراجع بملكها كلما واجهته مشكلة ما، أو خطأ أو واجهته نقائص وتسمح بتوجيه استنتاجات المراجع بهدف التوصل إلى التوصيات وتتكون من أربعة أجزاء<sup>1</sup>:
  - المشكلة: يقوم المراجع بعرض المشكلة.
  - الملاحظة: كل ورقة إبراز وتحليل المشاكل تخص مشكلة واحدة فقط، ويقوم المراجع بعرض ملخص منهجي للمشكلة.
  - الأسباب: يقوم المراجع بالبحث عن الأسباب باستخدام مناهج معترف بها ويؤدي ذلك إلى فحص إجراءات الرقابة الداخلية لاكتشاف الخلل الذي أدى إلى حدوث المشكل.
  - النتائج: يمكن أن يتوصل المراجع إلى تحديد انحرافات نوعية أو كمية سببها المشكل أو إلى طريق مسدود مرتبط باكتشاف حالات غش أو أخطاء تسببت في هذه الأضرار وتقدير نتائج ذلك وقياس أثر الظاهرة.

<sup>1</sup> - RENARD (1), Op.cit, p 194.

5-التوصيات: هي هدف المراجعة الداخلية إذ يقوم المراجع بتقديم التوصيات لتفادي تكرار المشاكل في المستقبل وذلك عن طريق تحديد عناصر الرقابة الداخلية التي يجب تحسينها وتعديلها للرجوع إلى الحالة الطبيعية وللتحكم في العمليات وتحقيق جودة وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية.

ثالثا: المرحلة النهائية

انطلاقا من أوراق إبراز وتحليل المشاكل وأوراق العمل يقوم المراجع بإعداد تقرير المراجعة النهائية<sup>1</sup> :

- 1-مشروع تقرير المراجعة: هي وثيقة تتضمن كل أوراق إبراز وتحليل المشاكل مرتبة منطقيا حسب أهميتها ومرفقة بتلخيص عن موضوع المشكل ويعرض الملاحظات، الأسباب، النتائج، والتوصيات وبعد المصادقة على الملاحظات التي تعرضها هذه الوثيقة يتم التحضير للاجتماع النهائي.
- 2-الاجتماع النهائي أو الإقفال: يجتمع نفس المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة المراجعة للاستماع إلى النتائج التي تم التوصل إليها، ويجب أن يتبع هذا الاجتماع المبادئ الأساسية التالية:
  - الكتاب المفتوح: لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه والتعليق عليه من طرف المراجعين، ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت إلى تلك الملاحظات التي ذكرت في المشروع النهائي، طرح الشكوك والتأكيدات المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال المراجعة.
  - خط الانتظار: يجب أن تعرض نتائج المراجعة بداية على الطرف الذي خضع للمراجعة وبالضبط المسؤول المباشر والذي ستم معه المصادقة على النتائج، ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي وبعد المصادقة عليه.
  - الترتيب: ينص هذا المبدأ على عدم تقديم أهمية لما لا يستحقها وعليه يتم عرض توصيات المراجعين حسب الأهمية انطلاقا من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل وتحليل العواقب.
  - مبدأ التدخل الفوري: أي بمجرد تبليغ المراجع عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم الإشارة إلى ذلك في تقرير المراجعة
  - مبدأ المعرفة المشتركة: يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة وإلا يتم طرح مشاكل م يتم التطرق إليها من قبل، ويقدم المراجعون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل، وقد يؤدي ذلك إلى نزاعات بين الطرفين، وتظهر في حالتين:
    - يقدم المراجع أدلة إثبات قوية ومنه ينتهي النزاع.
    - عدم القدرة على تقديم هذه الأدلة ومنه يتنازل المراجع على نقطة النزاع أو يقترح تنظيم حصة أخرى لعرض الأدلة.

<sup>1</sup> - RENARD (1), op.cit, p 195.

- 3- تقرير المراجعة الداخلية: يؤدي تقرير المراجعة الداخلية وظيفتين، الأولى هي إعلام الإدارة عن حالة الوحدة التي خضعت للمراجعة، والوظيفة الثانية هي كونها أداة عمل يعتمد عليه المراجع للقيام بالأعمال التصحيحية، ويظهر التقرير النحو التالي:
- جدول الإرسال والصفحة الرئيسية: وتتضمن:
  - عنوان المهمة، تاريخ إرسال التقرير، والتذكير بالأمر بالمهمة.
  - أسماء المراجعين المشاركين في المهمة وأسماء رؤساء المهمات.
  - أسماء الأطراف التي سيوجه لها التقرير، المستفيدين من التقرير والطرف المراجع المسؤول عن تتبع التوصيات.
  - وضع كلمة سري ومنع تصوير نسخ منه.
  - الفهرس، المقدمة، والعرض:
  - الفهرس المفصل يسمح بالاطلاع على مضمون التقرير والانتقال بين العناوين
  - المقدمة قصيرة وتتضمن تذكير بمجال العمل وأهداف المهمة، وصف قصير لتنظيم الوحدة أو وظيفة المراجعة الإعلام السلطة.
  - العرض يسمح بتقديم صورة عن عمليات المراجعة ويكون قصير صفحة أو صفحة ونصف، وثيقة تسمح للقارئ بالحصول على رأي عند الانتهاء من القراءة، ويعرض المراجع نتائج تقييم جودة الرقابة الداخلية.
  - جسم التقرير: هي الوثيقة الكاملة الموجهة إلى الطرف المراجع وتتضمن: المحضر، التوصيات، الإجابات على التوصيات
  - الاستنتاج، الأعمال التصحيحية والملاحق: يتضمن الاستنتاج الإعلان عن مهمات أخرى ظهرت ضروراً انطلاقاً من هذه المهمة والتذكير بالمهمة المقبلة والخاصة بنفس الموضوع حسب برنامج المراجعة، إلى جانب التطرق إلى برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المراجع مقابل كل التوصيات من يقوم بماذا ومتى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>- RENARD (D), Op.cit., p 195.

## المبحث الثاني: عرض للرقابة الداخلية

يقوم نظام المعلومات المحاسبي بإنتاج بيانات محاسبية، التي لا بد أن تكون دقيقة حتى يمكن الاعتماد عليها، من قبل إدارة المشروع، كما أن الحاجة لهذه البيانات تكون أيضا من خارج المشروع متمثلة في أصحاب رأس المال، المقرضين الاثنين المجتمع بصفة عامة، وتحقق دقة هذه المعلومات المحاسبية بدرجة كبيرة من خلال وجود نظام قوي للرقابة الداخلية، وهذا ما سنحاول البحث من خلال نشأة ومفهوم الرقابة الداخلية في المطلب الأول، إجراءات الرقابة الداخلية في المطلب الثاني، المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المطلب الثالث.

## المطلب الأول: نشأة ومفهوم الرقابة الداخلية

مع قيام المؤسسة بتفويض المسؤوليات إلى مختلف الإدارات داخلها أصبحت الرقابة الداخلية مهمة داخل المؤسسة وهذا ما سنحاول البحث من خلال هذا المطلب في أهم مراحل نشأتها وكذا في أهم المفاهيم المتعلقة بها وخصائصها وأهدافها.

## الفرع الاول: نشأة الرقابة الداخلية

إنه من الصعب الفضل بين تاريخ تطور الرقابة الداخلية وتطور مفهومها، فحينما كانت المؤسسة صغيرة الحجم كان من السهل ضبط الرقابة الداخلية، وبالتالي لم تكن الحاجة ملحة إلى الرقابة الداخلية كون أصحاب المؤسسات يجمعون بين الملكية والإدارة للمؤسسة الاقتصادية، وقد نمت الحاجة إلى الرقابة الداخلية بكون حجم المشاريع وتعدد نواحيها الإدارية والمالية والتنظيمية<sup>1</sup>.

ومع كبر حجم المشاريع اضطرت الإدارة لتوزيع وتفويض السلطات إلى بعض الإدارات الفرعية داخل المؤسسة، إضافة التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات، هذا كله ساهم في زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية<sup>2</sup>.

ومنه أصبحت الرقابة الداخلية ليست هامة لأغراض الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية والمالية للمؤسسة فقط وإنما جوهرية لإدارة المؤسسة ككل<sup>3</sup>.

وقد تطور مفهوم الرقابة الداخلية من مجرد ضبط داخلي يهدف إلى المحافظة على نقدية المؤسسة والأصول المادية الأخرى بالمؤسسة، والمحافظة على دقة الحسابات المختلفة إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وقد أدى التوسع في استخدام الحسابات الآلية إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية التي تساعد على تجنب سرقة المعلومات المحاسبية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> -عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص 122.

<sup>2</sup> -خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، معهد الدراسات المصرفية، الأردن، 1998، ص 162.

<sup>3</sup> -أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 252.

<sup>4</sup> -فتحى رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 11.

إذن في البداية كانت الرقابة الداخلية تهدف إلى وضع إجراءات وقواعد الرقابة على النقدية باعتبارها أكثر الأصول قابلية للتداول وشرعة نقلها والتصرف ما، مما استدعى رقابتها بإجراءات تضبط حريتها مثل تحديد واجبات أمين الصندوق.

ثم انصب اهتمام الرقابة الداخلية في المرحلة اللاحقة حول مراقبة المخزونات وغيرها من الأصول المتداولة، وذلك بتدعيمها بإجراءات رقابية مطابقة لأرصدة الأصول بالميزانية الختامية وانتقلت الرقابة الداخلية من مجرد الرقابة على النقدية و المخزون إلى مفهوم أعم وأشمل أطلق عليه المحاسبين والمراجعين "الضبط الداخلي" بغرض حماية أصول المؤسسة الاقتصادية من الاختلاس والضياع.

ثم تجاوزت الرقابة المعنى الضيق والمتمثل في الرقابة على النقدية والمخزون وتقليص فرص الغش إلى معنى يتضمن التدخل في أوجه الأنشطة الاقتصادية المختلفة عم طريق ضمان الدقة المحاسبية والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية، وكذا بيان الانحراف عن الخطة بتحديد أسباب هذه الانحرافات.

وسنحاول تحديد بعض عوامل تطور الرقابة الداخلية المتمثلة في<sup>1</sup> :

- اتساع حجم المؤسسات الاقتصادية وتطور شكلها القانوني.
- حاجة الإدارة التنفيذية للمعلومات الدقيقة وكذا الدولة .
- مسؤولية الإدارة في المحافظة على أصول المؤسسة.
- التطور في إجراءات المراجعة الداخلية.
- ظهور الوسائل الآلية والحسابات الإلكترونية.

### الفرع الثاني: تعريف الرقابة الداخلية

**التعريف الأول:** حسب لجنة المراجعة التابعة لمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين: الرقابة الداخلية هي خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة، التي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة، وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية، وزيادة درجة الاعتماد عليه<sup>2</sup>.

**التعريف الثاني:** حسب مجلس خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين: الرقابة الداخلة هي مجموع الضمانات المكتسبة للتحكم في المؤسسة، تهدف من جهة إلى ضمان الحماية وتسجيل الممتلكات ونوعية المعلومات ومن جهة ثانية إلى تنفيذ تعليمات الإدارة وتشجيع تحسين المهارات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> -صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 60.

<sup>2</sup> -عبد الوهاب نصر على الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال "الواقع والأفاق"، الدار الجامعية، مصر 2006، ص 56.

<sup>3</sup> - COLLINS (L) et VALLIN (G), Audit et contrôle internes, Principe objectif et pratique, édition Dalloz, paris 1997, p 35.

ومن التعاريف السابقة تستنتج أن الرقابة الداخلية تشمل على مجموعة من الأنظمة التي تضعها المؤسسة لضمان الحفاظ على أصولها، وضمان دقة المعلومات المحاسبية والتأكد من الحالة المالية.

### الفرع الثالث: خصائص الرقابة الداخلية

حتى يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية<sup>1</sup>:

#### أولاً: الخطة التنظيمية

تعتبر الخطة التنظيمية أحد الوسائل الأساسية التي نستطيع من خلالها ترجمة السلوك التسيير للمؤسسة في الفترات القادمة سواء كان يحتوي قرارات إستراتيجية، فنية أو تكتيكية، لذلك يمكن أن ننظر إلى هذه الوسيلة بعمق من خلال إبراز الإمكانيات المادية والبشرية الممكنة من تحقيق ما تصبوا إليه المؤسسة، إلا أنه ينبغي تبني هذه الخطة على ضوء الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، ويجب أن تكون الخطة مرنة في كل الحالات المقابلة أي تطور أو تغير في المستقبل، كما يجب أن تكون واضحة وبسيطة داخل المؤسسة، وتمثل العناصر الأساسية للخطة التنظيمية في:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.

- البحث عن كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.

- حماية الأصول من خلال تقييم العامل المهني والوظيفي داخل المؤسسة.

#### ثانياً: النظام المحاسبي

يتميز نظام الرقابة الداخلية الفعال بخصائص أساسية تتمثل في ضرورة وجود نظام محاسبي سليم يكفل للإدارة سبل الرقابة من أجل تحقيق:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات التي تمثل مصادر تدفق البيانات والمعلومات.

- تصميم السجلات بطريقة مناسبة ويجب أن توضح الإجراءات الخاصة بتداول هذه السجلات حتى يتم حفظها.

- تبويب البيانات ووضع دليل لها، بحث إذا ما تم إعداد هذه الأخيرة بعناية فمن شأنه أن يسهل في إعداد القوائم المالية، ويمكن بدرجة كبيرة من التوحيد في تسجيل العمليات الحسابية خاصة إذا تم مصاحبة هذا الدليل بكتيب يمكن من خلالها توضيح الحسابات والقيود التي يتم إجراؤها.

<sup>1</sup> -صديقي مسعود، دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة الجزائر، أفريل، 2003، ص 81.

ثالثا: مستويات الأداء

فسلامة كل قسم تؤثر على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة على مستويات الأداء، حيث تمتد الإجراءات الموضوعية كل الخطوات التي تضمن دقة اتخاذ القرارات وتسجيلها، وذلك من خلال تقسيم الواجبات والمسؤوليات بحيث يقوم موظف بمراجعة دقة العمل واكتشاف الخطأ<sup>1</sup>.

رابعا: كفاءة الأفراد

لا تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على تنظيم إداري ومحاسبي سليم فقط، ولكن يجب أن يتوفر لها مجموعة من الأفراد الأكفاء الذين يقومون بأدوارهم وذلك عن طريق تكوين موظفي ورؤساء الإدارات الذين يقومون بتنفيذ الإجراءات الموضوعية بطريقة اقتصادية وفعالة.

ومن هذه الخصائص نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من<sup>2</sup>:

1- الاستراتيجية: وتتكون من مجموعة من الوسائل والأعمال السياسية التي تمكن المؤسسة من بلوغ أهدافها فهي تأخذ بعين الاعتبار:

- الوسائل البشرية: تتركز على معرفة الأداء والكفاءة المهنية والتمهين.
- الوسائل المالية: تتركز على معرفة ما إذا كانت ميزانية المؤسسة مناسبة مع تطلعاها.
- الوسائل التقنية: تتمثل في التحقق فيما إذا كانت تقنيات التسيير والتجارية، وما شبه ذلك للمؤسسة تتطابق مع أهدافها.

2- نظام القادة: يتمثل في لوحة القيادة التي تحتوي على مجموعة المعلومات والمؤشرات التي تساعد على:

- متابعة نسبة تقدم الإنجازات بالنسبة للأهداف والاستراتيجية الموضوعية.
  - تحليل وقياس الانحرافات.
  - القيام بإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.
  - التنظيم.
- قبل القيام بإجراء الرقابة على المؤسسة يجب أن يكون لها مبدئيا تنظيم جيد بحيث يتكون من ثلاثة مبادئ أساسية هي:
- التكيف مع التغيرات.

بوشدوب طلال محمد الخميني، المراجعة الداخلية للإجراءات التنظيمية والمحاسبية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، للمدرسة العليا للتجارة، 2007، ص 1 .

<sup>2</sup> IFACI, La nouvelle pratique du contrôle interne, édition d'organisation, paris, 1996, p 28.

- الموضوعية.

- الفصل بين المهام.

وهذا على أساس العناصر التالية:

- الهيكل التنظيمي: حيث يساعد المراجع على فهم ومعرفة طريقة المؤسسة، الذي يقارنها بعد ذلك بالوثائق.

- تحديد المركز: يجب أن تكون هناك علاقة ترابط وتكامل بينها وبين الهيكل التنظيمي.

- العنصر المادي الذي ينظم المحيط: تساهم الوسائل المادية لا محالة في سير العمليات، حيث أن ضمان حماية هذه الوسائل هو جزء لا يتجزأ من إجراء الرقابة الداخلية.

الإجراءات: فكل مؤسسة تقوم بتحديد العمليات الدائمة المطبقة على كل المهام، وهذه الإجراءات يجب أن تكون مكتوبة وبطريقة صحيحة.

-تلقى الصلاحيات والتصرفات : حيث يقوم المراجع بالتأكد من أن كل عضو من المؤسسة يعرف حدود وظيفته في إطار تفويض الصلاحيات والمهام.

الرقابة الاستشارية: هي مسار للرقابة المستمرة يتكفل بها كل مسؤول حسب مكانته ووظيفته في الهيكل التنظيمي.

### الفرع الرابع: أهداف الرقابة الداخلية

تتمثل أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي:

اولاً: التحكم في المؤسسة

يعتبر التحكم في أهداف المؤسسة التي تسعى لتحقيقها من أهم أهداف مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين، وذلك عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات، وعليه فإنه يجب على المؤسسة تحديد أهدافها وهيكلها وطرقها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها<sup>1</sup>.

ثانياً: حماية أصول المؤسسة

تحتوي أصول المؤسسة عادة عوامل الإنتاج و الموجودات وهي من الأهداف التي تطمح الرقابة الداخلية لتحقيقها فالمساهم في حد ذاته يسعى إلى نفس الهدف عند استثمار أمواله في شراء أسهم المؤسسة.

فالنظام الفعال للرقابة الداخلية لا بد أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، إضافة إلى الحفاظ على سلامة الأصول المادية بكل أنواعها مثل (المخزونات والاستثمارات، المعدات و الأدوات... الخ)، لا بد أن يحتوي العناصر التالية<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - www.acc4arab.com/acc/show therad,(consulté le 25/03 /2019)

<sup>2</sup> -لهادي نيمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 08.

- العنصر البشري من عمال وموظفي ومسيرين من خلال التأمين الاجتماعي والحفاظة على أمن العمال.
  - صورة المؤسسة تجاه محيطها والتي قد تنهار جراء حادث طارئ مفاجئ.
  - الحفاظة على المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة
  - إضافة إلى العامل التكنولوجي الذي يجب أن يبقى مسايرا للتطور المعاصر للتكنولوجيا.
- ثالثا: ضمان نوعية ودقة ومصداقية المعلومات

تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المقدمة و المتصلة بالوثائق المحاسبية، فالمعلومة التي تعطيها المؤسسة لمحيطها الخارجي تعكس وتبين وضعيتها وصورتها أمامه، وهذه المعلومة لا بد أن كون مبنية على أساس توقيت الحصول عليها ومدى تمثيلها للواقع، ولا بد أن تحقق جملة من الخصائص في المعلومات نذكر منها<sup>1</sup>:

- أن تكون المعلومات صادقة وحقيقية، حيث يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها.
- أن تكون المعلومات مفهومة وواضحة حتى يمكن استيعابها.
- أن تكون المعلومات متوفرة في الوقت المناسب، فأى تأخر يفقد المعلومة أهميتها.

#### رابعا: تحقيق الاستعمال الأمثل للموارد

الرقابة الداخلية تهتم بمتابعة أرقام الإنتاج الفعلية ومقارنتها بالأرقام المخططة من كميات الإنتاج المطلوبة والمواصفات المطلوبة، فالاهتمام بالكفاءة الإنتاجية وزيادتها وتطويرها من الأهداف الرئيسية لإدارة أي مشروع، وتلعب الرقابة الداخلية دورا هاما عن طريق<sup>2</sup>:

- رقابة عناصر الإنتاج
- متابعة مراحل العملية الإنتاجية لتحديد أي خروج عن النظام الخاص بالمشروع.
- تقييم نتائج العملية الإنتاجية ومدى تحقيق أهدافها عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له.

#### خامسا: تطبيق تعليمات الإدارة

يعتبر من أهداف الرقابة الداخلية السهر على احترام القوانين والقواعد وتعليمات الإدارة ويمكن أن تكون هذه القوانين دائمة أو ظرفية، وفي كثير من الأحيان تخضع لعدة تعديلات قبل وصولها إلى الشخص المعني بما، وتهدف الرقابة أيضا إلى تحسين نتائج المؤسسة بتطبيق إجراءات فعالة، وتهدف الرقابة الداخلية بصفة عامة إلى تقديم الحماية لممتلكات المؤسسة.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 34.

<sup>2</sup> -عبد الفتاح محمد المحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 144.

## المطلب الثاني : أنواع وإجراءات الرقابة الداخلية

سنحاول في هذا المطلب البحث في إجراءات الرقابة الداخلية وكذا أنواعها.

## الفرع الاول أنواع الرقابة الداخلية:

## اولا: الرقابة المحاسبية

- تمثل الرقابة المحاسبية جانبا من جوانب الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسيا من عناصرها في المشروع وتهتم هذه الرقابة بالإجراءات اللازمة لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة وتحقق دقة المعلومات والبيانات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويتم هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية<sup>1</sup>:
- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم، ويتفق مع طبيعة نشاط المشروع.
  - وضع تصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع.
  - وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
  - وضع نظام المراقبة وحماية موارد المشروع وأصوله وممتلكاته ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له.
  - وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات السجلات المحاسبية المتعلقة بأصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع لكل دورة و يتطلب ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة.
  - وضع نظام الإعداد موازين مراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعنية.

## ثانيا: الرقابة الإدارية

- وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام الموارد وممتلكات المشروع استخداما امثل من ناحية والتحقق من مدى التزام المشروع والعاملين فيه بالسياسات والقوانين و اللوائح الداخلية والخارجية على السواء والمنظمة الاعمال وأنشطة المشروعة من ناحية أخرى ومع ذلك تحقيق الكفاءة الإنتاجية الملائمة
- ويتحقق هذا النوع من خلال الجوانب التالية<sup>2</sup>:
- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية مع وضع تصنيف دقيق لهذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.

<sup>1</sup>- كمال الدين مصطفى الدهراوي وآخرون، دراسات مقدمة في المحاسبة والمراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 235.

<sup>2</sup>- نفس المرجع السابق، ص 237.

- وضع نظام المراقبة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاءت به من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية.
- وضع نظام التقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة، ومنها قواعد أسس تقدير المبيعات، قواعد أسس تقدير الإنتاج، قواعد أسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى، قواعد أسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.
- وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها، كسياسات وإجراءات الشراء، سياسات وإجراءات البيع، سياسات وإجراءات الإنتاج، سياسات التوظيف والترقي بالنسبة للعاملين، سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع، سياسات وقواعد تنفيذ السياسات المالية في المشروع.
- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يتضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، وعلى أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار .

#### ثالثاً: الرقابة الذاتية أو الضبط الداخلي

- يرتكز نظام الضبط الداخلي على 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 أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها.
- ويتضح مما سبق أن هدف نظام الضبط الداخلي هو حماية أصول المؤسسة، سجلاتها ودفاتها عن احتمالات الضياع أو سوء الاستخدام... الخ، كما يتطلب تطبيقه العديد من الموظفين، كما يمكن الاستعانة بالوسائل التالية لتحقيق وتعميق في إرساء قواعد نظام الضبط الداخلي<sup>1</sup>:
- الإثبات في الدفاتر من واقع المستندات.
  - استخدام حسابات المراقبة الإجمالية.
  - إتباع أسلوب المصادقات والجرد الفعلي.
  - تنمية الشعور بالمسؤولية لدى الأفراد داخل المؤسسة؛
  - وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر وإنشاء ملفات لها.

<sup>1</sup>- نفس المرجع السابق، ص 239.

- استخدام الرقابة المزدوجة ونظام التفتيش.

وما يمكن استخلاصه من مدلول كل نوع من الأنواع المذكورة سابقا للرقابة الداخلية أنها تعتمد أساسا على البيانات المحاسبية والإحصائية بحيث أن الهدف الأصلي للرقابة الداخلية هو ضمان صحة البيانات التي ستخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة وعلى النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية، وكذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.

### الفرع الثاني: إجراءات الرقابة الداخلية

لتحقيق الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية لابد من اتخاذ جملة من الإجراءات تشمل كل من الإجراءات التنظيمية والإدارية، إجراءات محاسبية وإجراءات عامة.

**أولا:** إجراءات تنظيمية وإدارية: وتشمل ما يلي<sup>1</sup>

- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية للنهاية .
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ.
- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية: وظيفة تنفيذ العمليات، وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول، وظيفة القيد والمحاسبة، وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها.
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة أو صالة واحدة.
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل.
- منح تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- استخراج المستندات من أصل وعدة نسخ وتوزيعها على الأقسام المعنية .
- محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لآخر.

<sup>1</sup>-ثناء على قباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 123.

ثانيا: إجراءات محاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، وذلك من خلال<sup>1</sup>:

- التسجيل الفوري للعمليات المحاسبية: يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب بحيث يقوم بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة لتفادي تراكم المستندات وضياعها لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية
- التأكد من صحة المستندات : تشمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات مثل:
  - البساطة التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته .
  - استعمال الأرقام المتسلسلة عند طبع نماذج المستندات.
- إجراء المطابقات الدورية : تعتبر المطابقات الدورية من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع.
- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله: لقد أصبح من الضروري تحديد الاختصاصات وتوزيع المسؤوليات داخل نظام المعلومات المحاسبية بما يتناسب مع موقع كل موظف داخل النظام، لهذا وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية.

ثالثا: إجراءات عامة

هي إجراءات مكاملة لكل من الإجراءات المرتبطة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات المرتبطة بالجانب المحاسبي بحيث تتضمن ما يلي<sup>2</sup>:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة: تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية وذلك عن طريق الاستعمال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطار سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق.
- التأمين ضد خيانة الأمانة: ويتعلق الأمر هنا بالتأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، أو الذين يدخل ضمن اختصاصاتهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية وهذا ضد خيانة الأمانة التي قد تكبد المؤسسة خسائر كبيرة.

<sup>1</sup> -خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية التدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 180.

<sup>2</sup> -نفس المرجع السابق، ص 181.

- إدخال الإعلام الآلي: يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي تحتم بتشغيل نظم المعلومات، فمن خلاله يمكن لأي نظام للمعلومات نظام المعلومات الحاسوبية على وجه الخصوص توليد المعلومات بشكل سريع، إن لإدخال الإعلام الآلي للمؤسسة لتنفيذ العمل المحاسبي مرات عدة هي على النحو التالي: حجم أو عدد العمليات، السرعة ومعالجة البيانات وتخفيض نسبة الخطأ في المعالجة، إمكانية الرجوع للمعطيات بسرعة.
- وعليه يمكن للمعالجة السريعة للبيانات الحاسوبية في ظل استعمال الإعلام الآلي أن تعطى لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتعكس السرعة سواء في المعالجة أو في إعداد هذه القوائم.
- اعتماد رقابة مزدوجة: يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية من كونه يوفر ضمانات للمحافظة على النقدية، فمثلا عند شراء مادة معينة ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الاستلام الذي يكون مضمي عليه من الجهات الموكلة لها، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف عملية، يعد المشرف على عمليات التسوية شبك بمضمي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية بمضمي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشبك قابل للسحب، وهذا الإجراء يعمل على حماية النقدية .

### المطلب الثالث: المراجعة وتقييم فعالية الرقابة الداخلية

- من واجب المراجع الداخلي أن يقوم بفحص الرقابة الداخلية في المؤسسة خاصة الرقابة المالية فهي تمثل معيارا رئيسيا من معايير عمله الميداني، وأثناء قيام المراجع بفحصه يقوم باستطلاع وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية الإدارية لمساعدته في تكوين رأيه عن الرقابة كوحدة واحدة وصب اهتمامه في هذا المجال<sup>1</sup> :
- معرفة واجبات أعضاء المؤسسة وحدود اختصاصهم.
  - معرفة مدى إمكانية توصل كل عامل في المؤسسة إلى ممتلكاته دون رقابة.
  - معرفة مدى عمل كل فرد في المؤسسة وعلاقة سلامة التقارير المالية لهذا العمل.
  - اكتشاف إمكانية حدوث خطأ ومدى اخفائه من كشفه.
- وعند إجرائه لتقييم نظام الرقابة الداخلية لابد من تحقيق:
- الحصول على وصف تفصيلي للرقابة الداخلية المتابعة في شكل تقرير تعدده المؤسسة .
  - استخدام أدوات الاستقصاء للحكم على فعالية الرقابة .
  - اختبار التطبيق الفعلي للرقابة.

<sup>1</sup> -عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفس، الإسكندرية، 2004، ص 15.

يجب أن يتم الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة بالإضافة إلى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات التي يجب أن يتم أداؤها، وإن قيام المراجع باختبار نظام الرقابة الداخلية يعتبر مرحلة هامة لأن عمل المراجع يعتمد بدرجة كبيرة على فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية ويهتم المراجع بنظام الرقابة الداخلية لتحقيق هدفين هما: المساهمة في تخطيط المراجعة، الداخلية ضبط المراجعة وتقييم مخاطر الرقابة الداخلية، والذي يتم وفق الخطوات التالية<sup>1</sup>:

فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة لغرض تخطيط المراجعة (التقييم المبدئي)، ويستخدم المراجع المعلومات التي يحصل عليها من خلال محاولاته لفهم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأغراض التالية :

- تحديد أنواع البيانات التي يتوقع أن تحتوي على الغش أو أي أخطاء.
  - درلسة العوامل التي تؤثر على مخاطر وجود الغش.
  - تصميم اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات واختبارات المراجعة التحليلية.
  - السجلات المحاسبية والوثائق والمستندات المؤيدة والمساعدة للاحتفاظ بالمعلومات.
- لا بد على المراجع من تقييم كل طرق والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثارها، على الحسابات والقوائم المالية، ينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وتكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية<sup>2</sup>:
- ليس في استطاعة المراجع التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل التسجيلات ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم النظم الجزئية.
  - لا يمكن للمراجع عمليا تدقيق كل الحسابات ولكن جزء منها فقط، وحتى يحكم على صحة الكل عليه التأكد من استمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة.
  - يقوم المراجع بمراجعة مستندية، لا بد من دراسة المستندات المبررة للعمليات خاصة المعدة داخل المؤسسة عن طريق تدقيقها عبر مختلف المراحل التي تمر بها، والمحافظة عليها في الأرشيف، هذا ما يجعله يتأكد من أنها تبرر جريا او كليا العمليات المسجلة أو أنها لا تبررها.
- على المراجع أن يوثق تفاصيل الدراسة التي قام بها النظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي في المؤسسة ويتأثر ذلك بحجم ودرجة تعقيد المؤسسة وطبيعتها، ففي المؤسسات الصغيرة تكفي مذكرة التوثيق، فحين أنه في المؤسسات الكبيرة فقد يحتاج المراجع لاستخدام خرائط التدفق وقوائم الاستقصاء وجداول القرارات.

<sup>1</sup> -القاضي حسين أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الاردن، 1999ص202.

<sup>2</sup> -بوتين محمد، مرجع سبق ذكره، ص70.

وفعالية نظام الرقابة الداخلية ذات علاقة مباشرة بطبيعة وتوقيت ونطاق تحقق الاختبارات الأساسية، ويحصل المراجع على فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال<sup>1</sup>:

الاطلاع على وصف لنظام الرقابة الداخلية يتم إعداده عن طريق العميل أو المراجع مشتملة على خرائط الحسابات ودليل السياسات والإجراءات.

- عمل استفسارات من موظفي العميل شاملا الإدارة والمشرفين وموظفي الحسابات.

- فحص المستندات والسجلات.

ويعني تقييم فعالية الرقابة الداخلية منع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش والتحرير وسوء العرض في ذات القوائم المالية باستخدام دورات القوائم المالية، ففي حالة السياسات والإجراءات الرقابية المعروفة بضعف فعاليتها في منع واكتشاف الأخطاء يتم تحديد المستوى المخطط لمخاطر الرقابة عند أعلى مستوى الحد الأقصى للمخاطر) وهنا لا يقوم المراجع باختبارات رقابية على تلك السياسات والإجراءات الرقابية إذ لا جدوى منها، أما في حالة السياسات والإجراءات الرقابية التي تبدو أنها فاعلة فإن المراجع يتخذ واحد من القرارين:

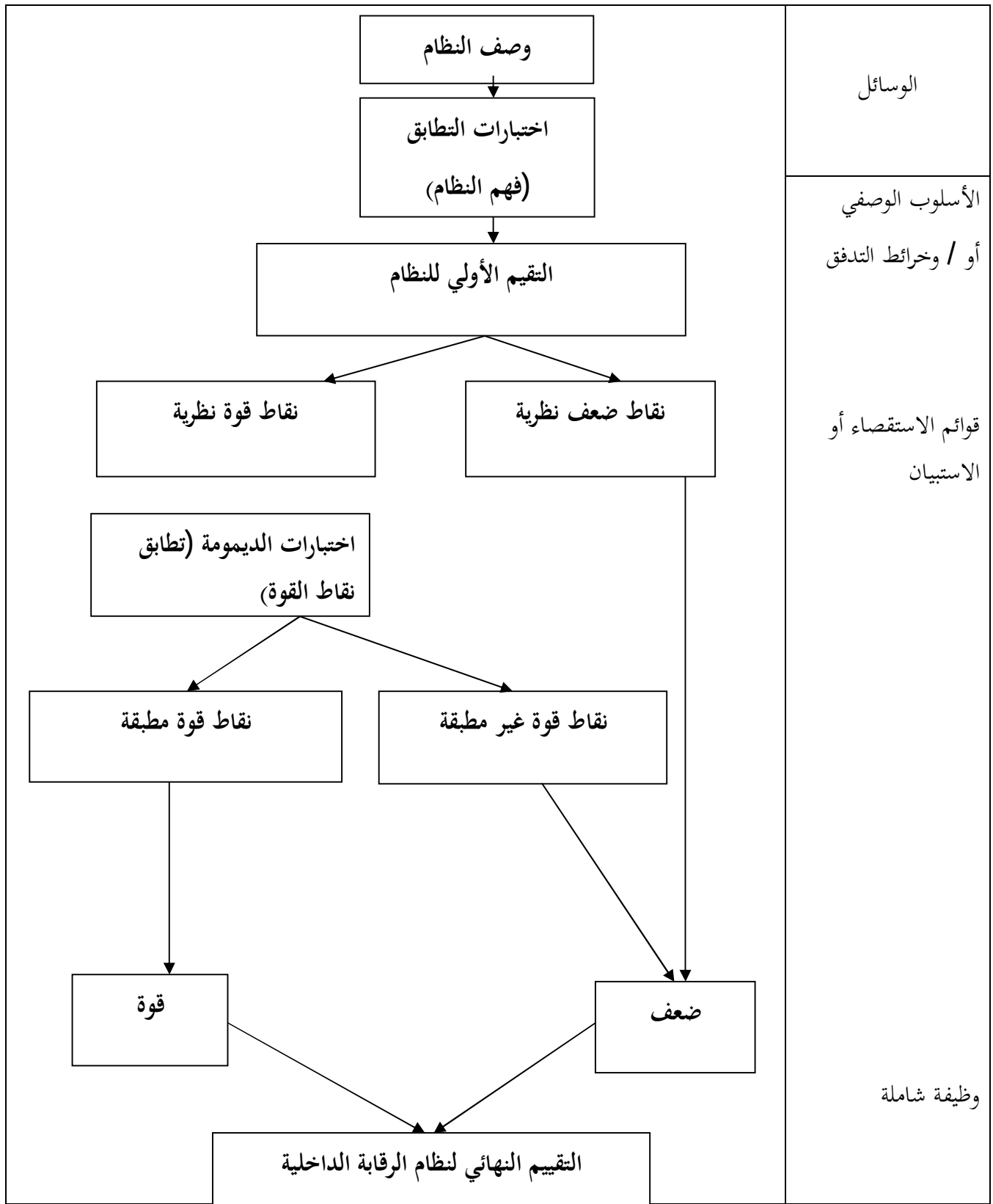
- القرار الأول: إذا كان المراجع يعتقد أن إجراء اختبارات التحقق التفضيلية لوحدها وبصورة مكثفة سيكون أقل تكلفة من الجمع بين اختبارات التحقق التفضيلية واختبارات الرقابة فإنه يحدد المستوى المخطط لمخاطر الرقابة عند الحد الأقصى ولا يقوم بأي اختبارات رقابية بل يقوم باختبارات التحقق التفضيلية

- القرار الثاني: إذا كانت السياسات والإجراءات الرقابية تبدو فعالة وكان المراجع يعتقد أن الجمع بين اختبارات الرقابة في نطاق منخفض سيكون أقل تكلفة من إجراء اختبارات التحقق التفضيلية فإنه يحدد مخاطر الرقابة الداخلية المخططة عند مستوى أقل من الحد الأقصى ويجمع بين اختبارات الرقابة واختبارات التحقق التفضيلية.

والشكل التالي يوضح التقييم النهائي النظام الرقابة الداخلية:

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص 411-412.

الشكل (2-2): التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية



المصدر : شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، ص 121.

## خلاصة الفصل الثاني:

بعد ان تطرقنا في الفصل الأول لنظام المعلومات المحاسبي 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 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 بهدف تقديم التوصيات المناسبة للإدارة، وما يمكن استخلاصه هو أن المراجعة الداخلية ما هي إلا امتداد لتطور الرقابة الداخلية، خاصة أن أهم مهمة تكلف بها المراجعة الداخلية تتمثل في التأكد من وجود وكفاية وفعالية الرقابة الداخلية.

الفصل الثالث:

"دراسة حالة شركة الإسمنت

بسور الغزلان"

S . C . S . E . G

## تمهيد:

بعد إجراء الدراسة النظرية لهذا البحث في الفصلين السابقين، يأتي هذا الفصل الذي سيتم من خلاله القيام باسقاط الجانب النظري على الواقع من أجل التحكم في الموضوع أكثر حيث سنحاول إجراء دراسة تطبيقية على شركة الاسمنت لسور الغزلان للوقوف على مختلف الجوانب التي تتعلق بميدان الدراسة، ومعرفة إذا ما كانت هناك مراجعة ومراقبة داخلية فعالة تساهم في عملية تقييم نظام المعلومات المحاسبي من أجل اتخاذ قرارات سليمة، بهدف تحقيق أهدافها وتكون قادرة على مواجهة المنافسة، وكل المعلومات المتحصل عليها كانت على مستوى قسم المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال تقديم عام لشركة الاسمنت لسور الغزلان في المبحث الأول، واقع نظام الرقابة الداخلية لشركة الاسمنت لسور الغزلان في المبحث الثاني، المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة الاسمنت لسور الغزلان في المبحث الثالث.

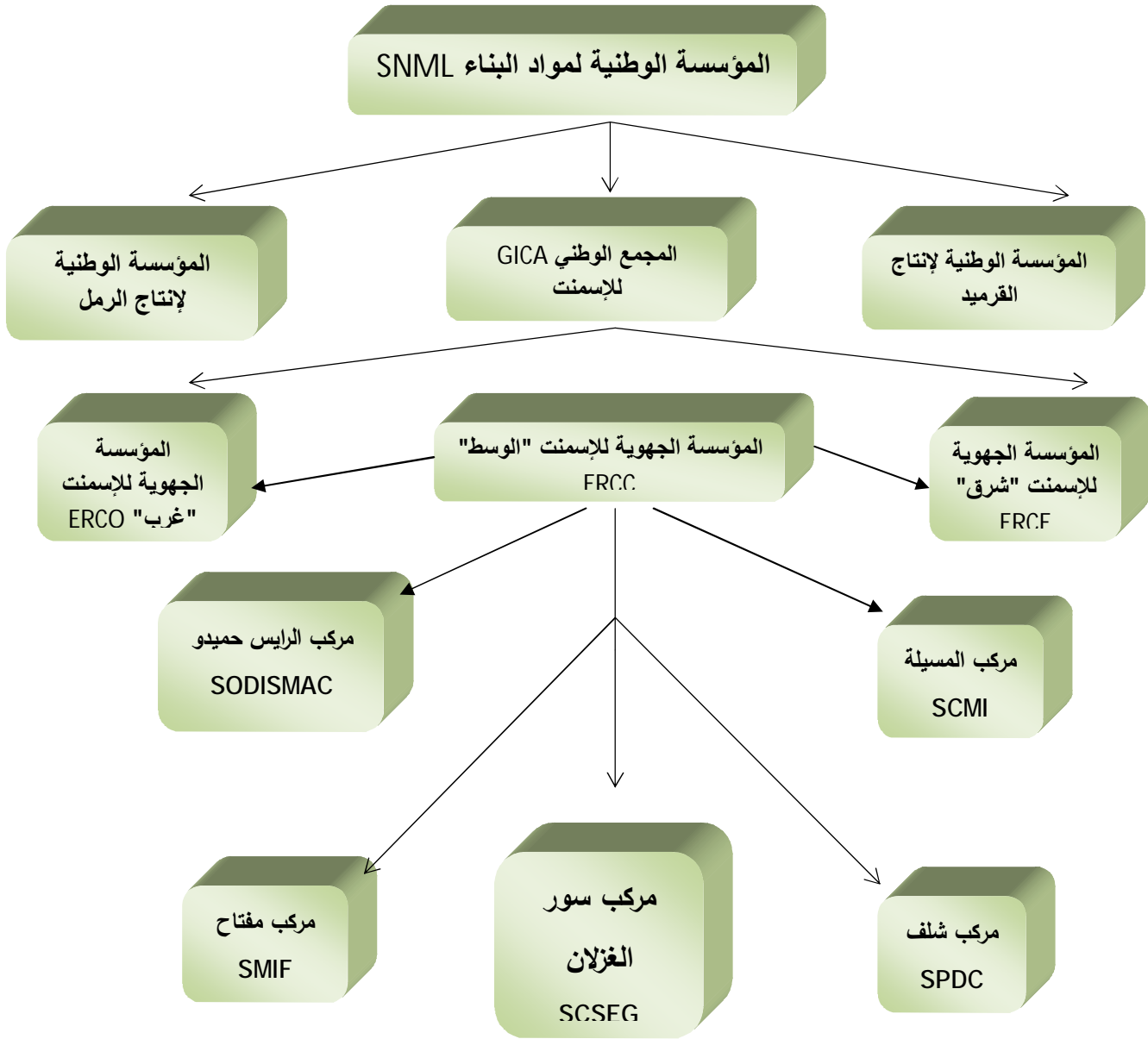
### المبحث الأول: تقديم عام لشركة الإسمنت بسور الغزلان

تعتبر إحدى الشركات الجزائرية التي تمتاز بأدائها المقبول وتساير تطورات المحيط، حيث أنها توجد ضمن المؤسسة الجهوية لإنتاج الإسمنت "الوسط" التابعة للمجمع الوطني لإنتاج الإسمنت "GICA".

### المطلب الأول: بطاقة تعريفية لمجمع الإسمنت بسور الغزلان

في إطار مخططات التنمية الاقتصادية تم إنشاء المؤسسة الوطنية لمواد البناء "SNMC" سنة 1974 ونظرا لكبر حجم الشركة فقد واجهت تحديات كبيرة في التسيير وهذا ما أدى إلى إعادة هيكلتها سنة 1983 حيث تم تقسيمها بالشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): التنظيم العام للمؤسسة الوطنية لمواد البناء



المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على وثائق من المؤسسة (مصلحة التكوين)

فبعد إعادة الهيكلة العامة للمؤسسة، أصبح المجمع الوطني لإنتاج الإسمنت "GICA" هو المسؤول عن الصناعة

الوطنية للإسمنت ويضم 12 مصنع، يبلغ رأس ماله الإجمالي 25,358.000.000.00 دج

له قدرة إنتاجية تصل إلى 11,5 مليون طن سنويا<sup>1</sup>. بغرض تطوير إنتاج الإسمنت وإطلاق استثمارات جديدة تم فتح رأسمالها الاجتماعي بنسبة 35% منذ سنة 2005 للشركاء الأجانب:

- الشركة الإيطالية "BUZZI UNICEM"
- المجموع السعودي "Groupe PHARAON"
- الشركة المصرية "ASEC"
- الرائد الفرنسي العالمي لمواد البناء "Groupe LAFRAGE"

وفيما يخص شركة الإسمنت بسور الغزلان فهي تابعة للمؤسسة الجهوية لإنتاج الإسمنت "الوسط" أنشئت بموجب القانون 823\82 المتضمن عقد المفتاح في اليد الذي وقع مع الشركة الدنماركية F.SMIDTH والشركة الفرنسية CIE,F.L.S.MIDH وقد استغرقت مدة الإنجاز 39 شهرا، وتقع شركة الإسمنت بفججكوش بمحاذاة الطريق الوطني رقم 5 وتبعد عن مدينة سور الغزلان بحوالي 7 كم وب 25 كم عن مقر ولاية البويرة، تتربع على مساحة 41,1 هكتار وكانت أول تجربة لها بالإنتاج في 1983/10/20 ، بلغ إجمالي العمال فيها السنة 2017 (شهر أبريل) 335 عامل.

#### المطلب الثاني: البنية التنظيمية لشركة الإسمنت بسور الغزلان

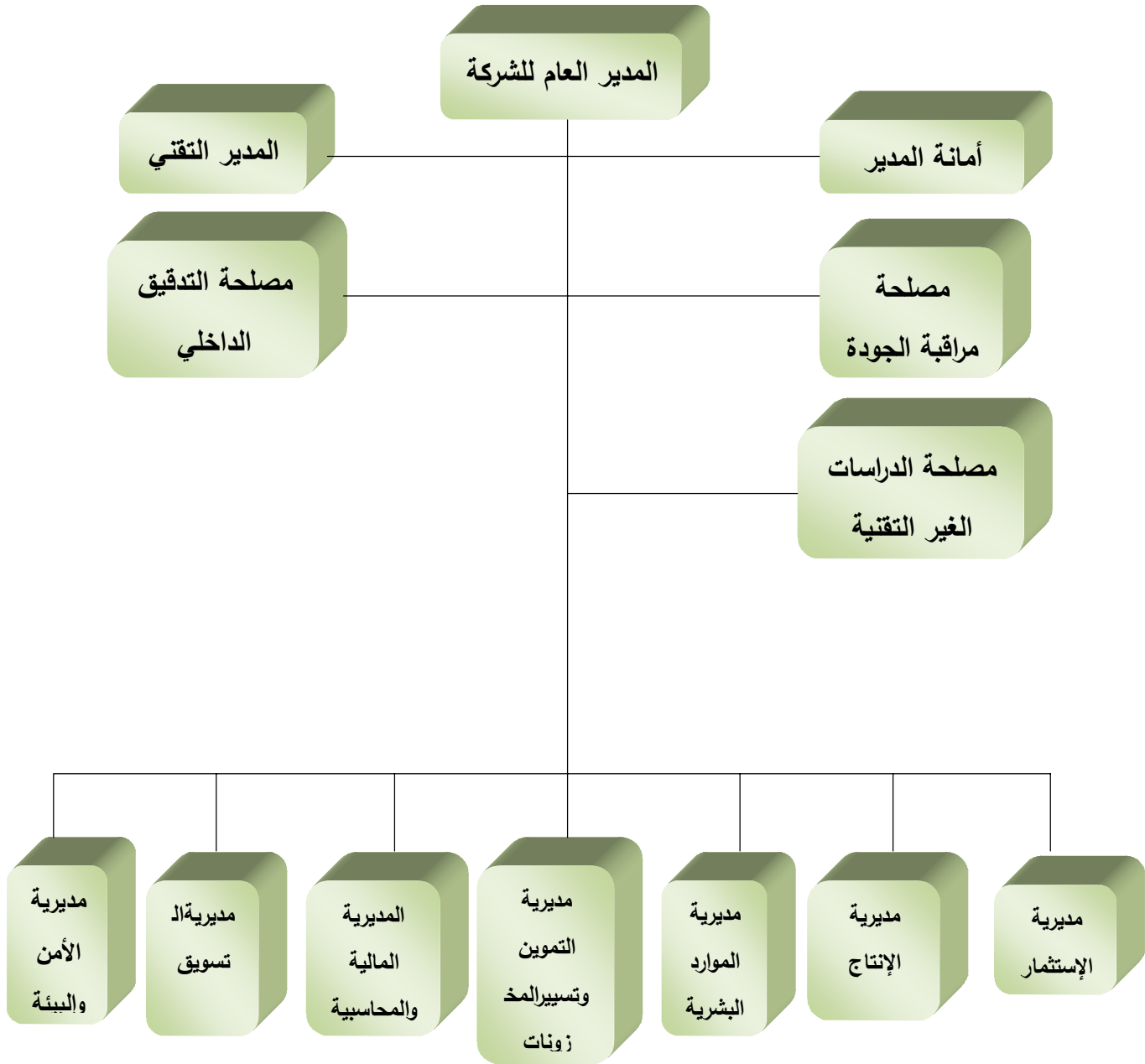
سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تقديم شكل الهيكل التنظيمي مع الشرح.

#### الفرع الأول: تعريف الهيكل التنظيمي

يعتبر الهيكل التنظيمي للشركة كمخطط لتوزيع المهام والمسؤوليات على المستويات التنظيمية وذلك وفقا للتقسيم الوظيفي، إذ يوضح الإطار العام للوظائف ومسار الاتصالات داخل الشركة، ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت بسور الغزلان من خلال الشكل التالي

<sup>1</sup>www.sgp-gica.dz/présentation le 14/05/2019 ,h21:00

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت بسور الغزلان



المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على وثائق الشركة (مصلحة التكوين)

## الفرع الثاني : شرح الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت بسور الغزلان

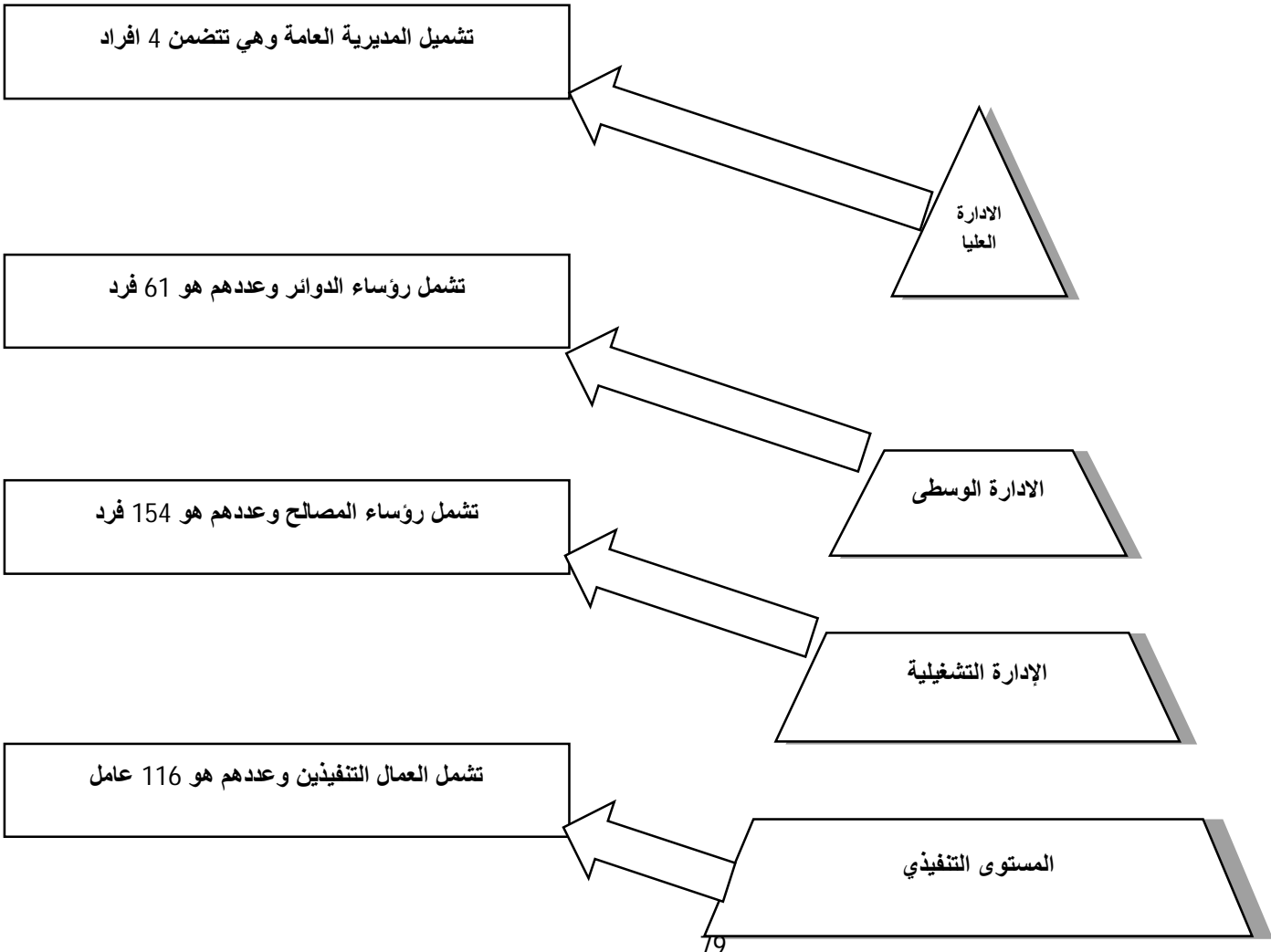
- 1- المديرية العامة: تضم الرئيس العام والأمانة العامة ونواب المدراء وبعض المكلفين بالدراسات المختلفة(قانونية، إدارية وتقنية)، تمثل الوحدة المسؤولة عن إستراتيجية وتطور الشركة يتمثل دورها في ضمان التطبيق الفعال للسياسة الإنتاجية للمركب بأقل التكاليف وأعلى المستويات الكمية والنوعية لتحقيق الأهداف المسطرة.
- 2- مصلحة مراقبة الجودة: تعمل هذه الخلية على متابعة جودة مسار الإنتاج والقيام بعملية التحليل في المخابر للتأكد من مدى جودة المنتجات، تطوير نوعيتها، وضمان مراقبة نوعية المنتجات والمواد الأولية.
- 3- مديرية المالية والمحاسبة: تعمل هذه المديرية على تقييم النشاط وتسيير الموارد المالية داخل الشركة كما تقوم بإعداد الميزانية التقديرية، وتحتوي على دائرة الميزانية، دائرة المحاسبة ودائرة المالية، حيث تعتبر بمثابة المرجع لمراقبة العمليات.
- 4- مديرية التموين وتسيير المخزونات: تعمل على تفعيل عمليات الشراء بالمؤسسة وضمان التسيير الجيد للمخزونات، وشراء وتخزين المواد الأولية وقطع الغيار بالكمية والنوعية المطلوبة، وتتضمن دائرة المشتريات، دائرة الإستيراد ودائرة تسيير المخزونات.
- 5- مديرية التسويق: ويتمثل دورها في تسويق المنتج وهي تحتوي على المصلحة التجارية والتي تتضمن ثلاث أقسام وهي:
  - قسم الفوترة: مهمته إستقبال الزبائن يوميا وتحرير الفواتير لهم ويقبض مبلغها كما يحرر إشعار التسليم وفي نهاية كل يوم يقوم رئيس القسم بتسجيل مبالغ الفواتير.
  - قسم التغطية: مهمته رصد ومراقبة كميات الإسمنت التي خرجت من قسم المبيعات.
  - قسم المبيعات: مهمته تسليم الكميات المباعة للزبائن وإحصائها، كما يقوم ببرمجة الإنتاج الشهري للرد على طلبات الزبائن وله علاقة بمصالح المؤسسات التالية: المحاسبة، الميزانية، التموين والإنتاج.
- 6- مديرية الموارد البشرية: تتكفل هذه الإدارة بالشؤون الإجتماعية للعمال وكذا تسييرهم وتحفيزهم لرفع الأداء وتحسين الإنتاجية، فهي تهتم بتنظيم العمل داخل الشركة من خلال إعداد برامج التكوين، تنظيم العطل وتسجيل الغيابات...، حيث تكون مرتبطة بجميع المديريات الأخرى وهي تتضمن دائرة التكوين وتسيير الكفاءات ودائرة الموارد البشرية والتي بدورها تتضمن مصلحة المستخدمين ومصلحة الوسائل العامة.
- 7- مديرية الإنتاج: تعمل هذه المديرية على تحسين عملية الإنتاج بالمؤسسة وذلك من خلال البحث الدائم على المواد الفعالة في الإنتاج والتصنيع الجيد للمنتجات، فهي تهتم بإنتاج إسمنت ذو جودة عالية وتتبع مراحل إنتاجه، حيث تتكون من دائرة إنتاج الكلينكر، دائرة الإسمنت ومشتقاته، دائرة المواد الأولية، دائرة الإرسال ومكتب مناهج الإنتاج.

8- مديرية الصيانة العامة: تتم هذه الإدارة بمختلف عمليات الصيانة المتعلقة بالمعدات الإنتاجية وكل الوسائل الداعمة لنشاط الشركة، وهي تهدف إلى سير الحد الأقصى من تركيبات الإنتاج وملحقاته وذلك بأقل التكاليف، فهي تقوم بصيانة المعدات والآلات والتجهيزات التي يستعملها المصنع وتتفرع لنوعين هما: المراقبة قبل العطب وإصلاح العطب بعد دخولها، وتضمن دائرة الإعلام الآلي، دائرة الصيانة الميكانيكية، دائرة الكهرباء، مصلحة المنافع، مصلحة التسرب ومكتب الدراسات والمناهج.

9- مديرية الإستثمار: تعمل على تحديد إحتياجات الإستثمار وتحقيقها من خلال السهر على تطبيقها، ومبني المهام التي تقوم بها إعداد الموازنة التقديرية، مشروع دفتر المهام، موجز إجراءات تحرير العقد، القوانين والتنظيمات المعمول بها رمز الأسواق العمومية.

من خلال ما تم طرحه مسبقا يمكن القول أن المركب يعتمد في نشاطه على أربع مستويات في الهرم الوظيفي، كما هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم(3-3): الهرم الوظيفي لشركة الإسمنت بسور الغزلان



**المصدر:** من إعداد الطالبان بالإعتماد على وثائق الشركة (مصلحة التكوين)

يتضح من خلال الشكل أن الشركة تعتمد في تنظيمها على درجة عالية من الرسمية حيث تعتمد هيكل وظيفي متطاول، وهذا ناتج لطبيعة نشاطها وعدد عمالها بحيث نجد أن طبيعة النشاط تفرض وجود العديد من الأنشطة والعدد الكبير للعمال أوجد حتمية وجود مسؤولين مباشرين و مسؤولين غير مباشرين وذلك لصعوبة الإشراف والمراقبة.

### المطلب الثالث: إمكانيات وأهداف مجمع الإسمنت بسور الغزلان

تتمتع مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان بإمكانيات بشرية ومادية كبيرة نذكر منها:

**1) الإمكانيات البشرية:** تمثل الطاقة البشرية في الشركة لسنة 2017 حوالي 335 عامل موزعين في ثلاث فئات مهنية هي:

الإطارات: 173 عامل، عون تحكم: 104 عامل، عون تنفيذ: 58 عامل، وتجدر الإشارة أن كل واحدة من هذه الفئات الثلاثة تنقسم بدورها إلى مجموعة من المراتب وذلك على النحو التالي:

- الإطارات: وهم حاملو الشهادات العليا (مهندس دولة، ليسانس، تقني سامي... إلخ)، ويتم ترتيبهم حسب النقطة الاستدلالية التي تتضمنها الإتفاقية.

- أعوان التحكم: وهي الفئة التي يتراوح مستواهم الدراسي ما بين السنة الأولى ثانوي والثالثة ثانوي، وهم العمال والمسؤولين الذين لهم علاقة مباشرة مع المنفذون مثل: رؤساء القطاعات التقنيون الساميون.

- أعوان التنفيذ: وهي الفئة التي يتراوح مستواهم الدراسي ما بين السنة الأولى والسادسة ابتدائي، وهم العمال الذين يقومون بمختلف الأشغال التي تتطلب جهد عضلي. حيث أن عمال الإدارة يعملون بالنظام العادي من الأحد إلى الخميس من الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الرابعة مساء تتخللها فترة استراحة.

أما فيما يخص نظام العمل الخاص بالتناوب فهناك نظامين هما:

• نظام (3×8) الذي تعمل به مديرية الإنتاج وهو مقسم إلى ثلاثة فرق كل فرقة تعمل لمدة 8 ساعات كمايلي:

- الفرقة الأولى: من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة الثانية زوالا.

- الفرقة الثانية: من الساعة الثانية زوالا إلى غاية الساعة الثامنة مساء.

- الفرقة الثالثة: من الساعة الثامنة مساء إلى غاية الساعة السادسة صباحا.
  - بينما هناك فرقة رابعة تكون في عطلة (Repos) لمدة ثلاثة أيام ثم تتناوب في العمل مع الفرق السابقة وهكذا.
  - نظام (2x8) الذي تعمل به مديرية المواد الأولية والعتاد المتنقل ومديرية التسويق، وهو مقسم إلى فرقتين كل فرقة تعمل لمدة 7 ساعات ونظام العمل يكون من يوم السبت إلى يوم الخميس (ما عدا الجمعة) ويكون بالتناوب أسبوع صباحا وأسبوع مساء وهكذا، وهو كما يلي:
  - الفرقة الأولى: من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة الواحدة زوالا.
  - الفرقة الثانية: من الساعة الواحدة زوالا إلى غاية الساعة الثامنة مساء.
- (2) الإمكانيات المادية:

تعتبر شركة الإسمنت لسور الغزلان شركة فرعية تعمل عن طريق الأسهم وتقدر إمكانياتها الإنتاجية والمادية ب:

- نوع الإسمنت: CPJA42.5MPA.

- الإنتاج السنوي: 1000000 طن.

- مساحة المصنع: 41 هكتار.

- المساحة المستعملة: 11 هكتار.

- رأس الإستثمار: 1,345 مليار دينار جزائري.

- أهداف الشركة:

- تلبية الحاجة المتزايدة لمادة الإسمنت، حيث ترجع الزيادة في الطلب لكبر حجم المشاريع وتعدادها وزيادة توسع عمليات البناء للمساكن سواء من طرف الدولة أو من طرف المواطنين وهذا مواكبة للنمو الديموغرافي المتزايد وارتفاع نسبة المعيشة للفرد الجزائري وتغيير الظروف الإقتصادية والإجتماعية بصفة عامة.
- المساهمة في إمتصاص القوى العاملة والحد من ظاهرة البطالة مع العلم أن هذه الصناعة من أكثر الصناعات إستقطابا للقوى العاملة وهذا نظرا للعديد من المزايا التي تقدمها هذه الشركة.
- تحقيق التوازن الجهوي حيث تغطي جزء كبير من إحتياجات الوسط.

- توفير مناصب شغل لكل طبقات المجتمع.
- تجنب هدر العملة الصعبة الموجهة لتغطية جزء من الطلب المرتفع على مادة الإسمنت.

المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية في شركة الإسمنت بسور الغزلان " S . C . S . E . G "

من خلال هذا المبحث سنحاول البحث عن واقع نظام الرقابة الداخلية في شركة الإسمنت بسور الغزلان

" C . S . E . G . S " وذلك من خلال وضع أسئلة الاستقصاء كل من المشتريات، المخزونات، المبيعات، النظام

المحاسبي نظام الرقابة الداخلية في المطلب الأول، ثم تشخيص دورة المحاسبة في المطلب الثاني، وأخيرا فحص ووصف نظام

الرقابة الداخلية في شركة الإسمنت بسور الغزلان " C . S . E . G . S "

المطلب الاول: عرض أسئلة الاستقصاء

الفرع الاول: القيام بعمليات الإستقصاء

1- استقصاء حول المشتريات.

جدول رقم(3-1) : استمارة المشتريات

الرقم	الأسئلة	الإجابات		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل يوجد لدى الشركة قسم مستقل للمشتريات؟	×		رئيس مصلحة المشتريات
02	هل تتم عملية الشراء عن طريق: - المناقصة. - طلب الشراء.	×		
03	هل هناك قسم خاص بالفحص والاستلام؟	×		كل عملية محاسبية تسجل بصفة أنية
04	هل سجلات المشتريات مستقلة عن سجل المخازن؟	×		
05	هل تتولى مصلحة مشتريات تلبية طلبات الشراء لمختلف مصالح المؤسسة؟	×		
06	هل ملف الشراء يحتوي على الوثائق التالية: - طلب الشراء. - طلبية.	×	×	

		×	- الفاتورة . - وصل الاستلام	
مصلحة المحاسبة والمالية.		×	هل يقوم أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بمراقبة دورية للأسعار المدفوعة؟	07
		×	هل يتم تسجيل عمليات الشراء وفقا للمبادئ المحاسبية؟	08
اليومية المساعدة للمشتريات.		×	هل تملك الشركة يومية مستقلة للمشتريات؟	09
		×	هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟	10

المصدر : من إعداد الطالبان.

## 2- استقصاء حول المبيعات:

جدول رقم (3-2) : استمارة المبيعات

الرقم	الأسئلة	الإجابات		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل هناك قسم خاص بالمبيعات؟	×		رئيس مصلحة المبيعات
02	هل تراقب كل فواتير البيع بعد إعدادها؟	×		رئيس مصلحة المحاسبة
03	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من العملاء؟	×		مصلحة المحاسبة والمالية
04	هل تملك الشركة يومية خاصة بالمبيعات ؟	×		اليومية المساعدة للمبيعات
05	هل يفترض وجود عقد أو طلبية قبل البدء في عملية البيع ؟		×	

06	هل تقوم الشركة بعمليات إشهارية لمنتجاتها؟	×	مصلحة التسويق
07	هل رئيس مصلحة المبيعات من يقوم بالمصادقة على فواتير البيع؟	×	رئيس مصلحة الفوترة
08	هل تراجع الفواتير بدقة قبل إرسالها للعملاء من ناحية الكميات، الأسعار، الشروط؟	×	

المصدر : من إعداد الطالبان.

### 3- استقصاء حول المخزونات:

#### جدول رقم (3-3): استمارة المخزونات

الرقم	الأسئلة	الإجابات		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل يتولى أمين المخازن مسؤولية مسك سجلات المخازن والإشراف عليها؟	×		رئيس مصلحة تسيير المخزون
02	هل يتم جرد المخازن بصفة دورية؟	×		تستعمل بطاقة المخزون
03	هل يتم مطابقة ومقارنة البيانات الواردة بسجلات المخازن مع بيانات الجرد الفعلي ومن يتولى جرد المخازن؟	×		
04	هل يحضر مدقق الحسابات الخارجي أو أحد مندوبيه عملية الجرد؟		×	المراجع الداخلي
05	هل تستخدم سجلات الجرد المستمر بالنسبة للعناصر التالية من المخزون: - المواد الأولية. - الإنتاج قيد التنفيذ. - الإنتاج تام الصنع.	×		

06	هل يتم الاحتفاظ بسجلات المخزون بواسطة أمناء المخزن؟	×	
07	هل يتم الحصول على موافقة من أحد المسؤولين فيما يتعلق بأي تسوية أو تعديل في سجلات المخزون بناء على الجرد الفعلي؟	×	

المصدر : من إعداد الطالبان.

#### 4- استقصاء حول النظام المحاسبي :

الجدول رقم (3-4): استمارة النظام المحاسبي

الرقم	الأسئلة	الإجابات		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل يوجد مخطط لمصلحة المحاسبة؟	×		رئيس مصلحة المحاسبة والمالية.
02	هل يوجد دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية؟	×		المحاسب الرئيسي
03	هل يوجد مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة؟	×		رئيس مصلحة المحاسبة والمالية
04	هل يتم مسك الدفاتر والوثائق من قبل أشخاص معن عنهم؟	×		رئيس مصلحة المحاسبة والمالية
05	هل ضبط الحسابات الكلية إجباري؟	×		المحاسب الرئيسي
06	هل المحاسبة التحليلية مطبقة في المؤسسة؟		×	المحاسبة العامة
07	هل للشركة نظام لتسيير الميزانية؟	×		

المصدر : من إعداد الطالبان.

## الفرع الثاني: تحليل نتائج الاستقصاء

من خلال اطلاعنا على واقع أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية في الشركة ، وبعد قيامنا بطرح قائمة من الأسئلة فيما يخص المشتريات، المبيعات، المخزونات والنظام المحاسبي لاحظنا أن هناك نظام رقابة فعال من خلال الإجابات التي كان معظمها بنعم، ما يوضح فعالية نظام الرقابة الداخلية لشركة وذلك من خلال:

- ✓ تحديد واضح للاختصاص داخل المؤسسة، ذلك في إطار سياستها، فمن خلال هيكلها التنظيمي تحدد احتياجات كل فرع من الفروع الموجودة بالمؤسسة على سبيل المثال نذكر: فرع المحاسبة ومراقبة التسيير .
- ✓ تعتمد على مجموعة من المراحل حيث يقوم بكل مرحلة موظف معين، من خلال وجود أقسام خاصة بالشراء، التخزين والبيع.
- ✓ كل موظف داخل الشركة يكون مسؤول باتجاه العمل الذي يقوم به، في حالة وجود خطأ أو تلاعب فلا يستطيع هذا الأخير النفي.
- ✓ في حالة قيام رئيس مصلحة أو قسم بإعطاء تعليمات حول عمل معين فيجب التنفيذ مباشرة .
- ✓ يتم داخل الشركة تسجيل العمليات فور حدوثها، من أجل تفادي تراكم المستندات وضياعها.
- ✓ يتم مطابقة أوامر الصرف والشراء الواردة مع ما هو موجود في الشركة من خلال الشكل، رقم السجل التجاري الرقم التسلسلي الجبائي.
- ✓ توجد داخل الشركة رقابة مزدوجة، على سبيل المثال نذكر: يقوم بتوقيع الشيك رئيس قسم المحاسبة والمالية ثم يقوم المدير .
- ✓ إذ تعتمد الشركة على نظام الإعلام الآلي بشكل يسمح لها بالسرعة في معالجة البيانات وإمكانية الرجوع إليها بسرعة.

**المطلب الثاني: تشخيص الدورة المحاسبية** يتم تشخيص الدورة المحاسبية بالطريقة الآتية

### الفرع الأول: دليل الحسابات

يعتبر من العناصر الأساسية المساعدة لنظام تشغيل البيانات في المحاسبة، حيث هو عبارة عن قائمة تحتوي على رموز وعناصر الحسابات المستخدمة في نظام المحاسبي، هذا الإجراء مفيد في تحديد عدد مسميات الحسابات، بالتالي تحديد وتقسيم البيانات اللازمة لوضع التقارير، ويتضمن دليل الحسابات في شركة الإسمنت على:

1- المجموعة الأولى: حسابات رؤوس الأموال تتمثل في:

حساب 10 راس المال والاحتياطات، حساب 11 الترحيل من جديد، حساب 13 المنتوجات والأعباء المؤجلة.

2- المجموعة الثانية: التثبيتات تتمثل في:

حساب 20 التثبيتات غير المعنوية، حساب 21 الحسابات المعنوية، حساب 23 التثبيتات الجاري انجازها، حساب 26 المساهمات والديون الدائنة، حساب 27 التثبيتات المالية الأخرى.

3- المجموعة الثالثة: المخزونات والمنتوجات الجاري العمل بما تتمثل في:

حساب 30 بضاعة، حساب 31 موارد ولوازم .

4- المجموعة الرابعة: حسابات الغير تتمثل في:

حساب 40 الموردون والحسابات المرتبطة بها، حساب 41 الزبائن والحسابات المرتبطة بهم، حساب 42 العاملون والحسابات المرتبطة بهم، حساب 43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقه.

5- المجموعة الخامسة: الحسابات المالية تتمثل في:

حساب 50 القيم المنقولة للتوظيف، حساب 51 البنوك والمؤسسات المالية، حساب 53 الصندوق.

### الفرع الثاني: المجموعة المستندية

تعتبر المستندات القاعدة الأساسية للبيانات المحاسبية، وتعكس المستندات طبيعة الأحداث والعمليات المالية وغير المالية، حيث تضمن حسن سير وانتظام الدورة والبيانات المحاسبية الواردة من المستندات يتم بموجبها التأكد من صحة العمليات واعتماد المعلومات محاسبيا، كذلك يعتبر المستند وثيقة إثبات يمكن الرجوع إليها عند الحاجة مثل: فاتورة البيع فاتورة الشراء، ويجب أن يتضمن المستند بما يلي

- يحمل رقما متسلسلا حتى يمكن حفظه وتوثيقه والرجوع إليه.

- يشمل على البيانات الضرورية كالتاريخ، التوقيع، القيمة.

- بصف العملية المالية وغير المالية.

- الوضوح والبساطة، الدقة، الموضوعية.

### الفرع الثالث: المجموعة الدفترية

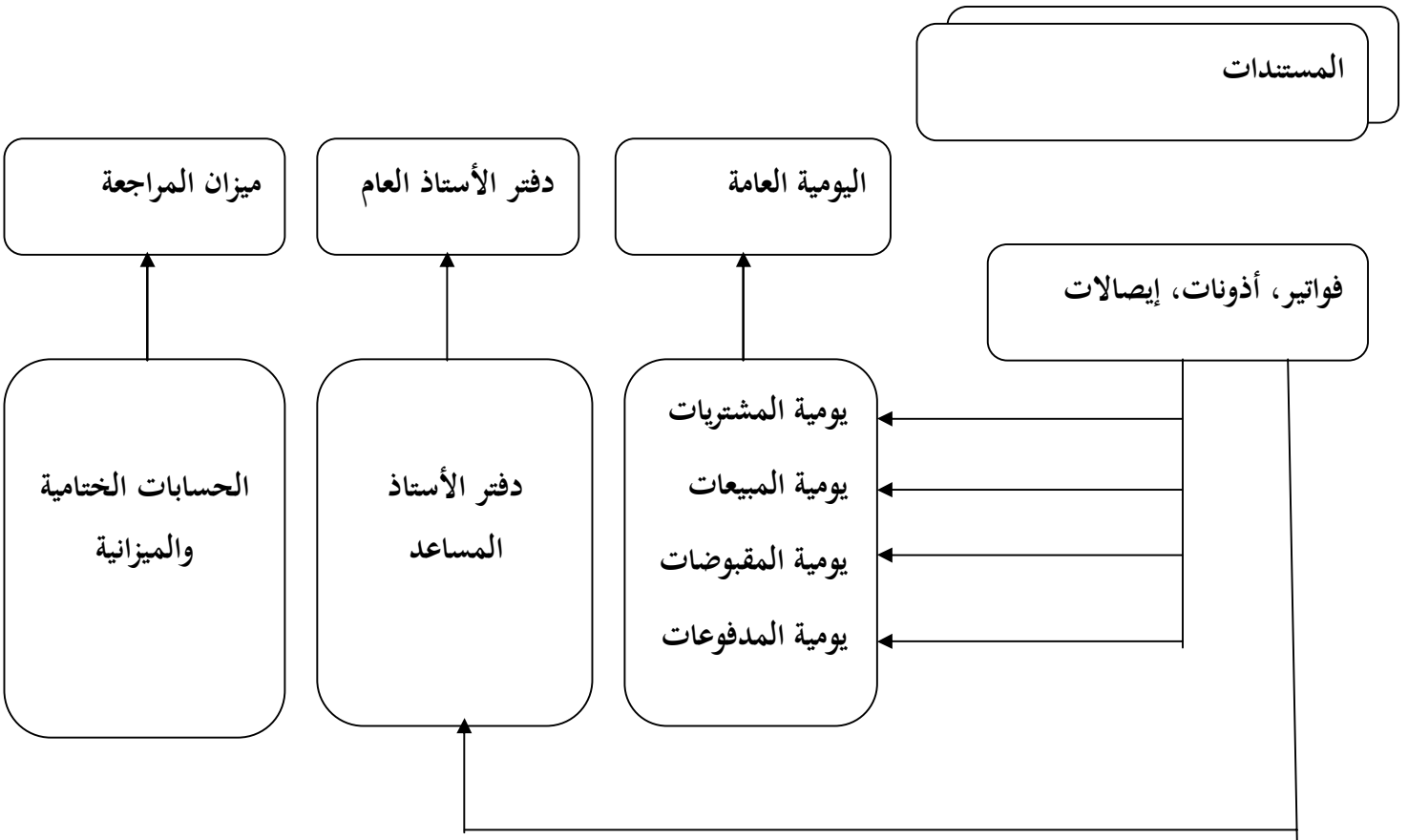
تعتبر هذه الأداة الخاصة بتسجيل البيانات والعمليات الحسابية، ومصدر القيد في هذه السجلات هي المستندات المختلفة الخاصة بالبنك، الغرض من هذه السجلات هو وضع جميع العمليات والأحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة بالإضافة إلى تحديد علاقة المؤسسة بالغير، ذلك من أجل قياس نتيجة نشاط المؤسسة وبيان المركز المالي لها، بالإضافة إلى إمداد الإدارة بالمعلومات التي تساعد في أداء وظائفها المختلفة بكفاءة وفعالية، وتنقسم المجموعة الدفترية في شركة الإسمنت حسب السجلات التالية:

- دفتر اليومية: يتم فيه تسجيل مختلف قيود العمليات التي تحدث في المؤسسة يوميا من واقع المستندات الرئيسية: القبض، الصرف، وذلك بشكل متسلسل رقميا وزمنيا.
- يوميات مساعدة: هي تلخيص العمليات ذات الطبيعة الواحدة، من أهم اليوميات المساعدة: يومية المشتريات الآجلة، يومية المبيعات الآجلة، يومية المدفوعات، يومية المقبوضات.
- دفتر الأستاذ: هو مجموعة من الحسابات المرحلة من اليومية العامة أو المجمع من دفاتر الأستاذ المساعدة والمرحلة إلى الأستاذ العام ومن دفاتر الأستاذ: دفتر أستاذ المخزون، دفتر الآلات والمعدات.

العلاقة بين الدفاتر والمستندات المحاسبية في المؤسسة:

أثناء القيد في اليومية العامة يتوجب وجود مستندات داخلية وخارجية ثم القيام بترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام، حيث :  
ما هو موجود في اليومية من حيث التاريخ، المبالغ والحسابات، والعلاقة بين الدفاتر والمستندات المحاسبية في المؤسسة موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-4): العلاقة بين الدفاتر والمستندات المحاسبية



المصدر: بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة الإسمنت بسور الغزلان.

الجرد و ميزان المراجعة هو التحقق من صحة وسلامة الأرصدة الظاهرة بميزان المراجعة قبل إعداد الحسابات الختامية، وأن هذه الأرصدة تتطابق مع الواقع.

### المطلب الثالث: فحص ووصف نظام الرقابة الداخلية في شركة الاسمنت بسور الغزلان.

نظام الرقابة الداخلية من أهم الوسائل التي تعتمد عليها شركة الاسمنت بسور الغزلان لتحقيق أهدافها، ومن هذا المنطلق سنحاول التطرف في هذا المطلب إلى فحص ووصف نظام الرقابة الداخلية في شركة الاسمنت.

#### الفرع الاول: فحص نظام الرقابة الداخلية في شركة الاسمنت

من اهم وسائل الرقابة الداخلية في شركة الاسمنت هي المستندات والوثائق المبررة، التي تعتبر المنطق الاساسي لوضع نظام رقابي فعال يسمح للمؤسسة مباشرة عملها على أكمل وجه، وهي تمثل البنية الأساسية لإرساء نظام معلوماتي متناسق يضمن السير الحسن للمؤسسة، كذلك يضمن لها الحفاظ على موجوداتها وأصولها، تمر عملية المراجعة على تدفق المعلومات على مستوى المصلحة المالية والمحاسبة على عدة مراحل تبدأ من الطلبية إلى غاية الدفع أو التحصيل على مستوى الخزينة، فعملية الشراء سواء كانت الحيازة على الاستثمار أو مشتريات فهناك عدة عمليات محاسبية ورقابة على الملفات إضافة إلى عمليات الخزينة وكيفية الرقابة على العمليات البنكية وخزينة الشركة ، ومن أهم المستندات التي تستعملها الشركة في عملية الرقابة:

#### اولاً: مستندات داخلية نذكر منها

❖ طلب الشراء: تقوم الشركة بتحديد المشتريات بإعداد طلبية وإرسالها إلى قسم المشتريات التي بدورها ترسلها إلى المورد المالي عند استلام السلعة والفاتورة بعد ختم وإمضاء رئيس مصلحة المشتريات التي أرسلت الطلبية بعد استلامها وتحرير وصل الاستلام الذي يرسل إلى مصلحة المورد بعد التأكد من توافق الطلبية مع الفاتورة والسلعة، فإذا كان هناك تلف أو خطأ في السلعة أو وجود عطب أو نقص في السلعة ترجع إلى صاحبها وترسل فاتورة تدعى **d'avoir Facture** تقوم مصلحة المشتريات وتسيير المخزون بوضع الختم وراء هاتين الفاتورتين والمبلغ الذي يجب تسليمه، ويمكن استلام هذه الطلبية كلياً أو جزئياً أي مرحلة واحدة أو عدة مراحل وتتكون الطلبية مما يلي: رقم الطلبية، تاريخ الطلبية، اسم وعنوان المورد، نوعية وعنوان الطلبية، السعر الوحدوي أو الكلي، طريقة الدفع، إمضاء وختم مدير الهيئة.

❖ سند تسليم الفاتورة: عند عملية البيع والتي تدعي التحصيل تحرر الفواتير على مستوى المؤسسة إذا كانت

العمليات داخلية وترسل الفواتير إلى مصلحة التحصيل ليقوم الموظف بتسجيل البيانات الموجودة فيها على الحاسوب من رقم الفاتورة، اسم الزبون، رقم الزبون، نوعية محتوى الفاتورة، المبالغ والرسوم.

تعتبر هذه الوثيقة كدليل قانوني يساعد على المؤسسة في تحصيل مواردها في أقصر أجل، وتستطيع تتبع زبائنها لي تسديد قيمة الفاتورة.

ما تطرقنا إليه في هذا المستند نلاحظ أنه يوجد إجراءات رقابية فعالة تسمح بمراقبة جميع الخطوات العملية بشكل جيد حيث نلاحظ توفر مقومات الرقابة الداخلية وهو الفصل بين الوظائف.

❖ بطاقة الجرد: هي عبارة عن وثيقة تستعمل لتسجيل دخول المشتريات من البضائع أو المواد أو خروجها من المخازن، وتضع المؤسسة لكل صنف من البضائع أو المعدات بطاقة جرد إذ نجد المعلومات الخاصة بذلك الصنف من الكميات عند دخولها أو خروجها من المخازن .

❖ بطاقة الاستثمارات: هي عبارة عن وثيقة تستعمل لتسجيل المشتريات إذ نجد فيها المعلومات الخاصة بالاستثمار معين من سعر الشراء، تاريخ الشراء، طريقة امتلاكه.

ثانيا: مستندات خارجية هي المستندات التي تصدر من خارج الشركة حيث تميز عدة مستندات نذكر منها:

- فاتورة الشراء: حيث يقوم بإعدادها المورد وتصل إلى الوحدة المشتراة، حيث ترسل إلى المحاسب الذي يقوم بعملية المطابقة بين أمر الشراء مع ما تحتويه من مواصفات عامة للسلع مع كمياتها، سعرها مع ما يوجد بالفاتورة مضافا إليه التقرير الذي أعده أمين المخزون بعد معاينة البضاعة المستلمة، بعد القيام بالعمليات المطابقة والتأكد من صحة وسلامة المعلومات التي تحتويها الفاتورة.

- وصل التسليم: هو عبارة عن وثيقة تحرر من طرف الشركة عندما تقوم بعملية إرسال المعدات والبضائع كى يكون دليل إثبات، لأن السلعة خرجت من ذمتها وعند وصول السلعة واستلامها من طرف أمين المخازن حيث يقوم بمطابقتها مع هذا الوصل ثم يسجلها في دفتر خاص، بعده ترسل إلى فرع التسيير .

\* ملاحظة : كل العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة تكون في المحاسبة العامة حيث يقوم رئيس قسم المحاسبة بالتأكد والتحقق من عدم وجود أخطاء في العمليات التي أنجزها بعض الموظفين، ذلك بالرجوع للوثائق التي اعتمد الموظف على تسجيلها بعد أن يبرز هذا الأخير سبب الخطأ وتصحيحه.

يستعين رئيس قسم المحاسبة بالبرنامج الإحصائي Excel كما يعتمد على البرنامج المحاسبي (حساب) لإعداد الجداول المحاسبية والقوائم المالية حيث يبنى الميزانية بما فيها من أصول وخصوم وتسجيل كل المبالغ فيها وتعديلها يوميا ويقوم بنسخ القوائم المالية والملاحق كلما طلب ذلك مدير المالية والمحاسبة لأن العمليات تتم آليا من الميزانية حيث يتم مباشرة ملا جداول حساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة وجدول حركة رؤوس الأموال بالإضافة إلى قوائم وجداول أخرى تعتبر كملاحق.

### الفرع الثاني: وصف نظام الرقابة الداخلية في الشركة

من خلال دراستنا لنظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الشركة يمكن وصف هذا النظام كما يلي:

اولا: إجراءات تخص العمل المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، ومن أهم هذه الإجراءات التي اعتمدها شركة الإسمنت نذكر:

- النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة متلائم مع احتياجاتها.
  - تعتمد جميع المستندات من طرف رؤساء الأقسام
  - مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية من طرف أشخاص معن عنهم.
  - لكل شخص وظيفة محددة ومفصلة في مصلحة الحسابات.
  - جميع التقارير المحاسبية متسلسلة بالأرقام.
  - وجود دفتر وجيز لتحديد الإجراءات المحاسبية .
- ثانيا: إجراءات تنظيمية إدارية تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد اختصاصات وتقسيم واجبات العمل داخل المؤسسة، بما يتضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها وكذا توزيع المسؤوليات، مما يتيح معرفة حدود نشاط كل مسؤول، ومن أهم هذه الإجراءات التي اعتمدها المؤسسة هي:
- تعميم استعمال نظام الإعلام الآلي لتطوير شبكة المعلومات مما يسهل العمل و الاتصال بين المصالح.
  - استخدام نظام الرقابة الذاتية
  - تحتوي المؤسسة على جميع الأقسام المختلفة المختصة في جميع أوجه النشاط.
  - تخصص المؤسسة تقنيات ورموز خاصة بكل مصلحة للتفريق بين المصالح.
  - روح العمل الجماعي.
  - تقسيم دائرة المحاسبة العامة إلى مصالح مما يسهل العمل.
  - ضمان ترتيب الوثائق الإدارية وتحديثها.
- ثالثا: إجراءات عامة بالإضافة إلى كل الإجراءات السابقة التي اعتمدها المؤسسة هناك إجراءات أخرى تمثلت في:
- جميع الممتلكات من استثمارات وبضائع كل المؤسسة مؤمنة ضد الحريق، الاختلاس، التلف.
  - يوجد حساب خاص بالبنك باسم المؤسسة، ذلك للقيام بكل عمليات الدفع والتحويل.
  - تأمين العلاقات مع مختلف التنظيمات الخارجية ومع المركز الطبي للعمل.
  - إعداد تقرير العمل.

### المبحث الثالث: المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة الإسمنت

يعتبر وجود فرع للمراجعة الداخلية بمثابة نقطة إيجابية تساعد شركة الإسمنت على الاطمئنان أكثر على عمليانا من خلال المتابعة المستمرة من طرف المراجع الداخلي عكس المراجعة الخارجية التي تتم وفق فترات محددة، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث والذي يشمل منهجية سير عملية المراجعة الداخلية في شركة الإسمنت، في المطلب الأول مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المطلب الثاني، إعداد تقرير المراجعة الداخلية في المطلب الثالث.

#### المطلب الأول : منهجية سير عملية المراجعة الداخلية في شركة الإسمنت

تعتمد شركة الإسمنت بسور الغزلان " S . C . S . E . G " على المناهج العلمية المتعارف عليها في عمليات المراجعة الداخلية، كما تسعى قدر الإمكان إلى تطبيق المعايير العالمية للمراجعة الداخلية، وتتم عملية المراجعة الداخلية في الشركة حسب مراحل ومنهجية محددة ضمن القانون الداخلي لخلية المراجعة الداخلية في الشركة حيث يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة الداخلية، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ فيها هذه العمليات ، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسني للمراجع الداخلي الرجوع إليها المباشرة مهامه واخذ المعلومات اللازمة لعملية المراجعة الداخلية كما توجد هناك مهام استثنائية يتم تنفيذها تحت طلب الرئيس المدير العام في حالة اكتشاف عمليات مشكوك فيها أو ظهور بعض الأخطاء أو وجود انحرافات سواء كانت كبيرة ، خطيرة أو سطحية فقط، في كل الأحوال فإنه يتم إعداد تقرير حول المهمة مهما كانت درجة أهميتها ويمكن شرح آلية عمل المراجعة الداخلية في شركة الإسمنت في الخطوات التالية:

#### 1- وضع برنامج المراجعة الداخلية للشركة :

يتم وضع برنامج سنوي للمراجعة الداخلية من قبل مدير العام للشركة والمراجع الداخلي ليقوم بتنفيذها بعد أن يصادق عليها من قبل المدير العام و المراجع الداخلي . بحيث يحدد فيه أي مديرية يتم مراجعتها ويتم تقسيم البرنامج إلى أشهر تحدد فيها أي مصلحة تراجع ويتم أيضا تقسيم كل شهر إلى أسابيع ويحدد في كل أسبوع أي فرع أو نشاط أو وظائف يتم مراجعتها.

#### 2- رسالة مهمة المراجعة:

يقوم المدير العام بإرسال رسالة تتضمن أمر البدء بمهمة المراجعة الداخلية وذلك حسب ما هو محدد في البرنامج.

#### 3- اختيار لجنة المراجعة:

بعد تلقي أمر البدء بالمهمة يقوم المراجع الداخلي باختيار موظفين آخرين يساعدانه في هذه المهمة أحدهما مدير المديرية و آخر يكون موظف بالمصلحة المرعجة للمراجعة حيث يكون على دراية كاملة بكافة فروع تلك المصلحة ويكون من اختيار المراجع الداخلي بدون تدخل من المدير.

## 4- إعداد الاستبيان :

يتم إعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة حول المصلحة المراد تدقيقها، فهذا الاستبيان عبارة عن دليل يتبعه المراجع أثناء عملية المراجعة الداخلية.

## 5- العمل الميداني:

بعد إعداد الاستبيان يقوم المراجع الداخلي بالانتقال إلى المديرية محل المراجعة بعد اختيار لجنة المراجعة وبالضبط إلى مصلحة مبرجة في ذلك الوقت وللتحديد أكثر الانتقال إلى الفرع إذا كان في تلك المصلحة فروع حيث يتم:

- فهم العمليات من خلال مقابلة مسؤولي المصلحة، ودراسة المستندات والوثائق.
- تحديد مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية في العمليات ومقارنتها مع أفضل الممارسات.
- اختبار مدى فعالية وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المساعدة على تحقيق الأهداف المرجوة .
- إعداد مسودة تقرير المراجع الداخلي ومناقشة الملاحظات ونتائج عملية التدقيق مع المديرية المعنية.
- التحقق من مدى صحة و مصداقية النتائج و محاولة حل المشاكل من خلال تقديم مقترحات.

## 6- إعداد التقرير الأولي:

يتم إعداد التقرير الأولي للمراجعة الداخلية حيث يضمن كل الملاحظات التي لوحظت من طرف المراجع الداخلي وأيضا يسجل فيه المشاكل التي واجهها محل المراجعة وبناء على هذا التقرير يتم معالجة المشاكل والأخذ بملاحظات المراجع الداخلي التي أشار إليها ويمكن معالجتها على مستوى الفرع أو المصلحة أو المديرية.

## 7- إعداد تقرير المراجعة الداخلية النهائي:

بعد الانتهاء من كل مهمة يتم رفع تقرير المراجع الداخلي النهائي والذي يتضمن ردود المديرية المعنية بالمراجعة ويتضمن المشاكل التي لم يتم حلها بناء على التقرير الأولي ولا يمكن لمدراء المديرية أن يقوم بمعالجتها فيتم رفعها في التقرير النهائي حيث يتم تقسيم النقاط التي تم ملاحظتها أثناء عملية المراجعة الداخلية إلى عدة أنواع:

- نقاط الضعف في تصميم إجراءات الرقابة إذا وجدت.
- نقاط عدم الالتزام بتطبيق النظام الداخلي إذا وجدت.
- نقاط عدم فعالية الإجراءات المطبقة في تلك المصلحة،
- نقاط للتطوير من خلال المقارنة مع أفضل الممارسات،
- وصف وتقييم الخطر أو التأثير الناتج عن هذه الملاحظات،
- إعطاء رأيه وتقديم توصيات ومقترحات للإدارة العامة بهدف معالجة الملاحظات؛

- إرسال التقرير إلى المدير العام للشركة بحيث يتضمن الوثائق التالية:

- رسالة البدء بالمهمة.
- تعريف الجهة المعنية بالمراجعة والخدمات التي يقدمها وإجراءات كل خدمة,
- استبيان يوضح إجابات موظفي المصلحة وملاحظة التي يقدمها المراجع الداخلي,
- وثيقة توضح اسم المراجع الداخلي، العملية التي تمت مراجعتها، الجهة الخاضعة للمراجعة والمشاكل الملاحظة التي تواجه تلك الجهة,
- برنامج المراجعة الداخلية,

حيث برنامج المراجعة الداخلية لشركة الاسمنت لسنة 2018 كان على النحو الآتي :

الجدول (3-5): برنامج المراجعة الداخلية لشركة الأسمت 2018

المدة	الوظيفة	موضوع المراجعة	المصلحة المعنية
جانفي	وظيفة الجرد	- متابعة عملية الجرد في آخر السنة . - احترام إجراءات عملية الجرد . - سير الآراء. - متابعة معالجة الاختلافات .	- اللجنة المعنية بعملية الجرد .
فيفري	وظيفة الإنتاج و تسير المواد الأولية	- متابعة عملية معالجة حجر الكلس - متابعة تقنيات عمليات المعالجة. - إجراءات التعديل . - صيانة المعدات . - المنتج . - بطاقة المكونات . - سجل العمليات .	- قسم الصيانة والإنتاج. - مصلحة الإنتاج.
مارس	المصلحة التجارية	- محتويات ملفات الزبائن. - متابعة الطلبات . - معالجة الشكاوي الخاصة بالزبائن	مديرية التسويق : - القسم التجاري . - الفوترة .

<p>- مصلحة تسيير المخزون.</p>	<p>- مخطط التسويق ومدى تحقيق رضا الزبون . - احترام شروط العقد . - المقارنة بين المخزون المادي وماهو مسجل محاسبيا</p>		
<p>قسم مسادة الأمن .</p>	<p>- إتباع قواعد الحماية . - توفر وسائل الحماية الفردية والجماعية . - شروط النظافة والصحة . - مخطط الشركة الداخلي . - سجل القوانين .</p>	<p>الأمن</p>	<p>أفريل</p>
<p>مديرية التموين : - قسم المخزون . - مصلحة المشتريات .</p>	<p>- سيرورة عملية الشراء. - ملف الموردين . - ملف المشتريات المحلية والأجنبية. - التصحيحات .</p>	<p>الشراء</p>	<p>أفريل</p>
<p>مديرية المالية والمحاسبة - مصلحة المحاسبة - مصلحة المالية</p>	<p>- مراقبة الخزينة . - مراقبة حسابات المبيعات. - مراقبة الدفتر المساعد . - المراقب المسؤول عن المقارنة بين المخزون المادي والمحاسبي. - الوثائق المحاسبية.</p>	<p>المالية والمحاسبة</p>	<p>ماي</p>
<p>مديرية العمليات .</p>	<p>- طرق ووسائل المراقبة على الفرن - أسباب التوقف عن الإنتاج . - سجل مراقبة المنتجات. - منهجية ووسائل تصليح الأعطال .</p>	<p>إنتاج الأسمنت</p>	<p>جوان</p>
<p>مديرية الموارد البشرية</p>	<p>- محتوى ملفات العمل . - محتوى السجلات القانونية . - نموذج تسديد الأجور .</p>	<p>الموارد البشرية</p>	<p>جويلية</p>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- تكاليف المهمات .</li> <li>- الغيابات .</li> <li>- ملف النزاعات .</li> <li>- المخططات والوثائق الوظيفية.</li> <li>- ملف التكوين الخاص بالعمال .</li> <li>- مستوى تأهيل الأشخاص</li> <li>- الوقت .</li> </ul>	
الإدارة العامة	متابعة طريقة انتقال المعلومات إلى الإدارة	نقل المعلومات للإدارة	أوت
العطلة السنوية			أوت
<ul style="list-style-type: none"> <li>- قسم مراقبة النوعية .</li> <li>- المصلحة التقنية .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- إجراءات عملية الرقابة الخاصة للمنتجات التامة والقيود التصنيع .</li> <li>- مخطط الرقابة .</li> <li>- إجراءات التعبئة .</li> <li>- المعايير المطبقة .</li> </ul>	مراقبة نوعية المنتجات التامة	سبتمبر
اللجنة المعنية بعملية الجرد.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مراقبة الجرد الخاص بالفصل الأول</li> <li>- إحترام إجراءات الجرد .</li> <li>- متابعة معالجة الفجوات .</li> </ul>	عملية الجرد	أكتوبر
<ul style="list-style-type: none"> <li>- مديرية العمليات :</li> <li>- مصلحة مراقبة النوعية.</li> <li>- مصلحة إرسال المنتج</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مخطط المواد المستهلكة .</li> <li>- تخطيط المعالجة الدورية الوقائية للآلات.</li> <li>- استهلاك الطاقة .</li> </ul>	الصيانة	نوفمبر
تقرير المراجعة الداخلية لسنة 2018			ديسمبر

المصدر : من وثائق مديرية المراجعة لشركة الاسمنت .

## المطلب الثاني: مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال وقوفه على مدى فهم وتطبيق الإجراءات وطرق العمل التي تنظم مختلف عمليات الاستغلال (المشتريات، المخزونات، المبيعات، المدفوعات، المقبوضات)، والتأكد من أن المؤسسة تمسك الدفاتر الإجمالية مثل: دفتر اليومية، دفتر الجرد، سجل مداوات الجمعية العامة وسجل مداوات مجلس الإدارة، ويقوم بالتحقق كذلك من احترام ما جاء به المخطط المحاسبي الوطني من مبادئ أساسية كاستمرارية في الطرق المعمول بها، استقلالية الدورات، استمرارية النشاط، التكلفة التاريخية، عدم المقاصة بين الحسابات، الحيطة والحذر.

على سبيل المثال كل عمليات الشراء في شركة الإسمنت تتبع الخطوات والإجراءات التالية:

- توزيع دفاتر الأعباء على الموردين المهتمين بالصفحة.
- تعطي لجنة تقييم دفاتر الأعباء الموافقة على القيام بالصفقات العمليات الشراء التي تتم وفقها.
- يتم تقييم الجانب التقني من العروض المقدمة وفق سلم محدد في جلسة علنية.
- تقييم العروض التي حازت على الموافقة من الجانب التقني إلى لجنة تقييم دفتر (CECC) لتمنح موافقتها على إجراء الجلسة الثانية لتقييم العروض.
- يتم تقييم العروض المالية في جلسة علنية، وتمنح المناقصة لمن يقدم أقل عرض مالي.
- تقوم المصالح المعنية (مصلحة الشراء، مصلحة الاستقبال، مصلحة المخازن) بإتمام الإجراءات اللازمة لكل مصلحة فيما يخصها.
- التقارير التي تقدمها خلية المراجعة الداخلية وكذا النتائج الواردة في هذه التقارير يعتمد عليها المراجع الخارجي في الكثير من الأحيان وتجدر الإشارة على أن التقارير التي تعدها خلية المراجعة الداخلية تولى عناية خاصة، ويتم متابعتها على مستوى المدير العام وأعوانه للوصول إلى تفسير وتبرير الملاحظات وإيجاد الحلول المناسبة لأهم التحفظات الواردة في التقارير، وفي حالة تسجيل فروق سالبة غير مبررة في الحسابات تتخذ الإجراءات الردعية التي قد تصل إلى حد تقديم بلاغ ضد الشخص أو الأشخاص المعنيين متابعتهم قضائياً.

### المطلب الثالث: إعداد تقرير المراجعة الداخلية في شركة الاسمنت.

يتم عمل المراجع الداخلي بعدة مراحل ويجري العديد من الفحوصات والاختبارات لكي يصل إلى صياغة تقريره النهائي حول حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة، ولا شك في مؤسسة من حجم شركة الاسمنت يرتبط نشاطها وتعاملاتها الاقتصادية بالعديد من الأطراف، كما يقدم المراجع الداخلي النصائح والإرشادات للإدارة العامة حسب ما يوضحه في تقريره حول حسابات منطقة توزيع الوسط.

### الفرع الاول: المعلومات المقدمة للإدارة والمراجعين الخارجيين

اولا: بالنسبة للأطراف الداخلية "الإدارة"

في تقرير المراجع الداخلي يوجه ملاحظات وتحفظات تتعلق بالعيوب ونقاط الضعف التي تظهر على مستوى الفهم والتطبيق للنظام الرقابة الداخلية، وبذلك يساهم في لفت انتباه الأشخاص المعنيين وتفادي ارتكاب هذه الأخطاء والعيوب المستقبلية، إذ يتوجه إلى المسؤولين عن مسك حسابات ودفاتر المؤسسة (مصلحة المحاسبة) بإبراز الأخطاء الشكلية والموضوعية وعمليات التسجيل وطرق المتبعة ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. كما يعرض تقرير المراجعة الداخلية على مجلس الإدارة والمدير العام لشركة الاسمنت ، وهي الهيئة العليا المكلفة برسم وتحديد استراتيجيات المؤسسة ككل، مما لا شك فيه أن العيوب ونقاط الضعف ومحمل التحفظات التي يشير إليها المراجع الداخلي في تقريره تعد ذات أهمية بالنسبة لمجلس الإدارة وتأخذ بعين الاعتبار عند صياغة واتخاذ القرارات الاستراتيجية خاصة عند تقديم الملاحظات فيما يخص النشاط المالي للمؤسسة مع تقديم مجمل نقاط الضعف، فإن الإدارة تقوم على اتخاذ معظم القرارات المرتبطة به خاصة القرارات التمويلية المساهمة في تحسين نشاط المؤسسة وتحديد مسارها مستقبلا فيما يخص عدم الوقوع في أخطاء وتلاعبات تؤثر على مردودية المؤسسة ونتيجتها السنوية.

ثانيا: بالنسبة للمراجع الخارجي

يعتمد المراجع الخارجي في الكثير من الأحيان على التقرير الذي يعده المراجع الداخلي، أي أنه يوجد تكامل بين المراجعة الداخلية في شركة الاسمنت والمراجعة الخارجية، فالمراجعة الداخلية تعتبر نقطة البداية التي يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد عليها خاصة في عمله وأثناء قيامه بإعداد التقرير وذلك بوجود نظام فعال للرقابة الداخلية، إضافة إلى ضيق من الوقت لدى المراجع الخارجي الذي يؤدي به في الكثير من الأحيان إلى الاعتماد على التقرير الذي يعده المراجع الداخلي.

### الفرع الثاني: معلومات مرتبطة بالتقييم الرقابي لنظام المعلومات المحاسبي

تقوم كل عمليات الاستغلال (شراء، إنتاج، بيع) في شركة الاسمنت على إجراءات مضبوطة ومدونة في دفاتر الاشخاص المعنيين من الاطلاع عليها وممارسة وظائفهم على النحو الأفضل، وتمسك محاسبة المؤسسة المتعلقة بجميع حساباتها بواسطة أنظمة الإعلام الآلي وفق برامج خاصة، وتوضح هذه الأنظمة وضعية العناصر المختلفة في المؤسسة وتسمح بمزاولة التفتيش على الأنظمة التشغيلية ومختلف العناصر، ونشير إلى أن الأصول والمبالغ الضخمة لشركة حيث يتم متابعة مختلف

التطورات التي تطرأ عليها مركزيا على مستوى شركة الاسمنت في ملف خاص، وتمسك كل الفروع حساباتها بصفة مستقلة، بحث يتم تجميع حسابات كل الفروع في نهاية السنة المالية للوصول إلى الوضعية المالية للمؤسسة ككل، ثم تقوم مديرية المراجعة الداخلية في المؤسسة بعد الاطلاع على مختلف تقارير المراجعين الداخليين للفروع بإعداد التقارير عن الوضعية المالية وكذا تقديم النصائح والإرشادات للإدارة العليا .

## خلاصة الفصل الثالث:

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في شركة الاسمنت ساعدنا كثيرا التعرف على طريقة تنظيم وكيفية متابعة النشاط المالي للمؤسسة بالإضافة إلى الوقوف على كيفية القيام بالمراجعة الداخلية وكيفية التنسيق بين مختلف الفروع التابعة للمؤسسة من أجل إعداد تقرير المراجعة الداخلية، الذي يتم تقديمه إلى الإدارة العليا المتضمن للنصائح والتوجيهات المقدمة فيما يخص النشاط المالي وكيفية تحسينه مستقبلا.

إن وجود فرع خاص بالمراجعة الداخلية في شركة الاسمنت ساعد كثيرا على ضبط الرقابة الداخلية على نظام المعلومات المحاسبي وهذا ما حاولنا التطرق إليه من خلال طرح بعض الأسئلة على قسم المحاسبة والمالية للاستفادة أكثر من ضوابط الرقابة الداخلية، إضافة إلى حصولنا على معلومات تخص تقرير المراجعة الداخلية وقد ساعدنا أكثر في معرفة كيفية إعداد التقارير داخل المؤسسة.

خاتمة عامة

تضمن نجاعة المعلومات المحاسبية بفاعلية ونجاح أنظمة المراجعة والرقابة الداخلية ودراستنا لموضوع مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في شركة الإسمنت بسور الغزلان جعلتنا ندرك أهمية النظام الداخلي في المؤسسة، حيث وجود هذا الأخير يساهم في المحافظة على أصول وممتلكات المؤسسة، بالتالي منع الاختلاس كما يوفر هذا النظام الضمانات الكافية بأن المعلومات المحاسبية التي يتم استخدامها في اتخاذ مختلف القرارات، يمكن الاعتماد عليها باعتبارها ذات مصداقية عالية بعد القيام بمراجعتها.

### اختبار الفرضيات:

الفرضيات عبارة عن إجابات مؤقتة وضعناها قصد التحقق منها، ولقد توصلنا من خلال بحثنا إلى:

- إن وجود نظام معلومات محاسبي في المؤسسة يستدعي تقييمه بشكل واف ومفصل، وذلك لمعرفة نقاط القوة والضعف وتقديم الاقتراحات اللازمة لتجاوز نقاط الضعف وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- وجود نظام رقابة داخلية فعال على المعلومات المحاسبية من خلال التزام العاملين بجميع التعليمات والإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة ونظام خاص بالتسجيل المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- إن وجود خلية للمراجعة الداخلية في المؤسسة تعمل على زيادة فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.
- إن التقرير المقدم من طرف المراجع الداخلي مهم في المؤسسة لأنه يساعد على إبراز نقاط القوة والضعف وتوجيه المسؤولين وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

### نتائج الدراسة:

- بعد تتبعنا لخطوات وإجراءات الرقابة والمراجعة الداخلية لنظام المعلومات المحاسبي على المستوى المؤسسة وبعد الدراسة الميدانية برز لنا بعض النقاط الضعف حسب ما أتيت لنا من المعلومات منها:
- عدم التزام بعض العاملين بأوقات العمل.
  - عدم وجود مصلحة للاستلام.
  - رغم كل ذلك فالمؤسسة تعتمد على:
  - الاعتماد على عملية الجرد المستمر،
  - استخدام الإعلام الآلي في كل الأقسام فهذا الأخير يساعد على الاطلاع على حركة المخزون.
  - استخدام التقارير الدورية كاداة مراقبة مستمرة لنشاط كل قسم.

### الاقتراحات والتوصيات:

على ضوء النتائج السابقة الذكر يمكن تقديم جملة من الاقتراحات نلخصها فيما يلي:

العمل على تكوين المرجعيين الداخليين تكويناً يتلاءم مع حجم المؤسسة والأهداف التي يسعى الوصول إليها.

قيام المرجعيين الداخليين بزيارات مفاجئة لمختلف الأقسام مما يولد لدى الموظفين الشعور بقيمة وجودة الرقابة على أعمالهم ويدفعهم لإتقان عملهم.

- يجب على تقرير المراجع الداخلي أن لا يحتوي على رأي المراجع الشخصي بل على الحقائق المدعومة بالأدلة ويتعين على المراجع الداخلي أن يقوم بعرض تقريره على الإدارة التنفيذية التي قام بمراجعة أعمالها كي يكون لديهم علم بأخطائهم التي رآها المراجع في عملهم، وأن لا يكون هناك تأخير في تسليم التقرير إلى الإدارة العليا، إذ يجب على المراجع بمجرد الانتهاء من التقرير إرساله إلى الإدارة العليا، وأن لا تكون توصيات المراجع في صورة إلزامية بل يجب أن تكون في شكل رأي أو توصية وأن يكون بما عرض لحلول بديلة.

### آفاق الدراسة:

بعدما انتهينا من معالجة إشكالية بحثنا والمرتكزة على دراسة حالة في شركة الإسمنت بسور الغزلان فيما يخص مساهمة المراجعة والرقابة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، ظهرت لنا العديد من الجوانب الجديدة بمواصلة البحث فيها نظراً لأهميتها، لذا ارتأينا طرح بعض المواضيع التي يمكن أن تكمل هذا العمل نذكر منها:

- واقع وآفاق المراجعة والرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية.
- مساهمة المراجعة والرقابة الداخلية في مواجهة الاختلاسات في المؤسسات الاقتصادية.

# قائمة المراجع

# قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب:

- 01- أحمد حسين علي حسين، نظام المعلومات المحاسبي، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 1997.
- 02 - أحمد نور، المبادئ المحاسبية المالية، دار الجامعة، بيروت، 1998.
- 03- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 04- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 05- ثناء علي قباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 06- حسين القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، عمان 1999.
- 07- جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، الأردن، 2002.
- 08- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، معهد الدراسات المصرفية، الأردن، 1998.
- 09- خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية التدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
- 10- سيد عبد المقصود ديبان وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية 2002.
- 11- صالح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2001.
- 12- عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن 2004.
- 13! - عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية والحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن 1998.
- 14- عبد الفتاح محمد الحصن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 15- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 16- عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر 1992.

- 17- عبد الوهاب نصر علي، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في تكنولوجيا المعلومات وعولمة اسواق المال "الواقع والأفاق"، الدار الجامعية، مصر، 2006
- 18- علي عبد الهادي مسلم، مذكرات في نشر المعلومات الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر الإسكندرية، 1994.
- 19- عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية، النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفي الإسكندرية، مصر، 2004.
- 20 - فايز جمعة صالح النجار، نظم المعلومات الإدارية، دار الحامد المنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 13.
- 21 - فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 22 - فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، مصر، 2002.
- 23- قالتر ميجس، روييت ميجس، المحاسبة المالية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1988.
- 24- كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- 25- كمال الدين مصطفى الدهراوي وآخرون، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة الدار الجامعة الإسكندرية، 2000.
- 26- كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كمال محمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، مصر 2002.
- 27- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 28- محمد بوين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مطبعة منتجة للطباعة، الجزائر، 2010.
- 29- محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
- 30- محمود شوقي عطى الله، دراسات متعددة في المراجعة، مكتبة الشباب، القاهرة، 1994.
- 31 - منصور حامد محمود، أساسيات المراجعة، جامعة التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 1994.
- 32- الهادي تميمي، مدخل إلى كيمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2006.
- 33- ياسين أحمد العيسي، أصول المحاسبة الحديثة، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.

## 2- المذكرات، الرسائل وأطروحات الدكتوراه:

غير منشورة)، كلية

01- ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004

02- ظاهر شاهر يوسف القشى، مدى فعالية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة عمان العربية، 2003.

03- علي عبد الله سراج، خصائص المعلومات القاعدية لبناء قرارات الإنتاج التي تسمح بالأسبقية التنافسية في إطار الاستراتيجية التنافسية، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005

04- مدني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، 2004.

05- هلال درحون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005.

06- بوشدوب طلال محمد الحميني، المراجعة الداخلية للإجراءات التنظيمية والمحاسبية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2007.

07- شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009.

08- لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير، رسالة ماجستير العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

09- صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2004.

## 3- الملتقيات:

01- صديقي مسعود، دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، الجزائر، افريل، 2003.

## 4- القوانين التشريعية والتنظيمية:

01- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون 01 / 88 الصادر بتاريخ 1988/01/12.

ثانيا: المراجع باللغات الأجنبية:

- 01- ANGOT (H), Système d'informations de l'entreprise, 4eme édition, édition Deboek, université Bruxelles, 2002.
- 02- COLLASSE (B), Comptabilité général, 7eme édition, économie, paris, 2002.
- 03- COLLINS (L) et Vallin (G), Audit et contrôle internes, Principe objectif et pratique, édition Dalloz, paris, 1997.
- 04- EGLEM (J), Les mécanismes comptables de l'entreprise, 4eme édition édition Gulion, paris, 2001.
- 05- GERARD (M), comptabilité générale, édition Eska, paris, 2001.
- 06- IFACI, la nouvelle pratique du contrôle interne, édition d'organisation, paris 1996.
- 07- GIBBIN (M), Introduction à la comptabilité générale, édition ERPI Québec, canada, 1992.
- 08- OBERTH (R), Comptabilité approfondie et révision, 2eme édition, édition Dound, paris, 2001, p182.
- 09- RENARD (I), Théorie et pratique de l'audit interne, les éditions d'organisations, 3eme édition, paris, 2000.
- 10- Société Nationale de la Comptabilité, Organisation de comptabilité , revue algérienne de comptabilité, n°11 03 trimestre Alger, 1996.
- 11- Tort (E), Organisation et management des systèmes comptables, édition Dunod, paris, 2003.

ثالثا: المواقع الالكترونية:

01- [www.Acc4arab.com/acc/showthread](http://www.Acc4arab.com/acc/showthread).

02- [www.minshawi.com/other/drzyadh.htm](http://www.minshawi.com/other/drzyadh.htm).