

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة      التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

أثر التدقيق الداخلي في تقييم حوكمة نظم المعلومات في المؤسسات الاقتصادية

مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة

تحت إشراف الأستاذ :

إبراهيمي عمر

مقدمة من طرف الطالبان :

هني محمد رضا

العقون أمجد

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بشني يوسف	أستاذ محاضرا (أ)	جامعة مستغانم
مقررا	إبراهيمي عمر	أستاذ مساعدا (أ)	جامعة مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ محاضرا (أ)	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2021/2020

# تشكر

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ وبه نستعين ، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أما بعد قالو قديما " من كان في نعمته ولم يشكر خرج منها ولم يشعر "

ولأنه لا شكر قبل شكر الله العالي الرزاق الذي منحنا الصحة ووهبنا العقل وهدانا به النور العلم ووقانا من ظلمات الجهل ، فهو الذي قال : " وإن شكرتم لأزيدكم " لذلك فإن شكر الله واجب وعلى كل واحد منا ، ولا أفضل من قول : " ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين "

ولأن الرسول ﷺ قال : من لم يشكر الناس لم يشكر الله ، ومن أسدى معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوه "

واعترافا بالجميل يسعدنا ويشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر و العرفان إلى كل من أعاننا في إنجاز هذا العمل المتواضع ، على رأسهم الأستاذ "ابراهيمى عمر" ، نتقدم لهم بجزيل الشكر.

كما نشكر كل من قدم لنا معروف " لوجه الله ... إلى كل هؤلاء ألف شكر وتقدير وجزاكم الله عنا ألف خير

# إهداء

إلى من كلله الله بالهيبه والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار ..

" أنت أبي العزيز أطل الله في عمرك "

إلى بسمة حياتي و سر وجودي .. إلى معنى الحب و الحنان و التفاني .. إلى من كان دعائها سر نجاحي إلى أعلى الحباب ..

" أنت أُمي الغالية أطل الله في عمرك "

إلى أخواتي

إلى من تحلو بالصدق و العطاء وتميزوا بالوفاء .. إلى من معهم سعدت، إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم

" أصدقائي الأوفياء "

" إلى كل من سعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي "

شكرا جزيلاً

هي محمد رضا

العقون محمد

## الفهرس

	تشكرات
	الإهداء
	الفهرس
	قائمة الأشكال
01	المقدمة العامة
27-04	<b>الفصل الأول الإطار العام للتدقيق الداخلي</b>
04	تمهيد
05	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
05	المطلب الأول: نشأة و مفهوم التدقيق الداخلي
07	المطلب الثاني: أهمية واهداف التدقيق الداخلي
10	المطلب الثالث: خصائص و انواع التدقيق الداخلي
13	المبحث الثاني: الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي
13	المطلب الأول: خطوات تنفيذ مهنة التدقيق الداخلي
17	المطلب الثاني: تقنيات التدقيق الداخلي
19	المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي
22	المبحث الثالث: إدارة التدقيق الداخلي
22	المطلب الأول: خلية التدقيق الداخلي
23	المطلب الثاني: موضع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي
25	المطلب الثالث: تنظيم إدارة التدقيق الداخلي
27	خلاصة
49-29	<b>الفصل الثاني: حوكمة الشركات ودور نظم المعلومات في المؤسسة</b>
30	تمهيد
31	المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات
31	المطلب الأول: العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات
33	المطلب الثاني: نشأة وتعريف حوكمة الشركات
36	المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات و أهدافها
39	المبحث الثاني: مدخل إلى نظم المعلومات
39	المطلب الأول: مفهوم النظم
40	المطلب الثاني: تعريف نظم المعلومات

39	المطلب الثالث : مكانة ودور نظم المعلومات في المؤسسة
43	المبحث الثالث : نظم المعلومات الجديدة
43	المطلب الأول : مبادئ نظم المعلومات الجديدة
44	المطلب الثاني : العوامل التي أثرت على تطور نظم المعلومات
45	المبحث الرابع : إسهامات التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات
45	المطلب الأول : دور التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية
47	المطلب الثاني : دور التدقيق في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات
48	المطلب الثالث : إطار مقترح لتطوير فعالية التدقيق في ظل حوكمة الشركات
51	خلاصة الفصل
66-53	الفصل الثالث دور نظام المعلومات في تسيير مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة
51	تمهيد
52	المبحث الأول : ماهية المؤسسة
52	المطلب الأول : تعريف المؤسسة متيجي
55	المطلب الثاني : تحليل الهيكل التنظيمي
57	المطلب الثالث : وظائف الأقسام حسب الهيكل التنظيمي
60	المبحث الثاني : نظام معلوماتي معتمد بمؤسسة "متيجي"
60	المطلب الأول : النظام معلوماتي المعتمد في المؤسسة "متيجي"
61	المطلب الثاني : فوائد هذا النظام SAP وأثره على المؤسسة "متيجي"
63	المبحث الثالث : علاقة المعلومات المحاسبي بالتدقيق الداخلي بمؤسسة "متيجي"
63	المطلب الأول : أوقع عملية التدقيق الداخلي بمؤسسة "متيجي"
64	المطلب الثاني : حماية المعلومات المحاسبية من خلال التدقيق الداخلي بمؤسسة "متيجي"
65	المطلب الثالث : علاقة نظام المعلومات بأداء التدقيق الداخلي بمؤسسة "متيجي"
66	الخلاصة الفصل
68	خاتمة العامة
71	مراجع

قائمة الأشكال

الصفحة	الإسم الأشكال	رقم
10	أهداف التدقيق الداخلية	01-I
24	موضع إدارة التدقيق الداخلية وفقا للجنة التدقيق	02-I
24	موضع إدارة التدقيق الداخلية وفقا للإدارة العليا	03-I
36	خصائص حوكمة الشركات	01-II
42	مكانة نظم المعلومات	02-II
57	هيكل لمؤسسة متيجي	01-III

# المقدمة العامة

في ظل تحديات و رهانات العولمة المعلوماتية، أصبح لزاما على أصحاب القرار في كل المؤسسات الاقتصادية تكثيف السعي الجاد في سبيل الحصول على معلومات دقيقة، يمكنهم الاعتماد عليها في صناعة واتخاذ قرارات دقيقة وسليمة.

و ذلك ناتج من بيئة اتخاذ القرارات التي أضحت بالغة التعقيد وسريعة التغيير، متسمة بقلّة اليقين وعدم التأكد، مما يؤدي غالبا إلى ارتفاع درجة المخاطرة المصاحبة للنتائج و الأهداف المراد تحقيقها.

فقد أصبحت هناك ضرورة ملحة لتنمية مهارات صنّاع القرار في مختلف المستويات المختلفة للإدارة الحديثة، والممارسات الإدارية المعتمدة على امتلاك مهارات لإدارة الاعمال والأساليب الكمية المستخدمة في قياس التدفقات المالية الداخلة و الخارجة من المؤسسة، و التي تساعد في الاعتماد على المعلومات الكمية القابلة للقياس المدعمة للحقائق، والتي تستفيد من قوة النماذج الإحصائية والرياضية في التحليل، دون تحيز شخصي في التوصل إلى القرار الأمثل.

وفي إطار التحولات المتسارعة و الاهتمام المتزايد بالمعلومات و تطور وسائل الجمع والتخزين و معالجة و بث المعلومات ووسائل الاتصال و التنسيق بين الوحدات التنظيمية داخل المؤسسة و خارجها مع المؤسسات الأخرى ، و تزايد الاهتمام بتقنيات المعلومات و الاتصال وكذا ضخامة حجم الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و ارتباطها بالمؤسسات من حولها باعتبارها نظاما مفتوحا يؤثر بالبيئة الخارجية و يتأثر بها ووجود القوي الراضة للتغيير.

و من هذا المنطلق نجد أننا بصدد طرح تساؤل رئيسي متمثل اساسا في:

ما هو دور حوكمة نظام المعلومات في التدقيق الداخلية داخل المؤسسات الاقتصادية ؟

1. التساؤلات الفرعية:

كما يمكننا ان نطرح الاسئلة الثانوية التالية:

- ما مدى استجابة المؤسسة لتطبيق نظام المعلومات في تسيير المؤسسة ؟
  - ما هي المتطلبات اللازمة لتطبيق التدقيق الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؟
- الفرضية الأولى:** أدى تحديد المفاهيم الخاصة بالدراسة من : المعلومات – النظام- خصائص المعلومات – نظام المعلومات إلى الوصول إلى المفهوم العام لنظم المعلومات بما تشمله من أنظمة و مقومات هذه الأنظمة و بالتالي الدور الفعال الذي تلعبه هذه المفاهيم في تسيير المؤسسة الاقتصادية و بالتالي الدور الفعال الذي تلعبه هذه المفاهيم في تسيير المؤسسة الاقتصادية.
- **الفرضية الثانية:** إن نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية من الدعائم الأساسية المساهمة في حل كل مشاكل المؤسسة سواء المالية منها أو التنظيمية من خلال اتخاذ القرارات الرشيدة و القضاء على التداخل في المهام بين الوظائف المختلفة داخل المؤسسات ، و تصمم النظم بصفة عامة بحسب المجال الذي تستخدم فيه.
  - **الفرضية الثالثة:** تطوير نظام المعلومات في المؤسسات الاقتصادية من خلال ضرورة تصميم نظام متكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية يقع على عاتقه تحقيق علاقات التنسيق والترابط والتكامل بين كافة النظم الفرعية التي تتواجد في المؤسسة الاقتصادية والتي تتمثل بالدرجة الأساس بكل من : نظام المعلوماتية ونظام المعلومات الإدارية المختلفة.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع من خلال أهمية نظام المعلومات التي لا يكتمل أهميته إلا إذا نظمت وجسدت في شكل أنظمة معلومات فرعية ومتكاملة في نفس الوقت، وهذا ما افتقدته المؤسسة الجزائرية لذا يقع على عاتق المؤسسة الوطنية السير قدما نحو إعداد النظم الإدارية تتفرع بحسب عدد وظائفها وأنشطتها تعمل على توفير وانتاج المعلومات الإدارية اللازمة والتي لها تأثير على نشاطها، ولعل أهم النظم الفرعية الواجب إعدادها، نظام المعلومات الذي يختص بجمع وتبويب وتحليل وتوصيل المعلومة المحاسبية الملائمة المتعلقة بالمؤسسة من جهة وبتزويد أو توصيل هذه المعلومات للأطراف الخارجية كالجهات الحكومية ، مصلحة الضرائب، الدائنون المستثمرون...إلخ

2. أسباب اختيار الموضوع:

يعتبر موضوع نظام المعلومات من المواضيع الهامة بالنسبة لإدارة الاعمال و لهذا يقتضي منا الإلمام بمختلف جوانبه، و السبب الرئيسي في اختيار هذا الموضوع يعود أساسا إلى عدم التطرق إليه من طرف الاقتصاديين و الباحثين في هذا المجال على حد سواء، و حتى و إن وجدت دراسات مماثلة إلا أنها درست من ناحية نظرية و في ظل نظام المعلومات السابق بصيغة بحثة، كما لا تشمل دراسة تفصيلية و تحليلية نتيجة عدم استحداث الموضوع و ترقيته إلى التطبيق الميداني في شكل دراسة تطبيقية في مؤسسة اقتصادية، بالإضافة إلى أسباب ثانوية كرغبتني الشخصية في معالجة هذا الموضوع و الاجتهاد فيه ضف إلى ذلك الإمكانيات الوسائل المتاحة لذلك كالمراجع، و الاجهزة المستخدمة في الجانب المحاسبي من حاسب آلي، النظام المحاسبي المالي الجديد.....الخ

3. أهداف البحث:

تهدف الدراسة أساسا إلى تحديد نظام المعلومات و دوره في المؤسسة الاقتصادية وبما يمكن أن يساهم في تحقيق الهدف العام بصورة أكثر فاعلية خاصة و انه لم يعد هدف الوحدة الاقتصادية محصورا في الوقت الحاضر بتحقيق أكبر قدر من الربح ، بل تعددت أهدافها وأصبحت تشمل : خفض التكاليف ومنع الإسراف ، تحسين الإنتاجية ، إرضاء المستهلكين ، النمو وتنوع المنتجات ، تحسين الجودة ، المساهمة في تحقيق الرخاء الاقتصادي للمجتمع بصورة عامة ، الأمر الذي أدى إلى ازدياد الحاجة إلى المعلوماتية لكي يمكن وضع الخطط واتخاذ الخطوات اللازمة نحو تحقيق تلك الأهداف ، وذلك من خلال وجود نظام للمعلومات مسؤول عن ذلك ، كما تهدف الدراسة كذلك إلى تقييم أداء نظام المعلومات و ما مدى استجابة المؤسسة الاقتصادية لهذا النظام.

4. المنهج المتبع:

لدراسة هذا الموضوع و الإلمام بمختلف جوانبه سوف نستخدم مزيج من المناهج التي تتلاءم و الدراسة التي نقوم بها بحيث نستخدم المنهج الوصفي الذي يناسب استعراض و وصف مكونات و مضمون نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية و دوره في تأدية المهام المتعلقة به ، و كذا وصف المفاهيم الأساسية للموضوع محل الدراسة كما نستعين بالمنهج التحليلي الذي يناسب شرح وتحليل الإحصائيات و الجداول المتعلقة بالدراسة، بالإضافة إلى المنهج الاستنباطي الذي نستخدمه في استخلاص و استنباط أهم النتائج.

الفصل الأول  
الإطار العام للتدقيق  
الداخلية

تمهيد:

إن التطور العلمي و التكنولوجي الذي ظهر بوضوح في العصر الحالي و ما أصاب قطاع الأعمال من تطور كبير وأيضا ظهور شركات متعددة الجنسيات، أدى للحاجة الماسة لمعلومات موثوقة فيها و دقيقة حول نشاط الشركات وذلك عن طريق أداة إدارية تعمل على مسانبتها في العملية الرقابية، والتي تعطي ثقة أكبر لأصحاب المشروع والمستفيدين منه بأن أعمالهم يتم إنجازها وفقا لما هو مخطط له و وفق الأنظمة والقوانين، و أن أصول و التزامات الشركة حقيقية و يتم المحافظة عليها، فتمدها بالتقارير من أجل معرفة الإختلالات و الأخطاء التي تحدث في الشركة، و بالتالي تستطيع الإدارة إتخاذ قراراتها بناءا على المعطيات التي توفرها لها هذه الجهة والمتمثلة في وحدة التدقيق الداخلية.

و منه فإن الشركات اليوم بحاجة إلى وجود وحدات للتدقيق الداخلية بها، إذ أنها تمتاز بـكبر حجمها و تشعب عملياتها بدرجة يصعب عليها أن تتمكن الإدارة العليا للشركة من الرقابة على جميع العمليات و الأنشطة بداخلها، فلا يكفي أن تقوم الإدارة العليا بوضع أنظمة رقابية تضبط بها العمل داخل الشركة وأن تضع القوانين واللوائح التي تحكم عمل الموظفين لديها وإنما لابد من وجود من يقوم بمتابعة هذه الأنظمة للتأكد من أنها تعمل بكفاءة و فعالية .وكذلك تتأكد من التزام الموظفين داخل الشركة بالقوانين والتعليمات و اللوائح التي تقوم الإدارة العليا بتعميمها عليهم.

## المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلية

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى نشأة التدقيق الداخلية، ومفهومها وكذا أهميتها وأنواعها المختلفة.

## المطلب الأول: نشأة و مفهوم التدقيق الداخلية :

أولا :نشأة التدقيق الداخلية<sup>1</sup> :

لقد أدى تعقد و توسع أنشطة الشركة إلى ظهور الحاجة إلى التدقيق الداخلية والتي ظهرت بعد التدقيق الخارجية بوقت طويل، وأدى اهتمام إدارة الشركة بالتعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها وتنفيذهم لسياستها وتوجيهاتها إلى ضرورة وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الوحدة وفحص الأداء المحاسبي فيها يطلق عليه اسم المدقق الداخلي.

التدقيق الداخلية مهنة جديدة إذا ما قورنت بالتدقيق الخارجية بحيث يرجع ظهورها إلى الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية والتي أثرت سلبا على المؤسسات و أدت إلى ضرورة المراقبة الدقيقة للحسابات بهدف تخفيض تكاليف التدقيق الخارجية، ورغم اعتماد المؤسسات الأمريكية على مكاتب التدقيق الخارجية التي كانت مهمتها المصادقة على الحسابات السنوية، ظهرت الحاجة إلى وسيلة لتخفيض مبالغ المصاريف الناتجة عن كثرة الأعمال التحضيرية التي يقوم بها المدقق الخارجي من جرد، تحليل الحسابات، وتم اقتراح القيام بهذه الأعمال من طرف أشخاص من داخل الشركة .

ومنه ظهر المدققين الداخليين بما أنهم يقومون بأعمال التدقيق دون تقديم نتائج أعمالهم، واقتصر عملهم على مساعدة المدققين الخارجيين والمساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة أي تخفيف نفقات الشركة ومنه ولدت الكلمة وليس المهنة أدى الاعتراف بالتدقيق الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة I.I.A سنة 1941<sup>2</sup> .

حيث اقتضت التدقيق الداخلية في بادئ الأمر على الناحية المالية والمحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، وكذا التأكد من سلامة إدارة أصول المؤسسة، غير أنه اتسع نطاقها وأصبحت تغطي مختلف الوظائف في المؤسسة، وتعمل بصفة مستقلة عن بقية الإدارات الخاضعة للرقابة الداخلية، بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام ومد الإدارة العليا بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس اثر القرارات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ المهام ونتائج النشاط داخل الأقسام، بحيث تعتمد عليها الإدارة العليا أساسا فيما تتخذه من قرارات

<sup>1</sup> Jaque Renard, *théorie et pratique de l'audit interne*, édition d'organisation, 3eme édition, France 2000, P: 27.

<sup>2</sup> فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد الملك، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 81

جديدة سواء أكانت متصلة بتصحيح الأوضاع القائمة أو بتنفيذ سياسة جديدة وإهتم بوضع معايير المهنة وعقد امتحانات تأهيلية تمنح على إثرها شهادة مدقق داخلي معتمد<sup>1</sup>.

تعتبر هذه الوظيفة حديثة الاستعمال في الجزائر، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1998 الذي ينص على أنه "يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم و تدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في الشركة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"<sup>2</sup>

كما تنص المادة 40 من القانون 01/91 أن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لتدقيق المؤسسات وتحسين طرق أداءها بشكل ملحوظ<sup>3</sup>.

### ثانيا: تعريف التدقيق الداخلية :

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف التي قدمت للتدقيق والتي هي:

**التعريف الأول<sup>4</sup>:** عرف مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية التدقيق الداخلية على أنها "وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات و الاجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات و الأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الإلتزام بهذه الخطط والسياسات والاجراءات ووسائل الرقابة ومدى كفاءتها وفعاليتها وأداء الإدارات و الأقسام".

**التعريف الثاني<sup>5</sup>:** أما المعهد الفرنسي للمدققين والمستشارين الداخليين (IFACI) التدقيق الداخلية على أنها "نشاط تقييمي مستقل، يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من أجل خدمة الإدارة وبالتالي فهي رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس وتقييم درجة كفاية أنظمة الرقابة الأخرى".

**التعريف الثالث<sup>6</sup>:** التدقيق الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية، لتقييم مدى تماشي النظام مع متطلبات الإدارة والعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى".

**التعريف الرابع<sup>7</sup>:** أما في عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلية و تم تعريفها على أنها: نشاط مستقل موضوعي، تأكيدي و استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة و لتحسين عملياتها، و هو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و دقيق لتقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة الشركات.

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد الملك، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص: 82

<sup>2</sup> عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، 2007/2008 ص102

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 1991/04/27 ص 112

<sup>4</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية، الوارث للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، - الأردن 2006، ص 139

<sup>5</sup> عمر عي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدينة، 2008/2009، ص52

<sup>6</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دارالصفاء، عمان الأردن، 2000، ص61

<sup>7</sup> عمر عي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره ص52

التعريف الخامس<sup>1</sup>: التدقيق الداخلية هي نشاط مستقل وموضوعي، يعطي ضمان عن درجة تحكم المؤسسة في عملياتها، كما يقدم توصيات ونصائح للإدارة العليا، ويعمل على خلق قيمة مضافة ومساعدة المؤسسة في الوصول إلى أهدافها المسطرة من خلال تقييم منهجي وتقديم مقترحات للحد من المخاطر وتعزيز الحوكمة.

ومن خلال التعاريف السابقة للتدقيق الداخلية يمكننا استخلاص ما يلي:

1. نشاط داخلي مستقل في المؤسسة .
2. التدقيق الداخلية تعتبر من أهم عناصر الرقابة الداخلية في المنشأة.
3. وظيفة مستقلة داخل المؤسسة غير أن هذا الاستقلالية نسبية وليست مطلقة أنها تابعة لإدارة العليا.
4. الغرض منها التحقق من تطبيق السياسات المسطرة من طرف المؤسسة.

#### المطلب الثاني: أهمية واهداف التدقيق الداخلية :

إن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المشروع على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة، وذلك بتزويدهم بتحليل موضوعية للبيانات وتقارير صحيحة على نشاط المشروع بوجه عام، فكان صفة الشمول هنا من صفات التدقيق الداخلية، فهي تختص بمس نشاط من أنشطة المشروع في النواحي التي تر الادارة جدواها في سبيل إخاء مسؤولياتها.

#### أولاً: أهمية التدقيق الداخلية:

نشأ التدقيق الداخلي وتطور مع تزايد الحاجة إليه للمحافظة على الموارد المتاحة، واطمئنان مجلس الإدارة الى ساحة العمل، وحاجتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات، من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات ، ورسم السياسات المستقبلية. لقد تبوأ وظيفة التدقيق الداخلية مكانة في معظم المؤسسات والشركات، وارتبطت بمعلى مستويات التنظيم،

اهميتها من حيث النشاط<sup>2</sup> :

- 1- نشاط تقييمي: تعتبر كمنشآت تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها، وتطوير أقصى كفاية إنتاجية منها، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تظافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد أهميتها.
- 2- نشاط وقائي: تعتبر كمنشآت وقائي من خال تدقيق الاحداث والوقائع الماضية.
- 3- الانشائية: تشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المنشأة، وذلك من خال وضع برامج للتدقيق .

<sup>1</sup> Jaques. R et Sophie N **audit interne et contrôle de gestion** , Groupe Eyrolles, Paris. France, 2011, p, 20.

<sup>2</sup> رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة أنلي محمد أولحاج، البويرة، 2013، ص86

لقد تطور هذا المفهوم للتدقيق الداخلية بعد عام 2000 ، وظهر المفهوم الجديد على أنه نشاط تأكيد واستشاري مستقل وموضوعي إضافة قيمة المنشأة ..الخ.

أ- نشاط تأكيد يعني اطمئنان الادارية بان المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب.

ب- نشاط استشاري :تزويد إدارة التحليلات والدراسات و الاستشارات و الاقتراحات الازمة اتخاذ القرارات .

ت- نشاط مستقل :بارتباطه على مستوى إداري داخل التنظيم.

ث- نشاط موضوعي :وذلك باداء الاعمال الموكلة إليه.

اهميتها من حيث الجهات المستفيدة<sup>1</sup> : تعتبر التدقيق الداخلية مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من التدقيق نذكر:

#### 1- مسيرو الشركات

يتجه مسيرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أنّ الأهداف المسطرة قد تمّ بلوغها والتحقق من أن نظام المتابعة والتدقيق الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة وصادقة والتي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية.

#### 2- المساهمون وملاك الشركة

يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج التدقيق الداخلية وهذا للتأكد من:

- قدرة تسيير المسؤولين؛
- الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛
- الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

#### 3- الدائنون والموردون

إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين الشركة، و متعاملها و دائنها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والريح تعدان ذات أهمية قصوى لهم وبالتالي فهي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية أو اتجاهها.

#### 4- الغير

المستثمرون :تلعب التدقيق الداخلية دور هاما بالنسبة للمستثمرين، فهي تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات إضافية؛

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص : 97

الهيئات الحكومية: تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط، المراقبة، الضريبة على قاعدة التقرير المعد من طرف المدقق وكذا لحماية المؤسسات وخاصة العمومية منها بتوفير نظام رقابة داخلية سليم .  
إدارة الضرائب: إن احترام النصوص التشريعية، والقانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصدقية والثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية وكذا لتحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصدقية للتصريحات الضريبية.

وعليه، يمكن الوقوف على أهمية التدقيق الداخلية من خلال النقاط التالية<sup>1</sup> :

- العمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفائتها حتى يتسنى لمستعملها اتخاذ أنجع القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة.
- إعطاء مصداقية لما تقدمه الشركة من بيانات ومعلومات محاسبية لمالكي المؤسسات والمساهمين في رأس مالها .
- الموزّدون والمتعاملون مع الشركة فهم كذلك يهتمون بنتائج التدقيق حتى يتعرفوا على مدى سلامة مركزها المالي السيولة المتاحة لديها، الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم ويزيد من اتساع مجال المعاملات مع هذه الشركة.

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلية<sup>2</sup> :

لقد تطورت أهداف التدقيق الداخلية وأصبحت تتماشى مع التطورات الاقتصادية الحديثة حيث تطورت من اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات وأصبحت تهتم بكل النشاطات والوظائف في الشركات، حيث يمكن تقسيم أهداف التدقيق الداخلية إلى هدفين هما :

- حماية ممتلكات الشركة ومصالحها : يسعى المدقق الداخلي إلى حماية مصالح الشركة وممتلكاتها من الغش والأخطاء والضياع والانحراف باستخدام إجراءات ملائمة كما يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية ويعتمد لتحقيق هذا الهدف برنامج لتدقيق النواحي المالية والمحاسبية عن طريق التدقيق المالية، و تتضمن فحص كل من النظام المحاسبي والرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها وفعاليتها من حيث التصميم والتنفيذ واختيار السجلات المناسبة والقوائم المالية وتحقيق عناصر المركز المالي.

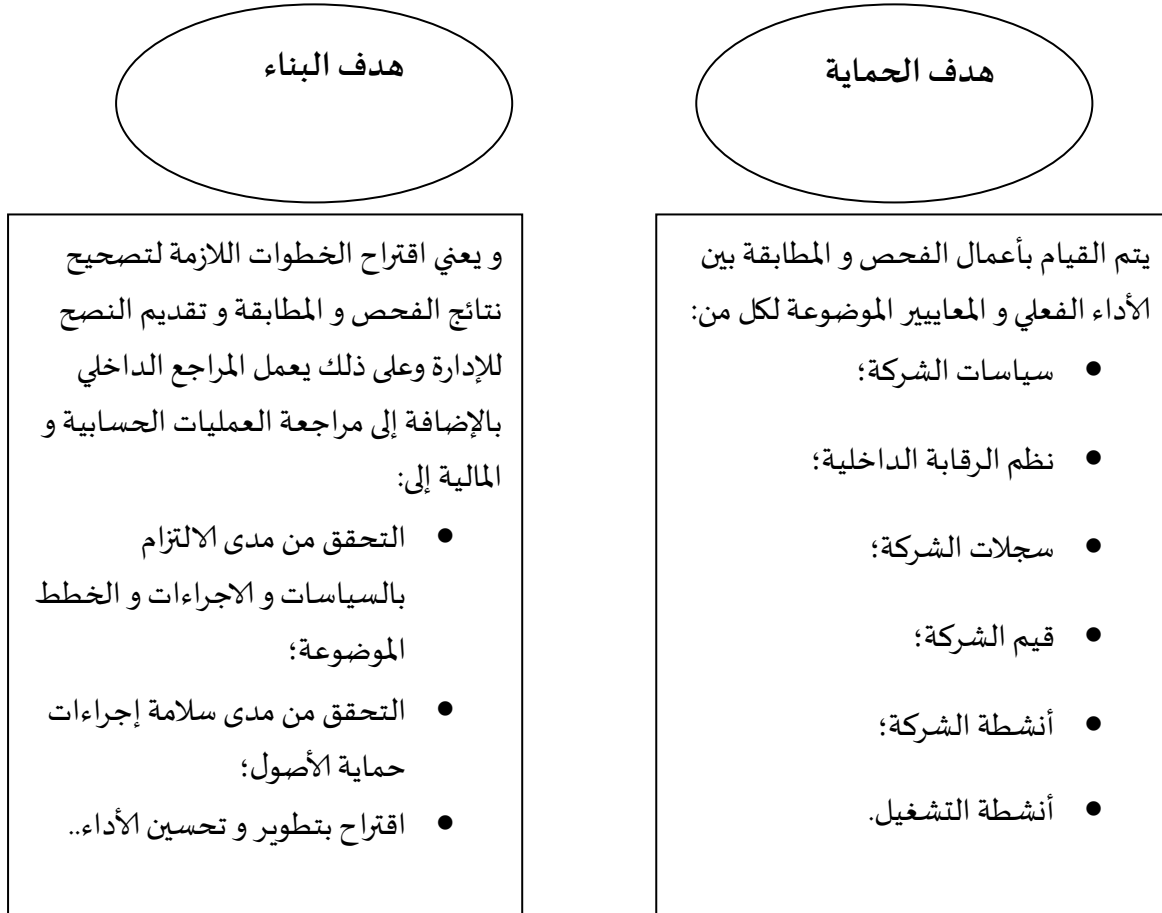
- البناء والإصلاح : عن طريق تقديم توصيات لإجراء التعديلات اللازمة على نواحي النشاط، وتعتمد في هذا المجال على قياس وتقييم وتدقيق خطط وسياسات وإجراءات الإدارة عن طريق القيام بتدقيق خاصة

<sup>1</sup> نقلاً عن محمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمارة ثلجي، الأغواط، 2007، ص: 92

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2002، ص: 96

تتعلق بمختلف نشاطات الشركة وهو ما يعرف بتدقيق الأعمال و التي تهدف إلى تقييم مدى تخصص قسم أو نشاط معين للبرنامج المسطر من طرف الإدارة.

### الشكل رقم (1-1) : أهداف التدقيق الداخلية



المصدر: فتحي رزق السوافيري ، أحمد عبد الملك، الرقابة والتدقيق الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2003 ص2

### المطلب الثالث: خصائص و انواع التدقيق الداخلية :

#### ✓ اولا : خصائص التدقيق الداخلية<sup>1</sup> :

- 1- التدقيق الداخلية وظيفة مستقلة عن بقية النشاطات و العمليات التي تخضع لفحص المدقق الداخلي، وهذا الاستقلال يعد حجر الزاوية في موضوعية نتائج و توصيات المدقق الداخلي ومدى ملائمتها و قبولها والاعتماد عليها وبدون هذه الاستقلالية تكون نتائج و توصيات المدقق الداخلي بعيدة عن الموضوعية وتعتبر فيها شيء من التحيز للنشاطات التي تشارك فيها<sup>2</sup>.
- 2- تختص وظيفة المدقق الداخلي بمهمة فحص جميع الأنشطة في المؤسسة.

<sup>1</sup> Jacques Renard, Ibid, 3éme édition, page : 27-30.

<sup>2</sup> محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد. اصول المراجعة و الرقابة الداخلية التاصيل العلمي و الممارسة العملية . مكتبة الشباب القاهرة 1998 ص 118.

3- اتسعت مهام ومسؤوليات المدقق الداخلي الصادرة سنة 1994 من قبل المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين يلاحظ أن المعهد الأمريكي للمدققين أو المدققين الداخليين حاول التوسع في مفهوم التدقيق الداخلية لدرجة وصفها بأنها رقابة إدارية وأن هذا التوسع له ما يبرره من وجهة نظر المعهد حيث أراد أن يوجد أساس لمفهوم التدقيق الداخلية يتفق مع طموح المؤسسة وأعضائها حيث كانت النظرة السائدة آنذاك أن المحاسبين والمراقبين الماليين في الشركات مصدر خوف وقلق وانزعاج للعاملين في خطوط السلطة المختلفة ودقة البيانات المحاسبية اللازمة في رسم السياسات العامة للمؤسسة وتجري التعديلات على الطرق والوسائل الإدارية في الرقابة وذلك لأجل مسايرتها في التطورات التجارية.

4- التدقيق الداخلية وظيفية دورية ( مستمرة ) وهي خاصة تفرقها عن غيرها

5- التدقيق الداخلية تشمل كل العمليات يقوم المدقق الداخلي بتدقيق كل العمليات من شراء و بيع و تخزين اشهر صيانة

6- التدقيق الداخلية تشمل كل العمليات امتدت التدقيق الداخلية لتشمل كل الوظائف المؤسسة بدون استثناء

7- التدقيق الداخلية وظيفية جديدة وهي جديدة نسبيا لظهورها بعد الازمة الاقتصادية العالمية سنة 1929

#### ✓ ثانيا: انواع التدقيق الداخلية:

للتدقيق الداخلية أنواع عديدة وتعدد أنواعها يؤثر على جوهر العملية، حيث يمكن إدراجها وفق المعيارين التاليين:

1- حسب طبيعة التدقيق<sup>1</sup>: ونميز من خلال هذا المعيار بين كل من:

- التدقيق المستمرة: تعني التدقيق المستمرة طوال السنة للأنشطة التي ترى الإدارة العليا في الشركة ضرورة متابعتها ومدققها صورة مستمرة بسبب أهمية النشاط أو المهام، أو بسبب ضخامة حجم الأموال والنقدية أو الحسابات المعينة تحقيقا لأهداف معينة يحددها مجلس الإدارة أو الإدارة العليا.
- التدقيق النهائية: يتم إجراء أعمال التدقيق النهائية بعد إقفال السنة المالية موضوع التدقيق، بالإضافة واستكمالاً إلى ما سبق القيام به في التدقيق المستمرة من خلال التدقيق الفصلية أو المرحلية، يتم التأكد من صحة البيانات المالية والمحاسبية المعدة بواسطة الادارة المالية لتقديمها إلى الإدارة العليا و مجلس الإدارة ومطابقتها للبيانات الفعلية في السجلات المالية وأنها معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و من أنه تم إعداده بصورة عادلة ووفقا للقوانين والتنظيمات ومن أنها تظهر الوضع أو المركز المالي للمؤسسة و نتائج الأعمال و

1- داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007، ص 40 : 44

التدفقات النقدية والتغيرات في الحقوق و أن الإيضاحات حول البيانات المالية هي كافية و ملائمة، كذلك تدقيق البيانات المالية قبل تقديمها لأية جهة خارجية.

● **التدقيق الخاصة:** يحدد مسؤول دائرة التدقيق الداخلية مع مجلس الإدارة أو المدير العام بعد موافقة مجلس الإدارة أو المدير العام على نطاق أعمال مهام التدقيق الخاصة خلال سنة مالية معينة، يقصد بذلك الأعمال أو الأنشطة، العمليات، الأقسام، الدوائر أو الإدارات التي ينبغي أن تشملها أعمال التدقيق الخاصة، حيث يتم تحضير برنامج تدقيق خاص لكل مهمة وفقاً لأهداف ونطاق المهمة الخاصة بموضوع التكليف إلا في حال تطابق ما ورد في برنامج التدقيق مع المهام الخاصة، في هذه الحالة يجب تطبيق كامل بنود التدقيق في الجزء الخاص منه بالمهمة وإلا يجب تعديل برنامج التدقيق ليتلائم مع المهمة الخاصة بموضوع التدقيق.

2- حسب موضوع و أوجه التدقيق<sup>1</sup>: من خلال هذا المعيار نميز بين كل من:

**التدقيق المالية:** تنطوي هذه التدقيق على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشمل عليها القوائم المالية لأية مؤسسة و استخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الشركة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لتحقيق هذا المستوى من التدقيق بصفة عامة على الرقابة المحاسبية المطلوبة بالنسبة للأنشطة والعمليات المختلفة و التي تتضمن العناصر التالية:

- التحقيق من أن العمليات المالية تمت كما يجب أن يكون (الوجود، الملكية، الاكتمال، الدقة، التسجيل و التقييم).....؛
- تحديد ما إذا كانت اللوائح والتعليمات المالية والإجراءات المالية التي تتضمنها القوانين والنظم الموضوعية قد تم الإلتزام بها و العمل على أساسها و عدم الخروج عنها،
- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت بصورة موضوعية و تعرض البيانات بصورة صادقة و عادلة؛
- التحقق من أن نتيجة النشاط من ربح أو خسارة تعبر تعبيراً صادقاً عن النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة و أن الميزانية العمومية تعبر تعبيراً صادقاً عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛
- التحقق من مدى الإلتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بطبيعة العمل المحاسبي من حيث الدورات المستندية والمحاسبية اللازمة لتسجيل العمليات المالية المختلفة.

**التدقيق التشغيلية (العمليات):** تمثل التدقيق التشغيلية دراسة لأحد الوحدات الخاصة في الشركة لأغراض قياس أدائها، حيث تقوم المدققات التشغيلية على فحص كافة أو بعض الإجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية التشغيل، حيث تقيس الفعالية أي ما إذا كانت الشركة تحقق أهدافها و غاياتها، أما الكفاءة فهي توضح كيف تستخدم الشركة بشكل أفضل مواردها لتحقيق أهدافها، ولا يقتصر عمليات الفحص التشغيلية

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة الإطار النظري - المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العلمي، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2007 ص 128-129

على المحاسبة فقط حيث أنها قد تتضمن تقييم الهيكل التنظيمي و التسويق طرق الإنتاج و تشغيل الحاسب الإلكتروني، أو أي مجال مجال من المؤسسة يخضع للتقييم، وعادة ما يتم تقديم توصيات للإدارة لأغراض تحسين العمليات، إن معايير الفعالية والكفاءة غير مقرر بوضوح مثل مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أو تلك التي تتضمنها القوانين، فإن عملية التدقيق التشغيلية تتطلب أحكام تتسم بأنها أكثر ذاتية مقارنة بتدقيق القوائم المالية و تدقيق الالتزام<sup>1</sup>.

تدقيق الالتزام<sup>2</sup>: تمثل تدقيق الالتزامات عملية فحص لإجراءات الشركة لتحديد ما إذا كانت الشركة تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة عن طريق سلطة أعلى كما تقيس تدقيق الالتزام تقييد الشركة بالمعايير المقررة.

### المبحث الثاني: الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة التدقيق الداخلية

تتمثل منهجية تنفيذ التدقيق الداخلية في مجموعة من الخطوات و الوسائل التي يتبعها المدقق الداخلي في سبيل مدققته و فحصه و تقييمه للأعمال المختلفة داخل الشركة، و ذلك بهدف إيجاد رقابة فعالة على أعمال الشركة ومساعدة العاملين فيها على القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال و كفء.

### المطلب الأول: خطوات تنفيذ مهنة التدقيق الداخلية.

تختلف طريقة أداء المدقق الداخلي تبعاً لإختلاف طبيعة نشاط الشركة و نوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها و النظام الإداري الذي تديره، إلا أن أداء مهنة التدقيق الداخلية يتم من خلال اختار الجهة الخاضعة للتدقيق و من ثم اتباع مجموعة من المراحل لتنفيذها<sup>3</sup>.

أولاً: اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق<sup>4</sup>:

- تبدأ التدقيق الداخلية باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية التدقيق، و الذي يتم وفق ثلاث طرق:
- 1- الاختيار المنظم: و يتم تبعاً لهذه الطريقة اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للتدقيق استناداً إلى خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة.
  - 2- الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا: قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على المعلومات بشأن وضع أو مشكلة ما، ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل تدقيق اتفاقية ما على وشك التوقيع، أو تدقيق حساب أحد العملاء تمهيداً لدفع فاتورة ما.

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن 2009، ص: 36

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 36

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة نفس المرجع السابق ص 157

<sup>4</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 156

3- الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق: قد يحتاج بعض مدراء الدوائر إلى مساعدة المدقق الداخلي إلى تقييم كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

ثانيا: مراحل إنجاز عملية التدقيق الداخلية :

سنقوم بتحديد مراحل انجاز عملية التدقيق من خلال ما يلي :

#### 1- التحضير لمهمة التدقيق الداخلية:

يتطلب الأمر من المدقق الداخلي قبل البدء بالتنفيذ لأعمال التدقيق، أن يقوم أولا بالتحضير الجيد لهذه المهمة من أجل تحديد أولويات مهمة التدقيق بالتوافق مع أهداف الشركة. و تتمثل خطوة التحضير للمهمة في مرحلتين هما مرحلة الأمر بالمهمة و مرحلة الدراسة و التخطيط.

1-1- الأمر بالمهمة<sup>1</sup> : يتمثل الأمر بالمهمة الوثيقة المسلمة من طرف الادارة العامة للمؤسسة الى مصلحة التدقيق الداخلية من أجل اعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلية لصالح الادارة العامة كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق و الأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض. أما من حيث الشكل فيستحسن أن يكون الأمر بالمهمة وثيقة لا تفوت الصفحة الواحدة كما يمكن أن يكون أمر شفهي في حالة ما إذا كانت الشركة صغيرة نسبيا.

كما تجدر الاشارة أن الطالب لخدمات التدقيق الداخلية يستطيع أن يكون غير الادارة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة و لأسباب ما يطلب تدقيق المصلحة ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العامة و لو كتوقيع ثاني ذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للتدقيق الداخلية و استقبال أحسن و تسهيلات عند القيام بعملهم.

1-2- الدراسة و التخطيط<sup>2</sup> : إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية و هامة جدا لإنجاح مهمة التدقيق الداخلية، حيث يجب على المدققين الداخليين وضع خطة التدقيق المبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة التدقيق بما يتلائم مع الأهداف المسطرة و يتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال ما يلي:

أ- الإطلاع و الفهم: في هذه الخطوة يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بعملية الإطلاع و جمع المعلومات

الكافية و اللازمة، التي تمكن من فهم الموضوع محل التدقيق بغرض تحقيق ما يلي:

- معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة؛

<sup>1</sup> شعباني لظفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص78

<sup>2</sup> عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، فرع محاسبة ومراجعة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص10

- معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل التدقيق و تحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها فعلى المدقق الداخلي الفهم الجيد لطبيعة النشاط محل التدقيق، و تحديد احتياجات الطرف المستفيد منها، ليتركز عليه التخطيط للمهمة .
  - ب- خطة التقارب<sup>1</sup> : بعد أن يقوم المدقق الداخلي بالإطلاع و الفهم الجيد للمهمة المكلف بها، و من خلال المعلومات التي قام بجمعها، فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب، و هي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل التدقيق إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة، حيث يقسم الجدول إلى عمودين، يبين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو العمليات الأولية، بينما يبين العمود الثاني أهداف تلك الأعمال أو العمليات .
  - ت- تحديد مواقع الخطر<sup>2</sup> : على المدقق الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملاءمة و فعالية إدارة مخاطر النشاط و أنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به و في نهاية هذه الخطوة و على ضوء تحديده لمواقع الخطر.
- فإن المدقق الداخلي يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة<sup>3</sup> :
- عمود ثالث: يحدد الخطر المرتبط بكل عمل؛
  - عمود رابع: يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاث مستويات: عالي، متوسط، ضعيف؛
  - عمود خامس: ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر، بالإعتماد على الإجراءات و المعايير، الإشراف و الأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين؛
  - عمود سادس: الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، أو أنها موجودة و لا تؤدي عملها والعكس غير موجودة و لكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل؛
- ث- التقرير التوجيهي : يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلية و نطاقها، و يعرض الأهداف التي يسعى المدقق الداخلي لتحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقا ضمن خطة التقارب، و التي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المدققون بمجالات تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي، أي الإدارة ولفروع التي ستخضع للتدقيق، و مجال العمل الجغرافي، أي مكان القيام بالمهمة.
- كما أن هذا التقرير قابل للتعديل ذلك بعد التشاور مع الأشخاص المعنيين بالتدقيق و الطالبين لها و حتى يستطيع التقرير التوجيهي لمهمة التدقيق من تحقيق الأهداف المسطرة عليه أن يأخذ بعين الاعتبار النتائج المستخلصة بعد تحديد مواقع الخطر.

<sup>1</sup>Jaque Renard , Ibid , P : 189.

<sup>2</sup>داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 253 .

<sup>3</sup>Jaque Renard , Ibid , p :190.

## 2- تنفيذ مهمة التدقيق الداخلية:

بعد أن ينتهي المدقق الداخلي من دراسته و تخطيطه لمهمة التدقيق الداخلية المكلف بها، تبدأ خطوات العمل الميداني للمهمة، و التي من خلالها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات و أدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة، و تتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي :

1-2- إجتماع الافتتاح: يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مدققته بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولو النشاط محل التدقيق، و فيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، و كذلك التهيئة الميدانية لعملية التدقيق والفحص التي ستتم.

2-2- برنامج التدقيق (مخطط التنفيذ): يقوم برنامج التدقيق بتقسيم أعمال التدقيق بين مختلف أعضاء فريق المرجعة وفقا لمؤهلاتهم و خبرتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجابات و اللقاءات، و يسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، و يساعد على تتبع عمل المدققين لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن و تحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف المدقق، و يعتبر مرجعا مهما للمهمات المستقبلية، كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط مع خطة التقارب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة و التخطيط فقط و قد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلية فيما يخص هذه الخطة في المعيار رقم 2200 التخطيط للمهمة على " يجب على المدققين الداخليين إعداد مخطط موثق لكل مهمة تدقيق، ويتضمن المخطط أهداف، نطاق، المجال الزمني والموارد المخصصة لكل مهمة" كما تتم عملية التدقيق الداخلية من خلال ثلاثة مراحل أساسية هي: المرحلة التحضيرية، المرحلة التنفيذية ومرحلة الاستنتاج<sup>1</sup>.

3-2- العمل الميداني: يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق و اعتماده من مدير التدقيق، حيث يقوم فريق التدقيق بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات و غيرها من تقنيات التدقيق بغرض أدلة الإثبات الكافية و الملائمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق، و الكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث. ويجب على فريق التدقيق القيام بتوثيق كافة أعمال التدقيق، بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها، و تعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال التدقيق، فهي التي تدعم و تعزز و تثبت عملية و نتائج وتوصيات التدقيق، الناتجة عن أدلة التدقيق من أعمال التدقيق المنجزة.

<sup>1</sup> Elisabeth Bertin et autre, Manuel comptabilité et audit, Bertin édition, Alger. Algérie, 2013, p, 556

## 3- التقرير عن مهمة التدقيق الداخلية :

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في انجاز مهمة التدقيق الداخلية، و تتمثل في أربع مراحل هي<sup>1</sup> :

3-1- التقرير الأولي للتدقيق : يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز و تحليل المشاكل، التي يتم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشمل على كافة المشاكل و الإنحرافات و المخالفات التي تكشفها للمدققين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

3-2- حق الرد من الأشخاص التدقيق أعمالهم : يتم عقد اجتماع بين فريق التدقيق الذي قام بتنفيذ مهمة التدقيق والأشخاص التدقيق أعمالهم، و في هذا الاجتماع يقوم فريق التدقيق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص التدقيق أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات و النتائج و التوصيات من خلال التبريرات و التوضيحات و الانتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم.

3-3- التقرير النهائي : بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير التدقيق في صورته النهائية، و يتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، و التوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات و الإختلالات التي تكشفها خلال عملية التدقيق. و يجب أن يكون التقرير موضوعي و واضح و بناء، و يتم إعداده و تقديمه في الوقت المناسب.

3-4- تنفيذ التوصيات : بعد اقتراح المدقق الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الإلتزام بتنفيذ تلك التوصيات، و تنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة و التي صادقت عليها الإدارة.

## المطلب الثاني: تقنيات التدقيق الداخلية

سنقوم بتحديد أولاً أوراق العمل لتنفيذ مهمة التدقيق الداخلية و من ثم قرائن و أدلة الإثبات.

## أولاً: أوراق العمل لتنفيذ مهمة التدقيق الداخلية

تعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال التدقيق، فهي التي تدعم و تعزز و تثبت عملية و نتائج و توصيات التدقيق، الناتجة عن أدلة التدقيق من أعمال التدقيق المنجزة.

1- عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مرجع سبق ذكره، ص 69 70 .

1- تعريف أوراق عمل التدقيق<sup>1</sup>: تعتبر أوراق العمل دليلا ماديا عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق، لذا أصبح من الضروري على أي مدقق الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير. كما تعرف أوراق العمل على أنها "تشمل كل الأدلة و القرائن التي تم جمعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل وبواسطتها يكون للمدقق الأساس الذي يستند إليه في إعداد التقرير، و القرائن لمدى الفحص الذي قام"<sup>2</sup>.

و تعرف أيضا على " بأنها سجلات يحتفظ بها المدقق للإجراءات التي تم تنفيذها و الاختبارات التي أجراها والمعلومات التي تم الحصول عليها و الاستنتاجات الملائمة التي توصل إليها."<sup>3</sup> حيث تتضمن أوراق العمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، و كذلك الطرق و الإجراءات التي اتبعها، و والنتائج التي توصل إليها.

2- أنواع أوراق العمل: تشمل أوراق ممارسة مهنة التدقيق على ما يلي:

أولاً: ملفات التدقيق: عادة ما يحتفظ المدقق بالوثائق و الأوراق التي يتحصل عليها و يقوم بترتيبها في ملفين، ملف دائم والآخر سنوي أو جاري. و مضمون هذين الملفين لا يختلف كثيرا بين المدققين و التي تحتوي على ما يلي:

- مذكرات التدقيق<sup>4</sup>: كثيرا ما تعترض المدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق أمورا تحتاج إلى تفسيرات وإيضاحات فيقوم بتدوينها في سجل خاص، و من الملاحظات التي يدونها المدقق في هذا السجل ما يلي:

- بيانات بالمستندات المفقودة، أو غير المستوفاة للشروط الشكلية أو الموضوعية أو القانونية؛
- بيان للأخطاء التي عثر عليها أثناء التدقيق؛
- بيان للثغرات التي وجدها في نظام الرقابة الداخلية؛
- المسائل التي يرغب المدقق استكمالها في المرات القادمة؛
- مسائل حرر بها مراسلات لطلب إيضاحات و تفسيرات
- اقتراحات و تعديلات يرى ضرورة لإدخالها على برنامج التدقيق؛
- تحفظاته و ملاحظاته في عملية التدقيق.

- علامات التدقيق<sup>5</sup>: على المدقق أن يستخدم علامات أو رموز خاصة أثناء قيامه بعملية التدقيق، و عندما ينتهي من تدقيق خطوة ما يؤشر عليها برمز خاص يفيد مدقتها و طبيعة تلك المراجعة، و عليه أيضا أن يحتفظ هو ومساعدوه على سرية هذه الأمور، و ليس هناك علامات معينة متعارف عليها بين

1 Laurent, H et Philippe, La pratique de l'audit, France, 1994, P : 69.

2 فتحي رزق السوافيري، محمد أحمد عبد الملك، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص: 69

3 محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2005، ص: 11

4 خالد أمين السيد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية و العملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص ص 106-107

5 خالد أمين السيد علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية و العملية، نفس المرجع السابق، ص 106

جمهور المدققين، حيث تجد لكل مدقق رموزه الخاصة موضوعة في قائمة موضح بها الرموز و دلالاته لبعض معاونوه يسرون على نظام رمزي موحد يسهل على المدقق متابعة أعماله و من الأمثلة على علامات التدقيق على ما يلي :

< دلالة على تدقيق ترحيل المبلغ من دفتر اليومية؛

= :للدلالة على تدقيق المجموع الرأسي؛

× :للدلالة على المجموع الأفقي؛

> :للدلالة على مطابقة العملية مع المستند المؤيد لها؛

O : للدلالة على إلغاء رقم أو شطبه؛

S : للدلالة على عدم إنتهاء تدقيق الخطوة؛

V : للدلالة على التدقيق المستندية؛

م : للدلالة على النقل من صفحة إلى أخرى؛

ك : للدلالة على وجود كشف تحليلي.

ثانيا : القرائن و أدلة الإثبات تقوم البنية الأساسية لعملية التدقيق على وظيفة الإثبات وليس الفحص، وعليه فإنه يجب على المدقق الداخلي عند تنفيذه للإجراءات أن يحصل على قرائن كافية تمكنه من التوصل إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في كتابة تقريره وابداء رأيه.

### 1- أنواع القرائن و أدلة الإثبات<sup>1</sup> :

تتمثل أنواع قرائن الإثبات في التدقيق الداخلية فيما يلي:

- الوجود الفعلي؛
- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء أنشأت داخل الشركة أو خارجها؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية؛
- الإقرارات المكتوبة والتي تعتبر من أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كدفاتر القيد الأصلي و دفاتر الأستاذ العام و السجلات المحاسبية، و أوراق العمل المتعلقة بالتسويات الجردية.

### 2- وسائل الحصول على أدلة الإثبات والقرائن<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مرجع سبق ذكره، ص: 80-82

من أجل القيام بتنفيذ مهمة التدقيق الداخلية فإن المدقق يحتاج الى معلومات نوعية و أخرى كمية من أجل التخطيط لأعمال التدقيق و تنفيذها ولجمع هذه المعلومات و تحليلها يجب الاعتماد على مجموعة من الوسائل ولتقنيات و التي تتمثل فيمايلي :

➤ **المعاينة و الجرد الفعلي:** لكي يتأكد المدقق من صحة و حقيقة الرصيد الدفترى للأصل، فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع وكذلك الوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، هذه الوسيلة تعتبر أهم وأقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.

➤ **التدقيق الحسابية:** يهدف هذا الاجراء للتأكد من سلامة الأرقام و البيانات الحسابية المسجلة بالمستندات والدفاتر و الكشوف و القوائم المالية و ذلك من الناحية الحسابية فقط ورغم بساطة هذه الوسيلة إلا أنها وسيلة ضرورية تمكن المدقق من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي .

➤ **التدقيق المستندية:** إن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما، يعتمد عليها المدقق في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة ومن الصحة المتعلقة بها، وتعتبر التدقيق المستندية من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في التدقيق ويتوقف نجاح عملية التدقيق على دقة أدلة التدقيق المستندية، حيث أنها تساعد المدقق على الربط بين الأحداث والتصرفات المالية بالشركة.

➤ **فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** إن هذا الإجراء يعتبر هاما و ضروري لعمل المدقق أو يجب عليه القيام به، فمن خلاله يتمكن المدقق من تحديد نطاق عملية التدقيق، و تقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام وتحديد حجم العينة والاختبارات التي يجب أن يقوم باجرائها. لذلك فإنه يجب على المدقق الداخلي فحص أنظمة المعلومات، للتأكد من احتواء السجلات المالية على معلومات صحيحة ودقيقة، وأن الاجراءات الرقابة كافية وفعالة، كما يجب المدقق الداخلي تدقيق الأنظمة الموضوعية، ومدى ملائمتها مع السياسات والخطط بالشركة لتحديد مدى كفاية وفعالية هذه الأنظمة

### المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلية

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مرجع سبق ذكره، ص75 .

تتم عملية التدقيق الداخلية داخل شركات تتباين أهدافها و أحجامها وهيكلها التنظيمية، ومن خلال أشخاص مختلفين، كل تلك الفروق و الاختلافات تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلية، لذلك قام معهد المدققين الداخليين بإصدار معايير التدقيق الداخلية لضبط عمل المدقق الداخلي.

أولاً معايير الصفات<sup>1</sup> :

هي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين و التي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلية، وشملت على الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة وبذل العناية المهنية، تأكيد الجودة وبرامج التحسين وهي كما يلي :

- معيار 1000 الغرض والسلطة والمسؤولية: يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلية بوثيقة رسمية تنسجم مع المعايير وموافق عليها من طرف مجلس الإدارة. كما يجب أن يكون نطاق عمل التدقيق الداخلية غير مقيد، بمعنى أن قسم التدقيق الداخلية تكون له السلطة التي يحتاجها لمتابعة الاجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل من الإدارة.
- معيار 1100 الإستقلالية والموضوعية: ينبغي أن تكون التدقيق الداخلية نشاط مستقل كما ينبغي أن يتسم المدققين الداخليين بالموضوعية في أداء عملهم". يجب أن يرتبط الرئيس التنفيذي للتدقيق بأعلى مستوى في الهيكل الإداري للمؤسسة، وذلك لتمكين نشاط المراجعة الداخلية من تنفيذ مسؤولياته على أكمل وجه، كما يجب عليه أن يقدم لمجلس الإدارة مرة على الأقل في السنة تأكيدا على الاستقلالية التنظيمية لهذا النشاط<sup>2</sup>.
- معيار 1200 الكفاءة والعناية المهنية: ينبغي أن تؤدي المهام بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة. إن كفاءة الأداء المهني هي مسؤولية مدير التدقيق ومسؤولية كل مدقق داخلي ويجب أن يمتلك الكفاءة المهنية والعلمية والتدريب و الانضباط اللازم لأداء واجبه، وأن يمارس الحرص المهني في أداء أعمال التدقيق. كما ينبغي على المدققين الداخليين أن يلتزموا بالعناية المهنية اللازمة والمهارة المتوقعة من مدقق داخلي كفاء، والعناية المهنية لا تعني أن المدقق الداخلي معصوم من الخطأ.
- معيار 1300 تأكيد الجودة وبرامج التحسين: على مدير قسم التدقيق أن يعمل على تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة من خلال تصميم برامج بما يسمح بتحسين نشاط التدقيق وأن تخضع هذه البرامج للتقييم الدوري للجودة داخليا وخارجيا والمراقبة الدورية المستمرة لكل جزء من البرنامج وتحسين عمليات الشركة بما يضمن توافق نشاط التدقيق الداخلية مع معايير و مع الميثاق الأخلاقي.

<sup>1</sup> The institute of internal auditors, international standards for the professional practice of internal auditing "standards and guidance", USA, 2012, p, 1.

<sup>2</sup> - The institute of internal auditors, ipid, p, 4.

لا يمكن أن تتوافق المراجعة الداخلية مع هذا المعايير إلا إذا كانت تابعة مباشرة إما إلى الإدارة العامة أو إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق<sup>1</sup>.

### ثانيا معايير الأداء<sup>2</sup>

هي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلية، تضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أدائها وشملت على إدارة نشاط التدقيق الداخلية، طبيعة العمل، تخطيط المهمة: تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الإنجاز وقبول إدارة المخاطر وهي كما يلي

- معيار 2000 أنشطة التدقيق الداخلية: على مدير قسم التدقيق أن يدير أنشطة التدقيق الداخلية على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للمؤسسة .
- معيار 2100 طبيعة العمل: إذ يجب على نشاط التدقيق الداخلية أن تقوم بالتقييم و المساهمة في تحسين إدارة المخاطر والمراقبة والسيطرة وحوكمة الشركات.
- معيار 2200 تخطيط مهمة العمل: هذه المعايير تتناول أهم الاعتبارات التي يجب أن يأخذها المدقق عند التخطيط لمهمة التدقيق تحديد الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع الموارد.
- معيار 2300 أداء المهمة: إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بتحديد وتحليل وتقييم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها ويجب أن يكون إشراف سليم للتأكد من تحقيق الأهداف ومن توفر الجودة وتطوير الأفراد
- معيار 2400 نتائج الإتصال: ينبغي على المدقق الداخلي أن يقوم بإيصال نتائج عمل التدقيق في الوقت والطريقة المناسبين.
- معيار 2500 برنامج المراقبة: على مدير التدقيق الداخلية وضع جدول لمراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.
- معيار 2600 قبول الإدارة للمخاطرة: بما أن تقويم وتحسين إدارة المخاطر أصبح نشاط عمل التدقيق بموجب لمعيار 2600 ينبغي على مدير قسم التدقيق في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر وإذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للمؤسسة أن تتحمله عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا وإذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة للتوصل للحل المناسب.

<sup>1</sup> Chekroun Meriem, *le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne*, thèse de doctorat, université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, FSECSG, Algérie, 2014, p p, 37-38.

<sup>2</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 466- 487

ثالثا: الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلية<sup>1</sup>: على العموم بأنها مجموعة من المبادئ و القيم، والتي تتمثل في القوانين، والقواعد Ethics تعرف الأخلاقيات التنظيمية والمواثيق العامة للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك للمنظمات المختلفة .

في سنة 2000 وضع معهد المدققين الداخليين دليل جديد لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلية، الهدف منها هو تعزيز الثقافة الأخلاقية في المهنة، من أجل تحمل المدققين مسؤولياتهم للمحافظة على مصالح من يقومون بخدمتهم حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسيين هما:

#### أولاً: المبادئ المرتبطة بالمهنة و تطبيق معايير التدقيق الداخلية<sup>2</sup>:

ترتبط هذه المبادئ بالمهنة و الممارسة العملية للتدقيق الداخلية، حيث يتوقع من المدققين الداخليين تطبيق ودعم المبادئ التالية:

- 1- النزاهة: استقامة المدققين الداخليين تنشأ من الثقة التي يمنحونها و التي توفر الأساس للاعتماد على أحكامهم
- 2- الموضوعية: يظهر المدققون الداخليون أعلى درجات الموضوعية المهنية في جمع، تقييم وإيصال المعلومات حول النشاط أو العمل .
- 3- السرية: يحترم المدققون الداخليون قيمة و حيادية المعلومات التي يحصلون عليها، ولا يفصحون عن هذه المعلومات بدون صلاحيات، إلا في حالة الإلزام القانوني أو المهني لفعل ذلك.
- 4- الكفاءة المهنية: يطبق المدققون الداخليون المعرفة، المهارات والخبرات المطلوبة في تقديم خدمات التدقيق الداخلية.

#### ثانياً: المبادئ المرتبطة بالسلوك<sup>3</sup>:

هي تلك القواعد التي تصف السلوك النموذجي المتوقع من المدققين الداخليين، هذه القواعد تساعد في تفسير مبادئ التطبيق العملي، وتتلخص في:

1. النزاهة: على المدققين الداخليين ممارسة عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية .
2. الموضوعية: يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز.
3. السرية: أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو أي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون بها.

<sup>1</sup> أحمد حلي جمعة، المدخل إلى المراجعة والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص53-54

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، 2007، ص 210

<sup>3</sup> أحمد حلي جمعة، المدخل إلى المراجعة والتأكيد الحديث، مرجع سبق ذكره، ص55

4. الكفاءة المهنية: يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا فقط الخدمات التي يملكون فيها المعرفة والمهارة الضرورية والخبرة.

### المبحث الثالث: إدارة التدقيق الداخلية

سيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى خلية التدقيق الداخلية، وكذا تنظيم إدارة التدقيق الداخلية و موضعها في الهيكل التنظيمي.

### المطلب الأول: خلية التدقيق الداخلية

إن وضع منهجية يتبعها القائم بعملية التدقيق تساعد في اتخاذ القرارات الصائبة والوجهة، وقد أدى كبر حجم الشركات و تعدد الأنشطة و نمو خلية التدقيق داخلها إلى ضرورة وجود أداة إدارية لمتابعة نظام للرقابة الداخلية على إدارة التنظيم نفسه يمكن اعتبار تبعية وظيفة التدقيق الداخلية عاملاً أساسياً ومحدداً لمدى نجاح هذه المهنة، ومن المنطقي والمرغوب فيه أن يُعطى لها كل الوزن والقدر الكافي في المؤسسة وهذا يجعلها مباشرة تحت أعلى مستويات الهرم التنظيمي، من أجل ضمان استقلاليتها تجاه مختلف الإدارات في نفس الوقت وتدعيم صحة استنتاجاتها<sup>1</sup>.

أولاً: مسؤولية المدقق الداخلي<sup>2</sup>: لأن التدقيق الداخلية توجد من أجل خدمة الشركة، لذلك فإن إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعيين المدقق الداخلي فالمدققون الداخليون يعتبرون جزءاً من آلية التغذية العكسية لخلية التدقيق حيث تبدأ مهمة المدقق الداخلي بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة الأمر بذلك و الذي يشمل المدة المدة ومجال التدخل و المنهجية المتبعة، حيث يقوم المدققون الداخليون غالباً بفحص جميع مستويات وسائل الرقابة، كما أنهم يقومون بتحديد ما إذا كانت طرق التقييم مناسبة أم لا و إضافة إلى ذلك يقوم المدقق الداخلي بمعرفة ماذا يجب عليه أن يراجع ومتى تتم التدقيق، و لأي غرض تتم من خلال عملية التدقيق التي تتم التوصل إليها. فعلى المدقق تدقيق ذلك الجزء من الرقابة الذي يحقق المنفعة مع التكلفة التي يتحملها، و التي تتعلق عادة بمخاطر الفشل في تحقيق هدف أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلية، و تتصف الأخطار تبعا لأهداف الرقابة الإدارية كما يلي<sup>3</sup> :

عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية، الفشل في إتباع السياسات و القوانين، و كذا ضياع الأموال و الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفاء للموارد.

<sup>1</sup> Barbier Etienne, *l'audit interne permanence et actualité*, Edition d'organisation, France, 1996, P, 25.

<sup>2</sup> ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص91

<sup>3</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص240

ثانياً. تنظيم خلية التدقيق الداخلية: يتكون قسم التدقيق الداخلية من عدد قليل من المدققين ذوي المهارات العالية، و تقع على المشرف المسؤولية العامة لقسم التدقيق الداخلية كونه يقوم بالتخطيط و وضع سياسات و إجراءات التدقيق و كذا التنسيق مع المدققين الخارجيين. و يلعب حجم الشركة دوراً كبيراً في إنشاء مصلحة للتدقيق الداخلية التي لا يمكن إنشاؤها في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كونها تتميز بسهولة تسيير عكس المؤسسات الكبيرة التي تتميز بتعدد تسييرها، و عليه يرتبط تنظيم مصلحة التدقيق الداخلية في الشركة إضافة إلى إختيار مركزية التدقيق أو لا مركزيتها.

ثالثاً: علاقة خلية التدقيق بلجنة التدقيق: تقوم الكثير من المؤسسات بإنشاء ما يطلق عليه لجنة التدقيق و تتكون لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة بهدف الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلية مما يؤدي إلى استقلال قسم التدقيق الداخلية عن الإدارة. فكلما زادت العلاقة بين لجنة التدقيق و قسم التدقيق الداخلية كلما ازداد احتمال توفر الاستقلالية و الموضوعية في الفحص و التقييم، و لابد من اعتماد جميع السياسات و المعايير و الإجراءات بالتدقيق الداخلية عن طريق لجنة التدقيق.

#### المطلب الثاني: موضع إدارة التدقيق الداخلية في الهيكل التنظيمي

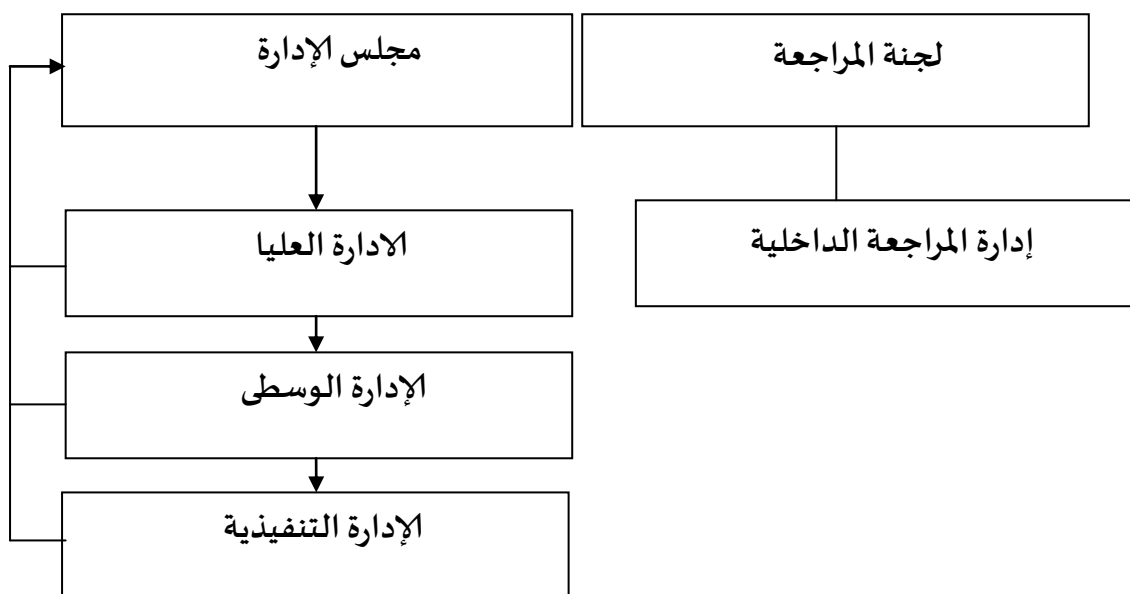
يختلف موضع إدارة التدقيق الداخلية باختلاف الهيكل التنظيمي حيث نجد:

أولاً: موضع إدارة التدقيق الداخلية وفقاً للجنة التدقيق تتجه العديد من الشركات نحو إنشاء ما يعرف بلجنة التدقيق، وذلك بغرض الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلية في الشركة، مما يزيد من استقلالية إدارة التدقيق الداخلية عن الإدارة العليا، و تتمثل العلاقة بين التدقيق الداخلية و لجنة التدقيق في الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في مساعدة لجنة التدقيق للوفاء بمسؤوليات الإشراف الخاصة بها ويخدم المدقق الداخلي لجنة التدقيق من خلال<sup>1</sup>:

- توفير وجهة نظرة مستقلة عن القضايا المحاسبية الرئيسية؛
  - توفير تغذية عكسية عن كفاءة الأنشطة و الالتزام بالسياسات الخاصة بالشركة و الجهات التنظيمية
  - تدعيم لجنة التدقيق في تقييمها لجودة التقرير المالي كجزء من متطلبات قانون Sarbanes-Oxley
- وبذلك يكون موضع إدارة التدقيق الداخلية وفقاً للجنة التدقيق من الهيكل التنظيمي للشركة كالتالي:

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص: 476

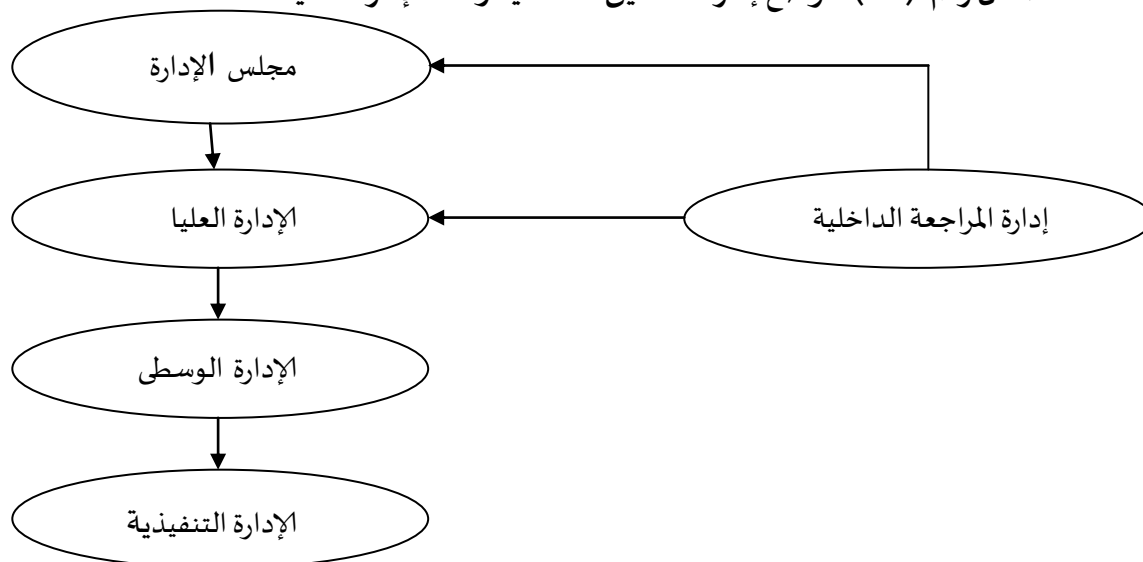
الشكل رقم (2-1) موضع إدارة التدقيق الداخلية وفقا للجنة التدقيق



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول التدقيق، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 235.

ثانيا: موضع إدارة التدقيق الداخلية وفقا للإدارة العليا<sup>1</sup>: تساعد إدارة التدقيق الداخلية المستقلة الإدارة العليا في مسؤولياتها الإشرافية عن طريق توفير تقييم مستقل لعمليات إدارة المخاطر بالشركة، و تقييم ضوابط الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تقييم كفاءة العمليات، و غالبا ما يأخذ المدققون الداخليون الريادة في تقييم فعالية توثيق الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية .

الشكل رقم (3-1) موضع إدارة التدقيق الداخلية وفقا للإدارة العليا



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول التدقيق، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 9

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، نفس المرجع السابق، ص: 477

إن اتخاذ إدارة التدقيق الداخلية وضعا محددًا يضمن موضوعيتها واستقلاليتها عن باقي الوظائف الأخرى للشركة من شأنه أن يؤهلها للقيام بعملها كما ينبغي و بما يضمن فعاليتها، و بالتالي تكون مخرجات وظيفة التدقيق الداخلية قابلة للإعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات، فالأدوار المحددة للإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق جميعها تركز على الأبعاد المختلفة لتقدير و تقييم المخاطر و الرقابة على الشركة، مما يزيد من المطالب المنافسة على وظيفة التدقيق الداخلية بين الإدارة العليا و لجنة التدقيق

### المطلب الثالث: تنظيم إدارة التدقيق الداخلية

تعمل الشركات الاقتصادية على تنظيم التدقيق الداخلية نظرا لكبر حجمها و تشعب أعمالها.

أولا: أنواع تنظيم إدارة التدقيق الداخلية: <sup>1</sup> إن كبر حجم الشركات و اتساعها جغرافيا يحتم عليها وجود هياكل كبيرة لتسيير الأنشطة في مناطقها و ممارسة الرقابة عليها، حيث يوجد ثلاث أنواع لإدارة التدقيق الداخلية و هي:

#### 1- تدقيق داخلية مركزية

تكون باعتماد إدارة واحدة بالشركة لتقوم ببرمجة الزيارات الميدانية المختلفة لفروع هذه الشركة

#### 2- تدقيق داخلية لا مركزية

يتم من خلالها وضع إدارة التدقيق الداخلية على مستوى كل منطقة نشاط أو تكتل جغرافي او فرع للشركة

#### 3- تدقيق داخلية مختلطة<sup>2</sup>

في هذا النوع من التدقيق الداخلية يتم المزج بين النوعين السابقين ( التدقيق الداخلية المركزية والتدقيق الداخلية اللامركزية)، بحيث يتم إرساء إدارة للتدقيق الداخلية على مستوى المديرية العامة للشركة و جعل فروع لها على مستوى كل منطقة

يختلف أداء وظيفة التدقيق الداخلية باختلاف التنظيم الإداري لها (مركزية و لا مركزية)؛ فالشكليات الأولى تتخللها جملة من النقائص تبعا لطبيعة كل واحد منهما كالبطء في تنفيذ الزيارات و عدم المتابعة الآنية و غياب التنسيق بين فروع التدقيق و الاستفادة من الحالات الموجهة في كل فرع، و كذا التقدم اللامتوازن في عملية المدقق بين الفروع، أما النوع الثالث ( التدقيق الداخلية المختلطة ) فيسمح لإدارة التدقيق الداخلية من تقديم رأي في محايد عن الأعمال التي يقوم بها على مستوى المناطق، من خلال إشرافها على الفروع المختلفة لها و إلزامهم بالتقيد بإجراءات و معايير التدقيق الداخلية، و حثهم على العمل على تحقيق الأهداف المسطرة في برنامج التدقيق، إلا أنه يعاب على هذا النوع في ارتفاع تكلفة التدقيق لما يحتاج إليه من وسائل مادية و مالية و موارد بشرية مؤهلة.

1 - صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص 55 56

<sup>2</sup> صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 56

## ثانيا: مسؤوليات و اختصاصات إدارة التدقيق الداخلية

بداية سنقوم بتحديد مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلية و من ثم اختصاصاتها.

1- مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلية<sup>1</sup>

تنحصر مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلية فيما يلي :

- تعمل إدارة التدقيق الداخلية بناء على سلطات صريحة و تكون جميع الإدارات على علم بحقوقها و سلطاتها المطبقة في تدقيق جميع العمليات و الدفاتر و السجلات؛
- الاحتفاظ بأعضاء فريق تدقيق مهني لديه معرفة و مهارات و خبرة كافية و تأهيل مهني؛
- تطوير خطة تدقيق سنوية مرنة باستخدام منهجية ملائمة تأسيسا على المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة حيث تقدم هذه الخطة إلى لجنة التدقيق للموافقة عليها بالإضافة إلى تحديثها دوريا؛
- تطبيق خطة التدقيق السنوية كما تم الاتفاق عليها متضمنة أي مهام خاصة أو مشروعات مطلوبة عن طريق مجلس الإدارة و لجنة التدقيق؛
- جعل لجنة التدقيق على إحاطة و علم بالإتجاهات البارزة و الممارسات الناجحة في التدقيق الداخلية.

2- اختصاصات إدارة التدقيق الداخلية<sup>2</sup> :

تختص إدارة التدقيق الداخلية بما يلي :

- أن يكون لديها حق التعامل كامل و حر مع مجلس الإدارة و لجنة التدقيق؛
- تخصيص الموارد و اختيار الموضوعات، و تحديد أوجه نطاق العمل و تطبيق الأساليب المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق؛
- الحصول على المساعدة الضرورية من أفراد الشركة عندما تقوم بأداء عمليات التدقيق، بالإضافة إلى الخدمات المتخصصة الأخرى من خارج أو داخل الشركة.

و لا تختص إدارة التدقيق الداخلية فيما يلي<sup>3</sup> :

- ليس من واجباتها مراقبة المديرين أو وضع سياسات للإدارات و لا إعطاء أي أوامر؛

<sup>1</sup> متولي محمد حسن، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الأول حول المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات 24/ 26 سبتمبر، مصر، ص 7

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص: 8

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص: 8

## خلاصة:

بعد دراستنا لهذا الفصل والخاص بالإطار العام للتدقيق الداخلية توصلنا إلى أن التدقيق الداخلية تعمل على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بأحداث والتصرفات الإقتصادية من أجل التأكد من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين وذوي الإهتمام، كما أنها تشمل العديد من الأنواع يعمل كل واحد منها على تحقيق غرض معين، ونصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلية على الضوابط والأسس التي تحكم قسم التدقيق الداخلية بما يمكنها من تحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة، وهذا باعتمادها على تقنيات وأدوات وإتباعها لمراحل من أجل التطبيق السليم لها.

## الفصل الثاني

حوكمة الشركات ودور نظم

المعلومات في المؤسسة

تمهيد:

ساهمت الفضائح المالية التي حدثت في العديد من الشركات في العالم إلى الدفع بمفهوم جديد إلى الظهور وهو مفهوم حوكمة الشركات، التي جاءت لتؤكد على أهمية استخدام التطبيقات المثلى لممارسة الرقابة والإشراف الفعال على الشركات، وتمثل بذلك الحل المناسب لمعالجة أسباب الإنهيار، والتي كان من أهم مسبباتها ضعف الرقابة الداخلية مما أدى إلى فقدان الثقة في إدارات ومجالس الشركات.

حيث أصبحت الحاجة ملحة إلى دعم حوكمة الشركات والتي تركز على التدقيق باعتبارها من الآليات الهامة التي تقوم عليها، فتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر تعد من الأمور الضرورية لاستمرار الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها.

يمثل نظام المعلومات بنك المعلومات المحاسبية وتمثل المعلومة المحاسبية الأداة المحركة لإدارة أي مشروع كما تعد عنصر ربط وتنسيق بين المؤسسات وفروعها، وكوسيلة اتصال بين الفعاليات والأحداث الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة ومستخدمي المعلومات عند اتخاذ القرارات، إذ أن جودة أي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، ومعلومات المحاسبية الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة للمستخدمين والأكثر صلاحية في القوائم المالية في المؤسسة، والاستفادة من المعلومات المحاسبية لا يعتمد فقط على الخصائص المتوفرة فيها بل يعتمد على فعالية نظام المعلومات وكفاءة المسيرين في المؤسسة، وعليه من أجل الإلمام بالمعلومات المحاسبية ونظام المعلومات.

## المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

لقد زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات خلال العقود القليلة الماضية، وعقب الانهيارات والأزمات التي شهدتها العديد من الدول، و في هذا الصدد سنقوم بالتعرف على العوامل التي أدت لظهور حوكمة الشركات، وكذا أهميتها وأهدافها.

## المطلب الأول: العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات

لقد تعددت الأسباب في ظهور حوكمة الشركات، حيث تتمثل فيما يلي:

أولاً: نظرية الوكالة<sup>1</sup> :

يصف Jeansen & Meckling علاقة الوكالة بأنها عقد بموجبه يقوم شخص أو أكثر (الأصيل أو الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لإنجاز بعض الأعمال و الخدمات بالنيابة عنه، و في المقابل يفوض الأصيل الوكيل بإتخاذ القرارات.

و تقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات تتمثل في:

- يتميز كل من الأصيل و الوكيل بالرشد الاقتصادي و كلاهما يسعى لتعظيم منفعته؛
- اختلاف أهداف الوكيل و الأصيل إذ يسعى الأول للحصول على أكبر قدر من جهد الوكيل مقابل أجر معقول بينما الثاني يسعى للحصول على مكافآت أكبر مع بذل جهد أقل؛
- بالرغم من تعارض أهداف الأصيل و الوكيل فهناك حاجة مشتركة بينهما في بقاء العلاقة أو الشركة قوية لمواجهة الشركات الأخرى؛
- اختلاف أو تباين المخاطرة التي يتعرض لها كل من الموكل و الوكيل نتيجة عدم قدرة الموكل إحكام الرقابة على أداء الوكيل و اختلاف إمكانية التوصل للمعلومات و مدى فهمها لكل منها.

حيث هناك مشكلين أساسيين للوكالة هما:

- أ - مشكلة التخلخل الخلفي: تنشأ عندما لا يستطيع الأصيل ملاحظة و رقابة أداء الوكيل و عندما تختلف تفضيلات كل من الأصيل و الوكيل حول البدائل المتاحة للاختيار.
- ب - مشكلة التخلخل العكسي (الإختيار العكسي): تنشأ عند عدم تماثل المعلومات لكل من الموكل والوكيل حيث للإدارة (الوكيل) معلومات أكثر من المالك (الموكل)، هذا ولتوفرت نفس المعلومات للموكل فإنه لا يستطيع قراءتها وتفسيرها بنفس القدرة التي يتمتع بها الوكيل.

<sup>1</sup> عدنان حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، مصر، 2007، ص 66:

و من هنا يتعين على الموكل العمل على الحد من عدم تطابق المصالح، بتطبيق نظام تحفيزي من شأنه توفير وسائل المتابعة للتحكم في السلوكيات المضللة للوكيل، و مثل هذا المقصد يستدعي تحمل تكاليف معينة و تسمى بتكاليف الوكالة، حيث تغطي تكاليف الوكالة ما يلي <sup>1</sup>:

تكاليف المراقبة: التي يقوم بها المساهمون للتأكد من أن القادة لا يتصرفون من منطلق مصالحهم الشخصية على حساب المساهمين من خلال استخدام مكاتب الخبرة و التدقيق؛  
تكاليف الالتزام: وهي التي يتحملها المساهمون من أجل التزام مدير الشركة بتنفيذ التزاماته و التعويض عن عدم تنفيذه؛

تكاليف الفرصة البديلة: في حالة اختلاف المصالح مع المدير أو مجلس إدارة الشركة في الاستراتيجية المتبعة إستراتيجية غير مربحة مثلا، سوء تخصيص الموارد).  
ثانيا: الفضائح المالية <sup>2</sup>.

أدت الانهيارات المالية و الفضائح الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم، والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك الشركات، إلى دراسة و تحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والمحاسبي بالشركات و الذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الانهيارات و الفضائح . ولعل من أهم هذه الفضائح ما حدث لشركة ( Enron إنرون للطاقة)، وشركة (الاتصالات Worldcom) والشركة (الأوروبية للأغذية Parmala ) والتي تبين فيما بعد أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في سلوكيات مطبقها. فما جاء فيقضية إنرون أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة إلا أن إدارة إنرون لم تتقيد بها، حيث غض مراجعهم الخارجي (ارثر اندرسون) الطرف عن عملية عدم التقيد وبالتالي وفي الحالتين اتبعت الإدارة ومراجعتها الخارجي الأسلوب اللأخلاقي.  
وهذا ما أدى بالحكومة الأمريكية إلى اصدار قانون (Sarbanes-Oxley Act of 2002) يلزم الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد و تطبيق جميع بنوده كدعامة لحوكمة الشركات، والذي أحدث تغيرات جوهرية على بيئة الأعمال وبيئة مهنة المحاسبة و التدقيق بشكل خاص.

1 Jean Bernard ducrou, **Le gouvernement d'entreprise**, [http://www.creg.acversailles.fr/IMG/pdf/Le\\_gouvernement\\_d'entreprise.pdf](http://www.creg.acversailles.fr/IMG/pdf/Le_gouvernement_d'entreprise.pdf), P:3 , date de consultation : 22/03/2018.

<sup>2</sup> ظاهر يوسف الفشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلة 25 ، العدد2 ، مصر، 2005 ص 13

## المطلب الثاني: نشأة وتعريف حوكمة الشركات

بعد التعرف على العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات، سنتطرق إلى تعريف حوكمة الشركات ونشأته.

أولاً: نشأة مفهوم حوكمة الشركات<sup>1</sup>

نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة و ما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، و هذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين و قواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات، ففي عام 1976 قام كل من Jeanson & Meckeling بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات و إبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، أما في عام 1987 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (COSO) المعروفة باسم لجنة تريدواي (Treadway Commission) والتي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات و ما يرتبط بها من منع حدوث الغش و التلاعب في إعداد القوائم المالية.

وفي أعقاب الانهيارات المالية الكبرى لمشركات أميركية في عام 2002، مثل شركة أنزون وشركة ورلدكوم التي ركز على دور الحوكمة للقضاء على الفساد المالي والإداري الذي تواجهه العديد من الشركات.

## ثانياً: تعريف حوكمة الشركات

تعددت تعاريف حوكمة الشركات بتعدد كتابها و اختلاف وجهات نظرهم، و ذلك لتداخل هذا المفهوم في العديد من الأمور التنظيمية و الاقتصادية و المالية و الاجتماعية للشركات، و كذا ارتباط هذا المفهوم بمجموعة من الأطراف و هي المساهمين، الإدارة، مجلس الإدارة و أصحاب المصالح. و فيما يلي بعض التعريفات المتعلقة بمفهوم حوكمة الشركات:

- تعريفات حوكمة الشركات من وجهة نظر المنظمات:

أ - تعريف البنك الدولي<sup>2</sup> (WB): ممارسة للسلطة السياسية، و رقابة إدارة الموارد المؤسساتية من أجل تنمية إقتصادية واجتماعية.

<sup>1</sup> Stéphane Trébuq, La Gouvernance D'Entreprise Héritière de Conflits Idéologiques et Philosophiques, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, Crefige-Universite Paris-Dauphine avec le soutien de l'associat francophone de Comptabilité, 20-21 Mars 2003, p p 03-05.

<sup>2</sup> Carlos Santos, Good Governance and Aid Effectiveness, the world bank and conditionality, the Georgetown public policy review, volume 7 Number 1 fall, 2001, p 5

ب - تعريف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (le UNDP) <sup>1</sup> ممارسة السلطة السياسية و الاقتصادية والإدارية لإدارة شؤون الشركة و أعمالها، وبمفهومها الواسع تغطي الهيكا التنظيمية و أنشطة الحكومة المركزية، الإقليمية والمحلية، و البرلمان و الشركات و الأفراد التي تضم المجتمع المدني و القطاع الخاص في المشاركة بفعالية و التأثير في السياسة العامة التي تؤثر على كافة المجتمع.

ج - تعريف منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية <sup>2</sup> (OCED) تعتبر حوكمة الشركات بأنها نظام يتم بواسطته توجيه و رقابة منظمات الأعمال، و الحوكمة تحدد هيكل توزيع الواجبات و المسؤوليات بين المشاركين المختلفين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة و المديرين، وغيرهم من ذوي المصالح و تضع القواعد و الأحكام لاتخاذ القرارات لشؤون الشركة المساهمة، فإن الحوكمة تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله الشركة وضع أهدافها و الوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف و العمل على مراقبة الأداء.

تعريفات حوكمة الشركات من وجهة نظر الملاك <sup>3</sup>

أ - هي مجموعة من العمليات التي يستخدمها المستثمرون لمحاولة تخفيض التشغيل، وتكاليف الوكالة المرتبطة بممارسة الشركة لنشاطها.

ب - عرف كل من (Coleman & Biekpe 2006) حوكمة الشركات من وجهة نظر المستثمر باعتبارها:

✓ الوعد بدفع عائد رأس المال للمستثمر؛

✓ الإلتزام بإدارة و تشغيل إستثمارات الشركة بفعالية .

د- هي مجموعة من الآليات التي يستخدمها أصحاب المصالح ( حملة الأسهم، الدائنون، الموظفون، العملاء والأطراف ذات الصلة ) لممارسة الرقابة داخل الشركة، وعلى المديرين بالشكل الذي يضمن لهم حماية مصالحهم داخل الشركة.

- تعريفات حوكمة الشركات من وجهة نظر الإدارة <sup>4</sup>:

أ - هي واجبات و مسؤوليات مجالس إدارة الشركات في إدارة الشركات، و إدارة العلاقات مع حملة الأسهم ومجموعات أصحاب المصالح.

ب - هي مجموعة الآليات التي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات بواسطة المديرين، عندما يكون هناك انفصال بين الملكية و الإدارة.

<sup>1</sup> Wajidi ben rejeb, **gouvernance et performance dans les établissement des soins en Tunisie**, Mmoire pour l'obtention du diplôme des études Approfondies en Management, Faculté des sciences économique et de gestion de tunisie, 2003, p : 5.

<sup>2</sup> عدنان حيدر درويش، ، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، ، مرجع سبق ذكره، ص 13

<sup>3</sup> بهاء الدين سمير علام، أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الإداري المالي للشركات المصرية، بحث مقدم لوزارة الاستثمار مركز المديرين المصري، مصر، 2007، ص5

<sup>4</sup> بهاء الدين سمير علام أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الإداري المالي للشركات المصرية مرجع سبق ذكره ، ص6

ج - حوكمة الشركات تُعنى بوضع التطبيقات و الممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة وتنظيمها بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم و السندات و العاملين بالشركة و أصحاب المصالح وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم.

د - حوكمة الشركات هي السعي لضمان إدارة الشركات بفعالية من خلال ما سبق يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها مجموعة من القوانين و القواعد و المعايير التي من شأنها إدارة ورقابة الشركات من الناحية المالية و غير المالية من أجل الحفاظ على حقوق و مصالح المساهمين وكذا التخفيف من تعارض المصالح القائم بين الملاك و المسيرين للشركة.

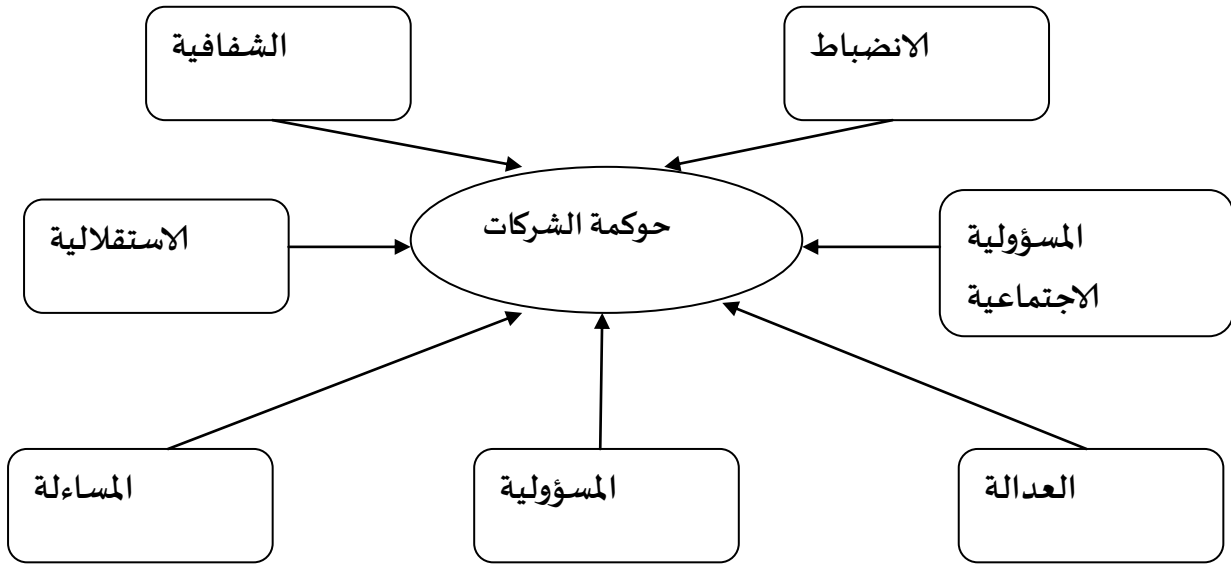
من التعاريف السابقة يمكن استنتاج مجموعة من الخصائص نوجزها فيما يلي<sup>1</sup>:

- الإنضباط: و يقصد به إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح؛
- الشفافية: و يقصد بها تقديم و إعطاء صورة حقيقية لكل ما يحدث في الشركة؛
- الاستقلالية: أي لا يوجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوطات؛
- المساءلة: و تعني إمكانية تقييم و تقدير الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية؛
- المسؤولية: و تعني المسؤولية التي يتحملها مجلس الإدارة أمام جميع الأطراف التي لها مصلحة بالشركة؛
- العدالة: و تعني وجوب احترام حقوق جميع الأطراف سواء كانوا مساهمين، مسيرين أو أصحاب مصلحة في الشركة؛
- المسؤولية الإجتماعية: و تعني النظر إلى الشركة كمواطن جيد يهتم بمصلحة المجتمع و يساهم في تطويره.

و الشكل التالي يوضح خصائص حوكمة الشركات.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة شركات قطاع عام و خاص و مصارف ( المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، مصر، 2008 ص23

الشكل رقم (1-II): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على طارق عبد العال حماد، حوكمة شركات قطاع عام وخاص ومصارف ( المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، مصر، 2008 ص 23.

### المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات و أهدافها

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى أهمية حوكمة الشركات وأهدافها.

أولاً: أهمية حوكمة الشركات:

يمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات فيما يلي<sup>1</sup>:

- التطبيق السليم لقواعد الحوكمة يحسن من أداء السهم، وتعظيم الربحية، و يولد الثقة لدى المستثمر و حملة الأسهم ويؤدي إلى زيادة قدرة المنظمات على المنافسة في الأجل الطويل نظراً لما تتمتع به هذه الشركات من الشفافية في معاملاتها و إجراءاتها المحاسبية، و التدقيق المالية في جميع عمليات الشركة بما يدعم ثقة المستثمرين؛
- تعظيم ثروة الملاك و تدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، و خاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، و حدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع لمستثمر رئيسي... الخ،
- تطبيق قواعد الحوكمة يعطي الشركات قدر أكبر في الحصول على التمويل اللازم، و معاملة مرضية للفتات المختلفة من أصحاب المصالح؛

<sup>1</sup> بن عيشي عمار وعمري سامي، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية: دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وأفاق، جامعة أم البواقي، 7-8 ديسمبر 2010، ص 5.

- توفير الحماية لأصحاب المصالح، و المحافظة على حقوق حملة الأسهم و خاصة الأقلية من حملة الأسهم؛
  - يعتبر التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات أحد الحلول الممكنة لحل مشكلة الوكالة و تخفيض تكاليفها؛ قدر من الكفاءة و -تحقيق التنمية و الاستقرار الإقتصادي و تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية مالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات،
  - لحوكمة الشركات أهمية كبيرة فهي تعمل على تحقيق التنمية الإقتصادية و القانونية و الرفاه الإجتماعي للإقتصاديات والمجتمعات، حيث يهتم القانونيين بآليات الحوكمة لأنها تعمل على الوفاء بحقوق الأطراف المتعددة و التي تضم حملة الأسهم، مجلس الإدارة، المديرين، العاملين، المقرضين و البنوك...الخ.
  - تساهم حوكمة الشركات في تفادي حدوث الأخطاء العمدية و الانحرافات المتعمدة أو غير المتعمدة ، أو العمل على تقليل ذلك إلى أدنى مستوى ممكن لحماية مصالح الشركة، وذلك باستخدام نظم رقابية متطورة<sup>1</sup>.
  - تساهم حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الانفاق و ربط الانفاق بالإنتاج<sup>2</sup>.
- أهمية الحوكمة من الناحية المحاسبية والرقابية:<sup>3</sup> الأمر الذي فوق أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي، وأن أهمية دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق تزداد من خلال التركيز على ثلاثة عوامل أساسية الإفصاح، الشفافية، والمعايير المحاسبية السليمة، وسعياً لضمان المزيد من الانضباط أصدرت الولايات المتحدة تشريعاً جديداً أطلق عليه اسم " sarbanes Oxley " ينص على أهمية انتهاج آليات دورية وسريعة لضمان الحصول على الإفصاح والشفافية المطلوب، كما يدعو إلى تشكيل لجان من أعضاء مستقلين لمتابعة أعمال تدقيق الحسابات والقوائم المالية بحياد تام، كما يشير أيضاً إلى أهمية إنشاء جهاز متابعة ومراقبة أداء مؤسسات المحاسبة والتدقيق وضمان كفاءة أداء مهامها .

<sup>1</sup> حسيالٍ رقية وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري جامعة محمد خيضر بسكرة ماي 2012 ص 09 .

<sup>2</sup> براق محمد ، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في ملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ماي 2012 ص 3

<sup>3</sup> بتول محمد نوري ،علي خلف سلمان ، حوكمة المؤسسات و دورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي للإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ،جامعة البليدة، 18 و 19 ماي 2011 ، ص 8

## ثانيا: أهداف حوكمة الشركات:

يرتكز هدف حوكمة الشركات على ثلاث محاور رئيسية و تتمثل في<sup>1</sup>:

- تسهيل و تنشيط أداء الأعمال التجارية من خلال إنشاء و صيانة نظام الحوافز الذي يشجع المديرين على تحقيق أقصى قدر من الكفاءة التشغيلية للشركة، و العائد على الموجودات و الأرباح الإنتاجية على المدى الطويل
- تقييد إساءة استخدام السلطة من قبل المديرين على موارد الشركة، حيث أن هذه التاوزات تأخذ شكل إساءة استخدام أصول الشركة، و هذا ما يسمى " مشاكل الوكالة " و التي عموما تكون نتيجة ميل المديرين لخدمة أنفسهم؛
- توفير الوسائل اللازمة لمراقبة سلوك المديرين لضمان مساءلة للشركات و حماية أفضل لمصالح المستثمرين من استغلال السلطة من طرف المديرين التنفيذيين بالشركات. كما تعمل الحوكمة الجيدة على تحقيق العديد من الأهداف و أهمها<sup>2</sup>:
- تحسين القدرة التنافسية للوحدات الإقتصادية أمام المنافسة الأجنبية و زيادة قيمتها، و هذا يؤدي إلى خلق حوافز للتطوير و تبني تكنولوجيات حديثة لزيادة درجة جودة المنتات و تخفيض التكاليف الإنتاجية
- فرض الرقابة و تدعيم المساءلة المحاسبية للوحدات الإقتصادية، و هذا يدعم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة و إجراءات المحاسبة و التدقيق المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط الفساد؛
- تعظيم أرباح الوحدة الإقتصادية، و الحصول على التمويل المناسب و التنبؤ بالمخاطر المتوقعة؛
- زيادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية، مما يؤدي إلى جذب الإستثمارات الأجنبية و الحد من هروب رؤوس الأموال؛
- تعميق ثقافة الإلتزام بالقوانين و المبادئ و مراعاة مصالح الأطراف المختلفة.

<sup>1</sup> Charles Oman, Steven Fries et Willem Buiter, **La gouvernance D'entreprise dans les pays en développement, en transirons et les économies émergentes**, Centre de développement de L'OCDE, Cahier de politique économique N°23, 2003, P: 6.

<sup>2</sup> صديقي مسعود، دريس خالد، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرر الإستثمار، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وأفاق، جامعة أم البواق 7-8 ديسمبر 2010، ص-14

## المبحث الثاني : مدخل إلى نظم المعلومات

إن في هذا المبحث يحاول إلقاء الضوء على المفاهيم المرتبطة بالنظم و خصائصها و نظم المعلومات و محدداتها ، كما يتطرق أيضا إلى أهم نظم المعلومات الجديدة و كخاتمة للبحث ندرج أهم التحديات التي تواجهها أنظمة المعلومات .

## المطلب الأول : مفهوم النظم

على الرغم من أن النظم قد وجدت قبل وجود الإنسان إلا أن استخدام هذا المفهوم في مجالات العلم لم يكن إلا منذ 1939 فأصبح يلعب مفهوم النظم دورا هاما في العلم الحديث وقد شغل ذلك تفكير العلماء و المختصين بصفة عامة و انعكس أثره بين علماء الإدارة بصفة خاصة ، حيث يعتبر أسلوب النظم بالنسبة لهم أداة أساسية و فعالة للتغلب على بعض المشاكل و الصعاب التي تواجههم ، " فالنظام هو مجموعة أو تجمع من الأشياء المرتبطة ببعض التفاعلات المنتظمة أو المتبادلة لأداء وظيفة معينة"<sup>1</sup> و يعرف أيضا بأنه " مجموعة من الأجزاء التي تتفاعل و تتكامل مع بعضها البعض و مع بيئتها لتحقيق هدف أو أهداف معينة"<sup>2</sup>

نستخلص من هذه التعاريف أن النظام يضمن عدد من العناصر و التي يمكن أن تمثل نظم فرعية داخل النظام ذاته و تتفاعل مع بعضها البعض من أجل تحقيق هدف أو مجموعة أهداف يسعى النظام لتحقيقها في ظل معطيات بيئة معينة .

انطلاقا من تعريف النظام يمكن تحديد العناصر المكونة له و المتمثلة في :

1 . المدخلات : تمثل المدخلات الموارد اللازمة للنظام ليتمكن من القيام بالأنشطة المختلفة لتحقيق الأهداف المسطرة ، و تشمل المدخلات العديد من العناصر الغير متجانسة كالمخامات و الطاقة و المعلومات و الآلات ، و تعتبر المدخلات مخرجات لنظم أخرى سواء تلك النظم الموجودة في بيئة النظام أو نظم فرعية داخل النظام ذاته .

2 . العمليات ( التحويل ) : يقصد بالعمليات تحويل المدخلات إلى مخرجات و قد تكون عملية التحويل عبارة عن آلة أو إنسان أو آلة و إنسان .

3 . المخرجات : هو ناتج عن عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات و قد تكون هذه المخرجات عبارة عن سلعة ، خدمة

أو معلومة ، و تعد المخرجات الأداة التي من خلالها يتم التحقق من أداء النظام و قدرته على تحقيق أهدافه .

<sup>1</sup> محمد السعيد خشبة . نظم المعلومات ( المفاهيم ، التحليل ، التصميم ) . مطابع الوليد القاهرة . ط 1992 . ص 11 .

<sup>2</sup> إبراهيم سلطان . نظم المعلومات الإدارية ( مدخل إداري ) . الدار الجامعية . ط 2000 . ص 17 .

4. المعلومة المرتدة: تعتبر المعلومات المرتدة الأداة التصحيحية للمخرجات أي أداة لتحقيق الرقابة على

أداء

النظام ، ويمكن تقسيم المعلومات المرتدة إلى نوعين : معلومات مرتدة تصحيحية يقصد بها إرجاع الأشياء

إلى

وضعها الصحيح ، و معلومات مرتدة تطويرية تعمل على تطوير أداء النظام أو تغيير الأهداف .

5. العلاقات: تمثل الوسيلة التي من خلالها يتم ربط النظم الفرعية ببعضها البعض ، و أيضا ربط النظام

ببيئته .

6. بيئة النظام: أي أن النظام لا يوجد في معزل عن النظم الأخرى ، فتواجده في البيئة يسمح له باستقطاب

مدخلاته منها كما أنه يلقي بمخرجاته إليها و بالتالي فعدم وجود تفاعل بين النظام و بيئته يؤدي إلى فشل النظام

و فنائه .

7. حدود النظام: تتمثل حدود النظام في الغشاء الذي يحيط به و يفصله عن بيئته ، فهي غير ثابتة لأنها

تتوقف على

أهداف النظام و درجة تعقده .

### المطلب الثاني: تعريف نظم المعلومات

انطلاقا من ظاهرة المعلومات التي يتسم لها العصر الحديث و الحاجة الملحة للحصول على المعلومات سواء

للفرد أو المؤسسة و في إطار مدخل النظام المستخدم في إدارة المنشآت المعاصرة ، ارتبطت هذه النظم

بالمعلومات و كونت ما أتفق عليه حديث " بنظم المعلومات " .

تعددت واختلفت تعاريف نظم المعلومات و نذكر منها ما يلي :

نظم المعلومات هي عبارة عن " مجموعة من العناصر ( وسائل ، برمجيات أو أفراد ) تسمح بحيازة ، معالجة ،

تخزين و إرسال المعلومات " <sup>1</sup>

و يمكن تعريفه أيضا : " من جهة هو مجموعة من الإجراءات و الوثائق التي تعطي المعلومات المفيدة و تساعد في

وظائف التسيير ، و من جهة ثانية الوسائل المادية و البشرية الضرورية لمعالجة ، تخزين و تحويل المعلومات بهدف

استغلالها الجيد و الصحيح " <sup>2</sup>

من خلال التعريف الأول نلاحظ أن نظام المعلومات عبارة عن كل الأشخاص الذين يستقبلون ، يستعملون و

يرسلون المعلومات من خلال مختلف الآلات الكاتبة و الناسخة و الحاسبة ، تعمل على تسجيل و تخزين و

ترتيب و إرسال المعلومات للأطراف المعنية .

<sup>1</sup> كاريش صليحة . دور أنظمة المعلومات في تنمية القدرة التنافسية للمؤسسة . رسالة ماجستير . معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير . 99 / 2000 . ص 74 .

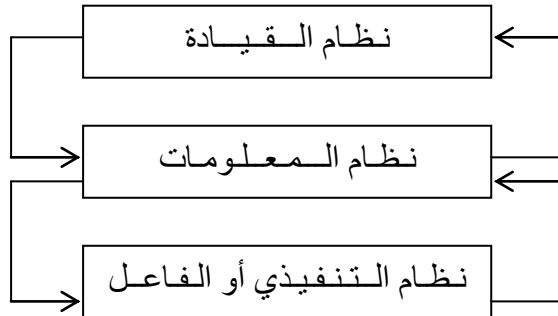
<sup>2</sup> كاريش صليحة . نفس المرجع أعلاه . ص 74 .

أما التعريف الثاني فهو تعريف يخص نظم المعلومات المتعلقة بالمؤسسات من خلال ما تعطيه هذه النظم من معلومات مفيدة للتسيير ، تعمل الموارد البشرية و الوسائل المادية على الحصول عليها و معالجتها و تخزينها و تحويلها إلى معلومات صالحة و ذات كفاءة عالية .

### المطلب الثالث : مكانة ودور نظم المعلومات في المؤسسة

إن ظهور أول نظام للمعلومات في المؤسسة كان في القرن الخامس عشر بابتكار النظام المحاسبي الذي بقي لسنوات عديدة النظام الرسمي الوحيد للمعلومات ، ثم تطور هذا النظام ليشمل مجالات أخرى في الإدارة مع ظهور و استخدام النماذج الرياضية و بحوث العمليات في اتخاذ القرارات .  
و تجدر بنا الإشارة إلى أن نظام المعلومات في المؤسسة يظهر بين نظام القيادة و التنفيذ : النظام التنفيذي يقوم بتحويل المدخلات إلى مخرجات بغرض تحقيق الأهداف المسطرة ، و يقوم نظام القيادة بمراقبة و تعديل ما ينجز من طرف النظام التنفيذي ، أما دور نظام المعلومات فيتمثل في التنسيق بين النظامين : القيادة و التنفيذ ، و هذا ما يوضحه الشكل التالي :

الشكل (02-II). مكانة نظم المعلومات



المصدر : كاريش صليحة . نفس المرجع السابق . ص 77 .

كما يعمل نظام المعلومات على تحقيق الأهداف التالية :<sup>1</sup>

1. المراقبة : إذ أنه بمثابة ذاكرة للمؤسسة بما يعالجه من معلومات تسمح بتكوين وصف تاريخي لأحوالها ، يسهل اكتشاف

الأخطاء التي قد تقع ، أي أن نظام المعلومات ينبغي أن يحقق الثقة (fiabilité) كي تكون المراقبة فعالة .

2. التنسيق و الاتصال بين مختلف المصالح عن طريق تبادل المعلومات و الوثائق المرافقة لمختلف التدفقات .

3. مساعدة المسيرين في عملية اتخاذ القرار عن طريق إيجاد أساس أو قاعدة لتحليل الإشارات التحذيرية الأولية التي تبرز داخليا و خارجيا .

<sup>1</sup> كاريش صليحة . نفس المرجع أعلاه . ص 77 .

هدف نظام المعلومات إذن هو توفير المعلومات الضرورية لكل مستويات التسيير عن حالتها الحالية و السابقة ، و التنبؤ عن طريق تجميع هذه المعلومات ، حفظها ، تحليلها ووضعها معا بطريقة تساعد على الإجابة على أسئلة استراتيجية ، تسييرية و تنفيذية مهمة .

### المبحث الثالث : نظم المعلومات الجديدة

تعتبر نظم المعلومات الجديدة تلك النظم المرتبطة بالحاسب و تعرف على النحو التالي : " هو نظام المعلومات الذي يستخدم الحاسب و برمجيات الحاسب و قواعد البيانات و الإجراءات و الأفراد لتجميع و تحويل و إرسال المعلومات في المؤسسة"<sup>1</sup> .

### المطلب الأول : مبادئ نظم المعلومات الجديدة

إن العصر الذي نشهده الآن هو عصر المعلومات و بالتالي فإنه مما لا شك فيه أن تكون المعلومات أساس كل قرار ، لذلك لا بد من أن تتوفر في نظم المعلومات الحديثة المبادئ التالية:<sup>2</sup>

1 . الخدمة : ينبغي أن يصمم النظام و أن يدار بالطريقة التي تضمن أعلى كفاءة في تقديم الخدمات للمستخدمين .

2 . التوقيت : ينبغي أن يعمل النظام على تقديم المعلومات لطلابها حين يحتاجها و ليس عندما يستطيع النظام أن يحصل عليها .

3 . التوحيد : تتطلب سهولة تداول المعلومات بين أجزاء النظام ذاته و بين غيره من النظم ، ضرورة اتباع طرق التوحيد

القياسي في معالجة المعلومات .

4 . التطوير: و هو أساس المحافظة على استمرار كفاءة النظام في مواجهة التغيرات المتعددة لتحسين طرق المعالجة

وزيادة سرعة توصيل المعلومات .

<sup>1</sup> محمد السعيد خشبة . مرجع سبق ذكره . ص 92 .

<sup>2</sup> محمد فتحي عبد الهادي . علم المكتبات والمعلومات . مكتبة الدار العربية للكتاب القاهرة . الطبعة الأولى 1996 . ص 52

## المطلب الثاني : العوامل التي أثرت على تطور نظم المعلومات

كانت نظم المعلومات في الخمسينات عبارة عن نظم لتشغيل البيانات ، أما في السبعينات ظهرت نظم تخدم المستويات الإدارية ، ثم ظهرت نظم أخرى تخدم المستويات التي تحدد استراتيجيات المنظمة في الثمانينات ، ويمكننا إيضاح العوامل التي أدت هذه التطورات في نظم المعلومات في النقاط التالية :

1. التطور في تكنولوجيا المعلومات : أدى نمو تكنولوجيا المعلومات إلى تزايد الدور الذي تلعبه نظم المعلومات داخل المؤسسات ، هذا النمو أدى إلى ضرورة استخدام الحاسبات في كافة المستويات خاصة إذا أخذنا بعين الاعتبار سهولة تعلم البرمجيات الجديدة و أيضا انخفاض التكاليف التي أصبحت في متناول أغلبية المؤسسات .

2. التطور في خصائص التطبيقات : بدأت نظم المعلومات بتقديم نظم ذات أغراض عامة متعلقة بالوظائف المتداولة في أغلبية المؤسسات مثل تلك المتعلقة بالمخزون ، المبيعات ، الإنتاج ، التسويق و التمويل، لكن مع تطور دور نظم المعلومات و تطور تكنولوجيا الحاسبات الآلية ظهرت برامج جديدة تهدف إلى خدمة تخصصات محددة لأفراد أو مجموعات معينة داخل المؤسسة مثل نظم دعم القرار للإدارة الوسطى و النظم الخبيرة و هذا ما سنتطرق إليه في المبحث التالي .

## المبحث الرابع: إسهامات التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات

لقد أصبحت الحاجة الملحة إلى دعم حوكمة الشركات والتي تركز على التدقيق والتي بدورها تقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا إدارة المخاطر و بذلك تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

## المطلب الأول: دور التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية

تقوم الشركة بوضع و تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من إجراءات المراقبة المختلفة و التي ترتبط بالجوانب المالية، المحاسبية، التنظيمية و الإدارية، و ذلك ضمانا لجسّن سير العمل في الشركة و التقيد بالسياسات الموضوعية و هذا من أجل تحقيق أهدافها.

فنظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر كدعامة لعملية التدقيق، لذلك يقوم المراجع الداخلي بتقييمه قصد تحديد نطاق عمله. يعتبر السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية إلى انفصال الملكية عن التسيير و كذا كبر حجم الشركات وتعقدها الشيء الذي أدى إلى زيادة الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية، كما أصبح أمرا ضروريا من أجل المحافظة على الموارد المتاحة للشركة و تحقيق أهدافها.

أولا: نشأة الرقابة الداخلية<sup>1</sup>

في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية و الإدارة حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، فالمالك كان يقوم بالرقابة على أنشطة الشركة، و انحصر مفهوم الرقابة الداخلية في حماية النقدية فقط باعتبارها أكثر أصول الشركة تداولا، و بعد ذلك اتسع نطاقها ليستخدم كمرادف للضبط الداخلي، و الذي يعني تقسيم العمل و تحديد السلطات و المسؤوليات و الفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة و لذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه: "مجموعة من الوسائل و المقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية و مستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول الشركة و سجلاتها و حساباتها".

كما أن كبر حجم الشركات و تعقد نواحيها الادارية، المالية و التنظيمية، أدى إلى اعتبار نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا للإدارة الحديثة للمحافظة على مواردها المتاحة، كما أن تعقد عالم الأعمال و حدوث الفضائح المالية أدت إلى إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية من أجل تطويره و تحسين فعاليته ليتماشى مع المستندات الحالية.

<sup>1</sup> نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 122

ثانيا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>

لقد عرف نظام الرقابة من قبل لجنة حماية المنظمات COSO على أنها العملية المتخذة من طرف الإدارة و الموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان مقبول لتحقيق أهداف الشركة و فعالية و كفاءة العمليات، و هذا بالإعتماد على التقارير المالية و الالتزام بالقوانين و النظم.

كما نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 و الخاص بتقدير المخاطر و الرقابة الداخلية على أن نظام الرقابة الداخلية يشمل: "كافة السياسات و الإجراءات التي تتبناها إدارة الشركة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى هدف إدارة الشركة، و هو الوصول إلى هدف الإدارة، و هو إدارة العمل بشكل منظم كفاء، و المتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة و حماية الأصول، منع و اكتشاف الاحتيال و الخطأ، دقة و اكتمال السجلات المحاسبية و إعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.

و منه يمكن أن نستخلص أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة من الوسائل تشمل الهيكل التنظيمي السياسات و الإجراءات، الأنظمة و القوانين، الموازنات التقديرية... الخ، و كل ما تراه الشركة ضروري لهذا النظام كمدخلات و التي تحكمها منهيات و أساليب و تستخدم في ذلك أدوات كمالس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق، التدقيق و الخارجية، و سائر الموظفين في الشركة. وهذا من أجل تحقيق مخرجات و نتائج تعمل على تحقيق أهداف الشركة و المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات.

ثالثا: انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات<sup>2</sup>

تعتبر وظيفة التدقيق جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضا الجوانب الإدارية و مساهمتها في إضافة قيمة للشركة وكذا تقديمها للخدمات الإستشارية، فرأي مدير التدقيق حول كفاية و فاعلية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما وشائعا خصوصا مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال و لعل أهمها قانون

Sarbanes-Oxley و تطور المعايير الدولية للتدقيق الداخلية المعيار رقم 2410 معايير الإبلاغ و التي Criteria for Communicating نصت على أن رأي المراجع الداخلي يجب أن يشمل بوضوح العناصر التالية:

- معايير التقييم و كيفية استخدامه؛
- المجال الذي يشمل رأي المراجع الداخلي؛
- من الذي يتولى المسؤولية عن انشاء و صيانة نظام الرقابة الداخلية؛
- المجالات الخاصة التي شملها رأي المراجع الداخلي.

<sup>1</sup> عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدينة 2009، ص

<sup>2</sup> The Institute Of Internal Auditors, Pratical Consideration Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion Control, USA, 2005, P: 3.

و التي من شأنها تحقيق المنافع التالية<sup>1</sup>

- ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة، أن التقييم، التوصيات و التقارير التي تعدها تتم بصفة مستمرة خلال السنة مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات و التحسينات في الوقت الملائم؛
- المساهمة في ضمان جودة التنظيم، فتتضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات و الإجراءات و اللوائح الداخلية لضمان انجاز التنظيم لأهدافه بطريقة اقتصادية و فعالة، و للمراجعين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات و اللوائح الداخلية؛
- تقديم الخدمات الاستشارية، يعتبر المراجعون الداخليون في موقع فريد يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق، المراجع الخارجي و أصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية، التقييم و التوصيات. ومن ثم فإن وظيفة التدقيق عند تقييمها لنظام الرقابة الداخلية تقدم الدعم و المساهمة من أجل تطبيق حوكمة الشركات.

### المطلب الثاني: دور التدقيق في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

تلعب التدقيق دورا مهما في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات و ذلك من خلال:

#### أولا: تعظيم القيمة للعملاء<sup>2</sup>

يضع هذا الدور المراجع الداخلي أمام تحد يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تسير التطور في مختلف مجالات العمل بالشركة، ليس هذا فحسب بل تطوير آليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود الشركة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل، في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمنتجات و خدمات الشركة إلى شريك في عملية الحوكمة، و طالما أن فاعلية تنفيذ قواعد الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية للشركة. فهنا يتضح بعد آخر لدور المراجع الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية، و تقديم التوصيات الكفيلة، مما يضمن برفع مستوى جودتها.

#### ثانيا: تعظيم القيمة للمساهمين

ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، و هذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات و مصالح المساهمين، و المتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فعاليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام، حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على اعدادها معيارا يتم على أساسه اتخاذ قرارات و سلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين و المرتقبين، و هنا يتضح دور التدقيق كعنصر فعال في ضمان دقة و

<sup>1</sup> سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 01، المجلد رقم 45، جانفي 2008، ص 9

<sup>2</sup> لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، 2011، ص: 90

نزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة، و كذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، و مما يدعم الدور الذي يؤديه فريق التدقيق وجوده في موقع الأحداث يعايشها لحظة بلحظة بالشركة، حيث تساعده هذه الميزة على تدقيق القوائم المالية و التقرير عنها بشكل أكثر تفصيلا من المراجع الخارجي مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول الشركة، و حمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات و الاجراءات المطبقة في الشركة<sup>1</sup>.

### ثالثا: تعظيم القيمة لأصحاب المصالح

يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين و الموردين و الدائنين و المجتمع المحيط ككل، الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح الشركة و استمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل و تدفع الضرائب و تقدم السلع و الخدمات. فاستمرارية الشركة تمثل تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين و الأطراف الأخرى ( أصحاب المصالح ) المرتبطة و المتأثرة بنشاطها، و لا تتوقف استمرارية الشركة فقط على مدى كفاءة و فعالية عملياتها، بل أيضا على التحسين المستمر لتلك العمليات، و هنا يبرز دور التدقيق الداخلي حيث يمكنها من خلال التقييم لنظم الرقابة الداخلية، و مساهمتها في إدارة المخاطر و تعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة و الرفع من مستوى كفاءة و جودة عمليات الشركة و تعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح.

### المطلب الثالث: إطار مقترح لتطوير فعالية التدقيق في ظل حوكمة الشركات

يتأسس الإطار المقترح على فكرة إعادة النظر للتدقيق الداخلية من منظور شامل لتحديد الأنشطة المكونة لها، والتي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ، فالاتصال ورفع التقارير إلى مجلس إدارة الشركة، وتنتهي بالمتابعة و مناقشة لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.

#### أولا: التخطيط لعملية التدقيق<sup>2</sup>

ترتكز خطة التدقيق تقليديا على مجال واحد من المخاطر و هي المخاطر المحاسبية و المالية، لذا يتم تصميم الاختيارات للبحث عن هذه الأخطاء، مما يؤثر سلبا على الأنشطة التي تخضع أعمالها للتدقيق لكونها مجزء تحري عن الأخطاء، و من ثم ينظر للتدقيق الداخلية على أنها نشاط يثير القلق و يعطل الأداء و يؤثر سلبا عن عمل مختلف الأنشطة الأخرى، حيث يتطلب تحليل وظيفة التخطيط لعملية التدقيق النظر إليها من ثلاث زوايا مترابطة وهي:

- نطاق التخطيط لعملية التدقيق: يجب أن تتأسس خطة التدقيق على تقييم كافة مخاطر النشاط، فالسعي للتغلب على هذه المخاطر يولد قيمة أعلى للمساهمين و أصحاب المصالح، بحيث يجب تصميم الخطة بناء على تأثير هذه المخاطر على عملية تطبيق قواعد حوكمة الشركات ؛

<sup>1</sup> لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ، مرجع سبق ذكره ، ص:90

<sup>2</sup> لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ، مرجع سبق ذكره ، ص:92

- إجراءات وضع الخطة بما يضمن فاعليتها من خلال تجارب المستويات الإدارية و التنفيذية مع الجهود المبذولة لتنفيذها: يجب تقييم المخاطر من خلال استطلاع آراء المستويات الإدارية المختلفة، كما يجب تدقيق استراتيجيات الشركة والخطط التفصيلية، بعد ذلك حصر المخاطر و تصنيفها تبعا لأهميتها، و تصميم إجراءات التدقيق لكل نوع من المخاطر؛
- تطوير خطة التدقيق: يجب على فريق التدقيق أن يسعى دائما لتطوير خطة التدقيق، مثلا إذا لاحظ الفريق زيادة في معدل الدوران الوظيفي بسبب الاستقالة، يجب أن يبحث عن حل للمخاطر المترتبة عن ذلك، نظرا لما يمكن أن تتحمله الشركة من تكاليف لتعيين و تدريب موظفين جدد، زيادة على ذلك فقدانها لخيرات ملمة بطبيعة نشاط الشركة، واحتمال انتقالها لشركاات منافسة، مما قد يؤثر على الميزة التنافسية التي تحققها الشركة، ويتمثل دور التدقيق هنا في العمل مع خبراء الموارد البشرية في الشركة، لوضع الحلول الكفيلة بتخفيض معدل الدوران من خلال تدقيق أسس تقييم الأداء و نظام الحوافز المطبقة في الشركة و مدى تأثيرهما على هذا المعدل.

#### ثانيا: متطلبات تنفيذ خطة التدقيق :

يتم تنفيذ خطة التدقيق وفقا لأربعة متطلبات هي<sup>1</sup>

- الاعتماد على متخصصين: المراجع الداخلي ليس خبيرا بكل جوانب أنشطة الشركة، و عدم اعتماده على خبير متخصص عند مراجعته مجالا ما خارج نطاق خبرته، يتطلب ضرورة سعيه لمعرفة طبيعة المجال و الظروف المحيطة به معتمدا على على القائمين بالتنفيذ، فحل هذه المشكلة يتطلب ضرورة الاعتماد متخصصين في المجال المراد مراجعته، ففي المثال السابق الخاص بتدقيق مسببات زيادة معدل الدوران الوظيفي، فان ضم خبير في الموارد البشرية لفريق التدقيق يساهم في التأكد من أن عملية التدقيق تم تخطيطها و تنفيذها بطريقة جيدة، و أن النتائج المتحصل عليها وثيقة الصلة بالموضوع؛
- إتباع مدخل العملية: على فريق التدقيق إتباع مدخل العملية عند أداء عمله، من خلال تقييم مجموعة الأنشطة المكونة للعملية المراد مراجعتها، للتعرف على نقاط القوة التي يجب تنميتها و الضعف التي يجب التخلص منها في كل نشاط، بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق المراد من تنفيذ العملية ككل، حيث يساعد هذا المدخل على تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية التدقيق و تدعيم و تطوير تقرير الراجعة الداخلية و جعله أكثر قبولا؛
- إجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلية: يجب على فريق التدقيق أن يسعى لإجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلية من خلال ورش عمل يشترك فيها أعضاء فريق التدقيق مع المتخصصين في

<sup>1</sup> محمود يوسف الكاشف، نحو إطار متكامل لتطوير فعالية المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة، مجلة كلية التجارة، مصر، 2007، ص ص 20 21

المجال الخاضع للرقابة، يكون هدفها تحديد مخاطر الرقابة الرئيسية فيه، و إيجاد حلول رقابية تقلل من تلك المخاطر؛

- استخدام التقنيات الحديثة في التدقيق: من المعلوم أن استخدام التقنيات الحديثة لا يؤدي إلى دقة وسرعة الإنجاز فحسب، بل يساعد على رفع مستوى جودته، و التدقيق كأى وظيفة يمكن تطويرها بالاعتماد على الأساليب التقنية الحديثة من خلال السعي للوصول لمعلومات عن أفضل التطبيقات ووضعها كهدف يجب تحقيقه، خاصة مع اتساع نطاق تبادل المعلومات عن أفضل التطبيقات في مختلف المجالات .

### ثالثا: الإتصال و رفع التقارير إلى مجلس إدارة الشركة

تؤثر تقارير التدقيق على العلاقة بين إدارات الشركة و فريق التدقيق، فقد تؤدي إلى توتر هذه العلاقة نظرا لتركيزها على الأخطاء و الجوانب السلبية للأداء، و هو ما يزيد من احتمال عدم تنفيذه هذه الإدارات لما يرد في تقارير التدقيق من توصيات، و للتغلب على هذه المشكلة يجب<sup>1</sup>:

- أن تتضمن التقارير تعليقا عن الجوانب الإيجابية في العملية التي تمت مراجعتها، من خلال ذكر الجهود المبذولة من طرف إدارات الشركة في السهر على تطبيق قواعد الحوكمة، و من ثم تكون أكثر قبولا و تحفيزا لتنفيذ ما ورد بها من توصيات؛
- يجب أن تكون التقارير معبرة اختصار و دقة عما يريد فريق التدقيق توصيله للجهة التي تستلم التقرير.

### رابعا: المتابعة و مناقشة لجنة التدقيق

لضمان استمرارية نجاح وظيفة التدقيق كآلية لتفعيل حوكمة الشركات يجب أن تكون هناك مناقشة بين إدارة التدقيق و مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق، لتقييم أداء فريق إدارة التدقيق من خلال مطابقتها بالإجابة عن مجموعة من الأسئلة منها على سبيل المثال<sup>2</sup>:

- هل حققت إدارة التدقيق أهدافها من منظور مجلس الإدارة الممثل لحقوق المساهمين؟
- هل ساعدت إدارة التدقيق على التحكم في المخاطر التي تعرضت لها الشركة؟
- هل كانت التوصيات التي قدمتها إدارة التدقيق حول وضعية الشركة ملائمة؟
- هل تتسم نتائج التدقيق و تقاريرها بالدقة؟

<sup>1</sup> محمود يوسف الكاشف، نحو إطار متكامل لتطوير فعالية المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة، ملرجع سبق ذكره ص22

<sup>2</sup> محمود يوسف الكاشف، نفس المرجع ص24

## خلاصة الفصل :

ظهرت حوكمة الشركات بسبب انفصال الملكية عن الإدارة ، وزاد الاهتمام بها بعد سلسلة الانهيارات والأزمات المالية التي مست بعض الشركات، حيث ساهمت هذه الظروف في وضع مجموعة من المبادئ التي تضمن الإستغلال الأمثل لموارد الشركة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح.

كما ساهمت التدقيق في تطبيق حوكمة الشركات، وهذا من خلال تقييمها لنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وكذا دور التدقيق في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات.

كما أن التغيرات البيئية تؤدي إلى تغيرات في الاحتياجات من المعلومات بمعنى أنه نتيجة لكون المؤسسة تنشط بيئة ديناميكية يجعلها عرضة لصرف أموال معتبرة تكون دون جدوى إذا حدثت تغيرات في بيئتها ، كما أن أصعب تحدي يواجه أنظمة المعلومات في المؤسسات هو التطور السريع في علم تكنولوجيا الحاسبات الآلية و يؤدي هذا التطور إلى تقادم نظم المعلومات المبنية على الحاسب الآلي بعد فترة قصيرة هذا يجعل المؤسسة أمام خيارين إما تغيير النظام و هذا يترتب عنه أعباء مالية تضطر المؤسسة على تحملها و إما أن تبقى على الأنظمة كما هي و هو ما يؤدي إلى استخدام نظم معلومات أقل حداثة لفترة من الزمن .

و بالتالي يمكننا أن نقول في الأخير أن الأنظمة التي أوردناها ضمن أنظمة المعلومات الجديدة يمكن أن تكون هي الأخرى أنظمة قديمة بعد فترة وجيزة .

## الفصل الثالث

دور نظام المعلومات في تسيير

مؤسسة المطاحن الكبرى

للظهرة

## تمهيد

لقد تطور الاقتصاد ليشمل مفاهيم عديدة وعميقة، توجهنا لتخصص قسم المالية والمحاسبة الذي يقوم بتدوين بيانات عن مختلف عمليات المؤسسة بشكل مالي معتمد من إنتاج اسهلاك توزيع تخزين بيع وخلق فضاء اقتصادي يسمح باستمرار النشاط على المدى الطويل، وبالتالي فهو علم يختصر الجانب المحاسبي للنشاطات المؤسسة كما يرفق ذلك بالوثائق والمستندات حتى تكون ذات مرجعية حقيقية في حالة احتجنا العودة إليها.

اخترنا مؤسسة اقتصادية إنتاجية المطاحن الكبرى للظهرة لإنجاز التربص فيها، وذلك لاكتشاف عالم الشغل وتعلم الاندماج في جماعة العمل من خلال الاحتكاك المستمر داخل المؤسسة من سير ومعلوماتية والإطلاع على المكتسبات النظرية في مكان العمل، كاستخدام بعض الأدوات والتقنيات والممارسات في الواقع، كما يهدف هذا التربص إلى تحديد أدق الاختبارات، والطموحات وبداية التفكير في المشاريع مستقبلية كونه ضروري لطلبة التخصصات المهنية من أجل الحصول على الشهادة الجامعية، ويهدف كذلك إلى اكتساب خبرة أولية تمهد طريق معارف في النظرية من خلال التربص الذي قمت به على مستوى المطاحن الكبرى للظهرة.

## المبحث الأول : ماهية المؤسسة

بعد كل ما تعلمناه وتوصلنا إليه في الجانب النظري كان لابد لنا من إسقاط تلك المعارف على مؤسسة حتى نوازن نوازن بين النظرية والتطبيق ولذلك كان علينا إختيار مؤسسة ذات كيان معترف به في السوق ولها خبرة كبيرة خصوصا في مجال بحثنا وهو ما قدرنا في نهاية إجراء التريص مجمع متيجي.

## المطلب الأول : تعريف المؤسسة متيجي

أسس السيد "حسين متيجي" المجموعة الصناعية التي أسمه ادولج ميدان صناعة الحبوب في التسعينات بإنشاء شركة للتعاملات التجارية في مجال الصناعات الغذائية تحت اسم الوكالة المغربية. قد أصبحت هذه المؤسسة في ظرف قصير شريكا لا يمكن الاستغناء عنه في مجال المنتوجات الزراعية في الجزائر وحتى في خارج بفصل الادارة الرشيدة وتتبع دقيق للأسواق العالمية.

ثم تدعمت مجموعة "متيجي" بصفة أكثر بالاستثمار في مجال التكنولوجيا تحويل الحبوب وإنشاء مؤسسة جديدة في مستغانم سنة 2001 تسمى مطاحن الكبرى للظهرة. هذا المجمع الضخم لاذي يضم مطحنة ومصنع للسميد من أحدث طراز يتمتع بدقرة تحويل هائلة. كما أن منتجاته ذات جودة عالية مع تكلفة إنتاج تنافسية تجعل منه من بين أهم وأكبر المجمعات للصناعة الغذائية في البلاد.

في بداية سنة 2005 دخل مجمع متيجي في مرحلة توسعية جديدة باكتسابه، بعد مفاوضات طويلة لمؤسستين تابعة للقطاع العمومي، والتي كانت تنتمي إلى مجموعة "رياض صبا" وهي معمل شاء مغنية ومطاحن سيق، تم هذا الشراء في إطار قرار تخصيص المؤسسات الاقتصادية العمومية الصادرة عن الدولة. بعد عشرات السنين من العمل المتواصل، والاستثمار المعتبر في المجال العتاد والانتاج وكذا في مجال الموارد البشرية، قام المجمع متيجي بتأكيد مكانته شيئا فشيئا كرائد في مجال الصناعة الغذائية وتحويل الحبوب في الجزائر بفضل عمل دءوب لعدة سنوات بالإضافة إلى استثمارات هائلة من حيث أجهزة الإنتاج والمواد البشرية أقسام من المجمع:

- قسم الموارد البشرية : فإنه يضمن توافر الموارد البشرية ، والوظيفي وكيل eign من أشكال التجنيد وقامت بتدوير الموظفين داخل المجمع ... وهي مقسمة إلى 02 الخدمات:
- خدمة إدارة الحياة الوظيفية
- خدمة التدريب
- إدارة الشؤون الإدارية والاجتماعية : وهو يدعم الموظفين الإداريين من التجنيد وتراقب صحة العمال ، وهي مقسمة إلى 02 الخدمة:
- إدارة خدمة إدارة / المرتبات
- الخدمة الإجتماعية

- الغدارة الفنية : يحلل الأحداث ، فإنه يشمل 03 الخدمات:
  - دراسة الخدمة
  - التفتيش الخدمة
  - خدمة مختبر
- وزارة المالية : وظيفتها هي المحاسبة وإدارة المرتبات ، وتجهيز الفواتير ، وإدارة المخزون ... وهي مقسمة إلى 03 الخدمات:
  - دائرة المحاسبة العامة
  - خدمة النقدية
  - معلومات الخدمة
- قسم الأوساط الجزائيات : أعماله هو شراء وإدارة المادة : مخازن وتدير عملية الاستعداد وهي مقسمة إلى 03 خدمات :
  - وزارة الإشراف
  - وزارة الداخلية
  - نقل الخدمة
- إدارة الصيانة : فإنه يحافظ ويبقى تشغيل مرافق معقدة ، يتدخل في حال فشل معدات الإنتاج ... إنها تشمل 05 الخدمات.
  - الطريقة وزارة التخطيط
  - خدمة الكهرباء
  - خدمة النقل والإمداد
  - خدمة الميكانيكية
  - أجهزة الخدمة.

#### الفرع الأول : المطاحن الكبرى GMD

المطاحن الكبرى للظهرة كقطب هام في الصناعة الغذائية، وظفت وسائل بشرية وتقنية هامة جعلتها اليوم من بين أكبر المطاحن في الجزائر المطاحن الكبرى الظهرة تأسست من طرف المدير العام " متيجي " وبدأت في أشغالها في فبراير 2002 برأس مال قدره 1.000.000.000 دج، وفي 13 مارس 2002 تفضل رئيس الجمهورية عبد العزيز بوتفليقة بتدشين المؤسسة، وهي شركة ذات أسهم يبلغ حالياً رأسمالها الإجمالي 3.959.660.000 دج تقع في غرب الجزائر في مدينة مستغانم، توظف أكثر من 200 عامل مسيرين من طرف فريق متعدد الخبرات ذو

حيوية وكفاءة عالية، كما تتميز بالتركيز على النوعية الطبيعية لموادها الأولية والمحافظة على البيئة من خلال جميع عمليات تحويل القمح اعتمادا على خبرة عدة أجيال في مجال زراعة القمح، بإنتاجها المركز خاصة على الدقيق والسميد وهي تغطي قسما كبيرا من حاجيات الغرب الجزائري في هذه المنتوجات مع الطموح للوصول إلى تزعم السوق الوطنية تم التصدير إلى بلدان إفريقيا.

- المنتوجات : منتوجات المطاحن الكبرى للظهرة نابعة من أساليب صناعية تتماشى مع المقاييس الدولية العالمية ، تقدم تشكيلة عريضة تستجيب لاحتياجاته. وهذه المنتجات تتمثل في :
  - دقيق لخبزة للخبازين : إذا كانت جميع أنواع الدقيق مستخلصة من طحن لوز حب القمح المنقى فإن دقيق الخبز ، يستوحى أسمه من أهليته لإعطاء خبز جيد في ظروف عادية للعمل والمردودية. وهو يتماشى مع مقاييس ISO9001-2000 أو المقاييس القانونية المعمولة بها في الجزائر O.I\_1996
  - دقيق البسكويت : يستوحى دقيق البسكويت من أهمية إعطاء بسكويت لذيذ وجميل في ظروف عادية للعمل والمردودية. إن لدقيق الذي ينتج في المطاحن الكبرى للظهرة يقصف بجودة عالية تعبر عن العناية المتواصلة أثناء مراحل صنعه وهو يتماشى مع مقاييس ISO9001-2000 أو المقاييس القانونية المعمولة بها في الجزائر O.I\_1996
  - الدقيق الرفيع : هو دقيق خضع لمراقبة وتصنيف كاملة خالا تصنيعه. ستجد ربات البيوت فيه كل ما ترغبين من جودة وصفاء. إن الدقيق للمطاحن الكبرى للظهرة يتماشى مع مقاييس ISO9001-2000 أو المقاييس القانونية المعمولة بها في الجزائر O.I\_1996 .
  - السميد الرفيع الخشن : ينتج السميد الرفيع الخشن بطحن القمح الصلب وتقنية بواسطة نحال من شوائب النخالة. وهنا كذلك نلاحظ جودة المنتج ونقاوته. فالسميد الرفيع الخشن خال من الزوائد الكيميائية أيا كنت طبيعتها. وهو يتماشى مع مقاييس ISO9001-2000 أو المقاييس القانونية المعمولة بها في الجزائر O.I\_1996 .
  - السميد الرفيع المتوسط : ينتج السميد المتوسط بنفس الطريقة التي تستعمل للسميد الرفيع الخشن وهو يتماشى مع مقاييس ISO9001-2000 أو المقاييس القانونية المعمولة بها في الجزائر O.I\_1996 .
  - السميد الرفيع الدقيق : ينتج السميد الرفيع بنفس الطريقة التي تستعمل في إنتاج السميد الخشن أيضا.
  - السميد العادي "SSSF" : ويظهر السميد العادي ميزة عالية للنقاوة خالي من كل الشوائب. يستجيب للمقاييس ISO9001-2000 أو المقاييس القانونية المعمولة بها في الجزائر O.I\_1996
- المراحل التصنيع : إن مراحل التصنيع دائمة المتابعة حسب قواعد جدية بالفعل. فبعد استقبال الشاحنات المعبأة بالحبوب ن يتم التأكد من جودة القمح حسب المقياس المعمول بها داخل المطاحن

## الكبرى للظهرة.

ثم يتم تخزينها داخل أهراء حسب خاصيتها ونوعيتها . بعد هذا يتم تهيئتها قبل طحنها (تقنيات ، ترطيبها ، ثم جعلها في خلايا للراحة).

- الجودة والنوعية : بفضل سياسة بيئة مطورة بعناية : تقدم اليوم مطاحن الكبرى للظهرة لزبائنها منتوجات تستجيب لمتطلبات العصر في مجال الأمن الغذائي والمظهر البيولوجي ، المميزات الغذائية إلخ .. وتظهر المهارة التقليدية في هذا. من اقتناء القمح إلى تعبئة الدقيق والسميد ، تخضع عملية التحويل لمراقبة صارمة لكي نعطي للمستهلك منتج ذو جودة عالية تحترم البيئة ن مسعى الإتقان هذا يفسر الاقتناء الذي تتلقاه منتوجات المطاحن الكبرى للظهرة والاستحسانات الكبير لدى المحترفين والجمهور العريض

## الفرع الثاني : مطاحن سيق

تقع مطاحن سيق في المنطقة الصناعية لمدينة سيق وتمثل فرعا هاما لمجموعة "متيجي" ، إذا أن قدراتها الإنتاجية والتخزينية تجعلها تلعب دورا هاما في سلسلة إنتاج مجموعة متيجي كما تبرهن عن ذلك إمكاناتها الصناعية الهائلة والتي تتمثل في

- مطحنة لإنتاج الدقيق ذات تحويل القمح اللين تقدر ب 400 طن في اليوم
  - مصنع السميد لغنتاج الأسمدة ذو قدرة تحويل القمح الصلب تقدر ب 440 طن في اليوم
  - مجموعة من صوامع الحبوب ذات قدرة تخزين تقدر ب 125.000 طن من الحبوب.
- كما تملك مطاحن سيق حظيرة معتبرة من الشاحنات تمكثها من التزود من الموارد الاولية ومن تسويق منتجاتها على الغرب الجزائري.
- يعمل أكثر من 200 شخص بمطاحن سيق مؤطرين بفريق يتمتع بالكفاءة عالية وإلمام بتكنولوجيا تحويل الحبوب ومشتقاتها.

## الفرع الثالث : لوكالة المغربية

أسست هذه الوكالة منذ أكثر من عشرة سنوات ، عند دخول الجزائر على اقتصاد السوق. الوكالة المغربية مؤسسة استيراد وتصدير يوجد في مدينة مستغانم بالغرب الجزائري وهي متخصصة في التعاملات التجارية في الميدان المنتوجات الغذائية. الوكالة المغربية معترف بها الآن في أكثر الموانئ الدولية مع حجم التعاملات التجارية في ارتفاع مستمر.

تستخدم الوكالة المغربية عشرين شخصا من بينهم متخصصون في التجارة والقانون الدولي وهي مزودة بوسائل تقنية ولوجيستكية معتبرة.

مع الاقتناء لرافعة قطرية من أحدث طراز لتفريغ البواخر على مستوى ميناء مستغانم ، برهنت الوكالة

عزمها على الاستقلالية التامة في مجال أعمالها وتطوير قدراتها إلى أقصى حد. مع رقم أعمال في تزايد ، تعد الوكالة المغربية من بين أهم الشركات للتصدير والاستيراد في المغرب العربي وحتى في إفريقيا الشمالية.

### المطلب الثاني : تحليل الهيكل التنظيمي

تحتوي المؤسسة على الهيكل تنظيمي شامل لنشاطاتها وتحتوي على العديد من المديرات التي توسعت هي الأخرى نظرا إلى التطور والنمو الاقتصادي الذي شهدته هذه المؤسسة كما أن هيكلها التنظيمي يبين على أن هذه الأخيرة تعتمد على أسس تسيير وتخطيط حديثة.

كما يبين المخطط فإن الهيكل التنظيمي يشمل على مجلس الإدارة الذي يعتبر أعلى هيئة فيها والذي يترأسه رئيس مجلس الإدارة وهذه تعتبر هيئة استشارية لإتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة ويقع تحت مجلس الإدارة قسم مساعدة المديرية العامة ولهذا القسم أهمية وتأثير على السير الحسن للمؤسسة ثم يأتي بعدها قسم المراقبة التسيير يخص بتحليل الحالات المالية للشركة.

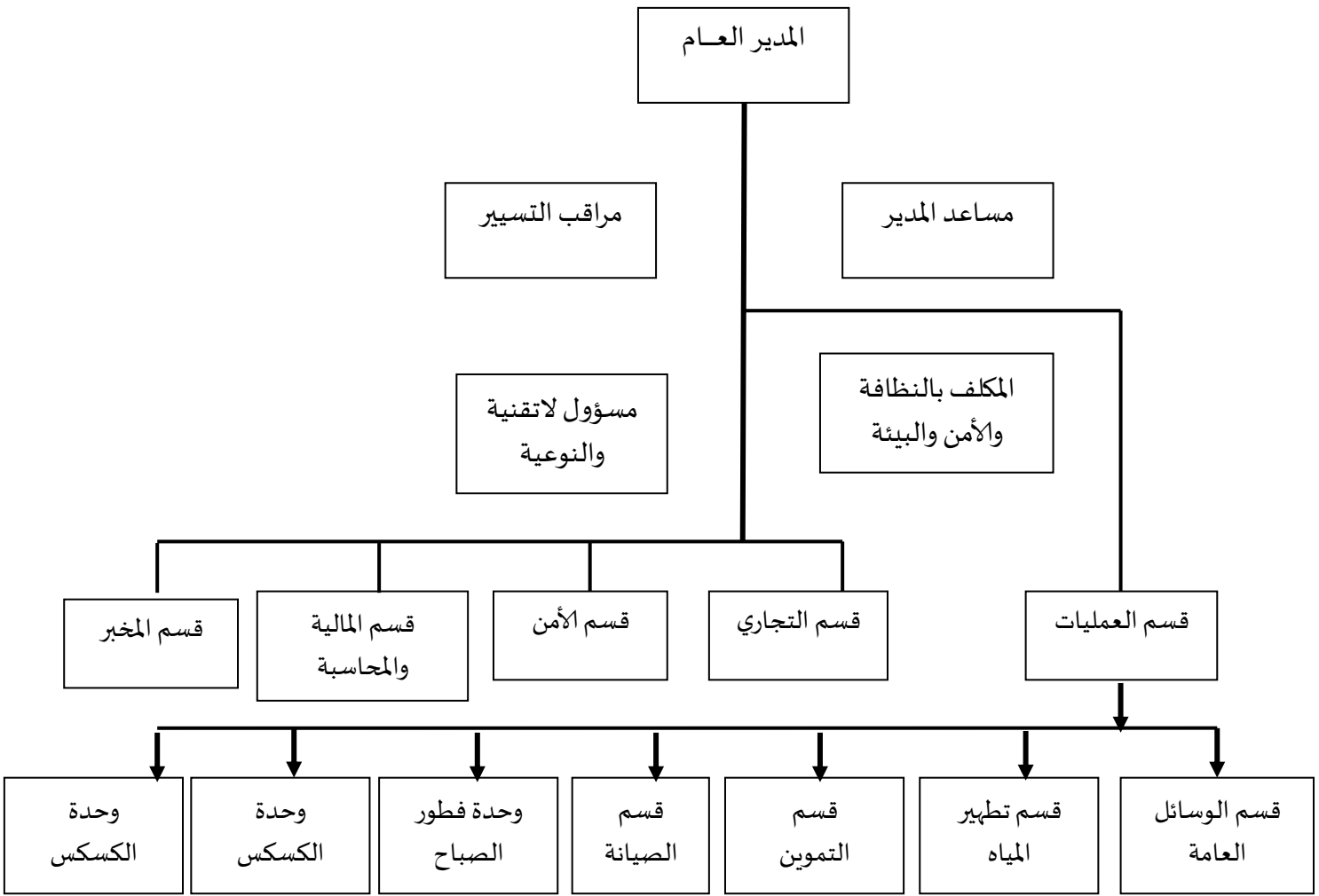
يتأسس المديرية العامة لذي يتم تعيينه من طرف المجلس الإداري للمؤسسة وهو رجل الأول لها رفقة طاقم من المسؤولين والمساعدين بحيث توصله بكل المعلومات المساعدة في إتخاذ القرارات.

فالمديرية الأولى هي مديرية المالية والمحاسبة والتي تقوم بالسهر على متابعة كل العمليات اليومية والداخلية والخارجية وتحتوي كذلك على الخزينة وعلى مصلحة المحاسبة التحليلية والتنبؤية ومهمتها تمن في إعطاء بعض المعلومات كالسعر التكلفة والحالة المالية وتتكفل أيضا بالعمال من كل النواحي كالأجور ، العطل والمنازعات والعلاقات وتقوم مديرية التمويل بمهام تمويل المؤسسة بكل ما تحتاجه المؤسسة من مشتريات سواء كانت داخلية أو خارجية باستعمال مصلحة العبور ، من مهام هذه المديرية مهمة تخزين المواد الأولية والتسيير الحسن لهذه المخزونات ، كما للمديرية مسؤول مكلف بالاتصال يهتم بالعلاقات الخارجية بين المؤسسة ومحيطها قصد اكتساب مكانة والشهرة عند العامة.

أما المديرية التجارية فهي تضم مصلحة ترويج المبيعات والتسويق ومصلحة الإرسال وتسليم البضائع والتوزيع ومصلحة الفاتورة وتسيير المخزونات التامة الصنع.

أما المديرية الأخيرة فهي مديرية مراقبة النوعية وهي عبارة عن مخبر مهمته مراقبة نوعية السلع التي تنتجها المؤسسة وهي تحتوي على مخبر لفحص السلع قبل تسويقها لمراعاة النوعية حتى لا تفقد مكانتها في السوق.

الشكل رقم (1-III): هيكل مؤسسة متيجي



المصدر: الوثائق المستخرجة من المجمع متيجي 2018

المطلب الثالث: وظائف الأقسام حسب الهيكل التنظيمي

❖ المدير العام:

- يقدم الميزانية السنوية لمجلس الإدارة للدراسة والاتفاق والانجاز؛
- يطور السياسة النوعية للعمل ويؤمن تشغيله؛
- يحضر النصوص لإنهاء سياسة تقنية لتسيير الشركة؛
- يقوم بالتسيير اليومي للشركة؛
- يحضر معظم النشاطات لتطبيق وترجمة النصوص القانونية المعمولة بها؛
- ينسق ويوجه مختلف القطاعات والنشاطات للشركة؛
- يسيّر ويتابع العلاقات مع المنظمات الخارجية؛

- يقدم تقرير لمجلس الغدارية على كل الحالات في الشركة؛
- يحضر برنامج تطور الشركة.

#### ❖ مساعدة المدير العام:

- تسجيل البريد الواصل والبريد الذاهب؛
- توزيع البريد الواصل بتعليمات المدير العام؛
- ترتيب الوثائق الخاصة بالمديرية العامة ؛
- تستقبل وتعلن زيارة الأشخاص الداخليين والخارجيين للمدير العام؛
- تسجيل المواعيد وتقوم بالتذكير بها في الوقت المناسب ؛
- تكتب بعض المراسلات الجارية للمديرية العامة؛
- تحضر وتنجز تسطير الأمضاء؛
- تستقبل المكالمات طريقة الخارجية وتطبق طريقة العمل للوثائق الخارجية.

#### ❖ مراقب التسيير :

- تحضير تقرير التسيير الشهري ، الثلاثي السداسي السنوي؛
- تحضير الميزانيات المرتقبة ؛
- جمع المعلومات لدى العاملين على ميدان (إنتاج ، تجارة ، استثمار)؛
- إنشاء صورة خاصة بالشركة ؛
- حساب الثمن والهامش ؛
- تحليل المنشأة ، مراقبة النتائج المالية؛
- القيام بمتابعة مالية ومراقبة المحاسبية والعمليات القائمة ؛
- إقامة ومتابعة معلومات التسيير ؛
- متابعة عمليات الاستثمار ؛
- تحليل الحالات المالية للشركة

#### ❖ المكلف بالتخطيط

- حوصلة وتحليل قائمة المبيعات ؛
- حساب التوقعات الأساسية حسب الطرق الكمية المناسبة؛
- يشارك في تحضير ميزانية الشركة ؛
- يحضر المخطط السنوي للتحويل ويقدمها للمسؤولين ؛

- يساعد معظم الأقسام والمصالح في الأنشطة وترجمة النصوص المخصصة لنشاطها.
- ❖ **المسؤول المالي والمحاسبة**
  - يحرص على احترام قوانين المحاسبة ومصداقية المعلومة الحسابية والمالية طبقا لقوانين المحاسبة ؛
  - مكلف مباشرة بأعمال الكتابة الحسابات المطابقة للقواعد ؛
  - يحرص على احترام التواريخ (المرسوم الشهري) ؛
  - يقوم بمراقبة قانون المحاسبة والضرائب ؛
  - يشارك في المحافظة على الحسابات ؛
  - يقيم التوازن المالي لفرع SPA GMD MOSTA ويقترح طرق وإمكانيات لتحسينها؛
  - إيقاف الحصيلة السنوية؛
  - يحضر اجراءات التسيير للسياسة المالية.
- ❖ **قسم التموين:**
  - يحدد احتياجات الاستهلاك لمختلف النشاطات ؛
  - يشارك في تحضير مخطط سنوي للتموين والمشتريات الأخرى ؛
  - يعاين السوق الوطني والدولي ؛
  - يشارك في مفاوضات المخرجات.
- ❖ **المدير التجاري :**
  - يساهم في تحضير سياسة تجارية للشركة وهو مسؤول في تشغيله؛
  - يساهم في تحضير ميزانية المقابلة وهو مسؤول على تشغيله في الواجهة التجارية ؛
  - يحضر إستراتيجية فيما يخص تحسين المواد الأولية ؛
  - يتابع السوق ومنافسة ؛
  - يعرض وبأمر الموزعين ؛
  - تبليغ التوقيعات الأساسية المرسله إليهم من طرف المديرية العامة ، المديرية التجارية ، التسويق ؛
  - ينشط احتمالات لتأكيد توقيعات المبيعات بين المديرية العامة ، التجارية والتسويق؛
  - حساب التخطيطات ، المصاريف الناتجة من توقعات المبيعات.
- ❖ **مسؤول التقنية النوعية**
  - يساهم في تحضير وتقديم سياسة النوعية للمقاومة ؛
  - يسير عملية إقامة جهاز التقنية النوعية؛

- يشارك المديرية العامة ومختلف النشاطات كمستشار ومرافق ومستمع؛
- يجمع وينضم المعلومات الخاصة TBQUE؛
- يساعد فرق التحسين في اختيار العتاد النوعي.

#### ❖ مسؤول المخبر

- يعاين ويراقب مصلحة المخبر؛
- يحرص على احترام القانون المعمول به؛
- يتمكن من مداواة المواد الغير متطابقة؛
- يحدد نوعية الخبيرة لانواع القمح الخالص والختلط؛

#### المبحث الثاني : نظام معلوماتي معتمد بمؤسسة "متيجي"

إن مبدأ توازن القوى في المؤسسة يعني أن يكون كل قسم في مستوى كفاءة وتطور أقسام أخرى في ظل تكامل وانسجام النظام المعلوماتي معتمد.

#### المطلب الأول : النظام معلوماتي المعتمد في المؤسسة "متيجي"

SAP هو عبارة عن مجموعة النظام والتطبيقات والمنتجات لمعالجة البيانات من مزاياه أنه ليس مجرد نظام المعلوماتي مالي أو حسابي أو تسييري وليس متاح لجميع مستعمليه داخل المؤسسة بل هو محدد حسب الاحتياجات كل مستعمل وكل حسب اختصاصه بحيث تزايد أو تناقص المساحة الاستفادة من البرنامج حسب الرتبة، الوظيفة التأثير على الباقي المستعملين وأهمية الإحسانيات المطلوبة.

يحتوي على عدة اختصاصات من 4 أو 5 أو 6 حروف كل اختصاراته دلالة معينة تقودنا إلى معلومات قد تكون متاحة لشخص بينما مستحيل لغيره وهذه الاختصارات معمولة بها عالميا تضمن الشفافية وتكامل غير مبلشر بين نشاط المستعملين ، بحيث يضمن حفاظ على تبادلية المعلومات كمبدأ ناجم عن مبدأ الرئيسي وهو تصريح السريع في الوقت المناسب بحيث أي تأخيرة من أي مستعمل قد يؤدي إلى توصيل المعلومة خاطئة إلى الغيره من مستعملين.

#### ✓ مستويات الصلاحيات :

إن تحديد مستويات الصلاحيات لكل مستعمل يعتبر فكرة ذكية من مصدرية بحيث يحافظ على سهولة الاطلاع على المعلومات في كل وقت كما أنه وسيلة رقابة لكل مستوى على مستوى التابع بحيث يسمح له بتسيير وتوجيه وفق خطة العمل متفق عليها.

إذ أي خروج عن الخطة (العمل البيع الإنتاج... إلخ ) لا بد أن بصحبه تبرير مناسب حسب الجهة (مثلا عدم تحويل.. بسبب عطل في آلة الإنتاج) أو أمر من مسؤول وإلا في حالات أخرى يعتبر تقاعس في العمل.

كما يسمح نظام SPA بتطوير قدرات على التحويل التحليل الاستنتاج كما أنه يسمح بنقل المعلومات على شكل جدول EXEL للقيام بالعمليات على أبسط نحو ممكن.

✓ أهمية اختلاف لكل مستوى:

- المصلحة التجارية : ليس بالضرورة أن تعرف كمية الإنتاج متوفر وفي نفس الوقت مصلحة الإنتاج لا يجب أن تعرف نسبة المبيعات المحققة بحيث لا يجب أن يؤثر أي منها بما وصل إليه الآخر فيدفعه ذلك لتفكير في تغيير الهدف.

- قسم الإنتاج : يتحدث بلغة الكمية ، الوحدات وهمه أن يتمكن من وصول الكمية المحددة ولما لا يتجاوزها بينما قسم التجاري يراها كمبالغ ، رقم أعمال محقق

- قسم المحاسبة : لا يتطرق لكل منتج برقمه التسلسلي فهو لديه حساباته المعينة التي قد تشمل منتجين أو أكثر من فرع أو أكثر مدمجين في حساب واحد ولا يهمه أسماء الزبائن في مصلحة تجارية بل يشار إليهم عنده بأرقام استدلالية قد يدمج رقمين أو اثنين في نفس الوقت رقم استدلالى وبالتالي شفافية المعلومات لا تعني بالضرورة توفر كل المعلومات لكافة مستعملين.

- مصلحة المستخدمين : ليس لضرورة أن تعرف أسماء العمال وتواريخ تشغيلهم وحالاتهم العائلية وكافة بياناتهم بل كل عامل أو موظف هو مجرد رقم تسلسلي لديهم يكفي طباعته للحصول على كافة البيانات بينما الامر ليس كذلك لدى المسؤولين (إنتاج تجاريين ..إلخ)

قد يحدث أن يكون منتج تام في فرع معين هو نفسه مجرد مادة أولية لفرع آخر ، مثال السميد ممتاز الرقيق في مطاحن كمنتوج نصف مصنع يتنقل إلى وحدة الكسكس كمادة أولية قبل التبخير وترطيب أو إضافة مواد أخرى للحصول على منتج تام (كسكس رقيق كسكس متوسط)

✓ صفة الأنية المخادعة

إن صحة معلومات مستخرجة من نظام ليس دائما خاطئا أو صحيحة ومجموعة ليس دائما بل هي معتمدة أساسا على اللحظة التي تم استخراجها فيها كما تتأثر بكل ذي سلطة على التحويل أو استهلاك أو إعادة أو إضافة أو إنقاص كل حسب مجال عمله.

مثال : علب كسكس متوسطة وجدنا خلال النظام 27000 وحدة في الرقم الاستدلالى G15001 في الوقت الذي كان مسؤول مخزن بصدد تحويل 9000 وحدة أي في ظرف من دقيقة وبضغط بسيط على التحديد أصبحت الكمية 18000 وحدة في نفس الرقم الاستدلالى وبهذا نعود إلى عدم حكم على المعطيات بشكل قطعي إلا بعد استفادة كل تحويلات بطرق متعاملين.

وبالتالي يسمح في حدود الصلاحية للمخطئ بتصحيح خطأه إن لم يتجاوز مستواه كما يسمح لكل مسؤول وبشكل مركزي ولا مركزي في نفس الوقت بمحاسبة مستخدميه على ما أنجزوه في نظام وما أخفقوا في تحقيق

كذلك حيث وكمثال تعتبر الإلغاء على صرح سابقا من دلالات عدم التمكن الجيد للمستخدم من النظام كما تعد من مؤشرات عدم مطابقة للمعايير وعليه تتخذ الإجراءات من إعادة التكوين وماشبهه.

### المطلب الثاني : فوائد هذا النظام SAP وأثره على المؤسسة "متيجي"

- سرعة الحصول على المعلومة : سابقا كانت معلومة تنقل بتصريح والإمضاء على الورق من شخص إلى آخر وصولا إلى مسؤول معني الأخير أما بفضل النظام الجديد فقد أصبح كل تصريح يتم يصبح قابل للتداول على جميع مستويات فور التصريح به وهذا ما يجعل حصول على المعلومة فوريا.
- وسيلة للرقابة : أن تعدد مستويات الاستخدام للنظام سمحت بتسهيل مهام كل مستخدم كما فسحت مجال للرقابة عليه وتسجيل كل تأخير يتم على مستويات التسليم . الاستلام ، التصريح ، الاستهلاك ، الإنتاج ، التحويل ، الإلغاء ، التسيية ، الشراء ، البيع ، التخصيص وبالتالي كل مسؤول أصبحت له سلطة عليا يراقب بها مستخدمين بأبسط عدد من ضغوطات زر.
- تسريع وتيرة الانجاز : سابقا لبيع كمية معينة من سميد كان على مسؤول الإرسال استدعاء مسؤول التعليب ورئيس الفوج كل منهما للتأكد من كمية متوفرة ثم إرسال المنسق إلى شركة المركبات MTM وسائل النقل متيجي للبحث إمكانية توفر الشاحنات. أما الآن وبفضل النظام الجديد فقد أصبح يكفيه إدخال رمز المنتج لمعرفة الكمية المتاحة في النظام وبالتالي MTM أيضا يمكنهم التوصل معهم للاتفاق حول عدد الشاحنات الواجب توفيرها على مدى القصير والبعيد (اليوم الأسبوع قصير الشهور السنة البعيد)
- التخطيط ومراقب التسيير : إن الشفافية وغازرة المعلومات التي يوفرها النظام بالشكل الأنّي (لاحظي أو الفوري ) تساهم في تسهيل عملية التخطيط وفق المخزون المتاح كما تسمح المراقب التسيير بالمراقبة الاستغلال النظام والعمل في الإطار الخطة السنوية المتاحة أي الإخلال بها أو خروج عنها.
- التكامل في الأداء : حتى وإذا كان غير مقصود إلا أن الترتيب المميز للنظام جعله متكامل إلى أبعد مدى.
- اختصار الزمن المستغرق : كان الأمر في سابق يقتصر على عدة جداول متبعة عبر النظام EXEL تملي يدويا للحصول في النهاية على كمية الفرائن والأسمدة الممكن إنتاجها انطلاقا من كمية القمح اللين والصلب المتوفر وغالبا ماكانت المعطيات غير ذات دقة عاليا كما أنه كانت تطرأ حالة عكسية لا تؤخذ بعين الاعتبار وبالتالي تقدم لنا نتائج بعيدة عن الواقع الخالي. أما في ظل نظام جديد فقد استلزم.
- تسجيل الأخطاء المرتكبة على كل مستعمل : إن وجود نظام شخصي مؤسس لكل مستخدم رئيسي لنظام SAP يحمله مسؤولية شفافية استعملاته من الاستهلاك أو التصريح أو التحويل أو غيرها بحيث يصبح

أدائه متاحا وشفافا لمن يمثله في الوظيفة أو حتى لغيره من مصالح الرئيسية وبطبيعة الحال لمسؤولين مباشرين وغير مباشرين وهو ما جعله عرضة لمواقف صعبة في حالة ارتكابه للأخطاء كما أن عدد أخطائه المرتكبة خلال مدة زمنية معينة يحسب ضده كمؤشر لنقص التأهيل أو بالأحرى نقص التأقلم مع النظام الجيد.

## المبحث الثالث : علاقة المعلومات المحاسبي بالتدقيق الداخلي بمؤسسة "متيجي"

من المعروف أن المؤسسة تقوم بالتدقيق الداخلي وهذا بهدف حماية أصولها وممتلكاتها واكتشاف الأخطاء والغش ، والتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية ، وذلك من خلال القوائم والبيانات المالية المتعلقة بالمؤسسة وصولاً إلى تمكيد معقول إبداء رأي فني مستقل ومحاييد حول عدالة القوائم المالية في نهاية سنة مالية معينة ، وفي ظل استخدام نظام المعلومات سوف نحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى واقع عملية التدقيق الداخلي بمؤسسة "متيجي" ومن ثم إلى التدقيق المحاسبية في ظل نظام المعلومات ، وبعد ذلك التدقيق الداخلي ودورها في تحسين نظام المعلومات.

## المطلب الأول : أوقع عملية التدقيق الداخلي بمؤسسة "متيجي"

بعد ملاحظة الهيكل التنظيمي وزيارة المؤسسة (متيجي) محل الدراسة وجدنا أن التدقيق الداخلي يظهر في المؤسسة كخلية تابعة مباشرة للمديرية العامة ومستقلة عن المصالح الأخر وهذا يبين أن المؤسسة في مجال التدقيق تعتمد على التدقيق الداخلي ، لذلك سوف نتطرق إلى التدقيق الداخلي في المؤسسة (متيجي) محل الدراسة.

إن عملية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة ، تتمثل في مدققين داخليين مؤهلين مستقلين عن المصالح والتابعين للمديرية العامة للمؤسسة ، ويقومون بإعداد تقارير دورية لفائدة المسؤول الأول على المؤسسة وتتضمن هاته التقارير إبداء رأيه باستقلالية وحيادية وهذا يدل على إتباعهم لمعايير التدقيق الداخلي وهم يقومون بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وفحص كل ما يتعلق بالمؤسسة من أنشطة وخطط وسياسات وقرارات ، ومراجعة حسابات المؤسسة بصفة دورية ، وعند قيامهم بعملية التدقيق يقومون أولاً بإعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات ومراحل التدقيق وتحديد أهم المصالح التي سوف يتم مراجعتها، وتواريخ جميع عمليات المراجعة.

ويتم توزيع هذا البرنامج على جميع مستويات المؤسسة لكي يتفرع جميع الموظفين ويحضر أنفسهم لتقديم أية معلومات يحتاجها المدقق الداخلي ، وفي حالة عدم تاءم برنامج المدقق مع توقيت المصالح محل المراجعة فإنه يتم تغيير الوقت وإعداد بما يتوافق مع تلك المصالح ، وبذلك يصبح مدقق والمصالح المعنية ملتزمة بهذا البرنامج.

## المطلب الثاني : حماية نظام المعلومات من خلال التدقيق الداخلي بمؤسسة "متيجي"

تهدف وظيفة التدقيق الداخلي نظم المعلومات إلى التأكد من التطبيق الصحيح لهذه الوسائل وكفائتها من خلال تفحص النظام وتدقيق مدخلاته ومخرجاته وعملياته والتعرف على أداءه بشكل تفصيلي وتحديد مدى ملاءمته وتطابقه مع الاهداف والمعايير المقررة ، وتتم عملية التدقيق الداخلي من خلال مرحلتين تسمى المرحلة الأولى تدقيق العمليات ، ويتم خلالها تحديد صحة عمل نظم المعلومات ، أي التأكد من أن نظم المعلومات تقوم بأداء الوظائف المطلوبة منها وتحقيق معايير الأداء المقررة لذلك ، أما المرحلة الثانية وتسمى تدقيق الالتزام فتهدف إلى التأكد من تطبيق جميع وسائل الرقابية المقررة بشكل صحيح ومناسب.

ويمكن تصنيف الإجراءات المستخدمة لتدقيق نظم المعلومات إلى:

1. التدقيق حول الحاسوب : ويتم خلاله التأكد من أن الحاسوب يقدم مخرجات صحيحة باستخدام عينة محددة من البيانات المدخلة ويفترض هذا الإجراءات أن عمليات المعالجة صحيحة طالما أن الحاسوب يعطى نتائجها (المخرجات) بشكل صحيح
  2. التدقيق من خلال الحاسوب : وفي هذا الإجراء يتم فحص كل من المدخلات والمعالجة والمخرجات ، ويتم خلال ذلك فحص والمراجعة منطق البرنامج ، واختبار البيانات وضبط عمليات المعالجة.
  3. التدقيق بمساعدة الحاسوب : ويستخدم المدقق الداخلي في هذا الإجراءات بالاضافة إلى بيانات المنظمة باستخدام حاسوب وبرنامج خاصة به ، ويقارن نتائج المعالجة التي يحصل عليها مع مخرجات نظم المعلومات الموجود لدى المنظمة ، أثناء عملية التدقيق يستخدم المدقق الداخلي أدوات متنوعة منها قوائم التدقيق والمخططات.
- كما توجد برمجيات تدقيق الداخلي خاصة تساعد في أتمته عمليات التدقيق ، وتقوم باختيار وطابقة وتلخيص البيانات وغيرها ، وتسمى هذه البرمجيات التدقيق العامة وهي عبارة عن مجموعة من البرامج المصممة لمساعدة ودعم عمليات التدقيق.
- أما المصادر المعلومات التي يمكن أي يستخدمها المدقق الداخلي ، فهي عينات من بيانات المدخلات وتقارير المخرجات ، وكذلك المعلومات التي يمكن الحصول عليها من خلال المقابلات العديدة من الغدارة ، ومع مستخدمي نظم المعلوماتي المحاسبية ، ومع المحللين والمبرمجين الذين شاركوا في عملية تطوير نظم المعلومات.

نزرا لأهمية موضوع الأمن والحماية تلجأ منظمات الأعمال الكبيرة إلى إنشاء وحدة تنظيمية خاصة لهذا الغرض ، تكون ضمن إدارة نظام المعلومات وتكون مسؤولة عن تخطيط عمليات الحماية وتطبيق الوسائل الكفيلة بتوفيرها وتوزيع مسؤوليات الحماية على الأفراد الذين يتعاملون مع هذه النظم.

## المطلب الثالث : علاقة نظام المعلومات بأداء التدقيق الداخلي بمؤسسة "متيجي"

من خلال التريص واحتكاكي بسير العمل اكتشفنا أن المدققين يقوم بالمراجعة المخرجات التي تمت طباعتها مع الوثائق والمستندات المتوفرة كأدلة وصوات ، فواتير الإشارة هنا أنه يتم رقمنة الفواتير بواسطة الماسح الضوئي وهذا من أجل سهولة الحصول عليها عندما يطلبها المدقق أو عند الحاجة إليها من قبل موظفي المؤسسة وأيضا من أجل حفظها بالنظا وهذا لتفادي ضياعها ، وهذا أن المراجع يطالب المحاسب بتبرير تسجيل كل عملية محاسبية ، حيث من خلال ماسبق نجد أن المدقق يزال إلى حد الآن يعتمد الأساليب اليدوية كما لو كان الحاسوب غير موجود تماما إلا أنه قدمت له تسهيلات معتبرة تتمثل فيمايلي :

- سرعة الحصول على المعلومات : وهذا ما يوفر للمدقق الكثير من الوقت الذي كان يستغرقه في البحث عن هذه المعلومات عندما كان الحاسوب غير مستعمل ، كانت المعلومات مخزنة في مستندات ورقية تحفظ في الأرشيف.
  - وجود الحاسوب مكان المدقق : من تعزيز أدلتهم بأدلة أكثر تفصيلا في شكل أقراص مرينة ومضغوطة وكأدلة مطبوعة.
  - تسمح للمدقق من مراقبة المخزونات من الموارد الاولية والمنتوج النهائي ونصف المصنع كما تكمنه من معرفة مكونات المنتج النهائي
- ورغم الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وذات مصداقية ، إلا أنه قد يصادق المدقق وجود مخاطر تؤثر على عملية التدقيق الداخلي والتي يجب أن يأخذها في الحسبان والتي تتمثل فيما يلي :
- عدم التصميم الجيد للبرامج المستخدمة في المؤسسة
  - القيام بعمليات الغش والاختلاس ، كمشاهدة إخفاء عجز أو اختلاس عن طريق إدخال بيانات غير صحيحة مما يشكل خطر على مصداقية المراجعة.
- والمدقق يمكن أن يكشف هذه المخاطر باعتماد على قدراته الشخصية ، أي أن يتوفر على تنوين في مجال الحاسوب للتمكن من الاطلاع على الملفات وفهم طريقة عمل مختلف البرامج.

## الخلاصة الفصل :

لقد قمنا من خلال هذا الفصل بدراسة علاقة بين نظام المعلوماتي المحاسبي والتدقيق الداخلي لمؤسسة متيجي وذلك بتطبيق المنهجية التي تم التطرق إليها في الجانب النظري ، ويتعلق الأمر بتقديم نظام المعلومات للمؤسسة وعلاقته بوظيفة التدقيق الداخلي ومن خلال هذه الدراسة التطبيقية تم الوصول إلى الأهمية البالغة لكل من المتغيرين السابقين في جميع أقسام المؤسسة عموما وقسم التدقيق الداخلي خصوصا. حيث مما لا شك فيه أن نظام المعلومات ليس غاية في حد ذاته وإنما وسيلة لتحقيق جملة من غايات ، ولتأكد من أنه يعكس فعلا واقع الأحداث الاقتصادية في المؤسسة فغنه يتطلب قيام بعملية مهمة ألا وهي التدقيق الداخلي.

الخاتمة

العامّة

إن البيانات المتمثلة في شكل تقارير مالية تمثل المادة الأولية لنظم المعلومات ذلك بغرض المعالجة وتجهيزها لتكون مخرجات في شكل معلومات محاسبية ملائمة لعملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

إن جودة المعلومات كمعيار للمفاضلة بين البدائل المتاحة والمقبولة لاختيار البديل المناسب للمعالجة المحاسبية كما تعتمد بشكل أساسي على كفاءة التصميم لنظم المعلومات، حتى في الأخير تعبر جودة المخرجات على جودة المدخلات ونجاح النظام المحاسبي الذي يعبر عن المحرك الأساسي للدورة المحاسبية ( إدخال - معالجة - إخراج).

جودة المعلومات تؤثر وتتأثر بمجموعة من العوامل البيئية، الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، القانونية وحتى الثقافية والتي تعكس طبيعة أحداث وعمليات المؤسسة التي تعمل في ظل تلك الظروف البيئية، بالإضافة إلى مجموعة العوامل المتعلقة بالمعلومات.

في بعض الحالات التقارير المالية الأساسية لا تفي بالاحتياجات المتزايدة الطلب على المعلومات من قبل مختلف الأطراف المعتمد عليها في اتخاذ القرار ، الأمر الذي يدفع بالكثير من المؤسسات إلى ضرورة إعداد تقارير مالية إضافية إلى جانب تلك التقارير المالية الأساسية والتي تعتبر مساعدة في عملية تحسين جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

أهمية الثبات في الطرق المحاسبية التي تستخدمها المؤسسات ومعالجة وعرض معلوماتها في التقارير المالية للعديد من الفترات المالية المتعاقبة مما يساعد بصورة أفضل الملائمة للمعلومات المحاسبية وجودتها لإنجاز عملية اتخاذ القرار.

ضرورة الإفصاح عن السياسات المتبعة في إعداد وعرض المعلومات في التقارير المالية لأنها توضح للقارئ مصدر وأساس كل رقم في التقارير المالية مما يمكنه من التحقق منه.

أهمية قيام المؤسسات بالتحديث المستمر ونشر معلومات محاسبية وخطط مستقبلية للمؤسسة بما يفيد على التنبؤ وتقييم خططها الإستراتيجية مع مراعاة الوضع التنافسي للمؤسسة.

من متطلبات تصميم نظام المعلومات المحاسبي توفير عوامل الملائمة والثقة والمصدقية في المعلومات والبيانات التي تم تجميعها بغرض معالجتها والحصول على مخرجات ملائمة لإتمام عملية اتخاذ القرار وفي الوقت المناسب.

الاستمرارية في تحديد حاجة المؤسسة للتقارير المالية واستخدام كافة الوسائل في إنجاز عملية اتخاذ القرار اعتمادا على الجودة والفعالية في القبول العام لدى المؤسسة في استخدام نظام المعلومات المحاسبي.

أن التجارة الإلكترونية كتقنية متطورة جدا أثرت على جميع المجالات المهنية بشكل عام وعلى مهنتي المحاسبة والإدارة بصفة خاصة ، وبالتالي السعي إلى تطوير الوسائل والإمكانات المستخدمة في المؤسسة بغرض تحقيق الأهداف الأساسية

التوصيات:

1. على المؤسسة الحرص من تلاعبات المستخدمين في جودة التقارير المالية سواء كانت هذه التلاعبات مقصودة أو من تجاهل مستخدمي المصالح المحاسبية في تجميع وتبويب المعلومات المدخلة للنظام بغرض معالجتها.
2. يجب على المؤسسة توفير كل من الأمان والموثوقية حيث لا يمكن تحقيقه إلا من خلال إنشاء وتطوير نظام ربط بين النظام المعلوماتي المحاسبي للمؤسسة وموقعها الإلكتروني بصفة خاصة ووسائل الاتصال والتواصل مع المحيط الخارجي بصفة عامة.
3. ضبط سياسات واجراءات تقنية ومحاسبية تعتمد على المؤسسة ويتم التدقيق عليها من جهة خارجية مؤهلة محاسبيا وتكنولوجيا حتى لا يكون هناك انحياز.
4. ضرورة إعادة هيكلة نظم التعليم والتدريب على جميع المستويات مهني المحاسبة والتدقيق بشكل يجعل الإلمام بتقنيات تكنولوجيا المعلومات بغرض تجديد النظام المحاسبي بشكل عام وبالتجارة الإلكترونية بشكل خاص يعمل على منح المستخدمين الأساسيين لشهادات علمية وعملية ومزاولة المهنة وترقيتهم لتحفيزهم.
5. ضرورة إعادة النظر في معايير المحاسبة وصياغتها بشكل يتلاءم مع التطورات الحادثة في مجال التسيير وإدارة الأعمال وبيئة التجارة الإلكترونية.
6. اقتراح تكوين مصلحة محاسبية تكنولوجية متخصصة بترقية نظام المعلومات المحاسبي بشكل يتماشى والتطورات التكنولوجية بشكل عام.
7. ضرورة ملائمة التقارير المالية لاستخدامات نظام المعلومات المحاسبي بغرض إعادة إدخالها بغرض المعالجة بشكل يتلاءم ومتطلبات المؤسسة في الوظائف الموكلة لها وبالتالي اتخاذ القرارات الرشيدة.

# المراجع

## المراجع باللغة العربية

## ➤ الكتب

- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دارالصفاء، عمان الأردن، 2000
- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى المراجعة والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 ،
- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007
- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، 2007 ،
- برهان صبا الحلو ، اثر إستخدام نظام وتكنولوجيا المعلومات علاوة الخادمت المصارفية المتكاملة في البنائك منظور القيادات المصرفية ، رسالة ماجستير ، جامعة آل البيت ، الأردن 3000
- بسام محمود أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الاعمال الفلسطينية دراسة تطبيقية على شركات المساهمة الخصوصية المحدودة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006
- ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، مصر 2000
- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن 2009،
- حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ القرارات الانتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2009.
- خالد أمين السيد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية و العملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2002
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية، الوارق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، - الأردن 2006
- داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007
- سعيد غالب ياسين، نظم مساندة القرارات، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006
- عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000 ،
- عصام فهد العريبي، زياد احمد الزغبي، نظم المعلومات المحاسبية أمدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 2007
- عوض منصور ومحمد أبو النور ، تحليل نظم المعلومات باستخدام الكومبيوتر ، ط 2 ، دار الفرقان للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن
- فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد الملك، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2003
- قاسم محمد الهبيتي ، زياد ألسكي ، نظام المعلومات المحاسبي ، وحدة حدياء العراق ، 2003

- قاسم محمد الهبيتي، زياد ألسكي، نظام المعلومات المحاسبي ، وحدة الحداباء، العراق، 2003 ،
- متولي محمد حسن، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الأول حول المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات 24/ 26 سبتمبر، مصر
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة الإطار النظري -المعايير والقواعد -مشاكل التطبيق العلمي، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2007
- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2005
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002
- محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد .اصول المراجعة و الرقابة الداخلية التاصيل العلمي و الممارسة العملية . مكتبة الشباب القاهرة 1998

#### ❖ الرسائل الجامعية

- أكرم يحيى علي شامي ، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية ، رسالة مقدمة لحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، 2009
- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004
- عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، فرع محاسبة ومراجعة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010
- عمر عي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008 / 2009
- عيادي عبد القادر، دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، 2007
- عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، 2007 / 2008
- محمد بن جاب الله ، دك ومكانة نظام المعلومات في تحسس مبيعات المؤسسة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2017
- نقاز محمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2007

- رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة أنلي محمد أولحاج، البويرة، 2013.
- عليوات سالم، شلوش فاطمة، نظام المعلومات في اتخاذ القرارات بالمؤسسة، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال إسيرتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة أكلفي محمد، البويرة، 2014.
- معمري إلياس، نظام المعلومات كأداة مساعدة على اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير دولي إستراتيجي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2014.

### المراجع باللغة الاجنبية

- The institute of internal auditors, **international standards for the professional practice of internal auditing "standards and guidance"**, USA, 2012.
- Chekroun Meriem, **le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne**, thèse de doctorat, université Abou Beker Belkaid de Telmcen, FSECSG, Algérie, 2014.
- T.Flemming Ruud, Jan Marc Bodenmann, **Corporate Governance et Audit Interne**, Revue de l'expert comptable Geneve, 2006.
- Dana Hermanson, Larry Rittenberg, Internal Audit and organizational Governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, 2003, Date of consultation 30/01/2018. [http : www.theiia.org/download.cfm?file=1775](http://www.theiia.org/download.cfm?file=1775).
- The Institute Of Internal Auditors, Pratical Consideration Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion Control, USA, 2005.
- Charles Oman, Steven Fries et Willem Buitter, **La gouvernance D'entreprise dans les pays en développement, en transirons et les économies émergentes**, Centre de développement de L'OCDE, Cahier de politique économique N°23, 2003.
- OCED, **Principe de la ouvertement d'entreprise**, 2004, <http://www.oedc.org>, consultation le 14/03/2018.
- Stéphane Trébuq, La Gouvernance D'Entreprise Héritière de Conflits Idéologiques et Philosophiques, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, Crefige-Universite Paris-Dauphine avec le soutien de l'associat francophone de Comptabilité, 20-21 Mars 2003.

## الملخص

اكتست حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة الكثير من الأهمية منذ انفجار الأزمات المالية المتعاقبة وإفلاس العديد من الشركات بسبب انتشار الفساد ونقص الإفصاح والشفافية عند إظهار المعلومات والبيانات التي تعبر عن حقيقة أوضاع المؤسسات، هذا ما أدى إلى نشوء الحاجة على وسيلة تعيد الثقة في التقارير والكشوفات المالية التي تتضمن هذه المعلومات، وتضمن جودتها ومصداقيتها وذلك من خلال تطبيق الحوكمة، لذا تسعى الجزائر إلى تطبيق الحوكمة بفعالية وبلوغ هذه الجودة في المعلومات، إذ يعتبر النظام المحاسبي المالي المتضمن عرض القوائم المالية وفق المبادئ والاتفاقيات التي جاء بها وخصائص المعلومة المالية والمحاسبية وهذا ما جعله أكثر إفصاح وشفافية لهذه المعلومات التي يجب أن تعرض في القوائم المالية وهذا ما يؤدي إلى تعزيز الإفصاح والشفافية مما يساهم في تفعيل حوكمة الشركات، حيث يعتبر الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ الحوكمة.

ونحاول في الجانب التطبيقي من البحث معرفة مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات، في مؤسسة مطحنة النجاح حمو مستغانم.

**الكلمات المفتاحية:** النظام المحاسبي المالي، حوكمة الشركات، الإفصاح المحاسبي، المعلومة المحاسبية.

## Résumé:

Au cours des dernières années, le gouvernement d'entreprise a pris beaucoup d'importance depuis l'apparition de crises financières successives et la faillite de nombreuses entreprises en raison de la corruption, du manque de divulgation et de transparence dans la présentation des informations et des données reflétant la réalité de la situation des institutions, d'où la nécessité de rétablir la confiance dans les rapports et les déclarations financières. Ceci inclut les informations et en assure la qualité et la crédibilité à travers l'application de la gouvernance, de sorte que l'Algérie cherche à appliquer efficacement la gouvernance et à atteindre cette qualité d'information. Le système de comptabilité financière qui inclut la présentation des états financiers conformément aux principes et conventions Cela a conduit à davantage d'informations et à une plus grande transparence de ces informations, qui devraient être présentées dans les états financiers, ce qui conduit à une amélioration de la divulgation et de la transparence, contribuant ainsi à l'activation du gouvernement d'entreprise, où la divulgation et la transparence constituent l'un des principes de gouvernance les plus importants.

Sur le plan pratique, nous essayons de déterminer la contribution du système de comptabilité financière à l'activation de la gouvernance d'entreprise chez SARL MINOTERIE EL NADJAH HAMOU.

**Mots-clés:** Système de comptabilité financière, Gouvernance d'entreprise, Révélation comptable, Information comptable.