

تمهيد

لقد زاد الاهتمام في الآونة الأخيرة بوظيفة المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية، ومع النمو المستمر و المتسارع لأنشطة وأعمال المؤسسة فإنه بات من الضروري إعطاء الأولوية هذه الوظيفة وذلك لتقييم مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية وحماية الأصول و التحقق من دقة السجلات المحاسبية ،ولقد اهتمت هذه الوظيفة بتقييم فعالية العمليات التشغيلية للمؤسسة وكفاءة و أمانة العاملين فيها، ولذلك أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات و اتصال بين المستويات الإدارية المختلفة و الإدارة العليا.

وسنحاول في عملنا المتواضع التعرف على المراجعة الداخلية كوظيفة ونركز في هذا الفصل التطرق للمراجعة الداخلية من أهم التعريفات الخاصة بها إلى تطورها التاريخي ،كما سنحاول سرد كل من أنواعه، معايير، مبادئ والفروض، وساءل ومراحل سير مهمة المراجعة الداخلية مفصلة في المباحث التالية:

المبحث الأول الإطار المفاهيمي لوظيفة المراجعة**المبحث الثاني: مفاهيم حول المراجعة الداخلية****المبحث الثالث: أساسيات ومراحل سير مهمة المراجعة الداخلية**

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لوظيفة المراجعة

لقد عرفت المراجعة عدة تغيرات جذرية منذ ظهور أول مسار لها إلى غاية اليوم، ولقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة وسوف نتطرق إلى مختلف المراحل التي مرت بها المراجعة مع ابرز التعاريف التي تندرج ضمن الدراسة.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة وتطورها التاريخي

سنحاول اولاً عرض اهم التعاريف ثم سرد لتطورها التاريخي

الفرع الاول: تعريف المراجعة:

يمكن تعريف المراجعة على أنها:

- " عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات، تحديد وإعداد التقارير عن مدى توافق بين المعلومات والمعايير المحددة مسبقاً، ويجب أن يتم التدقيق بواسطة شخص فني مستقل محايد"¹.

- "عملية يتم بمقتضاها تحقق احد الأفراد من صحة مزاعم و نتائج شخص آخر و حتى تتم المراجعة بكفاءة فإنها يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير و أسس منطقية و ثابتة والتي تحدد مفهوم هذه العملية و الظروف التي تمارس فيها عملية المراجعة"²

- وقد عرفتها الجمعية المحاسبية الأمريكية بأنها: "المراجعة هي عملية نظامية و منهجية لجمع وتقسيم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة."³

من التعاريف السابقة نستنتج ان عملية المراجعة هي عملية فحص و انتقاد موضوعي ومحايد يهدف الى التحسين والتطوير في نتاج المؤسسة .

الفرع الثاني : التطور التاريخي للمراجعة:

1 . من العصر القديم حتى 1500 ميلادية: عرفت هذه المرحلة ظهور المراجعة حيث كان يقتصر استعماله على الملوك والحكام ،وكان الهدف منه هو الوصول إلى الدقة منع أي تلاعب أو غش بالدفاتر .كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع ،أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي

¹- صالح محمد يزيد ،اثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، أطروحة دكتوراه ،العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016،2015، ص18.

²- حاتم محمد الشيشي، أساسيات المراجعة ،مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص15.

³- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق،-معايير وقواعد، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص29

كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أراضيهم¹.

2 . من 1500 إلى 1850 م: تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، وتعل ما يمكن استخلاصه من هذه لأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها، زيادة الحاجة للمدققين، منع أعمال السرقة والاختلاس، معاقبة المختلسين وكذا الحفاظ على الثروة.²

3 . من 1850 إلى 1920 م: لعبت الثورة الصناعية دورا حساسا فهي بمثابة المنعرج الحاسم للمراجعة، إذ أن انتشار المصانع الضخمة والشركات الكبرى أدى إلى ظهور الحاجة إلى التمويل ورؤوس الأموال، وهذا ما نتج عنه ظهور طبقة وسطى تمول المشاريع والمؤسسات الصناعية والتجارية، وكننتيجة لحالة الفوضى التي عرفتها الأسواق خلال هذه الفترة، ارتفاع نسبة الفشل المالي، وعدم محدودية المسؤولية، تزايدت الحاجة للحماية المالية، فكان التدقيق الوسيلة المناسبة. وقد نص على ذلك صراحة قانون الشركات الانجليزي سنة 1862، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة المراجعة من خلال تدريب وتأهيل أشخاص للقيام بهذه المهنة، غير أن الهدف من المراجعة لم يتغير وظل متمثلا في اكتشاف الغش والأخطاء، كما أن هذه الفترة لم تشهد اعترافا بأهمية الرقابة الداخلية.³

توسعت لتشمل التأكد من تطبيق و احترام الإجراءات و القوانين المعمول بها، و السياسات المحددة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة لفروعها ووحداتها، غير إن هذا الشكل كان يركز في البداية على النواحي المالية للعمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، ثم توسع بعد ذلك إلى تدقيق الجوانب الأخرى (المراجعة الاجتماعي المراجعة البيئي ...).، إن الهدف من المراجعة في هذه الفترة هو الحد من الغش و ضمان سلامة التسجيلات المحاسبية، وبالتالي الوصول إلى قوائم مالية ختامية تعبر بصدق عن حقيقة نتيجة نشاط المؤسسة، و مركزها المالي، و الالتزام بالسياسات والإجراءات و القواعد الموضوعية من طرف الإدارة العليا للمؤسسة.⁴

¹ - محمد التهامي، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005، ص6.

² - صالح محمد يزيد، مرجع سابق، ص20.

³ - محمد التهامي، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 7.

⁴ - صالح محمد يزيد مرجع سابق، ص24.

المطلب الثاني: مبادئ و فروض المراجعة

قبل التطرق لمبادئ المراجعة لابد أن نشير إلى فروض هذه الأخيرة.

الفرع الاول: الفروض المراجعة

1. قابلية البيانات للفحص: تمحورت المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعاملات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات من جهة و مصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى و تتمثل هذه المعايير في العناصر التالية:¹

- قابلية الفحص.
- قابلية القياس الكمي.
- عدم التحيز في التسجيل.
- ملائمة المعلومة
- قابلية القياس الكمي.

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجعة و الإدارة:

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع و الإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع حقيقة تمثل المعلومة المحاسبية والمالية.

3. خلو القوائم المالية و أية معلومة تقدم للفحص من أية أخطاء توافقي:

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع على اكتشاف الأخطاء الواضحة عن أخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة و عدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء و التلاعب إلى تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليه.

4 . لا وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية: داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والمتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائي كما يجعل المراجعة الاقتصادية.

5 . التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يقوم هذا الفرض على إن المعلومة المحاسبية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها ، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشراً حقيقياً للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية و عن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي و الحقي في لها.

6 . العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المقابلة: "يعتبر هذا الفرض إن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل والعكس صحيح لذا أصبح من الضروري على المراجع في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض".

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص27

7. مراقب الحسابات يزاول عملية كمراجع فقط: "يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات وذلك وفقا على ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع عليان لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية في عمله"¹

الفرع الثاني: مبادئ المراجعة الداخلية:

1. المبادئ المرتبطة بالفحص:

1.1 مبدأ التكامل (الإدراك الرقابي): يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشئة الفعلية و أثارها المحتملة على كيانها .

2.1 مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: يعني إن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشئة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير .

3.1 مبدأ الموضوعية في الفحص: نشير الي ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك بالاستناد إلى العدد الكاف من الأدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع و ندعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعبر ذات أهمية كبيرة نسبيا كذلك التي يكون ون احتمال حدوث الخطأ اكبر من غيرها.²

1. 4 مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: نشير إلى فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشئة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشئة و هذه الكفاية هي المؤشر للمناخ السلوكي لها و المراجع يعبر عن ما تحتويه المنشئة من نظام للقيادة و السلطة والحوافز والاتصال و المشاركة.

2. مبادئ مرتبطة بمركز التقرير:

1.2 مبدأ كفاية الاتصال: يشير إلى مراعاة أن تقرير مراجع الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية لمنشئة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقة تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .

2.2 مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشئة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية و التغيير فيها و إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية و إبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات .

3.2 مبدأ الإنصاف: يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع و كذا التقارير المالية منصفه لجميع المرتبطين و المهتمين بالمنشئة سواء داخلية أو خارجية.

2. 4 مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، و أن تبني تحفظاته و مقترحاته على أسباب حقيقية.

¹ - عبد الفتاح محمد، الصحن، محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص28.

² - احمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، ط2، الدار الصفاء للنشر، الاردن، 1999، ص ص 23-24.

المطلب الثالث أنواع المراجعة

للمراجعة أنواع عديدة وتعدد أنواعها يؤثر على جوهر عملية المراجعة والمهمة المخولة لها وسوف نحاول التطرق إلى أنواع المراجعة.

الفرع الأول: حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة تنقسم المراجعة حسب هذا المعيار إلى نوعين هما:

1. المراجعة الداخلية: هذه المراجعة تقوم بها مصلحة توجد داخل المؤسسة، فالمراجعة الداخلية تخول لها مهام التقييم والمراقبة والتحقق، كما أن عمل المراجعة الداخلية دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة. وعليه فالمراجعة الداخلية تتعامل في الأصل مع الأمور المالية والمحاسبية للتأكد من مدى صحتها، ولتتعامل بشكل رئيسي مع الأمور التشغيلية إلا عندما تطلب الإدارة العليا منها ذلك، وهدفها هو خدمة الإدارة العليا فقط. وبالعودة إلى ظهور المراجعة الداخلية نجد أنها لاحقة للمراجعة الخارجية، فهي حديثة مقارنة بالمراجعة الخارجية، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة.¹

2. المراجعة الخارجية: تقوم بها جهة من خارج المؤسسة وقد يكون مكتب من مكاتب المحاسبة و المراجعة للعمليات المحاسبية والمالية.

بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاصة والجهاز المركزي للقطاع العام، حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجعة الخارجية هي فحص لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا دقيقا ومحايذا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.

إن عمل المراجع الخارجي لا يقتصر لتحقيق الهدف السابق بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة أو الفحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، وهي تقع عادة في نهاية المدة المالية كما انه شامل وكامل حيث أن المراجع يعمل دون قيد وبطلع على كما يريد و متى يشاء و هو إلزامي و تفرضه القوانين ألا انه اختياري من حيث اختيار العينة، وعادة ما يكون موضع ثقة لما يتمتع به من استقلال و حياد وعلم وخبرة ودراية و هو بالطبع مسؤول على ما يتضمنه التقرير من بيانات و حقائق مالية و آراء مسؤولة على ذلك تحدده القوانين السائدة و المعمول بها ويمكن تحديد أهداف المراجعة الخارجية فتما يلي:

- كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل
- كل عملية تم تسجيلها لا بد أن تكون حقيقية، صحيحة التقسيم، صحيحة التسجيل، مسجلة في وقت حدوثها أو وقوعها، صحيحة التمرکز.

الفرع الثاني: من حيث حتمية القيام بالمراجعة:

وتنقسم المراجعة إلى نوعين هم:¹

¹- طواهري محمد التهامي، مسعود صديقي، مرجع سابق، 31

1. المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يلزم القانون القيام بها، حيث يلتزم المشرع بتعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية، وفي حالة عدم القيام تلك المراجعة تقع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

2. المراجعة الاختيارية:

يكون القيام بالمراجعة دون أي إلزام قانوني بطريقة اختيارية. ففي المؤسسات ، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع، واعتماد قوائمه المالية الختامية نظرا لاطمئنان المؤسسات على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي بوجود المراجع الخارجي.

الفرع الثالث: من حيث توقيت المراجعة:

وبدورها تنقسم إلى نوعين:

1. المراجعة النهائية: وهي تتم بعد إتمام أو إقفال الدفاتر وإجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية فهي في نهاية السنة المالية وتتاسب عادة المؤسسات صغيرة الحجم ، كما أنها تتميز بضمانها بعدم حدوث أي تعديل في البيانات المسجلة في الدفاتر بعد مراجعتها.

وفي هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء السنة المالية، ومن مزاياها عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة ، كون أن المراجع وأعوانه لا يترددون كثيرا عليها، ولا يحتاجون إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية التسوية لأعمال المؤسسة .

ويعاب عليها أنها تستغرق وقت طويلا مما يؤخر عقد الجمعية العامة في الوقت المحدد، مما يؤخر عقد الجمعية العامة في الوقت المحدد، وكذا قصر المدة الزمنية للقيام بالعملية المراجعة، إضافة إلى اكتشاف الأخطاء و التلاعب في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالذمة المالية، حيث انتهت أعمال نهاية السنة.²

2. المراجعة المستمرة: و هي التي يبدها المراجع بعد أن تكون إدارة الحسابات قد انتهت من إثبات جزء من عمليات السنة في الدفاتر، و تستمر المراجعة جنبا إلى جنب مع الإثبات في الدفاتر إلى نهاية السنة المالية حيث يتم المراجع عمله بمراجعة الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

الفرع الرابع: من حيث مجال المراجعة: يوجد نوعين من المراجعة

1- المراجعة الكاملة: هي المراجعة التي يكون فيها عمل المراجع غير محدود، أي انه لا توجد أي قيود على عملية المراجعة، فيكون للمراجع الحق في مراجعة جميع المستندات المثبتة في الدفاتر دون قيد أو شرط للتحقق

¹ - سدري محمد سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، فرع

مالية، جامعة محمد بوقره، بومرداس، 2008، ص34

² - سيدري محمد سعاد، مرجع سابق، ص34

من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي بصورة صادقة و يكون المراجع مسئولاً مسؤولية كاملة عن أي أضرار تصيب المشروع نتيجة إهماله و تقصيره أو عدم بذله العناية الواجبة و الجهاد المعتاد.

2- المراجعة الجزئية: وهي تتضمن وضع قيود على نطاق المراجعة فعمل المراجع يقتصر على بعض العمليات دون غيرها، و الجهة التي تعين المراجع تقوم بتحديد تلك العمليات، فمسؤولية المراجعة تنحصر في مجال المراجعة الذي حدد له فقط، وهنا يتعين وجود اتفاق أو عد كتابي بين حدود المراجعة و الهدف منها من جهة، ومن جهة ثانية لا بد على المراجع أن يبرز في تقرير تفاصيله مقام به لتحديد مسؤوليته بوضوح و ما يرتبط به من قوائم و معلومات.

الفرع الخامس: من حيث الاختيارات: وحسب هذا التصنيف ينقسم إلى:

1- المراجعة الشاملة: تعتبر المراجعة الشاملة نوعاً تفصيلياً إذ يقوم المراجع في ضلها بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات و البيانات المحاسبية، و الواقع أن هذا النوع قد يكون شاملاً بالنسبة لبند معين وقد يكون شاملاً بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة وفق ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة.

2 - المراجعة الاختيارية:

حيث يقوم المراجع في المراجعة الاختيارية بمراجعة جزء من الكل حيث يستعمل العينة، أي انه يقوم باختبار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموعة المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، وقد ساعد على ظهورها كبر حجم المؤسسات الاقتصادية .
ففي الماضي اعتمد المراجعون على الحكم الشخصي عند القيام بالمراجعة الاختيارية، يتم تحديد العينة واختيار مفرداتها طبقاً للنزعة الشخصية للمراجع الخارجي، ونظراً لأنه في بعض الأحيان العينة لا تمثل الحجم فظهرت حاجة مراقبي الحسابات إلى تدعيم و تحسين طريقة اختيار مفردات العينة لذلك كان الاعتماد على المراجعة الاختيارية.¹

¹ - سدري محمد سعاد، مرجع سابق، ص35

المطلب الرابع أهمية وأهداف المراجعة :

الفرع الأول: أهمية المراجعة:

لقد تطورت المراجعة بتطور المؤسسات وكبرها، فالمراجعة تعتبر مهمة بالنسبة لمختلف الشرائح من المجتمع سواء كانوا مستثمرين، مسيري المؤسسات، البنوك وحتى الهيئات الحكومية، حيث تؤدي المراجعة دوراً مهماً في الأوساط المالية والحكومية الاقتصادية كون أن المعلومات المالية التي تعتمد عليها ضرورية لأي مجتمع، فالمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته بناءً على تلك المعلومات، كما أن مسيرو المؤسسات يتجهون إلى التأكد من بلوغ الأهداف المسيطرة والتحقق من تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر لمعيار الموضوعية، ثم إيصال النتائج إلى الأطراف المعنية. وسنحاول سرد أهمية المراجعة الداخلية كالآتي:¹

1- أهمية المراجعة بالنسبة للعميل:

- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية
- أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض و الموردين
- أساس لإعداد القرارات الضريبية و تحديد مقدار الضريبة
- أساس لتحديد سلامة المركز المالي
- أساس لتقرير و تحديد رحية العمليات و قوته الإرادية.

2 أهمية المراجعة للإدارة: تعتمد الإدارة على معلومات محاسبية في وضع الخطط و مراقبة تنفيذها و اتخاذ الإجراءات الملائمة و تقييم ذلك و تحديد الانحرافات و أسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع و تعتبر الإدارة تقرير المراجع بمثابة رأي معتمد و دليل لمستخدمي القوائم المالية حول عدالة القوائم المالية كوجده واحدة .

3 أهمية المراجعة الداخلية للموردين: يعتمدون على تقرير المراجع بسلامة و صحة القوائم المالية و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام قبل المشروع في منح الائتمان المصرفي و يعتمد كأساس للتوسع فيه أو التقليل منه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح القرض .

4 - أهمية المؤسسة بالنسبة للبنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى: تلعب هذه المؤسسة دوراً مهماً في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد تقرير المراجع لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي يعتمد كأساس للتوسع فيه أو التقليل منه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح القرض .

¹ - رأفت سلامة، احمد يوسف، عز محمد، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر، الاردن 2006 ص 271

5 - أهمية المراجعة للمؤسسات الحكومية: تعتمد القوائم المالية و تقرير المراجع لتخطيط و المتابعة والإشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية و تأكيد التزامها والتعليمات و الإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعية وتحديد الانحرافات وأسبابها .

6 - أهمية المراجعة لمصلحة الضرائب: تعتمد مصلحة الضرائب على حسابات والقوائم المالية وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب.

أهمية المراجعة لرجال الاقتصاد: ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقرير الدخل القومي ورسم الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها

8. أهمية المراجعة لنقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور.¹

الفرع الثاني: أهداف المراجعة:

1- الوجود والتحقق: يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا حيث إن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات الحسابية تقر مثلا بالنسبة إلى مخزون السلع مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة فيسعى المراجع الى تحقيق في هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزون.

2 - الملكية والمديونية: يعمل المراجع في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من كل العناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و الخصوم التزم عليها فالوحدات المتواجدة في المخزونان أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقبة المعلومة المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها و التي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية .

3- الشمولية والكمال: بما أن الشمولية والكمال من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبي توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة إلى معطيات و المركبات الأساسية التي تمد بصلة الى الحدث بغية الوصول إلى الشمولي وينبغي التأكيد على دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفتر و السجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز، هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة والتي تعبر من أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصادقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

4 - التقييم والتخصيص: تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا لطرق المحاسبية المعمول بها كطرق الامتلاك الاستثمار أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم

¹ - رأفت سلامة وآخرون، مرجع سابق، ص28

تخصص هذه العملية في الحسابات المعينة و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً يضمن عاماً و إن الالتزام بهذا البند من شأنه تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش و الالتزام بالمبادئ المحاسبية.

5 . العرض و الإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات النظام المعلومات المحاسبي و المتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية وتم تجهيزها بشكل سليم بما يتماشى و المبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومة قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة و من جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل العقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.¹

6 إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير و في إطار ما تمليه عملية المراجعة

- القوائم بالفحص و التحقيق من العناصر التالية.

- التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة.

- مراقبة عناصر الأصول و الخصوم، و التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

- التأكد من التسجيل السليم لك لأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة.

- محاولة كشف أنواع الغش.²

¹ - صالحى يزيد ،مرجع سابق ،ص44

² - محمد التهامي طواهرى وآخرون،مرجع سابق،صص16,17

المبحث الثاني أساسيات المراجعة الداخلية

شهد العالم خلال السنوات العديد من التغيرات و التطورات الاقتصادية و المعلوماتية الهائلة و كذا الانهيارات المالية التي مست كبرى المؤسسات في العالم، مما أدى زيادة الاهتمام بمهنة المراجعة الداخلية كأداة رقابة تضمن قدرة المؤسسات على مواكبة الخطى المتسارعة و الكم الهائل من المتغيرات التي يموج بها العالم، وللتوسع أكثر سنتطرق إلى كل ما يخص المراجعة الداخلية من نشأتها ثم عرض مجموعة من التعارف للإلمام بمفهوم المراجعة مع تبيان أهميتها، أهدافها وأنواعها كما سنطرق إلى معاييرها وأدواتها و إجراءاتها، كما نتناول مراحل تنفيذ المراجعة وماهية نظام الرقابة.

المطلب الأول نشأة وتطور المراجعة الداخلية:

الفرع الأول: تطور المراجعة الداخلية

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة أهدافها من نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى و التغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية بشكل خاص يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينات و ذلك بالولايات المتحدة، ومن الأسباب التي أدت إلى ظهورها إلى رغبة السلطة الأمريكية التي كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها للمراجعة حتى يتم المصادقة عليها. و بقي دور المراجعة الداخلية مهشما بحيث إنها لم تحظى بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكون ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة و تنظيمها، و توسع مجال تدخلها من مراجعة محاسبية إلى مراجعة تشغيلية، ثم مراجعة معلوماتية، و حديثا مراجعة إستراتيجية.

هناك مجموعة من العوامل التي أدت إلى التطور السريع للمراجعة الداخلية و زيادة الاهتمام بها داخل المؤسسة و تفعيل دورها بشكل كبير، ومن أبرز هذه العوامل ما يلي:

- انفصال الملكية عن الإدارة.

- اتساع حجم المؤسسات و تعقد أنشطتها و عملياتها.

. التقارير و القوانين التي صدرت من دول العالم، و التي أوصت بتفصيل و تطوير المراجعة الداخلية في المؤسسات نذكر منها :

صدور قانون ساريانز اوكسلي عقب إعلان إفلاس شركة وورلدكوم و انرو للطاقة مما دفع الكونغرس الأمريكي إلى سن هذا القانون الذي اعتبر من وجهة نظر الكثير من الباحثين أهم داعم لوظيفة التدقيق الداخلي

،بالإضافة إلى تقرير لجنة بازل ،حيث الزم بالضرورة إنشاء تدقيق داخلي و التي تتمتع بالاستقلالية و الحيادية و تقديم تقرير مجلس الإدارة.¹

والشكل الذي الموالي يمثل التطور التاريخي للمراجعة:

الجدول رقم (1-1) يمثل التطور التاريخي للمراجعة الداخلية

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 ق م 1700م	الملاك الإمبراطور، الكنيسة الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال حماية الأموال
1700م. 1850م	الحكومة، المحاكم، التجارية، والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعليه. حماية الأصول
1850م - 1900م	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة او قانوني	تجنب الغش، وتأكيد مصادقية الميزانية
1900م- 1940م	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطار، الشهادة على مصادقية القوائم المالية التاريخية
1940م. 1990م	الحكومة البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية والمراجعة
ابتداء من 1900	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش

¹ - صالح محمد يزيد، مرجع سابق، ص ص42، 41

المصدر: محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي مراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسات التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 ص ص 7-8

نلاحظ من الجدول السابق التطور التاريخي للمراجعة الداخلية و مختلف المراحل التي مرت بها ونجد ان المراجعة الداخلية تطورت مع تطور النشاط الاقتصادي والحاجة إلى مسايرة كل تطور ومعالجة عيوبه.

الفرع الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية:

- التعريف الصادر عن معهد المراجعين الداخليين الأميركي من أوائل التعريفات حيث جاء فيه ان المراجعة الداخلية هي " نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات الحسابية و المالية و العمليات الأخرى ،من اجل تقديم الخدمات وقائية وعلاجية للإدارة داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوط بها بدرجة عالية من الكفاءة و ذلك عن طريق توفير التحليل و التقييم و التوصيات و المشورة و المعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تم مراجعتها " ¹.

أصدر معهد المراجعة الداخلي تعريف آخر في سنة 1991 تمثل في "وظيفة تقييميه مستقلة ،تنشأ داخل مؤسسة معينة بغرض فحص و تقييم أنشطتها لخدمة المؤسسة. ²

ويتضح من التعريف ان المراجعة الداخلية هي وظيفة تختص بفحص و تقييم الأنشطة التنظيمية بصورة مستمرة للوقوف على مدى كفاءة الأداء وتقديم تقرير للإدارة العليا.

المطلب الثاني مبادئ واهداف المراجعة الداخلية

الفرع الاول: مبادئ المراجعة الداخلية

من أهم مبادئ المراجعة الداخلية التي على المراجع الداخلي احترامها أثناء أداء عمله والتي يجب مراعاتها وهي تتمثل في ما يلي:

1-البساطة:هي مهمة بالنسبة لعملية المراجعة، فيجب دوما البدء من البديهية، فالمنهجية الجيدة هي المنهجية البسيطة وهي مهمة خاصة عندما تطبق في تقنية لازالت قيد التحضير والتي يتداخل في موضوعها كل من الدراسات والنظريات والتجارب العديدة.إن الممارسة تتطور انطلاقا من النظرية السلمية التي لا يجب تجاهلها فالمنهجية المؤكدة ما يجعلها سهلة الفهم وقابلها بالممارسة ليست لها غايات أخرى غير البساطة وهذا للتطبيق.

2- تتناسب المصطلحات: أن بعض المصطلحات الأساسية مقبولة ومعتزف بها من طرف الكل وفي غالب الأحيان هي ترجمة مختلفة التباين في تطبيق المبادئ حيث الدخول إلى سيرورة التنظيمات بتحليل الاختلافات وأسبابها واقتراح حلول المحيط وكل هذا يعني بوضوح أنه لا يمكن من تجاهل الوسط،وهذا يمكننا الوصول إلى

¹ 29.18 http en/m/wikipedia org/ wiki /interne audit

² - محمد سمير الصبان ،الرقابة و المراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي ،الدار الجامعي ،الاسكندرية،1996ص18.

نتيجة المصطلحات التي تتمثل في المنهجية، فالألفاظ أو المصطلحات عبارة عن تعبير تجاهلها يؤدي إلى عدم الفهم مما يقودنا إلى رفض وصف اقتراح المنهجية.

3- المنهجية: يجب أن يستعمل المراجع الداخلي منهجية تتلاءم مع وسطه. ولهذا السبب تبين المنهجية مبادئ يجب احترامها ولكن في الممارسة يترك كل الخيار من التطبيق بصراحة أو بمرونة، ولهذا نجد في الممارسة التفسيرات المختلفة للمبادئ متشابهة.

4- الصراحة: أن تسلسل مهمة المراجع تتطلب قدر كبير من الصراحة، وهذه الأخيرة يجب أن تتبع قواعد معينة وإطار ثقافة محددة للمراجعة.¹

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الداخلية

إن الهدف من المراجعة الداخلية هو مساعدة جميع أفراد المؤسسة على تأدية مسؤوليتهم بفعالية، و هذا من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات و التوصيات و التحليلات، بالإضافة إلى كونها تهدف إلى:²

1. التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية و تحليلها:

و يقصد بدقة البيانات إن تكون موضوعية تعطي صورة صادقة و عادلة عن وضعية المؤسسة، وان تكون هذه البيانات متوفرة بشكل كامل وملائم في الوقت المناسب لخدمة الإدارة العليا و الأطراف المستفيدة.

2. حماية ممتلكات المؤسسة:

و ذلك من خلال المحافظة على أصول المؤسسة من السرقة، الاختلاس أو التلاعب أو سوء الاستخدام، حيث يتأكد المراجع الداخلي من وجود التأمين ألالزم، و تفادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو عدم الكفاية.

3. متابعة تنفيذ الخطط و السياسات و الإجراءات المعتمدة وتقييمها:

وذلك للتأكد من إتباع العاملين في المؤسسة لهذه الخطط والسياسات و تنفيذهم لها كما رسمت سمت، ولا يتوقف على هذا الحد بل يعمل على اكتشاف نقاط الضعف والعمل على تصحيحها.

4. تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال:

و ذلك للتأكد من تسلسل تنفيذ العمليات، وتحقيق قاعدة الفصل بين وظائف الحيازة، التسجيل والتنفيذ.

5. رفع كفاية العاملين عن طريق التدريب: إن إدارة التدقيق الداخلي بحكم إمامها التام بجميع أوجه النشاط في المؤسسة و بمختلف عملياتها فإنها لاقدرين مختلف الأقسام و الإدارات الأخرى على المساهمة الفعالة في عملية الاقتراح، ووضع البرامج المختلفة لتدريب العاملين بالتعاون مع إدارة الموارد البشرية و ذلك لعدة أسباب:³

- قرب المراجع الداخلي من عملية وضع و تشغيل الأنظمة و تنفيذ الأعمال.

¹ jacques renard. théorie et pratique de l'audit 2eme édition France paris.2000 p55.56

² عبد السلام عبد الله، سعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، قسم العلوم والاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2010، صص44،43

³ صالح محمد يزيد، مرجع سابق، ص 44

- الاتصال المستمر مع المستويات التنفيذية داخل المؤسسة.
- الإطلاع الدائم على أهداف المؤسسة من خلال الاتصال بالإدارة العليا.
- معرفة ما يتلاءم و القرارات الإدارية.

المطلب الثالث: معايير و أنواع المراجعة الداخلية

الفرع الأول: معايير المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييمية مستقلة وموضوعية يتم إنشائها داخل الشركات لفحص وتقييم أنشطتها المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل الشركات في القيام بمسؤوليتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية وتمارس المراجعة كوظيفة داخل الشركات المختلفة وتمارس أنشطة المراجعة الداخلية في بيئات متنوعة من الناحية القانونية أو الثقافية وفي شركات تختلف في عرضها وحجمها وهيكلها التنظيمي وشكلها القانوني وعلى الرغم من هذه الاختلافات قد تؤثر على ممارسة المراجعة الداخلية في البيئات المختلفة، فان الأمر يتطلب ضرورة وجود معايير مهنية تحكم ممارسة المراجعة الداخلية في الشركات المختلفة.

وتم تعديل هذه المعايير كلما استدعت الحاجة إلى ذلك لمواجهة أي أشكال جديدة والهدف من إصدارها هو:

- تحديد مسؤولية وسلطة المراجعة الداخلية
- وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية
- الاهتمام بالمراجعة الداخلية وذلك بتطوير خبرة متعارف عليها وتتمثل في المعايير التالية:

1. الاستقلالية:

يجب استقلال القائم بالمراجعة الداخلية عن كل النشاطات التي يقوم بمراجعتها، ويجب منحه خصائص وامتيازات تضمن له القيام بأعماله و مسؤولياته بموضوعية ومسؤولية.

2. **التأهيل العلمي والعملية:** يجب إن يؤهل المراجع الداخلي علميا وعمليا و يتمتع بمهارات متخصصة تسمح له بالقيام بعملية المراجعة بكل جدارة و نزاهة ويتم هذا بتوفر مجموعة من الشروط مجموعة من، الشروط والخصائص في القسم المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي في حد ذاته وهي:

- بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية: يجب مراعاة توفر مستوى عملي، وكفاءة تقنية، وتكوين عام في المراجعين الداخليين الذين يتم تعيينهم والتي تتوافق و المهام والأعمال الموكلة إليهم.
- بالنسبة للمراجع: يجب عليه احترام القواعد المحاسبية، وزيادة كفاءته التقنية من خلال التكوين المستمر، كما يجب عليها القيام بمهامه بنزاهة تامة.

3. نطاق عمل المراجعة الداخلية:

ويشمل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وطريقة تنفيذ مختلف المسؤوليات الموكلة وينقسم إلى مجموعة من المعايير التي تهتم ب :

- **مصادقية المعلومات:** يقوم المراجع الداخلي باختبار مصادقية البيانات والمعلومات المحاسبية، المالية، العمليات وكذلك الإمكانيات المستخدمة من أجل جمع، تحديد، قياس تصنيف وتوصيل هذه المعلومات والبيانات.¹

- **احترام الإجراءات، السياسية والقانونية:** ويقوم المراجع الداخلي بمراقبة مدى احترام القوانين، المخططات، الإجراءات والسياسات التي يمكن أن تؤثر على فعالية أنشطة المؤسسة، وعلى المعلومات التي يتم تقديمها، كما يجب أيضا التحقق من مدى تجاوبها مع المؤسس.

- **حماية أصول وممتلكات المؤسسة:** التأكد من وجود الأصول وتقييم مدى كفاءة استعمالها والمحافظة عليها.

4- مراجعة البرنامج والعمليات: وذلك من أجل التحقق من أنه تم تنفيذها كما هو مخطط وأن النتائج تتماشى مع أهداف وسياسات المؤسسة.

نلاحظ من النقاط السابقة أن هذا المعيار يساهم بشكل كبير في متابعة وترشيد القرارات، وتحديد المسؤوليات للقيام بالإجراءات اللازمة ومعرفة أهم النتائج المتواصل إليها.

الفرع الثانيش: أنواع المراجعة الداخلية

من الصعب وضع حدود فاصلة لأنواع المراجعة الداخلية بسبب شمولية المراجعة لكافة العمليات في المؤسسة، وهدفها تقويم فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية لنشاط ما.

حيث أن مجال تطبيق المراجعة الداخلية واسع، إذ أنه يقوم على أساس الرقابة الداخلية للمؤسسة كما أنها تعتمد على الفحص ومدى احترام القوانين والأنظمة.

وبالتالي تنقسم إلى:²

1- المراجعة الداخلية المالية: هي الفحص الذي يقوم به شخص مؤهل للحسابات السنوية بغرض إعطاء مبرر حول انتظامية هذه الحسابات و مصادقية القوائم المالية و يمتد فحص المراجعة المالية الى مجالين:

- رقابة الأموال - رقابة على المحاسبة عن الأموال.

فالمراجع الداخلي يهتم بالتأكد من أن مجموعة المعطيات المالية والمحاسبية المستعملة في التسيير تتمتع بدرجة كبيرة من الدقة لذا لا بد من مراعاة ما يلي:

- حماية الأصول المالية للمؤسسة.

- توفير الثقة و التكامل في المعلومات المالية.

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

2- مراجعة الالتزام بالسياسات: تهدف إلى تحديدها إذا كان التنظيم يراعي عملية الالتزام بالسياسات، الإجراءات، المعايير، القوانين والتعليمات الحكومية بالإضافة إلى تحديد درجة هذا الالتزام وتعتبر طبيعة هذه المراجعة أكثر

¹- لبيب عوض، محمد الفيومي محمد، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998ص88

²- أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2006ص 495

موضوعية بالمقارنة بتطبيقات المراجعة الداخلية الأخرى ،وبصفة خاصة المراجعة الإدارية ويرجع السبب في ذلك إلى ضعف الحكم الشخصي في هذه النوعية من المراجعة بالمقارنة بالأنواع الأخرى ولانجاز مراجعة الالتزامات بالسياسات ينبغي إن يعرف المراجع الداخلي بدقة ماهية السياسات والإجراءات و المعايير المطلوبة حيث غالبا ما تكون معاني هذه العناصر في صورة مستندات و بالتالي تكون هذه المستندات هي النشاط المطلوب رقبته.

3- المراجعة العملية: هذا النوع من المراجعة من الناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسة الإدارة و يزود متخذي القرارات على مختلف المستويات الهرم التنظيمي للتحليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات.

المطلب الرابع: مراحل سير مهمة المراجعة الداخلية :

إن الجانب العلمي المراجعة الداخلية يتجلى من خلال تنفيذ مراجع الداخلي لمهمة المراجعة والتي تتم وفق تخطيط مسبق ومنهجية معينة من أجل تحقيق الأهداف المكلف بها ،ويعمل المراجع الداخلي في مهمته على دراسة التحكم في مخاطر النشاط محل المراجعة من خلال اختبار و ت حديد ثغرات تدبير الحلول ومتابعة تطبيقها .

إن مهمة المراجعة الداخلية تشبه ما يقوم به الطبيب مع مريضه ،إذ انه يقوم بالتشخيص ،يخمن ويتنبأ بأسباب ومن ثم يوصي بالعلاج حيث إن لمهمة المراجعة ثلاثة مراحل¹ :

المرحلة الأولى: يكون المراجع معظم الوقت في مكتبه ،وتكون تنقلاته قصيرة و سريعة كما يمكن عدم وجود هذه التنقلات.

المرحلة الثانية: في هذا الوقت يكون المراجع في ميدان المؤسسة فزيارته للمكتب قليلة ومحدودة .

المرحلة الثالثة: عودة المراجع إلى المكتب واستقرار فيه كما كان في المرحلة الأولى .

الفرع الأول: مرحلة التحضير

تعتبر أول خطوة في مهمة المراجعة وتتطلب من مراجع الحسابات قدرة كافية على القراءة و الانتباه والكفاءة اللازمة ،فهي تمنح القدرة على الفهم والتعلم .كما تتطلب المعرفة جيدة بالمؤسسة إذ انه من الضروري معرفة مصادر المعلومات خلال تلك الفترة و تعتبر هذه المرحلة مرحلة حجر الأساس والتي بناء عليها يقوم المراجع ببناء نموذج النتائج التي يجب الوصول اليها،وتتمثل هذه المرحلة في المحاور الرئيسية التالية:

1. الأمر بالمهمة .

2. مرحلة الاندماج.

3. تحديد المخاطر وتقييمها.

4. تعريف الأهداف

¹- محمد صالح يزيدي ، مرجع سابق، ص51

1. الأمر بمهمة: تبدأ مهمة المراجع الداخلي بإصدار التكليف بالمهمة من طرف سلطة مؤهلة (الإدارة العليا، لجنة المراجعة)، حيث إن الأمر بالمهمة يسمح بتبليغ كافة الأطراف التي لها علاقة بمهمة المراجعة
2. مرحلة الاندماج:

تبدأ هذه الخطوة بجمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط الخاضع للمراجعة من مصادره المختلفة والحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط، يمكن تلخيص هذه المصادر فيما يلي:

1. تقارير ملفات التدقيق السابقة.

2. الاجتماع مع الإدارة.

3. السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط.

4. الهيكل التنظيمي و الوصف الوظيفي.

5. الموازنة التقديرية والمعلومات المالية عن النشاط.

6. نتائج المراجعة الخارجي عن النشاط.

إن قراءة هذه الوثائق المختلفة والتحليل يمكن فريق المراجعة من: امتلاك رؤية شاملة عن النشاط الخاضع للمراجع، تحديد السيورات التي هي موضع للمخاطر، إعطاء مصداقية للمهمة¹.

3. تحديد الأخطار وتقييمها: من خلال هذه النقطة يتم تكييف بقية مراحل عملية المراجعة، بحيث يسمح للمراجع صياغة برنامج تطويره بناء على التهديدات وما تم وضعه لمواجهةها. وخطر المراجعة كما الأمريكيين: هو الخطر الناتج عن حدوث خطأ في احد عرفة معهد المحاسبين الأرصد أو في نوع معين من العمليات، الذي يكون:

- خطر متصل: هو إمكانية دون الأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية وقوع أخطاء جوهرية في الحسابات.
- خطر الرقابة الداخلية: يرتبط بعدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتصحيحها في الوقت المناسب.

- خطر عدم الاكتشاف: مرتبط بمهمة المراجعة، أي عدم تمكن المدقق من اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

4. تحديد الأهداف: يعرف أيضا بالتقرير التوجيهي أو المخطط للمهمة، وهي عبارة عن وثيقة مشكلة من عدة صفحات والتي لها نفس المضمون والخصائص في كل الحالات. بعد اخذ المعلومات الضرورية عن المؤسسة، يقوم المراجع بتحرير تقرير توجيهي والذي يوضح محاور البحث، حدود ومجالات تدخل المراجعين بالإضافة إلى الأهداف الواجب على فريق المراجعة تحقيقها، والتي تنقسم إلى الأهداف الواجب على فريق المراجعة تحقيقها، والتي تنقسم إلى أهداف عامة وأهداف خاصة، ويحتوي هذا التقرير على المعلومات المتأنتية من تحليل الأخطار وجدول نقاط القوة والضعف ويهدف إلى: تحديد الجوانب العلمية لتدخل المراجع، ويساعد المراجع على البحث، التعرف وتصحيح كل نقاط القوة والضعف المسجلة أو جزء منها.

¹ jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne, op; cit, p218

الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة: تعتبر مرحلة تنفيذ عملية التدقيق أطول وأهم مرحلة في صيرورة التدقيق الداخلي، لأهميتها في كتابة تقرير المنتج النهائي للمهمة، ولهذا يجب أن تحظى بالعناية اللازمة من كل الأطراف ذات العلاقة بالمهمة. وخلال هذه المرحلة يتحول فريق المهمة من العمل المكتبي النظر إلى العمل الميداني، حيث ينتقل إلى الوحدات محل التدقيق مبتدئاً بالاجتماع الافتتاحي مع مسؤولي الوحدة أو النشاط. يتناول شرح التقرير التوجيهي المصادق من قبل المكلف بالمهمة ويتم التركيز على توضيح ومناقشة كيفية تنفيذ المهمة وأساليب التدقيق المستعملة، أسلوب التنسيق والاتصال، المعلومات المطلوبة، والوسائل المادية والظروف الواجب توفيرها من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق، حيث تسمح نتائج الاجتماع الافتتاحي لفريق التدقيق بالتفصيل ويقوم بتطبيقه لتحقيق أهداف المهمة المسطرة.

1. إعداد برنامج المراجعة:

ف إرساله إلى مسئول المراجعة الداخلي للإطلاع عليه طبقاً للمعيار رقم 2240، وتقع على رئيس المهمة مسؤولية الاحتفاظ به في ملف المراجعة. ويتضمن هذا المخطط النقاط التالية: وثيقة تعاقدية، مخطط عمل، دليل مرشد، نقطة انطلاق في بناء استمارة الرقابة الداخلية، متابعة للمهمة.

2. استبيان الرقابة الداخلية:

يعتبر استبيان الرقابة الداخلية من الأساليب الأكثر استعمالاً من طرف المراجعين الداخليين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على المسيرين لتلقي الإجابة عليها ومن ثم تحليلها للوقوف على مدى فعالية وملائمة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة أو النشاط محل المراجعة، وتتعلق أسئلة استبيان الرقابة الداخلية بالنواحي التنظيمية، التشغيلية، نظم المعلومات، العاملين، الوسائل المادية للوحدة الخاضعة للمراجعة، وتبني الاستمارة من خلال طرح مجموعة من الأسئلة التي تحقق الملاحظة الشاملة بذلك دليل للمراجع لتنفيذ برنامجه، وتتمحور لأسئلة الرئيسية التالية:¹

من - أسئلة متعلقة بالمنفذ أو المشغل من خلال تحديد مهامه وسلطته، وللإجابة على هذه الأسئلة يتم الاستعانة بالمخطط الهرمي للمؤسسة .

ماذا- تجميع الأسئلة التي تسمح بمعرفة "ما يتعلق، ليس ما هو الموضوع، ولكن الهدف من العملية"، ما هي طبيعة المنتج المصنع، من هم الأشخاص ذوا علاقة.

أين - من أجل عدم اختيار كل المناطق العمليات، مكان التخزين، المعالجة، المواقع الصناعية.

متى- تسمح بتجميع الأسئلة ذات الصلة بالزمن، بداية ونهاية الزمن المستغرق .

كيف- الأسئلة المرتبطة بوصف الإجراءات: كيف يتم تصنيع المنتج، كيف يتم توظيف الافراد .

2 العمل الميداني :

- الملاحظة الفورية :

¹ - jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne, op; cit, p285

أول الاختبارات التي يقوم بها المدقق الملاحظة الفورية، وهي تختلف عن الملاحظات الأخرى بأنها آلية، وهنا يكون للخبرة دور كبير فالمراجع المتمكن يمكنه ملاحظة المحيط بمجرد وصوله ووضع تقييمات و إحصاءات مبدئية، وتكون هذه الملاحظات بطريقة عقلانية أي: الأخذ بعين الاعتبار المؤثرات الوقتية أثناء ملاحظته، (فالملاحظة دخول العمال عند فتح الأبواب ليست نفسها في منتصف النهار)،

-الملاحظة المحددة :

من خلال تحديد مواطن خطر واستمارة الرقابة الداخلية، يقوم المدقق بإجراء وتنفيذ الاختبارات، ويقوم باختبار بعض العمليات والإجراءات المرتبطة بالفترات المعنية هذا الاختبار يجب أن يكون موضوعي من أجل بلورة رأيه حول سير العمليات بموضوعية

- ورقة الكشف وتحليل المشكلات :

هي وثيقة عمل موحدة، أن يكون المراجع بتوثيق كل الخلل، كما تلخص كل مرحلة من المراحل العمليات التدخل الميداني، وتمثل وسيلة تواصل بين المراجع والضيعة المعنية بعملية التدقيق، تسمى في بعض المراجع بوثيقة الحدث، وثيقة تحليل، ورقة تحليل الرقابة الداخلية . إذ تتجزأ إلى خمسة أقسام: المشكلات، الملاحظات، الأسباب، العواقب والآثار، التوصيات

الفرع الثالث : إعداد التقرير النهائي وتقديم النتائج

تتطلب¹ هذه المرحلة القدرة على إنشاء والصياغة الأدبية بالإضافة إلى التفاوض الذي يبقى موجودا خلال هذه المرحلة، و يقوم المراجع ببلورة وتقديم منتج (التقرير) و الذي يجمع كل العناصر عمله إذ تبدأ هذه المرحلة برجع المراجع إلى مكتبه مع مجموع أوراق العمل، حيث يقوم بصياغة المشروع ليتم بعدها عقد اجتماع ختامي و المصادقة للحصول على التقرير الختامي.

1- مشروع التقرير المراجع: حيث يكون فيه جميع الملاحظات المسجلة ليتم المصادقة عليه، فلا يمكن اعتباره نهائيا حتى وان تضمن المصادقة خاصة .هذه الوثيقة وان احتوت على توصيات المدقق، فإنها لا تتضمن إجابات المؤسسة، ولا تتضمن المخطط العمل و الذي يعتبر احد الملاحق التقرير النهائي، أين تشير المؤسسة متى ومن سيقوم بتنفيذ توصيات المقبولة.

2 - الاجتماع الختامي: يضم نفس الأعضاء الذين نشطوا الاجتماع الافتتاحي، والذين استمعوا لمخطط

المراجع عند البداية، فيبدون رأيهم حول ما مقام به فريق المراجع، بالإضافة لفريق المراجعة والمصالح والأقسام المراجعة .

¹ -صالح محمد يزيد، مرجع سابق، ص 55-57

3- تقرير المراجع الداخلي: يسمح التقرير للمراجع بإبداء رأيه (كتابيا) حول البيانات والقوائم المالية و المواضيع الأخرى التي كانت محل المراجعة ،فهو يلخص مهمة المراجعة ، ويعتبر وسيلة بين المراجع والجمهور ،وفيما يلي مبادئ التقرير:

- لا وجود للمراجعة الداخلية بدون تقرير المراجع الداخلي .

- الوثيقة النهائية : فهو آخر عقد لمهمة المراجعة ،و التي لا تنتهي إلا باقتراحات و توصيات.

- عرض مسبق للمؤسسة: فمن المفترض أن النقاط تم عرضها خلال لاجتماع الختامي.

- حق المؤسسة في الإجابة :للمؤسسة الحق في الرد إما شفهيًا أو كتابيا.

الفرع الرابع: متابعة نتائج المهمة : إن دور المدقق الداخلي لا ينتهي بمجرد إرسال التقرير النهائي للجهات المعنية بالمهمة المكلف بها و إنما عليه التأكد من اتخاذ الاجراءات التصحيحية الملائمة قبل الجهات المسؤولة ،وعليه متابعة عملية تنفيذها وتقييمها ،وعليه تقع على عاتق المراجع الداخلي سيرورة المتابعة و المراقبة اذ ينبغي ان تكون المتابعة محددة وبوضوح في دليل المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث المراجع الداخلي ادواته ،صلاحيته وواجباته والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية

بعد التطرق للمراجعة الداخلية سوف نتطرق للمراجع الداخلي متناولين ادواته صلاحياته وصولا الى واجباته

المطلب الأول أدوات، صلاحيات و واجبات المراجع الداخلي

الفرع الأول: أدوات المراجع الداخلي:

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

• لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وإنما يختار المدقق الأداة المناسبة لتحقيق الهدف المراد تحقيقه.

• لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على المراجعة الداخلية بل يمتد استخدامه إلى أطراف عديدة كالمراجعين الخارجين والمستشارينالخ:

• يمكن أن يستخدم المراجع أداتين مختلفتين في إطار عملية التدقيق واحدة تخص نفس العنصر بحيث تستخدم أداة الثانية لتحقيق من النتائج تم التوصل إليها باستخدام الأداة الأولى.

ويمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين: الأدوات الاستفهامية.

1- الأدوات الوصفية وفيما يستعرضها بالتفصيل: ¹

1-1 السير الإحصائي: هو أداة تسمح انطلاقا من عينة محددة ،يتم اختبارها بطريقة عشوائية، من المجتمع

محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع.

ويتبع المراجع الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:

¹ علون محمد لمين ،دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي ،أطروحة الدكتوراه ،جامعة محمد خيضر بسكرة،العلوم التجارية ،تخصص محاسبة،2015،2016،ص33

- تصور السير: يقوم المراجع الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المراجع أن يتحقق منها، ويقوم ب:

(1) تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها.

(2) تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.

(3) تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من المعدل الخطأ المقبول.

ويقوم المراجع بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

- اختبار العينة : نميز بين من عينات:

(1) العينات الإحصائية: ونستخدم في هذه الحالة

- العينات العشوائية: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات وتختار مفردات العينة باستخدام جدول العينات العشوائية و هي توفر احتمالا متساويا لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى العينة.

- طريقة السبر الترتيبي: انطلاقا من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب مثلا: 25، 35، 45، 55، 65..... الخ.

(2) العينات غير الإحصائية: ويتم اختيار العينة باستخدام:

• الطريقة الموجهة الشخصية: يعتمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي واعتمادا على مؤهلاته وخبرته.

(3) استغلال نتائج المراجعة: يتم استغلال نتائج المراجعة بالقيام بنوعين من التحليل.

• تحليل كمي للنتائج: بحيث يتأكد من أن الأخطاء والانحرافات التي الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة.

• تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو متعددة أولا وفي وحتى تستطيع المراجعة الداخلية تحقيقا لأهداف المناط بها فهناك عدة وسائل تتمثل في :

1-التحقق: هو وسيلة من وسائل المراجعة تهتم بمراكز العمليات عند نقطة معينة وليس خلال فترة زمنية محددة، أي التحقق من الأرصدة و المجاميع التي تحتوي على القوائم المالية و التي تتجه لفحص الملكية والوجود

الفعلي و يقسم الأصول والالتزامات ويشمل ماليي (السجلات -الأصول المملوكة مقبل المنشئة -التقارير)

2-التقييم: هو فحص السجلات المحاسبية و التقرير عنها ،ويقوم المراجع الداخلي بالحكم على مدى قوة النظام المحاسبي و تحديد نقاط القوة و الضعف ،فيه كما يستطيع أن يتعرف و يقيم الوضع الحقيقي للنظام المحاسبي ويقترح التعديلات المناسبة.

3-الحماية: حماية أصول المنشئة هو التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية الذي يهدف بدوره إلى حماية المنشئة من الإفلاس و السرقة و ذلك بالتأكد من حماية الأصول ،سلامة المال معلومة المحاسبية و إمكانية الاعتماد عليها ،التأكد من استخدام الأمثل للموارد ،الملائمة في أساليب القياس و السياسات و الخطط و الأفراد مع القوانين و اللوائح التأكد من إيجاد الأهداف الموضوعية للعمليات الفصلية.

4-التطبيق: تطبيق معايير المراجعة الداخلية عند القيام بها بغرض تحقيق أهدافها المخطط لها و يرى الباحثون انه لا بد من قيام المراجعة الداخلية بالفحص والتقييم للعمليات المالية و التشغيلية و حماية الأصول وتطبيق المعايير لمنع التلاعب بالمستندات أو على الأقل الحد منها مما يؤدي إلى رفع الكفاءة الإنتاجية.

• **المقابلة:** يهدف المراجع من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:

- يجب احترام خط السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المس وول الأول عن القسم.
- التذكير بمهمة المراجعة وأهدافها وإعلام الطرف المستجوب بسبب وطبيعة الاستجواب.
- يقوم المراجع بعرض الصعوبات، المشاكل، ونقاط الضعف التي تم اكتشافها قبل بداية الاستجواب يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن النتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين.
- يتقاضي المراجع أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم توجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر ويجب اعتبار الطرف الآخر في مساوية من حيث إدارة الاستجواب.

2- الأدوات الاستفهامية: ونميز الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال، مخطط التدفق،فيما يلي سنتطرق لها بالتفصيل:

- **ملاحظة المادية:** من الممكن أن يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع،ويتعلق الأمر ب:
- **الملاحظة المادية للإجراءات:** تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها.
- **الملاحظة المادية للوثائق:** تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها، وانتقالها.

الفرع الثاني: صلاحيات المراجع الداخلي:

حتى يستطيع المراجع الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفعالية ،ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤوليته وصلاحياته،وفقا لما تقتضي به قواعد ومبادئ ومعايير المراجعة الداخلية .وبما أن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة،عن

طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة. وحتى يتمكن المراجع لداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفاعلية فانه لا بد أن يكون مديري مراجعي قسم

المراجعة الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي:¹

- الوصول غير المشروط إلى جميع أنشطة المؤسسة.
- في الحصول على سجلات ووثائق المؤسسة محل المراجعة.
- تحديد نطاق المراجعة بما فيها اختيار الأنشطة و تطبيق أساليب و التعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة ،حيث يجب ان يكون نطاق أعمال المراجعة الداخلية غير مقيدة.
- طلب جميع المعلومات والبيانات والإيضاحات الضرورية لعملية المراجعة.
- تحديد نطاق عمل المراجعة ،بما فيها اختبار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة ،حيث يجب أن يكون نطاق أعمال المراجعة الداخلية غير مقيدة .بمعنى أن إدارة المراجعة الداخلية تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة.
- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها ،أي أن جميع م وظفي المؤسسة مساعدة المراجعين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل، وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود،تحقيقا لفائدة المرجوة من المراجعة الداخلية في المؤسسة .
- الحق في المطلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

الفرع الثالث : واجبات المراجع الداخلي:

يمكن تلخيص واجبات المراجع الداخلي فيما يلي:²

- تدقيق حسابات المنشأة وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة و متطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية
- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية
- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية انجاز الأعمال في المنشأة وجودتها
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
- المساعدة في تصميم و تطبيق نظام رقابة داخلي
- المساعدة في تصميم وتطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف المنوط منها

المطلب الثاني: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

تتم عملية المراجعة في بيئة ثقافية وقانونية مختلفة وضمن مؤسسات تختلف من حيث الأهداف ،الحجم والهيكلة، وهذه الاختلافات قد تؤثر على ممارسة المراجعة الداخلية، حيث تستدعي وجود معايير دولية للممارسة

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن ، أصول المراجعة الداخلية والخارجية ،مؤسسة شباب الجامعة ،الإسكندرية ،مصر ،،مرجع سابق ،ص 28

² - اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ،مدونة صالح محمد القراء، للعلوم المالية ،وثيقة انترنت متوفرة على موقع . wordpress . sqrra

المهنية المتفق عليها. ولقد أصدر معهد المدققين الداخليين معايير الممارسة لأول مرة سنة 1978 وتم تعديلها في 1993 وتتضمن خمسة معايير عامة، وتم تبويبها في خمسة مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي، بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة والتي وضعت سنة 2003، في حين كان آخر إصدار للمعايير المهنية في سنة 2010 مع سريان تطبيقه بداية من 2011. حيث تتضمن معايير معهد المدققين الداخليين مجموعة من المعايير هي:

الفرع الأول: معايير الصفات:¹

1000 الغرض، السلطة والمسؤولية: يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق المراجعة، بما يتماشى مع تعريف المراجعة الداخلي ومبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية، إذ يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بمراجعة ميثاق الداخلي بصفة دورية وتقديمه إلى الإدارة ومجلس الإدارة للموافقة عليه.

1100 الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون المراجعة الداخلية مستقلا، كما يجب أن يكون المراجعون الداخليون موضوعيين أثناء أداء أعمالهم.

1200 المهارة والغاية المهنية اللازمة: يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلي المحافظة على برنامج للتأكد وتحسين الجودة، بحيث يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلي.

الفرع الثاني: معايير الأداء:

2000 إدارة نشاط المراجعة الداخلية : يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يدير نشاط المراجعة الداخلي بفاعلية لضمان تحقيق قيمة مضافة للشركة.

2100 طبيعة العمل: يجب أن يقوم نشاط المراجعة الداخلي بالتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر، والرقابة وكذلك إتباع أسلوب منهجي منظم.

2200 تخطيط مهام المراجعة الداخلية : يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة العمل لكل مهمة مهام المراجعة أهداف المهمة، نطاقها، توثيقها، والموارد المخصصة لها.

2300 تنفيذ مهام المراجعة الداخلية: يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتحديد وتحليل وتوثيق المعلومات الكافية واللازمة لتحقيق أهداف المهمة.

2400 تبليغ النتائج : يجب على المراجعين الداخليين تبليغ نتائج المهام.

2500 مراقبة سير العمل: يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بوضع نظام وتابعة ما يتخذ تجاه النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.

2600 حسم مسألة قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن الإدارة قد قامت بقبول مستوى من المخاطر المتبقية ، يمكن أن يكون باعتقاده مستوى غير مقبول للمؤسسة، فيجب عليه أن

¹ - صالح محمد يزيد ، مرجع سابق، ص 49، 48

يناقش تلك المسألة مع الإدارة ، فإذا لم يتم حسم مسألة القرار بشأن المستوى المقبول للمخاطر المتبقية ، فيجب على المراجعة الداخلية رفع المسألة إلى مجلس إدارة الشركة لحسمها بمعرفته.

وكل نوع من المعايير يتعلق بحالة معينة، حيث يرمز حرف A إلى خدمات وحرف C إلى الخدمات الاستشارية.

المطلب الثالث: تنظيم المراجعة الداخلية ومكانتها بالمؤسسة

الفرع الأول: تنظيم المراجعة الداخلية:

عادة ما يتكون قسم المراجعة الداخلية من عدد قليل نسبيا من المراجعين ذوي المهارات العليا و ذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى ،وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على مراجع واحد ،كما يتسع قسم المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى ليشتمل أكثر من مئة مراجع ،وينطوي قسم المراجعة الداخلية عادة على ثلاثة مستويات من المراجعين ممارسي المهنة وذلك كما يتضح من الشكل الآتي:¹

تقع على عاتق المشرف المسؤولية العامة لقسم المراجعة الداخلية ،حيث يقوم بإعطاء التوجيهات العامة ،و إدارة العاملين معه بالقسم، والتنسيق مع المراجعين الخارجيين ووضع برامج للتحقق من جودة المراجعة . بينما يقوم مدير المراجعة الداخلية بإدارة أعمال المراجعة المختلفة، كما يتولى المراجع الأول الجوانب الإشرافية لأعمال المراجعة ويقومون بأداء الكثير من الأعمال الفعلية التفصيلية، في حين يتولى المراجعون المبتدئون أداء الأعمال الروتينية غير المعقدة.

- يعتبر حجم المؤسسة محددًا أساسيًا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة فاختلاف أحجام المؤسسات يحتم إيجاد شكل محدد للمراجعة.

- تعتمد المراجعة المركزية على مديرية واحدة للمراجعة الداخلية تقوم ببرمجة الزيارات الميدانية المختلفة لكافة فروع المؤسسة.

- ينص نظام المراجعة اللامركزية على تكوين قسم أو خلية للمراجعة الداخلية على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين للمؤسسة.

الفرع الثاني: مكانة للمراجعة الداخلية:

استقلالية المراجعة تقيم حسب المكانة التي تكنسها داخل المؤسسة ،يجب ان تكون مرتبطة بصف أو رتبة عالية بالمؤسسة كالمدير العام أو مجلس الإدارة فهذا الارتباط يضمن للمراجعة الداخلية تغطية مجمل نشاطات المؤسسة ،كما أنها تضمن وصول تقرير المراجع الذي يكون على شكل مجموعة من النصائح و التصحيحات المقترحة الى يد مسؤول يتمتع بالخبرة التي تسمح له بتقييم هذه الاقتراحات و يقوم بالتصحيحات التي يراها واجبة.

¹ - محمد الطاهر توهامي ،مسعود صديقي المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ،ديوان المطبوعات الجامعية

كما أن مكانتها يجب أن تكون محددة على شكل لائحة تحدد أهدافها و سلطاتها ومسؤولياتها ،فهذه اللائحة تعطي كيفية تنفيذ عملية المراجعة الداخلية ،تقييم الحالات ،وتوزيع تقارير المراجعة.

بالإضافة إلى ذلك فان هذه اللائحة تحدد مكانتها بالمؤسسة ومجال نشاطها ،مع حرية الحصول على الوثائق اللازمة و التذاور مع الأشخاص وكل مايمكن أن يحسن أو يساهم في تنفيذ مهمتها.

كما توفر خطة للمراجعة موضوعة من طرف المراجعة الداخلية و موافق عليها من طرف الإدارة العامة يزيد من درجة الاستقلالية ويقويها .¹

¹ - شعبانى لطفى ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تنسيير المؤسسة ،رسالة ماجستير ،قسم التنسيير ،جامعة احمد بوقره ،بومرداس ،الجزائر ،2003،2004ص77

خلاصة الفصل:

إن ظهور المراجعة وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا بسبب التوسع وتعدد الوظائف مع تزايد تفرعها وتنامي أهدافها والذي يزيد بدوره في أهمية وظيفة المراجعة الداخلية. فيمكن القول أن المراجعة الداخلية محل اهتمام من الهيئات الحكومية و المؤسسات و الباحثين ، إذ تحكمها معايير و شروط تساهم في أداءها الجيد والفعال وذلك ما أعطاهها مكانة بارزة في المنظمة مما جعلها تابعة للإدارة العليا وهذا لاعطاءها المزيد من الاستقلالية بين وظائف المنظمة، وحتى تقوم بعملها على أحسن حال لا بد من المراجع الداخلي أن يتخذ من الأدلة والقرائن وسيلة لإثبات سلامة التقارير المالية وبالتالي يكون مخرجات هذه الوظيفة قابلة للاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات. وبالنظر لما حققته المراجعة الداخلية من نتائج هامة في المجال المالي والمحاسبي بالنسبة للباحثين والمهنيين فقد عمدوا إلى زيادة الاهتمام بالنظام المالي المحاسبي ومخرجاته باعتبار أن هذه الأخيرة موضوع تحليل وفحص وتقييم من طرف المراجع الداخلي ، وهذا ماس نتناوله في الفصل الثاني.

الفصل الثاني:

الجانب النظري لجودة معلومات المحاسبة

تمهيد:

إن المؤسسة بحاجة إلى معلومات دقيقة ونافعة وفي الوقت المناسب وهذه الأخيرة يمدنا بها نظام المعلومات المحاسبي، كما يساعد هذا الأخير على معرفة المحيط الخارجي ومواجهة تغيراته ولا يكون ذلك إلا بإنتاج معلومة قادرة على إحداث الفرق.

من المفيد التعمق في دراسة المعلومة كمخرج لنظام المعلومات وتحديد مفهوم واضح للمعلومة وتبيان أهميتها وخصائص المعلومة الجيدة ولا بد إن نتطرق أولاً إلى مفهوم نظام المعلومات المحاسبي باعتباره منتج للمعلومة المحاسبية وعناصره مع التركيز على مخرجات هذا النظام وذلك من خلال تقسيم فصلنا هذا إلى عدة مباحث، المبحث الأول معنون بالنظام المحاسبي كمنتج للمعلومة المحاسبية، والمبحث الثاني تحت عنوان المعلومة المحاسبية أم الثالث فيتناول جودة المعلومة المحاسبية وكل ما يحيط بهذا المفهوم.

المبحث الأول: 'نظام المعلومات كمنتج للمعلومة

لقد تعددت مفاهيم نظام المعلومات المحاسبي بتعدد الكتابات فيه باعتباره منتج للمعلومة المحاسبية ، فنسعى في هذا المبحث إلى استعراض المفاهيم الأساسية للنظام المعلومات المحاسبي من حيث التعريف بالنظام، المعلومة والمحاسبة كمفاهيم مرتبطة بنظام المعلومات المحاسبي وصولاً إلى توضيح تعريف واضح له مع التطرق إلى مكوناته،وظائفه وأهم مبادئ له .

المطلب الأول مفاهيم حول نظام المعلومات المحاسبية

لابد للتطرق أولاً لمفهوم كل من النظام والمحاسبة والمعلومات باعتبارهم مكونات لمفهوم نظام المعلومات المحاسبي وصولاً إلى مفهوم نظام المعلومات المحاسبي.

أولاً : تعريف النظام، المحاسبة والمعلومات

• النظام:

وتعددت الآراء في تحديد مفهوم له ، حيث ذهب البعض إلى التأكيد على أهمية العناصر والأجزاء المكونة له، والبعض الآخر ركز على مفهوم النظام على انه:

- كيان يتكون من أجزاء وعناصر متكاملة فيما بينها وله هدف واحد أو أكثر من هدف ¹.
- النظام هو إطار متكامل من هدف واحد أو أكثر ،يقوم بالتنسيق بين الموارد المطلوبة لتحويل المدخلات إلى مخرجات و الموارد قد تكون خام أو آلات أو طاقات و ذلك بالاعتماد على نوع النظام ².
- مجموعة من الأشياء المادية و الأفكار المنطقية والعلاقات المتبادلة فيما بينها و التي يتم توجيهها نحو تحقيق هدف فو أهداف مشتركة. ³

• المحاسبة:

تعتمد المحاسبة على العديد من العمليات النظامية التي يتم تشغيلها وفقاً لقواعد و إجراءات ،معينة لإنتاج معلومات ملائمة وتشمل هذه العمليات تسجيل بيانات لإحداث اقتصادية ثم تحليل و تبويب البيانات المسجلة و التقرير عنها في صورة مالية وتعتبر المحاسبة بذلك لغة المال والإعمال فهي توفر معلومات لها معنى يلخص المركز المالي ونتيجة النشاط للوحدة الاقتصادية كما توفر المعلومات المالية المطلوبة لكل وظائف الوحدة الاقتصادية ويعتمد المستخدمون المختلفين على هذه المعلومات في اتخاذ القرارات المختلفة ⁴.

¹ - د. السيد عبد المقصود ديبان د.ناصر نور الدين عبد اللطيف ،نظم المعلومات المحاسبية والتكنولوجيا المعلومات ،الدار الجامعية 2004 ص 14,15

² - د،ثناء القباني نظم المعلومات المحاسبي ،الدار الجامعية للنشر ،الإسكندرية ،2003،2002ص09

³ - إدريس ثابت عبد الرحمان ،نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة ،الدار الجامعية ،الإسكندرية، 2003 ص 18

⁴ - د،ثناء علي القباني 'مرجع سابق ،ص9

• **المعلومات:** إن المعلومات بالمعنى الواسع هي استخبار له معنى و مفيد إلى الشخص المقصود و لمعلومات لها قيمة للوحدة الاقتصادية و إدارتها كما يلاحظ إنها ضرورية لاتخاذ قرارات حاسمة.¹ إن اغلب القرارات المطلوبة من قبل الوحدات الاقتصادية هي المعلومات المحاسبية التي هي مخرجات النظام المحاسبي ومن الأمثلة على ذلك القوائم الدخل المزودة إلى إدارة الوحدة الاقتصادية، الفواتير المرسلّة إلى الزبائن لحثهم على دفع المبالغ المستحقة بزمته²، فالمعلومات هي حقائق خام وقد تكون أرقام و أرقاما أو حتى رموزا وهي تمثّل، مدخلات نظام المعلومات وبالتالي فهي بيانات تم تحويلها إلى معلومات وذلك بتشغيلها والمعلومات هي المعرفة الّلتّي لها معنى ومفيدة في تحقيق الأهداف. ويمكن التمييز بين مصطلحي البيانات والمعلومات فيما يلي:

الجدول رقم (2-1): يوضح التمييز بين مصطلح البيانات والمعلومات

المجال	البيانات	المعلومات
الترتيب	غير منظمة في هيكل تنظيمي	منظمة في هيكل تنظيمي
القيمة	غير محدودة القيمة	محدودة القيمة
الاستعمال	لا تستعمل على الصعيد الرسم	تستعمل على الصعيدين
المصدر	متعددة المصادر	محددة المصادر
الدقة	منخفضة	عالية
الموقع	مدخلات	مخرجات
الحجم	كبير جدا	صغيرة نسبيا مقارنة بالحجم

المصدر : حكمت احمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 1999، ص 40.

¹ - عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص15

² - د، إبراهيم الجز راوي، د، عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، اليازوري للنشر، 2008 ص25

ثانيا : تعريف نظام المعلومات المحاسبي :

عرف نظام المعلومات المحاسبي على انه:

- هو نظام معلوماتي منهجي يشمل على خصائص ينفرد بها وهذه الخصائص مصدرها طبيعة المحاسبة التي تتعلق بالتأثير الاقتصادي للإحداث التي تؤثر على أنشطة المشروع ويتم التعبير عن معظم هذه العناصر من البيانات في شكل مالي مثل كمية المبيعات للعميل ولكنها تحول إلى بيانات كمية في النهاية مثل إجمالي المبلغ المسدد للعميل.¹

- كما يعرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه مجموعة من العاملين والإجراءات و الموارد التي تقوم بتجميع البيانات و معالجتها و نقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة ،وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب ،من اجل مساعدتهم في أداء الوظائف المسندة إليهم.⁸

المطلب الثاني مكونات و مبادئ لنظام المعلومات المحاسبي

الفرع الأول: مكونات نظام المعلومات المحاسبي يتكون نظام المعلومات المحاسبية من عدة وحدات تؤدي كل منها وظيفة محددة ويمكن عرضها على النحو التالي :

1. وحدة تجميع البيانات : تقوم هذه الوحدة بتجميع البيانات من البيئة المحيطة بالمؤسسة ،وتتمثل هذه البيانات في الأحداث و الوقائع التي يهتم بها المحاسب و يرى إنها مفيدة و يجب الحصول عليها و تسجيلها . ولطبيعة أهداف المشروع و طبيعة المخرجات المطلوبة تأثير كبير على نوع البيانات المجمع التي يتم تجميعها و تسجيلها في النظام .

2. وحدة تشغيل البيانات :البيانات المجمع بواسطة نظام المعلومات المحاسبية قد تستخدم في الحال إذ كانت مفيدة لمتخذ القرارات في لحظة تجميعها ،ولكن في غالب الأحيان تكون هذه البيانات الأولية في حاجة إلى تشغيل وإعداد لتصبح معلومات مفيدة في عملية اتخاذ القرار و بالتالي فأنها ترسل إلى وحدة التخزين في نظام المعلومات المحاسبية .

3. وحدة تخزين واسترجاع البيانات :وتختص هذه الوحدة في تخزين البيانات في حالة عدم استخدامها مباشرة و الحفاظ عليها لاستخدامها مستقبلا أو لإدخال بعض العمليات عليها قبل إرسالها لصانعي القرار .

4. وحدة توصيل المعلومات (قنوات المعلومات):تعتبر هذه الوحدة الوسيلة الوحيدة التي يتم بها نقل وتوصيل البيانات و المعلومات من وحدة لأخرى داخل نظام المعلومات المحاسبية حتى تصل إلى صانعي القرارات الإدارية ،وقد تكون قنوات الاتصال آلية أو يدوية (شاشات أو أوراق) حسب الإمكانيات المتاحة للمؤسسة.²

¹ - ثناء علي قباني،مرجع سابق ،ص.21

² - حامدي علي ،اثر جودة المعلومة المحاسبية على صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،جامعة

الفرع الثاني: مبادئ نظام المعلومات المحاسبية¹

1. مبدء التكلفة المناسبة:

يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات ،وتحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة و مناسبة لحجم المنظمة و مكانتها المالية ،و يجب توفر شرطين أساسين حتى يكون النظام المحاسبي قادر على توفير المعلومات و تحقيق الرقابة وهما:

1.1-**شرط إجباري:** يتمثل في ضرورة ضمان النظام المحاسبي تحقيق الحد الأدنى من الإجراءات والتي تعمل على توفير المعلومات اللازمة وتضمن متطلبات نظام الرقابة الداخلية.

2.1-**شرط اختياري:** يتمثل في إمكانية جعل النظام المحاسبي ذو قدرة عالية على تزويد الإدارة بمعلومات أوفر و أدق و كذا تحقيق فعالية قصوى لنظام رقابة داخلية .

ويجب مراعاة جانب التكاليف مقارنة بالعائد المنتظر من هذه الإجراءات الاختيارية ،أي يجب أن يكون العائد من النظام المحاسبي يفوق تكلفته.

2 **مبدأ الثبات في إعداد التقارير:** هذا المبدأ يعتبر من المبادئ الأساسية في المحاسبة وعليه فان أي نظام للمعلومات المحاسبية يجب أن يكون قادرا على تحقيق واحترام هذا المبدأ الذي مفاده أن يتم إعداد مخرجات النظام بإتباع طريقة واحدة و ثابتة في كل الدورات لكي تكون لها قابلية للمقارنة وتساعد على إجراء الرقابة.

3 **مبدأ العمل الإنساني إعداد القرار:**إن انجاز العمل المحاسبي بدءا بتجميع البيانات إلى إعداد التقارير يتم بتدخل من الإنسان لان أي نظام لا يعمل تلقائيا بل من خلال الأفراد بواسطتهم ،لهذا فانه من الضروري مراعاة جانب العلاقات الإنسانية بالتركيز على توفير الظروف الملائمة و المحفزة للأفراد الأداء مهامهم بشكل جماعي ، والقيام بدراسة مستفيضة للنفس البشرية و ميولها ، و تقادي كل رد فعل معرقل للسير الحسن للنظام ،

4-**مبدأ الهيكلية:** أن تصميم نظام معلومات محاسبي يتطلب مراعاة ما يتضمنه الهيكل التنظيمي للمنظمة من خطوط السلطة و المسؤولية ،لأنه على أساسها توضع أساليب الضبط والرقابة الداخلية، و تحدد أيضا خطوط الاتصال اللازمة لتدفق البيانات و المعلومات من و إلى نظام المعلومات المحاسبي.

5-**مبدأ الضبط و الرقابة الداخلية:** أن الهدف من مخرجات النظام المحاسبي هو توفير معلومات دقيقة ،صحيحة وصادقة تكون قاعدة القرار السليم ،لذلك يجب أن يتوفر النظام على إجراءات تنظيمية متكاملة تضمن هذه الدقة و تمنع كل الأخطاء، و أسلوب الضبط الداخلي أضيق نطاق من المراقبة الداخلية ،لأنه يوفر

¹- قاسم محسن إبراهيم الحبيطي ،زياد هاشم بحي السقا،نظام المعلومات المحاسبية وحدة الحدااء للطباعة والنشر الموصل ،العراق

الأساليب التي تساعد على التحقق التلقائي من صحة البيانات و تمكين العاملين من تقليل فرص الوقوع في الأخطاء فاستخدام حسابات المراقبة و نظام الجرد المستمر و الفعلي تعد أمثلة عن نظم الضبط الداخلي.¹

6- مبدأ التوقيت السليم: أن مخرجات النظام المتضمنة للمعلومات المحاسبية توجه إلى جهات مختلفة التي تستخدمها لتحقيق أغراضها كصنع القرارات المناسبة لذلك يجب أن يكون النظام المحاسبي المصمم قادرا على توفير هذه المخرجات في الوقت المناسب و بالنوعية الجيدة.

7- مبدأ المرونة: يجب أن يتميز النظام المحاسبي بالمرونة لكي يواجه كل التغيرات التي تحدث في المستقبل مع مراعاة الثبات و الاستمرار في عرض البيانات ، وهذا يعني أن يكون النظام المصمم قادرا على التوفيق بين مبدأ الثبات و الاستمرار و مبدأ المرونة ، بحيث يمكن التعديل أو الإضافة حسب الظروف التي تواجه المنظمة دون المساس بمبدأ الثبات والاستمرار .

8- مبدأ إعداد التقارير: يجب أن يكون النظام المحاسبي قادرا على إصدار التقارير المختلفة التي تعد وسيلة اتصال ما بين المستويات الإدارية داخل الوحدة الاقتصادية ، كما يجب أن تعد هذه التقارير بدقة تجعلها مفيدة في صنع القرار .

المطلب الثالث عناصر و وظائف لنظام المعلومات المحاسبي

الفرع الأول: عناصر نظام المعلومات المحاسبية

إن نظام المعلومات المحاسبية يتكون من عد عناصر شأنه شأن أي نظام معلومات ، واهم هذه العناصر:²

1- المدخلات: تتمثل مدخلات نظام المعلومات المحاسبي في مجموعة البيانات المحاسبية التي يتم الحصول عليه من داخل أو خارج المؤسسة و تسمى بالوثائق والمستندات . هذه العمليات المحاسبية (العمليات التي تترتب عليها تدفقات نقدية) التي تقوم بها المؤسسة خلال تعاملها الغير ، أو من خلال العمليات الداخلية التي تتم بين الأقسام التابعة للمؤسسة . يمكن تمييز المدخلات الأساسية لنظم المعلومات المحاسبية بحسب تكرارها و مصادرها إلى أربعة مصادر من داخل وخارج المؤسسة و هي:

1- البيانات التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات الخارجية اليومية العادية من الأفراد و الهيئات والوحدات الأخرى خارج الوحدة الاقتصادية ، وهي غالبا مات تعلق بعملية البيع و الشراء، و المدفوعات و متحصلات النقدية.

2- البيانات الخاصة التي تتجمع بصفة غير روتينية من مصادر خارجية كالهيئات التجارية و الجهات الرسمية و الحكومية كتعليمات جديدة من مصلحة الضرائب، تغييرات في الأسعار ... الخ.

1 - قاسم محسن إبراهيم الحبيطي ، وآخرون ،مرجع سابق ،ص23

2- احمد حسين علي حسين ،نظم المعلومات المحاسبية ،الإطار الفكري والنظم المحاسبية ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر 2006ص50

3- البيانات العادية التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات الداخلية داخل الوحدة الداخلية نتيجة المعاملات بين الأقسام الداخلية و مراكز المسؤولية بعضها البعض كبيانات التكاليف الصناعية في المراحل الإنتاجية المختلفة، حركة المحزون ،الأجور والمرتببات ...الخ.

4- البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية من القرارات الإدارية الداخلية مثل وضع سياسات جديدة أو تغيير المعايير المستخدمة في الأداء والأهداف الجديدة المطلوب تحقيقها وما إلى ذلك.

وغالبا ما تكون بيانات مدخلات النظام ألمحتسبي في شكل بيانات مالية معبرا عنها في صورة نقدية وخاصة الأغراض استخدام الخارجي. كما يمكن أن تكون مدخلات النظام المحاسبي معبرا عنها بوحدات قياس المدخلات و المخرجات (قياس كمي: مثل وحدات، ساعات، أوزان،...الخ) وذلك لأغراض الاستخدام الداخلي وخصوصا في الشركات الصناعية.

1- وثائق ومستندات إثبات التدفقات الاقتصادية

إن البيانات المحاسبية اللاتي تتجمع من مختلف العمليات الداخلية والخارجية للمؤسسة تتمثل في المستندات والوثائق القانونية التي نذكر منها سبيل المثال وليس الحصر ما يلي:

1-1 وصل الطلب: هو عبارة عن وثيقة يحررها طرف معين ألا وهو الزبون (المشتري) يطلب فيها من المورد (البائع) بأن يورد له أو يبيع له كمية معينة أو أكثر بسعر غالبا ما يكون متفق عليه من قبل الطرفين. ومن أهم البيانات التي يحتويها وصل ما يلي؛

- اسم الوثيقة ؛
 - الرقم التسلسلي لوصل الطلب ؛
 - شعار، اسم وعنوان المورد؛
 - مكان وتاريخ تحرير وصل الطلب ؛
 - تفاصيل عن السلعة أو السلع المطلوبة كتعيين السلعة، الكمية المطلوبة منها، وغيرها؛
 - ختم وتوقيع الزبون مصحوبا باسم ولقب ووظيفة الموقع؛
 - معلومات أخرى كمرجع الزبون ومرجع المورد الذي تم الاعتماد عليه لإعداد وصل.
- هناك من المؤسسات التي تعتمد على طريقة عمل مفادها أن يتم كمرحلة أولى إعداد وثيقة داخلية تسمى طلب الشراء من قبل الجهة المعنية داخل المنظمة(القسم، المصلحة...)التي تحتاج المواد بتوضيح النوع والمواصفات والكميات¹ من تلك المواد المطلوب شراؤها.
- وبعد ذلك يوجه هذا الطلب إلى الإدارة المكلفة بالشراء التي تعود إليها، كمرحلة ثانية، مهمة إعداد وصل الطلب الذي يوجه للمورد.

¹- احمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص51

1-2 وصل التسليم: هو وثيقة يعدها المورد عند إرسال أو تسليم السلع للزبون. تعد عدة نسخ من هذه الوثيقة منها نسختين يتم تقديمهما للزبون أو من ينوب عنه، الأولى يحتفظ بها والثانية تعاد للمورد بعد التوقيع عليها لإثبات التسليم .

أهم البيانات التي يحتويها وصل التسليم مالي:

- اسم الوثيقة؛
- الرقم الوثيقة؛
- شعار، اسم، عنوان المورد والمعلومات أخرى مكملة عنه؛
- مكان وتاريخ التسليم؛
- ختم وتوقيع الأطراف المعنية على المستوى المورد (أمين المخزن، المرقب،...) مصحوب باسم ولقب ووظيفة موقع
- هناك نموذج من وصل التسليم يوجد به بيان عن ترقيم (رقم التسجيل) وسيلة النقل المستعملة في حالة وجودها.

3- الفاتورة: هي وثيقة محررة من طرف المورد تتضمن بالخصوص تفاصيل عن السلع المباعة أو الخدمات المقدمة للزبون والمبلغ الواجب على هذا الأخير دفعه للمورد ولهذا فان هذا النوع يطلق عليه اسم فاتورة للدفع التي تحتوي بدورها على عدة بيانات.

2- العمليات التشغيلية: وهي مجموعة من العمليات التي تتم أليا أو يدويا أو بالأسلوبين معا في نفس الوقت التي تقوم بتحويل المدخلات إلى مخرجات. وفي نظام المعلومات المحاسبية تتمثل هذه العمليات في المعالجة البيانات المحاسبية لتحويلها الى معلومات محاسبية وذلك عبر عدة خطوات (مراحل) متسلسلة. ويمكن إيجاز هذه الخطوات في التجميع، التبويب وتخليص التي تنجر في الدفاتر والسجلات المحاسبية وفقا لمبادئ وقواعد محاسبية محددة، كما في الحال في نظام معلومات المحاسبية المالية. تتم هذه المعالجة المحاسبية بعد وقوع الأحداث التي تترتب عنها تدفقات اقتصادية وحصول على الوثائق والمستندات القانونية المبررة لها عند الضرورة. وهناك عدة إجراءات (خطوات) تتبع لتحقيق تلك المعالجة على مستوى نظام معلومات المحاسبية المالية:

2-1 تسجيل العمليات المحاسبية: يتم تحليل كل عملية بتحديد طرفيها (الطرف المدين والطرف الدائن ثم تسجيل تلك العملية في صورة قيد في دفتر خاص بذلك ألا وهو دفتر اليومية.

2.2 تبويب العمليات الحسابية: يتم تبويب الأحداث المالية في صورة حسابات في الدفتر الأستاذ العام بتوجيه طرفي قيد التسجيل المحاسبي المدين والدائن إلى الحسابات المعنية التي تأثرت بذلك الحدث.

2.3 إعداد ميزان المراجعة: في إطار هذه الخطوة يتم تخليص الآثار الناتجة عن الأحداث الاقتصادية المسجلة والمبوبة. ويسمح ميزان المراجعة بالمتحقق من صحة العمل المحاسبي على من الناحية الحسابية

بالتأكيد من التساوي بين مجموع المبالغ المدينة ومجموع المبالغ الدائنة، إضافة إلى التأكيد من التساوي بين مجموع المبالغ المدينة ومجموع المبالغ الدائنة، إضافة إلى التأكد من التساوي بين مجموع الأرصدة المدينة ومجموع الأرصدة الدائنة.

2. 4. إعداد قيود التسوية: يتم في هذه الخطوة إثبات قيود التسويات اللازمة كالقيود المتعلقة بإنشاء المخصصات أو تعديل قيمتها على ضوء الجرد الفعلي لعناصر الأصول، القيود المتعلقة أو تخفيض كل من الأعباء والنواتج وذلك عملاً بمبدأ تحميل الدورة بأعبائها ونواتجها... الخ.

2. 5. إعداد التقارير المحاسبية: بعد التسويات واستخراج الأرصدة النهائية والعقوبة للحسابات يتم إعداد الوثائق الختامية المنصوص عليها قانوناً إضافة إلى تقارير أخرى تطلبها إدارة المؤسسة لتلبية حاجاتها من المعلومات .

2.6 إقفال السجلات: تتم هذه العملية من خلال تسجيل قيود الإقفال في اليومية وترحيلها إلى الحسابات المعنية على مستوى الدفتر الأستاذ ثم تحديد أرصدة تلك الحسابات.

3. المخرجات: مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بشيئة المالي والإداري صنفها علي حسين إلى نوعين هما مخرجات يومية روتينية ومخرجات معلومات تغذية عكسية.¹

النوع الأول: يضمن المخرجات اليومية الخاصة بتوثيق النشاط والمعاملات الروتينية العادية للمؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية. ومن أمثلتها فواتير البيع، إيصالات الاستلام، إيصالات صرف وإيداع نقدية، شيكات المدفوعات، إيصالات الإدخالات وكذا إيصالات الإخراج من السلع أو المواد أو المنتجات... الخ، تعتبر البيانات التي يتضمنها هذا النوع من المخرجات بمثابة المدخلات الرئيسية للعمليات التشغيلية اليومية في نظام المعلومات المحاسبي لإخراج النوع الثاني من المخرجات وهي مخرجات معلومات التغذية العكسية.

النوع الثاني: يتمثل في مخرجات معلومات العكسية التي تقدم في شكل تقارير تم تصنيفها إلى ثلاث فئات وهي تقارير تشغيلية وتقارير تخطيطية و تقارير رقابية.

• **التقارير التشغيلية:** هذه التقارير تعكس أحداث الماضي و الحالات والأوضاع الجارية للعمليات داخل المؤسسة الاقتصادية وينقسم إلى نوعين:

• **تقارير وصفية:** تصف حالة وظروف نشاط أو تشغيل معين داخل الوحدة في نقطة زمنية معينة، إن هذه التقارير تحتوي على معلومات تعبر عن الواقع فقط وقت إعداده، وتصبح هذه المعلومة تاريخية و محدودة منفعتها نظراً لاستمرار عملية المؤسسة و تغير الظروف و أوضاع فيها من فترة إلى أخرى ومن أمثلتها الميزانية، التقارير عن المخزونات... الخ.

• **تقارير النشاط:** هي تقارير تلخص و تعبر عن نتائج الأحداث التي تمت داخل الوحدة الاقتصادية، نتيجة لعمليات التشغيل خلال الفترة معينة مثل قائمة الدخل و تقرير الموارد و المنصرف من المخزون والتقارير

¹ - احمد حسين علي حسين ،مرجع سابق ،ص ص67،71

الدورية عن المبيعات كشوف ومرتببات الدواء العاملين قوائم التدفقات النقدية ، ملخصات أحجام وتكاليف الإنتاج ، فعلى سبيل المثال تلخص قائمة الدخل لمؤسسة معينة إيرادات ومصروفات هذه المؤسسة بغرض تحديد نتيجة الأعمال لهذه السنة.

وعلى الرغم من إعداد هذه التقارير أساسا لأغراض تقييم الأداء إلا أنها تساعد المديرين مساعدة فعالة في صنع القرارات فهي من ناحية تعتبر مدخلات أساسية لتقارير الأداء و ذلك لمقارنتها بالمعايير و الموازنات المعدة مسبقا و بالتالي تصبح أداة رقابية هامة و منذر للخطر قبل وقوعه ، كما أنها من ناحية أخرى تفيد في اكتشاف أو توقع المشاكل في حينها و اتخاذ القرار الملائم قبل تفاقمها أو حتى قبل وقوع المشكل .

ومن ناحية أخرى يمكن أن تكون هذه التقارير أداة تخطيطية فمثلا نستطيع كل من مدير التسويق ومدير الإنتاج احتساب معدل دوران المخزون و الذي يعتبر من الأصول الهامة التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تخطيط الإنتاج ، من المعلومات التي تحتويها قائمة الدخل و تقرير الموارد، و المنصرف من المخزون من المنتجات التامة

• **التقارير التخطيطية:** و تتمثل أساسا في الموازنات كالموازنة النقدية ، موازنة المشتريات ، موازنة الإنتاج ، موازنة المبيعات وغيرها ، وتعتمد القرارات التشغيلية اعتمادا كبيرا على هذه الموازنات و غيرها من التقارير التخطيطية الأخرى ، فيمكن أن يؤدي التنبؤ بالمبيعات إلى قرار التغيير في الأسعار أو الدخول في أسواق جديدة أو زيادة ميزانية الإعلان ، كما يمكن ان تؤدي الموازنات الخاصة بالإنتاج والعمالة إلى قرارات خاصة بشراء أصول جديدة أو تعيين عمالة جديدة أو إعادة جدولة الإنتاج و مالي ذلك.

• **التقارير الرقابية:** هي التقارير التي تساعد الإدارة على التحقق من أن المبيعات تسير وفقا لما هو مخطط لها و ذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع المخطط لها المحددة مسبقا و تحديد أي اختلاف إن وجدت وتحليلها لمعرفة الأسباب التي أدت إليه، ومن أمثلتها تقارير مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية في مراكز التكاليف المختلفة.

4- التغذية العكسية: أن التغذية العكسية تعتبر عنصرا لأي نظام للمعلومات ، و نظام المعلومات المحاسبي بدوره يستفيد من التغذية العكسية التي تمكنه من تقييم مخرجاته المتمثلة في المعلومات المحاسبية ، من خلال متابعة تنفيذ القرارات التي تم التوصل إليها بالاعتماد على تلك المعلومات أو من خلال ردود أفعال مختلف مستخدميها بشأنها.¹

الفرع الثاني: وظائف نظام المعلومات المحاسبي

حتى يتم الحصول على معلومة دقيقة و ملائمة يتضمن نظام المعلومات المحاسبي عدة أنشطة:²

¹ - ، محمود يوسف حفاوي، نظم المعلومات المحاسبية ، دار وائل للنشر، عمان الأردن ص89

² - عبد الرزاق محمد قاسم ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية ، دار الثقافة للنشر، 2006 صص 46، 47

1- تجميع بيانات العمليات بواسطة الوثائق الأصلية:

تشمل هذه المرحلة و التي يطلق عليها عملية إدخال البيانات الحصول على البيانات من نظام العمليات وتسجيل هذه البيانات في مستندات ووثائق ملائمة التحقق من صحة البيانات وتسجيلها على المستندات. التأكد من شمولية المستندات و كمالها،يقوم النظام باستلام المستندات الأساسية الناجمة عن نظام العمليات مثل الفاتورة أمر البيع ،وثيقة الشحنالخ

2 - عمليات المعالجة:

يتم في هذه المرحلة إجراء مجموعة من عمليات المعالجة على المستندات التي تم الحصول عليها مثل: - تصنيف المستندات التي تم الحصول عليها وفقا لمعايير محددة مسبقا مثل ملف فواتير المبيعات او ملف أوامر الصرف ...الخ.

- نقل محتوى الوثائق و المستندات إلى مستندات أخرى مثل إعداد أمر الصرف
- ترحيل محتوى الوثائق و المستندات إلى السجلات المحاسبية الملائمة بعد تسجيل المعلومات ،يتم تخزينها بطريقة دائمة وثابتة ،وباعتماد وسائل تقنية و تنظيمية (طرق الأرشيف،الحماية ضد القرصنة و التدمير)ويتم ذلك عن طريق الملفات وقواعد البيانات.

3- استغلال المعلومات: بعد تخزين المعلومات تخضع عمليات المعالجة إلى:

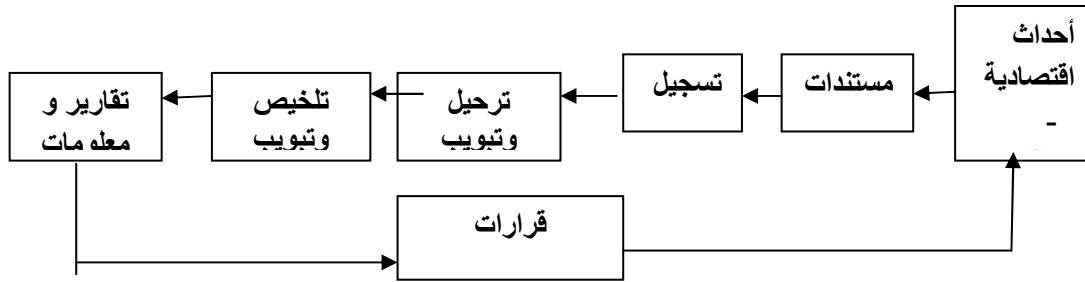
- تنظيم المعلومات أي فرزها ،دمجها ،تقسيمها وتصنيفها.
- فحص المعلومات يتم البحث و اختيار المعلومات المناسبة .
- تحديث المعلومات أي تعديلها شكلا ومضمونا أو حذفها.

4- نشر المعلومات: أي وضعها في متناول الأفراد الذين يحتاجون إليها ،في الوقت المناسب و باستغلالها مباشرة لمساعدتهم على أداء نشاطهم .ويضمن نظام المعلومات انتقال المعلومات باتجاه نظام التشغيل و نظام القيادة باستخدام وسائل شفوية (الاستخدام الداخلي) أو الوثائق أو في شكل يسمح الوسائل الالكترونية والمغناطيسية (استعمال داخلي وخارجي) .

5- الرقابة:

الوظيفة الرابعة لنظام المعلومات المحاسبي هي توفير رقابة داخلية كافية لتحقيق ثلاث أهداف رئيسية :
- تأكيد الثقة بالمعلومات المنتجة من خلال النظام .
- تأكيد القيام بنشاطات العمل بشكل كفاء و دقيق ،لكي تكون هذه الأعمال متطابقة مع سياساتنا الإدارية .
- حماية أصول المنشأة و بياناتها.
- تهدف الرقابة على البيانات إلى التأكد من حماية الأصول المنضمة من المخاطر و التأكد من صحة البيانات المسجلة ودقتها ،لذلك تشمل عمليات الرقابة على البيانات الرقابة على المدخلات و المعالجة والمخرجات.

الشكل رقم: (1-2) وظائف نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: حسام عبد الله أبو خضرة ،حسن سمير عشيش نظم المعلومات المحاسبية ،مكتبة المجمع العربي للنشر، عمان، 2008 ص17.

المطلب الرابع مقومات و أهداف نظام المعلومات المحاسبي

الفرع الأول: مقومات نظام المعلومات المحاسبية

يمكن استخلاص الخصائص الرئيسية للنظام الجيد، ولاشك إن هذه الخصائص يجب إن ترتبط بقدرة النظام على تحقيق أهدافه التي يتم تصميمه من أجلها، وباختصار فإن مقومات النظام الجيد تتلخص فيما يلي:¹

1. المستندات: تعتبر المستندات من محصلات النظام المعلومات المحاسبي وفي غاية الأهمية وإن سلامة المراحل الأخرى في النظام تحكمها مجموعة من المبادئ كما يلي:

- استخدام أقل عدد ممكن من المستندات .
 - إن التبسيط والوضوح في تصميم المستندات .
 - استخدام عدة صور من نفس المستندة.
 - منع الازدواج في جميع البيانات و تسجيل العمليات.
 - أن تلبى المستندات أغراض الرقابة . .
- وتعتبر المستندات في دورتها التنظيمية ادات هامة لنظام المعلومات المحاسبي حيث يعتمد عليها في جمع المعلومات.

2- الترميز: يمكن تعريف الترميز على انه وضع أرقام أو حروف هجائية أو علامات أو صور أو ألوان لتمييز الأغراض التالية:

- * تسهيل عملية جمع المعلومات.
- * تسهيل عملية الاتصال وانجاز سريع للعمليات.
- * تقليل احتمال الوقوع في الخطر.

¹ - منير محمود سالم ،رمضان محمد غنيم،نظم المعلومات المحاسبية، جامعة القاهرة، مصر، ص38

3. دليل الحسابات: يعرف الدليل المحاسبي للحسابات على انه عملية اختيار و تحديد أسماء الحسابات المعبرة عن المعاملات المالية التي تتم بالوحدة المحاسبية، وتجميعها و تبويبها في مجموعات رئيسية و فرعية غير متجانسة، ثم وضعها في إطار عام وإعطاءها رموزاً وأرقاماً مميزة لكل منها.

4. ممكنة العمل المحاسبي: يتم تحويل المدخلات إلى معلومات جاهزة ومفيدة عن طريق إدخال الحاسوب إلى مجال الأعمال لما له من مميزات كثيرة تتمثل أساساً في القدرة على معالجة البيانات والمعلومات بدقة كبيرة وسرعة فائقة.

5. التقارير: تنتج عن النظام المحاسبي تقارير عديدة تبعا لنوع النشاط ومن الواجب ان يتم إعدادها في الوقت المناسب، وان تتسم بالسهولة في فهم واستيعاب محتوياتها من قبل المستفيدين منها خاصة منهم الإدارة المؤسسة التي تستعملها في تقييم أداء وصنع القرارات المناسبة.

6. وجود الرقابة في النظام المحاسبي: يتوقف صلاح النظام المحاسبي على مدى خضوع العمليات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية للتأكد من صحة العمل المحاسبي بصفة عامة.

الفرع الثاني: أهداف نظام المعلومات المحاسبية

إن النظام المحاسبي بمكوناته من سجلات و مستندات يعتبر وسيلة لإنتاج المعلومات والمتمثلة في مختلف التقارير يجب إن ترتبط بالأهداف التالية:¹

1 إنتاج التقارير اللازمة: تعتبر التقارير التي أدت للتخطيط ووسيلة رقابية على نشاط المنظمة، فالدفاتر و السجلات و القوائم المالية لا تظهر كفاءة وفعالية الوحدة الاقتصادية الا إذا تم ترجمة ودراسة البيانات الواردة فيها، و تجسيدها في صورة تقارير مالية و محاسبية و تقديمها للمسؤولين و المستخدمين لها في أقسام مختلفة .

2 ملائمة التقارير: لاحتياجات المستوى الإداري الذي يستخدمها، وكلما كانت هذه التقارير خالية من التفاصيل غير الضرورية و غير مناسبة كلما كانت أكثر فعالية.

3 الدقة في إعداد التقارير : تعتبر الدقة في إعداد التقارير هدفاً من الأهداف الأساسية التي يسعى النظام المحاسبي لتحقيقها، حيث يمكن² قياس كفاءة هذا الأخير بجودة التقارير التي ينتجها، ومعيار هذه الجودة نلمسه في دقة البيانات الواردة في هذه التقارير .

4 توقيت تقديم التقارير :من الأهمية بمكان وصول المعلومات المحاسبية اللازمة إلى إدارة المنظمة في الوقت المناسب، و السرعة في إعداد و تقديم المعلومات يعتبر أمراً ملازماً للدقة، ويمكن الجمع بينهما في إعداد التقارير ،

¹ - سليمان عتير، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، رسالة ماجستير، علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011، 2012، ص21، 22

5 توافر وسائل الرقابة الداخلية في النظام : يهدف النظام المحاسبي إلى إنتاج المعلومات دقيقة وواضحة، وذلك حماية أموال المنظمة و الرقابة عليها إذ إن توافر أساليب الرقابة الداخلية يعتبر هدفا من أهداف النظام المحاسبي الجيد ، و لتحقيق الرقابة يجب إن يتم إعداد التقارير بصفة دورية و منتظمة فكلما كانت دورية هذه التقارير قصيرة كلما كانت الرقابة فعالة و مجدية .

6 تحقيق التوازن بين تكلفة النظام والأهداف إن الاهتمام بجانب التكلفة في إعداد التقارير ،يعني محاولة تخفيضها إلى حد معين دون إن يكون ذلك على حساب الهدف من إعداد هذه التقارير ،كما يجب أيضا ان تتصف بالمرونة لتصحيحها وتعديلها .

المبحث الثاني اساسيات للمعلومة ا المحاسبية:

يمكن القول إن البيانات المحاسبية هي عبارة عن المواد الخام التي تمثل مدخلات نظم المعلومات المحاسبية وهي لا تصلح لاتخاذ القرارات و تمتاز بكونها غير منظمة أما المعلومة فهي تمثل المنتج النهائي للنظام المحاسبي و التي تساعد الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة على اتخاذ القرار¹ حيث إن مايقال على فعالية النظام يقال على النظام المنتج لهذه المعلومة وسوف نفصل أكثر في ماهية المعلومة المحاسبية .

المطلب الأول ماهية المعلومة المحاسبية يعد مفهوم البيانات و المعلومات من المفاهيم المثيرة للجدل في الاستخدام اليومي حيث أن هناك عدم تمييز واضح بين هذين المفهومين ونعتقد أن معيار استفادة المتلقي هو أساس التمييز بين البيانات والمعلومات فقد يستفاد المتلقي من أدلة الثبوتية لحدث معين فعندها نعتبر تلك الأدلة بمثابة بيانات تؤيد حدوث العملية فقط دون أن يستطيع المتلقي أن يبنوا يتخذ على أساسه. وعندما يستفاد المتلقي أن يبنوا يتخذ على أساسها قراره وعندما يستفاد المتلقي من نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة فعندها تكون تلك النتيجة تمثل معلومة أضافت إلى المتلقي معرفة تمكنه من اتخاذ القرار المناسب لهذه النتيجة².

¹ - عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص46

² - إبراهيم الجز راوي، عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية،اليازوري،2009ص15

الفرع الأول: تعريف المعلومات :

إن يشير مصطلح البيانات إلى الحقائق التي يتم جمعها وتخزينها ومعالجتها بواسطة نظام المعلومات في حين إن مصطلح المعلومات يشير إلى البيانات التي تم تنظيمها ومعالجتها حتى تصبح ذات معنى وتضيف معرفة وتصبح كأساس لعملية اتخاذ القرار.

يذهب 'يوزو (الباحث الصيني) إلى إن مفهوم المعلومات بصفة عامة له أكثر من ثلاث مئة تعريف وهو يعود اشتقاقا إلى المصطلح اللاتيني (informatio) ويعني توصيل أو شيء يتم توصيله و يرى البعض أن المعلومات كالجاذبية والكهرباء لا نستطيع وصفها بدقة، ولكننا نعرف كيف تعمل .

'المعلومات هي الناتج من نظام المعلومات ويجب التمييز بين البيانات والمعلومات ،فالبيانات هي حقائق أولية وأرقام وإذا ما جمعت معا فإنها تمثل مدخلات نظام المعلومات المحاسبية أما المعلومات فإنها تتكون من بيانات تم تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة ، وبالتالي فإن المعلومات تمثل معرفة لها معنى وتفيد في تحقيق الأهداف¹ ' المعلومات ' هي بيانات تم تنظيمها ومعالجتها لكي تصبح ذات معنى للمستخدم ،يحتاج المستخدمين لتلك المعلومة من أجل اتخاذ القرارات المناسب أو من أجل تطوير وتحسين عملية اتخاذ القرار.²

معنى ذلك أن المعلومة المحاسبية هي كل المعلومات الكمية و غير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل و التقارير المقدمة داخليا،وبذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات المحاسبية بما يحقق الفائدة من استخدامها.³

الفرع الثاني: أنواع المعلومات المحاسبية:

تصنف المعلومة المحاسبية إلى عدة أنواع و ذلك تبعا لعدة معايير منها:⁴

1- أنواع المعلومة المحاسبية حسب معيار الإفصاح: تصنف حسب هذا المعيار إلى نوعين هما:

1-1 معلومات محاسبية إجبارية: هي تلك المعلومات الواجب إنتاجها و الإفصاح عنها قانونا من طرف المؤسسة الاقتصادية وتتمثل على سبيل المثال في المعلومات المدونة في الدفاتر الإجبارية كدفتر اليومية والمتضمنة في القوائم المالية المطلوب إعدادها، وتتمثل هذه الأخيرة في:

1.2 معلومات محاسبية اختيارية: هي تلك المعلومات غير الإلزامية مثل خطاب مجلس الإدارة إلى

المساهمين، التقارير الخاصة للإدارة الداخلية.

¹ - سليمان عتير ،مرجع سابق،ص10

² - كمال الدين الدهراوي،مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، ط2، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص15.

³ - قاسم محسن إبراهيم الحبيطي ،زيد هاشم يحي السقا،مرجع سابق،ص27

⁴ - حامدي علي،مرجع سابق،86

2-أنواع المعلومة المحاسبية حسب معيار الغرض من الاستخدام: حسب هذا المعيار تصنف المعومات المحاسبية إلى ثلاثة أنواع

2- 1 معلومات مالية: هي معلومات تختص بتوفير سجل الأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية لتحديد و قياس نتيجة النشاط (من ربح أو خسارة) عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة الوحدة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزامها .
ويلاحظ أن هذه المعلومات تهتم بتسجيل التكاليف و الإيرادات بعد حدوثها و بما يعني أنها معلومات فعلية تتعلق بالا حادث الاقتصادية كما وقعت ، وهذه المعلومات تستفيد منها إدارة المؤسسة و الجهات الخارجية المختلفة. فهي تفيد الإدارة في عمل المقارنات بين الفترة و أخرى ، وكذلك في اكتشاف الانحرافات (التي يمكن أن تحدث) عن طريق مقارنتها بمعلومات التخطيط المحددة مقدما. ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام المحاسبة المالية بالدرجة الأولى.

2.2 معلومات عن التخطيط و الرقابة: وهي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لإعداد برامج الموازنات الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لإعداد برامج الموازنات الاقتصادية في لحظة تاريخية مقبلة، فضلا عن استخدامها في أغراض الرقابة وتقييم الأداء و تحديد مسؤولية الأفراد ومساءلتهم محاسبيا، أما التكاليف المعيارية فتهتم بالتحديد المسبق لمستويات النشاط بغرض تسهيل عملية المحاسبة لكل مستوى المستويات الموجودة في المؤسسة ، ويلاحظ أن هذه المعلومات تتعلق بالأنشطة الدورية المتكررة في مجالات التكلفة و تحميل التكاليف الإضافية ...الخ

كما يلاحظ أن هذه المعلومات تتعلق بالأنشطة الدورية المتكررة في مجالات التخطيط و الرقابة حيث تهتم بالأداء الجاري و المستقبلي من خلال مساعدتها في تجهيز التوقعات للمستقبل و مقارنة النشاط الجاري بأرقام الخطة لتحديد الانحراف و تحليلها والبحث في أسبابها و تحديد المسؤولية عنها واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها قبل فوات الأوان .

ويمكن أن نقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات كل من:

التكاليف عندما تكون المعلومات متعلقة بالتخطيط قصير الأجل من خلال نظامي محاسبة - نظام التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية.

. نظام المحاسبة الإدارية من خلال نظام الموازنات التخطيطية.

. نظام الرقابة الداخلية.

2.3 معلومات لحل المشكلات: وهي تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار بينهما، وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي التي تتطلب إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية.

وعادة ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط طويل الأجل مثل: قرار تصنيع أجزاء معينة من المنتج داخليا أو شرائها أو إضافة أو استبعاد منتج معين من خط الإنتاج أو شراء موجودات ثابتة جديدة بدلا من المستهلكة وغيرها من القرارات الأخرى.

ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام معلومات المحاسبة الإدارية بالدرجة الأولى.

3- أنواع المعلومات المحاسبية من حيث دلالتها¹

3.1 معلومات تاريخية: وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في الزمن الماضي

كالقوائم المالية. (الميزانية العمومية، قائمة الدخل... الخ) وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة المنشأة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي للمنشأة وكذلك تستخدم لأغراض أخرى (أغراض ضريبية وغيرها)

مثلما يوجد العديد من أنواع القرارات الاقتصادية، يوجد العديد من أنواع المعلومات المالية، وتعتبر التقارير المالية الشكل الأكثر استخداما لتقديم هذه المعلومات، حيث تختلف هذه التقارير تبعاً لما تحتويه من معلومات وكذا طبيعتها الإلزامية والاختيارية والأطراف المستفيدة منها إن أخذ هذه المعايير بعين الاعتبار ويمكن إن

● **التقارير المالية:** تهتم بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات التي تقوم بها المؤسسة، أي أنها معلومات فعلية تتعلق بالأحداث الماضية كما وقعت وتهدف لتقييم كفاءة المؤسسة وبيان حقيقة مركزها المالي ونتيجة نشاطها لفترة زمنية سابقة. كما قد تستخدم للأغراض الضريبية، لذلك فهي موجهة بشكل أساسي للمستخدم الخارجي وخاصة المستثمرين الحاليين والمحتملين.

بحيث تساعدهم هذه التقارير على المفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرار الاستثماري. كما قد تستخدم من طرف إدارة المؤسسة عن طريق عمل مقارنات بين فترة وأخرى. وكذا اكتشاف الانحرافات عن طريق المقارنة مع التقديرات المعدة مسبقاً. وتضم التقارير المالية القوائم المالية والمعلومات غير المالية كما تحتوي هذه التقارير مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للحسابات، وسيتم فيها يلي توضيح هذه المكونات مع التركيز على القوائم المالية كما وردت في المعايير المحاسبية الدولية ولتي أشار على أنها تشكل عصب التقارير المالية AIS رقم 22.

تتمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية.

¹ - احمد عبد الهادي شبير، دور المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة

الإسلامية، غزة

فلسطين، 2006 ص42

الجدول رقم(2-2) : أنواع التقارير التي يقدمها نظام المالي المحاسبي

المعيار	أنواع التقارير	التوضيح
01- الوظائف	1-تقارير تخطيطية 2- تقارير رقابية	تمثل الموازنات التقديرية التي تستخدم بكافة المستويات الإدارية كموازنة المبيعات ، المشتريات، الإنفاق وغيرها تهدف إلى التأكد من أن التنفيذ الفعلي للأنشطة والمهام يتم بطريقة تحقق أهداف المؤسسة بأقل كلفة وأحسن كفاءة انتخابية ومن أمثلتها تقرير انحراف الإنتاج اليومي، تقرير استهلاك المواد...الخ
	3- تقارير تشغيلية	هي التقارير التي تركز على الوضع الحالي لنظام العمليات بالمؤسسة لمساعدة الإدارة التشغيلية في التحكم والسيطرة على نظام العمليات يوم بيوم وهناك عدة تقارير من هذا النوع كتقرير أرصدة المخازن، أوامر الشراء، البيع...الخ.
2- درجة تفصيل التقرير	1- تقارير موجودة 2-تقارير المفصلة	تتضمن بعض الإحصائيات والنسب التي يستخدمها المدراء لتقدير مدى صحة سير العمل وتعد حسب الطلب أو بشكل دوري، ومن أمثلتها معدل دوران المخزون ، تقريراً لمبيعات الشهري أو الفصلي ... الخ. هي تقارير تعد بشكل دوري وهي منتظمة من حيث الشكل ومن أمثلتها كشف أوامر البيع، كشف أوامر الشراء، كشف تعليمات المخازن...الخ.

<p>يتم من خلالها تبادل المعلومات بين المسؤوليات الإدارية المختلفة في المؤسسة وغالبا تتضمن معلومات حول التخطيط والرقابة. وهي التي تتحرك من قسم إلى آخر ضمن نفس المستوى الإداري ويتم من خلالها تبادل المعلومات التي تتعلق لتنفيذ العمليات التشغيلية في المؤسسة كإرسال نسخة من أمر البيع من قسم المبيعات إلى قسم الشحن لشحن البضاعة للعميل.</p>	<p>1- تقارير عمودية</p> <p>2- تقارير أفقية</p>	<p>3- اتجاه سير التقرير</p>
--	--	-----------------------------

المصدر: إبراهيم الجز راوي، عامر الجنابي، مرجع سابق ص ص 103، 102

الكشوف المالية: تعتبر المصدر الأساسي للمعلومة المحاسبية وتعتبر إدارة المؤسسة المسؤولة عن إعدادها وتزويد مستحقيها بالمعلومات الضرورية، حيث وبالتالي يعتبر المراجع مسؤولا من الناحية القانونية تجاه المؤسسة للحكم على صحة القوائم المالية وخلوها من التحريف و الغش ومن هنا يتم تعريف القوائم المالية كمايلي :

هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وافية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، وتضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسير يرين وتعد في اجل أقصاه أربعة اشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية¹

ولقد نص القانون 07، 11 حسب المادة 25 ما يلي: "تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق القانون الكشوف المالية سنويا على الأقل، تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة"²

وتتمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية حيث تعتبر الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المالية لأطراف الخارجية. وقد حدد هدفها الرئيسي في توفير معلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها وتغيير في وضعيتها المالية والتي تكون مفيدة لشرائح واسعة من المستخدمين من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية ، ومن أجل تحقيق هذا الهدف أصدرت لمعيارين المحاسبين معيار عرض القوائم المالية و قائمة التدفقات النقدية والذيان يهتمان ببيان أسس عرض المعلومات المالية للأغراض العامة، كما يحددان الإرشادات الخاصة بهيكل القوائم المالية والحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرها فيها. وحسب المعيار المحاسبي رقم 1 تشمل القوائم

¹ -1- الجريدة الرسمية، القانون رقم 07، 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26، 27، العدد 74، الجزائر، صادرة 25 نوفمبر 2007 ص 5

² - الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص 06

المالية ؛ الميزانية ، قائمة الدخل ، تبين إما جميع التغييرات في حقوق المساهمين أو التغييرات في حقوق المساهمين عدا عن تلك الناجمة من العماليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين ، قائمة التدفق النقدي، السياسات المحاسبية و الاضاحات².

الميزانية (قائمة المركز المالي): وتعرف أيضا بقائمة الوضع المالي أو المركز المالي و هي القائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المؤسسة ،الأموال الخاصة و الخصوم ، و الأموال الخاصة و الأموال الخاصة و الخصوم ومن جهة أخرى استخدام هذه الأموال ،الأصول بحيث تتكون من أرصدة لحظية لمختلف بنود الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة في تاريخ إعداد هذه القائمة³¹، 12و بتقديم معلومات عن موارد المؤسسة و استخداماتها يمكن التعرف على وضعها المالي تتعدد صور عرض وتبويب مكونات الميزانية حسب القوانين واللوائح المعتمدة في كل دولة بالإضافة إلى الشكل القانوني للمؤسسة وطبيعة نشاطها .بحيث يمكن ان تكون على شكل تقرير (قائمة المركز المالي)أو على هيئة حساب (الميزانية العامة) .

ولم يفرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 شكلا محددًا للميزانية او ترتيبا معينًا للعناصر الواردة فيها ،لكنه أوضح انه يجب التمييز بين العناصر الجارية وغير الجارية أو عرض الأصول و الخصوم حسب درجة السيولة إذا كان ذلك أكثر ملائمة ،و يلاحظ إن هذان الخياران متوافقان¹

لان التمييز بين العناصر الجارية وغير الجارية يكون على أساس درجة السيولة بحيث إن العناصر التي تتجاوز مدة سيولتها السنة تسجل كعنصر غير جاري أما إذا كانت اقل من سنة فتسجل في العناصر الجارية وحسب هذا المعيار يجب أن تظهر البنود التالية في الميزانية كحد ادني:التثبيات المادية ،عقارات التوظيف،التثبيات غير المادية ،الأصول المالية ،المساهمات المسجلة حسب هدفها ،الأصول البيولوجية ،المحزونات،الحقوق التجارية (الزبائن)،والحسابات المدينة المماثلة ،النقد(الخزينة)،والنقد المعادل الموردون وحسابات الحقوق الدائنة الأخرى ،أصول وخصوم ضريبة مؤجلة ،راس المال والاحتياط ،الخصوم المالية ،الخصوم المتداولة وغير المتداولة المنتجة للفوائد،المخصصات والمؤنات ،فوائد الأقلية،الأصول الموجهة للبيع².

قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

يشار لقائمة الدخل أحيانا بقائمة الربح او جدول حسابات النتائج و هي تهدف إلى قياس أداء المشروع ،ومدى نجاحه في استغلال الموارد المتاحة و تحقيق الأرباح خلال فترة زمنية معينة ويتم ذلك خلال المقابلة بين الإيرادات و المصاريف بغية تحديد نتيجة الدورة من خلال ما سبق يتضح أن العناصر التي ترتبط بقياس الأداء هي :

¹ - إبراهيم الجز راوي ،الجنابي عامر،مرجع سابق ص31

² - كمال الدين الدهراوي،مدخل معاصر في المحاسبة المالية المتقدمة،المكتب الجامعي الحديث ،مصر، 2006ص57

الإيرادات: تعرف الإيرادات على أنها تزايد المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل تدفقات داخلية أو زيادات في الأصول أو نقصان في الخصوم مما ينشأ عنها زيادة في رأس المال خلافاً لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين فيه.

المصاريف: هي نقصان المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية وذلك في شكل تدفقات خارجة لو استخدام للأصول أو تحمل خصوم والتي ينشأ عنها نقصان في الأموال الخاصة خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات على المساهمين.

هناك علاقة مباشرة بين الميزانية وقائمة الدخل حيث تظهر هذه الأخيرة نتيجة العمليات على أصول وخصوم وملكية المؤسسة خلال فترة معينة. ويقوم مستخدمو القوائم المالية و المحللون الماليون باستخدام المعلومات الموجودة في الميزانية وقائمة الدخل من أجل استخراج النسب المالية التي ترشدهم في اتخاذ قراراتهم، قائمة الخطوة الواحدة: وتتكون من جزأين أو لهما الإيرادات وثانيهما المصاريف وتجمع مكونات الإيرادات والمصاريف كل على حدة ثم تتم المقابلة بينهما لتحديد النتيجة¹.

جدول تدفقات الخزينة: يعتبر جدول تدفقات الخزينة لوحة قيادة أمام قمة الإدارة المالية، بحيث تتخذ على ضوءها القرارات الهامة والإستراتيجية كتغيير النشاط وتوسيعه، أو الانسحاب منه أو النمو أو غيرها، حيث يمكن اعتباره أداة تحليل متميزة وهامة، وتقوم على منظور ديناميكي و تبحث عن الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة المستقبلية²

قائمة التغيرات في حقوق الملكية: هي قائمة توضح مقدار النقص أو الزيادة التي تطرأ على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة، ومن المعروف ان الزيادة في الحقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال الفترة، وأيضا تنتج من أي استثمارات إضافية لزيادة رأس المال من قبل المالك، أما النقص فيها يكون مصدره صافي الخسائر التي تحدث خلال الفترة. وكذا مسحوب المؤسسة خلال نفس الفترة.³

ملحق القوائم المالية (قائمة الملاحظات): وهو عبارة عن هوامش، معلومات إضافية و توضيحات عن القوائم المالية وتشمل ملخصات عن السياسات المحاسبية للمؤسسة بالإضافة إلى الإفصاح على الأصول والالتزامات و أي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي و نتيجة الأعمال.⁴

3.2 معلومات حالية: وهي معلومات يتم إعدادها لأغراض الرقابة الداخلية وتتعلق بالأنظمة التشغيلية للمنشأة فيها المميزات التالية:

• تتعلق بالنشاط الجاري فقط،

¹ - أمين السيد احمد ، ، لطفى، التحليل المالي لإغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية الإسكندرية 2006 ص214

² - الياص بن ساسي يوسف قرشي ،، التسيير المالي دروس وتطبيقات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006 ص204

- احمد صلاح عطية، مبادئ المحاسبة المالية الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 ص39³

⁴ - أمين السيد احمد لطفى، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 ص143

• يتم تقديمها بصورة دورية منتظمة،

• يتم تقديمها بصورة فورية وهي الوقت المناسب،

ذات طابع تحليلي بحيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط المرسومة.

3.3 معلومات مستقبلية: وهي معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة، واختيار أفضل البدائل المتاحة وبحيث تصبح هذه المعلومات معياراً وأساساً للحكم على الأداء في المستقبل وتتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها.

4- أنواع المعلومات المحاسبية من حيث مصدرها:

4.1 معلومات داخلية: هي معلومات يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة نفسها، تتمثل في تقارير الأداء، الموازنات، القوائم المالية الدورية أو السنوية وغيرها

4.2 معلومات خارجية: هي معلومات يتم الحصول عليها من أطراف خارجية عن المؤسسة، تتمثل هذه المعلومات على سبيل المثال في القوائم المالية لمؤسسات أخرى يتم التعامل معها كالموردين والزبائن .

5- أنواع المعلومات حسب قابليتها للقياس :

15. معلومات كمية: هي تلك المعلومات المعبر عنها سواء بالوحدات النقدية أو بوحدات قياس أخرى و التي تكون معبرة عن أحداث الماضي، والحاضر والمستقبل، كقيمة المبيعات المحققة، عدد الوحدات المنتجة، النقدية الموجودة في الصندوق، الإيرادات المتوقعة من استثمار معين.

5- 2 معلومات وصفية: هي تلك المعلومات التي تعبر عن عناصر معنوية أو انطباعات وغيرها و التي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية أو عددية، كنوع المادة، نوع و أهمية المنتج، آراء و انطباعات المستهلكين لمنتجات المؤسسة.

المطلب الثاني خصائص المعلومة المحاسبية

تعددت لدراسات المرتبطة و المهتمة بتحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن هيئات أو منظمات عالمية أو مهنية رسمية أو غير رسمية والتي تسعى إلى محاولة إعادة الثقة لدى مستخدمي هذه المعلومات.

ان التقارير و القوائم المفصح عنها من قبل إدارة الوحدة و بالتالي السعي نحو تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير ومن خلال الجدول التالي نعرض أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما وردت في منشورات المنظمات المهنية الرئيسية حول العالم:

الجدول رقم (2-3) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب المنظمات الدولية

IASC [°]	FASB [°]	ICAWWE*	AICPA [°]		A.A.A [°]	الصفة
			Trueblood [°]	APB [°]		
1989	SFAC [°]	Coporate	1973	N04	1966	
	N 02	Report		1970		
	1980					
x	x	X	x	x	x	الملاءمة
x	x			x	x	القابلية للتحقق
		X	x	x		الوضوح
x	x		x	x	x	عدم التحيز
x	x	X				الموضوعية
x	x	X		x		التوقيت المناسب
x	x		x			الثبات
x		X		x		الاكتمال

			x			المعقولية
x	x	X	x	x		القابلية للمقارنة
x			x			الأهمية النسبية
x		X	x			الجوهر فوق الشكل
	x					القيمة التنبؤية
	x					القيمة المرتجعة
x	x	X			x	أمانة العرض (الموثوقية)

المصدر: تيجاني بالريقي، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتورة دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2006/2005، ص 69

الفرع الأول الخصائص الرئيسية للمعلومة المحاسبية : في ضوء الدراسات السابقة وبالرغم من اختلاف توقيفها والتي تجمع بين القديم والحديث، وأيضا اختلاف مكان الدراسة، إلا أنها أجمعت على أن جودة المعلومات المحاسبية تعني توافر مجموعة من الخصائص المختلفة في هذه المعلومات حيث اتفقت الدراسات السابقة على استخدام خاصية الملائمة كأحد الخصائص الهامة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية وذلك بنسبة (100 %) في هذه الدراسات مما يشير إلى أهمية هذه الخاصية ، خاصة وأنها تعكس وجهة نظر مستخدمي هذه المعلومات وما تحدثه المعلومات من تغير في القرارات التي يتخذها هؤلاء المستخدمون وكذلك أي خاصية الثقة في المعلومات المحاسبية (إمكانية الاعتماد عليها) في نفس أهمية الملائمة سواء من حيث استخدامها كأحد خصائص جودة المعلومات المحاسبية .

ويمكن تحديد الخصائص التالية:

1 الملائمة:¹

إن ملائمة أو مناسبة المعلومات المحاسبية تعد من أهم الخصائص التي يجب أن تتصف بها هذه المعلومات وتعني الملائمة أن المعلومات يجب أن تكون هامة و مفيدة عند دراسة المشكلة التي نحن بصدد حلها و معالجتها واتخاذ القرار حيالها ،والملائمة أمر هام سواء كانت المعلومات للاستخدام الداخلي للمنشأة و الاستخدام الداخلي فالتقارير الخارجية كقائمة الدخل و الميزانية عادة ما تخدم مستخدمين متعددين وبالتالي يجب أن تكون شاملة وملائمة لأغراض عديدة ومختلفة. ،لكن بالنسبة للتقارير الداخلية فان مفهوم الملاءمة تساعد المديرين على اتخاذ قرارات فردية معينة و تعين على حل مشاكل معينة بذاتها ، و بالتالي فان التقارير الداخلية لا بد أن تشمل فقط البيانات والمعلومات لمحاسبية المفيدة والمناسبة لكل مدير في مستوى إداري معين والتي تعينه وتساعد على اتخاذ يعينه من قرارات وما يصادفه من مشاكل .غير أن القيد الأساسي على هذه التقارير المحاسبية الداخلية هو تكلفة إعداد هذه التقارير ...

وعليه فان المعلومات المحاسبية الملائمة هي تلك التي يتم الحصول عليها في الوقت المناسب ولو على حساب الدقة في عملية القياس أو مدى التأكد من صحة المعلومات الناتجة .
ولقد حدد المجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي ثلاثة مكونات هي القيمة التنبؤية والقيمة الاستراتيجية و التوقيت المناسب².

1 1 القيمة التنبؤية: لقد عرفت القيمة التنبؤية من قبل المجلس المذكور عندما تساعدهم على عمل تنبؤات عن نتائج وأحداث السابقة والحالية والمستقبلية كالآتي تصبح

المعلومة المحاسبية ملائمة للمستخدمين ... وعليه تصبح البيانات المحاسبية ملائمة إن ساعدت بالتنبؤ بالاهداف والأحداث المستقبلية، إن ذلك يطرح عدة تساؤلات بلا أجوبة.

1 2 القيمة الاستراتيجية: إن المعلومات عن نتائج قرارات قد تم اتخاذها هي عادة المدخلات لعمل قرارات تالية وهذه النوعية من المعلومات عادة ما يطلق عليها بالقيمة الاستراتيجية ،أن القيمة الاستراتيجية تختص بتأكيد أو تصحيح التوقعات المسبقة لمتخذي القرارات و هكذا يعود لها تقدير ابن تقف الشركة في الوقت الحاضر و التي تدل ضمنا على مقدار نجاح إدارة الشركة في انجاز مهمتها .

31التوقيت المناسب : ان المعلومات المحاسبية لا تكون مناسبة إلا إذا قدمت في الوقت المناسب يعني انه لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة لمتخذي القرارات يجب ان تكون متاحة لهم في الوقت المناسب قبل ان تفقد قدرتها على التأثير في قراراتهم.

¹ - ، سليمان عتير، مرجع سابق، ص26

² - إسماعيل خليل إسماعيل، ريان نعوم، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق، بغداد 2012، ص292

2 الموثوقية: الموثوقية مصطلح يستخدم في العلوم الطبيعية ويقصد به مقدار الخلو من الخطأ وتقاس درجة الموثوقية بنسب معينة وعلى سبيل المثال إذا كانت نسبة انحراف الأعمدة الخرسانية في بناية ذات طابقين 3 بالمائة هي نسبة خطأ مقبولة لأنها لتشكل خطر على المبنى،

و بالتالي فهي نسبة خطأ يمكن الوثوق بها بينما إن كانت البناية لعشرة طوابق فإن نسبة الخطأ تلك قد تكون غير مقبولة لأنه لا يمكن الوثوق بها وتصبح نسبة الخطأ المقبولة مثلاً 1 بالمائة وهكذا تصل نسبة الخطأ المقبولة أو الموثوقية في صناعة الطائرات و الصواريخ إلى نسبة في المليون كان تكون 1 بالمليون ،من ذلك يتبين لنا أن هناك درجات أو مقاييس أو نسب تقاس بها درجة الخطأ المقبولة .ولقد عرف مجلس معايير المحاسبة الموثوقية بأنها (نوعية المعلومات التي تؤكد أو تثبت إن تلك المعلومة خالية من الخطأ والتحيز وإنها تعرض بصدق ما يجب عليها عرضه أو تقديمه بدرجة معقولة¹.

من الملاحظ من التعريف أعلاه بأنه لم يبين درجة الخطأ أو التحيز أو درجة الصدق في التعبير المقبولة التي يمكنكم الاعتماد عليها لان تعبير بدرجة مقبولة هي نسبية وليس محدد بدقة .و في الواقع العملي لا يوجد معلومات محاسبية خالية من الخطأ أو التحيز بشكل تام ومطلق فلكي تكون المعلومة المحاسبية مفيدة يجب أن تكون موثقة مثلما يجب أن تكون مناسبة ويرى البعض بان درجة الموثوقية يجب أن تميز لأنه من الصعب أن تصاغ بشكل سؤال ابيض أو اسود.

ولكن بصيغة هذه المعلومات أكثر موثوقية أو اقل موثوقية أن الموثوقية تبقى رهينة بدرجة قابلية القياس المحاسبي للتحقق وذلك صدقه بالعرض وحياديته،ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكي المكونات الثلاث الموثوقية :

1•2 قابلية التحقق: يتحقق هذا المفهوم عندما تحصل درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس و الذين يستخدمون نفس طريقة القياس وذلك كان يحصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية ،فإذا وصلت أطراف خارجية باستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق ولا يمكن للمراجع إبداء الرأي به.

2•2 الصدق في العرض: لكي يمكن الاعتماد على المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرار يجب أن تكون المعلومة المقدمة صحيحة، وقد عرف مجلس معايير المحاسبة الصدق في العرض 'وجود تطابق أو اتفاق بين الأرقام أو الأوصاف من ناحية و بين الموارد و الأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأحداث لعرضها من ناحية أخرى بمعنى آخر تمثل الأرقام محادث بالفعل، وبعبارة أخرى فإن الصدق في العرض يتعلق بالعلاقة بين القياس أو الوصف من جهة وبين الشيء الاقتصادي أو الحدث المطلوب إظهاره أو عرضه من جهة أخرى ، أن الأشياء هي الموجودات و المطلوبات أما الأحداث فهي التغيرات التي تطرأ على قيمها و نعني بذلك الإيرادات

¹- إسماعيل خليل إسماعيل،ريان نعوم مرجع سابق ، ص 294

والمصروفات والمكاسب والخسائر و تثار هنا أسئلة كثيرة حول هذه الخاصية يصعب الإجابة عليها ، فمثلا، أن تكلفة اصل ما لا يمكن دائما التأكد أو التثبت منها خاصة إذا لم يتم دفع النفود للحصول عليها (كالمبادلة ،الهبه ،....) كما أن القيمة العادلة أو القيمة الجارية للأصول قد تواجه صعوبات في تحديدها .

3•2 الحياد: يقصد بها انه لا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل احد الأطراف المستفيدة منها على الأخرى أن مصطلح الحياد متعلق بدرجة كبيرة ولكن ليس بشكل متطابق أو متماثل مع مصطلح 'خالي من التحيز' لذلك فان الحيادية يمكن أن تعني أيضا أن لا يقوم الشخص بالتحيز في التقرير مستبقا¹ ،

الفرع الثاني: الخصائص الثانوية:

1. القابلية على المقارنة: لقد أوضح في بيانه مجلس المعايير المحاسبية الأمريكي- رقم 02 ان فائدة المعلومات المحاسبية تعاطم(تزداد) بصورة كبيرة كلما كان عرضها يمكن للمستخدمين من مقارنة شركة مع شركات أخرى و مقارنة نتائج سنوات متعددة لنفس الشركة.لذلك تعرف القابلية على المقارنة بأنها خاصية محاسبية تمكن المستخدمين من تحديد جوانب الاتفاق(التشابه) أو الاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية طالما انه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير متماثلة فإذا ما قامت شركة بإعداد معلوماتها على أساس التكلفة الجارية في حين تستخدم شركة أخرى التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار فسوف يكون من الصعب جدا المقارنة بين الشركتين لتقييم كل منهما².

وتعتمد القابلية على المقارنة على مسألتين يجب بحثهما وهما الأول التوحيد والثانية الاتساق إن التوحيد في الإبلاغ المالي للشركات هو غالبا مطلبا مرغوب فيه لمصلحة تلك الشركات وخاصة بين الشركات التي تمارس نفس النشاط مثل الفنادق الكبرى أو الشركات النفطية أو المصارف أو شركات الطيران.إن هدف التماثل يشجع على تقديم قوائم مالية متماثلة(موحدة)من قبل الشركات النفطية أو المصارف أو نفس الإجراءات ونفس المفاهيم وطرق القياس والتبويب وطرق الإفصاح إضافة للتماثل في شكل القوائم المالية وهكذا نجد نظم محاسبية موحدة عامة كما هو الحال في فرنسا ومصر وليمن والعراق فضلا عن ذلك إن هناك أنظمة محاسبية متخصصة موحدة لبعض الشركات التي تمثلا أنشطة متماثلة فهناك نظام محاسبي موحد للفنادق الكبرى وهناك نظام محاسبي موحد للشركات النفط وهكذا...وقد انتقد هذا المفهوم(التوحيد)من البعض الذي يرى بان الهدف يجب أن تكون المقارنة وليس التوحيد أو التماثل التام.إن الغرض الأول للمقارنة في رأيهم يجب أن يكون في تسهيل عملية التنبؤ وفي اتخاذ القرارات المالية من قبل المستثمرين والدائنين ويمكن تحقيق ذلك عندما يكون مستوى تماثل مقبول أو كافي بين الشركات لغرض اتخاذ القرارات وليس بالضرورة أن يكون التماثل بشكل تام.ولكل من المؤيدين للتوحيد والمعارضين له مبرراتهم الخاصة،ولسنا هنا بصدد مناقشة هذا الموضوع.

¹ مفاهيم جودة المعلومة المحاسبية، وثيقة انترنت متوفرة على موقع [www:world-acco/net](http://www.world-acco/net) 13.43

² سمايل خليل إسماعيل،ريان نعوم،مرجع سابق ،ص295

ولكن مما لا شك فيه أن تقليص مساحة الاختلافات في الإبلاغ المحاسبي بين الشركات المختلفة قد يكون هدف من أهداف السياسة المحاسبية. وفي هذا الخصوص لا بد من الإشارة إلى أن هناك من يرى بأن ذلك يتناقض مع خاصية الملائمة، لأنه كلما عرضت المعلومات المحاسبية بشكل أكثر تفصيلا كلما كانت أكثر ملائمة للمستخدمين ولكن ذلك يقلل من القابلية على المقارنة لأن مساحة الاختلافات في الإبلاغ المحاسبي سوف تزداد وبالتالي سوف تصعب المقارنة بين الشركات .

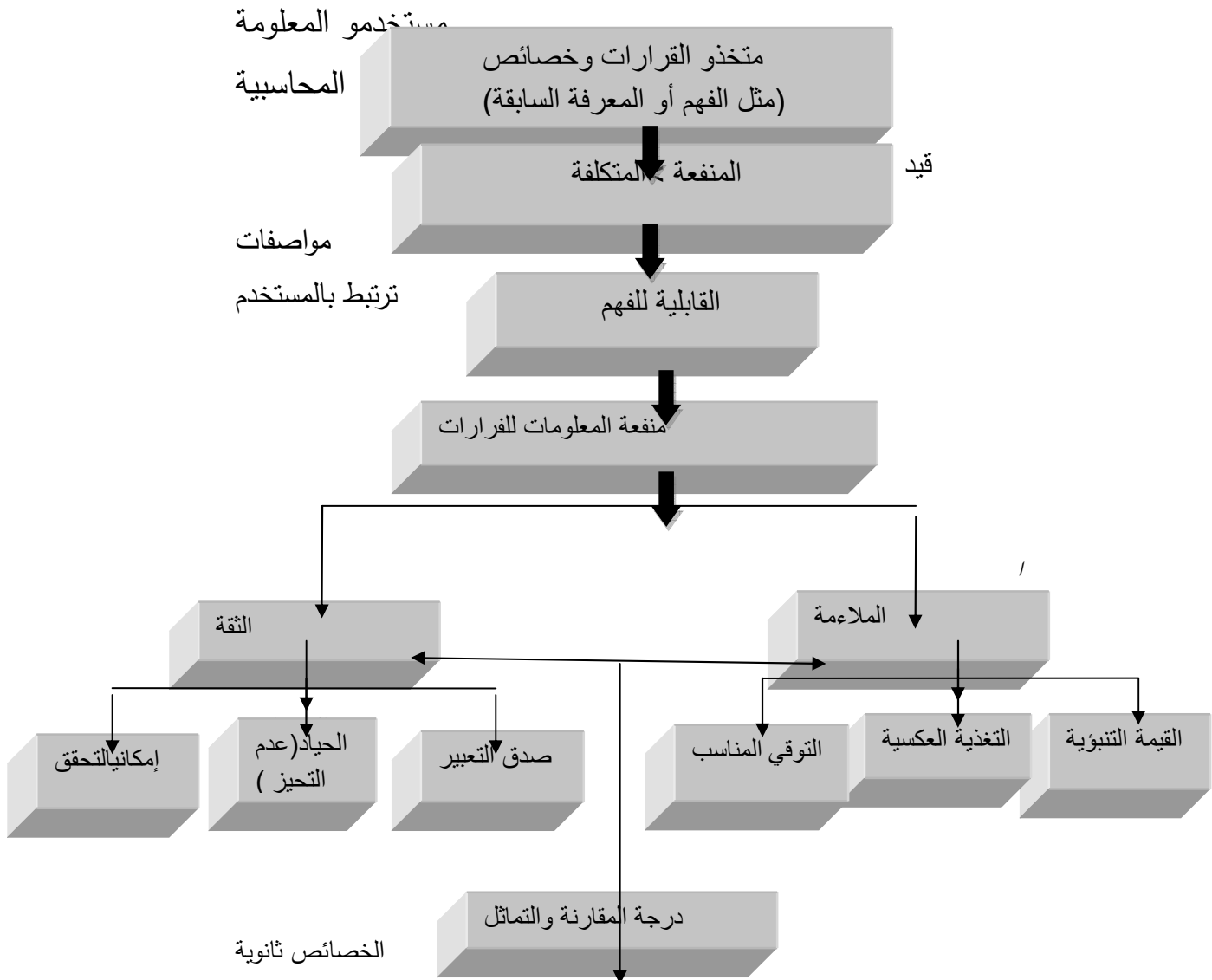
2 الثبات-الاتساق: إن مصطلح الثبات كغيره من المصطلحات له تعاريف مختلفة وقد استعمل للدلالة على نفس الإجراءات من قبل شركة ما أو وحدة محاسبية من فترة محاسبية لأخرى، أو هو استعمال نفس مفاهيم القياس ونفس الإجراءات على فترات معنية في القوائم المالية لها خواص متشابهة لشركة معنية لمدة معنية واحدة.

لأنه إذا ما استخدمت طرق وأساليب قياس مختلفة يصبح من الصعوبة عمل معادلة الاتجاه العام، أو إدراك التأثيرات التي حدثت من فترة (مدة) لأخرى على الشركة هل حدثت بسبب عوامل خارجية (التغير في الحالة الاقتصادية أو تصرفات المنافسين... وغيرها) أو حدثت بسبب الأحداث الداخلية الخاصة بالشركة. فمثلا إذا ما قدرت الأصول الثابتة بالكلفة التاريخية في بعض الفترات وبالكلفة الجارية في فترة لاحقة فإن ذلك قد يشوه نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة. كذلك يجب الانتباه إلى أن استخدام طريقة أو أسلوب معين في القياس بصورة ثابتة ومستمرة لمدة طويلة قد يؤدي ذلك إلى التشويه أيضا كتقدير الأصول الثابتة بالكلفة التاريخية لمدة طويلة في الوقت الذي يتغير فيه المستوى العام للأسعار بصورة كبيرة خلال تلك الفترات، لذلك من الضروري الموازنة بين الاتساق أو الثبات في استخدام نفس الطرق والإجراءات المحاسبية من فترة لأخرى بشرط عدم تأثير ذلك على النتائج أعمال الشركة ومركزها المالي، وبين تغير تلك الطرق والإجراءات إذا ما أحدث تشويهاً في نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي بطرق وإجراءات أكثر ملائمة ويشترط بعد ذلك الإفصاح عن تلك التغيرات التي قامت بها مع توضيح وتبرير الأسباب التي أوجبتها أحداث تلك التغيرات وان أمكن بيان الآثار المحتملة المترتبة عليها.

3 المادية: لقد اعتبرت المادية كخاصية عامة شاملة وهي تتشابه مع مفهوم الملائمة كنه سبق توضيحها، فلقد استخدمت المادية أيضا لتقرير ما يجب الإفصاح عنه للأغراض العامة غير المحددة فالمعلومات تعتبر مادية إذا كانت الإفصاح عنها ضروري و هذا يعني بان المعرفة بهذه المعلومات قد تكون هامة لمستخدمي التقارير المالية و ذلك طبقا للطبيعة الأساسية للمادية. المعلومات المالية قد تكون قياسية لاتخاذ قرارات الاستثمار أو قرارات أخرى ي أمكن أن تعمل بحيث تحتوي على تفاصيل كثيرة خاصة بعد التوسع في استخدام الحسابات ووسائل الاتصال الحديثة الأخرى¹

¹- بولجنيب عادل، المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، رسالة ماجستير، علوم التسيير تخصص مالية

الشكل رقم (2-2): الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ومحدداتها



المصدر: طارق عبد العال حماد ، تحليل القوائم المالية ،الدار الجامعية، الاسكندرية،مصر،2006، ص 53

المطلب الثالث الإفصاح عن المعلومة المحاسبية

الفرع الأول: الإفصاح: تختلف وجهات النظر حول مفهوم و حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة، وذلك نتيجة الاختلاف مصالح الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات فكل طرف ينتظر إلى المعلومات من وجهة الخاصة.

فقد يختلف مفهوم الإفصاح عند معدي القوائم المالية عن مفهومه لدى مراجعي الحسابات، كما أن وجهة نظرهما معا قد لا ترضي المستثمرين والمساهمين المستخدمين لها، وقد لا تتفق وجهة نظر كل هؤلاء مع رأي الجهات الرقابية والإشراف الرسمية وشبه الرسمية مثل البنوك المركزية والمجامع المهنية المتخصصة¹، ومن هذا يصبح من الصعب إيجاد مفهوم عام وموجود للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة.² ويمكن تعريف الإفصاح:

- "الإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بشكل قوائم وبيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشودة والتي تتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة وباختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة أخرى".³

ونلاحظ أن التعريف السابق ركزت على ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المنشأة دون تضليل بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم إلا أنها اختلفت فيما بينها حول كمية ومقدار المعلومات المقدمة إلى مستخدميها. والمستفيدون من القوائم المالية على اختلاف مستواهم الثقافي والاقتصادي والمحاسبي يتميزون بتفاوت قدراتهم في معالجة هذه المعلومات لذلك كان لابد من التمييز بين المستخدمين أي أن وجود مستخدمين داخليين يقود إلى إفصاح داخلي موجه بالدرجة الأولى إلى إدارة الوحدة الاقتصادية حيث يتم توصيل المعلومات إلى مستخدميها بدون أي صعوبة حيث يسهل ذلك الاتصال المباشر بين الإدارة والمحاسب .

كما أن وجود المستخدمين الخارجيين يقود إلى الإفصاح الخارجي الذي يتجلى بضرورة إعداد القوائم المالية الأساسية وهي (قائمة الدخل-قائمة المركز المالي -قائمة التدفقات النقدية).

ولكن عدم تجانس وعدم تطابق مصالح الأطراف المختلفة فيما يتعلق بشكل ومضمون القوائم المالية قاد إلى اختلاف الزاوية التي ينظرون من خلالها لهذه القوائم. فإدارة المنشأة كطرف مسؤول عن إعداد البيانات ينظر إلى الإفصاح المحاسبي من زاوية قد لا تتطابق مع نظرة مراجعي الحسابات، وينظر رجال الأعمال إلى الإفصاح

¹- مصطفى جاموس قائمة التدفق النقدي احد المداخل الرئيسية لتطوير نظام المعلومات المحاسبية في سوريا، مجلة جامعة دمشق، المجلد الاول، العدد الاول، 1999ص 369

²- محمد عطية مطر، نظرية المحاسبة و اقتصاد المعلومات، دار الحنين، الاردن، 1996ص 369

³- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 200

المحاسبية من زاوية تختلف عن تلك التي تنظر من خلالها جهات الرقابة والإشراف، وبالنهاية ينظر كل طرف يطالب بالإفصاح بحيث يحقق هدفه ومصالحته.

نلخص من ذلك إلى أن مفهوم الإفصاح كمفهوم نسبي يحقق كثيرا من المزايا للمستثمرين و الدائنين و إدارة المشروع وغيرهم من المستفيدين، يقتضي إعلام متخذي القرارات الاقتصادية بالمعلومة المهمة و يهدف إلى ترشيد عملية اتخاذ القرار والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة مما يعكس بالتالي على زيادة درجة الثقة ويختص بالمعلومات سواء كانت تلك في القوائم نفسها أو في الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية¹.

الفرع الثاني : أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومة المحاسبية :

يتطلب الإفصاح ان يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها كما يتطلب أيضا ترتيب و تنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم قراءتها بيسر وسهولة ، و جرى العرف على إن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة في قرارات المستخدم في صلب القوائم المالية ،في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصا التفاصيل ،اما في الملاحظات او الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم في جداول اخرى مكملة تلحق بها كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان و الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها اذاكانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية ويكون لها اثر استيعاب مستخدميها ومن ثم على مستوى القرارات المتخذة واهم هذه الأساليب هي كالأتي على سبيل المثال لا الحصر :

- إفصاح في القوائم المالية .
- الإفصاح في هوامش القوائم المالية.
- الإفصاح في قوائم ملحقة بالقوائم الأصلية.
- تقرير المراجع الداخلي حول مدى عدالة القوائم المالية و الإفصاح المحاسبي .
- تقرير الإدارة²

¹- محمد عبد السلام ،علاقة الربط بين نظرية الاتصالات و مبدأ الإفصاح الكامل في المحاسبة ، مجلة الإدارة،العدد الرابع

،ابريل1994،صص51،52

²- المدرس حسين جميل غافل البديري ،اثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها،مجلة الغربي،للعلوم

الاقتصادية والادارية جامعة الكوفة، العراق،ط14 2017،ص364

المطلب الرابع : مستخدمو المعلومات المحاسبية

الفرع الأول : المستخدمون الداخليون: توجد عدة أنواع من المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية . ويمكن تقسيمهم إلى نوعين :

فئات لها مصالح مباشرة في المؤسسة، وفئات ليس لها مصالح مالية غير مباشرة.

الفئات التي ليس لها مصالح مالية مباشرة في المؤسسة:

تتضمن الفئات ذات المصالح المالية المباشرة الأطراف التالية:

1 المستثمرون الحاليون و المرتقبون (ملاك المؤسسة: فرد أم شركاء أم مساهمون):

وهم يستخدمون المعلومات المحاسبية لاتخاذ قرارات بشراء الأسهم واستمرارية الاحتفاظ بها أو بيعها.

ويهم هؤلاء المستثمرين التعرف على مدى تقدم المؤسسة وقياس نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وكذلك مقارنة هذه النتائج مع المؤسسات الأخرى المماثلة.

1. المقرضون الحاليون والمرتقبون .

وهم يستخدمون المعلومات المحاسبية لتقييم مخاطر منح الائتمان والقروض والتنبؤ بمقدرة المؤسسة على سداد ديونها والتزامها.

1. العاملون الحاليون والمرتقبون:

فهم يستخدمون المعلومات المحاسبية لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح بغرض الحكم على استمرارية تلك المؤسسة. فالوضع المالي الجيد وتحقيق الأرباح يساعد بشكل عام على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين ودفع رواتبهم وتحسين مستوى معيشتهم.

1. النقابات العمالية: فهي تحتاج الى المعلومات عن الوضع المالي ومستويات الأرباح المحققة في المؤسسة للدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف العمل والدوائر والسلطات الحكومية ذات العلاقة: ومن أمثلتها

الفرع الثاني: المستخدمون الخارجيون¹

تتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة المؤسسة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية. فالمدبرين يحتاجون إلى المعلومات للتخطيط والتنظيم وإدارة المؤسسة وتقييم أداء المسئولين، وينطبق ذلك على فئة المدبرين بكافة مستوياتهم: المدير العام أعضاء مجلس الإدارة مدير التسويق، مشرفو الإنتاج، المدير المالي، موظفو المؤسسة.

على هؤلاء المستخدمين الداخليين الإجابة عن العديد من الأسئلة الهامة مثل:

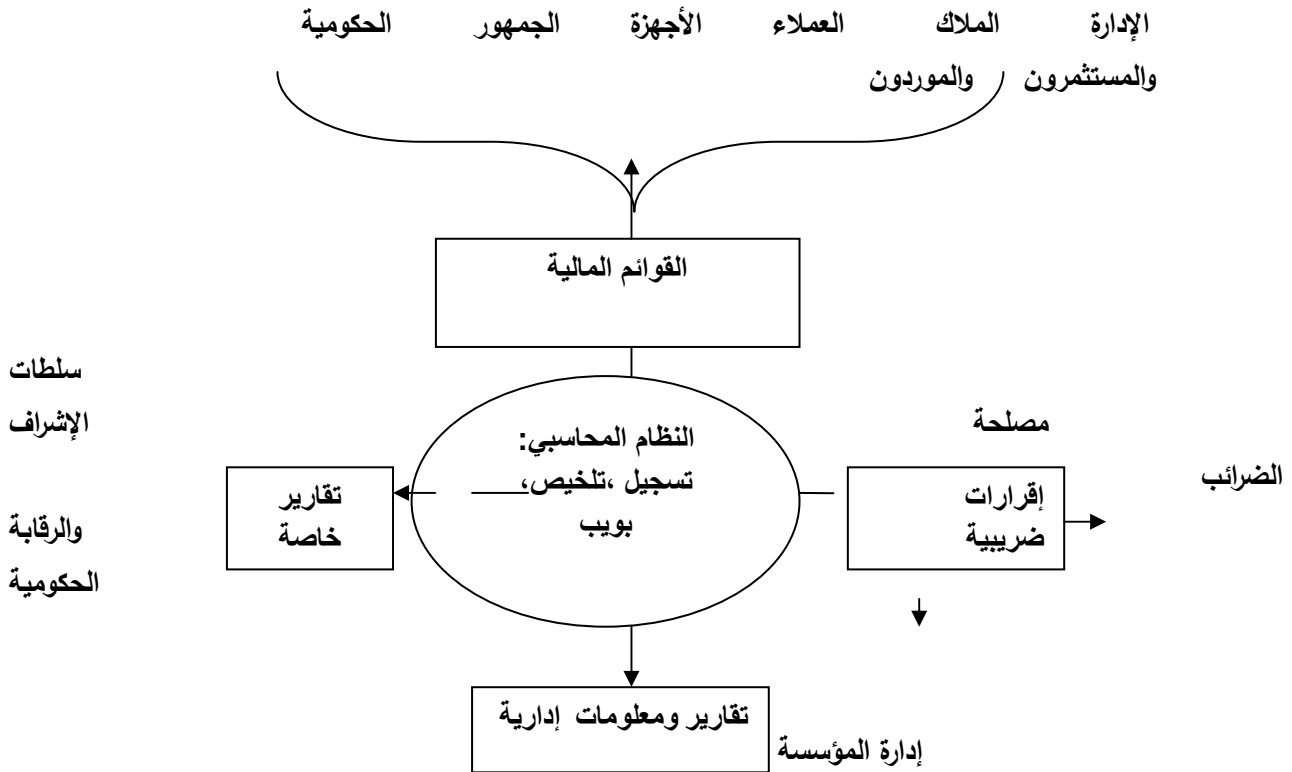
- هل تكفي النقدية لسداد الفواتير؟

- ما هي تكلفة إنتاج الوحدة من منتجات المؤسسة؟

¹ - سليمان عتير ،مرجع سابق،ص16

- هل بإمكان المؤسسة أن تتحمل زيادة رواتب العاملين؟
 - أي خط إنتاجي هو الأكثر ربحية؟
 - ما حجم المصروفات مقارنة بالمبيعات
 للإجابة عن تلك الأسئلة وعن أسئلة أخرى عديدة تحتاج الإدارة إلى معلومات تفصيلية تقدم في لوقت المناسب. وتقوم المحاسبة بتزويد الإدارة بتقارير داخلية، مثلا التنبؤ بالاحتياجات النقدية خلال الأشهر القادمة ، الدخل المتوقع من حملة دعائية معينة ، ما هي قيمة الديون المستحقة على المؤسسة؟ إضافة إلى تلك المعلومات التفصيلية تحتاج الإدارة أيضا إلى معلومات إجمالية تلخيصية تقدم في شكل قوائم مالية، مثلا قائمة بالأرباح التي حققتها المؤسسة في الشهر الماضي...
 تلبية لاحتياجات المستخدمين الداخليين، الإدارة، فقد طور علم المحاسبة فروعاً محاسبية تقدم لها المعلومات اللازمة مثل المحاسبة الإدارية ومحاسب التكاليف.

الشكل رقم (3-2) : الفئات التي تستخدم المعلومات المحاسبية



المصدر: احمد محمد نور ،شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية،

2008، ص19

المبحث الثالث : جودة المعلومة المحاسبية وأثرها على المراجعة الداخلية

لن تكون المعلومات المحاسبية مهمة الا اذا امتازت بجودة عالية تجعلها مفيدة لاتخذ مختلف القرارات ،وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث من مفاهيم لجودة المعلومة المحاسبية الى معايير قياسها وصولا الى العوامل المؤثرة فيها جودة المعلومة المحاسبية .

المطلب الأول: جودة المعلومة المحاسبية

الفرع الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية

تعرف الجودة بصفة عامة على أنها مقياس لمدى تلبية حاجات الزبائن ومتطلباتهم ،المعلنة والضمنية،فالجودة لا تعني بالضرورة التميز،وإنما ببساطة المطابقة للمواصفات ؛ ترجمة لحاجات الزبائن وتوقعاتهم وعرفت المنظمة الدولية للمعايير.

- "يقصد بجودة المعلومات المحاسبية مدى الامتثال للقواعد والإجراءات التي يتم لتطبيقها بانتظام وإخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة".

- يقصد بمفاهيم جودة المعلومة المحاسبية" تلك الخصائص التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أي أن توافر هذه المعلومات على تلك الخصائص يجعلها ذات فائدة كبيرة للأطراف المختلفة المستفيدة منها.

- "جودة المعلومة المحاسبية (تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية و ما تحققه من منفعة المستخدمين و أن تخلو من التحريف و التضليل و أن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية و المهنية و الفنية ،بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها .

كما إن المعلومات المحاسبية تعد عنصرا هاما من عناصر الإنتاج التي لها دور هام في تحديد فعالية وكفاءة المنشآت ،لذلك سعت المنشآت إلى تصميم وبناء أنظمة متطورة من اجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المنشئة.

الفرع الثاني: معايير جودة المعلومة المحاسبية

توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على نحو التالي:¹

1. الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:يمكن التعبير عن الجودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولاشك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية. وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه

¹ - مؤيد محمد الفضل ،عبد الناصر ابراهيم نور، المحاسبة الادارية ،دار المسيرة للنشر والتوزيع ،عمان ،الاردن،صص 43،42

وذلك لكون المعلومات التي يبني عليه القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من دعم التأكد لذا غالبا ما يتم التوضيح بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

2. المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية:

أ- المنفعة الشكلية: وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية.

ب- المنفعة الزمنية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلا يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

ج- المنفعة التقييمية والتصحيحية: وتعني ارتفاع القدرة المعلومات على تقييم النتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج .

3. الفاعلية كمقياس لجودة المعلومة المحاسبية تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشئة لأهدافها من خلال موارد محددة ،وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من خلال زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشئة أو متخذ القرار من خلال استغلال الموارد المحدودة ،ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات .

4. التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية

يقصد بالتنبؤ انه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وان هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

ومن المؤكد إن جودة المعلومات المحاسبية إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية و تخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختبار من بين بدائل القرارات الإدارية.

2-5 الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يقصد بالكفاءة تحقيق الأهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد ، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصاد على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات.

المطلب الثاني: شروط ومحددات خصائص جودة المعلومة المحاسبية

الفرع الأول: شروط خصائص جودة المعلومات المحاسبية

حتى يمكن توفير المعلومة بالخصائص السابقة الذكر ينبغي أن تجتاز أربعة قيود ه¹:

1- الأهمية النسبية للمعلومة

تكون المعلومة ذات أهمية إذا كان توقع معقول بان معرفة هذه المعلومة أو أثرها على نتائج القياس و التقويم ،يمكن أن يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية ،فأهمية عنصر معين يعتبر مسألة نسبية فما يكن مهما بالنسبة لمؤسسة محددة قد لا يكون مهما بالنسبة لمؤسسة أخرى ،فأهمية عنصر ما لا يعتمد على مقداره فقط ولكن يعتمد أيضا على طبيعته بباقي العناصر .

2- العلاقة بين تكلفة المعلومة والمنفعة المتوقعة منها:

تعتبر المعلومات سلعة كأي سلعة أخرى من حيث أن قيمتها يجب أن تزيد عن التكلفة لتكون هذه المعلومات مرغوبة فيها وتتمثل تكاليف المعلومات في تكاليف تجميع البيانات ومراجعتها ،وذلك تكاليف نشرها وتحليلها أما منفعتها فتتمثل في قدرة المعلومات على تحسين عملية اتخاذ قرار ولذلك فانه عند اتخاذ الإنتاج أو حصول على المزيد من الاعتبار أن يؤخذ بالاعتبار معيار تكلفة هذه المعلومات والمنفعة المتوقعة منها فعند إعداد القوائم المالية لأغراض خارجية هناك قيد يحكم سلوك محاسبي في هذا صدد وهو ضرورة تحليل العلاقة بين التكلفة مزيد من المعلومات المتوقعة منها .و عموما فان تحليل مثل هذه العلاقة يعتبر أمرا صعبا ،لأنه يصعب من إمكانية قياس تكاليف المعلومات ،إلا انه يصعب في الكثير من الأحوال قياس المنفعة المتوقعة منها لصعوبة التعبير عنها كميًا .

3- التحفظ عند إجراء القياس والتقويم المحاسبي

ويعني التحفظ أتباع درجة من حرس عند ممارسة أحكام المطلوبة لإجراء تقديرا لازمة في ضل ظروف عدم التأكد لدرجة الوصول أو دخل لا يقوم عنها من أكثر من اللازمة والالتزام أو المصروفات لا يقرر عنهما بأقل من الأزم مع ذلك فممارسة التحفظ لا تسمح على سبيل المثال بخلق احتياطات سرية أو مخصصات أكثر من اللازم لان القوائم المالية سوف لا تكون محايدة و بالتالي لا تتوفر فيها خاصية إمكانية الاعتماد عليها ،وفقا لهذا القيد يجب أن يكون المحاسب أكثر حيطة و حذر عند قياس نتيجة الأعمال وتقويم العناصر المركز المالي،و عادة يكون للتحفظ أهمية كبيرة عندما تنطوي الأمور على تقديرات وأحكام شخصية وفي مثل هذه الحالات يجب أن تعتمد تقديرات المحاسب على المنطق السليم و أن يختار الأساليب المحاسبية التي تؤدي إلى ذكر الحقائق بأكبر أو اقل من قيمتها و يعني هذا القيد من ناحية أخرى انه إذا كانت هناك خسارة متوقعة يجب

¹ - سليمة نشنش ،دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار الاستثمار المالي ،الملتقى الدولي "صنع القرار بالمؤسسة الاقتصادية" كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة المسيلة ،الجزائر ،14،15 افريل 2009، صص08،09.

إن تؤخذ بعين الاعتبار ومن الأمثلة العملية لمفهوم التحفظ في المحاسبة: تقييم المخزون السلعي بالقيمة الأقل من التكلفة أو سعر السوق.

ويقضي هذا المفهوم بمراعاة الحيطة والحذر لضمان عدم المبالغة في الأرباح أو في تحسين المركز المالي ومن البديهي انه لا يجب المغالاة في الحيطة والحذر، فلا يجب تعمد تخفيض الدخل أو التأثير على المركز المالي بطريقة تؤدي إلى سوء الفهم أو التأثير السلبي على مستخدمي المعلومات المحاسبية .

4- الاستجابة للأعراف السائدة في مجال الممارسة في بعض المجالات المتخصصة

قد يكون الصعوبة تطبيق بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في بعض المجالات بسبب طبيعتها الخاصة ومن الأمثلة الشائعة في هذا الصدد ما يتبع في البنوك حيث تقوم استثمارات في الأوراق المالية (الأسهم والسندات) وفقاً لقيمتها التجارية (أي سعر البيع المطبق في السوق) في نهاية الفترة المحاسبية، وبعد ذلك خروجاً على مبدأ التكلفة التاريخية، وخروجها على مبدأ الاعتراف بالإيرادات عند البيع.

الفرع الثاني: المشكلات والمحددات لاستخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

إن استخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يواجه عدة مشكلات ومحددات لخصت على النحو التالي:¹

1- احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية (أي الملائمة الوثوقية). إذ لا يوجد توافق بين ملائمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلاً قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها ولكنها غير ملائمة.

2- احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب، ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية .

3- ليست كل المعلومات الملائمة و الموثوقة بها تعتبر المعلومة مفيدة، لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر. (اختبار مستوى الأهمية) إن البند يعد مفيداً و ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بطريقة محرفة آلة التأثير على متخذ القرار .

4- كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومة اكبر من العائد المتوقع منها (اختبار التكلفة /العائد)، فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة، وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها، إن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة العائد هي إن المعلومات المحاسبية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زدت منفعتها عن كلفتها، وإلا فإن الشركة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة و ذلك بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها.

¹ - احمد المخادمة ، اثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية ، دراسة تطبيقية على الشركات الاردنية ، مجلة المنارة جامعة مؤتة ، المجلد 13، العدد ، 2، 2007، ص253

5- قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدميها يواجه صعوبة فهمها ، وتحليلها و استخدامها في نموذج القرار الذي يواجهه ،على الرغم من أن المعلومة ينبغي أن تكون مفهومة و صفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة و الوضوح التي تتميز بها المعلومة المنشورة ،ولكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب و تعليم مختلف و كذلك أهداف مختلفة و متعددة مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب.

بالرغم من أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار، فإن ما يهتم به مستخدمو المعلومات المحاسبية مقارنة بالمعلومات الخاصة بشركة معينة مع شركات مشابهة أو منافسة أو مع قطاع الصناعي الذي تنتمي إليه هذه الشركة، إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمنية قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم الشركات (أو الشركة) بسياسة التماثل أو الاتساق و عدم تغيير الطرق المحاسبية بمجرد الرغبة في التغيير و عند تغيير تلك الطرق فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير و الآثار المترتبة نتيجة هذا التغيير على الوضع المالي و نتيجة لنشاط الشركة ذات العلاقة.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية

الفرع الأول: العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية:

إن النظم المحاسبية تعمل في ضل تلك البيئات (الاقتصادية والاجتماعية و القانونية والسياسية)، وغيرها من الجوانب المستمرة في تغييرها في البلدان المختلفة بمرور الزمن، فإنها بدورها تعمل في ضل بيئة متغيرة وأن البيئة الاقتصادية والاجتماعية على وجه الخصوص لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية وأن تلك البيئة تتكون من أنشطة متبادلة التأثير من حيث تداخل العلاقات بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الكلي.

وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية إلى :اقتصادية،اجتماعية،قانونية وسياسية كما يلي:

1)العوامل الاقتصادية: تساعد النتائج الاقتصادية للقرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية، في تحسين المعلومات المتاحة للمستثمرين وللمستخدمين الآخرين للمعلومات تكون النتيجة اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات في سبيل الحصول على هذه الأخيرة كما تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد في ا لدولة،ففي ظل نظام الاقتصاد الرأس المالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة،حيث يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات المحاسبية

الملائمة لاحتياجات متخذي القرارات الاقتصادية ، بينما في ظل نظام الاقتصادي الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية¹.

(2) العوامل الاجتماعية: تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجه نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية و الوقت ...الخ، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المحاسبية، أما قيمة الوقت فنجد أم الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل، وتعد البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة، ربع سنوية مثلا، والعكس بالنسبة للدول التي لتعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط. وتعتبر المحاسبة عن المسؤولية أحدث مراحل التطوير المحاسبي والتي تتطلب نموذجا محاسبيا مبينا على أسس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان و يتطلب نموذج المحاسبة الاجتماعية التوسع في القياس المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية وتتمثل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية أو العائد الاجتماعية.

(3) العوامل القانونية: تتمثل العوامل القانونية أساسا في مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية، التي تؤثر بشكل مباشر و غير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضها في اتخاذ القرار، وعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات و كيفية عرضها في التقارير المالية و ذلك بهدف إضافة نوع من الثقة لمستخدمي المعلومات، ويمكن القول أن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي أحد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات فالممارسة المحاسبية تتأثر سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها المحاسبية بشدة بالمنظمات المرتبطة بقوانين الشركات والتشريعات القانونية والضريبية و المقاييس التنظيمية الأخرى. ولا شك أن تلك التشريعات القانونية قد زادت من إمكانية مقارنة ومنفعة تلك المعلومات المحاسبية، ولا يعتبر غياب المقاييس القانونية والتشريعات أو التمسك والالتزام الدقيق بها أمرا مرغوبا فيه ويعتمد ذلك مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي الموجود في مجموعة الدول المختلفة التشريعات القانونية.

(4) العوامل السياسية: العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبير على الهياكل و العمليات المحاسبية لأنها تلزم تحديدا لاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية الاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج و توزيع المعلومات، وعلى المؤسسة والمهنة تقع المسؤولية توجيه وتطوير إمكانياتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات ما هو ممكن التحقيق

¹ - ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومة المحاسبية و اثرها في اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص

محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008، 2009، ص65

إن وضع وإنشاء المعايير المحاسبية هو بالدرجة الأولى نتاجاً لتصرف سياسي، وقد أكد ذلك بصورة أكثر وضوح تقرير لجنة تابعة لمجلس الشيوخ الأمريكي عام 1996، والذي انتقدت فيه ممارسة الرقابة من طرف واحد على وضع المعايير، و التأكيد على ضرورة إيجاد هيئة اتحادية لوضع المعايير تأخذ في عين الاعتبار المصالح المتعددة لأطراف المستفيدة منها دون تحيز، وقد تنتظر الجهات الحكومية إلى السياسة المحاسبية من حيث مدى توافقها مع الأهداف القومية أو مع الأهداف المعينة لهذه الجهات، وهذا هو سبب التدخل السياسي في إعداد السياسات والإجراءات المحاسبية. كما إن إعداد الساسة المحاسبية لا يختلف جوهرياً عن السياسات الخاصة بإعداد الإحصائيات الاقتصادية، و هو بالدرجة الأولى عملاً فنياً، و يجب التركيز على الحصول على دقة العرض و الإفصاح عن المعلومات الملائمة و يجب أن تتم محاولة صادقة لتحقيق الحياد فيما يتعلق بالنتائج الاقتصادية.

5) العوامل الثقافية: الجدير بالذكر انه كلما تغير المستوى الثقافي لأي بلد كلما تغير أيضا هيكل نظم العمليات المحاسبية، ومن أهم هذه العوامل الثقافية المستوى التعليمي و وضع المنظمات المهنية ، إذ يعد المستوى التعليم بأحد العوامل البيئية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية والمراجعة بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية بشكل خاص، فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصبح من الصعب على الأغلبية من الناس فهم و استيعاب محتويات التقارير المالية و استخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، وعلى العكس في البلدان التي تحظى بمستوى تعليمي أفضل وكذلك بالنسبة لوضع المنظمات المهنية ففي الدول التي لها السبق في إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسة المحاسبية فيها، تولي هذه المنظمات اهتماماً متزايداً في الوقت تطوير وتنظيم الممارسة المحاسبية فيها، تولي هذه المنظمات اهتماماً متزايداً في الوقت الحاضر ونجدان هذه المنظمات تلعب دوراً كبيراً في التأثيرات على جودة المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية.¹

الفرع الثاني: العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية:

في وقتنا الحاضر يعتبر الحاسوب (المعلوماتية)، من أهم الوسائل المستعملة و المساعدة على إنتاج معلومات محاسبية تتميز بالجودة و خاصة من حيث دقتها وسرعة إنتاجها، و بأقل تكلفة و في وقت قصير، لهذا يعتبر استخدام هذا النوع من الأجهزة من العوامل المساعدة على التحسين في جودة المعلومات المحاسبية، وعلى العموم، ولاختبار نوعي المعلومات المحاسبية فانه من الممكن التركيز على بعض الجوانب التالية:

▪ التصوير والتمثيل:

وهو ما يقصد به تلاؤم الواقع مع شكل المعلومة ومستخدميها وان يكون تمثيل الواقع مفهوماً لمستعمليه.

▪ التأكيد:

¹- ناصر محمد علي المجهلي، مرجع سابق، ص 69

يفترض أن تعكس الأرقام المعطاة كمعلومة صورة موضوعية للواقع ، حيث ينبغي أن يؤدي إعداد آخر لنفس النتيجة.

▪ أجل الحصول على المعلومة:

باستعمال قاعدة بيانات متاحة لقراءتها فإنه تكون الإجابة عن تساؤل ما بسرعة بعد صياغته، بتعبير آخر المعلومة يمكن الوصول إليها عند الحاجة والطلب عليها.

▪التحديد:

المعلومات المحددة بدقة هي تلك المعلومات التي تعطي تفاصيل أكثر بحيث يكون القياس الرقمي مثلا :يحمل الكثير من الأجزاء العشرية و بالتالي عدد التصنيفات للفئات يكون كبيرا و قد يؤدي التفصيل الى عدم الفهم او رفع احتمال الخطأ ،فهذا الفهم او رفع احتمال الخطأ،فهذا يحتم ان يؤخذ العنصر بكل الجوانب .

▪ كمال المعلومة وتمامها: الحصول على صورة شاملة لكافة المعلومات الضرورية.

تهدف المعلومات لاتخاذ القرار أو القيام بنشاط ما، وتعتبر "الملائمة" للمعلومة المفصح عنها عنصرا أساسيا ومعيارا في المحاسبة في المحاسبة تعد وقفه المعلومات على أساس منفعتها، وربطها بالنشاطات التي تتعلق بها أو النتائج المنتظر الحصول عليها، ويقترن مفهوم الملائمة أساسا بالمصادقية والصورة الوافية للمعلومات التي يتطلبها مستعملوها.¹

المطلب الرابع: دور جودة المعلومة المحاسبية في تحسين المراجعة الداخلية

حتى نبين الدور الذي تمارسه جودة المعلومة المحاسبية في تحسين المراجعة الداخلية سنحاول اولا سرد لمختلف المراحل التي تستعمل فيها المعلومة المحاسبية

الفرع الاول: استخدام المعلومات المحاسبية في مختلف مراحل المراجعة الداخلية

1- استخدام المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة الداخلية

يقوم المراجع الداخلي باستعمال المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة الداخلية لمساعدته على تحديد طبيعة وتوقيت اعمال المراجعة التي سينفذها ،وذلك من خلال² :

- فهم مجال الجهة محل المراجعة .
- تقدير قوة المؤسسة على الاستمرار .
- اكتشاف الأخطاء الممكنة في القوائم المالية للمؤسسة والشارة إليها.

وبالتالي فان المعلومات المحاسبية تساعد المراجعين الداخليين على:

- ✓ تقييم مدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبية كأساس لتحضير القوائم المالية
- ✓ التعرف على الاخطاء المحتملة التي قد تحدث في القوائم المالية.

¹- سليمان عتير ،مرجع سابق،ص49

²- علون محمد لمين ،مرجع سابق ،ص163

- ✓ تصميم اجراء ملائم للمراجعة.
 - ✓ الاخذ بعين الاعتبار العوامل التي تؤثر على مخاطر الاخطاء.
 - ✓ التحقق من المستندات و السجلات التي يتم من خلالها تشغيل نظام المعلومات.
- وعندما تتم التخطيط لعملية المراجعة الداخلية ، فعلى المراجع الداخلي الحصول على توثيق وفهم نظام المعلومات المحاسبية و بيئة الرقابة الداخلية بطريقة كافية لكي يحدد منهجية المراجعة الملائمة وتمكنه من فهم الأتي:

- البنود الرئيسية للمعاملات في عملية المؤسسة.
- كيف بدأت هذه المعاملات
- السجلات المحاسبية الهامة، الحسابات و المستندات الداعمة للبنود المحتواة في القوائم المالية.
- عملية إعداد التقارير المالية و المحاسبية بداية من المعاملات الهامة وغيرها من الأحداث التي تم إدراجها بالقوائم المالية.

2 استخدام المعلومات المحاسبية اثناء عملية المراجعة:

- يمكن إبراز أهمية استخدام المعلومات المحاسبية خلال عملية المراجعة الداخلية من خلال الخطوات التي يقوم بها المراجع أثناء مرحلة العمل الميداني ولذي تلعب فيه المعلومات المحاسبية الدور التالي :
- ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة، حيث يتم التقييم التوصيات و التقارير التي تعدها تتم بصفة مستمرة خلال السنة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى صاحب المصلحة، و يمكن الإدارة من إجراء التصليحات والتحسينات في الوقت المناسب.
 - المساهمة في ضمان جودة التنظيم.
 - الإجراءات التي استخدمت للحصول على فهم المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية قد تزود المراجع الداخلي أيضا بأدلة المراجعة حول التشغيل الفعال للسياسات والإجراءات المتعلقة ببعض التأكيدات حول القوائم المالية ، فقد يستخدم الأدلة المتوفرة لديه (وان لم تكن كافية) يستعين ببعض أدلة أخرى مناسبة لتساعده بالقيام بعمله بكفاءة وفعالية .

3. استخدام المعلومات المحاسبية بعد عملية المراجعة

- يتوصل المراجع الداخلي إلى نظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي قام بتدقيقها من خلال قراءة القوائم المالية والملاحظات و البيانات الملحقة بها و ذلك بغرض¹:
- البحث عن مدى كفاية أدلة الإثبات التي قان بجمعها و التي تخص الأرصدة التي اعتبرها غير عادية في المرحلة السابقة.

¹- محمد لمين علون ،مرجع سابق ،ص172

➤ التوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات غير العادية، والمخالفات في القوائم المالية التي لم يسبق لتحديدها.

➤ مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقاً.

الفرع الثاني: دور جودة المعلومة المحاسبية في تحسين المراجعة الداخلية

بما أن المحاسبة تمد كافة الأنظمة الفرعية للوحدة بالمعلومات المفيدة، فإن للمعلومات المحاسبية أهمية كبيرة في توجيه وترشيد القرارات لمتخذيها، و في ظل التطورات الحديثة التي أثرت على المحاسبة و بعد أن أصبحت هناك فجوة في المعلومات المقدمة من قبل الوحدات المحاسبية حيث أصبحت هذه المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لا تفي بالغرض المطلوب بالنسبة لمستخدميها وخاصة في حالة التغيرات الاقتصادية لذا ظهرت أساليب تساعد مستخدمي المعلومة ومنهم المراجع الداخلي إلى التوصل الى اتخاذ القرار وذلك عن طريق عرض هذه المعلومات وفق قوائم مالية معدة على أساس او تقييم الموجودات على أساس التكلفة الجارية وكل هذا في سبيل نقل صورة تتمتع بالمصداقية عن الوحدة و مركزها المالي، إضافة إلى ذلك أصدر مجلس المعايير المحاسبية مجموعة من الخصائص تسمى الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية و لكي تتمتع المعلومة بالجودة لا بد من تطبيق هذه الخصائص حيث تكون ذات فائدة على عملية للمراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات¹.

ولكي يكون للمعلومة المحاسبية الأثر على مستخدميها بصفة عامة والمراجع الداخلي خاصة وعلى وظيفة المراجعة الداخلية حيث يجب ان تتميز التقارير المالية بالخصائص اللازمة من اجل فهم عملية الإفصاح عن المعلومة التي تحويها ولكي تحقق القوائم المالية الفائدة من مستخدميها، يجب ان تراعي في إعدادها مجموعة من الاعتبارات حتى نصل الى عملية مراجعة داخلية ذات كفاءة وفعالية أهمها :

- التحقق من توافر الشكلية لإعداد هذه القوائم، كالحرص على إيضاح اسم الشركة وشكلها القانوني وتاريخ القائمة وكذلك الفترة المالية التي تغطيها تلك القوائم .

- الحرص على إعدادها بموجب المفاهيم و المبادئ و الأصول المحاسبية المتعارف عليها .

- ان يتم تصنيف و عرض المحتويات في تلك القوائم على أساس منطقية تسهل مهنة المحلل المالي في اشتقاق المؤشرات الملائمة ومن ثم تفسير هذه المؤشرات .

- أن يراعى في عملية دمج بنود هذه القوائم مبدأ الأهمية النسبية (المادية) بحيث يتم الإفصاح في بند منفصل عن كل معلومة تعتبر مادية او جوهرية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم .

¹ - المدرس حسين جميل غافل البديري، اثر جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها، المجلد الرابع عشر ،

جامعة الفرات ، الكوفة ، العراق، 2017ص355

- أن يتم عرض المعلومات في تلك القوائم بكيفية تيسر قابليتها للمقارنة يتطلب الأمر تعديل عناصر قائمتي المركز المالي و الدخل بمقدار التغيير الحادث في القوة الشرائية لوحدة النقد، وذلك من خلال الفترات المالية التي يسودها معدلات مرتفعة من التضخم الاقتصادي.

- التأكد من المعلومات التي تعرضها هذه القوائم تتمتع بالموصفات الرئيسية الواجب توافرها مثل: الموضوعية، المصدقية، الملائمة، الشمول، الإفصاح الكافي.¹

كما تؤثر جودة المعلومة المحاسبية على المراجع الداخلي فلقد أصبحت المعلومة المحاسبية في ظل التطور التقني ذات أهمية كبيرة و تتبع هذه المهمة من كون ان نظام ت المعلومات المحاسبي يقوم بتوفير المعلومات للأطراف الداخلية المتمثلة في الإدارة و وحداتها المختلفة و ذلك للإطراف الخارجية المتمثلة بالمستثمرين و المصارف و الجهات الحكومية و النقابات و مؤسسات المجتمع المدني. لذا فان للمعلومات المحاسبية أهمية كبيرة في توجيه و ترشيد القرارات لمتخذي القرار.

ان توفر معلومات ذات مصداقية و قابلية للمقارنة سيؤدي الى تحسين عملية المراجعة إن المعلومات تزداد أهميتها لدى مستخدمي المعلومات كلما امتازت بالجودة والتي تعني (هذه الأخيرة) أن تتمتع المعلومة المحاسبية بالخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية من قبل القائمين بالنظام المحاسبي، وان تتمتع بالدقة و المنفعة تساعد مستخدم المعلومات في تقليل حالة عدم التأكد لديه و ترشيده نحو القرارات الصائبة .

جودة المعلومة المحاسبية- تزيد في فعالية قيام المراجع بعملية التحليل و الفحص الانتقادي للسجلات والقوائم المالية.

- المعلومات المحاسبية الأكثر ملائمة وثقة تجعل المراجع الداخلي يقوم بفحص القياس المحاسبي و المعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المؤسسة بكل وضوح.

- معلومات سليمة تعني الوصول إلى تقرير سليم يتضمن وجهة رأي المراجع الداخلي حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.

- المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية والملحق المعدة و المصورة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً تسهل للمراجع الداخلي إبداء رأيه بهذه التقارير .

- صدق و عدالة القوائم المالية و دقة تعبيرها عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي تسهل عمل المراجع الداخلي .

- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في جدول حسابات النتائج او في الميزانية صدق و عدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي

¹- محمد مطر، تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة لشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح، مجلة دراسات

- حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

- يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها وذلك لجودة التقارير المالية موضوع المراجعة

1 التقرير التحفظي

يقوم مراجع الداخلي بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيده رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.¹

2 التقرير السالب

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها، ويعتبر الرأي السلبي أمراً نادر الحدوث لأن المراجع يقوم عادة بوضع مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالباً ما تلتزم المؤسسات بتنفيذ هذه التوصيات .

3 تقرير الامتناع عن إبداء الرأي

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

- وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة المؤسسة، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدنيين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع المؤسسة
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التنبؤ بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد المؤسسة كتعديدها على حقوق الاختراع لمؤسسة أخرى، أو قضية من عمال المؤسسة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها.

- في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بمراجعة بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها.

¹- زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراجحة للنشر الطبعة الأولى الأردن، 2009 ص 104

- عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة و التي تسمح بإبداء رأي فانه يتمتع عن ذلك.

غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، او سبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها و لها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المراجع رأيه فيها. يجب أن تظهر أكثر المعلومات المحاسبية أهمية وملائمة في صلب القوائم المالية وت شمل القوائم المالية الأساسية التالية: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، ويدرج في هذه القوائم البنود التي تتوفر فيها قابلية القياس بدرجة كافية من التأكد و كذلك الملائمة وقابلية الاعتماد، ويعتمد هذا الأسلوب اقوي أشكال الإفصاح ويعد التبويب داخل القوائم المالية احد الأشكال الهامة للإفصاح.

ويرى الكثير أن لمراجعي الحسابات دور رئيسي في إطار الإفصاح المالي، فبحكم مهمتهم القانونية فهم مطالبون بحث مديري الشركات على ضرورة تقديم المعلومة الصحيحة الكاملة و السريعة للمساهمين، كما انه على الشركة العمل على ضمان الاستمرارية من خلال الحفاظ على مساهميتها وذلك ليس عبر توفير المعلومة فقط بل عبر السعي إلى توفير المعلومة الأفضل.

الفرع الثالث : دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين المراجعة الداخلية

يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات كعامل يزيد من جودة المعلومة المحاسبية في تحسين جودة مرحلة التخطيط لعملية المراجعة و ذلك من خلال حساب حجم العينة بشكل أدق، و اختيار مفردات تلك العينة أو من خلال المساعدة في إعداد موازنة الوقت اللازم للقيام بعمليات ومراحل المراجعة بشكل أفضل، حيث إن استخدام تكنولوجيا العمليات تساعد المراجع على إجراء كافة العمليات المحاسبية بسهولة وبالتالي التفرغ لباقي المهام مثل التركيز على الإجراءات التحليلية حيث تساعد المراجع في مقارنة النسب المالية الفعلية للمنشأة خلال الفترات المتتالية بشكل أدق أو مع النسب المماثلة المقدرة و بالتالي تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها، كما تسهل مراجعته للحسابات و القوائم المالية للشركة للسنة الحالية والسنوات السابقة بسرعة وبسهولة و تساعده على الإطلاع على تقارير و قوائم المالية للشركة المنافسة¹.

- إن الإمداد بالمعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يؤدي إلى الاستفادة السريعة للمراجع الداخلي بها، حيث إن تأخر تقديم القوائم المالية في المواعيد المحددة يؤدي إلى أن تكون غير مفيدة لهم في اتخاذ قراراتهم لأنها تفقد ملائمتها .

- ما تتميز به تكنولوجيا المعلومات من خصائص ومميزات هامة اعتمدها مختلف المؤسسات عل المستوى نظم المعلومات المحاسبية بها، ونتيجة لذلك تغيرت هذه النظم واستبدلت الأوراق و الدفاتر بالأجهزة و التطبيقات

¹- مجلة جامعة النجاح للأبحاث للعلوم الإنسانية مجلد رقم 25 سنة 2011ص22

، مما أدى إلى الحاجة إلى استحداث أساليب رقابية حديثة تتوافق مع متطلبات البيئة التكنولوجية ، كما اثر ذلك على منهجية المراجعة الداخلية وأدلة الإثبات .

- يمكن استخدام الإفصاح المحاسبي عبر الانترنت كأداة حديثة لتوفير المعلومات للأطراف المستخدمة للمعلومة المالية حيث يساهم الانترنت بقسط كبير في تطوير طرق الإفصاح عن البيانات المالية وغير المالية من قبل الشركات بالاضافة إلى تخفيض قدر لا يستهان به في الوقت حتى تتاح كل البيانات لكل الأطراف.

- إن استخدام الحاسوب في مجالات المراجعة المختلفة يساعد في تقليل الوقت والجهد المبذول على العمليات الكتابية والحسابية ، وتقليل تكاليف المراجعة بشكل عام ، كما يساعد أيضا في تحقيق الأمور التالية¹.

- ✓ تحسين جودة عملية المراجعة بشكل عام .
- ✓ تحسين عملية اتخاذ القرار ، وعملية ممارسة الحكم الشخصي .
- ✓ ضمان اكتشاف الأمور الشاذة و تقليل احتمال التحايل والتلاعب بالحاسوب .
- ✓ تمكن المراجع من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة و القرائن وتزويد من احتمال اكتشاف الأخطاء والغش
- ✓ زيادة شهرة مكاتب المراجعة نتيجة استخدامها لبرامج متطورة .
- ✓ إمكانية استخدام أساليب متطورة بالحاسوب .

¹- د. احمد حلمي جمعة ، التدقيق الحديث للحسابات ، مرجع سابق ، ص 207

خلاصة الفصل الثاني

يتضح من حياتنا الاقتصادية اليومية إن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمراً ضرورياً، و لذلك فإن عملية المراجعة الداخلية للمعلومة المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لجميع الجهات المستفيدة من هذه المعلومة حيث يقوم مراجع الحسابات بتقديم ماتوصل إليه من معلومات و نتائج عن طريق تقرير رسمي، فيتأثر بجودة المعلومة ويؤثر فيها وذلك للأهمية الكبيرة التي تلعبه كل منهما في زيادة كفاءة وفعالية الآخر

يجدر التنبيه إلى أن المعلومات المحاسبية والمالية كانت ولا تزال غير موثوقة فيها، لدى الكثير من مؤسساتنا، مما يثقل كاهل متخذي القرارات في مختلف المستويات، كما تصعب مهمة مصلحة المراجعة عند فحصها لتلك الحسابات بهدف فرض رقابة داخلية. بالإضافة إلى تضليل كل راغب في التعامل معها في حالة اعتماده على بياناتها. ولدراسة الأثر الذي يربط المعلومة المحاسبية وضيقة المراجعة كان علينا محاولة إجراء دراسة ميدانية نحاول من خلالها إبراز الأثر الذي تمارسه جودة المعلومة على المراجعة الداخلية، وذلك في الفصل الموالي .

الفصل الثالث

دور جودة المعلومة المحاسبية في تحسين المراجعة
الداخلية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري -
بسكرة -

OPGI

تمهيد

بعد الدراسة النظرية لهذا البحث ،نقوم بإسقاط الجانب النظري على الواقع حيث أخذنا ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة ،محاولين بذلك إبراز الجوانب المتعلقة بموضوع دراستنا اثر جودة المعلومة على المراجعة الداخلية.

يتطلب البحث العلمي إلى تحديد الإطار المنهجي للدراسة الميدانية ،ومن اجل البحث عن الحقائق والوصول إلى النتائج المرجوة حاولنا التركيز على المراجعة الداخلية والمعلومات التي تقوم بمراجعتها، ولكبر حجم أنشطة الديوان موضوع الدراسة ،حاولنا أخذ عينة من حسابات ميزانيتها والتي تتمثل في التثبيتات والمخزون وقمنا بمحاولة القيام بعملية المراجعة على هته الحسابات للسنتين متتاليتين.

حيث تناولنا في المبحث الأول عموميات عن المؤسسة قيد الدراسة والمبحث الثاني فنتطرق فيه على واقع المعلومات المحاسبية والمراجعة الداخلية في ديوان الترقية والتسيير العقاري ،أما المبحث الأخير فسنقوم بدراسة دور جودة المعلومات المحاسبية المتوفرة في مختلف الوثائق والمستندات و في القوائم المالية في تحسين المراجعة الداخلية والخروج ببعض النتائج وطرح أهم التوصيات

المبحث الأول : عموميات حول ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة

لدراسة دور جودة المعلومة المحاسبية في تحسين المراجعة الداخلية ،اخترنا ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة باعتبارها من أهم المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر ،حيث أن أهميته تتجلى في المكانة التي تحتلها على المستوى الوطني ،ولأجل ذلك فإننا ومن خلال هذا المبحث سنحاول الإلمام بكل ما يخص ديوان الترقية والتسيير العقاري بداية بنشأته وتطوره التاريخي مروراً ب مهامه ووظائفه وصولاً إلى هيكله التنظيمي و الإداري .

المطلب الأول : التعريف بديوان التسيير و الترقية العقاري

الفرع الأول : نشأة وتطور ديوان الترقية والتسيير العقاري

لقد مر ديوان الترقية والتسيير العقاري بعدة مراحل حتى وصل إلى ما هو إليه في وقتنا الحالي حيث حكمت كل فترة بعدة مراسيم قانونية محددة من أجل تحقيق أهدافها ورسم استقلاليتها المالية ،ويمكن تلخيص هذه المراحل فيما يلي :

- **الفترة من 1962 إلى 1976** : بعد الاستقلال تم إلغاء جميع القوانين الفرنسية وذلك من أجل تجسيد السيادة الوطنية، وفي مجال الإسكان وضع (القانون 157/62 من 31/12/1962) المتعلق بتنظيم المؤسسات العامة المسئولة عن تطوير العقارات، وكأول إجراء تم إنشاء دواوين عامة للإسكان ذات الإيجار النموذجي(OPHLM) Des Offices Public d'Habitation à Logement Model في العديد من ولايات البلاد، وفقاً للمرسوم رقم 53/68 المؤرخ في 03/05/1968 المتعلق بإنشاء دواوين عامة للإسكان في جميع الولايات.

وخلال هذه الفترة، لم يكن لدى الدواوين العامة للإسكان قوانين محددة لإدارتها بصرف النظر عن بعض أحكام القانون الفرنسي الخاص بالتخطيط الحضري، وكانت هذه الدواوين العامة ذات طابع إداري، تتميز بالاستقلال المالي والقانوني، تُسبّر عن طريق مجلس إداري مسؤول عن إدارة الديوان بالتعاون مع مسيرين مُعيّنين عن طريق مرسوم من وزارة "الأشغال العامة والبناء".

وبتاريخ 1976/10/23 صدر المرسوم رقم 144/76 الخاص بتأسيس دواوين الترقية والتسيير العقاري في الولايات، الذي أدى إلى تفكيك وحل الدواوين العامة للإسكان ونقل ممتلكاتها وحقوقها والتزاماتها إلى هذه الهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

- **الفترة 1976-1982** : خلال هذه الفترة، لم يكن هناك أيّ تغيير ملموس إلى غاية عام 1984، تم تنفيذ عملية نقل الملكية إلى دواوين الترقية والتسيير العقاري وفقاً للمرسوم رقم 207 المؤرخ في 24/2/1984، والنقل تعلق فقط لإدارة هذه الأصول، وأصبحت بذلك دواوين الترقية والتسيير العقاري تعمل وتُنشط في إطار قانوني محدد ومنظم جيداً، وأهم العوامل المحددة: الطبيعة القانونية، السلطات، المسؤوليات والوظائف.

ولقد تمثلت الطبيعة القانونية للدواوين الترقية والتسيير العقاري في ما يلي:

الديوان كمؤسسة عامة ذات طبيعة إدارية: هذه الطبيعة القانونية تُستخلص من القواعد والسياسات التي أُعتمدت خلال تلك الفترة، فكانت المهمة الرئيسية لديوان الترقية تلبية احتياجات المجتمع من السكن الاجتماعي.

وقد وضع المشرع الجزائري نظاماً أساسياً اجتماعياً ذو طابع إداري وفقاً للأمر الإداري 93/76 المؤرخ في 23/11/1985 الذي وضع الشروط اللازمة لتنظيم، إنشاء وتشغيل دواوين الترقية والتسيير العقاري، كما تتمتع الدواوين بالاستقلال المالي، الشخصية القانونية، ونطاق أعمالها يغطي كامل أراضي الولاية.

الديوان كمؤسسة عامة ذات طابع اقتصادي: أول تغيير أُدخل على الطبيعة القانونية للدواوين بعد 9 سنوات من إنشائها، فقد كان من المهم تغيير النظام القديم، والأخذ بنظام جديد وذلك للتعديل والوصول إلى نتائج اقتصادية واجتماعية جديدة وكان التغيير مُجسداً في المرسوم 270/85 المؤرخ في 11/5/1985 الخاص بعملية التحول إلى مؤسسة دواوين الترقية والتسيير العقاري، وساد هذا الوضع حتى عام 1991.

- الفترة من 1991 إلى الوقت الحالي: في إطار الانفتاح على اقتصاد السوق القائم على المنافسة والجودة، ومن أجل أداء المهام الاقتصادية والاجتماعية الأساسية، وتنفيذ برامج الإسكان، وجب على دواوين الترقية والتسيير العقاري إجراء تحول جذري في جميع المجالات، وكان ذلك بموجب المرسوم 147/91 المؤرخ في 12/5/1991 والمتعلق بتغيير الوضع القانوني للدواوين وتحديد شروط تنظيم وسيّر عملها.

ولقد أعتد على هذا المرسوم في سرد كل المعلومات العامة التسييرية والتنظيمية الخاصة بالدواوين الترقية حيث أصبحت هذه الأخيرة من خلاله مؤسسات عامة ذات طابع صناعي وتجاري، تتمتع بشخصية قانونية والاستقلال المالي وتخضع لقواعد القانون التجاري.

الفرع الثاني : ديوان الترقية والتسيير العقاري و التنظيم العملي حسب المراسيم التنفيذية :

حسب المرسوم التنفيذي 147/91 المؤرخ في 12/5/1991 يمكن لدواوين الترقية والتسيير العقاري أن يكون مقرها الرئيسي أين تمارس نشاطاتها في كل ولاية من ولايات الوطن.¹

ووفقاً للمادتين رقم 08 و 09 من هذا المرسوم يُدير دواوين الترقية والتسيير العقاري مجلس إدارة يُشرف عليه مدير عام، يُعيّن بمرسوم تنفيذي بناءً على إقتراح من الوزير المكلف بالسكن، ويتشكل مجلس الإدارة من:

I- أربعة (04) خبراء يقترحهم الوزير المكلف بالسكن.

II- خبيرين (02) يقترحهما الوزير المكلف بالمالية.

III- خبيرين (02) يقترحهما الوزير المكلف بالجماعات المحلية.

ويشارك المدير العام في إجتماعات مجلس الإدارة بصفة إستشارية ويتولى أيضاً أمانة المجلس.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 91-147 مؤرخ في 12 مايو سنة 1991، يتضمن تغيير الطبيعة القانونية للقوانين الأساسية لدواوين الترقية والتسيير العقاري، وتحديد كفاءات تنظيمها وعملها، الجريدة الرسمية، العدد 25، الصادرة في 29-05-1991، ص ص 883-885.

ويمكن لمجلس الإدارة أن يستعين بكل شخص لديه كفاءة من شأنه أن يفيد في المسائل المدرجة في جدول الأعمال، ويُنتخب رئيس مجلس الإدارة من طرف نظرائه لمدة مهمته.

ويُعيّن أعضاء مجلس الإدارة كما نصت عليه المادة 10 من نفس المرسوم، بمقرر من الوزير المكلف بالسكن لمدة ثلاث (3) سنوات، وفي حالة توقف أيّ عضو من الأعضاء يُعوّض بالأشكال نفسها إلى غاية انتهاء المهمة، ويتقاضى أعضاء مجلس الإدارة تعويضات حسب الشروط المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.

وحسب المادة 11 من المرسوم 147/91 يتداول مجلس الإدارة طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها ويُصادق على:

- 1 - مشروع نظامه الداخلي.
- 2 - برنامج عمل ديوان الترقية.
- 3 - النظام الداخلي للديوان الترقية.
- 4 - القروض والمصادقة على المخطط السنوي لتمويل ديوان الترقية.
- 5 - القواعد العامة لاستعمال الأموال القابلة للتصرف وتوظيف الأموال الاحتياطية.
- 6- قبول الهبات والوصايا.
- 7- اقتناء العقارات وتأجيرها والتصرف فيها وتبادل الحقوق المنقولة والعينية.
- 8- الشروط العامة لإبرام الصفقات والعقود والاتفاقيات والصفقات الأخرى التي يكون الديوان فيها طرفاً ملتزماً.
- 9- المسائل المرتبطة بالقانون الأساسي وشروط التوظيف ودفع الأجور وتكوين المستخدمين.
- 10- الحصيلة وحسابات النتائج واقتراحات تخصيص النتائج.
- 11- وبصفة عامة، كل القضايا التي يعرضها المدير العام والتي من شأنها تحسين تنظيم ديوان الترقية وعمله والتشجيع على تحقيق أهدافه.

كما يُعيّن مجلس الإدارة محافظاً للحسابات ويحدد راتبه.

ونصت المادة 12 من المرسوم : أن يجتمع مجلس الإدارة بإست دعاء من رئيسه كلما اقتضت مصلحة ديوان الترقية ذلك، أربع (4) مرات في السنة على الأقل، بالإضافة إلى الاجتماعات الاستثنائية ويتعين على الرئيس دعوة المجلس للانعقاد بناءً على طلب من ثلثي أعضائه على الأقل.

ولا تصح مداوات مجلس الإدارة قانوناً إلا بحضور ثلثي أعضائه على الأقل، وفي حالة عدم إكتمال النصاب، يُعقد إجتماع آخر بعد أجل ثمانية (8) أيام ويتداول المجلس حينئذ قانوناً مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين.

يُصوت على القرارات بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تعادل الأصوات، يرجح صوت الرئيس، وتُدوّن مداوات مجلس الإدارة في محاضر وتُسجل في سجل خاص يُوقّع عليه رئيس المجلس وترسل محاضر الجلسات خلال أجل مدته خمسة عشر (15) يوماً إلى الوزير المكلف بالسكن وأعضاء مجلس الإدارة.

الفرع الثالث: التعريف بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة "OPGI":

ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة مؤسسة وطنية عمومية تحت وصاية وزارة السكن والعمران، ذات طابع صناعي تجاري (OPIC) تأسست بموجب مرسوم 143/76 المؤرخ في 23/10/1976 بطابع إداري وقد تغيرت الطبيعة القانونية للمؤسسة بموجب مرسوم 147/91 المؤرخ في 12/05/1991، وبذلك يتمتع ديوان الترقية والتسيير العقاري بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ويُعدّ تاجرًا في علاقاته مع الغير ويخضع لقواعد القانون التجاري، ويُسيّر مدير عام تحت إشراف مجلس إدارة مكون من مدير الإدارة المحلية ومدير السكن والتجهيزات العمومية، وأمين الخزانة لولاية بسكرة، ومدير التخطيط والتهيئة العمرانية وعضو لجنة المشاركة تحت إشراف وزارة السكن والعمران، ويتم تحصيل الإيجار عن طريق 09 وكالات مالية مهامها تحصيل الإيجار وتمثيل ديوان الترقية على مستوى المناطق موزعة عبر تراب الولاية كما يلي:

I- 04 وكالات بمدينة بسكرة.

II- وكالة واحدة في كل من سيدي عقبة، لوطاية، أولاد جلال، طولقة، أورلال.

ولقد بلغت الحظيرة العقارية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة الى غاية 26 جويلية 2015،

22434 وحدة سكنية و1694 محلاً تجارياً حيث توزع كما يلي :

1- الحظيرة المؤجرة:

أ- السكنات: 16241

ب- المحلات: 1194

2- الحظيرة المبيعة:

أ- السكنات: 6193

ب- المحلات: 500

ويشغل ديوان الترقية حالياً 291 عامل قابلة للزيادة والنقصان، وتوزع على مختلف الدوائر والمصالح كما هو

مبين في الجدول الموالي :

الجدول رقم(3-1): توزيع عمال ديوان الترقية على مختلف الدوائر والمصالح

المجموع	أعوان التنفيذ	أعوان التحكم	عقود مدعمة	إطارات	إطارات عليا	التصنيف
						الدوائر
08	-	02	-	05	01	المديرية العامة
41	-	15	08	17	01	دائرة المالية والمحاسبة
123	92	19	01	10	01	دائرة التسيير وصيانة الفضيرة
39	01	06	09	22	01	دائرة التحكم في المشاريع
08	-	02	01	04	01	دائرة الترقية والعقار
72	32	23	06	10	01	دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة
291	125	67	25	68	06	المجموع

المصدر: دائرة الموارد البشرية لديوان الترقية والتسيير العقاري، ولاية بسكرة

يوضح الجدول السابق طبيعة عقود الموظفين في ديوان الترقية والتسيير العقاري حيث يستنتج من الجدول ان هؤلاء الموظفين تختلف مناصبهم حسب المؤهلات التي يمتلكونها، حيث تنصدر هذه المناصب الإطارات ذات الشهادات العليا حيث انه تسند لهم القرارات المهمة. ويرجع ذلك لطبيعة نشاط الديوان .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي والإداري لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

سنحاول التطرق أولا للهيكل التنظيمي للمؤسسة موضوع الدراسة ثم الهيكل الإداري لها .

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري سنة 2006 الى الوقت الحالي :

عن طريق القرار الوزاري رقم 05/512 المؤرخ في 25/04/2005 المعدل والمتمم للقرار الوزاري رقم 43/م.خ/98 المؤرخ في 19/10/1998 المتضمن الهياكل التنظيمية لدواوين الترقية والتسيير العقاري. وبناءً على محضر مجلس الإدارة رقم 2005/02 المؤرخ في 19/09/2005 المتضمن الهياكل المصادقة على الهيكل التنظيمي للديوان وإقتراح الإطارات المسيرة له، وبناءً للمرسوم الرئاسي 2006/176 الصادر 25/05/2006 أصبح الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة يتكون من خمسة (05) دوائر على النحو التالي:

تتكون المديرية العامة من أمانة المدير وثلاثة 03 هياكل خاصة منظمة في شكل خلايا وهي:

. خلية التدقيق الداخلي للمؤسسة؛

. خلية الأمن الداخلي للمؤسسة؛

. خلية التنظيم وأنماط الإعلام والاتصال.

أما الدوائر في المؤسسة فهي كالتالي:

أ) دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة:

➤ تحديد الأهداف والإستراتيجية العامة للديوان؛

➤ التنسيق والتنشيط ومراقبة كل النشاطات ذات الطابع الإداري للديوان؛

➤ ضمان التنسيق والمتابعة والمراقبة للنشاطات المتعلقة بتسيير الموارد البشرية والوسائل العامة.

أ.أ) مصلحة الموارد البشرية

➤ تسيير الحياة المهنية لمستخدمي الديوان؛

➤ تسيير مخطط التوظيف و التكوين لتحسين ورفع مستوى المستخدمين؛

➤ متابعة ومراقبة أجور العمال.

أ.ب) مصلحة الوسائل العامة:

➤ تسيير الوسائل المادية وكل المعدات والسهر على توفيرها بصفة دائمة؛

➤ مراقبة مشتريات الديوان؛

➤ تسيير ومراقبة المخزونات.

أ.ج) مصلحة المنازعات والشؤون القانونية:

➤ التنسيق والمتابعة وتنشيط مختلف النشاطات التي لها علاقة بقضايا المنازعات الخاصة بالديوان؛

➤ السهر على حماية مسؤولية الديوان والحفاظ على مصالحه في علاقته التعاقدية والقضائية مع الغير؛

➤ متابعة مختلف القضايا المطروحة أمام القضايا والتي الديوان طرفا فيها والدفاع والحفاظ على حقوقه.

(ب) دائرة المالية والمحاسبة:

- مراقبة ومتابعة وتنسيق مختلف النشاطات المالية والمحاسبية للديوان؛
- مراقبة ومتابعة كل عملية متعلقة بتحديد الوسائل المالية للميزانية وكذا الوسائل الأخرى المتعلقة لتنفيذها؛
- متابعة ومراقبة وتنسيق كل العمليات المتعلقة بإعداد الميزانية وتنفيذها.

ب.أ) مصلحة المحاسبة:

- مسك الدفاتر المحاسبية؛
- مراقبة ومراجعة الوثائق المحاسبية و السهر على مطابقتها للقانون الساري به؛
- السهر على قيد الحسابات؛
- إعداد الميزانية الختامية وملحقاتها للسنة.

ب.ب) مصلحة المالية:

- تحصيل المداخيل وتسديد المصاريف؛
- مسك ومتابعة عمليات الحسابات البنكية؛
- تسيير ومتابعة ومراقبة الإيداعات المالية للديوان.

(ج) دائرة تسيير وصيانة الحاضرة:

- تسيير وإدارة الحاضرة والممتلكات العقارية من خلال عملية التأخير والملكية المشتركة
- مسك ومراقبة ومتابعة بطاقية ووصولات الممتلكات؛
- السهر على حفظ وصيانة حاضرة الديوان.

ج.أ) مصلحة استغلال الحاضرة:

- متابعة كل عمليات تأجير الممتلكات؛
- إعداد عقود الإيجار والبيع للممتلكات؛
- تحديد قيمة الإيجار والأعباء للممتلكات.

ج.ب) مصلحة التنازل:

- متابعة كل عمليات تأجير الممتلكات؛
- إعداد عقود الإيجار والبيع للممتلكات.

ج.ج) مصلحة الصيانة و المحافظة على الحاضرة:

- متابعة ومراقبة بطاقية الممتلكات وإعداد الدفاتر الصحية للعمارات؛
- برمجة ومراقبة تنفيذ أعمال الصيانة والنظافة والحراسة وترميم العمارات.

(د) دائرة التحكم في انجاز المشاريع:

- ضمان مراقبة ومتابعة تسيير مشاريع الدراسة والانجاز الخاصة بالسكنات الاجتماعية؛

- متابعة ومراقبة أشغال انجاز المشاريع بالتنسيق مع مكاتب الدراسات؛
- إعداد الاتفاقات والصفقات الخاصة بدراسة وانجاز المشاريع السكنية ومراقبة تنفيذها وفقا للتشريع المعمول به.

د.أ) مصلحة الدراسات والبرمجة:

- دراسة وبرمجة مشاريع انجاز المشاريع الاجتماعية؛
- تقييم وتحليل وفحص عروض الخدمات؛
- تسيير الصفقات العامة والاتفاقات الخاصة بالدراسة والانجاز المشاريع ومتابعتها بعد المصادقة عليها.

د.ب) مصلحة انجاز برامج السكنات الاجتماعية:

- المتابعة الدائمة لعمليات الأشغال الخاصة بالانجاز؛
 - السهر على احترام بنود الصفقات والاتفاقيات الخاصة بالانجاز؛
- متابعة رزنامة تنفيذ أشغال الانجاز .

و) دائرة تنمية الترقية العقارية والعقار:

- انتقاء واختيار الأراضي قصد شرائها من أجل تكوين حافظة عقارية وانجاز مشاريع ترقية وتساهمية عليها؛
- إجراء دراسات اقتصادية وتقنية خاصة بالترقية العقارية؛
- تقييم احتياجات الترقية العقارية وإعداد التركيبة المالية لها مع مختلف المتعاملين والزبائن بتكوين صناديق متابعة بيع أو تسويق السكنات الترقية عن طريق استعمال وإعداد الاطار القانوني لها.

الفرع الثاني :عمل ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

حسب المرسوم تنفيذي رقم 91 . 147 مؤرخ في 27 شوال عام 1411 الموافق 12 مايو سنة 1991 يتضمن تغيير الطبيعة القانونية للقوانين الأساسية لدواوين الترقية والتسيير العقاري، وتحديد كفاءات تنظيمها وعملها.

ورد في المادة 4: في إطار تجسيد السياسة الاجتماعية للدولة، تتولى دواوين الترقية والتسيير العقاري ترقية الخدمة العمومية في ميدان السكن لاسيما بالنسبة للفئات الاجتماعية الأكثر حرمانا. وتكلف فضلا عن ذلك، على سبيل التبعية بما يلي:

ترقية البناءات؛

الإنابة عن أي متعامل في الإشراف على المشاريع المسندة اليه؛

الترقية العقارية؛

عمليات تأدية الخدمات قصد ضمان ترميم الأملاك العقارية وإعادة الاعتبار إليها وصيانتها؛

كل عملية تتوخى تحقيق مهامها.

كما أنه ورد في المادة 6 : تكلف دواوين الترقية والتسيير العقاري في ميدان التسيير العقاري، بما يلي:

تأجير المساكن والمحلات ذات الاستعمال المهني والتجاري والحرفي، أو التنازل عنها؛

تحصيل مبالغ الإيجار والأعباء المرتبطة بالإيجار وكذا ربوع التنازل عن الأملاك العقارية التي تسييرها؛

المحافظة على العمارات وملحقاتها قصد الإبقاء عليها باستمرار في حالة صالحة للسكن؛

إعداد جرد للعمارات المكونة للحظيرة العقارية التي تسييرها، وضبطه ومراقبة وضعية النظام القانوني لشاغلي الشقق والمحلات الكائنة بهذه العمارات تنظيم جميع العمليات التي تستهدف الاستعمال الأمثل للمجمعات العقارية التي تسييرها وتنسيق ذلك؛

ضمان تسيير جميع الأملاك التي ألحقت بها أو سوف تلحق بها، حسب شروط خاصة، في إطار وحدوية قواعد تسيير الممتلكات العقارية؛ كل العمليات الأخرى التي تندرج في إطار التسيير العقاري.

ثالثاً : التنظيم الإداري لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

من خلال الهيكل التنظيمي لديوان الترقية يُمكن التعرف على طريقة التسيير وفقاً لدوائر، المصالح والهيكل الخاصة المكلفة بالمهام والمسؤوليات التالية:(نقل عن دراسة علون محمد لمين)

I- المدير العام: يتولى المهام التالية:

- 1- يُمثل ديوان الترقية إزاء الغير ويوقع على جميع الوثائق والمستندات القانونية الخاصة بنشاطه.
- 2- يسهر على تحقيق الأهداف المرسومة للديوان ويضمن تنفيذ قرارات مجلس الإدارة.
- 3- يضمن سير المصالح ويُمارس السلطة السلمية على جميع مستخدمي الديوان، ويُعين المستخدمين ويعزلهم حسب الشروط المنصوص عليها في التنظيم الجاري العمل به.
- 4- يقوم بالأعمال التحفظية ويُمارس الدعاوى القضائية.
- 5- يُعدّ الجداول التقديرية للإيرادات والنفقات ويُقدمها للمصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة.
- 6- يُبرم كل صفقة أو عقد أو اتفاقية أو اتفاق في إطار التنظيم المعمول به.
- 7- يعرض في نهاية كل سنة مالية تقريراً سنوياً عن النشاط مرفقاً بالإيرادات وحسابات النتائج ويرسله إلى السلطة الوصية بعد المصادقة عليه من مجلس الإدارة.
- 8- يُعدّ النظام الداخلي لديوان الترقية ويُقدمه للمصادقة عليه من مجلس الإدارة ويسهر على تنفيذه واحترامه.

II- الدوائر: وتعمل تحت إشراف وتسيير نائب مدير مساعد وتقوم بالمهام التالية:

- 1- دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة: تقوم بـ:
 - أ- المشاركة في تحديد الأهداف والإستراتيجية العامة لديوان الترقية.
 - ب- التنسيق والتنشيط ومراقبة كل النشاطات ذات الطابع الإداري لديوان الترقية.
 - ج- ضمان التنسيق والمتابعة والمراقبة للنشاطات المتعلقة بتسيير الموارد البشرية والوسائل العامة.
 - د- ضمان التنسيق الداخلي والخارجي بين مصالح ديوان الترقية.
 - هـ- وضع المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية
 - و- تنظيم دورات تكوينية للعمال لتحسين ورفع كفاءة وأداء العامل.
 - ي- متابعة ومراقبة القضايا الخاصة بالمنازعات وكذا الإجراءات الخاصة بالأمن ووقاية وحماية ممتلكات المؤسسة.

* مصلحة الموارد البشرية: تهتم بـ:

- تسيير الحياة المهنية لمستخدمي الديوان.
- متابعة ومراقبة أجور العمال.
- تسيير مخطط التوظيف والتكوين لتحسين ورفع مستوى المستخدمين.
- متابعة وتنسيق ومراقبة النشاطات المرتبطة بتسيير الموارد البشرية.

* مصلحة الوسائل العامة: مهامها محددة في:

- تسيير الوسائل المادية وكل المعدات والسهر على توفيرها بصفة دائمة.
- مراقبة مشتريات الديوان.
- تسيير ومراقبة المحزونات.
- أعمال الجرد.
- مراقبة وتنسيق وصيانة حظيرة السيارات.
- مراقبة وضمان المخالصة على فواتير مشتريات المستلزمات واقتناء العتاد والتجهيزات الخاصة بديوان الترقية.

* مصلحة المنازعات والشؤون القانونية: تعمل على:

- التنسيق والمتابعة وتنشيط مختلف النشاطات التي لها علاقة بقضايا المنازعات الخاصة بديوان الترقية.
- السهر على حماية مسؤولية الديوان والحفاظ على مصالحه في علاقته التعاقدية والقضائية مع الغير.
- متابعة مختلف القضايا المطروحة أمام القضاء والتي يُعدّ الديوان طرفاً فيها والدفاع والحفاظ على حقوقه.
- متابعة تنفيذ الأحكام القضائية لصالح ديوان الترقية.
- تمثيل ديوان الترقية أمام الهيئات القضائية والتأسيس كطرف في مختلف القضايا.

2- دائرة المالية والمحاسبة: تقوم بـ:

- أ- مراقبة، متابعة وتنسيق مختلف النشاطات المالية والمحاسبية لديوان الترقية.
- ب- مراقبة ومتابعة كل عملية متعلقة بتحديد الوسائل المالية للميزانية وكذا الوسائل الأخرى المتعلقة لتنفيذها.
- ج- متابعة ومراقبة وتنسيق كل العمليات المتعلقة بإعداد الميزانية وتنفيذها.
- د- مراقبة كل النشاطات المتعلقة بمسك كل الحسابات الخاصة بديوان الترقية.
- هـ- مراقبة مداخل ومصاريف ديوان الترقية.
- و- مراقبة تسيير الإيداعات المالية للديوان وتحركاتها.

3- دائرة التسيير العقاري وصيانة الحظيرة: تقوم بـ:

- أ- تسيير وإدارة الحظيرة والممتلكات العقارية من خلال عملية التأجير والملكية المشتركة.
- ب- مسك ومراقبة ومتابعة بطاقية وصولات الممتلكات.

ج- السهر على حفظ وصيانة وسائل حظيرة ديوان الترقية.

* **مصلحة الاستغلال** : تعمل على:

- متابعة كل عمليات تأجير الممتلكات.

- إعداد عقود الإيجار والبيع للممتلكات.

- تحديد قيمة الإيجار والأعباء للممتلكات.

- متابعة ومراقبة ومراجعة بيانات مداخيل الإيجار.

* **مصلحة التنازل**: وظائفها هي:

- متابعة عمليات التنازل على الممتلكات وفقاً للتشريع المعمول به.

- متابعة عملية تقييم الممتلكات وتحديد سعر التنازل وفقاً للتشريع المعمول به.

- متابعة عملية نقل ملكية الممتلكات المتنازل عليها مع مصالح أملاك الدولة والتسجيل.

* **مصلحة الصيانة**: تقوم بـ:

- متابعة ومراقبة بطاقية الممتلكات وإعداد الدفاتر الصحية للعمارات.

- برمجة ومراقبة تنفيذ أعمال الصيانة والنظافة والحراسة وترميم العمارات وإعادة الهيكلة.

4- دائرة التحكم في المشاريع: يتمثل نشاطها في:

أ- ضمان مراقبة ومتابعة تسيير مشاريع الدراسة والإنجاز الخاصة بالسكنات الاجتماعية.

ب- متابعة ومراقبة أشغال إنجاز المشاريع بالتنسيق مع مكاتب الدراسات.

ج- إعداد الاتفاقات والصفقات الخاصة بدراسة وإنجاز المشاريع السكنية ومراقبة تنفيذها وفقاً للتشريع المعمول

بها.

* **مصلحة الدراسات والبرمجة**: تتحدد مهامها في:

- دراسة وتحليل مشاريع إنجاز المشاريع الاجتماعية.

- تقييم وتحليل وفحص عروض الخدمات.

- تسيير الصفقات العامة والاتفاقات الخاصة بالدراسة والإنجاز المشاريع ومتابعتها بعد المصادقة عليها.

- السهر على حسن تسيير العلاقات المالية للمشاريع وعلى إعادة تقييمها في حالة نفاذها لتكملة المشاريع.

- متابعة تخليص وضعيات الأشغال.

- التنسيق مع مصلحة المحاسبة قصد غلق العمليات المالية للمشاريع.

* **مصلحة الأسعار والصفقات**: تتحدد مهامها في:

- إعداد دفتر الشروط للمشاريع.

- تقييم المشاريع وفقاً لمراجع الأسعار الإدارية والسوقية.
- تحديد قيمة الأشغال التكميلية للمشاريع التي لا تكون محددة في الصفة.
- * **مصلحة متابعة العمليات:** تعمل على:
 - المتابعة الدائمة لعمليات الأشغال الخاصة بالإنتاج.
 - السهر على إحترام بنود الصفقات والاتفاقيات الخاصة بالإنتاج.
 - متابعة رزنامة تنفيذ أشغال الإنتاج.
 - المصادقة على وضعيات الأشغال ورزنامة الأشغال ومحاضر الاستلام المؤقت والنهائي وإبداء التحفظات إن وجدت.
 - الحرص على مراقبة المعايير التقنية الخاصة بالبناء ومطابقة الأشغال مع دفاتر الشروط وفقاً للتشريع المعمول به.
- 5- **دائرة الترقية العقارية والعقار:** تقوم ب:
 - أ- انتقاء واختيار الأراضي قصد شرائها من أجل تكوين حافظة عقارية وإنجاز مشاريع ترقية وتساهمية عليها.
 - ب- إجراء دراسات اقتصادية وتقنية خاصة بالترقية العقارية.
 - ج- تقييم احتياجات الترقية العقارية وإعداد التركيبة المالية لهاً مع مختلف المتعاملين والزبائن بتكوين صناديق متابعة بيع أو تسويق السكنات الترقية عن طريق استعمال وإعداد الإطار القانوني لهاً.
- 6- **الهيكل الخاصة (الخلايا):** تتمثل في:
 - أ- **خلية الأمن الداخلي للمؤسسة:** يتمثل نشاطها في:
 - * إعداد ومتابعة ومراقبة مخطط الأمن لديوان الترقية.
 - * إعداد مخطط حراسة المقرات الإدارية لديوان الترقية.
 - * إعداد برنامج تدريبات الأمنية والوقائية لأعوان ديوان الترقية مع المصالح المختصة.
 - * إعطاء التوصيات الخاصة بالأمن والوقاية للعمال.
 - ب- **خلية التدقيق الداخلي للمؤسسة:** وظائفها في:
 - * تقييم وتحليل القدرات الإدارية والمالية لمختلف مصالح ديوان الترقية ومتابعتها.
 - * تدقيق النتائج الفصلية لنشاطات ديوان الترقية وتقييم أساليب التسيير.
 - * المراقبة الداخلية لحسابات ديوان الترقية وتحليلها وتقييمها.
 - ج- **خلية التنظيم وأنماط الإعلام والاستقبال:** تقوم ب:
 - * التنسيق بين مختلف المصالح التابعة لديوان الترقية في مجال الإعلام ووضع الإجراءات اللازمة لذلك.
 - * متابعة عملية إعلام واستقبال المتعاملين مع ديوان الترقية.
 - * تنظيم وتنشيط الاجتماعات.
 - * تنظيم مصلحة استقبال المواطنين ودراسة انشغالاتهم ومتابعتها مع المصالح المختصة.

* تنظيم الأيام الإعلامية والدراسية والملتقيات.

المطلب الثالث : مهام ، أهداف والانجازات قيد التنفيذ لديوان الوطني للترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

في إطار تجسيد السياسة الاجتماعية للدولة، تتولى دواوين الترقية والتسيير العقاري ترقية الخدمة العمومية في ميدان السكن لا سيما بالنسبة للفئات الاجتماعية الأكثر حرماناً.

الفرع الأول: مهام ديوان الترقية والتسيير العقاري:

كجزء من تحقيق أهدافه الرئيسية يسعى ديوان الترقية والتسيير العقاري لأداء المهام التالية:

I- المقابل الرئيسي لصالح الدولة: في إطار المشاركة في تنفيذ سياسة الدولة، يقوم ديوان الترقية والتسيير العقاري بتعزيز الخدمة العامة في مجال الإسكان لا سيما بالنسبة للفئات الاجتماعية الأكثر فقراً.

II- تطوير العقارات والممتلكات: يتم ذلك على مستوي أنحاء تراب الولاية، فديوان الترقية والتسيير العقاري فيعتبر المسئول للقيام بـ:

1- الترقية العقارية من خلال إنشاء وتسيير المساكن العامة المؤجرة.

2- تطوير الأراضي.

3- الحفاظ على التراث.

4- إتخاذ الإجراءات لتقديم الخدمات لضمان صيانة وترميم الأملاك العقارية وإعادة الإعتبار إليها وإعادة هيكلة القطاع العقاري.

5- مراقبة عمليات تصفية وإعادة هيكلة المباني في إطار برنامج الترميم.

6- دعم إدارة المشروع نيابة عن العمليات العمومية (مديرية التعمير والبناء، مديرية السكن والتجهيزات العمومية).

III- إدارة الممتلكات: تُحوّل دواوين الترقية والتسيير العقاري، فضلاً عن ذلك تسيير الأملاك العقارية المسندة لها، تحدد اتفاقية نموذجية لشروط وكيفيات التكفل بهذه المهمة توضح بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالسكن.

ويكلف ديوان الترقية والتسيير العقاري في ميدان التسيير العقاري، بما يلي:

1- تأجير المساكن والمحلات ذات الاستعمال المهني والتجاري والحرفي، أو التنازل عنها.

2- تحصيل مبالغ الإيجار والأعباء المرتبطة بالإيجار وكذا ربوع التنازل عن الأملاك العقارية التي تسييرها.

3- مراقبة الممتلكات من خلال ملف المستأجرين الذين يتم تحديدهم دورياً.

4- المحافظة على العمارات وملحقاتها قصد الإبقاء عليها باستمرار في حالة صالحة للسكن.

5- إعداد جرد للعمارات المكونة للحظيرة العقارية التي تسييرها، وضبطه ومراقبة وضعية النظام القانوني لشاغلي الشقق والمحلات الكائنة بهذه العمارات.

6- تنظيم جميع العمليات التي تستهدف الاستعمال الأمثل للمجمعات العقارية التي تسييرها وتنسيق ذلك.

7- ضمان تسيير جميع الأملاك التي أُحقت بها أو سوف تُلحق بها، حسب شروط خاصة، في إطار وحدوية وقواعد تسيير الممتلكات العقارية.

الفرع الثاني: أهداف ديوان الترقية والتسيير العقاري:

يعتبر ديوان الترقية والتسيير العقاري المسؤول على تنفيذ ما يتعلق بالسياسة الاجتماعية للدولة:

I- إنجاز المعاملات المتعلقة بملكية المنازل السكنية.

II- تعزيز برامج الإسكان العام، كالمشاريع التساهمية والترقوية.

III- تسيير السكنات الاجتماعية.

IV- تولي مسؤولية إدارة عملية تنظيف وإعادة هيكلة المباني ضمن برنامج خاص لإعادة التأهيل.

الفرع الثالث: الإنجازات والمشاريع قيد الإنجاز:

فيما يخص برامج الإنجاز الخاص بالتأجير السكني فديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة ينجز ثلاث أنواع من المشاريع السكنية:

I- **السكنات الاجتماعية:** هي السكنات الممولة من طرف الدولة 100% من حيث تكلفة الأراضي والبناء، ويتم توزيعها للمستفيدين من طرف الدوائر والبلديات التابعين لها، ويقوم ديوان الترقية بتسييرها.

II- **السكنات الترقوية المدعمة (التساهمية سابقا):** السكن الترقوي المدعم هو صيغة جديدة استحدثت منذ 2010 من طرف السلطات العمومية لتعويض السكن الاجتماعي التساهمي للسكن المعروف تحت تسمية الـ LSP. وقد عرف السكن الترقوي المدعم إنتشارًا بسبب زيادة الطلب عليه من قبل قطاع هام من المجتمع.

III- **السكنات الترقوية:** هي السكنات الممولة من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري من حيث جميع التكاليف من بداية المشروع إلى غاية الانتهاء منه، والإيرادات من هذه السكنات تكون له باعتباره مالكًا للمشروع، لكن هذه المشاريع قليلة جدًا نظرًا لإمكانياته المالية المحدودة، وإذا كان هذا النوع من المشاريع قائمًا، يلجأ ديوان الترقية لطريقة البيع من خلال التصاميم حتى يحصل على الأموال لإنجاز هذا النوع من المشاريع.

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية وجودة المعلومة المحاسبية في ديوان الترقية والتسيير العقاري

بعدما قمنا بمحاولة الإلمام بالجانب النظري للمراجعة الداخلية ،حاولنا إسقاط الدراسة النظرية على واقع المراجعة الداخلية لديوان الترقية والتسيير العقاري حيث سنتطرق إلى تنظيم المراجعة الداخلية في المؤسسة موضوع الدراسة وسنتناول المنهجية و معايير إعداد المراجع الداخلي للتقرير في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة .

المطلب الأول : واقع المراجعة الداخلية في ديوان الترقية والتسيير العقاري

الفرع الأول: تنظيم المراجعة الداخلية في ديوان الترقية والتسيير العقاري

تطبق مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري وظيفة المراجعة الداخلية وذلك لتحديد مناطق الخطر التي قد تكون موجودة في الإدارة، و محاولة تقييم الإجراءات و الأساليب المستخدمة في المؤسسة.

1) دائرة المالية و المحاسبة:

- المقبوضات: الهدف هو التأكد من أن جميع المقبوضات تتوافق مع المستحقات الفعلية ويتم التسليم يوميا للبنك.

ولتحقيق هذا الهدف لابد من تقييم نظام المقبوضات المطبق والتي يجب الحرص على مايلي: الحماية، الحفاظ على الصندوق و نوعية نظام المعلومات المطبقة على الصندوق، وفصل المهام بين أمين الصندوق و مدير الفرع.

- وجود الوثائق التالية :

وصل التحصيل **les quittances**

بطاقة متابعة التحصيل **Les fiches de suivi des recouvrements**

محضر الصندوق **Le PV de caisse**

وصلات الدفع **Les reçus de versement**

جداول دفع الشيكات للبنك **Les bordereaux de remise de chèques**

النظام الذي يتم تنفيذه على الديوان الترقية والتسيير العقاري هو نظام محوسب يسجل الإيصالات تلقائيا في قاعدة البيانات، وهذا يعمل على الإخراج اليومي للإيرادات و أيضا البيان الشهري للإيرادات. لكل نظام يجب إعداد استفسار يجيب على كل جانب من الجوانب السابقة.

المصروفات: الهدف هو التأكد من أن جميع المدفوعات تتوافق مع الديون الفعلية ومبررة بوثائق مؤيدة.

ولتحقيق هذا الهدف لابد من تقييم نظام المصروفات المطبق والتي يجب الحرص على مايلي: الحماية، الحفاظ على الصندوق ونوعية نظام المعلومات المطبقة على الصندوق، وفصل المهام بين أمين الصندوق و مدير الفرع.

وجود الوثائق التالية :

طلب الدفع **la demande de paiement**

أمر الدفع **l'ordre de virement**

أمر التحويل **le mandat de paiement**

الشيك **le chèque**

وصل الصندوق **le bon de caisse**

محضر الصندوق **PV de caisse**

محضر البنك **PV de banque**

دفتر البنك **le brouillard de banque**

القيود: الهدف هو التأكد من أن جميع القيود المحاسبية تتفق مع النظام المحاسبي SCF و بدعم من الأدلة.

التوفيق بين المقبوضات والمدفوعات: الهدف هو ضمان أن يتم تسجيل جميع مبالغ المقبوضات و المدفوعات.

الكتب التنظيمية: الهدف هو التأكد من أن الكتب التنظيمية موجودة وتبقى كذلك.

2) دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة

- **التوظيف:** الهدف هو التأكد من أن جميع الموظفين يشغلون المناصب الأنسب، ويلبون متطلبات الوظائف

المطلوبة وأن يتم توفير هذه الوظائف في خطة إجمالية لتنظيم الدائرة.

ولتحقيق هذا الهدف لابد من تقييم نظام التوظيف التي تم تطبيقه: الحماية، الحفظ وجودة نظام المعلومات

المطبقة لإدارة الموارد البشرية، والفصل بين المهام.

النظام الذي تم تنفيذه في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري هو وجهة نظر وتجديد الدعوة، وجمع طلبات

العمل واختيار الأشخاص الأكثر مناسبة.

لكل نظام يجب إعداد استفسار الذي يجب أن يجيب على كل جانب من الجوانب السابقة.

- **التدريب:** الهدف هو التأكد من أن جميع الأشخاص الذين استفادوا من التدريبات في المؤسسة ديوان الترقية

والتسيير العقاري حقا بحاجة إلى التدريب وأن يجري في مراكز متخصصة.

ولتحقيق هذا الهدف لابد من تقييم نظام التدريب المطبق التي ينبغي أن تضمن ما يلي: الحفاظ، الإدارة

الوظيفية ونوعية المعلومات، ومن جهة أخرى، تطبيق تعليمات الإدارة وتعزيز تحسين الأداء.

النظام الذي تم تنفيذه في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري هو: خطة تدريب سنوية سبق وضعها من قبل

الإدارة وفقا للأنظمة المعمول بها.

- **الأجور:** والهدف من ذلك هو التأكد من أن المؤسسة تدفع لأجرائها جميع الأجور والعلاوات

والتعويضات... الخ طبقا للاتفاقية الجماعية التي وافقت عليها السلطات المعنية، وكافة المصاريف المتعلقة تدفع

إلى الجهات المعنية.

ولتحقيق هذا الهدف لابد من تقييم نظام الأجور المطبق الذي يجب الحرص على ما يلي: من جهة، الحماية،

الحفاظ على الموجودات و نوعية المعلومات، من جهة أخرى، تطبيق تعليمات الإدارة وتعزيز تحسين الأداء.

وجود الوثائق التالية:

feuille de pointage ورقة التتقيط

fiche de paie كشف الراتب

les pièces justificatives concernant les variables الوثائق الثبوتية الخاصة بالمتغيرات

le journal de paie الأجر اليومي

le livre de paie سجل الأجور

une récapitulation de paie مجمل الأجور

النظام الذي نفذ في مؤسسة الديوان الترقية والتسيير العقاري هو نظام محوسب يحسب الأجر تلقائيا في قاعدة البيانات والذي يظهر قوائم الأجور بمكونات الأجور.

لكل نظام يجب إعداد استفسار الذي يجب أن يجيب على كل جانب من الجوانب السابقة.

– المشتريات: الهدف هو التأكد من أن المؤسسة تشتري بضاعتها مع أقل تكلفة مقارنة بالنوعية.

ولتحقيق هذا الهدف لا بد من تقييم نظام المشتريات المطبقة التي يجب أن تضمن مايلي: من جهة، الحماية،

الحفاظ على الموجودات، نوعية المعلومات، من جهة أخرى، تطبيق تعليمات الإدارة وتعزيز تحسين الأداء.

لكل نظام يجب إعداد استفسار الذي يجب على كل جانب من الجوانب السابقة.

وجود الوثائق التالية:

le bon de commande وصل الطلب

les factures pro formats فواتير المطابقة

le tableau comparatif des offres جدول مقارنة العروض

les bons de livraison وصل التسليم

les bons de réception وصل الاستقبال

les factures définitives الفواتير النهائية

Le registre des inventaires سجل الجرد

المخزونات: الهدف هو التأكد من أن جميع مخزونات المؤسسة تسجل في الجرد الدائم المحاسبي مقيمة

بالسعر الحقيقي للشراء.

وجود وثائق التالية:

la fiche de stock وثيقة المخزون

bon de sortie (وصل الخروج (وصل الاستهلاك)

le bon de réintégration وصل الإعادة

وصول الطلب الداخلي (طلب لوازم أو مواد عمل) **le bon de commande interne (demande de fournitures ou de matériaux de travaux)**

حوسبة إدارة المخزونات التي تسمح بالمراقبة المستمرة (الجرد الدائم) **l'informatisation de la gestion des stocks qui permet le suivi permanent (inventaire permanent)**

الجرد المادي: الهدف هو التأكد من أن جميع ممتلكات الديوان يتم جردها وفقا للقواعد والإجراءات المقبولة.

- **الاستثمارات:** الهدف هو التأكد من أن جميع الاستثمارات تعمل في ظل ظروف مواتية وفقا لقواعد شراء الاستثمارات .

- **التأمينات:** الهدف هو التأكد من أن جميع الممتلكات المؤسسة مؤمن عليها بأقل تكلفة مع التغطية القصوى للمخاطر .

- **التنازل عن الاستثمارات:** الهدف هو التأكد من أن جميع الممتلكات يتم نقلها وفقا للوائح.

- **التقاضي:** الهدف هو ضمان أن يتم إتباع جميع الحالات المثيرة للجدل بشكل صحيح، مع الأخذ بعين الاعتبار حماية مصالح مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري.

لكل نظام يجب إعداد استفسار الذي يجب أن يجيب على كل جانب من الجوانب السابقة.

- **الوقاية والأمن:** الهدف هو التأكد من أن جميع التوصيات معتمدة من لجنة الصحة و السلامة و التفنيش العمل.

3 . دائرة تسيير وصيانة الحظيرة:

الخدمات والصيانة وإعادة التأهيل: الهدف هو ضمان أن تتم جميع عمليات الصيانة وفقا للمخطط المحدد مسبقا و المتوقع في ميزانية مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري.

- **وجود وثائق التالية:**

الدفتري الصحي (المحافظة على المبنى) **Carnet de santé (conservation de l'immeuble)**

جدول مقارنة العروض **Tableau comparatif des offres**

محضر لجنة اختيار **PV de commission de choix de l'opérateur**

محضر استقبال الأعمال **PV de réception des travaux**

4 . دائرة متابعة المشاريع

دفتري الشروط: الهدف هو التأكد من أن دفتري الشروط يتم إعداده وفقا للمرسوم الرئاسي رقم 250/02 من 2002/07/24 المعدل و المتمم بموجب المرسوم الرئاسي رقم 301/03 من 2003/09/11 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية.

ولتحقيق هذا الهدف لابد من تقييم النظام:

- إمضاء الصفقات، عتبة، تقييم العروض: الهدف هو التأكد من أن جميع العقود تمنح وفقا للمرسوم الرئاسي رقم 250/02 من 2002/07/24 المعدل والمتمم بالمرسوم الرئاسي رقم 301/03 من 2003/09/11 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية.

- متابعة الأشغال والأداءات: والهدف هو التأكد من أن متابعة الأشغال يتم وفق ترتيب الصفقة. ولتحقيق هذا الهدف لابد من تقييم النظام.

5. دائرة الترقية العقارية والعقار:

- إمضاء الصفقات، عتبة، تقييم العروض: الهدف هو التأكد من أن جميع العقود تمنح وفقا للمرسوم الرئاسي رقم 250/02 من 2002/07/24 المعدل والمتمم بالمرسوم الرئاسي رقم 301/03 من 2003/09/11 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية.

- متابعة الأشغال و الأداءات: الهدف هو التأكد من أن متابعة الأشغال يتم وفق ترتيب الصفقة.

- الموردون/الزبائن: الهدف هو التأكد من أن الديوان يبيع لزيائنه بالسعر المنفق عليه لزيائنه الأوفياء ويسجل بصفة صحيحة وفي الأوقات المناسبة.

وعموما فان ديوان الترقية والتسيير العقاري يولي اهتماما كبيرا بالمراجعة الداخلية و ذلك بالسعي الى تحسينه وتطويره، وتتجلى أهميتها في اعتماد باقي الادرات على قراراتها وما تتضمنه من توصيات ونتائج .

الفرع الثاني: منهجية عمل المراجعة الداخلية في ديوان الترقية والتسيير العقاري

تمر عملية المراجعة الداخلية في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة بعدة مراحل تتمثل في :

التخطيط: تتم هذه المرحلة عبر الخطوات التالية:

1- عملية التحضير للمهمة: تتم هذه الخطوة كالتالي:

أ- رسالة المهمة: أو الأمر بالمهمة: هي وثيقة مكتوبة ترسل من طرف المدير العام للمؤسسة لخلية المراجعة، لإشعارها بالقيام بعملية المراجعة بتاريخ محدد، وتتضمن هذه الرسالة البيانات التالية:

* موضوع المراجعة

* تاريخ بداية المهمة.

* الفترة المحتملة لإنجاز المهمة.

* إسم المراجع

* إمضاء المدير العام.

ب- الدراسة الأولية: قبل إنجاز المهمة ميدانياً، يقوم المراجع الداخلي بدراسة كل المعلومات المفيدة المتعلقة

بالمراجعة محل المراجع وهذا ما يسمح بتكوين مرجع لميدان محل المراجعة، والقيام بتحليل المخاطر وتحديد أهداف المراجعة.

ج- كسب المعرفة: يتم من خلالها:

* تحديد مجال المراجعة.

* معرفه الأشخاص المتعامل معهم.

* جمع الوثائق حول الموضوع محل المراجعة.

2- التشاور مع مسيري الجهة محل المراجعة: قبل الانطلاق في عملية المراجعة يجب علي رئيس المهمة أن يُبرمج لقاء مع المسؤولين المعنيين للتشاور حول فائدة وأهداف المهمة، وكذا مناقشة تنسيق المراجع مع عمل المصلحة، ويسمح هذا التشاور بتأكيد المخاطر التي تم تحديدها.

3- تحضير برنامج العمل: هذا البرنامج يُنجز على أساس نقطة التوجيه، وهو موجه لتعريف، توزيع، تخطيط ومتابعة أعمال المراجع.

II- تنفيذ المهمة: تمر عملية تنفيذ المهمة بالخطوات التالية:

1- الفحص الميداني: في هذه الخطوة يقوم المراجع وطبقا لبرنامج العمل بالفحوصات اللائمة، والحصول على المعلومات التي تساعد على تحقيق أهداف المهمة، ومن بين الأدوات المستعملة في عملية الفحص:

أ- وثائق العمل: دليل إجراءات (السياسة المتبعة في ديوان الترقية للجانب معين مثلا الجرد)

ب- أدوات الاستجواب:

* المحاورة.

* قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية.

ج- الدراسة الوصفية:

* الهيكل الوظيفي

* شبكة تحليل المهام

* خريطة سير المعلومات

2- تدوين الملاحظات المكتشفة: بعد كل مرحلة من برنامج العمل، يتم وضع خلاصة جزئية من طرف المراجع وتحليل المشكل، تعريفه، أسبابه، تأثيره والتوصيات.

3- اجتماع نهاية مرحلة الفحص: يكون بين المراجع ومسؤولي جهة محل المراجعة لإعلامهم بالنتائج المتوصل إليها.

III- خلاصة المهمة: تمر هذه المرحلة بثلاث خطوات:

1- مشروع تقرير المهمة: بعد نهاية مختلف عمليات الفحص، يتم وضع مشروع تقرير والذي يوضح مختلف الملاحظات والتوصيات، ويوزع على مسؤولي الجهة محل المراجع.

2- المصادقة على المشروع: يكون من خلال عقد اجتماع بين المراجع ومسؤول الجهة محل المراجعة يتم فيه:

أ- مناقشة كل النقاط التي يتضمنها مشروع التقرير وتعديلها إذا تطلب الأمر ذلك.

ب- تحديد الأشخاص المكلفين بتنفيذ التوصيات.

ج- تحديد أجال تنفيذ التوصيات.

3- التقرير النهائي: بعد عملية المصادقة على المشروع وتعديله إذا تطلب الأمر ذلك، يصبح تقرير نهائي (الملحق رقم 02) حيث يجب يتضمن هذا التقرير:

أ- خلاصة موجهة للمدير العام.

ب- الملاحظات والتوصيات.

ج- موقف المسؤولين المعنيين بعملية المراجعة.

ويتم إرسال هذا التقرير إلى كل من:

* المسؤولين المعنيين بتنفيذ التوصيات و المدير العام ومسؤول المصلحة أو الوكالة الخاضعة للمراجعة.

IV- متابعة التوصيات: تتمثل هذه المرحلة في متابعة التوصيات الموجودة في تقارير المراجع الداخلي.

(تم نقل منجية العمل من اطروحة علون محمد لمين لتوفر نفس المعطيات وترجمة للدليل المراجع)

الفرع الثالث : معايير اعداد المراجع الداخلي للتقرير في ديوان الترقية والتسيير العقاري

حتى يكون تقرير المراجع الداخلي ذو جودة يراعى فيه كل المقاييس ،فان ديوان الترقية والتسيير العقاريس تحاول مراعاة ما يلي :

- + يشتمل تقرير المراجع الداخلي رأي الجهة محل المراجع على إستنتاجات المراجع أو توصياته، ويجب على هذا الأخير من مناقشتها مع الجهة محل المراجعة، وأن يحاول الحصول على موافقتها على نتائج المراجعة، وعلى خطة للعمل على تحسين العمليات التشغيلية.
- + يجب أن تحدد البيانات الخاصة بالأنشطة محل المراجعة وأن تشمل معلومات دالة (موضحة) مثل المدة الزمنية للمراجع، ويجب أيضا وصف طبيعة ومدى المراجعة التي تم القيام بها، وقد تشتمل النتائج الحقائق التي وجدها المراجع الداخلي، والإستنتاجات والتوصيات.
- + يجب ان يشمل التقرير على ملحقات معبرة عن محتوياته
- + يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع الداخلي.
- + يحتوي التقرير الموضوعي على حقائق تكون غير متحيزة وخالية من التشويه، كما يجب أن تتسم الأسباب، والنتائج والتوصيات بعدم تحيز.
- + يوضح تقرير ما إذا كان يغطي عملية لمراجعة مجدولة (مبرمجة) أم أنها عملية خاصة تم طلبها خلال الفترة.
- + قد يكون من غير الملائم الإفصاح عن بعض المعلومات إلى جميع من يتلقون التقرير لأن هذه المعلومات قد تكون سرية، أو يكون إفشاؤها في غير صالح ديوان الترقية.
- + يجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح، مختصر وبناءاً وفي الوقت المناسب.

المطلب الثاني: واقع المعلومات المحاسبية في ديوان الترقية و التسيير العقاري

لمحاولة الفهم الجيد لواقع المعلومة المحاسبية وجب علينا تسليط الضوء على نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة باعتباره منتج للمعلومة المحاسبية والسير الجيد له يعني منتج ذو جودة، وبالتالي فإن نظام المعلومات المحاسبي في ديوان الترقية والتسيير العقاري يتكون من مدخلات وعمليات على هذه المدخلات ثم مخرجات، وسوف نحاول تناولها بقدر من التفصيل .

أولا : مدخلات نظام المعلومات المحاسبي

إنّ مدخلات نظام المعلومات المحاسبية تتمثل في تلك البيانات التي تنشأ نتيجة التدفقات الاقتصادية الناتجة بدورها عن عمليات يقوم بها ديوان الترقية، وتتجسد البيانات المحاسبية في تلك المُستندات والوثائق القانونية التي تتشكل منها الملفات اللازمة لتسجيل العمليات محاسبياً، هذه البيانات تقدمها مختلف النظم الفرعية الموزعة حسب مصالح ديوان الترقية، حيث كل مصلحة لها نظام للمعلومات الخاص بها، فالمهمة الأساسية للوظيفة المالية هي تحليل المعطيات المحصلة أما المحاسبة فتزودنا بالمعلومات الضرورية لإتخاذ القرارات المالية وهذا بعد تسجيلها وتبويبها.

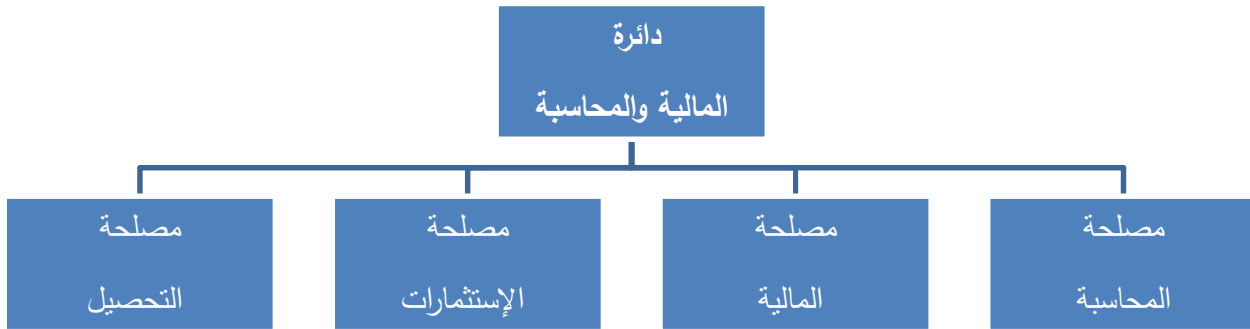
تعتبر دائرة المالية والمحاسبة مركز للمعالجة داخل ديوان الترقية والتسيير العقاري، فهي الوحدة الأساسية للنظام المعلومات المحاسبية، والمتكفلة بإصدار المعلومات المحاسبية إلى متخذي القرارات بعد معالجة البيانات

الواردة من مختلف المصالح الأخرى، فالمهمة الأساسية للوظيفة المالية هي تحليل المعطيات المحصلة أما المحاسبة فتزودنا بالمعلومات الضرورية لإتخاذ القرارات المالية وهذا بعد تسجيلها وتبويبها.

وتظم دائرة المالية والمحاسبة أربع مصالح يمكن عرضها من خلال الشكل الموالي:

وتقوم دائرة المحاسبة والمالية بمعالجة البيانات عن طريق أربع مصالح: مصلحة المحاسبة ، مصلحة المالية، مصلحة الاستثمارات ومصلحة التحصيل .

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لدائرة المالية والمحاسبة لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة



المصدر: دائرة المالية والمحاسبة لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

– عملية الشراء:

1- عملية الشراء ودخول المشتريات للمخازن: تتم عملية شراء المواد واللوازم وذلك بتحرير رئيس مصلحة الوسائل العامة لوصول الطلب و يُمضى عليه المدير العام لديوان الترقية. حيث تسلم المشتريات من المواد الأولية والتموينات الأخرى لمصلحة الوسائل العامة، قسم المخزون فيقوم أمين المخزن بمقارنة المواد من الناحية الكمية مع ما هو مسجل في الفاتورة ووصل الطلب، بعد التأكد يُحرر وصل إستلام المشتريات (Bon de réception) من 4 نسخ يُمضي من طرفه ورئيس المصلحة، نسخة تقدم لمصلحة المحاسبة والثانية لرئيس مصلحة الوسائل العامة مع صورة طبق الأصل من الفاتورة، النسخة الثالثة تُسلم لقسم تسيير المخزونات مع نسخة من الفاتورة، والنسخة الرابعة تبقى في دفتر وصولات الإستلام (لدى أمين المخزن).

2- عملية خروج المواد واللوازم من المخازن تتم هذه العملية وفقا للإجراءات التالية:

– يُحرر ويمضي كل رئيس دائرة من دوائر ديوان الترقية وصل طلب داخلي بكمية الاحتياجات اللازمة من المواد واللوازم والتموينات الأخرى تُرسل إلى مصلحة الوسائل العامة.

– يُحرر ويُمضي وصل خروج (3 نسخ) من طرف أمين المخزن، كما يمضي على نفس الوصل رئيس مصلحة الوسائل العامة وبمجرد وصول المواد واللوازم للدائرة المعنية بالطلب، يمضي أيضا رئيسها على وصل الخروج (Bon de Sortie)، كدليل لاستلامه للمواد واللوازم المطلوبة.

3- في آخر كل شهر يُعد قسم تسيير المخزونات جدول الإستهلاك من نسختين بمجموع المواد واللوازم المستهلكة من طرف كل دوائر ديوان الترقية ومسالحها وأقسامها المختلفة، يمضي عليه رئيس مصلحة الوسائل العامة وترسل نسخة منه إلى مصلحة المحاسبة.

3- عملية اقتناء التثبيات: تتم عملية شراء التثبيات في ديوان الترقية والتسيير العقاري حيث يُحرر رئيس مصلحة الوسائل العامة والإمضاء على وصل الطلب (Bon de Commande) يكون من طرف المدير العام لديوان الترقية مع فاتورة الشراء و محضر استلام الاستثمار الذي يُحرره أمين المخزن ويُمضى من طرفه ورئيس مصلحة الوسائل العامة ، يتم تسليم هذه الوثائق لمصلحة المحاسبة يضاف لهانسخة طبق الأصل من أمر التحويل يُحرر من طرف أمين الصندوق ويُمضى من طرف رئيس دائرة المالية والمحاسبة والمدير العام ديوان الترقية وإشعار بالتسوية يُمضى من طرف مورد التثبيات كإثبات للتسديد تكلفة المشتريات.

حيث تتمثل عمليات الديوان في عدة أنشطة منها :

أ- عملية بيع (التنازل) السكنات والمحلات: تتولى المصلحة التجارية التابعة لدائرة الترقية العقارية والعقار عملية تسويق وبيع السكنات والمحلات بصيغها المختلفة والموجهة للبيع، وتتمثل هذه الأنواع في الآتي:

* **السكنات الترقية المدعمة:** وهي السكنات المدعمة من طرف الدولة بتخفيض 95% من ثمن الأراضي تُمنح لديوان الترقية، وُحددت المساحة الصالحة للسكن الترقوي المدعم بـ 70 متر مربع مع نسبة تحمل بـ 3 بالمائة (أي زائد أو ناقص 4.3 أمتار)، مما يعني أنّ مساحة السكن الترقوي المدعم تتراوح ما بين 65.7 متر مربع إلى 74.3 متر مربع.

* **السكنات الترقية:** هي سكنات يتم إنجازها بالكامل من طرف ديوان الترقية ففي هذه الحالة يكون البيع وفقاً للشهادة المطابقة عن طريق الموثق والتسجيل النهائي للتنازل في المحافظة العقارية.

إلا أنه نظراً لإمكانيات المالية المحدودة لديوان الترقية، يلجأ هذا الأخير لطريقة البيع من خلال التصاميم حتى يحصل على التمويل الكافي لإنجاز المشاريع، وتتم عملية البيع لهذا النوع من السكنات عن طريق الإعلان في الجرائد "بيع سكنات من خلال التصاميم عن طريق أغلفة مختومة." وفقاً للدفتري الشروط محددًا فيه السعر الافتتاحي المعبر عن تكلفة الإنجاز.

وبعد تحديد قائمة المستفيدين بالسكنات وفقاً لأعلى سعر مقدم لكل سكن (بالمزايدة)، يتم الدفع وفقاً للشروط المحددة في دفتر الشروط وتكون طبيعة الدفع بتقسيم المبلغ إلى أقساط تدفع حسب نسبة التقدم في الإنجاز.

* **المحلات التجارية الترقية:** هي محلات يتم إنجازها بالكامل من طرف ديوان الترقية موجهة للنشاط التجاري والحرفي، وتتم عملية البيع لهذا النوع من المحلات بالمزايدة عن طريق الإعلان بالجرائد من خلال شراء دفتر شروط، ودفع فوراً 10% من سعر البيع الافتتاحي والمحدد مسبقاً في دفتر الشروط (المعبر عن تكلفة الإنجاز)

يسمى بـ (Coution de soumission) كضمان لإتمام عملية البيع عن طريق شيك بنكي، وبعد تحديد الأشخاص الذين رسي عليهم المزاد يتم إرجاع الضمانات للأشخاص الآخرين، بينما المستفيدين يعتبر الضمان كدفعة من السعر ولديهم 20 يوم كمهلة لدفع التزاماتهم في حالة عدد السداد بعد انقضاء المدة ليس لهم الحق في استرداد الضمان، كما أن عدم الالتزام يُعدّ بمثابة تنازل عن المحل، وعملية التسديد تتم دفعة واحدة وبنفس طريقة بيع السكنات.

ب- **عملية التنازل عن التثبيات:** عادة ما يتم التنازل عن التثبيات في ديوان الترقية عندما تصبح غير قابلة لاستعمال تمامًا، حيث بعد عملية الجرد المادي للتثبيات الموجودة بحوزة ديوان الترقية، في بعض الحالات يتم وجود بعض التثبيات لا بدّ من التخلص منها، حيث يتم تعيين لجنة خاصة تسمى بلجنة الإلتاف مهمتها معاينة هذه التثبيات مع إمكانية الاستعانة بخبراء لأداء هذه المهمة، وبانتهائها يتم إعداد محضر الإلتاف لتحديد التثبيات المراد التنازل عنها، وبعد موافقة مجلس إدارة ديوان الترقية على هذا المحضر والمصادقة عليه، يتم توكيل محافظ البيع ليقوم بكل الإجراءات اللازمة بعملية بيع التثبيات عن طريق المزاد العلني، ويُعتبر محضر البيع الذي يُحرره محافظ البيع بالمزايدة عقدًا رسميًا لعملية البيع.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للعمليات التي يقوم بها ديوان الترقية: بعد حدوث عملية ما يترتب عنها تدفق اقتصادي تتم معالجتها محاسبياً من خلال جمع البيانات المحاسبية المتعلقة بها (المستندات والوثائق القانونية).

1- أهم اليوميات المستعملة في إطار نظام المعلومات المحاسبية بديوان الترقية والتسيير العقاري:

- **يومية التثبيات:** هي يومية خاصة بتسجيل العمليات المتعلقة بالتثبيات كالمباني والآلات والسيارات... إلخ، فمثلاً عند اقتناء آلة جديدة يقوم المحاسب بعد التأكد من صحة ودقة الفاتورة والوثائق المرفقة لها والمصادق عليها.
- **يومية المخزونات:** هذا الدفتر تُسجل فيه العمليات المتعلقة بالمخزونات، كعمليات دخول واستخدام المادة الأولية والتموينات الأخرى إلى المخازن... إلخ
- **يومية المشتريات:** وهو دفتر خاص بجميع عمليات الشراء التي يقوم بها ديوان الترقية (مصلحة الوسائل العامة)، والمتمثلة في شراء بضاعة ومواد ولوازم التي تدخل في سير نشاط ديوان الترقية (الأقلام، الأوراق، حبر الطابعات... إلخ)، مواد البناء، لوازم الصيانة، قطاع الغيار، وقود.
- **يومية المبيعات (التنازل):** وهو خاص بتقيد العمليات التي تقوم بها مصلحة المبيعات والمتمثلة في عملية بيع أو التنازل عن السكنات المختلفة لديوان الترقية.
- **يومية الصندوق:** حيث تقيد فيه عمليات القبض أو الدفع والتي تتم على مستوى الخزينة الداخلية لديوان الترقية أي الصندوق.

- **يومية بنك الاستغلال:** يقيد في هذا الدفتر جميع عمليات البنك الخاصة بقسم الاستغلال، أي جميع المصروفات التي تسدد عن طريق البنك.
 - **يومية بنك بالإيرادات:** يقيد في هذا الدفتر جميع عمليات البنك الخاصة بقسم الإيرادات أي الإيرادات الواردة عن المبيعات أو أداء الخدمات والتي تكون مقبوضاتها عن طريق البنك.
 - **يومية العمليات المختلفة:** وهو خاص بتقيد العمليات التي لا تنتمي إلى أي دفتر يومية آخر من الدفاتر السابقة، مثل مصاريف الكهرباء والغاز، الإشهار، النقل، وغيرها.
 - **يومية الأجرور:** تُسجل فيه قيود إعداد الأجرور ودفعها للمستخدمين وقيود الإعانات والزيادات.
- وتتم عملية التسجيل المحاسبي في ديوان الترقية وفقاً للنظام المحاسبي المالي (Scf) في اليوميات المذكورة سابقاً إلكترونياً التي يُظهرها البرنامج المحاسبي عبر شاشة الحاسوب بحجز البيانات المناسبة فيها.
- بعد التسجيل في اليوميات الإلكترونية يقوم البرنامج المحاسبي بالمعالجة الآلية للبيانات وإنجاز المراحل الأخرى من العمل المحاسبي المتمثلة أساساً في الترحيل إلى الدفتر الأستاذ وإعداد المخرجات المختلفة، وسوف نحاول ادراج اهم العمليات المحاسبية التي تخص فقط التثبيات والمخزون وذلك حصراً لعملية المراجعة التي نحن بصدد دراستها .
- * (يجدر التنبيه فقط اننا قمنا بمقابلة مع رئيسة مصلحة المحاسبة والتي قابلناها مرة واحدة وبينت لنا مختلف العمليات المحاسبية شفويًا ،ولان المقابلة لم تكن مفيدة بما يكفي استعنا بالمراجع الداخلي ولكن لم نستفد بأي وثيقة وبسبب عدة اسباب استعنا بدراسة علون محمد لمين الميدانية وذلك باشارة من المراجع الداخلي للديوان بسبب تطابق العمليات التي تخص التثبيات والمخزون)
- 2- تسجيل العمليات المحاسبية في اليوميات المختلفة:** تقوم مصلحة المحاسبة بتسجيل مختلف العمليات المحاسبية في اليوميات الخاصة بكل عملية كالتالي :
- 1-2 التسجيل في يومية الاستثمارات:** تُسجل في هذه اليومية العمليات التالية:
- 1-1-2 عملية اقتناء التثبيات العينية:** هذه العملية يمكن أن تتم عن طريق البنك و/أو على الحساب

تاريخ العملية				
	XXX	التثبيات العينية		2...
	XXX	رسم ق م القابل للإسترجاع على التثبيات		44562...
XXX		موردو التثبيات/البنك	512/404	
		فاتورة رقم...		

المصدر: مصلحة المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

2-1-2 عملية التنازل عن التثبيات : تتم عملية التنازل عن التثبيات في ديوان الترقية محاسبياً يسجل كما يلي:

* في حالة إهلاك التثبيات بالكامل تسجل عملية التنازل كالتالي:

تاريخ العملية				
	XXX	الإهلاك المتراكم للتثبيات العينية		28...
XXX		التثبيات المعنية بالتنازل	2...	
		ترصيد التثبيات		

المصدر: مصلحة المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

تاريخ العملية				
	XXX	مدنين عن تنازل الإستثمار		462...
XXX		فانض قيم عن خروج التثبيات غير المالية	752	
		بيع التثبيات العينية		

المصدر: مصلحة المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

* في حالة إهلاك التثبيات الجزئي تسجل عملية التنازل كالتالي:

- يُسجل في يومية العمليات المختلفة قيد إهلاك التثبيات المعنية بعملية التنازل، حسب مدة إستغلالها خلال الدورة المالية الجارية.

- أما بالنسبة للقيد التنازل، توجد حالتين وهي:
- حالة سعر البيع أكبر من القيمة الباقية للتثبيات بعد إستبعاد الإهلاكات تسجل عملية التنازل مثل الحالة السابقة.
- حالة سعر البيع أقل من القيمة الباقية للتثبيات بعد إستبعاد الإهلاكات تسجل عملية التنازل كما يلي:

تاريخ العملية				
	XXX	مدنين عن تنازل الإستثمار		426..
	XXX	الإهلاك المتراكم للتثبيات العينية		28...
	XXX	نواقص قيم عن خروج التثبيات غير المالية		652
XXX		التثبيات المعنية بالتنازل ترصيد التثبيات	2...	

المصدر: مصلحة المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

- 2-2 التسجيل في يومية المشتريات:** تُسجل في هذه اليومية العمليات التي تتعلق بشراء المواد واللوازم والتموينات المختلفة وتُسجل محاسبياً كما يلي:

تاريخ العملية				
	XXX	مشتريات مواد ولوازم أو/و تموينات أخرى		381./382.
	XXX	رسم ق م قابلة لإسترجاع على المخزونات		44566
XXX		الموردين فاتورة رقم...	401..	

المصدر: مصلحة المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

- 3-2 التسجيل في يومية المخزونات :** تُسجل في هذه اليومية العمليات التالية:

* عملية دخول البضاعة، والمواد واللوازم والتموينات الأخرى: تُسجل من خلال القيد التالي:

		تاريخ العملية		
XXX	XXX	بضاعة أو/و مواد ولوازم أو/و تموينات أخرى		30./31./32.
XXX		مشتريات بضاعة أو/و مواد ولوازم أو/و تموينات أخرى وصل إستلام رقم...	380./381./382.	

المصدر: مصلحة المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

* عملية خروج البضاعة، المواد واللوازم والتموينات الأخرى: تُسجل من خلال القيد التالي:

		تاريخ العملية		
XXX	XXX	بضاعة أو/و مواد ولوازم أو/و تموينات أخرى مستهلكة		601./602.
XXX		بضاعة أو/و مواد ولوازم أو/و تموينات أخرى وصل خروج رقم...	31./32.	

المصدر: مصلحة المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

ملاحظة: حساب البضاعة والبضاعة المستهلكة يتمثل في مبالغ فواتير التي تتعلق بوضعيات أشغال السكنات الاجتماعية التساهمية والترقوية والمحلات التجارية.

4-2 التسجيل في يومية العمليات المختلفة: تُسجل في هذه اليومية العمليات المتعلقة -على سبيل المثال لا الحصر- بما يلي:

* إهلاكات التثبيات.

* العمليات المتعلقة بالمؤنات.

* قيمة الإستهلاكات لكل من الكهرباء، الغاز، الهاتف...الخ.

* الفروق الناتجة عن احتساب التكلفة الوسطية المرجحة.

* قيمة الصيانة والإصلاحات.

* تسويات متعلقة بحساب فواتير قيد الاستلام.

* حقوق طب العمل.

* الضرائب على الدخل.

* اشتراكات الضمان الاجتماعي.

* قيمة الرقابة التقنية لمعدات النقل.

* قسيمة السيارات والمركبات.

* الرسم على النشاط المهني.

* المقاصة المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة. (نقلا عن دراسة علون محمد امين الميدانية)

وفيما يلي كيفية تسجيل لبعض العمليات في هذه اليومية:

عملية إثبات إهلاكات التثبيات: تُسجل هذه العملية محاسبياً وفق القيد الموالي:

تاريخ العملية				
XXX	XXX	إهلاك التثبيات	مخصصات الإهلاكات	681...
		إثبات إهلاكات التثبيات لدورة المالية...	281...	

المصدر: مصلحة المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

العمليات المتعلقة بالمؤونات: هي كل العمليات التي تتعلق بتكوين أو إلغاء المؤونات المختلفة التي يستعملها ديوان الترقية وكمثال على ذلك حساب 39 خسائر القيمة عن المخزونات.

✓ تسجل عملية تكوين المؤونة: يتم التسجيل محاسبياً كما يلي:

تاريخ العملية				
	XXX	مخصصات إهلاك ومؤونة وخسائر القيمة للأصول الجارية		685..
XXX		خسائر القيمة عن المخزونات تكوين مؤونة خسائر المخزونات	39..	

المصدر: مصلحة المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

✓ إلغاء (ترصيد) عملية تكوين المؤونة: يتم التسجيل محاسبياً كما يلي:

تاريخ العملية				
	XXX	خسائر القيمة عن المخزونات		39..
XXX		إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة إلغاء مؤونة خسائر المخزونات	785	

المصدر: مصلحة المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

3- مرحلة الترحيل إلى دفتر الأستاذ: بعد عملية التقييد في دفاتر اليوميات المختلفة وجمع البيانات وتصنيفها تأتي عملية ترحيلها إلى دفتر الأستاذ، وذلك من أجل الترصّد والتأكد من الحسابات، وتتم عملية الترحيل إلى دفتر الأستاذ عن طريق جهاز الكمبيوتر الذي يحتوي على برنامج (PC COMPTA) .

يدخل المحاسب البيانات فقط والمعالجة تتم اليا فيقوم البرنامج بعد ذلك بحساب الأرصدة الدائنة والمدينة، من ثم يقوم البرنامج بنقل هذه الأرصدة ليضعها في جدول ميزان المراجعة، وذلك بشكل شهري من أجل معرفة الأرصدة الدائنة من المدينة، ومقارنة الأصول بالخصوم، والتأكد من السير الحسن لكل من الأنظمة والمصالح داخل ديوان الترقية.

الفرع الثالث مخرجات نظام المعلومات المحاسبي(المعلومة المحاسبية) : تتمثل أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بديوان الترقية في القوائم المالية التي فرضها النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى بعض الجداول الأخرى وهي كالتالي:

1- ميزان المراجعة: عبارة عن جدول يحتوي على جميع الحسابات المالية الظاهرة في دفتر الأستاذ ومجاميعها المدين والدائن وأرصدها المدينة والدائنة بنهاية الفترة المحاسبية.

2- جدول المؤنات: يُسجل فيه أيّ نقص في قيمة بعض عناصر التثبيات لأسباب غير قابلة للإنتفاء في المستقبل، فهي مخصصات الخسارة في القيمة تتعلق بكل عناصر الأصول، يتجسد الاهتمام بهذه المخصصات من خلال العمل في نهاية كل سنة.

3- جدول الإهتلاكات: عملاً بمبدأ الحيطة والحذر، فإنّه يقع على عاتق ديوان الترقية عند القيام بكل عملية جرد، إثبات الإهتلاك السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيات بهدف إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة ديوان الترقية، ويمثل الإهتلاك تدهور أو نقص في قيمة التثبيات نتيجة لاستعمالها، تقادمها أو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بها. أما الكشوف التي سبق وان تحصانا على نسخة منها متمثلة في الملاحق المرفقة فهي كالتالي :

***الميزانية:** هي عبارة عن تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية لديوان الترقية وذلك في لحظة زمنية معيّنة عادة سنة، وللميزانية جانبان، يسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم ديوان الترقية والتزاماته اتجاه الآخرين، والثاني بالأصول أو الموجودات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول ديوان الترقية وحقوقه على الآخرين.

*** جدول النتائج:** حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من طرف ديوان الترقية خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة).

*** جدول تدفقات الخزينة:** جدول تدفقات الخزينة هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية وإستخداماتها، وذلك إعتماًداً على عنصر الخزينة الذي يُعدّ المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية ديوان الترقية، ويُعتبر كجدول قيادة في يد القمة الإستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوءها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها.

لقد ادرجنا فقط القوائم المتحصل عليها، لكن المحاسب أضاف إلى الكشوف التي سلمنا منها نسخة المالية أن الديوان يمسك بالكشوف التالية مع رفض تسليمنا نسخة من هذه الكشوف وهي:

. جدول تغيير الأموال الخاصة

. الملاحق

. جدول المقاربة البنكية.

المطلب الثالث: جودة المعلومة المحاسبية في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

الفرع الأول: الإطار القانوني والمرجعي لتنفيذ المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة:

1- يلتزم ديوان الترقية بتنفيذ القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي (scf)، والذي يُلزم كل شخص طبيعي أو معنوي يستوفي الشروط المنصوص عليها في المادة 04 من هذا القانون بمسك محاسبة مالية ابتداءً من 01 جانفي 2010.

2- المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 ويتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

3- القرار المؤرخ 26 يوليو سنة 2008 يُحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

4- التزام ديوان الترقية أيضا بتعليمات وزارة المالية والمتمثلة فيما يلي:

أ- التعليمات الوزارية رقم 02 مؤرخة في 29-10-2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010.

ب- مذكرات منهجية صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة 2010-2011 المتعلقة بكيفية تطبيق التعليمات رقم 02، وتضمن معالجة عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي. (نقلا عن علون محمد امين)

***الدفاتر المحاسبية القانونية المستعملة: يمك ديوان الترقية الدفاتر المحاسبية التالية:**

الدفاتر المحاسبية إجبارية: منها دفتر اليومية و دفتر الجرد.

الدفاتر المحاسبية الملحقة: وتتمثل في دفتر الأجور و دفتر دخول وخروج المستخدمين إضافة إلى كل من دفتر حوادث العمل و دفتر العطل و دفتر طب العمل و دفتر عقود العمل.

الفرع الثاني: التنظيم المحاسبي لديوان الترقية والتسيير العقاري : إن توسع نشاط ديوان الترقية وزيادة عدد وحجم عملياته ومعاملاته المالية يفوق بكثير قدرات المعالجة المحاسبية في اليوم الواحد والتي ينشأ عنها صعوبة تسجيل العمليات في اليومية في نفس اليوم الذي تتم فيه، لذلك يقوم ديوان الترقية بمسك نظام محاسبي مركزي الذي يشير إلى استعمال عدد من اليوميات المساعدة إلى جانب اليومية العامة ودفاتر أستاذ مساعدة ودفتر الأستاذ العام.

كما أنّ الحسابات المعدة وفقاً للقوائم المالية تتم معالجتها آلياً من خلال برنامج محاسبي I.D.SOFT محدث ومعالج للعمليات المحاسبية وفقاً للنظام المحاسبي المالي (Scf) والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

الفرع الثالث: جودة مخرجات النظام المحاسبي لديوان الترقية والتسيير العقاري

إن المعلومات الأكثر فائدة للمتعاملين مع ديوان الترقية هي تلك المعلومات التي تكون مهمة في ترشيد القرارات و تقليل حالة عدم التأكد لديهم ،حيث تتميز المعلومات المحاسبية المنتجة وفق معايير محاسبية دولية بالجودة الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الخاصة للمستخدمين بمختلف أنواعهم .

- عند ملاحظة شكل الميزانية فإننا نلاحظ تماشيها والمعايير المطلوبة مثل وجود خانتين الأولى للسنة الحالية والثانية للسنة السابقة ،بالإضافة إلى عدة معايير منها تاريخ النشاط واسم المؤسسة و احترام البنود المفصح عنها - تحترم المؤسسة المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي (Scf) - احترام تاريخ تقديم المعلومات المحاسبية و جاهزية التقارير المالية و توفيرها للمستخدم فور طلبها وبالتالي ملائمتها .

- فيما يخص استخدام المؤسسة لنظام المعلومات محاسبي يكون خاص بها و استفادة جميع المصالح الأخرى من مخرجاته لان مصلحة المحاسبة هي المسئولة عن إعدادها ،مع وجود دفاتر تثبت جميع العمليات و استعانتها بالمراجع الداخلي لمراقبة حساباتها حتى تتميز بالشفافية .

- إتباع المؤسسة للمبادئ المحاسبية وتوضيح الطرق المتبعة في إعداد القوائم المالية في إيضاحات متممة . - المؤسسة تقدم معلومات تساعد على إجراء مقارنات بين وضعيتها المالية و تقيدها بطرق تقييم موحدة أثناء إعدادها قوائمها المالية .

-تمتاز أكثر المعلومات المحاسبية بالأهمية والملائمة (في ديوان الترقية موضوع الدراسة) في صلب القوائم المالية و تشمل القوائم الأساسية التالية :قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية ، ويدرج في هذه القوائم البنود التي تتوفر فيها قابلية القياس بدرجة كافية من التأكد و كذلك الملائمة وقابلية الاعتماد ويعتبر هذا الأسلوب اقوي أشكال الإفصاح حيث يعتبر التبويب داخل القوائم المالية احد الأشكال الهامة للإفصاح .

المبحث الثالث اثر جودة المعلومة المحاسبية على المراجعة الداخلية في ديوان الترقية والتسيير العقاري

نظرا لتعدد المصالح الخاضعة للمراجعة الداخلية ارتأينا اختيار المخزونات والتثبيات بغرض المراجعة ولحصولنا فقط على بعض الوثائق القليلة التي تخص السنتين 2015-2016 فاننا سنحاول فحص وتقييم هذين العنصرين حسب السنوات المتوفرة لدينا حيث أننا لاحظنا أن اغلب مخزونات هذه المؤسسة تتمثل في المواد واللوازم كما أنها تتوفر على كمية لا بأس بها من الاستثمارات (التثبيات)، وذلك راجع لطبيعة نشاطها حيث سنوضح في هذا المبحث مختلف مراحل المراجعة الداخلية التي سنقوم بها وصولا الى التقرير مرفقا بالنتائج والتوصيات.

المطلب الأول المرحلة التمهيدية (التخطيط) للمراجعة الداخلية

الفرع الأول: الأمر بالمهمة: حيث يرسل المدير العام للمؤسسة وثيقة مكتوبة إلى المراجع الداخلي يامره فيها بعملية المراجعة بتاريخ محدد ولقد سبق ادراج بيانات هذه الوثيقة (ملحق رقم 21)، للعلم اننا حاولنا الحصول على امر بالمهمة للسنوات موضوع الدراسة ولكن لم نحصل عليها بسبب التماطل.

حيث تبدأ مهمة المراجعة أولا باختيار النشاط ولقد ، وتجدر الإشارة إن هذه العملية ليست منوطة برغبة المراجع فقط بل تتم أيضا بطلب من جهات أخرى داخل المنشأة و يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يحدد الموارد المناسبة و الكافية (المالية والبشرية) اللازمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة ويتم إبلاغ الجهة الخاضعة للمراجعة بالمراجعة من خلال خطاب من مدير المراجع الداخلية.

الفرع الثاني: الجلسة الافتتاحية: بعد أن يحدد المصلحة المراد المراجعة فيها يقوم المراجع الداخلي ب:

* إخطار المصالح المراد مراجعة حساباتها بالمهمة وذلك بإرسال إخطار بالمراجعة الداخلية.

* برمجة لقاء مع المسؤولين المعنيين بكل من المخزونات والتثبيات.

*إعلام المصلحة بالمجموعة المكلفة بالتعامل معها بالمجموعة التي سنقوم بالمهمة (الاسماءهم والمطلوب منهم (...).

*تحديد المواعيد اللازمة للقيام بالمراجعة الداخلية.

*تحديد المهلة المحددة اللازمة لانجاز عملية المراجعة الداخلية والحث على التزامها.

*وضع قائمة بالملفات والوثائق المراد استعمالها للعملية.

الفرع الثالث: تحديد مراحل العمل الميداني(تطبيق عملية المراجعة ل التثبيات والمخزونات وفق ما توفر من معلومات):

حيث يحدد من خلاله مختلف المراحل والإجراءات التي تتم فيها متابعة أعمال المراجع ،حيث تحدد عدد الزيارات وهوية القائم بالعملية كما توزع فيه المهام.

حاولنا الحصول على وثائق من طرف المراجع الداخلي للدؤان لكن تعذر علينا ذلك والسبب المقدم هو تغيير مقر الديوان مما حال وعدم توفر هذه المستندات في الأرشيف الحالي لديها لذلك اعتمدنا على المقابلة الشفوية وإدراج مختلق المراحل وفق ما ذكر لنا من طرف المراجع الداخلي.

المطلب الثاني: تنفيذ المهمة (العمل الميداني)

سنحاول تقييم وفحص كلا من المخزون والتثبيات للديوان لسنتين المتتاليتين 2015-2016

الفرع الاول : مراجعة التثبيات

لا تختلف مراجعة التثبيات على مراجعة بقية الحسابات بالقوائم المالية ،حيث يجب أن يتأكد المراجع من ان القيم الموضحة في الميزانية و التغيرات في القيمة التي يجب ان يتضمنها القوائم المالية حيث سنحاول مراجعة التثبيات للسنتين المتتاليتين بقصد تحديد اثر جودة المعلومة على المراجعة الداخلية وذلك كالاتي :

مراجعة تثبيات سنة 2015

أ - تثبيات معنوية حساب/ 20: قدر مبلغ هذا الحساب ب 3.518.000.00 دج بنسبة 05,0% بنفس قيمة السنة الماضية

جدول رقم (3-2) : حساب تثبيات معنوية بتاريخ 2015/12/31

Cpt	Intitulé	Montant Brut	Amortissement	Montant Net	%
20	Logiciel informatique	3.518.000.00	2.198.466.66	1.319.533.34	100
	Total	3.518.000.00	2.198.466.66	1.319.533.34	100

المصدر : وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

ب - تثبيات عينية حساب/ 21: يقدر هذا الحساب يقدر ب 4.415.391.346.30 دج بنسبة 13,98% عند تاريخ الاغلاق هذا الحساب مفصل كالاتي :

جدول رقم (3-3) : حساب تثبيات عينية بتاريخ 2015/12/31

Cpt	Intitulé	Solde au 01/012014	Acquisition	Cessation	Solde au 31/12/2014	%
211	Terrains	61.093.508.86	/	/	61.093.508.86	1.3%
213	Construction	5.266.248.376.11	0.01	1.064.366.503.46	4.201.881.872.66	95.1%
218	Autres Immobilisat. Corporelles	148.381.873.37	4.251.360.60	217.269.19	152.415.964.78	3.4%
21	Total	5.475.723.758.34	4.251.360.61	1.064.583.772.65	4.415.391.346.30	100

المصدر : وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

. أراضي حساب / 211 : عند تاريخ الإغلاق فان هذا الحساب يقدر ب 61.093.508.86 دج بنسبة 1,38% من صافي التثبيات العينية والمتمثلة في ما يلي :

جدول رقم (4-3) : حساب / الاراضي بتاريخ 2015/12/31

Cmpt	Intitulé	Montant Brut	Amortissement	Montant Net
2110	Terrains	59.773.868.22	/	59.773.868.22
2111	Terrains Logts CNEP 50	115.240.64	/	115.240.64
2114	Terrain 144 logts promotion ELHADJEB	1.204.400.00		1.204.400.00
211	Total	61.093.508.86	/	61.093.508.86

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

. المباني حساب / 213 :المبلغ الإجمالي عند تاريخ الإغلاق يقدر ب 4.201.881.872.66 لاج بنسبة 39,96% من اجمالي التثبيات العينية ، إن حساب المباني هو حساب مجمل يتكون من المباني التي يتم إنجازها من طرف ديوان الترقية وتكون موجهة للبيع أو الإيجار، لذا من الطبيعي التمييز بين هذين الصنفين عن طريق التسجيل المحاسبي لكل صنف في حسابه الأصلي، حيث أنّ بعض البنائيات مازالت متواجدة ضمن أصول ديوان الترقية بالرغم من أنه تم التنازل عنها خلال سنوات مالية سابقة، فبالتالي يجب إخراجها من أصوله.

الجدول رقم (5-3) : حساب / المباني بتاريخ 2015/12/31

Cpte	Intitulé	Montant Brut	Amortissement	Montant Net
213	Constructions	5.266.248.376.11	1.064.366.503.46	4.201.881.872.66
	Total ...	5.266.248.376.11	1.064.366.503.46	4.201.881.872.66

المصدر : : وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

* جرد التثبيات المادية: : تمت عملية الجرد (الفيزيائي) لتثبيات المادية في ديوان الترقية في في 21-12-2015 بواسطة لجنة تم إنشائها بواسطة مقررة N°2835/2015 du 21/12/2015 اممضاة من طرف المدير العام حيث شملت عملية الجرد (أدوات ومعدات مكتب، معدات إعلام الآلي، أدوات الأمن والصيانة، معدات النقل،...الخ)، مهمة الجرد تخص فقط الموجودات الفيزيائية التي داخل الديوان .

جدول رقم (3-6): نتائج عملية جرد التثبيات بتاريخ 2015/12/21

compte	Désignation	Inventaire comptable	inventaire physique	écart (+)	Écart (-)
2182500	Equip. Ménager	2.840.741.89	2.814.241.89		26.500.00
2183000	Mat. outillage de chantier, d'entretien et de sécurité	4.159.050.12	4.158.400.12		650.00
2184500	Véhicule utilitaire	31.210.168.67	31.310.895.96		685.484.00
2185000	Equipement et Mobilier de bureau	29.210.168.67	29.032.000.14		178.168.53
2185700	Mat. Photo télésurveillance	400.501.74	370.901.74		29.600.00
2185900	Documentation	94.545.50	69.250.50		25.295.00
2187000	Aménagement et Installation	83.714.576.90	83.679.226.90		35.350.00
218	Total	152.415.964.78	151.434.917.25		981.047.53

المصدر : وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

الفارق السالب المسجل من خلال مقارنة الجرد الفيزيائي والمحاسبي و المبررة كالاتي :

الجدول رقم (3-7): حساب /تجهيزات مطبخ بتاريخ 2015/12/21

n°	n° inventaire	Désignations	Qté	Montant total	Observations
01	19970032	Cuisinière 6Feux avec Tourn BRC SONARI	01	26.500.00	non trouvés
		total ...		26.500.00	

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

. تثبيات مادية قيد الانجاز حساب / 23: بلغت التثبيات المادية قيد الإنجاز في 2015-12-31 بمبلغ

صافي قُدْره 259.784.961.20 دج بنسبة 10،02% من صافي إجمالي التثبيات غير الجارية، حيث عرف هذا الحساب خلال سنة 2015 زيادة بمقدار 39.049.918.63 دج تمثلت في الإنتهاء من إنجاز سكنات وأجزاء من المقر الجديد لديوان الترقية والتسيير العقاري.

. التثبيات المالية الاخرى حساب / 27: بلغ هذا الحساب عند الاغلاق 2015/12/31 مبلغ 20.747.914.22 دج

بنسبة 80،0%.

جدول رقم (3-8): حساب التثبيات المالية الاخرى بتاريخ 2015/12/31

Cpte	Intitulé	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
275	Cautionnement. Versée	20.747.914.22	16.023.563.60	16.023.563.60	20.747.914.22
27	Total	20.747.914.22	16.023.563.60	16.023.563.60	20.747.914.22

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

. اهتلاكات التثبيات حساب /28 (: قُدّر مبلغ إهتلاكات التثبيات المادية والمعنوية المسجل في حساب مصاريف الإهتلاكات في 2015-12-31 بمبلغ 2.106.244.132.01 دج، إلا أنّ المبلغ الحقيقي للإهتلاك يمكن توضيحه كالتالي:

الجدول رقم (3-9): حساب/ إهتلاكات الأصول في 2015-12-31

Cpte	Intitulé	Solde au début de l'exercice	Mouvement de l'exercice		Solde à la fin de l'exercice
			Mouvement débit	Crédit	
			Crédit	Débit	
280	Amort. Immobilisation Incorporée	2.198.466.66			2.198.466.66
281	Amort. Immobilisation Corporelles	1.347.040.654.97	361.050.584.42	1.118.055.594.80	2.104.045.665.35
28	Total	1.349.239.121.63	361.060.584.42	1.118.055.594.80	2.106.244.132.01

المصدر: إعداد الباحث اعتمادا على تقرير المراجع الداخلي ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

- الاصول الجارية: التثبيات الجارية للديوان بتاريخ 2015-12-31 تظهر بمبلغ صافي إجمالي قُدّر 2.824.181.230.58 دج ، وتتألف هذه التثبيات مما يلي:

الجدول رقم (3-10): الاصول الجارية في 2015-12-31

Désignation	Montant Brut	Amortiss/ Provis.	Montant Net	%
Stocks et en cours	720.456.393.00		720.456.393.00	25.51
Clients	662.969.077.99		662.969.077.99	23.47
autres débiteurs	1.037.603.334.50		1.037.603.334.50	36.74
impôts et assimilés	3.665.610.03		3.665.610.03	0.13
Trésorerie	399.486.815.06		399.486.815.06	14.15
Total de l'Actifs Courant	2.824.181.230.58		2.824.181.230.58	100

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

مراجعة التثبيات لسنة 2016

بالاعتماد على محاضر الجرد لسنة 2016 و بعض المستندات و الوثائق المتعلقة بالأصول و مخرجات النظام المحاسبي وللتأكد من صحة الوجود المادي تم الاعتماد على أسلوب الفحص التحليلي لتشخيص و تحديد بعض

الانحرافات المتوصل إليها في هذه المقارنة، وسوف نشير فقط للحسابات التي بها نوع من الغموض أو الخلل أو الخطأ.

حساب الأصول : وتمثلت في مجموع حسابات الاصول الجارية وغي الجارية مرفقة كالآتي :

الجدول رقم (11-3): حساب الاصول في 2016/12/31

Désignation	Montant Brut	Amortiss/Provis	Montant Net	%
Actifs non Courant	4.698.346.198.75	2.177.664.887.88	2.520.681.310.87	46.59
Actifs Courant	2.889.871.284.06		2.889.871.284.06	53.41
Total de l'Actifs Net	7.588.217.482.81	2.177.664.887.88	5.410.552.594.93	100

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

- الأصول غير الجارية: أرصدة حسابات الأصول غير الجارية في تاريخ الإغلاق 2016/12/31

هو 2.520.681.310.87 دج بنسبة 59,46% من صافي الاصول و المتكونة من الاتي :

الجدول رقم (12-3): الاصول الجارية في 2016/12/31

Désignation	Montant Brut	Amortiss/Provis.	Montant Net	%brut	%net
Immobilisations Incorporelles	3.518.000.00	2.198.466.66	1.319.533.34	0.07	0.05
Immobilisations Corporelles	4.375.129.249.78	2.175.466.421.22	2.199.662.828.56	93.12	87.26
Immobilisations Encours	291.942.445.45		291.942.445.45	6.21	11.58
Autres Immobilisations financières	27.756.503.52		27.756.503.52	0.59	1.10
Total de l'Actifs Net	4.698.346.198.75	2.177.664.887.88	2.520.681.310.87	100	100

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

تشبيطات معنوية (ح/ 20): بلغ رصيد هذا الحساب في تاريخ الإغلاق 2016/12/31 3.518.000.00 دج،

بنسبة 05,0% من اجمالي التشبيطات المادية وهو نفس مبلغ السنة الفاعلة و تتمثل في الآتي :

جدول رقم (13-3): حساب /تشبيطات معنوية 2016/12/31

Cpt	Intitulé	Montant Brut	Amortissement	Montant Net	%
20	Logiciel informatique	3.518.000.00	2.198.466.66	1.319.533.34	100
	Total	3.518.000.00	2.198.466.66	1.319.533.34	100

المصدر : وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

التشبيطات العينية (ح/21):رصيد هذا الحساب عند الإغلاق 2016/12/31 بلغ 4.375.129.249.78 دج

اي بنسبة 12,93% من اجمالي التشبيطات غي الجارية ،وهذا الحساب مفصل كالآتي :

جدول رقم (14-3): حساب التثبيات العينية بتاريخ 2016/12/31

Cpt	Intitulé	Solde au 01/01/2016	Acquisition	Cessation	Solde au 31/12/2016	%
211	Terrains	61.093.508.86	/	/	61.093.508.86	1.40
213	Construction	4.201.881.872.66	/	42.267.971.54	4.159.613.901.12	95.0
218	Autres Immobilisat. Corporelles	152.415.964.78	2.195.485.33	189.610.31	154.421.839.80	3.53
21	Total	4.415.391.346.30	2.195.485.33	42.457.581.85	4.375.129.249.78	100

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

. أراضي (ح/211): رصيد هذا الحساب عند الإغلاق 2016/12/31 يبقى بدون تغيير اي 61.093.508.86 دج بنسبة 1،40% من اجمالي التثبيات غير الجارية وهو مفصل كالتالي :

جدول رقم (15-3): حساب الاراضي بتاريخ 2016/12/31

Cmpt	Intitulé	Montant Brut	Amortissement	Montant Net
2110	Terrains	59.773.868.22	/	59.773.868.22
2111	Terrains Logts CNEP 50	115.240.64	/	115.240.64
2114	Terrain 144 logts promotion ELHADJEB	1.204.400.00		1.204.400.00
211	Total	61.093.508.86	/	61.093.508.86

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

. مباني (ح/213): عند تاريخ الإغلاق 2016/12/31 بلغت 4.159.613.901.12 دج اي بنسبة 07،95% من إجمالي التثبيات العينية .

جدول رقم (16-3): حساب البناءات بتاريخ 2016/12/31

Cpte	Intitulé	Montant Brut	Cessation	Montant Net
213	Constructions	4.201.881.872.66	42.267.971.54	4.159.613.901.12
	Total ...	4.201.881.872.66	42.267.971.54	4.159.613.901.12

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

التثبيات العينية: رصيد هذا الحساب في تاريخ الاغلاق هو 154.421.839.80 دج بنسبة 3،53% من اجمالي التثبيات العينية .

جدول رقم (17-3) حساب التثبيات العينية بتاريخ 2016/12/31

Cpt	Intitulé	Solde au 01/012016	Acquisition	Cessation	Solde au 31/12/2016
218	Autres Immobilisat. Corporelles	152.415.964.78	2.195.485.33	189.610.31	154.421.839.80
21	Total	152.415.964.78	2.195.485.33	189.610.31	154.421.839.80

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

وحركة الحساب كالتالي :

جدول رقم (18-3): حركة حساب التثبيات العينية بتاريخ 2016/12/31

CODE	LIBELLE	SLD.DEBUT EXE	MVM. DEBIT	MVM. CREDIT	SLD. DEBIT
2182500	EQUIPEMENT MENAGER	2 840 741,89	793.479.91	730.40	3.633.491.40
2183000	MAT. OUIT. CHANTIER ET D'ENTR.	4 159 050,12	1.170.859.02	131.579.91	5.198.329.23
2184500	VEHICULES UTILITAIRES	31 996 379,96		0,00	31 996 379,96
2185000	MOBILIER DE BUREAU	29 210 168,67	231.146.40	0	29.441.315.07
2185700	MAT.PHOTO.TELESERVEIL LANCE	400 501,74		0,00	400 501,74
2185900	DOCUMENTATIONS	94 545,50		0,00	94 545,50
2187000	AMENAGEMENTS & INSTALATION	83 714 576,90		57.300.00	83 714 576,90
	TOTAL.....	152 415 964.78	2.195.485.33	189.610.31	154.421.839.80

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

في 2016/12/21 تمت عملية الجرد الفيزيائي للتثبيات العينية (المادية) بواسطة لجنة تم إنشاؤها بواسطة مقرررة تم إمضاؤها من طرف المدير العام و تحمل رقم N°3430/2016 du 21/12/2015. حيث شملت عملية

الجرد (أدوات ومعدات مكتب ،معدات إعلام ألي ،أدوات الأمن والصيانة ،معدات النقل ،... الخ

وكانت نتائج الجرد المادي و المحاسبي كما سنوضح في الجدول الموالي الذي يلاحظ فيه ان الفرق بين الجرد

الفيزيائي والمحاسبي سالب والمبرر كالتالي :

جدول رقم (19-3): حساب / المطبخ بتاريخ 2016/12/21

n°	n° inventaire	Désignations	Qté	Montant total	Observations
01	19970032	Cuisinière 6Feux avec Tourn BRC SONARI	01	26.500.00	Réformé
		total ...		26.500.00	

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

يجدر الإشارة ان المطبوعة تعتبر ضائعة (مسروقة ان صح القول)

وحسب فروقات الجرد السالبة فان حساب 2185000 بمبلغ اجمالي يقدر ب 178.168.53دج وكذا بعض الفروقات في حساب 2187000 بمبلغ اجمالي يقدر ب 35.350.00دج و التي حولت الى البلدية مع محضر استلام و التي كان لزاما على مصلحة المحاسبة اخراجها من اصول الديوان و بعض الفروقات في حساب 2185700 بمبلغ 29.600.00دج و الحساب 213000 بمبلغ اجمالي 650.00دج و الحساب 2185900 بمبلغ اجمالي يقدر ب 25.295.00دج ،وسوف نقوم ادراج الوثائق المتوفرة للجرد الفيزيائي للحسابات التالية :

جدول رقم (3-20): حساب مواد ولوازم العمل بتاريخ 2016/12/21

n°	n° inventaire	Désignations	Qté	Montant total	Observations
01	20050102	décamètre 30 ml	01	650.00	Consumés
		total ...		650.00	

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

ان المبلغ الأكبر في حساب السيارات والمقدر ب 685.484.00دج وكما هو موضح يبين ان الحساب متكون من أربعة سيارات ،ثلاث محولة إلى ديوان ولاية الوادي والرابعة في حالة سيئة بعد تعرضها لحادث مرور والمبين في السيارات الاربعة التالية :

جدول رقم (3-21) : حساب سيارات نفعية بتاريخ 2016/12/21

n°	n° inventaire	Désignations	Qté	Montant total	Observations
1	19780047	Berline VW P/1600 LS	1	42.688.00	investissemnt très ensien transféré à el oued
2	19780048	Berline VW P/1600 LS	1	42.688.00	transféré à el oued
3	19780049	Fourgonette FIORINO	1	25.908.00	transféré à el oued
4	19990602	Accent LS 05 PORTES AC	1	574.200.00	Réformé suivant PV spa expertise
		-total ...		685.484.00	

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

جدول رقم (3-22): حساب اجهزة تصوير بتاريخ 2016/12/21

n°	n° inventaire	Désignations	Qté	Montant total	Observations
1	20001372	systeme d'alarme avec radar	1	29.600.00	matériel
		total ...		29.600.00	réformé

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

هناك بعض الفروقات في حساب 2185900 بمبلغ اجمالي يقدر ب 29.600.00دج

جدول رقم (3-23) : حساب وثائق بتاريخ 2016/12/21

n°	n° inventaire	Désignations	Qté	Montant total	Observations
1	19990132	Histoire de l'architecture	1	1.880.00	
2	19990133	Encyclopedy architecture	1	4.175.00	
3	19990134	Architecture islam	1	5.400.00	
4	19990135	L'art de batir 4 volume		13.480.00	
		total ...		25.295.00	

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

حسب جدول الجرد المتوفر لدينا نلاحظ فروقات في الحسابات متمثلة ايضا في الفروقات في الحساب 218300 بمبلغ يقدر ب 650.00 دج و حساب 2185900 بمبلغ يقدر ب 25.295.00 دج والتي تضمنت الوثائق السالفة الذكر .

جدول رقم (24-3) : حساب تجهيزات ادارية بتاريخ 2016/12/21

n°	n° inventaire	Désignations	Qté	Montant total	Observations
1	20080007	Tableau d'affichage	1	14.350.00	Matériels emprunté à la commune de Biskra non récupéré à ce jour
2	20080043	Grille d'exposition	1	3.000.00	
3	20080044	Grille d'exposition	1	3.000.00	
4	20080045	Grille d'exposition	1	3.000.00	
5	20080046	Grille d'exposition	1	3.000.00	
6	20080047	Grille d'exposition	1	3.000.00	
7	20080050	Grille d'exposition	1	3.000.00	
8	20080051	Grille d'exposition	1	3.000.00	
total ...				35.350.00	

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

حيث بلغ جرد هذا الحساب مجموع 35.350.00 دج تعتبر لدى بلدية بسكرة ولم تسترد حتى الان ز.

التثبيات المادية الجارية (ح/23): المبلغ الصافي في تاريخ الاغلاق يقدر ب291.942.445.45 دج بنسبة 12,6% من المبلغ الاجمالي للتثبيات الاصول غير الجارية. هذا الحساب يلاحظ انه يتزايد الى 32.157.484.25 دج مبينة فيم يلي :

الجدول رقم (25-3) : حساب التثبيات العينية بتاريخ 2016/12/31

Cpte	Intitulé	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Solde à la fin de l'exercice
232000	PROG.QUIN.2010-2014	35 486 805,50	9.148.538.20	44.635.343.70
232001	IMMO.CORP.EN COUR SIEGE OPGI	62 672 661,78	16.775.617.05	79.448.278.83
232010	PROG.1000+1000 COMPLIMENTAIRE RHP 2008	27 091 546,60	14.189.00	27 105 735.60
232012	PROGRAM . 1200 RHP 2007	54 682 828,29	2.196.512.00	56.879.340.29
232015	PROG.1500 RHP 2009	3 279 573.00	4.022.628.00	7.302.201.00
232	TOTAL.....	183 213 415.17	32 157 484.25	215 370 899.42

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

التثبيات المالية الأخرى (ح/27): يعتبر رصيد هذا للحساب في تاريخ الاغلاق 27.756.503.52

جدول رقم (26-3) : حساب التثبيات المالية الاخرى بتاريخ 2016/12/31

Cpte	Intitulé	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
275	Cautionnement. Versée	20.747.914.22	7.008.589.30	-	27.756.503.52
27	Total	20.747.914.22	7.008.589.30	-	27.756.503.52

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

اهتلاكات التثبيات (ح/ 28) إن إطفاء هذه الاهتلاكات تسجل في حسابات سنة 2016 بالمبلغ 2.175.466.421.22 دج كما يبين الجدول :

جدول رقم (27-3) حساب اهتلاكات التثبيات بتاريخ 2016/12/31

Cp te	Intitulé	Mouvement de l'exercice			Solde à la fin de l'exercice
		Solde au début de l'exercice	Mouvement de l'exercice		
		Mouvement débit	Crédit	Crédit	
280	Amort. Immobilisation Incorporée	2.198.466.66			2.198.466.66
281	Amort. Immobilisation Corporelles	2.104.045.665.35	17.170.638.59	88.591.394.46	2.175.466.421.22
28	Total	2.106.244.132.01	17.170.638.59	88.591.394.46	2.177.664.887.88

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

الفرع الثاني: مراجعة المخزونات

يتمثل الهدف العام من مراجعة المخزون في تحديد مدى عدالة عرض المخزون من المواد الخام و مخزون المنتجات التام اضافة الى تكلفة البضاعة المياعة من القوائم المالية .

مراجعة المخزون لسنة 2015

- حسابات المخزون (د/3): قُدّر رصيد هذا الحساب في 2015-12-31 بـ 720.456.393.00 دج، بنسبة

51، 25% وتمثلت هذه المخزونات فيما يلي:

الجدول رقم (28.3): حساب/ المخزونات في 31-12-2015

cl e	Intitulé	Réouverture	Mvt.Débit	Mvt.Crédit	Solde fin exe	%
3 0	Stock de Marchandises	83.146.520.68	238.847.965.59	83.621.063.75	238.373.422.52	33.09
3 1	Autres approvisionnements	2.248.712.22	4.634.979.94	4.578.969.37	2.304.722.79	0.32
3 5	Stocks de Produits	287.903.124.49	191.520.000.00	0.00	479.423.124.49	66.54
37	Stock à l'extérieur	433.776.21	355.123.20	433.776.21	355.123.20	0.05
38	Achats Stockés		243.007.844.60	243.007.844.60		
	Total	373.732.133.60	678.365.913.33	331.641.653.93	720.456.393.00	100

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

أ- حساب البضائع (د/30): طبيعة مخزون البضائع بديوان الترقية تتمثل في "وضعيات الإنجاز" أي مجموع الفواتير المتعلقة بإنجاز المشاريع الخاصة بالسكنات التساهمية الإجتماعية والترقوية الموجهة للبيع، وكانت حركة هذا الحساب خلال سنة 2015، ولقد بلغ هذا الحساب عند الاغلاق 2015/12/31 مبلغ 238.373.422.52 دج بنسبة 09,33% من ا.لاصول الجارية والموضح كالآتي :

الجدول رقم (29.3): حساب/ البضائع في 31-12-2015

CODE	Comptes LIBELLE	Debits	Crédit	MVM. DEBIT	MVM. CRÉDIT	SLD. DEBIT
300034	34 VILLAS PROMOTIONE	1 268 822,18	0,00	0,00	0,00	1 268 822,18
300038	IMMEUBLE MULTIFONC	2 810 985,51	0,00	0,00	0,00	2 810 985,51
300042	42 LOGTS LSP O.DJELLAL	0,00		25832039,93	25.832.039,93	0,00
300048	48 LOGTS PARTIC.O.DJELLAL	385 046,00		385 046,00	385 046,00	0,00
300058	58 LOGTS PROMOTIONEL		4 1250,76	41250,76	0,00	0,00
300060	60 LOGTS LPA BISKRA PROG.2011	1 752 011,25		113 006,25	41250,76	1 823 766,74
300080	80 LOGTS PROMOT.INDV.C			37079 364,91	37079364,91	0,00
300084	84 LOGTS LSP O.DJELLAL	6 278 037,44		0,00	0,00	6 278 037,44
00100650	100/650 LOGTS LPA GEND.	2 622 753,09		7 260 096,67	0,00	9 882 849,76
300184	184 LSP TOLGA			20283362,15	20283362,15	
100200650	200/650 LOG LPA DGSN PROG.2010	25 903 879,55		78 045 292,54		103949172,09
300220	100 LSP TOLGA ET O.DJELLAL	169 518,00				169 518,00
300350650	350/650 LOG LPA PROG.2010	112 190 270,80				112 190 270,80
	Total.....	83 146 520.68		238 847 965.59	83 621 063.75	238 373 422.52

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

ب- تموينات أخرى (د/32): قُدّر رصيد هذا الحساب في 31-12-2015 بمبلغ 2.304.722.79 دج، ويمكن توضيح عناصر هذا الحساب في الجدول الموالي:

الجدول رقم (30-3): حساب/ تموينات أخرى في 31-12-2015

° Cpte	Intitulés Des Comptes	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
321100	Carburant		1.130.097.46	1.130.097.46	
321200	Mat. Fres. D'entretien	129.382.28	9.720.00	33.402.91	105.699.37
321300	Mat. Fourn. Bureau	1.874.172.29	2.550.473.67	2.441.279.52	1.983.366.44
321400	Mat.de Construction	1.581.43	12.400.00	13.981.43	1.581.43
321500	Pièce de Rechange	238.276.22	386.415.77	416.873.89	207.818.10
321600	Mat.Fourn. Quincaillerie	5.300.00	545.873.04	543.334.16	7.838.88
32	Total	2.248.712.22	4.634.979.94	4.578.969.37	2.304.722.79

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

الجرد الفيزيائي والمحاسبي للمخزونات : أنّ الفروقات بين الجرد المادي والجرد المحاسبي للمخزونات كانت جدّ صغيرة، حيث أرجعته لجنة الجرد إلى طريقة حساب المخرجات المطبقة بديوان الترقية والمتمثلة في التكلفة المتوسطة المرجحة، بالإضافة إلى ذلك لوحظ أنّ الفرق بين الجرد المادي والجرد المحاسبي المتعلق بالوقود يُقدّر بـ 25,1 دج.

ج- منتجات تامة (د/35): قُدّر رصيد هذا الحساب في 31-12-2015 بمبلغ 479.423.124.49 دج، وتمثلت هذه المنتجات التامة فيما يلي:

الجدول رقم (31-3): حساب/ منتجات تامة خلال سنة 2015

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
355	Produit finis		191.520.000.00		191.520.00.00
355042	Produits Finis 42 LSP O.JELLAL	2.614.711.88	/	/	2.614.711.88
550421	Produit. Stock.Loc.42 LSP O.Djellal	6.393.540.10	/	/	6.393.540.10
355144	Produits Finis 144 LSP ELHADJEB	13.413.133.91	/	/	13.413.133.91
355184	Logts 184 LSP TOLGA	240.465.128.80	/	/	240.465.128.80
3551841	LOCAUX 184 LSP TOLGA	25.016.609.80	/	/	25.016.609.80
35	Total	287.903.124.49	191.520.00.00	0.00	479.423.124.49

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

د- مخزون خارجي (د/37): قُدّر رصيد هذا الحساب في 31-12-2015 بمبلغ 355.123.2 دج، ونخص بالذكر الوقود المتواجد خارج الديوان و الغير خاضع للمحاسبة والمفصل كالاتي :

الجدول رقم (32-3) : حساب/ مخزون خارجي خلال سنة 2015

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
711000	Stock à l'extérieur	433.776.21	696.320.00	774.974.26	355.123.20
371	Total	433.776.21	355.123.20	433.776.21	355.123.20

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

مراجعة المخزون لسنة 2016

- الأصول الجارية

رصيد حسابات الأصول الجارية إجمالي المبلغ الصافي يقدر ب 2.889.871.284.06 دج مكونة من ما يلي

جدول رقم (33-3) حسابات الأصول الجارية 2016/12/31

Désignation	Montant Brut	Amortiss/Provis.	Montant Net	%
Stocks et en cours	710.874.899.86	-	710.874.899.86	24.60
Clients	647.363.029.35	-	647.363.029.35	22.40
autres débiteurs	1.084.317.800.54	-	1.084.317.800.54	37.52
impôts et assimilés	2.867.592.47	-	2.867.592.47	0.10
Trésorerie	444.447.961.84	-	444.447.961.84	15.38
Total de l'Actifs Courant	2.889.871.284.06	-	2.889.871.284.06	100%

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

. حسابات المخزون وقيد التنفيذ : رصيد هذا الحساب في تاريخ الاغلاق يقدر ب 710.874.899.86

بنسبة 6,24% من صافي الاصول الجارية .

جدول رقم (34-3) : حساب المخزونات بتاريخ 2016/12/31

	Intitulé	Réouverture	Mvt. Débit	Mvt. Crédit	Solde fin exe	%
00	Stock de Marchandises	238.373.422.52	232.619.812.51	241.520.424.75	229.472.810.28	32.28
	Autres approvisionnements	2.304.722.79	4.242.161.94	4.845.801.24	1.701.083.49	0.24
255	Stocks de Produits	479.423.124.49	-	-	479.423.124.49	67.44
37	Stock à l'extérieur	355.123.20	277.881.60	355.123.20	277.881.60	0.04
18	Achats Stockés	-	236.506.732.02	236.506.732.02	-	-
3	Total	720.456.393.00	473.646.588.07	483.228.081.21	710.874.899.86	100

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

1.1 مخزون البضائع (ح/30): رصيد هذا الحساب يقدر ب 229.472.810.28 دج بنسبة 28,32% من المجموع

الصافي الاصول الجارية .

طبيعة مخزون البضائع بديوان الترقية تتمثل في "وضعيات الإنجاز" أي مجموع الفواتير المتعلقة بإنجاز المشاريع الخاصة بالسكنات التساهمية الإجتماعية والترقوية الموجهة للبيع، وكانت حركة هذا الحساب خلال سنة 2013 كالتالي:

جدول رقم (35-3) : حساب البضائع ت بتاريخ 2016/12/31

N° Cpte	Institute des Comptes	Solde au 31/01/2015		Mouvement		SLD. DEBIT
		Debits	Crédit	MVM. DEBIT	MVM. CREDIT	
300034	34 VILLAS PROMOTIONE	1 268 822,18	0,00	0,00	0,00	1 268 822,18
300038	IMMEUBLE MULTIFONC	2 810 985,51	0,00	0,00	0,00	2 810 985,51
300042	42 LOGTS LSP O.DJELLAL	0,00		369.330,00	369.330,00	0,00
300058	58 LOGTS PROMOTIONEL	0,00	4 1250,76	0,00	0,00	-41.250,00
300060	60 LOGTS LPA BISKRA PROG.2011	1.865.017,50		440.402,17	000	2.305.419,67
300080	80 LOGTS PROMOT.INDV.C	0,00		13.075.128,35	13.075.128,35	0,00
300084	84 LOGTS LSP O.DJELLAL	6 278 037,44		0,00	0,00	6 278 037,44
300100650	100/650 LOGTS LPA GEND.	9 882 849,76		16.766.987,26	0,00	26.649.837,02
300184	184 LSP TOLGA	0,00	0,00	33.598.584,50	33.598.584,50	0,00
300200650	200/650 LOG LPA DGSN PROG.2010	103949172,09	0,00	90.528.209,81	194.477.381,90	0,00
300220	100 LSP TOLGA ET O.DJELLAL	169 518,00				169 518,00
300350650	350/650 LOG LPA PROG.2010	112 190 270,80	0,00	77.841.170,42	0,00	190.031.441,22
	Total.....	238 373 422,52	0,00	232.619.812,51	241.520.424,75	229.472.810,28

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

- إجراء عملية تصحيح للحساب 300058 :سكنات ترقوية لان هذا الحساب يظهر دائن اي سالب ولانه لا يمكن أن يكون دائن .

تموينات أخرى ح/32 :

إن رصيد الحساب 32 مخزون المواد الأولية و التموينات يقدر ب 1.701.083.49 دجاي بنسبة 24,0% من صافي الاصول الجارية ،هذا المبلغ يتمثل في :

الجدول رقم (36-3): حساب التموينات الاخرى بتاريخ 2016/12/31

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
321100	Carburant		1.339.891.20	1.339.891.20	
321200	Mat. Fres. D'entretien	105.699.37	261.820.00	279.063.00	88.456.37
321300	Mat. Fourn. Bureau	1.983.366.44	2.067.902.73	2.562.539.27	1.488.729.90
321400	Mat.de Construction		9.000.00	9.000.00	
321500	Pièce de Rechange	207.818.10	196.333.01	299.317.77	104.833.34
321600	Mat.Fourn. Quincaillerie	7.838.88	367.215.00	355.990.00	19.063.88

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

ان عملية الجرد الفيزيائي لمخزون مختلف المنتجات أنجزت من طرف لجنة خاصة حسب القرار n°3430/2016 du 21/12/2016, ولقد خرجت اللجنة بما يلي :

جدول رقم (37-3): الجرد الفيزيائي لحساب التموينات بتاريخ 2016/12/21

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Inventaire Physique	Inventaire Comptable	Ecart (+)	Ecart (-)
321100	Carburant	277.881.60	277.882.89	/	1.29
321200	Mat. Four. D'entretien	88.456.37	88.456.83	/	0.46
321300	Mat.Fourn. Bureau	1.488.729.90	1.488.610.67	119.23	/
321400	Mat.de Construction			/	/
321500	Pièce de Rechange	104.833.34	104.833.34	/	/
321600	Mat.Fourn. Quincaillerie	19.063.88	19.063.88	/	/
31	Total	1.978.965.09	1.978.847.61	117.48	

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

- أما فيما يخص جرد المخزونات فإن الفروقات جد ضئيلة والمقدر ب117.48دج و المبلغ الأكبر متواجد في حساب321300 مواد ولوازم مكتبية بمبلغ يقدر ب 119.23دج و لجنة الجرد أرجعته إلى طريقة حساب المخرجات التي هي على أساس التكلفة المتوسطة المرجحة ، وبالتالي أوصى بإتباع طريقة واحدة في إدخال وإخراج المخزونات .

يبين الجدول أعلاه أنّ الفروقات بين الجرد المادي والجرد المحاسبي للمخزونات كانت جدّ صغيرة، حيث أرجعته لجنة الجرد إلى طريقة حساب المخرجات المطبقة بديوان الترقية والمتمثلة في التكلفة المتوسطة المرجحة، بالإضافة إلى ذلك لوحظ أنّ الفرق بين الجرد المادي والجرد المحاسبي المتعلق بالوقود كان سلبي ب 1,92دج، كما وجد الفرق السلبي في حساب 321200، لكن هذه الاختلافات تفسر التناقض بين موارد وخدمات قسم المحاسبة العامة يجب ان يكون منظما و مبررا وفقا لقواعد اللجنة .

مخزون المنتجات (ح/35) : حساب 35 مخزون المنتجات قدرت ب 479.423.124.49 دج عند تاريخ الإغلاق أي بنسبة 44,76% مفصلة كما يلي :

جدول رقم (38-3): حساب مخزون المنتجات بتاريخ 2016/12/31

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
355	Produit finis	191.520.000.00	/	/	191.520.000.00
355042	Produits Finis 42 LSP O.JELLAL	2.614.711.88	/	/	2.614.711.88
3550421	Produit. Stock.Loc.42 LSP O.Djellal	6.393.540.10	/	/	6.393.540.10
355144	Produits Finis 144 LSP ELHADJEB	13.413.133.91	/	/	13.413.133.91
355184	Logts 184 LSP TOLGA	240.465.128.80	/	/	240.465.128.80
3551841	LOCAUX 184 LSP TOLGA	25.016.609.80	/	/	25.016.609.80
35	Total	287.903.124.49	/	/	479.423.124.49

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

II - 4 - مخزونات بالخارج (ح/37) : حساب 37 مخزون المنتجات قدر بمبلغ 277.881.60 دج بنسبة 40,0% من صافي الأصول الجارية حيث يمثل الوقود الحساب المتواجد بالخارج و المبين كالتالي :

جدول رقم (39-3): حساب مخزون لدى الغير بتاريخ 2016/12/31

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
3711000	Stock à l'extérieur	355.123.20	277.881.60	355.123.20	355.123.20
371	Total	355.123.20	277.881.60	355.123.20	355.123.20

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

المطلب الثالث: النتائج والتوصيات

الفرع الأول: النتائج : بعد محاولة تنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية لمختلف حسابات ديوان الترقية للسنوات المالية على التوالي 2015،2016 ، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج تمثلت في النقاط التالية:

- عملية المراجعة الداخلية تمر بعدة مراحل وخلال كل مرحلة يكون المراجع الداخلي فيها بحاجة الى معلومات قد يكون اغلبها ان ام نقل كلها معلومات محاسبية .
- المعلومات المحاسبية هي عبارة عن سلعة يجب ان تمتاز بالجودة حتى تلبي حاجات مستخدميها احسن استخدام.
- هناك اهتمام بالمراجعة الداخلية ويتجلى ذلك بمنح صاحب هذه الوظيفة الاستقلالية في اداءه لمهمته .
- مخرجات نظام المعلومات المحاسبية "القوائم المالية" يتم إعدادها وعرضها وفقاً لقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF)، المعمول به منذ سنة 2010
- معظم العمليات المحاسبية تم تسجيلها وفقاً لوثائق ومستندات مدعمة له وذلك يزيد من مصداقية مخرجات هذه العملية ا.
- حتى تكون نتائج المراجعة الداخلية الأقرب للواقعية فان عملية الجرد المادي للثبنيات والمخزونات تُجرى مرة كل سنة من طرف لجنة يتم إنشائها وفقاً للمقررة مُمضاة من طرف المدير العام، وتنتهي هذه العملية بمحضر جرد ممضي كذلك من طرف كل أعضاء اللجنة القائمة بعملية الجرد.
- هناك أصول مسجلة في حسابات ديوان الترقية والتسيير العقاري بينما هي ليست بحيازة ديوان الترقية ويتم جردها وفقاً للوثائق فقط، وهذا مخالف للقواعد الخاصة بتقييم والإدراج في الحسابات .
- تعالج الإهلاكات السنوية لأصول ديوان الترقية خلال السنة قبل إلغاء وإخراج الأصول التي تم بيعها خلال سنوات مالية سابقة، وهذا ما يدل على وجود خلل وخطأ في تقدير الأصول وبالتالي نتائج وهمية غير صادقة .
- على المؤسسة أن تقوم بحذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية عند خروجه من الكيان أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، ولم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقاً وهذا أيضاً تكرر الاشارة اليه في تقرير المراجع الداخلي .
- وجود فروقات جدّ كبيرة بين الجرد المحاسبي والجرد الفعلي لعناصر الثبنيات دون وجود تبرير مقنع لهذه الانحرافات.
- وجود العديد من الحسابات ذات أرصدة ثابتة منذ سنوات مالية سابقة ولم تحدث بها اي حركة ، ولم يتم متابعتها من طرف الجهات المعنية رغم اشارة المراجع الداخلي لذلك في كل تقرير .
- لا يتعامل المراجع الداخلي مع بعض الوثائق عند الشروع في عملية المراجعة الداخلية التي وفق قوله تتم آليا
- عدم وجود تسجيل كامل لكل الثبنيات المنقولة وغير المنقولة في سجل جرد الثبنيات الذي هو تحت مسؤولية مصلحة المحاسبة، كما تبين بعد إعادة حساب الإهلاكات أنّها غير مطابقة لما هو موجود في هذا السجل.

- وجود أيضا العديد من الحسابات غير مفهومة وبدون أسماء مَوْضحة لها مع العديد من الحسابات ظاهرة بغير طبيعتها المحاسبية الأصلية.

الفرع الثاني : التوصيات

بناءً على النتائج المتوصل إليها يُمكن تقديم بعض التوصيات بخصوص النقاط التالية:

- فصل المباني التي تم بيعها خلال السنوات المالية السابقة عن التي موجودة فعلا وذلك لإظهار حساب 213 " المباني بقيمته الحقيقية.

- الجدية اكثر في دراسة الفروقات بين نتائج الجرد المادي والجرد المحاسبي، تشكيل لجنة خاصة لإجراء التحقيق حول ضياع التثبيات.

- التسجيل المحاسبي المتعلق بتسوية الإنحرافات الناتجة عن فروقات الجرد المادي والجرد المحاسبي.

- مراجعة العمليات المحاسبية التي تم إعدادها في سجل جرد التثبيات، وذلك لضمان تسجيل كامل لكل ما يتعلق بالأصول المادية والمعنوية لديوان الترقية.

- ان الحسابات التي لم تحصل لها أي حركة خلال السنة يجب القيام بالتسويات المحاسبية التي تتعلق بها والتي يشار إليها في تقرير المراجع الداخلي وهي كالتالي :

أ- 321100 وقود.

ب- 355144 منتجات تامة (144 مسكن تساهمي الحاجب).

ج- 30084 بضاعة (84 مسكن تساهمي أولاد جلال).

د- 300034 بضاعة (34 فيلا ترقيوي).

هـ- 300220 بضاعة (100 مسكن طولقة وأولاد جلال).

- تشكيل لجنة الإلتلاف و لجنة إثبات الضياع من اجل تحديد مصير كل عنصر و إخراجهم من الأصول .

- تطبيق البرنامج الجديد لمعالجة المخزون منذ شراءه سنة 2014 الى اليوم رغم وجود خلل في البرنامج الحالي.

خلاصة الفصل:

لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة دور كبير في ترقية الخدمة العمومية في ميدان السكن خاصة لصالح الفئات الاجتماعية أكثر حرمانا ، وفي تنفيذ مشاريع الدولة للإسكان وكذا إدارتها وتسييرها و اتخاذ الإجراءات اللازمة لتقديم خدمات صيانة و ترميم الأملاك العقارية و إعادة الاعتبار إليها و إعادة هيكلتها.

ومن خلال هذا الفصل تم دراسة واقع كل من المراجعة الداخلية والمعلومة المحاسبية متمثلة في نظام المعلومات باعتباره منتج لها بحيث تتم عملية التوزيع الممنهج للمعلومة وذلك لتمكين مستخدميها منها ، حيث أننا نلاحظ أن للمتعامل في ديوان الترقية والتسيير العقاري يجب أن يعترف بجملة النقائص التي تتزايد وذلك لتجاهلها وتجاهل الحد منها .

ولمزيد من التوضيح حاولنا مراجعة اهم الأنظمة الفرعية لهذا النظام وفحص وتقييم بعض مخرجاته وذلك بهدف تبيان الأثر الواضح لجودة المعلومة المحاسبية على المراجعة الداخلية و على المراجع الداخلي.

الخاتمة

من خلال ما تقدم من دراسة لوظيفة المراجعة الداخلية تبين الحاجة المتزايدة للمعلومة المحاسبية ومدى الأثر الذي تمارسه هذه الأخيرة على المراجعة الداخلية ، وانطلاقا من بحثنا هذا نحاول إثبات صحة فرضيات الدراسة

- " إن المراجعة الداخلية هي مجموعة من المبادئ والمعايير والاجراءات التي تحكم وتنظم وتعالج المعلومات المحاسبية فتحولها بذلك إلى معلومات مصاغة في شكل تقارير مالية تساعد مسيري المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة بشكل يساهم في تحقيق الأهداف المحددة سلفا".

إن وظيفة المراجعة الداخلية بحاجة ماسة إلى المعلومة المحاسبية أكثر من أي نوع آخر للمعلومات نظرا لارتباطها بالقرارات ذات الطابع الاقتصادي من جهة ومن جهة أخرى كونها معلومات كمية قابلة للتحقق من صحتها ، أصبحت المعلومات المحاسبية وفي ظل التطور التقني ذات أهمية كبيرة وتتبع هذه الأهمية من كون ان نظام المعلومات المحاسبية يقوم بتوفير المعلومات للأطراف الداخلية المتمثلة بالإدارة ووحداتها المختلفة وكذلك للأطراف الخارجية المتمثلة بالمستثمرين والمصارف والجهات الحكومية وال نقابات ومؤسسات المجتمع المدنيالخ.

وبالتالي فان المراجعة الداخلية تتعامل مع المعلومة المحاسبية كوسيلة وغاية في نفس الوقت وهكذا نكون قد أثبتنا صحة الفرضية الأولى .

- "المعلومة المحاسبية هي ناتج العملية التشغيلية التي تجري على البيانات المحاسبية التي تستخدم من طرف الجهات الداخلية والخارجية والخارجية و التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية و بما يحقق الفائدة من استخدامها" حيث انه زاد الاهتمام بالمعلومات المحاسبية من جانب مستخدميها

وبما أن المحاسبة تجهز كافة الأنظمة الفرعية للوحدة بالمعلومات المفيدة ، إذا فان للمعلومات المحاسبية أهمية كبيرة في توجيه وترشيد القرارات لمتخذي القرار ، وفي ظل التطورات الحديثة التي أثرت على المحاسبة وبعد أن أصبحت هناك فجوة في المعلومات المقدمة من قبل الوحدات المحاسبية حيث أصبحت هذه المعلومات الواردة في القوائم المالية لا تفي بالغرض المطلوب بالنسبة لمستخدم المعلومات لذا ظهرت أساليب تساعد مستخدم المعلومات المحاسبية في التوصل الى اتخاذ القرار المناسب ، وذلك عن طريق عرض هذه المعلومات وفق قوائم مالية معدة على أسس ومعايير دولية وكل هذا في سبيل نقل صورة تتمتع بالمصداقية عن الوحدة ومركزها المالي . إضافة إلى أن مجلس المعايير المحاسبية أصدر مجموعة خصائص تسمى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ولكي تتمتع المعلومات بالجودة لابد من تطبيق هذه الخصائص حيث تكون ذات فائدة للمراجع الداخلي باعتباره القائم بعملية المراجعة ، و هذا ما يثبت فرضيتنا الثانية .

إن دور جودة المعلومة المحاسبية يظهر على المراجع الداخلي وعلى تقاريره التي يخرج بها بعد عملية التقييم والفحص، فهذا النوع من المعلومات تزيد من معرفة المراجعة الداخلية وتقلل من درجة التأكد لديهم ويساعدهم على التوصل إلى قرارات رشيدة وفي المقابل فإن عدم توفر المعلومات المحاسبية التي تتصف بالجودة المطلوبة يعتبر من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات ذات الطابع الاقتصادي .

ويظهر دور جودة المعلومة حسب الدراسة التي قمنا بها واضحا، حيث نلاحظان عملية وتقارير المراجعة الداخلية تتزايد كفاءتها وفعاليتها أو تتناقص بحسب المعلومات المتوفرة لديهم وبالتالي فإن المراجعة الداخلية كعملية يتوقف جودتها بطبيعة المعلومات التي استعملها المراجع الداخلي فإن كانت صادقة وملائمة تكون تقارير عملية المراجعة اليا ذات جودة، حيث نستنتج من تحجج المراجع دائما بنوعية المعلومة ونسبة توفرها عند تقييمه لاداءه .

النتائج :

الدراسة الميدانية أظهرت بان جودة المعلومات المحاسبية لها بالغ الأثر على المراجعة الداخلية وذلك من خلال الاستنتاجات المتوصل إليها :

- أصبحت المراجعة الداخلية ضرورة وجزء لا يتجزأ من أنشطة جميع المؤسسات على اختلاف أعمالها
- تعتبر المراجعة الداخلية عملية إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل على تطوير وتحسين أنشطتها
- يستخدم المراجع الداخلي في إطار أداء مهمته عدة أدوات ووسائل تساعده في تحقيق الأهداف التي تريد التوصل إليها من عملية المراجعة .
- تتم عملية المراجعة الداخلية وفق مراحل وخطوات مترابطة ومنكاملة فيما بينها طبقا للمبادئ والمعايير المتعارف عليها .
- المعلومة بصفة عامة والمعلومة المحاسبية بصفة خاصة عبارة عن سلعة تتصف بمستويات عديدة من الجودة ويريدوا مستعملوها ان تكون ذات جودة عالية لكي تلبى الحاجة بالدرجة المرغوبة .
- المستفيدون من المعلومة المحاسبية لا يحصلون على كل ما يحتاجون من هذه المعلومة و ذلك لعدم الإفصاح عنها .

– لا يمكن أن تكون المعلومة المحاسبية ذات جودة إلا إذا كانت منتجة من نظام معلومات محاسبي كفاء .

- بتعامل نظام المعلومات المحاسبي مع عدة أنظمة يستمد منها مدخلاته الأساسية ومن المهم التأكد من صحة ودقة البيانات التي تنتجها هذه الأخيرة لضمان صحة المعلومات المحاسبية ، ولذلك من الضروري المعرفة التامة بالمستندات التي يستخدمها و الإجراءات التي تتحكم في معالجة بياناتها و انتقالها حتى الوصول إلى نظام المعلومات المحاسبية الذي يقوم بدوره بالرقابة على صحة هذه الوثائق و البيانات التي تحملها .

- يتميز الديوان بكبر حجم نشاطه و تعقد وتشابك عملياته و ذلك يلزمهم بتوفير عدد كافي من المراجعين الداخليين لتغطية أعمال الرقابة والمراجعة على أنشطتها ،و لكن في الواقع يوجد مراجع واحد يتولى أداء هذه الوظيفة مما يشكل ذلك عائقا أمام قدرة خلية المراجعة على أداء مهامها بالكفاءة والفعالية المطلوبة .

- عدم توفر بعض الوثائق مثل ملف جرد المخزون والتثبيبات ويرجع السبب الى تغيير الديوان لمقره ،حال ذلك وعدم حصول الباحث على اهم الوثائق التي تساعد في عملية المراجعة .

التوصيات

- على مسؤلي ديوان الترقية والتسيير العقاري الاهتمام أكثر بطريقة إعداد المعلومات المالية بشكل مفصل من خلال القوائم المالية ووفقا للمبادئ المحاسبية و الإجراءات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي .
 - تطهير الحسابات الثابتة منذ عدة سنوات سابقة حتى تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي الحق للديوان ،حيث تمثل هذه المخرجات مدخلات المراجعة سواء كانت مراجعة داخلية ام خارجية .
 - وجوب استغناء المراجع الداخلي عن المفهوم التقليدي للمراجعة واستعمال الحاسوب ،و اقتحام نظام إدارة البيانات باعتباره جزءا لا يتجزأ من للنظام الحديث للرقابة الداخلية و ذلك لإبداء الرأي مهني سليم مبني على إطلاع واسع على المعطيات اللازمة.
 - على المراجع الداخلي أن يقوم بزيارات مفاجئة لمختلف المصالح للإطلاع أكثر على واقع السير العملي للمصالح .
 - ضرورة الاهتمام بالتوصيات و الاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمراجع الداخلي وذلك من خلال تكرار نفس التوصيات لعدة سنوات متتالية .
 - يجب معالجة كل الخلل المصرح به في التقارير المراجع الداخلي واتخاذ الاجراءات اللازمة وتطهير مايجب تطهيره حتى نزيد من فعالية المراجعة الداخلية وعدم الدوران حول نفس الحسابات .
- آفاق البحث :** تجدر الإشارة إلى أن موضوع البحث هذا لم يتم تناوله بنفس العنوان ولكم تم تناوله من منظور النظام المنتج للمعلومة ،لقد تم تناوله وبعده طرق ومن مختلف وجهات النظر ولكن يبقى من المواضيع القابلة للتوسع والتعمق ،لذلك يمكن اقتراح ما يلي :
- دور جودة المعلومة المحاسبية في زيادة جودة تقرير المراجع الداخلي .
 - دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين المراجعة الداخلية (دراسة مقارنة بين مؤسستين)
 - دور جودة المعلومة المحاسبية في تحسين المراجعة الاجتماعية .

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
بَدَأَ خَلْقَ الْإِنسَانِ
مِنْ طِينٍ ثُمَّ عَلَّمَهُ
الْقُرْآنَ وَالْحِكْمَ
وَالْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
أَنْزَلَ مِنَ السَّمَاءِ
الْمَاءَ فَجَاءَ بِهِ
الْحَبَّ وَأَنْزَلَ مِنَ
السَّمَاءِ الْوَحْشَ
فِيهَا لَعْنَةُ اللَّهِ
عَلَى الْفٰكِرِينَ الَّذِينَ
كَانُوا يَكْفُرُونَ
وَالْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
أَنْزَلَ مِنَ السَّمَاءِ
الْمَاءَ فَجَاءَ بِهِ
الْحَبَّ وَأَنْزَلَ مِنَ
السَّمَاءِ الْوَحْشَ
فِيهَا لَعْنَةُ اللَّهِ
عَلَى الْفٰكِرِينَ الَّذِينَ
كَانُوا يَكْفُرُونَ

وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون
وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم
تعملون.

سورة التوبة الآية: 104

الإهداء

اهدي ثمرة جهدي إلى :

أميأبي

إلى سندي ومن استمد منه قوتي وإصراريزوجي العزيز .

إلى أولادي الأعزاء :

(قصي ، الحسن والحسين ، ساجد ، والغالية مريم)

الباحثة

شكر وتقدير

الحمد لله دائماً وأبداً حمداً كثيراً كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه واستغفره وأتوجه إليه .

كل الشكر و التقدير إلى الأستاذ الذي لم يبخل عليا بالمساعدة الأستاذ الدكتور :

علون محمد لمين

الشكر موصول للأستاذة المشرفة على دعمها وتفهمها وسعة صدرها الأستاذة :

بركات ربيعة

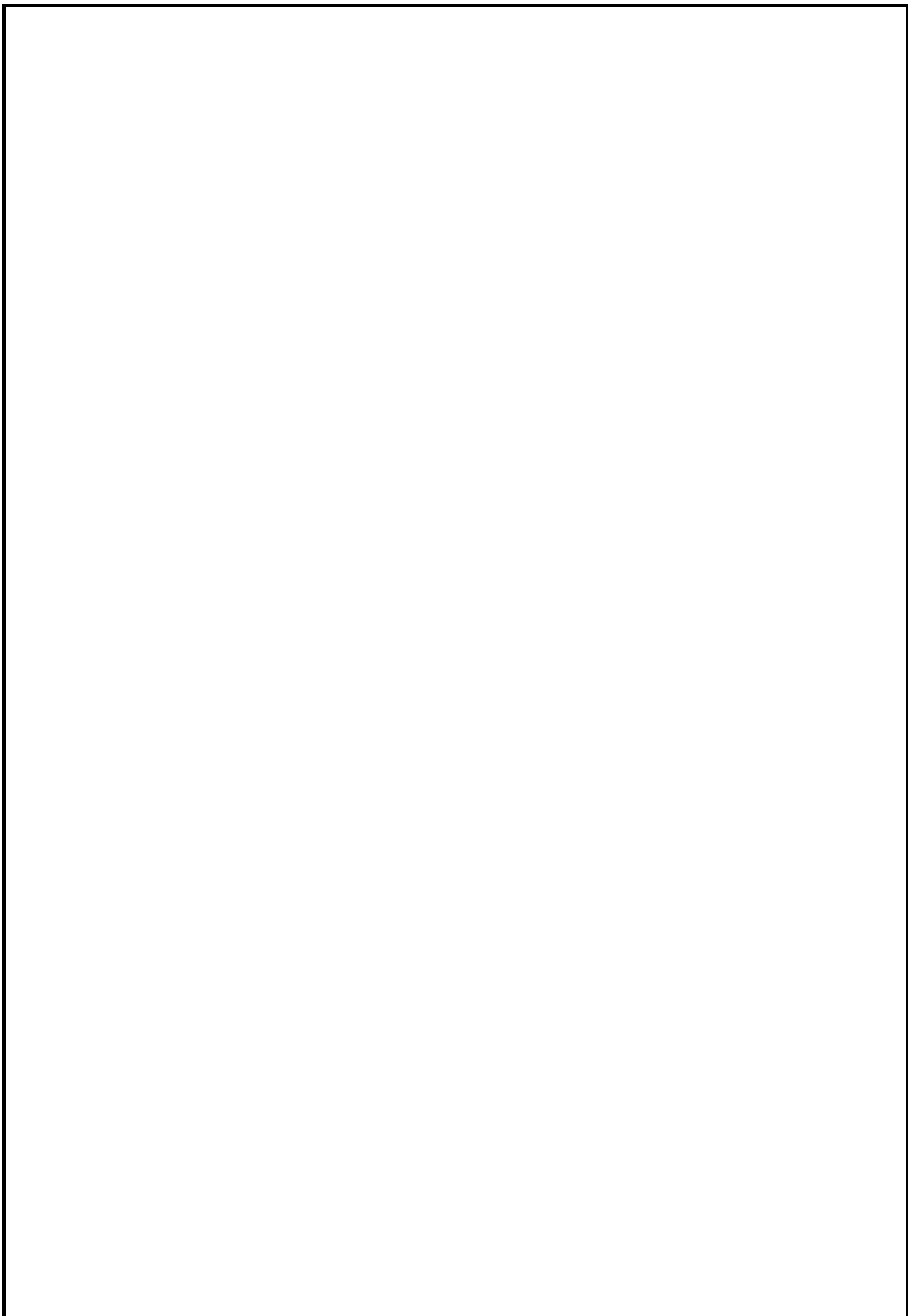
كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من أسهم برأيه و تشجيعه ولو بكلمة طيبة من الزملاء والزميلات .

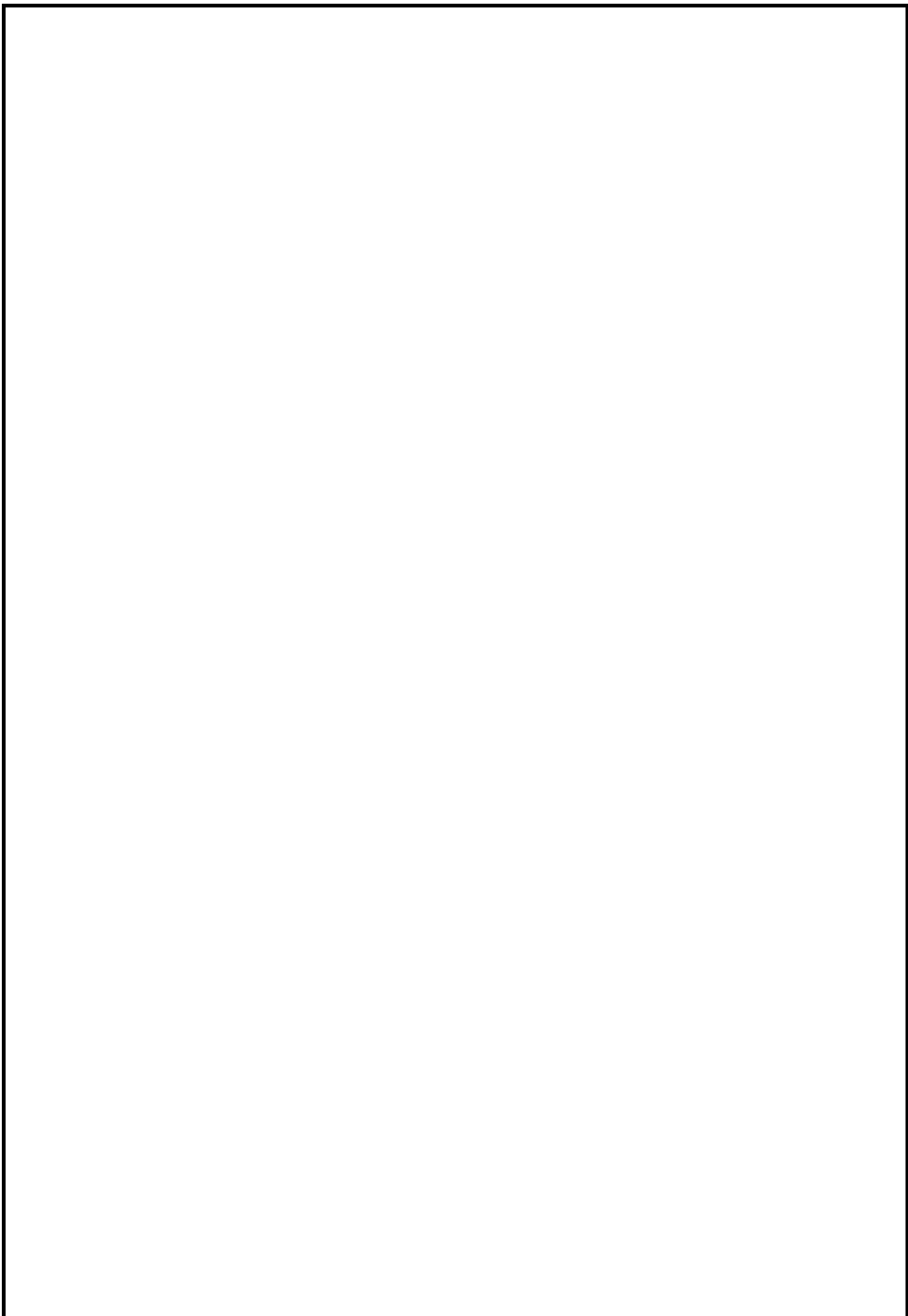
كل الشكر والامتنان إلى :

عقون وسيلة وبكري هاجر

الباحثة

المقدمة





فهرس المحتويات

الأخاتمة

قائمة الجداول

الافتصارات	الدالة
COSO	The commette of sponsoring organisation لجنة حماية التنظيمات الإدارية
FASB	Financial accounting standards Board مجلس معايير المحاسبة الدولية
GAO	Gouvernement accountability office مكتب المحاسبة العام الأمريكي
AIS	Accounting International Standards لجنة المعايير الدولية المحاسبية
SOX	SARBANS OXLYA CT قانون ساربانز أوكسلي

ملحق رقم (01)

OPGI BISKRA 2015

ROUTE DE TOLGA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:098907010070239

EXERCICE:01/01/15 AU 31/12/15

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2015	2014
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		9 530 382,42	-38 709 038,17
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-1 892 460 205,08	-928 704 867,21
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		-1 882 929 822,66	-967 413 905,38
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		508 685 379,45	441 123 766,96
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		5 309 396 838,31	5 309 396 838,31
TOTAL II		5 818 082 217,76	5 750 520 605,27
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		137 392 742,20	127 112 133,03
Impôts		76 787 534,41	87 137 482,50
Autres dettes		644 625 117,10	429 392 399,12
Trésorerie passif		623 421 531,48	622 389 506,71
TOTAL III		1 482 226 925,19	1 266 031 521,36
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		5 417 379 320,29	6 049 138 221,25

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

ملحق رقم (02)

OPGI BISKRA 2015

ROUTE DE TOLGA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:098907010070239

EXERCICE:01/01/15 AU 31/12/15

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2015	2014
Ventes et produits annexes		231 555 902,59	565 100 846,93
Variation stocks produits finis et en cours		191 520 000,00	153 161 254,80
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		423 075 902,59	718 262 101,73
Achats consommés		-88 934 510,90	-430 284 840,85
Services extérieurs et autres consommations		-30 427 870,04	-42 456 179,51
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-119 362 380,94	-472 741 020,36
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		303 713 521,65	245 521 081,37
Charges de personnel		-295 208 044,39	-286 179 561,89
Impôts, taxes et versements assimilés		-6 643 864,00	-12 270 810,48
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 861 613,26	-52 929 291,00
Autres produits opérationnels		283 179 950,66	93 566 724,03
Autres charges opérationnelles		-186 717 261,72	-9 064 190,43
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-88 793 919,78	-70 282 280,77
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		9 530 382,42	-38 709 038,17
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		9 530 382,42	-38 709 038,17
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		706 255 853,25	811 828 825,76
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-696 725 470,83	-850 537 863,93
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		9 530 382,42	-38 709 038,17
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			

ملحق رقم (03)

OPGI BISKRA 2015

ROUTE DE TOLGA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:098907010070239

EXERCICE:01/01/15 AU 31/12/15

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

	NOTE	2015	2014
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		699 732 456,06	403 216 250,02
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-592 264 811,78	-502 108 265,15
Intérêts et autres frais financiers payés		-644 648,56	-535 311,75
Impôts sur les résultats payés		-25 900,00	
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		106 797 095,72	-99 427 326,88
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		11 758 652,62	11 736 933,30
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		118 555 748,34	-87 690 393,58
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décassements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-49 347 916,57	-70 774 464,38
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		10 948 181,10	12 666 514,74
Décassements sur acquisitions d'immobilisations financières			-1 574 227,62
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			3 419 438,14
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-38 399 735,47	-56 262 739,12
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		71 677 371,49	21 170 000,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-7 937 984,60	-1 827 628,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		63 739 386,89	19 342 372,00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		143 895 399,76	-124 610 760,70
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		-367 501 460,39	-242 890 699,69
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		-223 934 716,42	-367 501 460,39
Variation de la trésorerie de la période		143 566 743,97	-124 610 760,70
Rapprochement avec le résultat comptable		134 036 361,55	-85 901 722,53
*** Erreur *** Ecart entre variation classe 5 et Contre-partie		328 655,79	

(04) ملحق رقم

OPGI BISKRA 2016
ROUTE DE TOLGA BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:098907010070239

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2016		2015
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles		3 518 000,00	2 198 466,66	1 319 533,34
Immobilisations corporelles				
Terrains		61 093 508,86		61 093 508,86
Bâtiments		4 159 613 901,12	2 037 665 902,73	2 231 176 020,27
Autres immobilisations corporelles		154 421 839,80	137 800 518,49	19 076 151,82
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours		291 942 445,45		291 942 445,45
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		27 756 503,52		27 756 503,52
Impôts différés actif				20 747 914,22
TOTAL ACTIF NON COURANT		4 698 346 198,75	2 177 664 887,88	2 520 681 310,87
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		710 874 899,86		710 874 899,86
Créances et emplois assimilés				
Clients		647 363 029,35		647 363 029,35
Autres débiteurs		1 084 317 800,54		1 037 603 334,50
Impôts et assimilés		2 867 592,47		3 665 610,03
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		444 447 961,84		399 486 815,06
TOTAL ACTIF COURANT		2 889 871 284,06		2 889 871 284,06
TOTAL GENERAL ACTIF		7 588 217 482,81	2 177 664 887,88	5 410 552 594,93
				5 417 379 320,29

ملحق رقم (05)

OPGI BISKRA 2016

ROUTE DE TOLGA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:098907010070239

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2016	2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		29 306 270,18	9 530 382,42
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-1 882 929 822,66	-1 892 460 205,08
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		-1 853 623 552,48	-1 882 929 822,66
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		553 031 591,20	508 685 379,45
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		5 309 396 838,31	5 309 396 838,31
TOTAL II		5 862 428 429,51	5 818 082 217,76
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		151 008 570,68	137 392 742,20
Impôts		96 473 588,51	76 787 534,41
Autres dettes		529 924 131,04	644 625 117,10
Trésorerie passif		624 341 427,67	623 421 531,48
TOTAL III		1 401 747 717,90	1 482 226 925,19
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		5 410 552 594,93	5 417 379 320,29

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

OPGI BISKRA 2016

ملحق رقم (06)

ROUTE DE TOLGA BISKRA

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

N° D'IDENTIFICATION:098907010070239

COMPTES DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2016	2015
Ventes et produits annexes		561 688 594,79	231 555 902,59
Variation stocks produits finis et en cours			191 520 000,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		561 688 594,79	423 075 902,59
Achats consommés		-247 020 166,88	-88 934 510,90
Services extérieurs et autres consommations		-20 345 303,56	-30 427 870,04
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-267 365 470,44	-119 362 380,94
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		294 323 124,35	303 713 521,65
Charges de personnel		-318 511 023,38	-295 208 044,39
Impôts, taxes et versements assimilés		-14 463 299,00	-6 643 864,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-38 651 198,03	1 861 613,26
Autres produits opérationnels		165 563 926,13	283 179 950,66
Autres charges opérationnelles		-9 091 573,77	-186 717 261,72
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-88 514 884,15	-88 793 919,78
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		29 306 270,18	9 530 382,42
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		29 306 270,18	9 530 382,42
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		727 252 520,92	706 255 853,25
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-697 946 250,74	-696 725 470,83
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		29 306 270,18	9 530 382,42
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		29 306 270,18	9 530 382,42

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

	NOTE	2016	2015
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		538 883 294,24	699 732 456,06
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-592 004 382,27	-592 264 811,78
Intérêts et autres frais financiers payés		-678 258,14	-644 648,56
Impôts sur les résultats payés		-31 000,00	-25 900,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-53 830 346,17	106 797 095,72
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		90 215 117,40	11 758 652,62
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		36 384 771,23	118 555 748,34
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-38 584 594,18	-49 347 916,57
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		8 713 451,09	10 948 181,10
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-7 008 589,30	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-36 879 732,39	-38 399 735,47
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		48 280 000,00	71 677 371,49
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-3 743 788,25	-7 937 984,60
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		44 536 211,75	63 739 386,89
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		44 041 250,59	143 895 399,76
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		-223 934 716,42	-367 501 460,39
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		-179 893 465,83	-223 934 716,42
Variation de la trésorerie de la période		44 041 250,59	143 566 743,97
Rapprochement avec le résultat comptable		14 734 980,41	134 036 361,55
*** Erreur *** Ecart entre variation classe 5 et Contre-partie			328 655,79

BILAN ACTIF
ملحق رقم (08)
Arrêté 31/12/2015

ACTIF	NOTE	Montants Bruts	Amortissement et provisions	Montants Nets 2015
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition – good-will positif ou négatif				
Immobilisation incorporelles		3.518.000.00	2.198.466.66	1.319.533.34
Immobilisation corporelles				
> Terrains		61.093.508.86		61.093.508.86
> Bâtiments		4.201.881.872.66	1.970.705.852.39	2.231.176.020.27
> Autres immobilisations incorporelles		152.415.964.78	133.339.812.96	19.076.151.82
> Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours		259.784.961.20		259.784.961.20
Immobilisations financières				
> Titres mise en équivalences				
> Autres participations et créances rattachées				
> Autres titres immobilisés				
> Prêts et autres actifs financiers non courants		20.747.914.22		20.747.914.22
> Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT		4.699.442.221.72	2.106.244.132.01	2.593.198.089.71
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours		720.456.393.00		720.456.393.00
Créances et emploi assimilées				
> Clients		662.969.077.99		662.969.077.99
> autres débiteurs		1.037.603.334.50		1.037.603.334.50
> impôts et assimilés		3.665.610.03		3.665.610.03
> autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés placement et autres actifs financier courants				
Trésorerie		399.486.815.06		399.486.815.06
TOTAL ACTIF COURANT		2.824.181.230.58		2.824.181.230.58
TOTAL GENERAL ACTIF		7.523.623.452.30	2.106.244.132.01	5.417.379.320.29

(ملحق رقم 09)

BILAN PASSIF
Arrêté 31/12/2015

PASSIF	NOTE	Montants net 2015
CAPITAUX PROPRES		
capital émis		
capital non appelé		
primes et réserves – Réserves non consolidés		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net – Résultat net du groupe (1)		9.530.382.42
Autres capitaux propres – Report à nouveau		-1.892.460.205.08
Part de la société consolidant (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		-1.882.929.822.66
PASSIF NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		508.685.379.45
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avances		5.309.396.838.31
TOTAL II		5.818.082.217.76
Fournisseurs et comtes rattachés		137.392.742.20
Impôts		76.787.534.41
autres dettes		644.625.117.10
Trésorerie passif		623.421.531.48
TOTAL III		1.482.226.925.19
TOTAL GENERAL PASSIF I + II + III		5.417.379.320.29

COMPTE DE RESULTATS (ملحق رقم 10)
Arrêté 31/12/2015

COMPTES DE RESULTAT	NOTE	EXERCICE 2015
➤ Ventes et produits annexes		231.555.902.59
➤ variation stocks produits finis et en cours		191.520.000.00
➤ Production immobilisée		
➤ Subventions d'exploitation		
I – PRODUCTION DE L'EXERCICE		423.075.902.59
➤ Achats consommés		-88.934.510.90
➤ Services extérieurs et autres consommations		-30.427.870.04
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-119.362.380.94
III – VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		303.713.521.65
➤ Charges de personnels		-295.208.044.39
➤ Impôts taxes et versement assimilés		-6.643.864.00
IV – EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1.861.613.26
➤ Autres produits opérationnels		283.179.950.66
➤ Autres charges opérationnelles		-186.717.261.72
➤ Dotation aux amortissements provisions et pertes de valeurs		-88.793.919.78
➤ Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V – RESULTAT OPERATIONNEL		9.530.382.42
➤ Produits financiers		
➤ Charges financières		
VI – RESULTAT FINANCIER		
VII – RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		9.530.382.42
➤ Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
➤ Impôts différés (variation) sur le résultat ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		706.255.853.25
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-696.725.470.83
VIII – RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		9.530.382.42
➤ Eléments extraordinaires (produits)		
➤ Eléments extraordinaires (charges)		
IX – RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X – RESULTAT NET DE L'EXERCICE		9.530.382.42

BILAN ACTIF (ملحق رقم 11)
Arrêté 31/12/2016

ACTIF	NOTE	Montants Bruts	Amortissement et provisions	Montants Nets 2016
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition – good-will positif ou négatif				
Immobilisation incorporelles		3.518.000.00	2.198.466.66	1.319.533.34
Immobilisation corporelles				
➤ Terrains		61.093.508.86		61.093.508.86
➤ Bâtiments		4.159.613.901.12	2.037.665.902.73	2.121.947.998.39
➤ Autres immobilisations incorporelles		154.421.839.80	137.800.518.49	16.621.321.31
➤ Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours		154.421.839.80	137.800.518.49	291.942.445.45
Immobilisations financières				
➤ Titres mise en équivalences				
➤ Autres participations et créances rattachées				
➤ Autres titres immobilisés				
➤ Prêts et autres actifs financiers non courants		27.756.503.52		27.756.503.52
➤ Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT		4.698.346.198.75	2.177.664.887.88	2.520.681.310.87
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours		710.874.899.86		710.874.899.86
Créances et emploi assimilées				
➤ Clients		647.363.029.35		647.363.029.35
➤ autres débiteurs		1.084.317.800.54		1.084.317.800.54
➤ impôts et assimilés		2.867.592.47		2.867.592.47
➤ autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
placement et autres actifs financier courants				
Trésorerie		444.447.961.84		444.447.961.84
TOTAL ACTIF COURANT		2.889.871.284.06		2.889.871.284.06
TOTAL GENERAL ACTIF		7.588.217.482.81	2.177.664.887.88	5.410.552.594.93

BILAN PASSIF (ملحق رقم 12)
Arrêté 31/12/2016

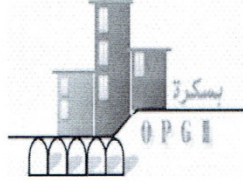
PASSIF	NOTE	Montants net 2016
CAPITAUX PROPRES		
capital émis		
capital non appelé		
primes et réserves – Réserves non consolidés		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net – Résultat net du groupe (1)		270.29.306.
Autres capitaux propres – Report à nouveau		-1.882.929.822.66
Part de la société consolidant (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		-1.853.623.552.48
PASSIF NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		553.031.591.20
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avances		5.309.396.838.31
TOTAL II		5.862.428.429.51
Fournisseurs et comtes rattachés		151.008.570.68
Impôts		96.473.588.51
autres dettes		529.924.131.04
Trésorerie passif ...		624.341.427.67
TOTAL III		1.401.747.717.90
TOTAL GENERAL PASSIF I + II + III		5.410.552.594.93

COMPTE DE RESULTATS (13) ملحق رقم
Arrêté 31/12/2016

COMPTES DE RESULTAT	NOTE	EXERCICE 2016
➤ Ventes et produits annexes		561.688.594.79
➤ variation stocks produits finis et en cours		
➤ Production immobilisée		
➤ Subventions d'exploitation		
I – PRODUCTION DE L'EXERCICE		561.688.594.79
➤ Achats consommés		-247.020.166.88
➤ Services extérieurs et autres consommations		-20.345.303.56
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-267.365.470.44
III – VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		294.323.124.35
➤ Charges de personnels		-318.511.023.38
➤ Impôts taxes et versement assimilés		-14.463.299.00
IV – EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-38.651.198.03
➤ Autres produits opérationnels		165.563.926.13
➤ Autres charges opérationnelles		-9.091.573.77
➤ Dotation aux amortissements provisions et pertes de valeurs		-88.514.884.15
➤ Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V – RESULTAT OPERATIONNEL		29.306.270.18
➤ Produits financiers		
➤ Charges financières		
VI – RESULTAT FINANCIER		
VII – RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		29.306.270.18
➤ Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
➤ Impôts différés (variation) sur le résultat ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		727.252.520.92
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-697.946.250.74
VIII – RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		29.306.270.18
➤ Eléments extraordinaires (produits)		
➤ Eléments extraordinaires (charges)		
IX – RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X – RESULTAT NET DE L'EXERCICE		29.306.270.18

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère de l'habitat de l'Urbanisme
Et de la Ville
Office de Promotion et de Gestion Immobilière
BISKRA
Cellule d'Audit Interne

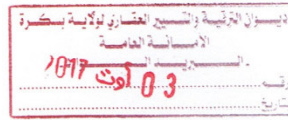


وزارة السكن والعمارة و
المدينة
ديوان الترقية والتسيير العقاري
لولاية بسكرة
خلية التدقيق الداخلي

بسكرة في : 2017/08/03

رقم : 05 / خ ت د / م ع 2017

إلى السيد :
المدير العام
لديوان الترقية والتسيير العقاري
لولاية بسكرة



ملحق رقم (16)

الموضوع: تقرير حول مراجعة المحاسبة لسنة 2016

سيدي المدير

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا التقرير حول مراجعة المحاسبة لسنة 2016 لعرض التحفظات المتوصل إليها من خلال اطلاعي على محاسبة الديوان المقفلة بتاريخ 2016/12/31.

التحفظات :

1) تبرير فروقات الجرد الفيزيائي والمحاسبي :

فيما يتعلق بفروقات الجرد إن الجرد الفيزيائي والجرد المحاسبي لا بد أن يتساوى في القيمة مهما كانت الحالة فإذا كان الفرق سالب أي (الجرد الفيزيائي > الجرد المحاسبي) إما أن يكون هناك حالة ضياع وفي هذه الحالة لا بد من تحمل المسؤول عن الضياع المسؤولية الكاملة والبحث في أسباب الضياع أو عدم الدخول إلى المخزن مع التبرير ؛ فإذا كان الفرق موجب أي (الجرد الفيزيائي < الجرد المحاسبي) أن هناك حالة عدم تسجيل محاسبي إما نسيانا أو عدم وصول الفواتير. وفي كلتا الحالتين أي الموجب أو السالب وقد يكون هناك خلل كون عملية العد قد أخطأت في الحساب والتي يجب التأكد من عملية الحساب في الجرد الفيزيائي وخاصة من حيث التصنيف والتفرقة بين الاستثمارات و المخزونات لكون التصنيف لا بد أن يكون معلوم لدى فرق الجرد وفرق المراقبة والذي كثيرا ما ينتج عنه فروقات في الجرد.

أ) جرد الاستثمارات :

ومن خلال الجدول الذي يبين الجرد الفيزيائي والجرد المحاسبي نلاحظ أن الفرق هو بمبلغ يقدر بـ 981 047.53 دج أي بمعدل 0.0064 % والمبلغ الأكبر في حساب 2184500 السيارات المقدر

خلية التدقيق الداخلي ----- { 1 / 5 } -----

ملحق رقم (17)

بـ 484.00 685 دج وكما هو مفصل في جدول التبرير يبين أن الحساب مكون من أربع سيارات ثلاثة محولة إلى ديوان ولاية الوادي والرابعة في حالة سيئة بعد تعرضها لحادث مرور.

أما الفروقات في الحسابات الأخرى كالمطبخة في **حساب 2182500** بمبلغ 26 500.00 دج والتي تعتبر ضائعة وكذا مجموعة من KIT MULTI MEDIA في **حساب 2185000** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 178 168.53 دج وكذلك بعض الفروقات في **حساب 2187000** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 35 350.00 دج والتي حولت إلى البلدية مع محضر استلام والتي كان لزاما على مصلحة المحاسبة إخراجها من أصول الديوان وبعض الفروقات في **الحساب 2185700** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 29 600.00 دج و**الحساب 2183000** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 650.00 دج و**الحساب 2185900** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 25 295.00 دج.

إلا إن الجداول المحصلة عن الجرد الفيزيائي المبوب حسب الدوائر والمصالح والمكاتب المنبثق عن عملية حساب لجنة الجرد بعد تجميع مجاميعها نجد المجموع يقدر بـ 75 751 257.70 دج والذي لا يعطي نفس المبالغ المسجلة في المحاسبة والتي تقدر بمبلغ 74 282 562.90 دج أي بفارق سالب يقدر بـ 1 468 694.80 دج أي الجرد الفيزيائي أكبر من المحاسبي مما يعني أن عملية الجرد الفيزيائي كانت على الأرجح خاطئة أو أن هناك فواتير غير مقيدة محاسبيا لكون الجرد الفيزيائي أكبر من الجرد المحاسبي وهذا بغض النظر عن الاستثمارات المصرح بها على إنها ضائعة أو مستهلكة.

و من خلال ما تقدم من الجرد أوصي بما يلي:

- بتشكيل لجنة لوضع مقارنة حقيقية للاستثمارات بين جدولي الجرد المحاسبي والجرد الفيزيائي حسب رقم الجرد والحساب المحاسبي لتحديد ما هو موجود مما هو ضائع.
- إخراج الاستثمارات المتواجدة لدى المصالح الخارجية من المحاسبة إذا كانت غير عائدة إلى المؤسسة مستقبلا.
- وضع قيمة حقيقية للاستثمارات التي تحصل عليها الديوان عن طريق الهبة.
- وكذا تشكيل لجنة الإتلاف ولجنة إثبات ضياع من أجل تحديد مصير كل عنصر وإخراجه من الأصول.
- عدم استغلال البرنامج الجديد للمخزون PC-STOCK منذ شرائه سنة 2014 إلى اليوم رغم وجود خلل في البرنامج المستعمل حاليا.

ب) جرد المخزونات:

أما فيما يخص جرد المخزونات فإن الفروقات جد ضئيلة و المقدر بـ 117.48 دج والمبلغ الأكبر متواجد في **حساب 321300 مواد ولوازم مكتبية** بمبلغ يقدر بـ 119.23 دج ولجنة الجرد أرجعته إلى طريقة حساب المخرجات التي هي على أساس التكلفة المتوسطة المرجحة . وبالتالي أوصي باتباع طريقة واحدة في إدخال وإخراج المخزونات.

(2) عدم تقييد الفواتير في تواريخها .

(3) وضع حسابات مساعدة للحساب 275 والتي في أغلبها غير مسماة وتسميتها من أجل ضم الحسابات في حساب رئيسي واحد أكثر تنظيما ووضوحا.

ملحق رقم (17)

4) إجراء عملية تصحيح للحساب 300058/58 سكنات ترقوية : لان هذا الحساب يظهر دائن أي سالب ولا بد من تصحيحه لأنه لا يمكن أن يكون دائنا وهذا بمبلغ 41 250.76 دج .

5) النظر في الحساب 30034 بضاعة لـ 34 فيلا ترقوية والحساب 30038 بضاعة لـ مبنى المتعدد الخدمات والحساب 30084 بضاعة لـ 84 سكن تساهمي أولاد جلال و الحساب 300220 بضاعة لـ 100 سكن طولقة وأولاد جلال : إن هذه الحسابات لم تتحرك خلال السنة مما يدعو إلى إعادة النظر فيها لمعرفة سبب عدم حركتها سواء إيجابيا أو سلبا.

6) وضع حد لحسابات اقتطاع الضمان لتصفيته وإخراجه من أصول الديوان لإعطاء الصورة الحقيقية لأصول الديوان.

7) النظر في إجراء مقارنة مع الزبائن في حساب الزبائن: وهذا من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيل هذه الحقوق.

8) حساب الزبائن غير مفصل 411000 بمبلغ مدين 35 511 240.15 دج : لا بد من تفصيل هذا الحساب على الأقل حسب الوكالة والحي لمعرفة حقوق الديوان على مستوى كل وكالة وحي والعمل على إيجاد طرق مناسبة لتحصيلها. كما انصح بربط برنامج الإيجار المتواجد بالوكالات بالمحاسبة العامة لتفصيل كل حي بالأسماء.

9) حسابي 411060 حتى 600 سكن تساهمي و411050 حتى 500 سكن تساهمي : ملاحظة أن رصيد هذين الحسابين دائنا بمبلغ 1 250 000.00 دج و 1 354.89 دج على التوالي والذين لا بد من تصحيح الخطأ الكائن فيهما لأنها حسابات مدينة بطبيعتها.

10) حساب الزبائن - أوراق للتحصيل في حسابي 413000 و 413100 : وفي هذا الحساب لدينا شيكات غير قابلة للتحصيل بمبلغ يقدر بـ 104 342.27 دج و 538 598.74 دج على التوالي أي بدون رصيد وبالتالي على مصلحة المنازعات القيام بالإجراءات اللازمة من أجل تحصيل هذه الشيكات بالطرق القانونية.

11) حساب تسبيقات على الأجور: هذه التسبيقات بمبلغ مدين يقدر بـ 14 800.00 دج لابد من البحث عن المستفيد منها واقتطاع هذا المبلغ من الأجرة أو تطهيره.

12) الضريبة على الدخل الإجمالي { IRG/RAS } : بمبلغ دائن يقدر بـ 115 261.33 دج هذا الحساب غير مفهوم حتى لدى مصلحة المحاسبة وبالتالي أوصي بتطهيره.

13) تصحيح الرسم على القيمة المضافة في G50 والتصريح برقم الأعمال غير المصرح به لتسديد الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني : لتصحيح ذلك لابد من التصريح برقم الأعمال غير المصرح به وهذا لتحديد الرسم على القيمة المضافة (رق م) المستحقة التسديد وتعديلها في التصريح الشهري G50 و الرسم على النشاط المهني وبعد هذا التصحيح لابد أن يكون رقم م في المحاسبة متطابق مع ما هو في التصريح الشهري G50.

رق م في المحاسبة بمبلغ 79 837 867.91 دج ≠ رقم م في G 50 بمبلغ 363 012 152 دج.

ظهور رصيد رقم م المسترجعة في المحاسبة دائنا والذي لا يمكن أن يكون أبدا.

----- { 3 / 5 } ----- خلية التدقيق الداخلي

ظهور رصيد رقم المستحقة الدفع مع رصيد رقم المسترجعة في المحاسبة في نفس الوقت والذي لا يمكن أن يكون أبدا .

ظهور رصيد حساب الضريبة على الطابع (ض ط) في المحاسبة ليس مساويا لما هو في التصريح الشهري G50.

ض ط في المحاسبة بمبلغ 1 219 423.15 دج ≠ ض ط في G 50 بمبلغ 466 778 دج

ظهور رصيد حساب الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر (ض د) { IRG/ salaires } في المحاسبة ليس مساويا لما هو في التصريح الشهري G50.

ض د في المحاسبة بمبلغ 2 810 748,92 دج ≠ ض د في G 50 بمبلغ 2 813 337 دج

(14) حساب 470 مصاريف في انتظار التحويل : بحيث يوجد حسابين وهما حساب 467469000 و حساب 4706469000 والذين لا بد من تجميعه في حساب واحد وهذا الحساب لا بد من تحليله وإظهار ما يحتويه وتحويل كل عملية إلى حسابها الحقيقي ومن ثم ترصيده.

(15) حساب 470 إيرادات في انتظار التحويل : بحيث يوجد حسابين وهما حساب 4707000 و حساب 4707100 و حساب 4707900 و حساب 4707001 و حساب 4707200 و حساب 4707500 والذين لا بد من تجميعه في حساب واحد وهذا الحساب لا بد من تحليله وإظهار ما يحتويه وتحويل كل عملية إلى حسابها الحقيقي ومن ثم ترصيده.

(16) حساب 518 فوائد CNEP والخزينة : فيما يتعلق بالفوائد المنتظرة تأديتها ولترصيد هذا الحساب لا بد من وضع مقاربة مع CNEP والخزينة من أجل معرفة حقيقة هذه الفوائد إن كانت موجودة حقيقة لتسديدها وإن كانت العكس تصفيتها.

ملحق رقم (18)

بمبلغ 613 651 913.00 دج CNEP

بمبلغ 1 433 813.04 دج TRESOR

بمبلغ 615 085 726.04 دج TOTAL

(17) حساب الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تسيطات 462000 بمبلغ مدين 48 241 791.48 دج : لا بد من تفصيل هذا الحساب على الأقل حسب الوكالة والحي لمعرفة حقوق الديوان على مستوى كل وكالة وحي والعمل على إيجاد طرق مناسبة لتحصيلها.

وكذا وضع الحسابات الأخرى من حساب 462000 حسب الوكالة والحي أو حسب الوكالة وليس أحيانا حسب الحي وأحيانا أخرى حسب الوكالة.

(18) لاحظت وجود كثير من الحسابات دون أسماء : لا بد من تسمية الحسابات بأسمائها وهذا تسهيلا لفهمها ومعرفة القصد منها للتأكد من إن التحويل كان في مكانه المناسب أو لا.

خليفة التدقيق الداخلي { 4 / 5 }

19 **تصحيح وضعية صندوق بسكرة :** وذلك بترصيد المبلغ الذي يظهر في الحساب المقدر بـ 110 159.13

د.ج.

20 لاحظت الكثير من الحسابات الأساسية دون الاستعانة بالحسابات المساعدة إلا في بعض الحالات.

21 ملاحظة الكثير من الحسابات التي هي أرصدة قديمة في أغلبيتها والتي يتعذر ترصيدها والتي أوصي بالقيام بعملية تطهيرها.

22 بالنسبة للدفاتر القانونية :

ملحق رقم (20)

- الدفتر العام مسجل إلى غاية نهاية شهر ديسمبر 2016.

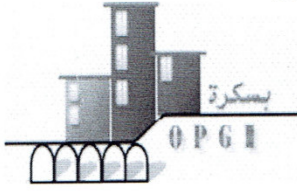
- دفتر الجرد مسجل إلى غاية نهاية شهر ديسمبر 2016.

رئيس خلية التدقيق الداخلي

ع. شعيرة

مساعدة مدير عام مكنة
الخلية
التدقيق الداخلي
شعيرة عبد الرهاب

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة السكن والعمران والمدينة
ديوان الترقية والتسيير العقاري
لولاية بسكرة

ملحق رقم (21)

بسكرة في 01 / 10 / 2015

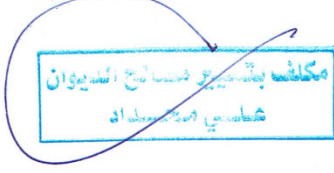
رقم: 2015 / / 2015

إلى السيد:
رئيس خلية التدقيق الداخلي
بالديوان

الموضوع: إجراء مراجعة وتدقيق على مستوى الوكالات المالية

في إطار المهام المكلفين بها و المتمثلة في التدقيق الداخلي ومن اجل التنظيم الحسن للوكالات المالية ، المطلوب منكم إجراء مراجعة وتدقيق للإجراءات المعمول بها على مستوى الوكالات المالية مع تقديم تقرير مفصل .

المدير العام

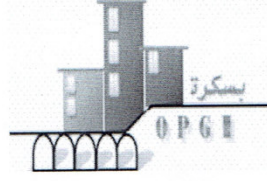


نسخة للاعلام :

- رئيس دائرة المالية والمحاسبة.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère de l'habitat de l'Urbanisme
Et de la Ville
Office de Promotion et de Gestion Immobilière
BISKRA
Cellule d'Audit



وزارة السكن والعمران و المدينة
ديوان الترقية والتسيير العقاري
لولاية بسكرة
خلية التدقيق الداخلي

بسكرة في : 2016/07/25

رقم : 017 / خ ت د / م ع / 2016

إلى السيد
المدير العام
لديوان الترقية والتسيير العقاري
لولاية بسكرة

25 جويلية 2016



ملحق رقم (23)

الموضوع: تقرير حول مراجعة المحاسبة لسنة 2015

سيدي المدير

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا التقرير حول مراجعة المحاسبة لسنة 2015 لعرض التحفظات المتوصل إليها من خلال اطلاعي على محاسبة الديوان المقفلة بتاريخ 2015/12/31.

التحفظات :

(1) تبرير فروقات الجرد الفيزيائي والمحاسبي : فيما يتعلق بفروقات الجرد إن الجرد الفيزيائي والجرد المحاسبي لا بد أن يتساوى في القيمة مهما كانت الحالة لان وجود الفرق خاصة بالسلب (الجرد الفيزيائي > الجرد المحاسبي) يعني أن هناك خلل فإما أن يكون عملية العد قد أخطأت في الحساب والتي يجب التأكد من عملية الحساب في الجرد الفيزيائي وخاصة من حيث التصنيف والتفرقة بين الاستثمارات و المخزونات لكون التصنيف لا بد أن يكون معلوم لدى فرق الجرد وفرق المراقبة والذي كثيرا ما ينتج عنه فروقات في الجرد و إما أن يكون هناك حالة ضياع وفي هذه الحالة لا بد من تحمل المسؤول عن الضياع المسؤولية الكاملة والبحث في أسباب الضياع .

جرد الاستثمارات :

ومن خلال الجدول الذي يبين الجرد الفيزيائي والجرد المحاسبي نلاحظ أن الفرق هو بمبلغ يقدر بـ 981 047.53 دج أي بمعدل 0.0064 % والمبلغ الأكبر في حساب 2184500 السيارات المقدر بـ 685 484.00 دج وكما هو مفصل في جدول التبرير يبين أن الحساب مكون من أربع سيارات ثلاثة محولة إلى ديوان ولاية الوادي والرابعة في حالة سيئة بعد تعرضها لحادث مرور.

أما الفروقات في الحسابات الأخرى كالمطبخة في حساب 2182500 بمبلغ 26 500 دج والتي تعتبر ضائعة وكذا مجموعة من KIT MULTI MEDIA في حساب 2185000 بمبالغ متفاوتة من 9 780.00 دج و

19 760.00 دج و 27 800 دج و 29 800 دج وكذلك بعض الفروقات في حساب 2187000 بمبلغ يقدر
بـ 35 350.00 دج والتي حولت إلى البلدية مع محضر استلام والتي كان لزاما على مصلحة المحاسبة إخراجها
من أصول الديوان.

إلا إن الجداول المحصلة عن الجرد الفيزيائي الميوب حسب الدوائر والمصالح والمكاتب المنبثق عن عملية حساب
لجنة الجرد بعد تجميع مجاميعها نجد المجموع يقدر بـ 288.94 70 895 دج (1) دون حساب مبلغ حساب
تهيئات وتركيبات بمبلغ محاسبي يقدر بـ 83 714 576.90 دج والذي لا يعطي نفس مبالغ المسجلة في جدول
إثبات الفروقات بين الجرد الفيزيائي المقدر بـ 67 755 690.35 دج (2) والجرد المحاسبي بمبلغ يقدر بـ
68 701 505.88 دج (3) مما يعني أن الفروقات أكثر مما هو مصرح به في الجدول المختصر لإثبات
الفروقات وهذا المبلغ (1) اكبر من المبلغ (2) بفارق سالب 3 139 598.59 دج مما يعني أن عملية الجرد
الفيزيائي كانت على الأرجح خاطئة أو أن هناك فواتير غير مقيدة محاسبيا لكون الجرد الفيزيائي اكبر من الجرد
المحاسبي.

كما أشير إلى عدم تقديم جدول الجرد للاستثمارات المنقولة سواء من مصلحة المحاسبة أو مصلحة الوسائل العامة
للمتابعة و التحقيق من المبالغ المقدمة لقيمة الأصول بالوحدة و مبالغ الاهتلاكات المسجلة في المحاسبة.
ومن خلال ما تقدم أوصي بإعادة حساب الجرد الفيزيائي وكذا تشكيل لجنة الإلتلاف ولجنة إثبات ضياع من اجل
تحديد مصير كل عنصر وإخراجه من الأصول.

ملحق رقم (24)

جرد المخزونات:

أما فيما يخص جرد المخزونات فإن الفروقات جد ضئيلة و المقدر بـ 73.94 دج والمبلغ الأكبر متواجد في
حساب 321300 مواد ولوازم مكتبية بمبلغ يقدر بـ 73.67 دج ولجنة الجرد أرجعته إلى طريقة حساب
المخرجات التي هي على أساس التكلفة المتوسطة المرجحة . وبالتالي أوصي بإتباع طريقة واحدة في إدخال و
إخراج المخزونات.

كما أشير إلى عدم إمضاء رئيس اللجنة وعضو اللجنة الأول وبعض أعضاء لجنتي العد وكذا بعض أعضاء فرقتي
العد في كلا وثائق جرد المخزونات والاستثمارات.

(2) إجراء عملية تصحيح للحساب 300058/58 سكنات ترقوية : لان هذا الحساب يظهر دائن أي سالب
ولا بد من تصحيحه لأنه لا يمكن أن يكون دائنا وهذا بمبلغ 41 250.76 دج .

(3) النظر في الحساب 30034 بضاعة لـ 34 فيلا ترقوية والحساب 30038 بضاعة لـ مبني المتعدد
الخدمات والحساب 30084 بضاعة لـ 84 سكن تساهمي اولاد جلال و الحساب 300220 بضاعة لـ
100 سكن طولقة وأولاد جلال : إن هذه الحسابات لم تتحرك خلال السنة مما يدعوا إلى إعادة النظر فيها
لمعرفة سبب عدم حركتها سواء إيجابا أو سلبا.

(4) النظر في إجراء مقارنة مع الزبائن في حساب الزبائن: وهذا من اجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيل
هذه الحقوق.

(5) حساب الزبائن غير مفصل 411000 بمبلغ مدين 36 151 375.46 دج : لا بد من تفصيل هذا الحساب
على الأقل حسب الوكالة والحي لمعرفة حقوق الديوان على مستوى كل وكالة وحي والعمل على إيجاد طرق

----- { 2 / 4 } ----- خلية التدقيق الداخلي

مناسبة لتحصيلها. كما انصح بربط برنامج الإيجار المتواجد بالوكالات بالمحاسبة العامة لتفصيل كل حي بالأسماء.

ملحق رقم (25)

(6) **حسابي 411060 حتى 600 سكن تساهمي و411050 حتى 600 سكن تساهمي**: ملاحظة ان رصيد هذين الحسابين داننا بمبلغ 1 250 000.00 دج و 1 354.89 دج على التوالي والذين لا بد من تصحيح الخطأ الكائن فيهما لأنها حسابات مدينة بطبيعتها.

(7) **حساب الزبائن - أوراق للتحويل**: وفي هذا الحساب لدينا شيكات غير قابلة للتحويل أي بدون رصيد وبالتالي على مصلحة المنازعات القيام بالإجراءات اللازمة من أجل تحويل هذه الشيكات بالطرق القانونية.

(8) **تصحيح الرسم على القيمة المضافة في G50 والتصريح برقم الأعمال غير المصرح به لتسديد الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني**: لتصحيح ذلك لابد من التصريح برقم الأعمال غير المصرح به وهذا لتحديد الرسم على القيمة المضافة (رق م) المستحقة التسديد وتعديلها في التصريح الشهري G50 والرسم على النشاط المهني وبعد هذا التصحيح لابد أن يكون رقم م في المحاسبة متطابق مع ما هو في التصريح الشهري G50.

رق م في المحاسبة بمبلغ 60 264 765,81 دج \neq رقم م في G 50 بمبلغ 382 585 039 دج.

(9) ظهور رصيد رقم المسترجعة في المحاسبة داننا والذي لا يمكن أن يكون أبدا.

(10) ظهور رصيد رقم المستحقة الدفع مع رصيد رقم المسترجعة في المحاسبة في نفس الوقت والذي لا يمكن أن يكون أبدا.

(11) ظهور رصيد حساب الضريبة على الطابع (ض ط) في المحاسبة ليس مساويا لما هو في التصريح الشهري G50.

ض ط في المحاسبة بمبلغ 1 173 164,15 دج \neq ض ط في G 50 بمبلغ 312 313 دج

(12) ظهور رصيد حساب الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور (ض د) { IRG/ salaires } في المحاسبة ليس مساويا لما هو في التصريح الشهري G50.

ض د في المحاسبة بمبلغ 2 143 493,95 دج \neq ض د في G 50 بمبلغ 2 150 124 دج

(13) **حساب 470 مصاريف في انتظار التحميل**: وهذا الحساب لابد من تحليله وإظهار ما يحتويه وتحويل كل عملية إلى حسابها الحقيقي ومن ثم ترصيده.

(14) **حساب 518 فوائد CNEP والخزينة**: فيما يتعلق بالفوائد المنتظرة تأديتها ولترصيد هذا الحساب لابد من وضع مقارنة مع CNEP والخزينة من أجل معرفة حقيقة هذه الفوائد إن كانت موجودة حقيقة لتسديدها وإن كانت العكس تصفيتها.

ملحق رقم (26)

بمبلغ 613 651 913.00 دج CNEP

بمبلغ 1 433 813.04 دج TRESOR

بمبلغ 615 085 726.04 دج TOTAL

(15) لاحظت وجود كثير من الحسابات دون أسماء : لا بد من تسمية الحسابات بأسمائها وهذا تسهيلا لفهمها ومعرفة القصد منها للتأكد من إن التحميل كان في مكانه المناسب أو لا.

(16) حساب تسبيقات على الأجر: هذه التسبيقات بمبلغ مدين يقدر بـ 14 800.00 دج لا بد من البحث عن استفاد منها واقتطاع هذا المبلغ من الأجرة أو تطهيره.

(17) الضريبة على الدخل الإجمالي { IRG/RAS } : بمبلغ دائن يقدر بـ 115 261.33 دج هذا الحساب غير مفهوم حتى لدى مصلحة المحاسبة وبالتالي أوصي بتطهيره.

(18) تصحيح وضعية صندوق بسكرة : وذلك بترصيد المبلغ الذي يظهر في الحساب المقدر بـ 110 159.13 دج.

(19) لاحظت الكثير من الحسابات الأساسية دون الاستعانة بالحسابات المساعدة إلا في بعض الحالات.

(20) ملاحظة الكثير من الحسابات التي هي أرصدة قديمة في أغلبيتها والتي يتعذر ترصديها والتي أوصي بالقيام بعملية تطهيرها.

(21) تقييد حساب فوائض القيمة عن خروج الأصول (حساب 752) عند تحصيل أقساط السكنات المتنازل عنها والتي هي خطأ لكون هذا الحساب يظهر في القيد الذي يسجل عملية خروج الأصل مرة واحدة والأصح هو تقييد المبالغ المحصلة في حساب عن عمليات التنازل عن التثبيلات (حساب 462) داننا مع حساب احد حسابات الخزينة مدينا فقط.

(22) بالنسبة للدفاتر القانونية :

- الدفتر العام مسجل إلى غاية نهاية شهر ديسمبر 2014.

- دفتر الجرد مسجل إلى غاية نهاية شهر ديسمبر 2014.

رئيس خلية التدقيق الداخلي

ع. شعيره



ملحق رقم (01)

OPGI BISKRA 2015

ROUTE DE TOLGA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:098907010070239

EXERCICE:01/01/15 AU 31/12/15

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2015	2014
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		9 530 382,42	-38 709 038,17
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-1 892 460 205,08	-928 704 867,21
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		-1 882 929 822,66	-967 413 905,38
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		508 685 379,45	441 123 766,96
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		5 309 396 838,31	5 309 396 838,31
TOTAL II		5 818 082 217,76	5 750 520 605,27
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		137 392 742,20	127 112 133,03
Impôts		76 787 534,41	87 137 482,50
Autres dettes		644 625 117,10	429 392 399,12
Trésorerie passif		623 421 531,48	622 389 506,71
TOTAL III		1 482 226 925,19	1 266 031 521,36
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		5 417 379 320,29	6 049 138 221,25

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

ملحق رقم (02)

OPGI BISKRA 2015

ROUTE DE TOLGA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:098907010070239

EXERCICE:01/01/15 AU 31/12/15

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2015	2014
Ventes et produits annexes		231 555 902,59	565 100 846,93
Variation stocks produits finis et en cours		191 520 000,00	153 161 254,80
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		423 075 902,59	718 262 101,73
Achats consommés		-88 934 510,90	-430 284 840,85
Services extérieurs et autres consommations		-30 427 870,04	-42 456 179,51
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-119 362 380,94	-472 741 020,36
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		303 713 521,65	245 521 081,37
Charges de personnel		-295 208 044,39	-286 179 561,89
Impôts, taxes et versements assimilés		-6 643 864,00	-12 270 810,48
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 861 613,26	-52 929 291,00
Autres produits opérationnels		283 179 950,66	93 566 724,03
Autres charges opérationnelles		-186 717 261,72	-9 064 190,43
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-88 793 919,78	-70 282 280,77
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		9 530 382,42	-38 709 038,17
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		9 530 382,42	-38 709 038,17
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		706 255 853,25	811 828 825,76
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-696 725 470,83	-850 537 863,93
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		9 530 382,42	-38 709 038,17
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			

ملحق رقم (03)

OPGI BISKRA 2015

ROUTE DE TOLGA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:098907010070239

EXERCICE:01/01/15 AU 31/12/15

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

	NOTE	2015	2014
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		699 732 456,06	403 216 250,02
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-592 264 811,78	-502 108 265,15
Intérêts et autres frais financiers payés		-644 648,56	-535 311,75
Impôts sur les résultats payés		-25 900,00	
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		106 797 095,72	-99 427 326,88
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		11 758 652,62	11 736 933,30
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		118 555 748,34	-87 690 393,58
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décassements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-49 347 916,57	-70 774 464,38
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		10 948 181,10	12 666 514,74
Décassements sur acquisitions d'immobilisations financières			-1 574 227,62
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			3 419 438,14
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-38 399 735,47	-56 262 739,12
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		71 677 371,49	21 170 000,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-7 937 984,60	-1 827 628,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		63 739 386,89	19 342 372,00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		143 895 399,76	-124 610 760,70
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		-367 501 460,39	-242 890 699,69
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		-223 934 716,42	-367 501 460,39
Variation de la trésorerie de la période		143 566 743,97	-124 610 760,70
Rapprochement avec le résultat comptable		134 036 361,55	-85 901 722,53
*** Erreur *** Ecart entre variation classe 5 et Contre-partie		328 655,79	

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2016		2015
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles		3 518 000,00	2 198 466,66	1 319 533,34
Immobilisations corporelles				
Terrains		61 093 508,86		61 093 508,86
Bâtiments		4 159 613 901,12	2 037 665 902,73	2 231 176 020,27
Autres immobilisations corporelles		154 421 839,80	137 800 518,49	19 076 151,82
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours		291 942 445,45		291 942 445,45
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		27 756 503,52		27 756 503,52
Impôts différés actif				20 747 914,22
TOTAL ACTIF NON COURANT		4 698 346 198,75	2 177 664 887,88	2 520 681 310,87
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		710 874 899,86		710 874 899,86
Créances et emplois assimilés				
Clients		647 363 029,35		647 363 029,35
Autres débiteurs		1 084 317 800,54		1 037 603 334,50
Impôts et assimilés		2 867 592,47		3 665 610,03
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		444 447 961,84		444 447 961,84
TOTAL ACTIF COURANT		2 889 871 284,06		2 889 871 284,06
TOTAL GENERAL ACTIF		7 588 217 482,81	2 177 664 887,88	5 410 552 594,93
				5 417 379 320,29

ملحق رقم (05)

OPGI BISKRA 2016

ROUTE DE TOLGA BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:098907010070239

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2016	2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		29 306 270,18	9 530 382,42
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-1 882 929 822,66	-1 892 460 205,08
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		-1 853 623 552,48	-1 882 929 822,66
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		553 031 591,20	508 685 379,45
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		5 309 396 838,31	5 309 396 838,31
TOTAL II		5 862 428 429,51	5 818 082 217,76
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		151 008 570,68	137 392 742,20
Impôts		96 473 588,51	76 787 534,41
Autres dettes		529 924 131,04	644 625 117,10
Trésorerie passif		624 341 427,67	623 421 531,48
TOTAL III		1 401 747 717,90	1 482 226 925,19
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		5 410 552 594,93	5 417 379 320,29

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

OPGI BISKRA 2016

ملحق رقم (06)

ROUTE DE TOLGA BISKRA

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

N° D'IDENTIFICATION:098907010070239

COMPTES DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2016	2015
Ventes et produits annexes		561 688 594,79	231 555 902,59
Variation stocks produits finis et en cours			191 520 000,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		561 688 594,79	423 075 902,59
Achats consommés		-247 020 166,88	-88 934 510,90
Services extérieurs et autres consommations		-20 345 303,56	-30 427 870,04
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-267 365 470,44	-119 362 380,94
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		294 323 124,35	303 713 521,65
Charges de personnel		-318 511 023,38	-295 208 044,39
Impôts, taxes et versements assimilés		-14 463 299,00	-6 643 864,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-38 651 198,03	1 861 613,26
Autres produits opérationnels		165 563 926,13	283 179 950,66
Autres charges opérationnelles		-9 091 573,77	-186 717 261,72
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-88 514 884,15	-88 793 919,78
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		29 306 270,18	9 530 382,42
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		29 306 270,18	9 530 382,42
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		727 252 520,92	706 255 853,25
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-697 946 250,74	-696 725 470,83
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		29 306 270,18	9 530 382,42
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		29 306 270,18	9 530 382,42

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

	NOTE	2016	2015
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		538 883 294,24	699 732 456,06
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-592 004 382,27	-592 264 811,78
Intérêts et autres frais financiers payés		-678 258,14	-644 648,56
Impôts sur les résultats payés		-31 000,00	-25 900,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-53 830 346,17	106 797 095,72
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		90 215 117,40	11 758 652,62
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		36 384 771,23	118 555 748,34
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-38 584 594,18	-49 347 916,57
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		8 713 451,09	10 948 181,10
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-7 008 589,30	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-36 879 732,39	-38 399 735,47
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		48 280 000,00	71 677 371,49
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-3 743 788,25	-7 937 984,60
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		44 536 211,75	63 739 386,89
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		44 041 250,59	143 895 399,76
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		-223 934 716,42	-367 501 460,39
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		-179 893 465,83	-223 934 716,42
Variation de la trésorerie de la période		44 041 250,59	143 566 743,97
Rapprochement avec le résultat comptable		14 734 980,41	134 036 361,55
*** Erreur *** Ecart entre variation classe 5 et Contre-partie			328 655,79

BILAN ACTIF
ملحق رقم (08)
Arrêté 31/12/2015

ACTIF	NOTE	Montants Bruts	Amortissement et provisions	Montants Nets 2015
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition – good-will positif ou négatif				
Immobilisation incorporelles		3.518.000.00	2.198.466.66	1.319.533.34
Immobilisation corporelles				
> Terrains		61.093.508.86		61.093.508.86
> Bâtiments		4.201.881.872.66	1.970.705.852.39	2.231.176.020.27
> Autres immobilisations incorporelles		152.415.964.78	133.339.812.96	19.076.151.82
> Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours		259.784.961.20		259.784.961.20
Immobilisations financières				
> Titres mise en équivalences				
> Autres participations et créances rattachées				
> Autres titres immobilisés				
> Prêts et autres actifs financiers non courants		20.747.914.22		20.747.914.22
> Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT		4.699.442.221.72	2.106.244.132.01	2.593.198.089.71
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours		720.456.393.00		720.456.393.00
Créances et emploi assimilées				
> Clients		662.969.077.99		662.969.077.99
> autres débiteurs		1.037.603.334.50		1.037.603.334.50
> impôts et assimilés		3.665.610.03		3.665.610.03
> autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés placement et autres actifs financier courants				
Trésorerie		399.486.815.06		399.486.815.06
TOTAL ACTIF COURANT		2.824.181.230.58		2.824.181.230.58
TOTAL GENERAL ACTIF		7.523.623.452.30	2.106.244.132.01	5.417.379.320.29

(ملحق رقم 09)

BILAN PASSIF
Arrêté 31/12/2015

PASSIF	NOTE	Montants net 2015
CAPITAUX PROPRES		
capital émis		
capital non appelé		
primes et réserves – Réserves non consolidés		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net – Résultat net du groupe (1)		9.530.382.42
Autres capitaux propres – Report à nouveau		-1.892.460.205.08
Part de la société consolidant (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		-1.882.929.822.66
PASSIF NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		508.685.379.45
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avances		5.309.396.838.31
TOTAL II		5.818.082.217.76
Fournisseurs et comtes rattachés		137.392.742.20
Impôts		76.787.534.41
autres dettes		644.625.117.10
Trésorerie passif		623.421.531.48
TOTAL III		1.482.226.925.19
TOTAL GENERAL PASSIF I + II + III		5.417.379.320.29

COMPTE DE RESULTATS (ملحق رقم 10)
Arrêté 31/12/2015

COMPTES DE RESULTAT	NOTE	EXERCICE 2015
➤ Ventes et produits annexes		231.555.902.59
➤ variation stocks produits finis et en cours		191.520.000.00
➤ Production immobilisée		
➤ Subventions d'exploitation		
I – PRODUCTION DE L'EXERCICE		423.075.902.59
➤ Achats consommés		-88.934.510.90
➤ Services extérieurs et autres consommations		-30.427.870.04
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-119.362.380.94
III – VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		303.713.521.65
➤ Charges de personnels		-295.208.044.39
➤ Impôts taxes et versement assimilés		-6.643.864.00
IV – EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1.861.613.26
➤ Autres produits opérationnels		283.179.950.66
➤ Autres charges opérationnelles		-186.717.261.72
➤ Dotation aux amortissements provisions et pertes de valeurs		-88.793.919.78
➤ Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V – RESULTAT OPERATIONNEL		9.530.382.42
➤ Produits financiers		
➤ Charges financières		
VI – RESULTAT FINANCIER		
VII – RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		9.530.382.42
➤ Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
➤ Impôts différés (variation) sur le résultat ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		706.255.853.25
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-696.725.470.83
VIII – RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		9.530.382.42
➤ Eléments extraordinaires (produits)		
➤ Eléments extraordinaires (charges)		
IX – RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X – RESULTAT NET DE L'EXERCICE		9.530.382.42

BILAN ACTIF (ملحق رقم 11)
Arrêté 31/12/2016

ACTIF	NOTE	Montants Bruts	Amortissement et provisions	Montants Nets 2016
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition – good-will positif ou négatif				
Immobilisation incorporelles		3.518.000.00	2.198.466.66	1.319.533.34
Immobilisation corporelles				
➤ Terrains		61.093.508.86		61.093.508.86
➤ Bâtiments		4.159.613.901.12	2.037.665.902.73	2.121.947.998.39
➤ Autres immobilisations incorporelles		154.421.839.80	137.800.518.49	16.621.321.31
➤ Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours		154.421.839.80	137.800.518.49	291.942.445.45
Immobilisations financières				
➤ Titres mise en équivalences				
➤ Autres participations et créances rattachées				
➤ Autres titres immobilisés				
➤ Prêts et autres actifs financiers non courants		27.756.503.52		27.756.503.52
➤ Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT		4.698.346.198.75	2.177.664.887.88	2.520.681.310.87
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours		710.874.899.86		710.874.899.86
Créances et emploi assimilées				
➤ Clients		647.363.029.35		647.363.029.35
➤ autres débiteurs		1.084.317.800.54		1.084.317.800.54
➤ impôts et assimilés		2.867.592.47		2.867.592.47
➤ autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
placement et autres actifs financier courants				
Trésorerie		444.447.961.84		444.447.961.84
TOTAL ACTIF COURANT		2.889.871.284.06		2.889.871.284.06
TOTAL GENERAL ACTIF		7.588.217.482.81	2.177.664.887.88	5.410.552.594.93

BILAN PASSIF (ملحق رقم 12)
Arrêté 31/12/2016

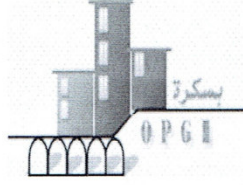
PASSIF	NOTE	Montants net 2016
<u>CAPITAUX PROPRES</u>		
capital émis		
capital non appelé		
primes et réserves – Réserves non consolidés		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net – Résultat net du groupe (1)		270.29.306.
Autres capitaux propres – Report à nouveau		-1.882.929.822.66
Part de la société consolidant (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		-1.853.623.552.48
<u>PASSIF NON COURANTS</u>		
Emprunts et dettes financières		553.031.591.20
<u>Impôts (différés et provisionnés)</u>		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avances		5.309.396.838.31
TOTAL II		5.862.428.429.51
Fournisseurs et comtes rattachés		151.008.570.68
Impôts		96.473.588.51
autres dettes		529.924.131.04
Trésorerie passif ...		624.341.427.67
TOTAL III		1.401.747.717.90
TOTAL GENERAL PASSIF I + II + III		5.410.552.594.93

COMPTE DE RESULTATS (13) ملحق رقم
Arrêté 31/12/2016

COMPTES DE RESULTAT	NOTE	EXERCICE 2016
➤ Ventes et produits annexes		561.688.594.79
➤ variation stocks produits finis et en cours		
➤ Production immobilisée		
➤ Subventions d'exploitation		
I – PRODUCTION DE L'EXERCICE		561.688.594.79
➤ Achats consommés		-247.020.166.88
➤ Services extérieurs et autres consommations		-20.345.303.56
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-267.365.470.44
III – VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		294.323.124.35
➤ Charges de personnels		-318.511.023.38
➤ Impôts taxes et versement assimilés		-14.463.299.00
IV – EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-38.651.198.03
➤ Autres produits opérationnels		165.563.926.13
➤ Autres charges opérationnelles		-9.091.573.77
➤ Dotation aux amortissements provisions et pertes de valeurs		-88.514.884.15
➤ Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V – RESULTAT OPERATIONNEL		29.306.270.18
➤ Produits financiers		
➤ Charges financières		
VI – RESULTAT FINANCIER		
VII – RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		29.306.270.18
➤ Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
➤ Impôts différés (variation) sur le résultat ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		727.252.520.92
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-697.946.250.74
VIII – RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		29.306.270.18
➤ Eléments extraordinaires (produits)		
➤ Eléments extraordinaires (charges)		
IX – RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X – RESULTAT NET DE L'EXERCICE		29.306.270.18

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère de l'habitat de l'Urbanisme
Et de la Ville
Office de Promotion et de Gestion Immobilière
BISKRA
Cellule d'Audit Interne

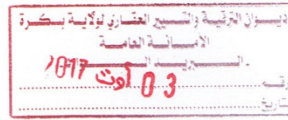


وزارة السكن والعمارة و
المدينة
ديوان الترقية والتسيير العقاري
لولاية بسكرة
خلية التدقيق الداخلي

بسكرة في : 2017/08/03

رقم : 05 / خ ت د / م ع / 2017

إلى السيد :
المدير العام
لديوان الترقية والتسيير العقاري
لولاية بسكرة



ملحق رقم (16)

الموضوع: تقرير حول مراجعة المحاسبة لسنة 2016

سيدي المدير

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا التقرير حول مراجعة المحاسبة لسنة 2016 لعرض التحفظات المتوصل إليها من خلال اطلاعي على محاسبة الديوان المقفلة بتاريخ 2016/12/31.

التحفظات :

1) تبرير فروقات الجرد الفيزيائي والمحاسبي :

فيما يتعلق بفروقات الجرد إن الجرد الفيزيائي والجرد المحاسبي لا بد أن يتساوى في القيمة مهما كانت الحالة فإذا كان الفرق سالب أي (الجرد الفيزيائي > الجرد المحاسبي) إما أن يكون هناك حالة ضياع وفي هذه الحالة لا بد من تحمل المسؤول عن الضياع المسؤولية الكاملة والبحث في أسباب الضياع أو عدم الدخول إلى المخزن مع التبرير ؛ فإذا كان الفرق موجب أي (الجرد الفيزيائي < الجرد المحاسبي) أن هناك حالة عدم تسجيل محاسبي إما نسيانا أو عدم وصول الفواتير. وفي كلتا الحالتين أي الموجب أو السالب وقد يكون هناك خلل كون عملية العد قد أخطأت في الحساب والتي يجب التأكد من عملية الحساب في الجرد الفيزيائي وخاصة من حيث التصنيف والتفرقة بين الاستثمارات و المخزونات لكون التصنيف لا بد أن يكون معلوم لدى فرق الجرد وفرق المراقبة والذي كثيرا ما ينتج عنه فروقات في الجرد.

أ) جرد الاستثمارات :

ومن خلال الجدول الذي يبين الجرد الفيزيائي والجرد المحاسبي نلاحظ أن الفرق هو بمبلغ يقدر بـ 981 047.53 دج أي بمعدل 0.0064 % والمبلغ الأكبر في حساب 2184500 السيارات المقدر

خلية التدقيق الداخلي ----- { 1 / 5 } -----

ملحق رقم (17)

بـ 484.00 685 دج وكما هو مفصل في جدول التبرير يبين أن الحساب مكون من أربع سيارات ثلاثة محولة إلى ديوان ولاية الوادي والرابعة في حالة سيئة بعد تعرضها لحادث مرور.

أما الفروقات في الحسابات الأخرى كالمطبخة في **حساب 2182500** بمبلغ 26 500.00 دج والتي تعتبر ضائعة وكذا مجموعة من KIT MULTI MEDIA في **حساب 2185000** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 178 168.53 دج وكذلك بعض الفروقات في **حساب 2187000** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 35 350.00 دج والتي حولت إلى البلدية مع محضر استلام والتي كان لزاما على مصلحة المحاسبة إخراجها من أصول الديوان وبعض الفروقات في **الحساب 2185700** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 29 600.00 دج و**الحساب 2183000** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 650.00 دج و**الحساب 2185900** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 25 295.00 دج.

إلا إن الجداول المحصلة عن الجرد الفيزيائي المبوب حسب الدوائر والمصالح والمكاتب المنبثق عن عملية حساب لجنة الجرد بعد تجميع مجاميعها نجد المجموع يقدر بـ 75 751 257.70 دج والذي لا يعطي نفس المبالغ المسجلة في المحاسبة والتي تقدر بمبلغ 74 282 562.90 دج أي بفارق سالب يقدر بـ 1 468 694.80 دج أي الجرد الفيزيائي أكبر من المحاسبي مما يعني أن عملية الجرد الفيزيائي كانت على الأرجح خاطئة أو أن هناك فواتير غير مقيدة محاسبيا لكون الجرد الفيزيائي أكبر من الجرد المحاسبي وهذا بغض النظر عن الاستثمارات المصرح بها على إنها ضائعة أو مستهلكة.

و من خلال ما تقدم من الجرد أوصي بما يلي:

- بتشكيل لجنة لوضع مقارنة حقيقية للاستثمارات بين جدولي الجرد المحاسبي والجرد الفيزيائي حسب رقم الجرد والحساب المحاسبي لتحديد ما هو موجود مما هو ضائع.
- إخراج الاستثمارات المتواجدة لدى المصالح الخارجية من المحاسبة إذا كانت غير عائدة إلى المؤسسة مستقبلا.
- وضع قيمة حقيقية للاستثمارات التي تحصل عليها الديوان عن طريق الهبة.
- وكذا تشكيل لجنة الإتلاف ولجنة إثبات ضياع من أجل تحديد مصير كل عنصر وإخراجه من الأصول.
- عدم استغلال البرنامج الجديد للمخزون PC-STOCK منذ شرائه سنة 2014 إلى اليوم رغم وجود خلل في البرنامج المستعمل حاليا.

ب) جرد المخزونات:

أما فيما يخص جرد المخزونات فإن الفروقات جد ضئيلة و المقدر بـ 117.48 دج والمبلغ الأكبر متواجد في **حساب 321300 مواد ولوازم مكتبية** بمبلغ يقدر بـ 119.23 دج ولجنة الجرد أرجعته إلى طريقة حساب المخرجات التي هي على أساس التكلفة المتوسطة المرجحة . وبالتالي أوصي باتباع طريقة واحدة في إدخال و إخراج المخزونات.

(2) عدم تقييد الفواتير في تواريخها .

(3) وضع حسابات مساعدة للحساب 275 والتي في أغلبها غير مسماة وتسميتها من أجل ضم الحسابات في حساب رئيسي واحد أكثر تنظيما ووضوحا.

ملحق رقم (17)

4) إجراء عملية تصحيح للحساب 300058/58 سكنات ترقوية : لان هذا الحساب يظهر دائن أي سالب ولا بد من تصحيحه لأنه لا يمكن أن يكون دائنا وهذا بمبلغ 41 250.76 دج .

5) النظر في الحساب 30034 بضاعة لـ 34 فيلا ترقوية والحساب 30038 بضاعة لـ مبنى المتعدد الخدمات والحساب 30084 بضاعة لـ 84 سكن تساهمي أولاد جلال و الحساب 300220 بضاعة لـ 100 سكن طولقة وأولاد جلال : إن هذه الحسابات لم تتحرك خلال السنة مما يدعو إلى إعادة النظر فيها لمعرفة سبب عدم حركتها سواء إيجابا أو سلبا.

6) وضع حد لحسابات اقتطاع الضمان لتصفيته وإخراجه من أصول الديوان لإعطاء الصورة الحقيقية لأصول الديوان.

7) النظر في إجراء مقارنة مع الزبائن في حساب الزبائن: وهذا من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيل هذه الحقوق.

8) حساب الزبائن غير مفصل 411000 بمبلغ مدين 35 511 240.15 دج : لا بد من تفصيل هذا الحساب على الأقل حسب الوكالة والحي لمعرفة حقوق الديوان على مستوى كل وكالة وحي والعمل على إيجاد طرق مناسبة لتحصيلها. كما انصح بربط برنامج الإيجار المتواجد بالوكالات بالمحاسبة العامة لتفصيل كل حي بالأسماء.

9) حسابي 411060 حتى 600 سكن تساهمي و411050 حتى 500 سكن تساهمي : ملاحظة أن رصيد هذين الحسابين دائنا بمبلغ 1 250 000.00 دج و 1 354.89 دج على التوالي والذين لا بد من تصحيح الخطأ الكائن فيهما لأنها حسابات مدينة بطبيعتها.

10) حساب الزبائن - أوراق للتحصيل في حسابي 413000 و 413100 : وفي هذا الحساب لدينا شيكات غير قابلة للتحصيل بمبلغ يقدر بـ 104 342.27 دج و 538 598.74 دج على التوالي أي بدون رصيد وبالتالي على مصلحة المنازعات القيام بالإجراءات اللازمة من أجل تحصيل هذه الشيكات بالطرق القانونية.

11) حساب تسبيقات على الأجور: هذه التسبيقات بمبلغ مدين يقدر بـ 14 800.00 دج لا بد من البحث عن المستفيد منها واقتطاع هذا المبلغ من الأجرة أو تطهيره.

12) الضريبة على الدخل الإجمالي { IRG/RAS } : بمبلغ دائن يقدر بـ 115 261.33 دج هذا الحساب غير مفهوم حتى لدى مصلحة المحاسبة وبالتالي أوصي بتطهيره.

13) تصحيح الرسم على القيمة المضافة في G50 والتصريح برقم الأعمال غير المصرح به لتسديد الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني : لتصحيح ذلك لا بد من التصريح برقم الأعمال غير المصرح به وهذا لتحديد الرسم على القيمة المضافة (رق م) المستحقة التسديد وتعديلها في التصريح الشهري G50 و الرسم على النشاط المهني وبعد هذا التصحيح لا بد أن يكون رقم م في المحاسبة متطابق مع ما هو في التصريح الشهري G50.

رق م في المحاسبة بمبلغ 79 837 867.91 دج ≠ رقم م في G 50 بمبلغ 363 012 152 دج.

ظهور رصيد رقم م المسترجعة في المحاسبة دائنا والذي لا يمكن أن يكون أبدا.

خلية التدقيق الداخلي { 3 / 5 }

ظهور رصيد رقم المستحقة الدفع مع رصيد رقم المسترجعة في المحاسبة في نفس الوقت والذي لا يمكن أن يكون أبدا .

ظهور رصيد حساب الضريبة على الطابع (ض ط) في المحاسبة ليس مساويا لما هو في التصريح الشهري G50.

ض ط في المحاسبة بمبلغ 1 219 423.15 دج ≠ ض ط في G 50 بمبلغ 466 778 دج

ظهور رصيد حساب الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر (ض د) { IRG/ salaires } في المحاسبة ليس مساويا لما هو في التصريح الشهري G50.

ض د في المحاسبة بمبلغ 2 810 748,92 دج ≠ ض د في G 50 بمبلغ 2 813 337 دج

(14) حساب 470 مصاريف في انتظار التحويل : بحيث يوجد حسابين وهما حساب 467469000 و حساب 4706469000 والذين لا بد من تجميعه في حساب واحد وهذا الحساب لا بد من تحليله وإظهار ما يحتويه وتحويل كل عملية إلى حسابها الحقيقي ومن ثم ترصيده.

(15) حساب 470 إيرادات في انتظار التحويل : بحيث يوجد حسابين وهما حساب 4707000 و حساب 4707100 و حساب 4707900 و حساب 4707001 و حساب 4707200 و حساب 4707500 والذين لا بد من تجميعه في حساب واحد وهذا الحساب لا بد من تحليله وإظهار ما يحتويه وتحويل كل عملية إلى حسابها الحقيقي ومن ثم ترصيده.

(16) حساب 518 فوائد CNEP والخزينة : فيما يتعلق بالفوائد المنتظرة تأديتها ولترصيد هذا الحساب لا بد من وضع مقاربة مع CNEP والخزينة من أجل معرفة حقيقة هذه الفوائد إن كانت موجودة حقيقة لتسديدها وإن كانت العكس تصفيتها.

ملحق رقم (18)

بمبلغ 613 651 913.00 دج CNEP

بمبلغ 1 433 813.04 دج TRESOR

بمبلغ 615 085 726.04 دج TOTAL

(17) حساب الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تسيّات 462000 بمبلغ مدين 48 241 791.48 دج : لا بد من تفصيل هذا الحساب على الأقل حسب الوكالة والحي لمعرفة حقوق الديوان على مستوى كل وكالة وحي والعمل على إيجاد طرق مناسبة لتحصيلها.

وكذا وضع الحسابات الأخرى من حساب 462000 حسب الوكالة والحي أو حسب الوكالة وليس أحيانا حسب الحي و أحيانا أخرى حسب الوكالة.

(18) لاحظت وجود كثير من الحسابات دون أسماء : لا بد من تسمية الحسابات بأسمائها وهذا تسهيلا لفهمها ومعرفة القصد منها للتأكد من إن التحويل كان في مكانه المناسب أو لا.

خليفة التدقيق الداخلي { 4 / 5 }

19 **تصحيح وضعية صندوق بسكرة :** وذلك بترصيد المبلغ الذي يظهر في الحساب المقدر بـ 110 159.13

د.ج.

20 لاحظت الكثير من الحسابات الأساسية دون الاستعانة بالحسابات المساعدة إلا في بعض الحالات.

21 ملاحظة الكثير من الحسابات التي هي أرصدة قديمة في أغلبيتها والتي يتعذر ترصيدها والتي أوصي بالقيام بعملية تطهيرها.

22 بالنسبة للدفاتر القانونية :

ملحق رقم (20)

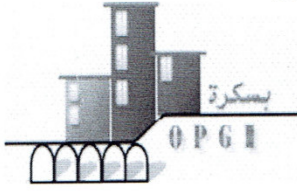
- الدفتر العام مسجل إلى غاية نهاية شهر ديسمبر 2016.

- دفتر الجرد مسجل إلى غاية نهاية شهر ديسمبر 2016.

رئيس خلية التدقيق الداخلي

ع. شعيرة

مساعدة المدير العام مكلية
التدقيق الداخلي
شعيرة عبد الرهاب



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة السكن والعمران والمدينة
ديوان الترقية والتسيير العقاري
لولاية بسكرة

ملحق رقم (21)

بسكرة في 01 / 10 / 2015

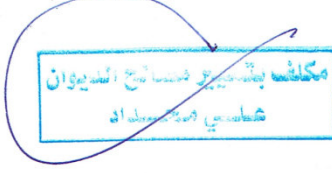
رقم: 2015 / / 2015

إلى السيد:
رئيس خلية التدقيق الداخلي
بالديوان

الموضوع: إجراء مراجعة وتدقيق على مستوى الوكالات المالية

في إطار المهام المكلفين بها و المتمثلة في التدقيق الداخلي ومن اجل التنظيم الحسن للوكالات المالية ، المطلوب منكم إجراء مراجعة وتدقيق للإجراءات المعمول بها على مستوى الوكالات المالية مع تقديم تقرير مفصل .

المدير العام

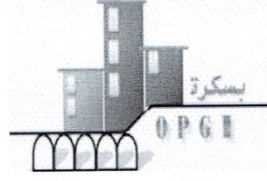


نسخة للاعلام :

- رئيس دائرة المالية والمحاسبة.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère de l'habitat de l'Urbanisme
Et de la Ville
Office de Promotion et de Gestion Immobilière
BISKRA
Cellule d'Audit



وزارة السكن والعمران و المدينة
ديوان الترقية والتسيير العقاري
لولاية بسكرة
خلية التدقيق الداخلي

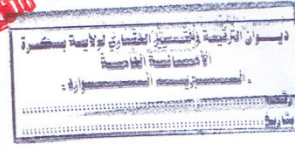
بسكرة في : 2016/07/25

رقم : 017 / خ ت د / م ع / 2016

إلى السيد
المدير العام
لديوان الترقية والتسيير العقاري
لولاية بسكرة

25 جويلية 2016

ملحق رقم (23)



الموضوع: تقرير حول مراجعة المحاسبة لسنة 2015

سيدي المدير

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا التقرير حول مراجعة المحاسبة لسنة 2015 لعرض التحفظات المتوصل إليها من خلال اطلاعي على محاسبة الديوان المقلدة بتاريخ 2015/12/31.

التحفظات :

(1) تبرير فروقات الجرد الفيزيائي والمحاسبي : فيما يتعلق بفروقات الجرد إن الجرد الفيزيائي والجرد المحاسبي لا بد أن يتساوى في القيمة مهما كانت الحالة لان وجود الفرق خاصة بالسلب (الجرد الفيزيائي > الجرد المحاسبي) يعني أن هناك خلل فإما أن يكون عملية العد قد أخطأت في الحساب والتي يجب التأكد من عملية الحساب في الجرد الفيزيائي وخاصة من حيث التصنيف والتفرقة بين الاستثمارات و المخزونات لكون التصنيف لا بد أن يكون معلوم لدى فرق الجرد وفرق المراقبة والذي كثيرا ما ينتج عنه فروقات في الجرد و إما أن يكون هناك حالة ضياع وفي هذه الحالة لا بد من تحمل المسؤول عن الضياع المسؤولية الكاملة والبحث في أسباب الضياع .

جرد الاستثمارات :

ومن خلال الجدول الذي يبين الجرد الفيزيائي والجرد المحاسبي نلاحظ أن الفرق هو بمبلغ يقدر بـ 981 047.53 دج أي بمعدل 0.0064 % والمبلغ الأكبر في حساب 2184500 السيارات المقدر بـ 685 484.00 دج وكما هو مفصل في جدول التبرير يبين أن الحساب مكون من أربع سيارات ثلاثة محولة إلى ديوان ولاية الوادي والرابعة في حالة سيئة بعد تعرضها لحادث مرور.

أما الفروقات في الحسابات الأخرى كالمطبخة في حساب 2182500 بمبلغ 26 500 دج والتي تعتبر ضائعة وكذا مجموعة من KIT MULTI MEDIA في حساب 2185000 بمبالغ متفاوتة من 9 780.00 دج و

19 760.00 دج و 27 800 دج و 29 800 دج وكذلك بعض الفروقات في حساب 2187000 بمبلغ يقدر
بـ 35 350.00 دج والتي حولت إلى البلدية مع محضر استلام والتي كان لزاما على مصلحة المحاسبة إخراجها
من أصول الديوان.

إلا إن الجداول المحصلة عن الجرد الفيزيائي الميوب حسب الدوائر والمصالح والمكاتب المنبثق عن عملية حساب
لجنة الجرد بعد تجميع مجاميعها نجد المجموع يقدر بـ 288.94 70 895 دج (1) دون حساب مبلغ حساب
تهيئات وتركيبات بمبلغ محاسبي يقدر بـ 83 714 576.90 دج والذي لا يعطي نفس مبالغ المسجلة في جدول
إثبات الفروقات بين الجرد الفيزيائي المقدر بـ 67 755 690.35 دج (2) والجرد المحاسبي بمبلغ يقدر بـ
68 701 505.88 دج (3) مما يعني أن الفروقات أكثر مما هو مصرح به في الجدول المختصر لإثبات
الفروقات وهذا المبلغ (1) اكبر من المبلغ (2) بفارق سالب 3 139 598.59 دج مما يعني أن عملية الجرد
الفيزيائي كانت على الأرجح خاطئة أو أن هناك فواتير غير مقيدة محاسبيا لكون الجرد الفيزيائي اكبر من الجرد
المحاسبي.

كما أشير إلى عدم تقديم جدول الجرد للاستثمارات المنقولة سواء من مصلحة المحاسبة أو مصلحة الوسائل العامة
للمتابعة و التحقيق من المبالغ المقدمة لقيمة الأصول بالوحدة و مبالغ الاهتلاكات المسجلة في المحاسبة.
ومن خلال ما تقدم أوصي بإعادة حساب الجرد الفيزيائي وكذا تشكيل لجنة الإلتلاف ولجنة إثبات ضياع من اجل
تحديد مصير كل عنصر وإخراجه من الأصول.

ملحق رقم (24)

جرد المخزونات:

أما فيما يخص جرد المخزونات فإن الفروقات جد ضئيلة و المقدر بـ 73.94 دج والمبلغ الأكبر متواجد في
حساب 321300 مواد ولوازم مكتبية بمبلغ يقدر بـ 73.67 دج ولجنة الجرد أرجعته إلى طريقة حساب
المخرجات التي هي على أساس التكلفة المتوسطة المرجحة . وبالتالي أوصي بإتباع طريقة واحدة في إدخال و
إخراج المخزونات.

كما أشير إلى عدم إمضاء رئيس اللجنة وعضو اللجنة الأول وبعض أعضاء لجنتي العد وكذا بعض أعضاء فرقتي
العد في كلا وثائق جرد المخزونات والاستثمارات.

(2) إجراء عملية تصحيح للحساب 300058/58 سكنات ترقوية : لان هذا الحساب يظهر دائن أي سالب
ولا بد من تصحيحه لأنه لا يمكن أن يكون دائنا وهذا بمبلغ 41 250.76 دج .

(3) النظر في الحساب 30034 بضاعة لـ 34 فيلا ترقوية والحساب 30038 بضاعة لـ مبني المتعدد
الخدمات والحساب 30084 بضاعة لـ 84 سكن تساهمي اولاد جلال و الحساب 300220 بضاعة لـ
100 سكن طولقة وأولاد جلال : إن هذه الحسابات لم تتحرك خلال السنة مما يدعوا إلى إعادة النظر فيها
لمعرفة سبب عدم حركتها سواء إيجابا أو سلبا.

(4) النظر في إجراء مقارنة مع الزبائن في حساب الزبائن: وهذا من اجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيل
هذه الحقوق.

(5) حساب الزبائن غير مفصل 411000 بمبلغ مدين 36 151 375.46 دج : لا بد من تفصيل هذا الحساب
على الأقل حسب الوكالة والحي لمعرفة حقوق الديوان على مستوى كل وكالة وحي والعمل على إيجاد طرق

----- { 2 / 4 } ----- خلية التدقيق الداخلي

مناسبة لتحصيلها. كما انصح بربط برنامج الإيجار المتواجد بالوكالات بالمحاسبة العامة لتفصيل كل حي بالأسماء.

ملحق رقم (25)

(6) **حسابي 411060 حتى 600 سكن تساهمي و411050 حتى 600⁵ سكن تساهمي**: ملاحظة ان رصيد هذين الحسابين داننا بمبلغ 1 250 000.00 دج و 1 354.89 دج على التوالي والذين لا بد من تصحيح الخطأ الكائن فيهما لأنها حسابات مدينة بطبيعتها.

(7) **حساب الزبائن - أوراق للتحويل**: وفي هذا الحساب لدينا شيكات غير قابلة للتحويل أي بدون رصيد وبالتالي على مصلحة المنازعات القيام بالإجراءات اللازمة من أجل تحويل هذه الشيكات بالطرق القانونية.

(8) **تصحيح الرسم على القيمة المضافة في G50 والتصريح برقم الأعمال غير المصرح به لتسديد الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني**: لتصحيح ذلك لابد من التصريح برقم الأعمال غير المصرح به وهذا لتحديد الرسم على القيمة المضافة (رق م) المستحقة التسديد وتعديلها في التصريح الشهري G50 والرسم على النشاط المهني وبعد هذا التصحيح لابد أن يكون رقم م في المحاسبة متطابق مع ما هو في التصريح الشهري G50.

رق م في المحاسبة بمبلغ 60 264 765,81 دج \neq رقم م في G 50 بمبلغ 382 585 039 دج.

(9) ظهور رصيد رقم المسترجعة في المحاسبة داننا والذي لا يمكن أن يكون أبدا.

(10) ظهور رصيد رقم المستحقة الدفع مع رصيد رقم المسترجعة في المحاسبة في نفس الوقت والذي لا يمكن أن يكون أبدا.

(11) ظهور رصيد حساب الضريبة على الطابع (ض ط) في المحاسبة ليس مساويا لما هو في التصريح الشهري G50.

ض ط في المحاسبة بمبلغ 1 173 164,15 دج \neq ض ط في G 50 بمبلغ 312 313 دج

(12) ظهور رصيد حساب الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر (ض د) { IRG/ salaires } في المحاسبة ليس مساويا لما هو في التصريح الشهري G50.

ض د في المحاسبة بمبلغ 2 143 493,95 دج \neq ض د في G 50 بمبلغ 2 150 124 دج

(13) **حساب 470 مصاريف في انتظار التحميل**: وهذا الحساب لابد من تحليله وإظهار ما يحتويه وتحويل كل عملية إلى حسابها الحقيقي ومن ثم ترصيده.

(14) **حساب 518 فوائد CNEP والخزينة**: فيما يتعلق بالفوائد المنتظرة تأديتها ولترصيد هذا الحساب لابد من وضع مقارنة مع CNEP والخزينة من أجل معرفة حقيقة هذه الفوائد إن كانت موجودة حقيقة لتسديدها وإن كانت العكس تصفيتها.

ملحق رقم (26)

بمبلغ 613 651 913.00 دج CNEP

بمبلغ 1 433 813.04 دج TRESOR

بمبلغ 615 085 726.04 دج TOTAL

(15) لاحظت وجود كثير من الحسابات دون أسماء : لا بد من تسمية الحسابات بأسمائها وهذا تسهيلا لفهمها ومعرفة القصد منها للتأكد من إن التحميل كان في مكانه المناسب أو لا.

(16) حساب تسبيقات على الأجر: هذه التسبيقات بمبلغ مدين يقدر بـ 14 800.00 دج لا بد من البحث عن استفاد منها واقتطاع هذا المبلغ من الأجرة أو تطهيره.

(17) الضريبة على الدخل الإجمالي { IRG/RAS } : بمبلغ دائن يقدر بـ 115 261.33 دج هذا الحساب غير مفهوم حتى لدى مصلحة المحاسبة وبالتالي أوصي بتطهيره.

(18) تصحيح وضعية صندوق بسكرة : وذلك بترصيد المبلغ الذي يظهر في الحساب المقدر بـ 110 159.13 دج.

(19) لاحظت الكثير من الحسابات الأساسية دون الاستعانة بالحسابات المساعدة إلا في بعض الحالات.

(20) ملاحظة الكثير من الحسابات التي هي أرصدة قديمة في أغليبتها والتي يتعذر ترصديها والتي أوصي بالقيام بعملية تطهيرها.

(21) تقييد حساب فوائض القيمة عن خروج الأصول (حساب 752) عند تحصيل أقساط السكنات المتنازل عنها والتي هي خطأ لكون هذا الحساب يظهر في القيد الذي يسجل عملية خروج الأصل مرة واحدة والأصح هو تقييد المبالغ المحصلة في حساب عن عمليات التنازل عن التثبيلات (حساب 462) داننا مع حساب احد حسابات الخزينة مدينا فقط.

(22) بالنسبة للدفاتر القانونية :

- الدفتر العام مسجل إلى غاية نهاية شهر ديسمبر 2014.

- دفتر الجرد مسجل إلى غاية نهاية شهر ديسمبر 2014.

رئيس خلية التدقيق الداخلي

ع. شعيره



الفصل الأول :

الإطار النظري للمراجعة الداخلية

تمهيد:

من المفيد التعمق في دراسة المعلومة كمخرج لنظام المعلومات وتحديد مفهوم واضح للمعلومة وتبيان أهميتها وخصائص المعلومة الجيدة ولا بد إن نتطرق أولاً إلى مفهوم نظام المعلومات المحايي بالتفصيل باعتباره منتج للمعلومة المحاسبية وعناصره مع التركيز على مخرجات هذا الأخير*

الفصل الثاني :

الجانب النظري لجودة المعلومات المحاسبية

تمهيد:

من المفيد التعمق في دراسة المعلومة كـمخرج لنظام المعلومات وتحديد مفهوم واضح للمعلومة وتبيان أهميتها وخصائص المعلومة الجيدة ولا بد إن نتطرق أولاً إلى مفهوم نظام المعلومات المحابي بالتفصيل باعتباره منتج للمعلومة المحاسبية وعناصره مع التركيز على مخرجات هذا الأخير*

الفصل الثالث

دور جودة المعلومة المحاسبية في تحسين

المراجعة الداخلية دراسة حالة ديوان الترقية

والتسيير العقاري - بسكرة -

OPGI



الصفحة	الفهرس
I.	شكر وتقدير
II.	الإهداء
III.	الملخص باللغة العربية
IV.	الملخص باللغة الفرنسية
V.	فهرس المحتويات
VI.	فهرس الأشكال
VII.	فهرس الجداول
أ-ط	مقدمة عامة
<u>الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية</u>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة
03	المطلب الأول: المفهوم والتطور التاريخي للمراجعة
03	الفرع الأول: تعريف المراجعة
03	الفرع الثاني: التطور التاريخي للمراجعة
05	المطلب الثاني: مبادئ وفروض المراجعة
05	الفرع الأول: فروض المراجعة

05	الفرع الثاني : مبادئ المراجعة
06	المطلب الثالث : أنواع المراجعة
07	الفرع الأول : من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة
07	الفرع الثاني : من حيث حتمية القيام بالمراجعة
08	الفرع الثالث : من حيث توقيت المراجعة
08	الفرع الرابع : من حيث مجال المراجعة
09	الفرع الخامس : من حيث الاختيارات
10	المطلب الرابع : أهمية وأهداف المراجعة
10	الفرع الأول : أهمية المراجعة
11	الفرع الثاني : أهداف المراجعة
12	المبحث الثاني : أساسيات المراجعة الداخلية
13	المطلب الأول : لمحة على المراجعة الداخلية
13	الفرع الأول : تطور المراجعة الداخلية
15	الفرع الثاني : مفهوم المراجعة الداخلية
15	المطلب الثاني : مبادئ والهدف المراجعة الداخلية
15	الفرع الأول : مبادئ المراجعة الداخلية
16	الفرع الثاني : أهداف المراجعة الداخلية

17	المطلب الثالث : معايير و أنواع المراجعة
17	الفرع الأول : معايير المراجعة
18	الفرع الثاني : أنواع المراجعة الداخلية
19	المطلب الرابع : مراحل سير مهمة المراجعة الداخلية
19	الفرع الأول : مرحلة التحضير
21	الفرع الثاني : مرحلة تنفيذ المهمة
22	الفرع الثالث : مرحلة إعداد تقرير نهائي و تقديم النتائج
23	الفرع الرابع : مرحلة متابعة نتائج المهمة
23	المبحث الثالث : المراجع الداخلي والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية
23	المطلب الأول : أدوات وصلاحيات وواجبات المراجع الداخلي
23	الفرع الأول : أدوات المراجع الداخلي
25	الفرع الثاني : صلاحيات المراجع الداخلي
25	الفرع الثالث : واجبات المراجع الداخلي
25	المطلب الثاني : المعايير الدولية للمراجعة الداخلية
26	الفرع الأول : معايير الصفات
26	الفرع الثاني : معايير الأداء
26	المطلب الثالث : تنظيم المراجعة الداخلية و مكانتها في المؤسسة

26	الفرع الأول : تنظيم المراجعة الداخلية في المؤسسة
27	الفرع الثاني : مكانة المراجعة الداخلية في المؤسسة
28	خلاصة الفصل الأول
<u>الفصل الثاني : الجانب النظري لجودة المعلومات المحاسبية</u>	
30	تمهيد
31	المبحث الأول : نظام المعلومات المحاسبي كمنتج للمعلومة المحاسبية
31	المطلب الأول : مفاهيم حول نظام المعلومات المحاسبي
31	الفرع الأول: تعريف ل:النظام ،المحاسبة ،المعلومة
33	الفرع الثاني : مفهوم نظام المعلومات المحاسبي
33	المطلب الثاني : مكونات ومبادئ نظام المعلومات المحاسبي
33	الفرع الأول : مكونات نظام المعلومات المحاسبي
34	الفرع الثاني : مبادئ نظام المعلومات المحاسبي
34	المطلب الثالث : عناصر و وظائف نظام المعلومات المحاسبي
35	الفرع الأول : عناصر نظام المعلومات المحاسبي
35	الفرع الثاني : وظائف نظام المعلومات المحاسبي
35	المطلب الرابع : مقومات وأهداف نظام المعلومات المحاسبي
35	الفرع الأول: مقومات نظام المعلومات المحاسبي

36	الفرع الثاني : أهداف نظام المعلومات المحاسبي
37	المبحث الثاني : أساسيات حول المعلومة المحاسبية
37	المطلب الأول : ماهية المعلومة المحاسبية
38	الفرع الأول : تعريف المعلومة المحاسبية
38	الفرع الثاني : أنواع المعلومات المحاسبية
46	المطلب الثاني : خصائص المعلومة المحاسبية
46	الفرع الأول : الخصائص الرئيسية للمعلومة المحاسبية
50	الفرع الثاني : الخصائص الثانوية للمعلومة المحاسبية
53	المطلب الثالث : الإفصاح عن المعلومة المحاسبية
53	الفرع الأول : مفهوم الإفصاح
54	الفرع الثاني : أساليب و طرق الإفصاح عن المعلومة المحاسبية
55	المطلب الرابع : مستخدمو المعلومة المحاسبية
55	الفرع الأول : المستخدمون الداخليون
55	الفرع الثاني : المستخدمون الخارجيون
57	المبحث الثالث : جودة المعلومة المحاسبية وأثرها على المراجعة الداخلية
57	المطلب الأول : جودة المعلومة المحاسبية ومعاييرها
57	الفرع الأول : مفهوم جودة المعلومة المحاسبية ومعاييرها

57	الفرع الثاني : معاير جودة المعلومة المحاسبية
59	المطلب الثاني : شروط ومحددات خصائص جودة المعلومة المحاسبية
59	الفرع الأول : شروط خصائص جودة المعلومات المحاسبية
60	الفرع الثاني : المشكلات و المحددات لاستخدام الخصائص للمعلومة المحاسبية
61	المطلب الثالث : :العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية
62	الفرع الأول : العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية
63	الفرع الثاني : العوامل المتعلقة بالمعلومة المحاسبية
64	المطلب الرابع : دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين المراجعة الداخلية
64	الفرع الأول :استخدام المعلومات المحاسبية في مختلف مراحل المراجعة الداخلية
66	الفرع الثاني : دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين المراجعة الداخلية
66	الفرع الثالث : دور استخدام تكنولوجيا المعلومات على المراجعة الداخلية
67	خاتمة الفصل الثاني
الفصل الثالث : دور جودة المعلومة المحاسبية في تحسين المراجعة الداخلية دراسة ميدانية	
69	تمهيد
70	المبحث الأول : عموميات حول ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة

70	المطلب الأول : التعريف بديوان الترقية والتسيير العقاري
70	الفرع الأول : نشأة وتطور ديوان الترقية والتسيير العقاري
71	الفرع الثاني : الترقية والتسيير العقاري و التنظيم العملي حسب المراسيم التنفيذية
73	الفرع الثالث: التعريف بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة "
75	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي والإداري لديوان الترقية والتسيير العقاري
75	الفرع الأول : الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري
77	الفرع الثاني :عمل ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
78	الفرع الثالث : التنظيم الإداري لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
82	المطلب الثالث : مهام ،أهداف والانجازات قيد التنفيذ لديوان الترقية
82	الفرع الأول: مهام ديوان الترقية والتسيير العقاري
83	الفرع الثاني: أهداف ديوان الترقية والتسيير العقاري:
83	الفرع الثالث: الإنجازات والمشاريع قيد الإنجاز
84	المبحث الثاني :المراجعة الداخلية وجودة المعلومة المحاسبية في ديوان الترقية
84	المطلب الأول : واقع المراجعة الداخلية في ديوان الترقية والتسيير العقاري
84	الفرع الأول: تنظيم المراجعة الداخلية في ديوان الترقية والتسيير العقاري
88	الفرع الثاني : منهجية عمل المراجعة الداخلية في ديوان الترقية والتسيير العقاري
90	الفرع الثالث : معايير إعداد المراجع الداخلي للتقرير في ديوان الترقية

	والتسيير العقاري
91	المطلب الثاني: المعلومات المحاسبية في ديوان الترقية و التسيير العقاري
91	الفرع الأول : مدخلات نظام المعلومات المحاسبي
95	الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لأهم العمليات التي يقوم بها ديوان الترقية
101	الفرع الثالث: لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي
102	المطلب الثالث :جودة المعلومة المحاسبية في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
103	الفرع الأول: الإطار القانوني والمرجعي لتنفيذ المحاسبة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة:
103	الفرع الثاني: التنظيم المحاسبي لديوان الترقية والتسيير العقاري
104	الفرع الثالث: جودة مخرجات النظام المحاسبي لديوان الترقية والتسيير العقاري
105	المبحث الثالث: دور جودة المعلومة المحاسبية في تحسين المراجعة الداخلية في ديوان الترقية والتسيير العقاري
105	المطلب الأول المرحلة التمهيدية (التخطيط) للمراجعة الداخلية
105	الفرع الأول : الأمر بالمهمة
105	الفرع الثاني : المرحلة التمهيدية
105	الفرع الثالث : تحديد مراحل العمل الميداني
106	المطلب الثاني : تنفيذ المهمة (العمل الميداني)
106	الفرع الأول: مراجعة التثبيات

114	الفرع الثاني : مراجعة المخزونات
120	المطلب الثالث : عرض لأهم النتائج والتوصيات
120	الفرع الأول: نتائج الدراسة
122	الفرع الثاني : توصيات الباحث
123	خلاصة الفصل الثالث
125	خاتمة
128	قائمة المراجع
133	الملاحق

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
43	وظائف نظام المعلومات المحاسبي	(1-2)
60	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	(2-2)
64	الفئات التي تستخدم المعلومة المحاسبية	(3-2)
91	الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري بسكرة	(1-3)
107	الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية لديوان الترقية والتسيير العقاري - بسكرة -	(2-3)

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15-14	التطور التاريخي للمراجعة الداخلية	(1-1)
34	التمييز بين مصطلح البيانات والمعلومة	(1-2)
50. 49	انواع التقارير التي يقدمها النظام المالي المحاسبي	(2-2)
55-54	الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب المنظمات الدولية	(3-2)
85	توزيع عمال ديوان الترقية والتسيير العقاري	(1-3)
120	حساب تثبيات معنوية بتاريخ 2015/12/31	(2-3)
120	حساب تثبيات عينية بتاريخ 2015/12/31	(3-3)
121	حساب / الاراضي بتاريخ 2015/12/31	(4-3)
121	حساب / المباني بتاريخ 2015/12/31	(5-3)
122	نتائج عملية جرد التثبيات بتاريخ 2015/12/31	(6-3)
122	حساب /تجهيزات مطبخ بتاريخ 2015/12/21	(7 -3)
123	حساب التثبيات المالية الاخرى بتاريخ 2015/12/31	(8-3)
123	حساب/ إهتلاكات الأصول في 2015-12-31	(9-3)
123	الاصول الجارية في 2015-12-31	(10-3)
124	حساب الاصول في 2016/12/31	(11-3)
124	الاصول الجارية في 2016/12/31	(12-3)

124	حساب /تثبيات معنوية 2016/12/31	(13-3)
125	حساب التثبيات العينية بتاريخ 2016/12/31	(14 - 3)
125	حساب الاراضي بتاريخ 2016/12/31	(15 - 3)
125	حساب البناءات بتاريخ 2016/12/31	(16 - 3)
126	حساب التثبيات العينية ا بتاريخ 2016/12/312	(17 - 3)
126	حركة حساب التثبيات العينية بتاريخ 2016/12/31	(18 - 3)
126	حساب / المطبخ بتاريخ 2016/12/21	(19 - 3)
127	حساب مواد ولوازم العمل بتاريخ 2016/12/21	(20 - 3)
127	حساب سيارات نفعية بتاريخ 201/12/21	(21 - 3)
127	حساب اجهزة تصوير بتاريخ 2016/12/21	(22 - 3)
128	حساب وثائق بتاريخ 2016/12/21	(23 - 3)
129	حساب تجهيزات ادارية بتاريخ 2016/12/21	(24 - 3)
129	حساب التثبيات العينية بتاريخ 2016/12/31	(25 - 3)
130	حساب التثبيات المالية الاخرى بتاريخ 2016/12/31	(26 - 3)
130	حساب اهتلاكات التثبيات بتاريخ 2016/12/31	(27 - 3)
131	حساب/ المخزونات في 2015-12-31	(28 - 3)
131	البضائع في 2015-12-31/حساب	(29 - 3)
132	حساب/ تموينات أخرى في 2015-12-31	(30 - 3)

132	منتجات تامة خلال سنة 2015/حساب	(31 - 3)
133	حساب/ مخزون خارجي خلال سنة 2015	(32 - 3)
133	حسابات الأصول الجارية 2016/12/31	(33 - 3)
133	حساب المخزونات بتاريخ 2016/12/31	(34 - 3)
134	حساب البضائع بتاريخ 2016/12/31	(35 - 3)
135	حساب التموينات الأخرى بتاريخ 2016/12/31	(36 - 3)
135	الجرد الفيزيائي لحساب التموينات بتاريخ 2016/12/21	(37 - 3)
136	حساب مخزون المنتجات بتاريخ 2016/12/31	(38 - 3)
136	حساب مخزون لدى الغير بتاريخ 2016/12/31	(39 - 3)

أولا: الكتب

1. حاتم محمد الشيشي، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007.
2. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، -معايير وقواعد، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.
3. محمد التهامي، مسعود أصدقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ط2، بن عكنون، الجزائر، 2005.
4. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003.
5. احمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، الدار الصفاء للنشر، ط2، الاردن، 1999.
6. رأفت سلامة، احمد يوسف، عز محمد، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر، الاردن، 2006.
7. محمد سمير الصبان، الرقابة و المراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعي، الإسكندرية، 1996.
8. لبيب عوض، محمد الفيومي محمد، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.
9. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2006.
10. محمد الطاهر توها مي، مسعود صديقي المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار ألتضري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
11. د. السيد عبد المقصود دبيان د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، نظم المعلومات المحاسبية والتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية 2004.
12. د، ثناء القباني نظم المعلومات المحاسبي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003، 2002.
13. إدريس ثابت عبد الرحمان، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
14. قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم بحي السقا، نظام المعلومات المحاسبية وحدة الحذاء للطباعة والنشر الموصل، العراق، 2003 احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2006.
15. محمود يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان الأردن.

16. عبد الرزاق محمد قاسم ،تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبي ،دار الثقافة للنشر ،الطبعة الأولى 2006
17. حسام عبد الله أبو خضرة ،حسن سمير عشيش نظم المعلومات المحاسبية ،مكتبة المجمع العربي للنشر،عمان،2008
18. منير محمود سالم ،رمضان محمد غنيم،نظم المعلومات المحاسبية ،جامعة القاهرة،مصر،
19. إبراهيم الجزراوي ،عامر الجنابي،أساسيات نظم المعلومات المحاسبية ،اليازوري،2009
20. كمال الدين الدهراوي،مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية،ادار الجامعية،مصر ط،2002،2003
21. أمين السيد احمد ، ، لطفى ،التحليل المالي لإغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة
الدار الجامعية الإسكندرية 2006
22. الياس بن ساسي يوسف قرشي ،،التسيير المالي دروس وتطبيقات ،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان،الأردن،2006
23. احمد صلاح عطية ،مبادئ المحاسبة المالية الدار الجامعية ،الإسكندرية،2007
24. الياس بن ساسي يوسف قرشي ،،التسيير المالي دروس وتطبيقات ،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان،الأردن،2006
25. احمد صلاح عطية ،مبادئ المحاسبة المالية الدار الجامعية ،الإسكندرية،2007
26. أمين السيد احمد لطفى،المحاسبة الدولية ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2004
27. اسماعيل خليل إسماعيل،ريان نعوم،الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق،بغداد 2012
28. طارق عبد العال حماد ، تحليل القوائم المالية ،الدار الجامعية، الاسكندرية،مصر،2006
29. محمد عطية مطر ، نظرية المحاسبة و اقتصاد المعلومات ، دار الحنين، الاردن ، 1996
30. احمد محمد نور ،شحاتة السيد شحاتة،مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية لإسكندرية،مصر،2008
31. مؤيد محمد الفضل ،عبد الناصر إبراهيم نور،المحاسبة الإدارية ،دار المسيرة للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن،
32. زهرة توفيق سواد ،مراجعة الحسابات و التدقيق ، دار الزاوية للنشر للطبعة الأولى الأردن، 2009ص

33. نضال محمود أرمحي، زياد عبد الحليم الذبية، نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن 2014
34. كمال الدين مصطفى الدهراوي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، الإسكندرية 2005
35. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002
36. احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006
37. محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات، من النظري الى التطبيقي، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005
38. زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية للنشر الطبعة الأولى الأردن، 2009 ص 104

ثانيا : رسائل و اطروحات

• اطروحات

1. علون محمد لمين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، العلوم التجارية، تخصص محاسبة، 2016، 2015،
2. صالح محمد يزيد، اثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة، رسالة دكتورا العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، 2016
3. تيجاني بالريقي، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، رسالة دكتورا دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2005/2006،

• رسائل

1. سدري محمد سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسبير، فرع مالية، جامعة محمد بوقره، بومرداس، 2008/2009

2. عبد السلام عبد الله ،سعيد أبو سرعة ،التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ،رسالة ماجستير ،قسم العلوم والاقتصادية والتسيير ،جامعة الجزائر ،2010،
3. شعباني لطفى ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ،رسالة ماجستير ،قسم التسيير ،جامعة احمد بوقره ،بومرداس ،الجزائر ،2004،2003
4. حامدي علي ،اثر جودة المعلومة المحاسبية على صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،الجزائر ، 2010،2011
5. سليمان عتير ،دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ،رسالة ماجستير ،علوم التسيير تخصص محاسبة،جامعة محمد خيضر بسكرة،2012،2011
6. اخمد عبد الهادي شبيب ،دور المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية ،رسالة ماجستير في المحاسبة،كلية التجارة،الجامعة الإسلامية،غزة ،فلسطين،2006
7. ناصر محمد علي المجهلي ،خصائص المعلومة المحاسبية و اثرها في اتخاذ القرار ،مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة،جامعة الحاج لخضر ،باتنة ،2009،2008 ،

مجلات علمية

1. المدرس حسين جميل غافل البديري ،اثر جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها،المجلد الرابع عشر ، ،جامعة الفرات ، الكوفة ،العراق،2017
2. احمد المخادمة ، اثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية ، دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية ، مجلة المنارة جامعة مؤتة ،المجلد 13،العدد 2، 2007،
3. محمد عبد السلام ،علاقة الربط بين نظرية الاتصالات و مبدأ الإفصاح الكامل في المحاسبة ، مجلة الإدارة،العدد الرابع ،ابريل،1994،

4. مصطفى جاموس قائمة التدفق النقدي احد المداخل الرئيسية لتطوير نظام المعلومات المحاسبية في سوريا ،مجلة جامعة دمشق ،المجلد الأول ،العدد الأول ،1999

قوانين ومراسيم

1. الجريدة الرسمية ،القانون رقم 07، 11المتضمن النظام المحاسبي المالي ،المواد 27،26،العدد74،الجزائر،صادرة25نوفمبر 2007

موقع الانترنت

1. - مفاهيم جودة المعلومة المحاسبية ،وثيقة انترنت متوفرة على موقع [www:world-acco/net](http://www.world-acco.net) 13.43

2. وثيقة متوفرة على [http en/m/wikipedia orge/ wiki /interne audit](http://en.m.wikipedia.org/wiki/interne_audit) 18 .29

3. إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ،مدونة صالح محمد القراء،العلوم المالية ،وثيقة انترنت متوفرة على موقع

[https:// sqrra . wordpress . com](https://sqrra.wordpress.com)

ملتقيات ومنتديات

1. مداخلة الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ،معهد

العلوم الاقتصادية و التجارية ،جامعة محمد لحضر الوادي ،6،5 ماي2013

المراجع باللغة الأجنبية

1. jacques renard. théorie et pratique de l'audit 2eme édition France paris.2000

في ظل المتغيرات الاقتصادية التي تتسم بظروف عدم التأكد و المخاطرة التي يعيشها العالم اليوم وكبر حجم المؤسسات، تعدد أنشطتها، تنامي أهدافها والرغبة الملحة في الاستمرار والبقاء جعل من الضرورة بمكان أن ترسم لوضعيتها الاقتصادية أفضل صورة للمتعاملين معها وأصدقها، ويتحقق ذلك بتوفر المعلومة المحاسبية التي تعتبر كمورد مهم توليه المؤسسة كل الاهتمام، حيث تلعب دورا أساسيا في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة ويتوقف نجاح القرار على مدى جودة المعلومة المحاسبية التي اعتمد عليها نظرا للخصائص النوعية التي تتسم بها، ونظرا لتعارض الأهداف وتداخل المصالح بين مستخدميها فإنه من الصعب الحصول على معلومة ذات جودة كافية تتصف بالمعايير اللازمة لجودتها.

ولتحقيق كل ذلك تحاول المؤسسة أن تزيد من فاعلية نظامها الرقابي، وحتى تصل إلى درجة التأكد من صحة و دقة المعلومات المحاسبية لا بد عليها أن تفرض أدوات رقابية على نظام معلوماتها ومن ضمنها المراجعة الداخلية التي كان لزاما عليها أن تمنحها الأولوية والأهمية الكبيرة لما تلعبه من دور أساسي في الفصل في مصداقية تقاريرها المالية، حيث تعتبر المراجعة الداخلية من احد الركائز الأساسية التي تقوم عليها الأنظمة الرقابية للمؤسسة التي تعمل بدورها على ضمان سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من الغش والتزوير و التلاعب.

وسنحاول في هذه الدراسة تسليط الضوء على أهمية المعلومة المحاسبية باعتبارها الغاية والوسيلة، وذلك بدراسة اثر جودة هذا النوع من المعلومات على المراجعة الداخلية وتبيان الاثر على المراجع نفسه وعلى نتائج عملية المراجعة.

أولاً: الإشكالية الرئيسية: مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية كالتالي:

ما هو دور جودة المعلومة المحاسبية في تحسين جودة المراجعة الداخلية ؟

ويقودنا ذلك إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمراجعة الداخلية؟

- ما المعلومة المحاسبية ؟

- هل تؤثر جودة المعلومة المحاسبية على عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة موضوع الدراسة ؟

ثانياً: فرضيات الدراسة:

للإجابة على تساؤلات الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية:

- المراجعة الداخلية مجموعة من المبادئ و المعايير و الإجراءات التي تحكم وتفحص وتقيم المعلومات المحاسبية المصاغة في شكل تقارير مالية.

- المعلومة المحاسبية ناتج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات المحاسبية التي تستخدم من قبل الجهات الداخلية والخارجية والتي لها علاقة بالمؤسسة و بما يحقق الفائدة من استخدامها.
- يوجد دور لجودة المعلومة المحاسبية في تحسين المراجعة الداخلية في المؤسسة قيد الدراسة.

ثالثا: أسباب اختيار البحث:

هناك عدة اسباب لدراسة هذا البحث من اهمها:

• الأسباب الموضوعية:

- تواجد المؤسسة في بيئة مليئة بالمخاطر مما اوجب الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وما يساعدها على كفاءة نشاطها.

- اهمية القرارات التي يخرج بها المراجع الداخلي المرتبطة بمعلومات محاسبية ذات جودة

• الأسباب الذاتية:

- الاهتمام الشخصي بوظيفة المراجعة الداخلية.

- تكرار طرح الأسئلة حول المراجعة الداخلية

رابعا: أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الدور الذي تلعبه جودة المعلومة المحاسبية على المراجعة الداخلية من خلال:

- تزايد الاهتمام باقتصاد المعرفة الذي يقوم على المعلومة كمورد يملك من الأهمية ما يكفي بإعطاء الأهمية لدراستها.

- الوعي الزائد لدى المراجعين الداخليين لأهمية المعلومات المحاسبية قيد المراجعة.

- الدور الذي تلعبه التقارير المالية في كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

- إثبات ان فعالية المراجعة الداخلية تتأتى من جودة المعلومة المفصح عنها.

- الأزمات المالية والفساد المالي وما تبعه من جدل حول مدى جودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة.

خامسا: أهداف البحث:

- نسعى من خلال هذا البحث إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي واختبار الفرضيات المتبناة.

- إبراز دور المعلومة المحاسبية في التأثير الايجابي أو السلبي في وظيفة المراجعة الداخلية.

سادسا: حدود الدراسة:

• الحدود الموضوعية:

سوف نطرق إلى موضوع جودة المعلومة المحاسبية وأثرها على المراجعة الداخلية من خلال التطرق للمعلومة كمنخرج لنظام المعلومات المحاسبية ووظيفة المراجعة الداخلية كوسيلة رقابية

• الحدود الزمنية والمكانية:

دراسة اثر جودة المعلومة المحاسبية على المراجعة الداخلية من الجانب النظري والتطبيقي في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة خلال الفترة 2017،2018

سابعا: صعوبات الدراسة:

يمكن تلخيص أبرز الصعوبات التي وجدها أثناء القيام بهذا البحث في الآتي:

- صعوبة الحصول على معلومات وخاصة في الجانب التطبيقي.
- عدم القدرة على إجراء دراسة ميدانية في صلب الموضوع والتعمق لوجود عدة عوائق حالت وجود الدراسة.
- ضيق الوقت وعدم كفايته للبحث عن الوثائق اللازمة بسبب تغيير المؤسسة موضوع الدراسة لمقرها وبالتالي التحجج بعدم توفر الوثائق.

ثامنا: منهج البحث:

لمعالجة كافة جوانب بحثنا، اتبعنا المنهج الوصفي في الجانب النظري المتعلق بالاطار النظري للمعلومات المحاسبية والمراجعة الداخلية واستعنا بالمنهج التاريخي فيما يخص الأجزاء المرتبطة بتطور المراجعة الداخلية كما تم المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي في دراسة الميدانية لمؤسسة.

تاسعا: الدراسات السابقة:

01- دراسة بن يحي ناجي* (2012-2013)، بعنوان دور جودة المعلومة المحاسبية في تحسين الإفصاح

المحاسبى، تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور جودة المعلومة المحاسبية في إنتاج قوائم مالية تحتوي على إفصاح، إضافة إلى إبراز مختلف نماذج الإفصاح المتاحة للتطبيق من قبل المؤسسة، ولقد خرجت هذه الدراسة بالنتائج التالية:

- تتعكس جودة المعلومة المحاسبية في الخصائص النوعية التي تتمتع بها وأهمها الملائمة الموثوقية وما يتفرع عنها من خصائص ثانوية.

- جودة المعلومة المحاسبية ضرورة لا مفر منها لترشيد متخذي القرارات.

* ناجي بن يحي، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبى، رسالة ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013.

- إن جودة المعلومة المحاسبية سوف يكون له أثر ايجابي على فعالية الإفصاح المحاسبي.
 - إن الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية من شأنه تعزيز جودة المعلومات المحاسبية والمالية وقابليتها للتحقق، وبالتالي بعث ثقة المستثمرين فيها، وتخفيض درجة عدم التأكد بينهم.
 - الإفصاح في ضل التطورات الاقتصادية يجب أن يأخذ منحى آخر يتعدى احتياجات مستخدمي القوائم المالية المحليين، إلى مستخدمي لهم متطلبات تختلف في نوعيتها وحجمها ودرجة تفصيلها ودقتها.
- 02- دراسة حنضل التميمي جمانة[†] (2013)، بعنوان ،دراسة العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية،**
- هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على العملية التدقيقية التي يزاولها المدقق الداخلي، وذلك من خلال جمع آراء فأتين المهنية وتشمل المدققين الداخليين العاملين في مؤسسة البحث والتعليم، والأكاديمية وهم عينة من أساتذة المحاسبة لمعرفة آراء هته الفئتين عن العوامل المؤثرة التي يمكن أن تؤثر على جودة التدقيق، حيث توصلت إلى تصنيف هذه العوامل الى أربعة وهي:
- **عوامل تنظيمية:** وتضمنت التخطيط وتحديد الإجراءات التدقيقية، وتحديد حجم العمل، والوقت اللازم والمهارة في التنفيذ.
 - **عوامل سلوكية:** وتضمنت الأمانة العلمية والاستقلالية، والتعاون مع الفريق، والقدرة على توفير عناصر الجودة
 - **عوامل شخصية:** وتضمنت الخبرة التحصيل العلمي، والمشاركة في الدورات التدريبية.
 - العوامل تمثل أساسيات علمية لمهنة التدقيق.
- 03- دراسة بولجنيب عادل[‡] (2013-2014)، بعنوان "دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"،** هدفت الدراسة إلى توضيح الخصائص التي تميز المعايير المحاسبية الدولية والمزايا التي تقدمها لمستعملي القوائم المالية و المستثمرين على وجه الخصوص و الكيفية التي تقوم بها بضمان جودة المعلومة المالية وتحسينها، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج سمحت بتأكيد أو نفي ذلك، وبناءا على ذلك كانت أهم النتائج:

[†] جمانة حنضل التميمي، العوامل المؤثرة على جودة العملية التدقيقية، دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة مجلة الدراسات الإدارية كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد 5، العدد 10، ماي 2013، العراق.

[‡] بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، رسالة ماجستير، تخصص: إدارة ومالية، جامعة قسنطينة 2، الجزائر،

- توفير الخصائص المحققة لمنفعة المعلومة حيث تكتسي أهداف القوائم المالية أهمية بالغة في تحديد مضمون هذه القوائم حيث تتمحور أهداف هذه الأخيرة حول نقطة أساسية وهي منفعة المعلومة في اتخاذ القرارات.

- توفير قيود للحد من إدارة الأرباح ونضرا لما تترتب على إدارة الإرباح من تضليل وطمس للحقائق، و الذي نجم عنه العديد من الفضائح والانهيارات لكبرى الشركات فان لجنة المعايير المحاسبية الدولية و بعدها مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومن خلال المعايير التي أصدرها عملت على تقييد الحرية الممنوحة لمعدي القوائم المالية بالإضافة إلى فرض قيود صارمة على السياسات المحاسبية.

- الاستغناء التدريجي على مبدأ التحفظ.

- توجيه المعلومات المالية لمساعدة المستثمرين على تقييم المنشأة بشكل أدق.

- رغم الجوانب الايجابية التي تميز المعايير المحاسبية الدولية إلا أن هناك بعض الانتقادات التي يمكن ان تحد من جودتها منها محاولة التقليل من الخيارات والبدائل و الشرح أكثر تفصيل لها.

04- دراسة صالحى يزيد[§] (2015-2016)، بعنوان اثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، وذلك بمحاولة قياس ممارسات التدقيق الداخلي و مدى تطبيق ميثاق الحكم الراشد و تأثيرهم على رفع تنافسية المؤسسة، حيث توصلت إلى النتائج التالية:

- يتم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات و هناك التزام واضح من قبل المدقق الداخلي للمؤسسة بمعايير التدقيق الداخلي.

- وجود علاقة بين التدقيق الداخلي ومبادئ الحوكمة.

- وجود مستوى عال من التنافسية.

- وجود أثر عال على تطبيق كل من التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات على رفع تنافسية المؤسسة.

- ضرورة العمل على إلزامية تطبيق ميثاق الحكم الراشد في جميع المؤسسات الجزائرية و إنشاء لجنة تعمل

على مراقبة تطبيق مراقبة تطبيقه بالإضافة إلى خلق جهة تشرف على مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

وتهتم بتحديث و تطوير القوانين المتعلقة به

[§] صالحى محمد يزيد، اثر التدقيق كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، رسالة دكتوراه، تخصص: تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.

05- دراسة علون محمد لمين، (2016،2015) بعنوان "دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية " هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور استخدام نظام المعلومات المحاسبية في تحسين وتفعيل التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية متخذين ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة دراسة حالة - وخلصت هذه الدراسة إلى أن درجة فهم ودراية المدقق الداخلي بكيفيات تصميم وإجراءات تنفيذ كل من نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة، يمكنه من التخطيط والإشراف، وتحديد طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول والاعتماد عليها، وتحديد أدوات التدقيق الأكثر ملائمة والتقييم الأولي لمختلف المخاطر التي يمكن التعرض لها عند أداء مهامه .

"ولقد اعتمد كثيرا على هذا المرجع وسبق استخدامه كمرجع "

ما يميز هذه الدراسة على الدراسات السابقة هو أننا حاولنا التركيز على المعلومة المحاسبية من منظور اثر جودتها ودراسة مدى تأثيرها في عملية المراجعة والمراجع الداخلي وبالتالي في تقاريره باعتبارها ثمرة عمله . حيث نلاحظ أن أثرها يتجسد في مختلف مراحل عملية المراجعة وصولا إلى تقرير المراجع الداخلي فجودة المعلومات المحاسبية التي تتضمن مختلف المستندات والجداول وصولا إلى الكشوف المالية تدفع بالمراجع الداخلي إلى جعل عمله يتميز بالفاعلية أو العكس وهذا لا يتحقق إلا باستخدام معلومات ذات جودة ونوعية .

10- هيكل البحث:

من اجل الإجابة على الإشكالية وكل من التساؤلات الفرعية قمنا بتقسيم الموضوع إلى الفصول التالية حيث نتناول في الفصل الأول الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية مقسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الاول الإطار المفاهيمي للمراجعة والثاني أساسيات المراجعة الداخلية اما المبحث الثالث المراجع الداخلي، أدوات، صلاحيات، وواجبات، والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

أما فيما يخص الفصل الثاني تناولنا المعلومة المحاسبية وجودتها ولقد قسمناه الى ثلاث مباحث الاول :نظام المعلومات المحاسبي كمنتج للمعلومة المحاسبية والمبحث الثاني أساسيات حول المعلومة المحاسبية اما المبحث الثالث فهو تحت عنوان جودة المعلومة المحاسبية وأثرها على المراجعة الداخلية.

أما الفصل الثالث فخصصناه للدراسة الميدانية حيث قسمناه الى ثلاث مباحث، المبحث الاول تناولنا كل ما يخص ديوان الترقية والتسيير العقاري، اما المبحث الثاني فنعالج فيه واقع المراجعة الداخلية والمعلومة المحاسبية في ديوان الترقية والتسيير العقاري والمبحث الثالث فنعالج فيه اثر جودة المعلومة المحاسبية على المراجعة الداخلية ويتم اختتام هذا المبحث بعرض لأهم النتائج والتوصيات.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور جودة المعلومة المحاسبية في تحسين المراجعة الداخلية وذلك من خلال تقسيم مضامين هذه الدراسة إلى جانبين ، الجانب الأول تم تناولنا فيه مفاهيم عامة تتعلق بالمراجعة الداخلية و جودة المعلومة المحاسبية بالإضافة إلى علاقة هذه الأخيرة بالمراجعة الداخلية .

أما في الثاني تم تقديم لمحة عن الوحدة محل الدراسة التطبيقية وعن واقع المراجعة الداخلية و المعلومات المحاسبية لديها و من خلال دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري للسنتين 2015،2016، وبعد الدراسة والتحليل وصلنا إلى النتائج التالية

- وجود علاقة بين جودة المعلومة المحاسبية والمراجعة الداخلية

- يوجد دور لجودة المعلومة المحاسبية في تحسين المراجعة الداخلية

الكلمات المفتاحية : المعلومة المحاسبية، المراجعة الداخلية ، جودة المعلومة المحاسبية



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة



الموضوع

دور جودة المعلومة المحاسبية في تحسين المراجعة

الداخلية

دراسة حالة - ديوان الترقية والتسيير العقاري - بسكرة

OPGI

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

تخصص: محاسبة

الأستاذ(ة) المشرفة:

إعداد الطالبة:

بركات ربيعة

عواس دليلة

.....99/..432676...../2018	رقم التسجيل:
.....2018/06/18.....	تاريخ الإيداع

السنة الجامعية: 2018/2017