



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
شعبة العلوم المالية والمحاسبية



الموضوع

مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة
الإدارية في المؤسسة الإقتصادية
دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud
أوماش بسكرة

رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في علوم التجارية
شعبة العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ:

إعداد الطالب:

أ.د - جوامع سماعيل

أ.د قرون ملاك

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
جامعة بسكرة	رئيسا	أستاذ	- أ.د/ زعرور نعيمة
جامعة بسكرة	مقرا	أستاذ	- أ.د/ جوامع سماعيل
جامعة بسكرة	ممتحنا	أستاذ	- أ.د/ زاوي صورية
جامعة بسكرة	ممتحنا	أستاذ محاضر أ	- د/ كحول صورية
جامعة الوادي	ممتحنا	أستاذ	- أ.د/ دمدم زكرياء
المركز الجامعي بريكة	ممتحنا	أستاذ محاضر أ	- د/ بوراوي ساعد



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
شعبة العلوم المالية والمحاسبية



الموضوع

مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة
الإدارية في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud
أوماش بسكرة

رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في علوم التجارية
شعبة العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ:

إعداد الطالب:

أ.د - جوامع سماعيل

أ.د قرون ملاك

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
جامعة بسكرة	رئيسا	أستاذ	- أ.د/ زعرور نعيمة
جامعة بسكرة	مقرا	أستاذ	- أ.د/ جوامع سماعيل
جامعة بسكرة	ممتحنا	أستاذ	- أ.د/ زاوي صورية
جامعة بسكرة	ممتحنا	أستاذ محاضر أ	- د/ كحول صورية
جامعة الوادي	ممتحنا	أستاذ	- أ.د/ دمدم زكرياء
المركز الجامعي بريكة	ممتحنا	أستاذ محاضر أ	- د/ بوراوي ساعد

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ

أُوثُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ

خَيْرٌ "

صدق الله العظيم.

{سورة المجادلة الآية 11}

شكر وتقدير

بعد الحمد لله حمدا كثيرا جميلا طيبا مباركا فيه يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه سبحانه عز وجل نحمده ونشكره على كل ما آتانا من فضله وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، العليم نور السموات والأرض أمرنا بالعلم فاخترني وجعلني من طلابه ويسر لي سبله وسخر لي من عباده من يعينني على مشقته شرح صدري ويسر أمري وحل عقدة من لساني أن يفقهوا قولي ان شاء الله، له الحمد حتى يرضى وله الحمد عند الرضى وله الحمد بعد الرضى.

يطيب لي أن أتقدم بشكري الخالص الى الأستاذ الدكتور جوامع سماعيل الذي تفضل بالإشراف على بحثي وكان دائما حاضرا من أجل إرشادي وتوجيهي وتصحيح أخطائي وإثراء معارفي في سبيل انجاز هذا البحث ضمن مسار علمي سليم.

كما أشكر كل من أعضاء لجنة التكوين، مخبر مالية وبنوك والطايم الاداري والبيداغوجي لقسم العلوم التجارية وقسم العلوم المالية والمحاسبية بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الذين رافقوا كل مراحل انجاز هذا البحث من خلال إرشاداتهم وتوجيهاتهم القيمة.

والشكر موصول للمهنيين والأساتذة في مختلف جامعات الجزائر وخارجها في مجال المحاسبة والمراجعة الذين تعاونوا معنا دون تردد وكانوا مستعدين في كل الأوقات للإجابة على كل الاستفسارات المطروحة عليهم والمتعلقة بموضوع البحث.

كما أقدم جزيل شكري ل وحدة الدقيق والفريضة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud بسكرة بكل أقسامها وموظفيها على دعمهم المستمر للباحثين من خلال تعاونهم معنا وحرصهم على حصولنا على كافة المعلومات الممكنة.

وأخيرا أتقدم بخالص الشكر لكل السادة أعضاء لجنة المناقشة الكرام الذين تفضلوا بقبول مناقشة هذه الأطروحة وإثراءها بملاحظتهم القيمة ومعرفتهم الواسعة في المجال.

الإهداء

الى من رافقوني طيلة هذه الفترة بالدعم والتشجيع والتصويب، الى من ينظرون الى نجاحي

وتميزي كنجاحا وتميزا لهم، الى شركائي في كل انجازاتي:

والدي ووالدتي أدامهما الله سندا وعونا وفخرا لي؛

عمتي أدامها الله أما ثانية لي؛

أخواتي نور الهدى، نورهان، مجدة وفاطمة الزهراء أدامنا الله سندا وعونا لبعضنا البعض؛

أخي محمد أكرم أدامه الله لي أخا، صديقا وسندا؛

ابن عمتي نور الدين أدامه الله لي أخا وسندا؛

بنات أختي تالين وسيرين أدام الله ضحكاتهم.

لهم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع.

ملخص البحث:

سعت هذه الدراسة للتعرف على أهمية مخرجات المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية من خلال دورها في دعم مختلف وظائف الإدارة كالتخطيط، الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرار... الخ، باستخدام مختلف أدواتها التقليدية والحديثة كالتحليل المالي، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC ونظام التكلفة المستهدفة... الخ، والبحث في طرق تحسين هذه المخرجات باستخدام المراجعة الداخلية كأحد أهم الآليات الرقابية التي تستخدمها الإدارة في الرفع من كفاءة وفعالية مختلف أنظمة معلوماتها، من خلال الخدمات التوكيدية والاستشارية التي تقدمها لدعم مختلف الأنشطة الداخلية للمؤسسة، وقد استهدفت الدراسة التطبيقية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud بأوماش بسكرة على مستوى وحدة الدقيق والفرينة، نظرا لمكانتها السوقية كأحد أهم المنافسين محليا ووطنيا في مجال انتاج الدقيق، الفرينة والكسكسي رغم سياسة تسقيف الأسعار المفروضة على سوق الدقيق، وقد تم الاعتماد على الملاحظة، المقابلة وتحليل محتوى وثائق وبيانات المؤسسة كأدوات للدراسة.

خلصت الدراسة الى أن المراجعة الداخلية لها دور كبير في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية من خلال خدماتها التوكيدية التي تعطي ضمانات مقبولة للإدارة حول شفافية ومصداقية مدخلات المحاسبة الإدارية، وخلوها من أي أخطاء أو انحرافات جوهرية من شأنها أن تؤثر على الخصائص النوعية للمعلومات المنتظرة، إضافة الى خدماتها الاستشارية والمتمثلة في اقتراحات ونصائح للطاقت القائمة على تنفيذ المحاسبة الإدارية بناء على خبراته الواسعة في العديد من المجالات لاسيما المجال المحاسبي والمالي وقدراته العالية في التنبؤات المستقبلية ومعرفته الواسعة بواقع المؤسسة وعلاقاتها وكل حالاتها.

الكلمات المفتاحية: مراجعة داخلية، محاسبة إدارية، تحليل مالي، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud بأوماش - بسكرة.

Abstract :

This study aims to show the importance of management accounting outputs in the economic institution, through its role in supporting various management functions such as planning, control, performance evaluation and decision-making...etc., using various traditional and modern tools such as financial analysis, the ABC system and the costing system. Target...etc, and researching ways to improve these outputs by using internal audit as one of the most important control mechanisms used by the administration in increasing the efficiency and effectiveness of its various information systems, through the assurance and advisory services it provides to support the various internal activities of the institution. The applied study targeted the Grand Mills of the South GM Sud in Oumache, Biskra. At the level of the flour and flour unit, due to its market position as one of the most important competitors locally and nationally in the field of flour and couscous production despite the price ceiling policy imposed on the flour market, observation, interviews and content analysis of the institution's documents and data were relied upon as tools for the study.

The study reached a set of results, the most important of which is that internal auditing has a major role in improving management accounting outcomes through its confirmatory services that give acceptable guarantees to management about the transparency and credibility of management accounting inputs and that they are free from any errors or fundamental deviations that would affect the qualitative characteristics of the expected information, in addition to its advisory services. It consists of suggestions and advice for the team responsible for implementing management accounting based on its extensive experience in many fields, especially the accounting and financial field, its high capabilities in future predictions, and its extensive knowledge of the reality of the institution, its relationships and all its situations.

Keywords: internal audit, management accounting, financial analysis, activity-based costing system, target costing system, Grand Mills of the South GM Sud in Oumache-Biskra.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	آية قرآنية.
-	شكر وتقدير.
-	الإهداء.
-	الملخص باللغة العربية.
-	الملخص باللغة الانجليزية.
-	فهرس المحتويات.
-	قائمة الجداول.
-	قائمة الأشكال.
-	قائمة الملاحق.
أ-م	مقدمة.
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية	
02	تمهيد.
03	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.
03	المطلب الأول: مفهوم المراجعة.
05	المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية.
09	المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية.
13	المبحث الثاني: أنواع، معايير وأدوات المراجعة الداخلية.
13	المطلب الأول: أنواع المراجعة الداخلية.
15	المطلب الثاني: أدوات المراجعة الداخلية.
19	المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية.
24	المبحث الثالث: محددات المراجعة الداخلية.
24	المطلب الأول: الاستقلالية التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية.
28	المطلب الثاني: مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية.
29	المطلب الثالث: مراحل أداء مهمة المراجعة الداخلية.
33	المبحث الرابع: أهمية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية.
33	المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.
35	المطلب الثاني: مقومات ومكونات نظام الرقابة الداخلية.
37	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية.
42	خلاصة الفصل.
الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية	
44	تمهيد.
45	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية.
45	المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية.
47	المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإدارية.
50	المطلب الثالث: أهمية وأهداف المحاسبة الإدارية.
52	المبحث الثاني: المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات.

فهرس المحتويات

52	المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية.
55	المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف.
58	المطلب الثالث: خصائص مخرجات المحاسبة الإدارية.
66	المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية.
66	المطلب الأول: الميزانية التقديرية (ESTIMATED BUDGET).
70	المطلب الثاني: التحليل المالي (FINANCIAL ANALYSIS).
74	المطلب الثالث: محاسبة المسؤولية (RESPONSIBILITY ACCOUNTING).
77	المبحث الرابع: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة.
77	المطلب الأول: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ACTIVITY BASED COSTING).
79	المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة (TARGET COSTING SYSTEM).
81	المطلب الثالث: بطاقة الأداء المتوازن (BALANCED SCORECARD).
85	خلاصة الفصل.
الفصل الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بمخرجات المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية	
87	تمهيد.
88	المبحث الأول: استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات التحليل المالي.
88	المطلب الأول: علاقة المراجعة الداخلية بنظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني (المحوسب).
93	المطلب الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بمجودة الكشوف المالية.
96	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بنسب الربحية ونسب المديونية.
104	المطلب الرابع: علاقة المراجعة الداخلية بنسب السيولة ونسب النشاط.
117	المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية للتكاليف.
117	المطلب الأول: مفهوم التكاليف.
118	المطلب الثاني: تصنيفات التكاليف في المؤسسة.
121	المطلب الثالث: مفهوم المراجعة الداخلية للتكاليف.
124	المبحث الثالث: استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).
125	المطلب الأول: علاقة المراجعة الداخلية بتحديد وتحليل الأنشطة.
128	المطلب الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بتحديد تكاليف الأنشطة.
134	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بتحديد مسببات التكلفة وتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات.
137	المطلب الرابع: علاقة المراجعة الداخلية بمخرجات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.
140	المبحث الرابع: استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة.
141	المطلب الأول: علاقة المراجعة الداخلية بمدخلات نظام التكلفة المستهدفة.
142	المطلب الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بمرحلي تخطيط وتسعير المنتج.
147	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بمرحلي تحديد التكلفة والربح المستهدف.
149	المطلب الرابع: علاقة المراجعة الداخلية بمخرجات نظام التكلفة المستهدفة.
153	خلاصة الفصل.
الفصل الرابع: علاقة المراجعة الداخلية بمخرجات المحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud أوماش بسكرة	
155	تمهيد.
156	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

فهرس المحتويات

156	المطلب الأول: متغيرات الدراسة وأبعادها.
158	المطلب الثاني: التموقع الاستراتيجي للدراسة.
160	المطلب الثالث: أدوات جمع البيانات.
164	المبحث الثاني: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud أو ماش بسكرة.
164	المطلب الأول: تعريف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud أو ماش بسكرة.
170	المطلب الثاني: وصف العملية الانتاجية في المؤسسة محل الدراسة.
173	المطلب الثالث: واقع المراجعة الداخلية والمحاسبة الإدارية في المؤسسة محل الدراسة.
179	المبحث الثالث: تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في المؤسسة محل الدراسة.
179	المطلب الأول: تطبيق أداة التحليل المالي في المؤسسة محل الدراسة.
189	المطلب الثاني: تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة.
199	المطلب الثالث: تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة.
216	المبحث الرابع: استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية في المؤسسة محل الدراسة.
216	المطلب الأول: إجراءات مقترحة لتحسين مخرجات التحليل المالي باستخدام المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.
220	المطلب الثاني: إجراءات مقترحة لتحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة باستخدام المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.
225	المطلب الثالث: إجراءات مقترحة لتحسين مخرجات نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة باستخدام المراجعة الداخلي في المؤسسة محل الدراسة.
231	خلاصة الفصل.
233	الخاتمة.
240	قائمة المراجع.
255	الملاحق.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
04	التطور التاريخي لأهداف المراجعة	01
08	مزايا وعيوب الاسناد الداخلي والخارجي لمهام المراجعة الداخلية	02
18	شبكة تحليل مهمة دفع الفواتير للموردين	03
37	أمثلة حول أنواع أنشطة الرقابة	04
39	أبرز الفروقات بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية	05
53	الفرق بين المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية	06
56	أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	07
57	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف	08
65	أنواع تقارير المحاسبة الادارية من حيث الشكل	09
101	أنواع الموازنات التقديرية	10
73	أدوات التحليل المالي	11
97	نسب الربحية	12
98	الأصول وفق النظام المحاسبي المالي SCF	13
102	نسب الهيكل المالية	14
103	الخصوم طويلة الأجل وقصيرة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي SCF	15
105	نسب السيولة	16
106	المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي SCF	17
109	التقديرة وما يعادلها وفق النظام المحاسبي المالي SCF	18
110	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية حسب الطريقة المباشرة وغير المباشرة وفق النظام المحاسبي المالي SCF	19
111	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار وفق النظام المحاسبي المالي SCF	20
113	نسب النشاط	21
114	طريقة حساب كلفة المبيعات وفق النظام المحاسبي المالي SCF	22
131	جدول متابعة ومراقبة أداء العمال في قسم الانتاج	23
133	أمثلة عن أساس توزيع بعض عناصر التكلفة	24
135	أمثلة حول مسببات التكلفة لمختلف الأنشطة المصنفة وفقا ل Kaplan وCooper	25
161	المقابلات الشخصية والامتداد الزمني لها	26
163	الهدف من الملاحظة المجرات في وحدة الدقيق بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة	27
164	سجلات ووثائق المؤسسة محل التحليل	28
166	قائمة منافسين المؤسسة	29

قائمة الجداول

167	تطورات بعض البنود المالية للمؤسسة محل الدراسة خلال الفترة الممتدة من 2016 الى 2020	30
171	تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفرينة سنة 2018	31
177	مخرجات المحاسبة الادارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة	2
179	تطورات رقم أعمال المؤسسة محل الدراسة خلال الفترة [2016-2020]	33
180	تطورات الكمية المنتجة من الدقيق والفرينة خلال الفترة [2016 - 2020]	34
181	تطورات عدد العمال خلال الفترة [2016-2020]	35
182	التحليل الأفقي لأعباء المستخدمين خلال الفترة [2016-2020]	36
183	التحليل الأفقي لبعض تكاليف المؤسسة خلال الفترة [2016-2020]	37
184	تطورات نتيجة السنة المالية خلال الفترة [2016 - 2020]	38
186	الميزانية المالية المختصرة لسنة 2018	39
187	بعض نسب التوازن المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة الدراسة لسنة 2018	40
188	الفرق بين التدفقات النقدية المتأتية من العملاء والمدفوعة للموردين لسنة 2018	41
190	تكلفة انتاج قنطار من الدقيق الممتاز	42
191	الكمية المنتجة من الدقيق والفرينة سنة 2018	43
193	التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة لإنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز	44
194	سعر تكلفة انتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ	45
194	الأسعار المسقفة لمنتج الدقيق الممتاز وفقا للمرسوم التنفيذي 07-402	46
195	الفرق بين القيم الحالية والقيم المستهدفة	47
195	التكاليف الخاضعة للتخفيض	48
196	عناصر التكاليف المحددة من طرف المؤسسة بعد التخفيض	49
197	الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة بعد التخفيض	50
200	التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة لسنة 2018	51
200	التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل مصلحة من مصالح المؤسسة	52
202	تحديد تكلفة الأنشطة	53
203	عدد الانشطة في كل مصلحة	54
204	تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط لسنة 2018	55
205	طريقة تحديد عدد مسببات نشاط ارسال واستقبال الطلبات لسنة 2018	56
205	طريقة تحديد عدد مسببات نشاط تنظيف مادتي القمح اللين والقمح الصلب لسنة 2018	57
206	طريقة تحديد عدد مسببات نشاط ترطيب مادتي القمح اللين والقمح الصلب لسنة 2018	58
206	طريقة تحديد عدد مسببات نشاط استخراج المنتجات لسنة 2018	59
207	طريقة تحديد عدد مسببات التكلفة لنشاط التخزين لسنة 2018	60
208	تحديد مراكز التكلفة	61
210	تحديد التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة	62

قائمة الجداول

211	حساب حجم مسببات مراكز التكلفة لخطي انتاج الدقيق والفرينة لسنة 2018	63
211	حساب حجم مسببات التكلفة لمنتج الدقيق لسنة 2018	64
212	سعر تكلفة انتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ وفق الطريقة التقليدية	65
213	التكاليف غير المباشرة لمنتج الدقيق وفقا لحجم مسببات التكلفة للمنتج	66
213	مجموع التكاليف غير المباشرة للوحدة	67
214	سعر تكلفة انتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ وفق طريقة ABC	68
216	مكونات نظام المعلومات المحاسبي في وحدة الدقيق والفرينة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة	69
222	عدد العمال حاملي الشهادات الجامعية أو شهادات معادلة لها في وحدة الدقيق والفرينة	70
223	طبيعة تكلفة الاشهار والنشر خلال [2016 – 2021]	71
228	نموذج عن بطاقة تناسب طبيعة الأنشطة وحجم التكاليف المستهلكة من طرفها	72

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	خدمات المراجعة الداخلية	12
02	رسم توضيحي لشكل مخطط السبب/ التأثير	18
03	تبعية إدارة المراجعة الداخلية الى مجلس الإدارة	25
04	تبعية إدارة المراجعة الداخلية الى المديرية العامة (مركزية الوحدة).	26
05	تبعية إدارة المراجعة الداخلية الى المديرية العامة (لا مركزية)	26
06	نموذج حول تبعية فروع المراجعة الداخلية الى وحدة المراجعة المركزية	27
07	طبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية	38
08	مراحل تطورات المحاسبة الادارية	47
09	صورة توضح نموذج مقترح للإطار العام للمحاسبة الادارية	48
10	شكل توضيحي لمفهوم المحاسبة الادارية	49
11	العلاقة بين المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية	54
12	المحاسبة الادارية كنظام للمعلومات	58
13	عمليات المحاسبة الادارية	63
14	العلاقة المتبادلة بين موازنات التشغيل	69
15	توزيع التكاليف وفق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	78
16	عناصر أداة التكلفة المستهدفة	80
17	أبعاد بطاقة الاداء المتوازن وعلاقتها برؤية المؤسسة وإستراتيجيتها	82
18	أركان التحليل المالي كنظام للمعلومات	88
19	مكونات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني	89
20	مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات التحليل المالي (النسب المالية)	116
21	أركان التكلفة	118
22	أركان نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	124
23	تصنيف الأنشطة في المؤسسة الانتاجية وفق M.Porter	126
24	تصنيف الأنشطة في المؤسسة الانتاجية وفق Kaplan وCooper	127
25	نسبة تكلفة المستخدمين من كل نشاط من أنشطة المؤسسة الانتاجية (X)	135
26	مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام ABC	139
27	أركان نظام التكلفة المستهدفة	140
28	أهم محددات دراسة جدوى منتج	143
29	أهم محددات سعر البيع المستهدف	145
30	أهم محددات هامش الربح المستهدف	147
31	خطوات تصميم منتج باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة	149

قائمة الأشكال

152	مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة	32
156	نموذج الدراسة	33
168	المبكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة	34
172	مراحل انتاج الدقيق والقرينة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة	35
174	أنواع المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة	36
180	رسم بياني لتطورات رقم الأعمال خلال للفترة [2016-2020]	37
180	رسم بياني لتطورات الكمية المنتجة من الدقيق والقرينة خلال الفترة [2016-2020]	38
181	رسم بياني لتطورات عدد العمال خلال الفترة [2016-2020]	39
184	رسم بياني لتطورات نتيجة السنة المالية خلال الفترة [2016-2020]	40
186	رسم بياني توضيحي لنسب التحليل الرأسي لميزانية سنة 2018	41
189	الفرق بين التدفقات النقدية المتأتية من العملاء والمدفوعة للموردين لسنة 2018	42
209	رسم بياني يوضح حجم التكلفة في كل مركز تكلفة مقارنة بباقي المراكز	43

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	طلب ترخيص للقيام بدراسة ميدانية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud أو ماش بسكرة
02	نموذج عن محاضر إنشاء لجان الجرد في المؤسسة محل الدراسة (1)
03	نموذج عن محاضر إنشاء لجان الجرد في المؤسسة محل الدراسة (2)
04	الميزانية المالية للمؤسسة محل الدراسة (جانب الأصول) لسنة 2016
05	الميزانية المالية للمؤسسة محل الدراسة (جانب الخصوم) لسنة 2016
06	جدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2016
07	جدول سيولة الخزينة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2016
08	الميزانية المالية للمؤسسة محل الدراسة (جانب الأصول) لسنة 2017
09	الميزانية المالية للمؤسسة محل الدراسة (جانب الخصوم) لسنة 2017
10	جدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2017
11	جدول سيولة الخزينة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2017
12	الميزانية المالية للمؤسسة محل الدراسة (جانب الأصول) لسنة 2018
13	الميزانية المالية للمؤسسة محل الدراسة (جانب الخصوم) لسنة 2018
14	جدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2018
15	جدول سيولة الخزينة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2018
16	الميزانية المالية للمؤسسة محل الدراسة (جانب الأصول) لسنة 2019
17	الميزانية المالية للمؤسسة محل الدراسة (جانب الخصوم) لسنة 2019
18	جدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2019
19	جدول سيولة الخزينة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2019
20	الميزانية المالية للمؤسسة محل الدراسة (جانب الأصول) لسنة 2020
21	الميزانية المالية للمؤسسة محل الدراسة (جانب الخصوم) لسنة 2020
22	جدول حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2020
23	جدول سيولة الخزينة للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2020
24	المرسوم التنفيذي رقم 20-242: يحدد أسعار سميد القمح الصلب عند الإنتاج وفي مختلف مراحل توزيعه
25	المرسوم التنفيذي رقم 07-402: يحدد أسعار سميد القمح الصلب عند الإنتاج وفي مختلف مراحل توزيعه (معدل)

مقدمة

تحتوي المعلومات منذ العقد الأخير بأهمية بالغة في كل المجالات وعلى كل المستويات، فقد أصبحت تمثل العامل الأول والرئيسي المؤثر في كفاءة وفعالية مختلف وظائف وعمليات المؤسسات الاقتصادية، التي أصبحت تستثمر في مختلف الأنظمة المتطورة المعالجة للبيانات من أجل الحصول على معلومات ملائمة حقيقية وصادقة يمكن استخدامها في عملية التخطيط، التنظيم، الرقابة واتخاذ القرارات، وضمان الحفاظ على المكانة السوقية بين المنافسين وتلبية احتياجات ورغبات العملاء المتعلقة بالسلع والمنتجات والخدمات المقدمة.

وهو ما إنعكس على دور العديد من الوظائف الأخرى في المؤسسة التي باتت مطالبة بتوفير معلومات تمتاز بمختلف الخصائص النوعية اللازمة، لا سيما دور المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية الذي لم يعد يقتصر على القياس المحاسبي بل تجاوز ذلك ليشمل تحليل المعلومات المالية وغير المالية وتوصيلها لكافة الأطراف المستفيدة سواء كانت أطراف داخلية والمتمثلة في الإدارة بكافة مستوياتها أو أطراف خارجية كالمستثمرين، الدائنين، العملاء، والجهات الحكومية... الخ، وبذلك أخذت مهامها أبعاداً أوسع أدت إلى ظهور فروع جديدة لها أبرزها المحاسبة الموجهة للإدارة ويطلق عليها بالمحاسبة الإدارية.

المحاسبة الإدارية هي عبارة عن نظام تعتمد المؤسسة على مخرجاته في تسيير، تقييم وتطوير مختلف وظائفها وعملياتها الإدارية فهو يقدم معلومات تفصيلية مالية وغير مالية وفي الوقت المناسب وبشكل مفهوم وواضح، يسمح لمستخدمي هذه المعلومات بفهمها بشكل صحيح بغض النظر عن نوع تخصصاتهم العلمية والمهنية، ويعتمد هذا النظام على مجموعة من الأدوات المختلفة وهي عبارة عن أنظمة فرعية لنظام المحاسبة الإدارية تهتم بمعالجة البيانات كل حسب نوعها ووظيفتها واستخداماتها وتنقسم إلى أدوات تقليدية كالموازنات التقديرية، بحوث العمليات، التحليل المالي... الخ وأدوات حديثة جاءت لتغطية بعض الاحتياجات الأخرى للإدارة بعدما عجزت عن ذلك الأدوات التقليدية وعلى سبيل المثال نذكر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن... الخ.

ولا تخضع مخرجات المحاسبة الإدارية لأي قواعد محاسبية كما هو الحال في المحاسبة المالية كونها موجهة للاستخدام الداخلي دون الخارجي، في حين أن أشكال مدى دقة، مصداقية وملائمة هذه المخرجات يبقى دائماً مطروحاً ومحل اهتمام مستخدميها، لذا تعمل المؤسسة على تكريس مختلف الأدوات والآليات المناسبة لضمان مخرجات يمكن الوثوق فيها وإستخدامها في مختلف المجالات، وتعتبر المراجعة الداخلية من أبرز وأهم الآليات الرقابية التي تستخدمها الإدارة في التأكد من مصداقية وشفافية مخرجات مختلف أنظمتها الداخلية، خاصة أن المراجع الداخلي بطبيعته وظيفته التي تشمل العديد من المجالات (المحاسبي، المالي، التنظيمي، الرقابي، الإلكتروني... الخ)، فبعدما كانت فيما سبق تقتصر على المراجعة المحاسبية فقط قد أصبحت اليوم موجهة أيضاً إلى دعم الوظيفة الإدارية من خلال دورها في فحص، تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلي وكشف المخاطر المحتملة ووضع الإجراءات اللازمة للتحكم فيها، إضافة إلى دورها في تفعيل الحوكمة وكل ذلك يتم وفق منهج محدد يهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خدماتها التوكيدية والاستشارية .

ومن هذا المنطلق فإن المراجعة الداخلية أصبحت ضرورة حتمية بالنسبة للإدارة، من أجل الحصول على ضمانات مقبولة حول مختلف الإجراءات الرقابية الموضوعية والعمليات المنجزة والقرارات المتخذة، فكل وظائفها موجهة بشكل مباشر إلى ضمان تطوير المؤسسة والرفع من قيمها وتحقيق أهدافها، وهو ما يفسر الإهتمام الكبير الذي تحظى به لدى مختلف الهيئات

والمؤسسات الدولية المنظمة لمهنة المراجعة وأهمها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA)، الهيئة التي تعمل على تطوير مهنة المراجعة الداخلية دوليا من خلال إصدار معايير مراجعة دولية يعتمد عليها المراجعون الداخليون أثناء تنفيذ مهامهم وهي عبارة عن منهجية عمل واضحة ومنظمة تساعدهم في تحقيق نتائج مراجعة مقبولة ومرضية، وتستمر هذه الهيئة في تحسين مهنة المراجعة الداخلية من خلال التحديثات التي تفرضها على المعايير القديمة وإصدارات معايير جديدة تماشيا مع التطورات الاقتصادية والمحاسبية الحاصلة، إضافة الى الإصدارات المتعلقة بأخلاقيات المهنة وهي ميثاق يحدد حقوق وواجبات المهنيين اتجاه المهنة.

وتجدر الإشارة الى أن المراجعة الداخلية في الجزائر لا تحظى بنفس الاهتمام التي تحظى به عالميا فيلى غاية يومنا هذا لا توجد هيئات أو منظمات رسمية تنظم مهنة المراجعة الداخلية وتصدر معايير جزائرية خاصة بالمراجعة الداخلية، على عكس المراجعة الخارجية التي تحظى باهتمام كبير ورغبة في التطوير والرفع بمهنة المراجعة الخارجية وطنيا.

أولا. إشكالية البحث: انطلاقا من أهمية تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية والدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في ذلك يمكن صياغة إشكالية دراستنا على النحو التالي:

كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية- مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud أو ماش، بسكرة؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نستعين بالأسئلة الفرعية الآتية:

1. ما علاقة المراجعة الداخلية بأدوات المحاسبة الإدارية ؟
2. ما هو واقع المراجعة الداخلية والمحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud بأوماش بسكرة ؟
3. كيف تساهم الخدمات التوكيدية للمراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud بأوماش، بسكرة ؟
4. كيف تساهم الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud بأوماش، بسكرة ؟

ثانيا. فرضيات الدراسة: بهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسة والأسئلة الفرعية للدراسة تمت صياغة الفرضيات الآتية:

1. المراجعة الداخلية من الآليات الرقابية التي تستخدمها الإدارة في تحسين كفاءة وفعالية نظام معلوماتها، وتعتبر أدوات المحاسبة الإدارية أنظمة معلومات فرعية، ومنه تحسن المراجعة الداخلية من كفاءة وفعالية أدوات المحاسبة الإدارية.
2. تعطي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud بأوماش بسكرة أهمية كبيرة لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال تخصيص مصلحة أو خلية خاصة بالمراجعة الداخلية ومنحها لكافة الصلاحيات اللازمة التي تمكنها من القيام بمهامها على أكمل وجه، كما تستخدم بعض أساليب المحاسبة التقليدية والحديثة في عملية التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء وإتخاذ القرار؛

3. تساهم الخدمات التوكيدية للمراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud بأوماش بسكرة في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية، من خلال تقديم ضمانات توكيدية حول صحة ودقة البيانات المالية التي تعتبر من أهم مدخلات المحاسبة الإدارية؛

4. تساهم الخدمات الإستشارية للمراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud بأوماش بسكرة في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية، من خلال الاستشارات والتوصيات التي يقدمها المراجع الداخلي لطاقتهم المحاسبة الإدارية نظرا لخبرته الواسعة في المجال المحاسبي والمالي ودرايته بكل جوانب المؤسسة وخفاياها.

ثالثا. دوافع إختيار موضوع الدراسة: تعود أهم دوافع إختيار موضوع دراستنا الى الأسباب الآتية:

1. تسليط الضوء على أهمية الدور الحديث للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وبمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud بسكرة؛

2. محاولة فهم طبيعة مخرجات المحاسبة الإدارية وأهميتها ودورها في تحسين مختلف وظائف وعمليات مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud بسكرة؛

3. الرغبة في البحث حول الفرق بين طبيعة الرقابة التي تفرض من طرف المراجعة الداخلية على التكاليف وبين الرقابة التي تفرض عليها من طرف المحاسبة الإدارية؛

4. المساهمة في تزويد المكتبة العربية بشكل عام والجزائرية بشكل خاص بمراجع تجمع بين المتغيرين نظريا وتطبيقيا نظرا لندرتها.

رابعا. أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها:

1. سلطت الضوء على دور المحاسبة الإدارية بأدواتها وأنظمتها الفرعية في إيجاد حلول للعديد من المشكلات المالية، الإنتاجية، التجارية... الخ، في إطار تزايد حجم المشكلات التي تتعرض لها المؤسسات الاقتصادية والإنتاجية بشكل خاص، كتلك المتعلقة بالتكلفة والتحكم فيها وإتخاذ القرارات المناسبة في مختلف المجالات؛

2. حاولت دراسة أثر أدوات المحاسبة الإدارية والمتمثلة في كل من التحليل المالي، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC ونظام التكلفة المستهدفة، في مؤسسة منافسة مجبرة على أن تنتج فقط 40% من طاقتها الإنتاجية لمحدودية المادة الأولية (القمح)، وتنشط في سوق ذو طبيعة خاصة يخضع لسياسة تسقيف أسعار الدقيق من طرف الدولة؛

3. تُبرز أهمية الدور الحديث للمراجعة الداخلية في مساعدة الإدارة لممارسة مسؤولياتها بشكل فعال، من خلال تزويدها بالتحليل اللازمة ومنحها مختلف الاقتراحات والتوصيات التي تساهم في تقويم نظام الرقابة الداخلي وتفعيل دور كل من إدارة المخاطر والحوكمة، في ظل افتقار المكتبة الجزائرية لدراسات علمية وميدانية جادة حول أهمية استغلال الدور الحديث للمراجعة الداخلية كنقطة فاصلة لدى المسيرين لتجاوز العديد من العقبات والصعوبات؛

4. حاولت تسليط الضوء على الفارق الإيجابي الذي تحدته مخرجات المحاسبة الإدارية في مختلف الوظائف الإدارية (التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء، إتخاذ القرار... الخ) عند تدخل المراجعة الداخلية بخدماها التوكيدية والاستشارية، مختبرين صحة ذلك بدراسة ميدانية في مؤسسة إنتاجية.

خامسا. أهداف الدراسة: نهدف من خلال دراستنا الى:

1. محاولة الإلمام بمختلف الجوانب النظرية للمراجعة الداخلية، والتطورات الحديثة التي طرأت على دورها ومهامها في المؤسسة الاقتصادية؛
2. تسليط الضوء على أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة وطبيعة المعلومات التي تقدمها كل منها؛
3. إبراز أهمية مخرجات المحاسبة الإدارية ودورها في عملية التخطيط الرقابة واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية؛
4. الوقوف على أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في دعم وتحسين مخرجات المحاسبة الإدارية لاسيما مخرجات كل من التحليل المالي ونظام التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، في المؤسسة الاقتصادية.

سادسا. حدود الدراسة: توضيح الحدود المكانية والزمنية للدراسة بشكل دقيق يساعد الباحث في عملية تحليل وتفسير النتائج المتوصل اليها من خلال الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الحدود المكانية والزمنية للدراسة، كما يساعد القارئ في بناء صورة كاملة وواضحة حول الإطار العام الذي تمت ضمنه الدراسة، وتمثل الحدود المكانية والزمنية التي تمت ضمنها دراستنا في:

1. الحدود المكانية: ترتبط هذه الدراسة بالواقع الجزائري نظرا لأهمية النتائج المنتظرة من البحث بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقد تم إختيار مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش، بسكرة والتي سنقدمها بشيء من التفصيل في الفصل الرابع؛

2. الحدود الزمانية: بناء هذه الدراسة وتصميمها كان خلال مدة ثلاث سنوات (2021 - 2023)، حيث تم الانطلاق في الجانب النظري للدراسة والتطبيقي في نفس الوقت، بهدف استخراج أبعاد ومؤشرات متغيرات الدراسة انطلاقا من الواقع، بالإعتماد على المؤلفات والمنشورات والدراسات السابقة وما تضمنته من نظريات ومفاهيم حول متغيرات الدراسة، حيث:

- الحدود الزمنية للجانب النظري: حاولنا من خلال الجانب النظري التركيز على المفاهيم الحديثة التي تبرز الدور الحديث لمتغيرات الدراسة على المستوى المحلي (النظام المحاسبي المالي) والدولي (معايير المحاسبة والمراجعة الدولية).
- الحدود الزمنية للجانب التطبيقي: اعتمدت الدراسة على المعلومات المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud، بسكرة التي تغطي الفترة من 2016 الى غاية 2020.

سابعا. منهج الدراسة:

وفقا لطبيعة الدراسة والأهداف المراد تحقيقها كان من الأنسب استخدام المنهج الوصفي وهو المنهج الذي يقوم على أساس تجميع البيانات ثم تحليلها وطرحها بطريقة مبسطة تساعد القارئ في إكتساب معلومات مفيدة، حيث إعتمدنا على الأسلوب الوصفي أثناء إعداد الإطار النظري للمراجعة الداخلية والمحاسبة الإدارية والأسلوب التحليلي في إعداد الفصل المتعلق بالربط المباشر بين المراجعة الداخلية والمحاسبة الإدارية والبحث في طبيعة العلاقة بينهما بما يتماشى مع إشكالية دراستنا، إضافة الى أسلوب دراسة حالة في إعداد الفصل التطبيقي وهو المنهج الذي يسمح بنقل متغيرات الدراسة من الإطار النظري

الى أرض الواقع عن طريق جمع مختلف وثائق المؤسسة محل الدراسة وبياناتها وتحليلها بشكل منطقي علمي، ثم الخروج بنتائج علمية تساعد على إيجاد حلول لإشكالية دراستنا والتأكد من فرضياتنا.

ثامنا. هيكل الدراسة:

للتحقق من الأهداف المرجوة وفي إطار المحاولة للوصول الى إجابات للأسئلة الفرعية وحل للإشكالية والتحقق من الفرضيات المطروحة تم تقسيم هذه الدراسة الى أربع فصول:

الفصل الأول: جاء تحت عنوان "الإطار النظري للمراجعة الداخلية" وقد تضمن تغطية لأهم المفاهيم النظرية للمراجعة الداخلية من خلال ماهية المراجعة الداخلية (مفهوم المراجعة، مفهوم المراجعة الداخلية، الأهمية والأهداف)، أنواعها، أدواتها ومعاييرها ومحددات المراجعة الداخلية (التموقع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية، مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية، مراحل أداء مهمة المراجعة الداخلية)، كما خصصنا مبحث لعلاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية بهدف تسليط الضوء على امتداد وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة وطبيعة العلاقة التي تربط بينها وبين مختلف الأنظمة الأخرى التي تدخل تحت إطار نظام الرقابة الداخلي؛

الفصل الثاني: جاء تحت عنوان "الإطار النظري للمحاسبة الإدارية" وقد تضمن تغطية لأهم المفاهيم النظرية للمحاسبة الإدارية من خلال ماهية المحاسبة الإدارية (التطور التاريخي، المفهوم، الأهمية والأهداف)، المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات (علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية، علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف وخصائص مخرجات المحاسبة الإدارية)، أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية (أداة الميزانية التقديرية، أداة التحليل المالي وأداة محاسبة المسؤولية)، أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة (أداة التكلفة المستهدفة، أداة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وأداة بطاقة الأداء المتوازن)؛

الفصل الثالث: جاء تحت عنوان "علاقة المراجعة الداخلية بمخرجات المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية" وقد تضمن استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات التحليل المالي، استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة، استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC؛

الفصل الرابع: جاء تحت عنوان "علاقة المراجعة الداخلية بمخرجات المحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud أوماش بسكرة" وقد تضمن الجانب التطبيقي من الدراسة وتطرقنا من خلاله الى الجانب المنهجي للدراسة، التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في المؤسسة محل الدراسة (التحليل المالي، نظام التكلفة المستهدفة، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC) ثم دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية في المؤسسة محل الدراسة.

تاسعا. صعوبات الدراسة:

دراستنا كغيرها من البحوث العلمية واجهت العديد من الصعوبات في سبيل اتمام هذا البحث في إطار علمي سليم ونذكر أهمها كالآتي:

كانت المراجع العلمية متوفرة الى حد ما خاصة في الجانب النظري، أما تطبيقيا فاخترنا أن نستخدم منهج دراسة مختلف عن الدراسات السابقة (المنهج الوصفي - أسلوب دراسة حالة- دراسة استشرافية) باستخدام أدوات البحث المناسبة لتحقيق نتائج أكثر دقة قد تسلط الضوء على موضوع دراستنا واشكاليته بشكل مختلف وهنا كانت الصعوبة، حيث واجهنا غياب المعلومات الكافية التي تمكننا من دراسة حالة المؤسسة بطريقة دقيقة ومنه الحصول على نتائج دقيقة، وذلك راجع لتحفظ مختلف المؤسسات على معلوماتها، لا سيما أن متغيرات دراستنا (المراجعة الداخلية، المحاسبة الإدارية) هي متغيرات حساسة جدا عندما نقوم بقياسها على أرض الواقع، خاصة وأن المؤسسة محل الدراسة هي مؤسسة تنشط في إطار تنافسي عالي، فقد أصرت هذه الأخيرة على الحفاظ عن سرية مختلف المعلومات التي نرى أنها مهمة جدا لمعالجة بعض الجزئيات من اشكالية دراستنا مثل (تقارير المراجع الداخلي، تقارير حول محاسبة المواد، معلومات تفصيلية حول عناصر تكاليفها لمجموعة من السنوات... الخ)، وفي ظل غياب المعلومات اللازمة حاولنا تكييف دراسة حالتنا بما هو متوفر، وبما يسمح بالتوصل الى حلول ظرفية لإشكالية الدراسة.

عاشرا. الدراسات السابقة: إتمدنا في دراستنا على مجموعة من الدراسات السابقة، نوضحها كالآتي:

1. دراسة ايجونا ديشي Ejjona Duçi (2021)، مقال علمي تحت عنوان:

"The Relationship between Management Accounting, Strategic Management Accounting and Strategic Cost Management"

سعت الدراسة الى البحث في العلاقة بين كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية وإدارة التكاليف الاستراتيجية من خلال جمع وتحليل ومقارنة مختلف التعاريف والمفاهيم التي قدمت لهم ضمن الأدبيات والمؤلفات السابقة من كتب ومجلات ومختلف الأبحاث الأخرى ثم الخروج باستنتاج حول قوة العلاقة التي تربط بينهم، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:

- تركز المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على فترات متعددة من أجل إعطاء وجهة نظر مستقبلية إضافة الى توسع أهدافها وامتدادها الى الخارج من خلال التركيز على الوضع التنافسي للمؤسسة ووظيفتها الإنتاجية، في حين تعتمد المحاسبة الإدارية على وجهة النظر التاريخية وتوفير المعلومات التي تُخدم المؤسسة في البيئة الداخلية بشكل كبير، والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي بمثابة امتداد وتطور للمحاسبة الإدارية؛
- تساهم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في صنع القرار وتعتمد في عمومها على النظريات الاقتصادية بينما تهتم إدارة التكاليف الاستراتيجية بالوضع التنافسي وتعتمد على نظريات سلسلة القيمة ونظام ABC؛

- المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تغطي مجال متعدد التخصصات مثل المحاسبة، الإدارة، التسويق، تكنولوجيا المعلومات... الخ، كما أنها تعتبر جزءاً لا يتجزأ من الإدارة الاستراتيجية فهي تهدف مثل هذه الاخيرة الى الاستخدام الفعال لجميع الموارد البشرية مع الأخذ بعين الاعتبار الميزة التنافسية للمؤسسة. (duçi, 2021)

2. دراسة مخلخل زوينة (2020)، مقال علمي تحت عنوان " تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، بسكرة " جاءت هذه الدراسة بهدف إبراز دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في معالجة مشكل تخصيص التكاليف غير المباشرة ومدى إمكانية استخدام هذا النظام في تخفيض تكاليف الإنتاج في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، بسكرة، وقد تمثلت أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة في:

- استخدام مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، بسكرة نظام (ABC) سيمكنها من مواجهة العديد من المشاكل التي تواجهها من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج ومنه تخفيض أسعار البيع وزيادة الطلب على المنتجات؛
- يساهم نظام (ABC) في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، بسكرة في تحليل مختلف الأنشطة التي تمارسها المؤسسة بشكل دقيق، شامل ومععمق؛
- يمكن تطبيق نظام (ABC) في المؤسسة محل الدراسة كونها تتوفر على جميع الدعائم التي يقوم على أساسها النظام مثل نظام معلومات حول المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف. (لا تتفق نتائج دراستي مع هذه النتيجة) (مخلخل، 2020)

3. دراسة عون صبرينة (2019)، رسالة دكتوراه تحت عنوان " استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية: دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة " (العودة الى النتائج+صعوبات الدراسة)

جاءت هذه الدراسة بهدف إبراز الدور الذي يلعبه نظام محاسبة المسؤولية في ضمان السير الحسن لمختلف أنشطة وعمليات المؤسسة، والبحث في أساليب الرفع من كفاءته باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية وبعد التطبيق في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، بسكرة توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:

- نظام محاسبة المسؤولية هو نظام يعمل على فرض رقابة على مختلف العناصر المالية وغير المالية المرتبطة بأداء المؤسسة والتحكم فيها ومنع الانحرافات المحتمل حدوثها، وذلك من خلال تقسيم المؤسسة الى مراكز تسمى بمراكز المسؤولية يتم التحديد وبشكل دقيق اختصاصات وحدود ونطاق مسؤولية كل مسؤول فيها؛
- يقوم نظام محاسبة المسؤولية على جانبين أساسيين وهما العملية الرقابية وتقييم الأداء، ومنه فإن عملية الرفع من كفاءة هذا النظام تقف بالدرجة الاولى على ضرورة التحسين من هذين الجانبين؛

- تساهم أدوات المحاسبة الإدارية في الرفع من كفاءة نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، وذلك بعدما لوحظ أن مخرجات الميزانية التقديرية هي من أهم مدخلات محاسبة المسؤولية التي تعتمد على وجود أنظمة التخطيط، أما معلومات التحليل المالي وأساليبه فهي ما يعتمد عليها نظام محاسبة المسؤولية في تقييم أداء مراكز المسؤولية في حين تساعد بطاقة الأداء المتوازن على إعطاء نظرة شاملة على كافة جوانب الأداء. (عون، 2019)
- 4. دراسة خراف مختارية (2018)، رسالة دكتوراه تحت عنوان " دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة - دراسة تطبيقية على المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري" سعت هذه الدراسة الى البحث فيما اذا كانت أدوات التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كافية من أجل التطبيق السليم لمفهوم الحوكمة إضافة الى إبراز واقع تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية في ظل تأثير سياسات التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:
 - يساهم التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بشكل كبير في تجسيد المفهوم السليم لحوكمة الشركات من خلال أدواتهم المتمثلة في مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، الرقابة الداخلية، التدقيق الداخلي، الهيكل التنظيمي؛ (النتائج مهمة جدا-عودة)
 - تساهم أنشطة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز آليات الإفصاح والشفافية نظرا لكونهما وظيفتان داخليتان تقدمان خدمات استشارية للمؤسسة من خلال رفع تقارير دورية لكل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
 - تجسيد الحوكمة في المؤسسات الجزائرية هو ضمان لحماية حقوق المساهمين وزيادة مستوى الإفصاح وحصول المستثمرين على فوائد مناسبة جراء استثماراتهم. (خراف، 2018)
- 5. دراسة دبابش محمد نجيب وشحتاني عبد العالي (2018)، مقال علمي تحت عنوان " ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام بإستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة : دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، بسكرة: سعت هذه الدراسة الى إبراز استخدامات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وأثر ذلك على تنافسية المؤسسة، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:
 - تحليل وتقييم عناصر التكاليف لاسيما تكاليف الإنتاج تعتبر من أهم عناصر الميزة التنافسية الى جانب عنصر الجودة، ويعتمد ترشيد التكاليف على قدرة المؤسسة وكفاءتها على قيادة تكاليف الإنتاج؛
 - نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساهم في توفير مقومات تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال إظهارها بطريقة تساعد من رقابتها وقياسها، وذلك بعد تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة والعمل على تعزيزها والأنشطة غير المضيفة للقيمة والعمل على التخلي عنها دون المساس بجودة العملية الإنتاجية؛
 - تسعير منتجات مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، بسكرة يتم بطريقة كلاسيكية من خلال تحديد تكاليف إنتاجها بالطريقة التقليدية دون الأخذ بعين الاعتبار تخطيط التكاليف وإدارتها. (دبابش و شحتاني، 2018)

6. دراسة عمارة مريم (2017)، رسالة دكتوراه تحت عنوان " مقارنة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل ارساء آليات حوكمة الشركات - دراسة حالة مؤسسة فرتيال خلال الفترة 2014-2017: تناولت الدراسة طبيعة التكامل الرقابي بين وظيفتي المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير كأهم ركيزتين لنظام الرقابة الداخلية، من خلال البحث في مختلف أبعاد التكامل الرقابي بين الوظيفتين ومدى تأثيرها على بعضها البعض بهدف تسليط الضوء على أهمية هذا التكامل في تفعيل دور حوكمة الشركات، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:

- التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير هما وظيفتان داخليتان بالمؤسسة، وكلاهما يقدم خدمات استشارية ويساهمان في تسيير المخاطر وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلي، إضافة الى أنهما يستخدمان نفس المدخلات ويقومان بتحليل نفس المخاطر والمشاكل بطرق مختلفة؛
- مصلحة المؤسسة تقتضي وجود تعاون وتنسيق بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كعمودين أساسيين يساهمان في إضافة قيمة لنظام الرقابة الداخلي ومن ثم تفعيل مستوى حوكمة الشركات؛
- تساهم أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في مؤسسة فرتيال على تفعيل وتعزيز أبعاد حوكمة الشركات والمتمثلة في كل من البعد الرقابي، التشغيلي، الاستراتيجي، الأخلاقي والافصاحي. (عمارة، 2018)

7. دراسة علون محمد لمين (2016)، رسالة دكتوراه تحت عنوان " دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة OPGI "

ترمي الدراسة الى التعرف على أهمية نظام المعلومات المحاسبي والدور الذي يلعبه في التحسين من وظيفة التدقيق الداخلي وتمثل أهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة في:

- نظام المعلومات المحاسبي هو عبارة عن مجموعة من العناصر والأجزاء والمقومات التي تتفاعل مع بعضها البعض بشكل متناسق ومترابط، من أجل إنتاج معلومات محاسبية في شكل كشوف وتقارير مالية تستخدم في عملية اتخاذ القرار من طرف مستخدميها؛
- وجود تدقيق داخلي بجميع مقوماته يساهم بشكل كبير في دعم القرارات المتخذة انطلاقا من نظام معلومات محاسبي فعال يعمل على تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة؛
- تعمل المؤسسة محل الدراسة على تبني نظام معلومات محاسبي كفى في ظل بيئة متغيرة بهدف الحصول على معلومات محاسبية دقيقة وفي الوقت المناسب، كما أدركت المؤسسة محل الدراسة أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في مراقبة أنشطة المؤسسة ومنع الانحرافات ووضع الاجراءات التصحيحية اللازمة، وشارت الإجراءات والإصلاحات الداخلية اللازمة لإنشاء وظيفة تدقيق داخلي تمتاز بكل المقومات الأساسية. (علون، 2016)

8. دراسة عزوز ميلود (2016)، رسالة دكتوراه تحت عنوان " دور مراجعة القوائم المالية الجديدة في تحسين مراقبة التسيير - دراسة حالة مجمع صيدال - فرع باتنة : هدفت الدراسة الى إبراز دور مراجعة القوائم المالية الجديدة في

تحسين الوظيفة التسييرية لمؤسسة الإقتصادية في الجزائر انطلاقا من أهمية القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF المستمد مقوماته من المعايير المحاسبية الدولية بعدما تم استبداله بالمخطط المحاسبي الوطني، من خلال دراسة القوائم المالية لمجمع صيدال- فرع باتنة وتحليلها باستخدام مؤشرات التوازن المالي (BFR-FR-T) بما يتناسب مع احتياجات مراقبة التسيير، أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة تتمثل في:

- ساعد تبني النظام المحاسبي المالي على إبراز الإفصاح والعدالة في القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية مما زاد من موثوقية ودقة المعلومات المالية المدققة؛
- وجود علاقة مهمة بين القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF ومراقبة التسيير كوظيفة أساسية لتحسين عمليات المؤسسة الإقتصادية؛
- تساهم المراجعة (الداخلية والخارجية) في مجمع صيدال على الرفع من مستوى مصداقية وموثوقية البيانات والمعلومات المحاسبية في إطار النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF وتعتبر هذه المعلومات من أهم مدخلات مراقبة التسيير. (عزوز، 2017)

9. دراسة بيتر أ. فيرمان (Peter A. Firmin (2016)، مقال علمي تحت عنوان:

"La comptabilité: système d'informations pour la gestion"

- جاءت هذه الدراسة بهدف تسليط الضوء على المحاسبة كنظام للمعلومات الإدارية، فرغم أن المحاسبة تحتل مكانة فريدة ومهمة في نظام المعلومات الشامل بالنسبة للعديد من المؤسسات إلا أن التساؤل المطروح هو قيمة وفائدة المعلومات المحاسبية خاصة فيما يتعلق باتخاذ القرارات الإدارية، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:
- لا يمكن لنظام محاسبي يقوم على مبادئ وقواعد محددة من جهات معينة أن تخدم غرضا مزدوجا مختلف الطبيعة (المستخدمين الخارجيين، المستخدمين الداخليين)، وذلك لأن إدارة الشركة لها الحرية في اختيار الأساليب المحاسبية التي تراها مناسبة لاحتياجاتها ووفقا لذلك ليس عليها أن تأخذ بعين الاعتبار مصالح الغير؛
 - تعتبر آليات القيد المزدوج التي يمتاز بها النظام المحاسبي تقنية مناسبة للتبعية التدفقات المتعددة للموارد من خلال أنشطة المؤسسة ومستوياتها المختلفة؛
 - لا تعتبر كل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي مفيدة وملائمة للإدارة وذلك نظرا للمبادئ التي تقوم على أساسها المحاسبة والتي لا تخدم الإدارة في مجملها. (A. Firmin, 2016)

10. دراسة نوبلي نجلاء (2015)، رسالة دكتوراه تحت عنوان " استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية: دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة" تهدف هذه الدراسة الى إبراز أثر أدوات المحاسبة الإدارية على مؤشرات قياس الأداء المالي، إضافة الى دور أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، وتتمثل أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة في:
- لا تقوم المؤسسة محل الدراسة بقياس أو تقييم أدائها المالي بحجة أن الشروط الموضوعية من طرف الحكومة هي من تتحكم في إنتاجها أكثر من الشروط التنافسية؛ (العودة الى هذه النتيجة واستخدامها ص 239)

- ساعد تطبيق أدوات محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة على تحديد سعر تكلفة المنتجات بشكل دقيق، من خلال تحميل المنتجات ما تكبدته من التكاليف المباشرة وغير المباشرة وذلك بدوره ساعد في تحديد سعر البيع بشكل أدق، ومنه تحقيق مردودية موجبة للمؤسسة وتحسين أدائها المالي.
- تؤثر أدوات المحاسبة الإدارية بشكل إيجابي على مختلف مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة فمن جهة هي تساهم في تقييم الأداء المالي مثل أداة التحليل المالي وبطاقة الأداء المتوازن ومن جهة أخرى تساهم في تحسين مؤشرات الأداء المالي مثل أداة التكلفة المستهدفة وأداة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة؛ (نوبلي، 2015)

11. دراسة زرقون محمد **Zergoune Mohammed (2014)**، رسالة ماجستير تحت عنوان:

" La pratique et la mise en place de l'audit interne dans le contexte algérien "

تسعى الدراسة الى إبراز أهمية وجود مراجعة داخلية لدى المؤسسات الجزائرية انطلاقا من دورها الفعال في معالجة مختلف المشاكل الاقتصادية فهي تقع في قلب القضايا الاقتصادية، كما تهدف الى تسليط الضوء على واقع تنفيذ المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:

- وظيفة المراجعة الداخلية في الجزائر تعتبر في مهدها ولا تزال في حالة جنينية بالرغم من أن السياق المعياري والتنظيمي مناسب لتطورها؛
- وجود مراجعة داخلية على مستوى متطور في المؤسسات الجزائرية يعتمد على قدرتها على توفير مهارات متقدمة تتماشى مع المتطلبات الحديثة للمراجعة الداخلية؛
- تدريب واحتراف المراجعين الداخليين هي مفاتيح مستقبل المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية. (Zergoune, 2014)

12. دراسة دوروثيا قريلين وفريدريك وول **Dorothea Greiling و Friederike Wall (2011)**، مقال علمي تحت عنوان:

"Accounting information for managerial decision-making in shareholder management versus stakeholder management"

جاءت الدراسة بهدف إبراز أهمية المعلومات التي تقدمها المحاسبة في صنع القرارات الإدارية بالنسبة لإدارة المساهمين وبالنسبة لإدارة أصحاب المصلحة، ويقصد بهذه الأخيرة جميع الأفراد المؤثرين والمتأثرين بإنجاز الأهداف التنظيمية للمؤسسة، وبمعنى آخر هم الأفراد الذين تتأثر منفعتهم بقرارات المؤسسة. توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:

- تساهم تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة في خلق القيمة لإدارة المساهمين من خلال تقديم معلومات لتسهيل ودعم القرارات الإدارية المتخذة؛
- خلق القيمة لإدارة أصحاب المصلحة يحتاج الى توفر تقنيات محاسبية متطورة متعلقة بنهج خلق القيمة، يمكن من خلالها التأكد فيما اذا كانت قيمة أصحاب المصلحة قد تم إنشائها أو تقليصها، انطلاقا من المعلومات المحاسبية الموجهة لدعم القرارات الإدارية؛

- التحدي الجديد للمحاسبة والباحثين في مجال المحاسبة هو الاجابة على مجموعة من التساؤلات المهمة، مثل كيف يتم إنشاء نظام محاسبة شامل يضمن خلق قيمة لأصحاب المصلحة من خلال معلومات تساهل وتؤثر على القرارات الإدارية؟ ما هي أبعاد خلق القيمة الاضافية التي ينبغي ادراجها خطوات أولى نحوى محاسبة القيمة المختلطة؟ كيف يتم التعامل مع القيم المختلفة لأصحاب المصلحة؟ كيف يتم قياس القيمة الاجمالية لجميع أصحاب المصلحة المعنيين؟ . (Friederike & Dorothea, 2011)

13. دراسة جلال عمور نزهة Djellal Ameer Nezha (2007)، رسالة ماجستير تحت عنوان:

"Le role de la fonction audit interne dans la prise de decition : cas du Groupe ERCO "

جاءت هذه الدراسة بهدف تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار، على اعتبارها من بين أهم الوسائل الداخلية التي أصبحت مؤخرًا موجهة بالدرجة الأولى الى دعم مختلف القرارات، واختار الباحث الشركة الغربية للإسمنت ومشتقاته ERCO للتطبيق فيها، لكونها من الشركات التي تحتاج الى استراتيجيات أفضل لمواجهة منافسيها بسياسة جديدة متبناة، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:

- يتم تصنيف القرارات التي سيتم اتخاذها وفقا لشبكة تحليل عملية اتخاذ القرار الى القرارات التشغيلية، القرارات الهيكلية والقرارات الاستراتيجية، وبناء على ذلك فإن دور المراجعة الداخلية يتمثل في تشخيص مصادر المخاطر والتحكم في أسبابها؛
- تعتبر المراجعة الداخلية أداة حقيقية لتقدم المؤسسات ومع ذلك فإن العديد من المؤسسات لا تتوفر على عدد كاف من المراجعين الداخليين، مما يؤدي الى ظاهرة الارهاق من ناحية جدول المراجعة الداخلية ومن ناحية أخرى بسبب عقم عمليات التدقيق؛
- الاستعانة بمصادر خارجية للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية يبقى من الاشكاليات المطروحة، فكيف لطرف خارجي أن يؤدي وظيفة داخلية؟ ومع ذلك فإن وجود طرف خارجي محترف من الممكن أن يحبي الديناميكية في المؤسسة وتزويد جميع الجهات الخاضعة للتدقيق بمقترحات جديدة. (Djellal Ameer, 2007)

احدا عشر. التعقيب على مختلف الدراسات السابقة ومناقشتها:

درست وناقشت الدراسات السابقة العديد من المتغيرات التي تمثل متغيرات دراستنا نفسها أو أبعادها أو متغيرات وسيطية قد تجمع أو تربط بين متغيرات الدراسة في جانب من الجوانب العلمية أو العملية، فأما الدراسات الخاصة بالمراجعة الداخلية ومن الباحثين من استخدم مصطلح التدقيق الداخلي وهو من المسميات الأخرى التي تطلق على المراجعة الداخلية رغم اختلاف وجهات النظر بين الباحثين بخصوص هذه النقطة إلا أننا نتفق مع المنظور الذي يرى أن المراجعة الداخلية والتدقيق الداخلي مسميين مختلفين لنفس المتغير كغيره من المتغيرات الأخرى التي تحمل أكثر من مسمى، وقد ركزت أغلب هذه الدراسات على إبراز أهمية الدور الحديث للمراجعة الداخلية والمتمثل في تقييم وتقوم نظام الرقابة الداخلي، إدارة المخاطر،

التحكم فيها وتفعيل حوكمة الشركات؛ أما الدراسات الخاصة بالمحاسبة الإدارية وهناك من الباحثين أيضا من استخدم مصطلح مراقبة التسيير أو المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وهما من المسميات الأخرى للمحاسبة الإدارية، وبالنسبة لمصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية فهو من المصطلحات الحديثة وغير الحديثة في نفس الوقت التي جاءت بهدف الربط بين المحاسبة والإدارة الاستراتيجية وهي بمثابة امتداد وتطور للمحاسبة الإدارية كما جاء في دراسة Ejona duçi لذا يمكن اعتبار المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي نفسها المحاسبة الإدارية بأهدافها وخدماتها الحديثة وهو ما لا ينفي أن مصطلح المحاسبة الإدارية يشمل الأهداف الحديثة لها لأن ذلك يعتمد على الاطار المفاهيمي الذي يريد الباحث وضعه وتحديدته للمتغير ويمكن أن نلخص ذلك على أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هو مصطلح مشتق ومتضمن لمصطلح المحاسبة الإدارية. ركزت الدراسات المتعلقة بهذا المتغير على إبراز الدور الذي يلعبه في دعم الوظائف الإدارية لا سيما التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرار من خلال أدوات المحاسبة الإدارية، وطبيعة وأهمية المعلومات التي توفرها كل أداة للإدارة كالموازنات التقديرية، التحليل المالي، بطاقة الأداء المتوازن، نظام التكلفة المستهدفة، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC... الخ، وأهميتها في معالجة مختلف المشاكل التي تعاني منها المؤسسات سواء تلك المتعلقة بالرقابة أو التحكم في التكاليف وترشيدها أو دعم عملية اتخاذ القرار. كما نلاحظ أن العديد من الدراسات السابقة ركزت على العلاقة التكاملية الرقابية بين المراجعة الداخلية والمحاسبة الإدارية وأهمية تواجد هذين المتغيرين معا كآليتين رقابيتين يعتمد عليهما نظام الرقابة الداخلي في التحكم والضبط الداخلي لا سيما إدارة المخاطر وضمان كفاءة وفعالية الحوكمة والذي يعود بدوره على إضافة قيمة للمؤسسة وتحقيق أهدافها المستمرة.

وفيما يخص الاختلاف بين الدراسات السابقة ودراستنا الحالية هو أن الدراسات السابقة التي تم التطرق إليها كانت ترمي بشكل مباشر أو غير مباشر الى أهمية المعلومات التي تحتاجها الإدارة وتستخدمها في مختلف عملياتها ووظائفها، وتأثير هذه المعلومات على قرارات المؤسسة سواء تلك المتعلقة بالشأن التشغيلي الداخلي للمؤسسة أو تلك المتعلقة بأهدافها الاستراتيجية الخاصة بالجانب المالي أو الاستثماري. وترى الباحثة أن هذه الدراسات مهدت لموضوع دراستنا فهي بمثابة القاعدة أو اللبنة التي بني على أساسها موضوعنا والذي طرحنا من خلاله اشكاليتنا التي تبحث في طرق تحسين المعلومات الموجهة للإدارة والصادرة من المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات باستخدام المراجعة الداخلية كأحد أهم الآليات الرقابية التي تعتمد عليها المؤسسة لإضفاء المصداقية والشفافية على مختلف البيانات التي تستخدمها، حيث اعتمدنا في سبيل معالجة اشكاليتنا على الطريقة الاستشرافية من خلال محاولة تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية قم اقتراح اجراءات المراجعة الداخلية المناسبة.

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الداخلية

تمهيد:

لطالما كانت المراجعة الداخلية أحد أبرز المواضيع التي أخذت اهتمام العديد من المهنيين والباحثين والهيئات في مختلف المجالات الاقتصادية والتجارية والحكومية، وذلك نظرا لأهميتها ودورها في عالم الأعمال فقد ساهمت مختلف الأزمات والانهيارات لأكبر المؤسسات الاقتصادية في العالم الى بروز الحاجة الماسة للمراجعة الداخلية، وأصبح ينتظر منها الكثير من الخدمات الحديثة التي تتماشى وطبيعة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي يشهدها العالم الاقتصادي باستمرار.

وكانت سنة 1941 بمثابة الانطلاقة الرسمية لمهنة المراجعة الداخلية بعد أن أصبح للمراجعين الداخليين هيئة مهنية دولية تنظم وتضبط مهامهم (فليح و هادي، 2020، صفحة 93)، وتعمل على تطوير هذه المهنة دوليا وبشكل مستمر الى أن فرضت المراجعة الداخلية نفسها بكل قوة في عالم الأعمال كضرورة حتمية ونشاط استشاري، تأكيدى ووقائي من مختلف المخاطر المتوقعة، يساهم في تحقيق الكفاءة والفعالية المطلوبة وحماية الأصول والممتلكات وإضافة قيمة للمؤسسة بشكل عام.

وعليه فقد قسم هذا الفصل الى أربع مباحث أساسية جاءت بهدف تسليط الضوء على الإطار النظري للمراجعة

الداخلية، وقد تضمن المباحث الآتية:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: أنواع، معايير وأدوات المراجعة الداخلية

المبحث الثالث: محددات المراجعة الداخلية

المبحث الرابع: دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية من المتغيرات التي تحظى باهتمام كبير من طرف الباحثين والمهنيين والمنظمات المهنية في مجال المراجعة، نظرا لأهميتها الكبيرة في تقييم وتقويم وتطوير أداء المؤسسة الاقتصادية وتحسين قيمها المالية ووضع الإجراءات اللازمة لضمان استمراريتها، لذا نهدف من خلال هذا المبحث الى بناء إطار مفاهيمي حول ماهية المراجعة الداخلية انطلاقا من مفهوم المراجعة ومراحل تطور أهدافها التي ساعدت في بروز أهمية المراجعة الداخلية التي سنتطرق الى أهم التعاريف التي وضعت لها وأهم أهدافها.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة

تعتبر المراجعة من الأنشطة التي يقوم بها الانسان منذ القديم، فقد أشار اليها القرآن الكريم قبل أربعة عشر قرن كنشاط عاد يتم ممارسته من طرف السلطات الرسمية (الحكام والمسؤولين) منذ الأزمنة السابقة، كما جاء في عهد سيدنا يوسف عليه السلام عندما طلب فحص رجال اخوانه ليتأكد من وجود صواع الملك (القرآن الكريم ، صفحة 244)، ولكن قد تختلف حدود مصطلح المراجعة والمقصود بها من زمن الى آخر بسبب التطورات الحاصلة في مختلف المجالات والخدمات المنتظرة من المراجعة في كل مرة، لذا نهدف من خلال هذا المطلب الى عرض بعض التعاريف المتعلقة بالمراجعة ومراحل تطور أهدافها.

أولا. تعريف المراجعة:

يعتبر مصطلح المراجعة كغيره من المصطلحات التي عرّف من وجهات نظر مختلفة خاصة وأنها شهدت العديد من التطورات، سواء على مستوى أهدافها أو الجهة القائمة بها أو الجهة الآمرة بتنفيذها، لذا سنحاول عرض بعض التعاريف التي وضعت لها؛ حيث عرفها كل من:

- محمد بوتين: على أنها "فحص انتقادي يسمح بمراجعة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات". (بوتين، 2003، صفحة 6)
- اتحاد المحاسبون الأمريكيون: بأنها عبارة عن "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، وذلك لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين لإيصال النتائج للمستفيدين"، ويقصد بتحديد درجة العلاقة مدى صحة تمثيل البيانات المالية لقائمة المركز المالي أما المقياس فيقصد به الجهة التي يقيس عليها المراجع اقرارات الإدارة ويحكم بتوافقها أو تنافيها، وهذا المقياس قد يكون مصدره الدولة أو الجمعية المهنية ذات الاختصاص أو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. (نظمي و العزب، 2012، الصفحات 12-13)
- لاورنس ر. ديكسي **Lawrence R.DICKSEE** على أنها "عبارة عن فحص لسجلات المحاسبة يتم إجراءه بهدف تحديد ما اذا كانت هذه الأخيرة تعكس ما تم التصريح به من المؤسسة محل المراجعة". (The Institute Of Company secretaries of india, 2014, p. 321)
- عرفت أيضا بأنها "عبارة عن فحص منهجي علمي لدفاتر حسابات الأعمال، يقوم به شخص مستقل أو هيئة مؤهلة للقيام بهذه الوظيفة، باستخدام الوثائق والمعلومات والشرح الوارد من الجهات المعنية، من أجل الاقتناع بمصداقية الحسابات المالية المعدة لمدة محددة، ويبلغ في النهاية عن رأيه في شكل تقرير". (Tripathi, p. 4).

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

من خلال ما سبق يمكن تعريف المراجعة بأنها "عبارة عن إجراءات منظمة تتم وفق منهجية واضحة، يقوم بها شخص كفاء وحيادي ومستقل، تقوم على أساس جمع أدلة المراجعة وتقييمها من أجل التأكد من مدى صحة المعلومات محل المراجعة ومدى توافقها مع المعايير والمبادئ المحاسبية المعمول بها، وفي الأخير يقوم المراجع بإبداء رأي فني محايد حول صحة وسلامة المعلومات في شكل تقرير يقوم بإيصاله للأطراف ذوي العلاقة".

ثانياً. أهداف المراجعة:

يوضح الجدول الآتي التطور التاريخي للمراجعة، وأهم أهدافه في كل مرحلة زمنية:

الجدول رقم (01): التطور التاريخي لأهداف المراجعة

الفترة	الأمور بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد الى 1700م.	الملك، الامبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	المعاقبة على اختلاس الأموال. حماية الأموال.
من 1700م الى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	الحاسب.	معاقبة ومنع الغش. حماية الأصول.
من 1850م الى 1900م	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو شخص قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900م الى 1940م	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء. الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940م الى 1970م	الحكومة، المساهمين والبنوك	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	التقرير عن مصداقية وانتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1070م الى 1990م	الحكومة، هيئات أخرى.	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة .
من 1990 الى يومنا هذا.	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: سناء ماطي، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات (دراسة ميدانية في السياق الجزائري)، أطروحة دكتوراه، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة الجيلالي البابس، سيدي بالعباس، 2019، ص ص 61-62

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المراجعة عملية وقائية من الغش والسرقة موجودة منذ القديم، ثم بدأت تزداد الحاجة إليها تدريجياً نتيجة للتطورات والثورات الاقتصادية العالمية التي تحدث بشكل مستمر ومتسارع، الأمر الذي أدى الى تطور أهداف المراجعة من أهداف تقليدية تتلخص في منع الغش والاختلاس واكتشاف الأخطاء الى أهداف حديثة تتجاوز ذلك الى المشاركة في

تحسين الأداء وتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلي، ويضيف نظمي والعزب بعض الأهداف الحديثة للمراجعة كالأتي (نظمي و العزب، 2012، صفحة 18):

1. مراقبة الخطط الموضوعية من طرف المؤسسة محل المراجعة ومتابعة تنفيذها؛
2. تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة؛
3. تحقيق أكبر قدر من الانتاجية عن طريق محو التبذير في جميع نواحي المؤسسة؛
4. الخروج برأي في محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية

نصوب من خلال هذا المبحث الى التعرف على المقصود بالمراجعة الداخلية من خلال عرض بعض التعريفات التي قدمت لها وأهم خصائصها، موضحين الفرق بينها وبين المراجعة الخارجية.

أولاً. تعريف المراجعة الداخلية:

الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمنشأ وانتشار مفهومها كان بداية من سنة 1941 وكان ذلك مع تأسيس معهد المراجعون الداخليون (IIA) في ولاية فلوريدا بالولايات المتحدة الأمريكية، وتعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات في مجال التجسيد المهني لوظيفة المراجعة الداخلية، حيث عمل المعهد على تدعيمها وتطويرها (فليح و هادي، 2020، صفحة 93) من خلال وضع معايير مهنة المراجعة الداخلية وعقد امتحانات تأهيلية يمنح لمن يجتازها شهادة مراجع داخلي معتمد، وتنظيم العديد من المؤتمرات والندوات والبرامج التدريبية وبرامج التعليم المستمر في مختلف أنحاء العالم في سبيل ضبط هذه المهنة والقيام بها من كل النواحي. (براهمة، 2014، صفحة 63)

وقد صرح آرثر إهالد أحد مؤسسي معهد المراجعون الداخليون سنة 1944 بأن (الضرورة هي من خلقت المراجعة الداخلية وهي من تجعلها الآن جزءاً متكاملًا من قطاع الأعمال الحديث حيث لا يستطيع أي عمل واسع الافلات منها، وسيكون عليهم امتلاكها عاجلاً أم آجلاً، وفي حال ما اذا استمرت الأحداث بالتطور التي عليه الآن فسيكون عليهم امتلاكها عاجلاً)، وتحولت هذه الكلمات الى حقيقة بعدما أصبحت المراجعة الداخلية من بين المهن الأسرع نمواً بداية من النصف الثاني للقرن العشرين. (خلف ع.، 2014، صفحة 28)

كان لذلك أثر على مفهوم المراجعة الداخلية الذي شهد تطوراً مستمراً خلال فترات زمنية متعاقبة، فبعدما كانت المراجعة الداخلية تقتصر على الجانب المالي والمحاسبي من خلال فحص ومراجعة الدفاتر المحاسبية ومدى مطابقة العمليات المقيدة مع مستندات الإثبات، تحول دور المراجعة الداخلية من مراجعة المطابقة الى مراجعة الفعالية، وتوسع مجال نشاطها أصبحت تدخل في كل وظائف المؤسسة، فبالإضافة الى الجانب المالي والمحاسبي أصبحت تهتم بكل من الانتاج، التسويق، الموارد البشرية، البحث والتطوير... الخ، وانطلاقاً من الألفية الحالية انتقل نشاط المراجعة الداخلية الى مجالات أخرى متمثلة وبشكل أساسي في تقييم وتقويم وتحقيق كفاءة وفعالية كل من إدارة المخاطر، نظام الرقابة الداخلية والحوكمة. (العايب، 2016، صفحة 57)

حيث عرف المراجعة الداخلية كل من:

- **معهد المراجعون الداخليون** The Institute of Internal Auditors على أنه عبارة عن "نشاط استشاري تأسيسي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة". (The institute of Internal Auditors)
- **المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية** على أنها "نشاط مستقل داخل المؤسسة لتقييم ومراقبة العمليات من خلال تقدير وتقييم فعالية الأشكال الأخرى من الرقابة، و يهدف إلى مساعدة الإدارة في ممارسة مسؤولياتها بشكل فعال من خلال تزويدها بالتحليل، تقييمات واقتراحات ملائمة تتعلق بالأنشطة التي تم فحصها". (صالح، 2016، صفحة 43)
- **مجلس معايير المراجعة والضمان الدولي IAASB** بأنه "وظيفة تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنظمة كخدمة لها، وتشمل وظائفها الفحص والتقييم ومراقبة مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية". (عمارة، 2018، صفحة 79)
- وعرفت أيضا على أنها "وظيفة داخل المؤسسة تمارس بشكل مستقل لتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن خلال نهج محدد يساهم في إدارة المخاطر من قبل المديرين". (Renard, 2016, p. 61)

من خلال ما سبق نجد أن بعض التعاريف أشارت للمراجعة الداخلية على أنها نشاط والبعض الآخر أشار إليها على أنها وظيفة، ولا بد أن يكون هذا التباين عائدا إلى الجهة المكلفة بمهام المراجعة الداخلية وإمكانية الإسناد الخارجي لأدائها، أي يمكن القيام بها من طرف موظفين من داخل المؤسسة مستقلين عن الأنشطة التي يقومون بمراجعتها، وهم تابعون إداريا إلى أعلى مستوى في الهيكل التنظيمي كمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، ويمكن أن يتم ممارسة المراجعة الداخلية من أطراف خارجية من خلال الاستفادة من الخبرات العالية المتوفرة لدى مكاتب المراجعة الخارجية من جهة، وتخفيض التكاليف والمحافظة على جودة العمل المنجز من جهة أخرى (فروم، 2019، صفحة 258)، وفي هذه الحالة يعتبر استخدام مصطلح نشاط هو الأصح والأدق مقارنة بمصطلح وظيفة الذي يعتبر صحيحا غالبا عندما يكون القائم بمهام المراجعة الداخلية هو طرف داخلي للمؤسسة أي موظف لديها يقوم بالمهام المكلف بها مقابل راتب يتقاضاه.

ثانيا. أوجه الاختلاف بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي:

عرف القانون 10-01 الذي "يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد" المراجع الخارجي على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به". (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 7)، وأغلب الفروقات الموجودة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لا تتعلق بطبيعة النشاط في حد ذاته أو بطريقة أدائه إنما هي نتيجة للخدمات المنتظر توفيرها للجهات القائمة

بتعيين وتكليف المراجعين بمهمة المراجعة، فنجد على سبيل المثال المراجع الداخلي يكون تقريره موجهًا بالدرجة الأولى إلى الإدارة العليا التي قامت بتعيينه وتحديد نطاق مهمته من أجل استخدامه في عملية الإدارة والتحسين في مختلف أنشطة وعمليات المؤسسة، في حين نجد أن المراجع الخارجي يكون تقريره موجهًا إلى الجهة التي قامت بتعيينه تحت أسباب محددة. ومن بين أهم الفروقات بين المراجع الداخلي والخارجي نجد (مويسي، 2018، الصفحات 7-8):

- **الهدف:** ترمي المراجعة الداخلية إلى ضمان وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع أي أخطاء أو تلاعبات، نظام محاسبي فعال يساعد في إعداد تقارير وكشوف مالية صحيحة والتأكد من انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية وتقديم التوصيات اللازمة إلى الإدارة في شكل تقرير، في حين يهدف المراجع الخارجي إلى إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير المراجعة ويكون شاملاً ومفصلاً لنتائج عملية المراجعة.
- **التعيين والتكليف:** يعين المراجع الداخلي من قبل الإدارة العليا عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة والكفاءة لتولي عمل المراجعة الداخلية، في حين يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المراجعين الخارجيين من ذوي الخبرة والكفاءة وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين من أجل اتخاذ قرار تكليفه.
- **الاستقلالية:** تعتبر استقلالية المراجع الداخلي جزئية فمن ناحية هو مستقل عن الإدارات والأقسام الأخرى، ومن ناحية أخرى هو تابع للإدارة العليا. في حين نجد أن المراجع الخارجي يتمتع باستقلالية كلية في حدود المؤسسة محل المراجعة.
- **نطاق المراجعة:** يتم تحديد نطاق المراجعة الداخلية من خلال إدارة المؤسسة، في حين يتحدد نطاق المراجعة الخارجية من خلال المسؤولية الملقاة على عاتق المراجع أو بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المؤسسة عن طريق وضع برنامج مراجعة خاص يتولى تنفيذه خلال فترة المراجعة.
- **نظام الرقابة الداخلية:** يعمل المراجع الداخلي على تأمين نقاط القوة والعمل على معالجة نقاط الضعف ثم الحرص على مراقبة تطبيق أحكامه، في حين يهتم المراجع الخارجي بدراسته وتقييمه من أجل وضع برنامج المراجعة وتحديد حجم العينة.

والجدول الآتي يوضح أهم مزايا وعيوب الإسناد الداخلي والخارجي لمهام المراجعة الداخلية:

جدول رقم (02): مزايا وعيوب الإسناد الداخلي والخارجي لمهام المراجعة الداخلية

المزايا	
الإسناد الخارجي (طرف خارجي مكلف بأداء مهام المراجعة الداخلية للمؤسسة)	الإسناد الداخلي (مراجع داخلي موظف لدى المؤسسة)
- ترشيد التكاليف؛	- الألفة والمعرفة والدراية الشديدة بشؤون المؤسسة؛
- الحصول على خدمات ذات نوعية متميزة؛	- تكوين كوادر وقيادات المؤسسة في المستقبل؛
- السماح للإدارة بالتركيز على الاختصاصات الرئيسية؛	- المحافظة على أمن وسرية المعلومات الخاصة بالمؤسسة؛
- أكثر ملائمة للمؤسسات متعددة الجنسيات وذات النشاط الدولي؛	- الجدية في الأداء الداخلي للمراجعة الداخلية الناتجة عن الانتماء والولاء للمؤسسة؛
- ضمان توافر الموضوعية عند أداء المراجعة الداخلية والمقترحات؛	- خلق ثقافة وبيئة الرقابة داخل المؤسسة؛
- أكثر ملائمة للمؤسسات المتوسطة والصغيرة الحجم؛	- المرونة وسرعة الاستجابة لاحتياجات الإدارة.
- أكثر ملائمة للمؤسسات التي تتعرض لبيئة متغيرة وذات مخاطر عالية؛	
- توفير التكنولوجيا المتطورة.	
الانتقادات الموجهة للإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية	
	- احتمال فقدان المعرفة التأسيسية بالمؤسسة؛
	- عدم الولاء والشعور بالانتماء للمؤسسة؛
	- السيطرة والتحكم؛
	- زيادة الأتعاب؛
	- قلة معلومات المراجع الخارجي مقارنة بالمراجع الداخلي.

المصدر: صليحة بوسليمان، تقييم المصادر المختلفة للقيام بمهام المراجعة الداخلية، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد 01،

العدد 09، 2020، ص ص 501-503

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن هناك مصدرين مختلفين للقيام بمهام المراجعة الداخلية، مصدر داخلي وهو المراجع الداخلي الموظف لدى المؤسسة، ومصدر خارجي والمتمثل في المراجع الخارجي أو أي شخص آخر له خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة يتم تكليفه من طرف المؤسسة بأداء عملية المراجعة الداخلية كمهمة مؤقتة يقوم بأدائها بمقابل مادي يتم الاتفاق عليه، ونجد أن الإسناد الخارجي قد يضيف للمؤسسة بعض المزايا التي من الممكن أن لا تتوفر في حالة استخدامها للإسناد الداخلي كالحصول على خدمات ذات نوعية متميزة على اعتبار أن المراجع الخارجي له خبرات أكبر من المراجع الداخلي وذلك نتيجة لتعامله مع العديد من المؤسسات، كما يضمن الإسناد الخارجي موضوعية المراجع واستقلالية رأيه كونه لا يخضع لأي سلطة إدارية فهو غير موظف لدى المؤسسة، والعديد من المزايا الأخرى وذلك لا يتعارض مع إمكانية وجود بعض العيوب التي تعتبر هي نفسها مزايا الإسناد الداخلي كمعرفة المراجع الداخلي ودرابته الشديدة بشؤون المؤسسة، الولاء والشعور بالانتماء للمؤسسة، المرونة وسرعة الاستجابة لاحتياجات الإدارة وضمان أمن وسرية معلومات المؤسسة وكلها تعتبر عوامل أساسية لا بد من توافرها من أجل ضمان كفاءة وفعالية مهمة المراجعة.

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن جلها ركزت على مجموعة من الخصائص الأساسية للمراجعة الداخلية والمتمثلة في (خلف ع.، 2014):

1. **المراجعة الداخلية نشاط:** وهو مجموعة من المهام التي يقوم بها المراجع في سبيل الخروج بتقرير سليم، موضوعي ومستقل يتم من خلاله إضافة قيمة للمؤسسة.
2. **نشاط توكيدي:** وذلك من خلال عمليات الفحص الموضوعي لأدلة الإثبات بغرض التوصل الى تقييم مستقل لإدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية والحوكمة.
3. **نشاط استشاري:** ويقصد بذلك الاستشارات التي يقدمها المراجع الداخلي للإدارة وذلك من خلال التوصيات التي من شأنها إضافة قيمة، وتحسين فعالية الحوكمة والرقابة الداخلية، وذلك دون وجود مسؤولية إدارية للمؤسسة.
4. **نشاط مستقل:** ويقصد بالاستقلالية عدم وجود أي ظروف من شأنها أن تهدد موضوعية المراجع الداخلي، ويتحقق ذلك من خلال ارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم.
5. **نشاط موضوعي:** تعتبر الموضوعية حالة ذهنية تسمح للمراجع بأداء عمله بكل نزاهة، وتمكنه من إبداء رأيه من دون الخضوع لتأثيرات أطراف أخرى.
6. **الرقابة:** وهي أي إجراء تتخذه الإدارة أو مجلس الإدارة أو أي جهات أخرى لإدارة المخاطر وزيادة احتمالية تحقيق الأهداف المرجو تحقيقها.
7. **الحوكمة:** وهي عبارة عن مزيج من العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توجيه وإدارة ومراقبة أنشطة المؤسسة الموجهة لتحقيق أهدافها.
8. **إضافة قيمة للمؤسسة:** وذلك من خلال خفض التكاليف واكتشاف الغش وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، واقتراح ما يلزم من أجل مساعدة المؤسسة على تحسين عملياتها.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية أحد أهم الأدوات الرقابية لدى المؤسسة التي تعمل على إضافة قيمة لها كما أشار معهد المراجعون الداخليون IIA، وذلك من خلال تقييم عمليات وأنشطة المؤسسة واكتشاف الانحرافات والأخطاء والعمل على تصحيح وتقييم مواضع هذه الانحرافات من خلال التوصيات التي يقدمها للأطراف الإدارية ذوي العلاقة، فالمراجعة الداخلية تعتبر وسيلة استشارية ووقائية تعمل على تقويم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بأنواعها، ومن خلال هذا المطلب سنحاول إبراز أهم العوامل التي أدت الى زيادة الحاجة للمراجعة الداخلية، وأهم أهداف هذه الأخيرة.

أولاً. أهمية المراجعة الداخلية:

بالرجوع الى قول أرثر اهاالد أحد مؤسسي معهد المراجعين بخصوص " أن الضرورة هي من خلقت المراجعة الداخلية وهي من جعلتها جزءا متكاملًا من قطاع الأعمال، وسيكون عليهم استخدام المراجعة الداخلية بشكل حتمي عاجلا أم آجلا، وفي

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

حال استمرت الأحداث الاقتصادية بالتطور بهذا الشكل سيكون على الجميع امتلاكها عاجلا لا آجلا"، فنجد فعلا أن التطورات الاقتصادية التي نشهدها في وقتنا الحالي والتي تحدث بشكل متسارع أدت الى ظهور عوامل جديدة تبرز الأهمية والحاجة المتزايدة للمراجعة الداخلية.

وفيما يأتي أهم العوامل التي أدت الى زيادة أهمية المراجعة الداخلية والحاجة اليها (القاضي، 2016، صفحة 50):

- **التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية:** الظروف الاقتصادية المعقدة التي تشهدها بيئة الأعمال تستدعي ضرورة الدراية الكاملة بأنشطة المؤسسة وعملياتها والطريقة التي تنجز بها، من خلال تكليف شخص معين بهذه الوظيفة التي تستدعي استمرارية تسليط الضوء على كل عمليات وأنشطة المؤسسة؛
- **كبر حجم المؤسسة وانتشارها جغرافيا:** إن كبر حجم المؤسسة وتعدد منتجاتها وفروعها وتعقد عملياتها وحاجة عملائها الى معلومات آمنة وموثوقة لا يسمح لها بالانتظار الى غاية مراجعة بياناتها من طرف مراجع خارجي، بل تحتاج الى أعمال المراجعة الداخلية من أجل التأكد من صحة وسلامة بياناتها أول بأول؛
- **تحول المراجعة الخارجية الى أسلوب (المراجعة الاختيارية):** يعتمد غالبا حجم العينة التي يتم اختيارها على مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وأحد أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية المطمئنة للمراجع الخارجي هو وجود مراجع داخلي؛
- **توفير بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها:** تزداد الحاجة الى معلومات ذات موثوقية عندما تستخدم هذه المعلومات في اتخاذ القرارات، لا سيما تلك المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة وفي غالب الأحيان تحصل الإدارة العليا على المعلومات من مصدرين، وهما الادارات التنفيذية ومعلومات واردة في تقارير مراجعي الحسابات الداخلي والخارجي.

كما يمكن توضيح أهمية المراجعة الداخلية من خلال النقاط الآتية (بهاز، عجيلة، و مصطفى، 2019، صفحة 25):

- دعم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة؛
- تقييم وتقويم السياسات الموضوعة من خلال كشف الأخطاء والانحرافات، وتصحيحها.
- تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية من خلال كشف نقاط الضعف فيها، ومساعدة إدارة المؤسسة عن طريق تقديم التوصيات اللازمة لتعديل هذه النقائص؛
- تخفيض التكاليف من خلال تقليل تدخلات المراجع الخارجي؛
- تساعد المراجعة الداخلية المستثمرين في اتخاذ القرارات المناسبة حول امكانية الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم؛
- محاولة تحسين الأداء الرقابي والمحافظة عليه، ومنه تحسين أنشطة وعمليات المؤسسة.

ثانيا. أهداف المراجعة الداخلية:

إن تطور مفهوم المراجعة الداخلية يستدعي تطور أهدافها أيضا، ووفقا لما تطرقنا له في المطالب السابقة فإن مفهوم المراجعة الداخلية شهد العديد من التطورات تماشيا مع احتياجات بيئة العمل الحديثة، وأصبحت تركز على هدفين أساسيين وهما هدف الحماية وهدف البناء، حيث:

1. هدف الحماية: ويتحقق من خلال الخدمات التقليدية للمراجعة الداخلية والمتمثلة في الخدمات التوكيدية التي تقدم ضمانات لمختلف الأطراف ذوي العلاقة، من خلال:

- حماية أصول وممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس؛
- التوكّد من سلامة، شفافية ومصداقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبي؛
- التوكّد من سلامة نظام الرقابة الداخلية. (قوية، 2017، صفحة 132)

2. هدف البناء: ويتحقق من خلال الخدمات الحديثة للمراجعة الداخلية عن طريق تقديم التوصيات اللازمة من أجل التعديلات على الأنشطة والوظائف والعمليات التي تمت مراجعتها، وأهم الاستشارات التي من شأنها أن تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة (قوية، 2017، صفحة 132)، ولتحقيق هذه الأهداف تقوم المراجعة الداخلية بمجموعة من الخدمات أهمها (راضية، 2020، صفحة 15):

➤ **خدمات وقائية:** وتتمثل في مجموع الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي من أجل الحفاظ على أصول وممتلكات المؤسسة وحمايتها من السرقة والاختلاس، وضمان عدم تحريف أو تغيير السياسات المستخدمة في المؤسسة دون وجود أي سبب يستدعي ذلك.

➤ **خدمات تقييمية:** وهي مجموع الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

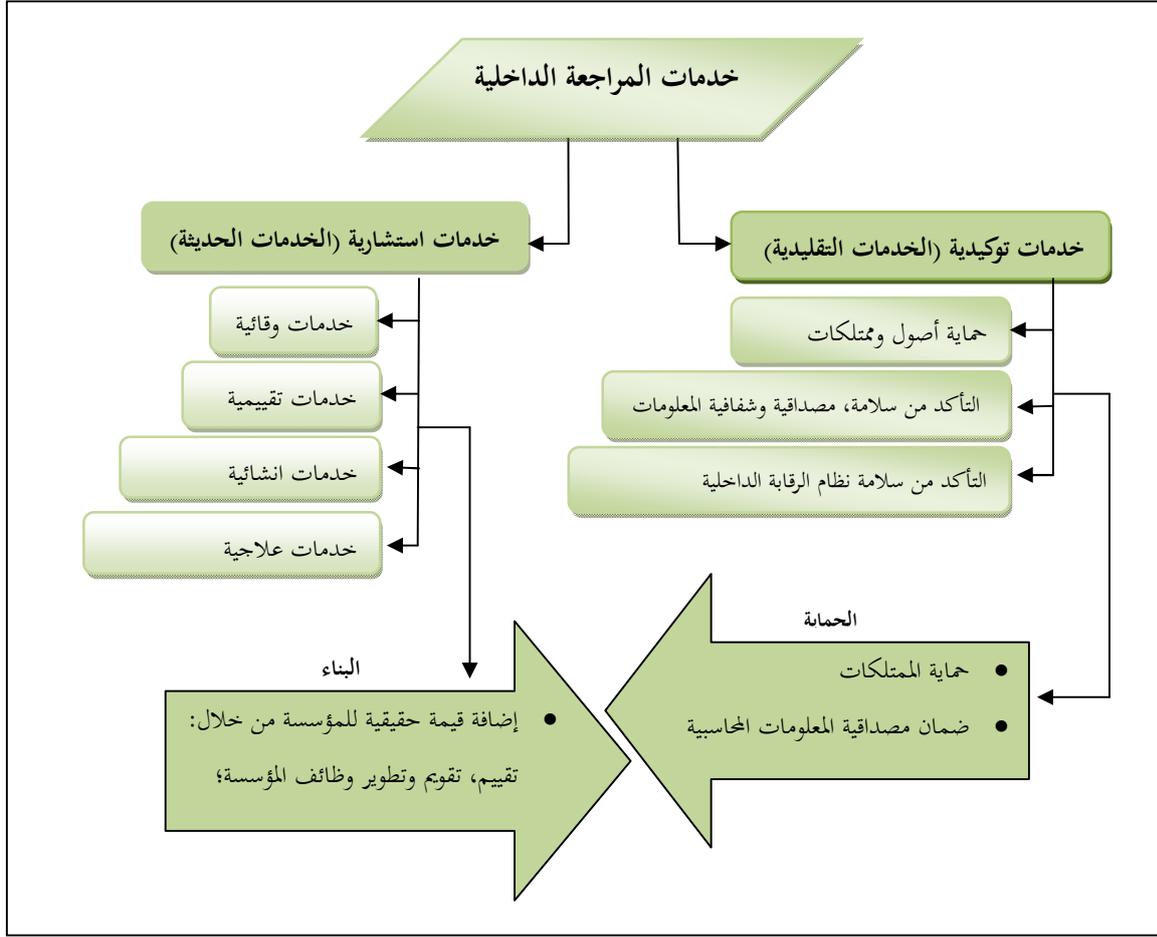
➤ **خدمات إنشائية:** وتتمثل في مجموع البيانات الملائمة التي يوفرها المراجع الداخلي للمؤسسة في سبيل تحسين الأنظمة داخل المؤسسة، سواء كانت أنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

➤ **خدمات علاجية:** وتتمثل في مجموع الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح الأخطاء والانحرافات المكتشفة، والتوصيات التي يقدمها بخصوص ذلك، إضافة الى ما يتضمنه تقرير المراجعة الذي يقوم بإعداده.

وانطلاقا مما سبق يمكن تقسيم خدمات المراجعة الداخلية الى خدمات تقليدية وخدمات حديثة، كما هو موضح في

الشكل الآتي:

الشكل رقم (01): خدمات المراجعة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

من خلال الشكل أعلاه نستنتج أن الخدمات التقليدية للمراجعة الداخلية تعمل على ضمان عنصرين أساسيين للمؤسسة وهما حماية الممتلكات وضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، أما خدماتها الحديثة فتهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة انطلاقاً من تحسين كفاءة وفعالية وظائفها، من خلال تحديد نقاط القوة وتعزيزها ونقاط الضعف ومعالجتها، وإدخال التحسينات اللازمة عليها للرفع من منتجيتها، كما نجد أن خدمات المراجعة الداخلية عبارة عن وظيفتين تخدم كل منهما الأخرى فالاستشارات التي يقدمها المراجع الداخلي تكون انطلاقاً من التوكيدات التي توصل إليها، والتحسينات الناتجة عن الاستشارات التي قدمها هي بمثابة توكيدات مستقبلية.

وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أن نشاط المراجعة الداخلية أصبح ضرورة حتمية في قطاع الأعمال لما له من أهمية في تحسين كل أنشطة وعمليات المؤسسة، خاصة أنها لم تعد تقتصر على الجانب المحاسبي والمالي فقط بل تجاوزت ذلك ليكون لها دور في كل الأنشطة والوظائف داخل المؤسسة، وإضافة إلى أنها أداة رقابية هي أيضاً أداة تساعد في عملية التخطيط والتنظيم والتوجيه بشكل مباشر وغير مباشر.

المبحث الثاني: أنواع وأدوات المراجعة الداخلية

إن القيام بمهمة المراجعة الداخلية بشكل سليم ودقيق يتطلب وجود مجموعة من المعايير التي تنظم وتضبط هذه المهنة، يلجأ لها المراجعون الداخليون كمرجعية يُعتمد عليها أثناء أداء مهامهم، كما يحتاج المراجع إلى مجموعة من الأدوات التي يستخدمها أثناء عملية المراجعة كالمقابلات، الاستبيان، المعاينات الاحصائية... الخ، التي تساهم في تحقيق جودة المراجعة وأدائها بأكبر كفاءة وفعالية ممكنة. وسنحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على مختلف أنواع المراجعة الداخلية، أهم أدواتها والمعايير التي تنظم هذه المهنة.

المطلب الأول: أنواع المراجعة الداخلية

التطور الذي شهدته ومازالت تشهده المراجعة الداخلية في أهدافها كان لا بد أن يصاحبه ظهور أنواع حديثة لها تتماشى وخدماتها الحديثة التي توفرها للمؤسسة، في مختلف أنشطتها بعدما كانت تهتم بالجانب المالي فقط، وفيما يأتي سنحاول عرض أهم أنواع المراجعة الداخلية.

أولاً. المراجعة الداخلية المالية: وهي عبارة عن الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية ومختلف السجلات المحاسبية، للتأكد من مدى مطابقتها للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها ومدى احترامها للسياسات والإجراءات الإدارية (حاج دحو، 2018، صفحة 124)، حيث تهدف المراجعة الداخلية المالية إلى التأكد من مدى صحة ودقة المعلومات المالية وتحديد درجة الاعتماد عليها والخروج برأي فيني محايد وموضوعي حول إعداد التقارير المالية (شمالة، 2016، صفحة 27).

ثانياً. المراجعة الداخلية التشغيلية: يطلق عليها أيضاً بالمراجعة الإدارية أو مراجعة الأداء أو المراجعة الوظيفية وتعرف على أنها "الفحص والتقييم الشامل لأنشطة المؤسسة من أجل إعطاء معلومات للإدارة حول العمليات المنفذة ومدة التزامها بالسياسات الموضوعية التي لها علاقة مباشرة بأهداف المؤسسة" (حامد و عمارة، 2016، صفحة 36)، حيث تستفيد الإدارة من المراجعة التشغيلية في استخدام الموارد المتاحة بكل كفاءة وفعالية إضافة إلى تحقيق الربحية (مخلوف، 2007، صفحة 79).

وهنا تجدر الإشارة إلى مفهوم "شمولية المراجعة الداخلية الحديثة" ويطلق هذا المفهوم عندما يتم التوحيد بين المراجعة المالية والمراجعة التشغيلية في مفهوم واحد، على اعتبار أن الاتجاهات الحديثة في عملية المراجعة الداخلية تقوم على شمولية المراجعة الداخلية لصعوبة الفصل بين إطار وحدود كل نوع من أنواع المراجعة الداخلية. (براهمة، 2014، الصفحات 66-67)

ثالثاً. مراجعة الالتزام: ويقصد بها التأكد من مدى الامتثال الداخلي للسياسات والإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة العليا وتقييم هذه الإجراءات للتأكد من مدى مساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة، والقيام بمراجعة الالتزام يعتمد على وجود بيانات قابلة للتحقق ومقاييس معترف بها كالقوانين، اللوائح والسياسات المعمول بها داخليا (القاضي، 2016، صفحة 53)، وترى الباحثة أن مراجعة الالتزام تعتبر أيضا جزء من كل نوع من أنواع المراجعة الداخلية المذكورة أعلاه، فعلى سبيل المثال نجد أنه في

المراجعة الداخلية المالية التأكد من مدى التزام موظفين مصلحة المحاسبة والمالية بالإجراءات الموضوعية من طرف مدير مصلحة المحاسبة والمالية هي مراجعة التزام تدخل ضمن المراجعة المحاسبية والمالية، ونفس الشيء ينطبق على المراجعة الداخلية التشغيلية.

رابعاً. المراجعة الداخلية البيئية: وهي عبارة عن عملية التحقق من مدى كفاية وملائمة نظام الرقابة البيئي في المؤسسة وفحص أدائها البيئي من خلال مدى كفاءته وفعاليتها، واحترام الإجراءات الموضوعية ثم الخروج بحكم موضوعي حول ما اذا كانت المؤسسة تقوم بمختلف مسؤولياتها اتجاه البيئة والتلوث الذي قد تسببه. (بني أحمد، 2020، صفحة 18) وظهرت المراجعة البيئية كنتيجة لظهور:

- **المحاسبة البيئية:** أحد الفروع الحديثة للمحاسبة المالية التي تهدف الى قياس وتخصيص التكاليف البيئية بهدف أخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ مختلف القرارات الإدارية ومنه زيادة دقة المعلومات المحاسبية، كما يساهم ذلك في تخفيض آثار أنشطة الوحدات الاقتصادية السلبية على البيئة والحد منها (ديبش، بوقدوم، و صابة، 2018، صفحة 80)، ويمكن تصنيف التكاليف البيئية الى ثلاثة أنواع وهي (جوامع، سليمان، و خواري، 2019، صفحة 62):
- **تكاليف أنشطة المنع:** وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة الأنشطة التي تقوم بها في سبيل منع الأسباب التي قد تؤدي الى آثار سلبية بيئية مستقبلاً، كإعادة تصميم العملية الانتاجية بطريقة تخفض من استخدام أي مواد سامة قد تضر بالبيئة.
- **تكاليف أنشطة الحصر والقياس:** وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة متابعة وقياس المصادر المسببة أو المحتمل أن تسبب أضرار بيئية، كمتابعة مختلف مستويات التلوث التي تسببها المواد المستخدمة داخل المؤسسة.
- **تكاليف أنشطة الرقابة:** وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة الأنشطة التي تقوم بها بغرض الرقابة والتحكم في كافة مصادر التلوث في المؤسسة.

خامساً. المراجعة الموارد البشرية: ويطلق عليها أيضاً بمراجعة الأفراد أو مراجعة تسيير الموارد البشرية وهي عبارة عن وسيلة للقيادة والتسيير وأسلوب للملاحظة، يهدف الى تقييم قدرة المؤسسة على التحكم في مختلف المشاكل المتعلقة بالجانب الاجتماعي ثم ابداء رأي محايد حول مدى كفاءة وفعالية العنصر البشري في المؤسسة، وكفاءته في تحقيق أهداف المؤسسة وتقديم مختلف التوصيات للتحسين من عملية تسيير الموارد البشرية (تونسي و بورنان، 2016، صفحة 343)، وظهرت مراجعة الموارد البشرية كنتيجة لظهور:

- **محاسبة الموارد البشرية:** أحد الفروع الحديثة للمحاسبة، يقصد بها المحاسبة عن الأفراد كونهم من أهم موارد المؤسسة ومنه وجوب قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بالمؤسسة، وأهم ما تهدف اليه محاسبة الموارد البشرية هو (بوقفة، دمدوم، و مرغني، 2020، صفحة 29):
- إيجاد طرق محاسبية يعتمد عليها في تحديد تكلفة الموارد البشرية؛
- توفير تقارير صحيحة عن المؤسسة تعبر عن التكاليف والموارد الحقيقية للمؤسسة؛

- تنظيم وتنسيق استخدام كافة الموارد في المؤسسة سواء كانت طبيعية، مالية أو بشرية؛
- توفير معلومات للإدارة حول التكاليف الفعلية للموارد البشرية الموجودة أو تلك المراد التخلص منها أو المراد استقطابها.

المطلب الثاني: أدوات المراجعة الداخلية

يعتمد المراجع الداخلي على مجموعة من الأدوات أثناء أداء مهمته إذ ليس بالضرورة أن يستخدمها كلها معاً، بل يختار الأداة الأنسب لطبيعة المرحلة وطبيعة المهمة في تلك المرحلة وظروف كل مرحلة، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه الأدوات ليست خاصة فقط بالمراجعة الداخلية إنما تستخدم أيضاً من طرف المراجعين الخارجيين وغيرهم. ويمكن تصنيف أدوات المراجعة الداخلية عدة تصنيفات إلا أننا سننعمد على التصنيف الذي يقسم أدوات المراجعة الداخلية إلى أدوات الاستعلام وأدوات الوصف أو الكشف.

أولاً: الأدوات الاستعلامية (QUERY TOOLS)

وهي الوسائل التي تساعد المراجع الداخلي في طرح الأسئلة المناسبة أو الحصول على الأجوبة المناسبة للأسئلة التي يطرحها (Renard, 2016, p. 314)، وتظم كل من:

1. **المعاينة الإحصائية:** وهي عبارة عن أسلوب يعتمد على استخدام الأساليب والطرق والجداول الإحصائية وقوانين الاحتمالات في تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها في قياس خطر المعاينة وفي تخطيط وتقييم نتائج المعاينة (عويقات و دوار، 2020، صفحة 342)، ويستخدم هذا الأسلوب عملياً عندما يتكون مجتمع المراجعة من عدد ضخم من المفردات والعناصر التي تتميز بالتجانس (السيد، 2001، صفحة 127)، وحدد المعيار الدولي والجزائري رقم 530 " السبر في المراجعة " خاصيتين أساسيتين يجب أن تتوفر في أي معاينة إحصائية وهما (الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، 2015، وزارة المالية، 2018):

- الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة؛
 - استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينات.
2. **المقابلات:** وهي من أهم الأدوات المستخدمة في عملية المراجعة الداخلية تستخدم عادة أثناء مرحلة التحضير لعملية المراجعة وأثناء انطلاق العمل الميداني، وذلك بهدف التحديد الدقيق لمجال المراجعة ومحاولة اكتشاف مختلف الاختلالات ومواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية (أوسعيدة، 2021، صفحة 59)، ولضمان تحقيق الأهداف المرجوة من هذه الأداة يجب التحضير لعملية المقابلة وذلك من خلال (Institut français de l'audit et controle interne, 2013, p. 50):

- تحديد أهداف المقابلة؛
- تحديد المواضيع الأكثر أهمية المراد السؤال عنها؛

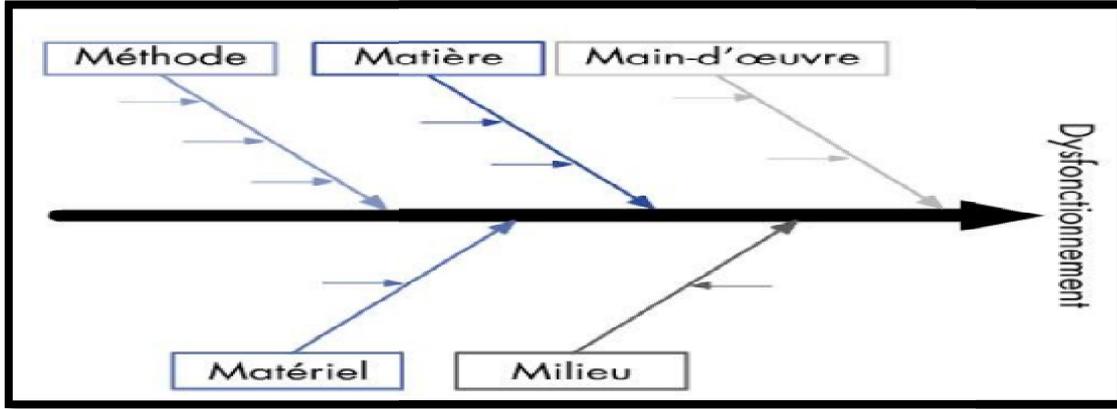
- تجميع معلومات حول المجالات المراد السؤال عنها؛
 - تقسيم أسئلة واستفسارات المقابلة الى محاور كل محور خاص بموضوع معين؛
 - تجهيز قائمة بالأسئلة الخاصة بكل موضوع مراد الاستفسار حوله وتكون بصيغة السؤال (من، ماذا، أين، كيف، لماذا، وكم... الخ)؛
 - التنظيم والتجهيز لموعد المقابلات من حيث التاريخ، الساعة، المكان، مدة المقابلة.
3. أدوات تكنولوجيا المعلومات: توجد العديد من أدوات تكنولوجيا المعلومات التي تستخدم في عملية المراجعة الداخلية، وعادة ما تنشأ وتصمم أقسام المراجعة الداخلية برمجيات خاصة بها بدلا من الاعتماد على برمجيات جاهزة، ويمكن تصنيف هذه الأدوات الى ثلاث أصناف:
- أدوات عمل المراجع الداخلي: كالبرامج المتعلقة بتعديل النصوص، برامج الرسومات التي يستعين بها المراجع في توضيح التقارير، البرامج المتعلقة بإنشاء جداول مثل برنامج PowerPoint وبرنامج Flowcharting... الخ
 - أدوات إنجاز مهام المراجعة: وهي البرامج التي تسمح للمراجع بتصميم جداول المخاطر الخاصة به من أجل مراقبة جودة النوعية، وعادة ما تكون برامج مصممة حسب نوع الخدمة وطبيعة المؤسسة في حين أن ما يعيب على استخدام البرامج الجاهزة المتواجدة في السوق هو عدم تكييفها في غالب الأحيان مع خصوصيات المؤسسة، ومن أمثلة هذه البرامج نجد برنامج SPHYNX وبرنامج HORUS.
 - أدوات إدارة قسم المراجعة الداخلية: وهي برمجيات تتعلق عادة بوضع الخطة ومراقبتها، مراقبة وقياس فعالية المراجعين، قواعد البيانات التي تسرد مختلف النتائج والتوصيات... الخ. (Renard, 2016, pp. 326-329).
4. الفحوصات، التحليل والمقاربات الأخرى: وهي ليست أدوات في حد ذاتها لكنها آليات يلجأ اليها المراجع للتأكد من صدق معلومات كان قد تحصل عليها فيما سبق أو التأكد من وجود وثائق وأدلة معينة، بينما يتم تحليل البيانات باستخدام نظام المعلومات من خلال المعرفة الجيدة بالبيانات المتواجدة في تطبيق الحاسب الآلي سواء المالية أو التقنية، والموثوقية في مدخلات الحاسب الآلي وعملية ادخال المعلومات في حد ذاتها، حيث تمكنه هذه التحليلات من الكشف عن مختلف الاختلالات إن وجدت دون تحديد أسبابها، وهنا يستعين المراجع بأدوات أخرى كالمقابلة، الملاحظة، المقارنة... الخ، أما المقاربات فالمقصود بها التأكد من صحة وموثوقية المعلومة الواحدة من خلال استخراجها من مصادر مختلفة (أوسعيدة، 2021، صفحة 61).

ثانيا: الأدوات الوصفية (DESCRIPTION TOOLS)

- وهي الأدوات التي تساعد المراجع في إبراز بعض الجوانب الخاصة في المواقف التي تواجهه (Renard, 2016, p. 314)، وتشمل الأدوات الوصفية كل من:
1. الملاحظة المادية: يستخدم المراجع أسلوب الملاحظة المادية للتأكد بين ما هو مدون في الوثائق وما هو موجود على أرض الواقع، وتشمل (علون، 2015، صفحة 34):

- الملاحظة المادية للإجراءات: يهدف من خلالها المراجع الى التأكد من مدى احترام وإتباع الإجراءات المدونة والمحددة في دليل الإجراءات الخاص بالمؤسسة؛
 - الملاحظة المادية للأصول: من خلال الجرد المادي للأصول للتأكد من مدى مطابقتها كمية ونوعية الأصل لما هو موجود ومسجل في الوثائق والسجلات؛
 - الملاحظة المادية للوثائق: عن طريق التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها ومدى احترامها للشروط القانونية والشكلية، وطرق استخدامها وإجراءات انشائها.
2. **العصف الذهني:** وهي محاولة انتاج أفكار جديدة ومناسبة يمكن من خلالها التوصل الى حلول لمختلف المشاكل التي تواجه مهمة المراجع. (Institut français de l'audit et controle interne, 2013, p. 68)
3. **مخطط السبب/ التأثير:** ويسمى أيضا "بمخطط ايشيكاوا" نسبة الى الأستاذ الياباني الذي طوره لأول مرة سنة 1943، ويطلق عليه أيضا "مخطط هيكل السمكة" نسبة الى شكله، يستخدم بهدف التقليل من مشكلة أو القضاء عليها من خلال معرفة جميع الأسباب التي تؤدي الى ظهورها، ثم البحث عن أثرها ثم تحديد الأسباب التي يجب معالجتها حسب الأولوية والتأثير الأكبر. وبناء مخطط السبب والتأثير يتم عن طريق تنفيذ مجموعة من الخطوات كالآتي:
- وصف بوضوح التأثير الملحوظ باستخدام طريقة (QQOQCP) وهي تقنية لجمع وتحليل المعلومات أو ببساطة لتوجيه البحث من خلال طرح مجموعة من الأسئلة، وتشير الحروف QQOQCP الى الحروف الأولى من الأدوات الاستفهامية المتمثلة في Qui, Quoi, Ou, Comment, Quand, Pourquoi (من، ماذا، أين، كيف، كم، لماذا).
 - (Monin, Le Goff, Marcoux, & Guertaoui, 2003, p. 22)
 - تحديد الأسباب المحتملة عن طريق العصف الذهني.
 - تصنيف الأسباب الى 5 فئات (اليد العاملة، المواد، الطريقة، المعدات، البيئة) وهو ما يعرف بـ 5M: Main d'ouvre, Matière, Méthode, Materiel, Milieu
 - التؤكد من الأسباب التي تم تحديدها تتناسب والفئات الخمس.
 - تحديد التأثير النسبي لكل سبب ويمكن الاستعانة بخبراء في المجال. (Zergoune, 2014, p. 128)

الشكل رقم (02): رسم توضيحي لشكل مخطط السبب/ التأثير



المصدر: Institut français de l'audit et controle interne, **les outils de l'audit interne 40 fiches pour**

conduire une mission d'audit, paris: Groupe Eyrolles, 2013, p. 64

4. **شبكة تحليل المهام:** وهي عبارة عن جدول يربط بين المهام والأشخاص أو الأقسام التي ستقوم بتنفيذها، حيث تسهل على المراجع إبراز المهام المنجزة وتلك التي لم يتم إنجازها ومنه تعطي رؤية واضحة حول توزيع المهام في المؤسسة ونسبة الإنجاز (Institut français de l'audit et controle interne, 2013, p. 52) ومثال ذلك:

جدول رقم (03): شبكة تحليل مهمة دفع الفواتير للموردين

دفع الفواتير للموردين				
البيان	القسم المعني	المحاسب	المدير المالي	المدير العام
استلام الفواتير	X			
محاسبة الفواتير		X		
الموافقة على الفواتير				X
التحقق من الفواتير		X		
تحضير التسوية		X		
التسديد			X	

المصدر: مرجع سابق، p. 53 Institut français de l'audit et controle interne,

5. **مخطط السير:** وهي أداة توضح تقدم العملية بيانيا من خلال التسلسل الزمني، الجهات التي تنفذ الأنشطة وطريقة تدفق المعلومات من نشاط الى آخر، ويفيد هذا التمثيل البياني المراجع في تحديد المخاطر المتعلقة بكل نشاط من أنشطة العمليات والضوابط الرئيسية التي تساعد في السيطرة عليها. (Institut français de l'audit et controle interne, 2013, p. 54)

6. **مسار المراجعة:** وهي عبارة عن سجل زمني لأنشطة الأنظمة يوضح جميع الاضافات والحذف والتغييرات على البيانات والبرامج، مما يسمح بإعادة بناء العملية ومراقبتها من البداية الى النهاية (والعكس صحيح)، حيث يفيد مسار المراجعة لعملية

ما ضمان امكانية تتبعها ومنه العودة الى المصادر التي تبررها. (Institut français de l'audit et controle interne, 2013, p. 70)

تطرقنا من خلال ما سبق الى بعض الأدوات التي يعتمد عليها المراجع الداخلي حيث نجد أنها كثيرة ومتنوعة وكل أداة لها وظيفة محددة، أما تلك التي تتشارك في نفس الوظيفة رغم اختلاف طريقة استخدامها نجد أن المراجع يستعين بها بهدف تسليط الضوء على المشكل أو البند محل المراجعة من زوايا مختلفة ومنه الوصول الى نتائج أكثر موثوقية، أما البعض الآخر من الأدوات فهو مكمل لبعضه البعض واستخدام المراجع لأكثر من أداة في سبيل مراجعة البند الواحد يسمح له بجمع معلومات تغطي جميع جوانب البند.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية

يتم اصدار معايير المراجعة الداخلية ضمن الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF)¹ وهو الإطار المفاهيمي الذي ينظم الإرشادات الرسمية الصادرة عن معهد المراجعون الداخليون الدولي الذي يعتبر بدوره هيئة عالمية جديدة بالثقة توفر لجميع المهنيين عالميا في مجال المراجعة الداخلية ارشادات موثوقة ومنظمة في الإطار الدولي للممارسات المهنية، وتشمل ارشادات الزامية وإرشادات موصى بها. (The Institute of Internal Auditors, 2017, p. 1)

تركز معايير المراجعة على المبادئ من خلال توفير إطارا لأداء وتعزيز المراجعة الداخلية، والمعايير هي عبارة عن متطلبات إلزامية تظم:

- بيانات توضح المتطلبات الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ولتقييم فعالية أدائها حيث تعتبر المتطلبات قابلة للتطبيق دوليا على المستويات التنظيمية والفردية؛
- تفسيرات توضح المصطلحات أو المفاهيم ضمن البيانات؛
- مسرد المصطلحات.

حيث من الضروري الاستناد على كل من التفسيرات التوضيحية والمسرد لفهم المعايير وتطبيقها بشكل صحيح لأن هذه الاخيرة تعتمد على المصطلحات التي تم إعطائها معاني محددة في المسرد والذي يعتبر جزء من المعايير. (The Institute of Internal Auditors, 2017)، وفيما يأتي عرض لمعايير المراجعة الداخلية وسنعمد في ذلك على ترجمة فريق عمل من مجلس حكام جمعية المراجعون الداخليون في لبنان، لضمان الحفاظ على معاني ودقة المصطلحات حيث تم الاعتماد على ترجمة هذه الهيئة بعد أن تم ترشيح جودة ترجمتها من طرف بعض المراجعون الداخليون في الوطن العربي.

1. معايير الخصائص:

وضح معهد المراجعون الداخليون IIA أن معايير الخصائص تهتم بسمات المؤسسات والأطراف التي تقوم بأنشطة المراجعة الداخلية، وتظم (معهد المراجعين الداخليين IIA، 2017، الصفحات 4-10):

¹ IPPF :International Professional Practices Framework

- معيار رقم 1000 "الغرض، السلطة، المسؤولية": يجب أن يكون الغرض من المراجعة الداخلية والسلطة الممنوحة للقائمين بها ومسؤوليتهم محددة بشكل واضح ضمن "ميثاق المراجعة الداخلية" بما يتوافق مع المهمة والعناصر الإلزامية لإطار الممارسات المهنية الدولية، حيث يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية في المؤسسة مراجعة الميثاق بشكل دوري وتقديمه الى كل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه. ويجب أن يتضمن ميثاق المراجعة الداخلية كل من:
 - تحديد واضح لخدمات التأكيد التي تقدم للمؤسسة مع توضيح ما إذا كان سيتم الاعتماد على تأكيدات خارجية وطبيعة هذه التأكيدات؛
 - تحديد واضح لطبيعة الخدمات الاستشارية في ميثاق المراجعة الداخلية؛ويضم هذا المعيار معيار فرعي حول ضرورة الاعتراف بالإرشادات الإلزامية في ميثاق المراجعة.
- معيار رقم 1100 "الاستقلالية والموضوعية": ينص المعيار على ضرورة استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين في أداء عملهم حيث يقصد ب:
 - الاستقلالية: التحرر من أي ظروف قد تهدد قدرة المراجع الداخلي بالقيام بمسؤولياته بطريقة غير منحازة، ولتحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للتنفيذ الفعال لمسؤوليات المراجع الداخلي يجب أن يتمتع الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بسهولة الوصول المباشر وغير المقيد الى الإدارة العليا ومجلس الإدارة من أجل تبليغ نتائجه ويمكن تحقيق ذلك من خلال خطوط التبعية المزدوجة للإدارة العليا ومجلس الإدارة، كما يجب إدارة التهديدات المتعلقة بالاستقلالية على المستوى الفردي للمراجع الداخلي وعلى مستوى مهمات المراجعة وأيضاً على المستويين الوظيفي والتنظيمي.
 - الموضوعية: وهي عبارة عن موقف عقلي غير متحيز يسمح للمراجعين بأداء مهمتهم بطريقة تجعلهم يقومون بعملهم دون تقديم أي تنازلات حول جودة العمل، وتتطلب الموضوعية عدم إخضاع المراجعين في حكمهم، ومنه يجب إدارة التهديدات الموضوعية على المستوى الفردي للمراجع الداخلي وعلى مستوى مهمات المراجعة وأيضاً على المستويين الوظيفي والتنظيمي.ويضم المعيار ثلاث معايير فرعية توضح وتفسر مختلف الجوانب المهمة المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية.
- معيار رقم 1200 "المهارة والعناية المهنية اللازمة": ينص هذا المعيار على وجوب القيام بمهام المراجعة الداخلية بكل مهارة وكفاءة وعناية مهنية لازمة، حيث:
 - يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية اللجوء الى طلب الاستشارة والمساعدة من أشخاص مؤهلين ذوي خبرة في المجال ان كان فريق العمل يفتقد للمهارات والكفاءات اللازمة؛
 - يجب على المراجعين الداخليين امتلاك المعرفة الكافية لتقييم المخاطر والاحتيال والكيفية التي تدير بها المؤسسة المخاطر؛
 - يجب أن يمتلك المراجعون الداخليون معرفة وافية بمخاطر تكنولوجيا المعلومات ومختلف الضوابط الرقابية المتعلقة بها، ومنه امتلاكهم المعرفة بمختلف التقنيات التكنولوجية المستخدمة في عملية المراجعة، وليس بالضرورة أن يتمتع جميع المراجعون الداخليون بنفس خبرات المراجع المسؤول عن تقييم نظام المعلومات؛

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

- في حالة كان المراجعون الداخليون لا يمتلكون المهارات والكفاءات والخبرات اللازمة لتقديم خدمات استشارية فعلى الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية رفض تقديم هذه الخدمة أو عليه أن يستعين بأشخاص آخرين يمتلكون المهارات، الكفاءات والخبرات اللازمة.
- كما يضم المعيار ثلاث معايير فرعية توضح الجوانب المهمة المتعلقة بالمهارة والعناية المهنية اللازمة التي يجب أن يمتلكها المراجعون الداخليون .
- **برنامج ضمان وتحسين الجودة (1300):** ينص المعيار على وجوب توفر برنامج لضمان وتحسين جودة العمل يغطي جميع جوانب نشاط المراجعة الداخلية وتطويره بشكل مستمر من طرف المراجع، بحيث يمكن له من خلال هذا البرنامج:
 - تقييم ما اذا كان نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسة يتوافق والمعايير؛
 - تقييم ما اذا كان المراجعون الداخليون يطبقون مدونة أخلاقيات المهنة أم لا؛
 - تقييم كفاءة وفعالية نشاط المراجعة الداخلية وتحديد فرص التحسن.وعلى الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية حث الإدارة العليا ومجلس الإدارة للوقوف والإشراف على برنامج ضمان الجودة والمشاركة في تحسينه. ويضم المعيار ستة معايير فرعية تعالج الجوانب المهمة المتعلقة ببرنامج ضمان تحسين الجودة.
- 2. **معايير الأداء:**

بين معهد المراجعون الداخليون IIA أن معايير الأداء تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية وتوفير معايير يمكن على أساسها تقييم أداء خدماتها، وتضم سبعة معايير رئيسية تمت الموافقة على اضافة آخر معيارين سنة 2016 في إطار التعديلات المقترحة التي شملت أيضا مواءمة وتكييف المعايير مع المبادئ الأساسية، وتحديثات للمعايير الحالية (p. 1)، وتشتمل معايير الأداء في (معهد المراجعين الداخليين IIA، 2017، الصفحات 10-20)

- **إدارة نشاط المراجعة الداخلية: (2000):** ينص هذا المعيار على ضرورة إدارة نشاط المراجعة من طرف الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بكل فعالية من أجل ضمان إضافة قيمة للمؤسسة من خلال سعيها لتعزيز الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية وتقديم ضمانات ذات صلة بكل موضوعية، وتتم أنشطة المراجعة الداخلية بكل فعالية عندما يتم:
 - تحقيق الأهداف والمسؤوليات المحددة في ميثاق المراجعة الداخلية؛
 - أداء أنشطة المراجعة الداخلية وفقا للمعايير؛
 - احترام وتطبيق ميثاق الأخلاقيات والمعايير من طرف الأفراد ذوي العلاقة؛
 - الأخذ بعين الاعتبار الاتجاهات والقضايا الناشئة التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة؛ويضم هذا المعيار سبعة معايير فرعية تعالج الجوانب الخاصة المتعلقة بإدارة نشاط المراجعة.

- **المعيار رقم 2100 "طبيعة العمل":** ينص المعيار على وجوب اعتماد المراجعة الداخلية على منهج منظم ومنضبط قائم على المخاطر، يتم من خلاله التقييم والمساهمة في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وتعزيز مصداقية المراجعة

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

الداخلية وقيمتها يعتمد على مدى قدرة المراجعون الداخليون على تقديم رؤى جديدة تأخذ بعين الاعتبار التأثير المستقبلي. ويضم المعيار ثلاث معايير فرعية توضح مختلف الجوانب الخاصة المتعلقة بطبيعة عمل المراجعة الداخلية.

- **المعيار رقم 2200 " تخطيط مهمة المراجعة الداخلية":** ينص المعيار على وجوب وضع وتطوير وتوثيق خطة لكل مهمة تشمل كل من أهداف المهمة، نطاقها، توقيتها وتخصيص الموارد، ويجب أن تأخذ الخطة بعين الاعتبار:
 - استراتيجيات وأهداف النشاط الخاضع للمراجعة ومختلف الوسائل المستخدمة من طرف النشاط للرقابة على أدائه؛
 - المخاطر المحتمل أن يتعرض لها النشاط ومختلف أهدافه، موارده وعملياته والوسائل اللازمة للتحكم في هذه المخاطر؛
 - تقييم مدى كفاية وفعالية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة مقارنة بأحد نماذج الرقابة ذات الصلة؛
 - تقييم فرص ادخال تحسينات هامة على كل من الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة في ذلك النشاط؛ويضم المعيار خمس معايير فرعية تسلط الضوء على الجوانب الهامة المتعلقة بتخطيط مهمة المراجعة الداخلية.

- **المعيار رقم 2300 " تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية":** ينص المعيار على وجوب تحديد معلومات كافية، موثوقة، ذات صلة ومفيدة لتحقيق أهداف المهمة، حيث تعتبر المعلومات " كافية" عندما تكون وافية، مقنعة وواقعية، وتكون "موثوقة" اذا كانت أفضل ما يمكن التوصل اليه باستخدام أساليب المراجعة، وتكون المعلومات " ذات صلة" اذا كانت منسجمة مع أهداف مهمة المراجعة، في حين تكون "مفيدة" اذا كانت تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها، ويجب أن:
 - يتم بناء الاستنتاجات والنتائج المهمة على أساس تحليلات وتقييمات كافية ومناسبة؛
 - يتم توثيق المعلومات الكافية وذات الصلة من أجل دعم النتائج والاستنتاج المتوصل اليها؛
 - يتحمل الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مسؤولية الاشراف على عملية المراجعة مع وجوب توثيق الأدلة المناسبة على الاشراف والاحتفاظ بها.

ويضم المعيار أربع معايير فرعية تسلط الضوء على الجوانب المهمة المتعلقة بعملية تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية.

- **المعيار رقم 2400 " تبليغ النتائج":** ينص هذا المعيار على وجوب تبليغ نتائج المراجعة الداخلية، حيث:
 - يجب أن تشمل التبليغات أهداف المهمة، نطاقها ونتائجها؛
 - يجب أن تتوفر التبليغات على مجموعة من الشروط والمتمثلة في الصحة، الموضوعية، الوضوح، الايجاز وأن تكون بناءة، كاملة والتوقيت المناسب؛
 - استخدام عبارة " تم إجراءه وفقا للمعايير الدولية للممارسات المهنية للمراجعة الداخلية" في حالة ما اذا كان برنامج ضمان وتحسين الجودة يؤيد ذلك؛
 - في حالة عدم الالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير وتؤثر مهمة معينة بذلك يجب الافصاح عن مبادئ الأخلاقيات والمعايير التي لم يتم التقيد بها، أسباب ذلك وتأثير ذلك على المهمة وعلى النتائج؛
 - يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تبليغ النتائج النهائية الى الاطراف ذوي العلاقة؛

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

- الرأي العام الذي يتم اصداره حول مهمة المراجعة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار كل من الاستراتيجيات، الأهداف، مخاطر المؤسسة، توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأطراف المهنية الأخرى بحيث يجب أن يكون الرأي العام مؤيد بمعلومات كافية، موثوقة، ذات صلة ومفيدة.

ويضم المعيار سبعة معايير فرعية تفسر الجوانب المهمة المتعلقة بعملية تبليغ النتائج المشار إليها أعلاه.

- **المعيار رقم 2500 "مراقبة سير الأعمال"**: ينص المعيار أن على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يقوم بعملية المتابعة للإجراءات التي اتخذتها الإدارة من أجل التأكد من تنفيذها بشكل فعال، مع قبول الإدارة لمخاطر عدم اتخاذ أي إجراء. إضافة الى مراقبة التصرف اتجاه ما خلصت اليه نتائج المهمات الاستشارية.
- **المعيار 2600 "التبليغ عن قبول المخاطر"**: في حالة ما اذا توصل الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية الى أن مستوى المخاطر الذي حددته الإدارة غير مقبول بالنسبة للمؤسسة عليه أن يفتح مناقشة مع الإدارة العليا حول ذلك، وفي حال عدم التوصل الى أي حل يجب عليه تبليغ المسألة الى مجلس الإدارة.

المبحث الثالث: محددات المراجعة الداخلية

مما لا شك فيه أن نشاط المراجعة الداخلية أصبح يحظى بأهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية نظرا للخدمات التي يقدمها للإدارة والتي أصبحت لا تقتصر على الجانب المالي فقط إنما في كل المجالات لا سيما تلك المتعلقة بعملية التخطيط، المراقبة واتخاذ القرارات، وتعتمد كفاءة وفعالية نشاط المراجعة الداخلية على مدى الاستقلالية والموضوعية التي يمتاز بها النشاط.

المطلب الأول: الاستقلالية التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية

سنحاول من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على أشكال تموضع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي وأثر ذلك على استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي.

أولاً: استقلالية إدارة المراجعة الداخلية

أولت معايير المراجعة الداخلية أهمية كبيرة لموضوع استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي في المؤسسة، وخصصت لذلك المعيار رقم 1100 " الاستقلالية والموضوعية " الذي كنا قد تطرقنا له سابقا موضحين المقصود بكل من الاستقلالية والموضوعية وفق هذا المعيار. كما المعيار الفرعي رقم 1110 تحت عنوان الاستقلالية التنظيمية والذي نص على وجوب تبعية منصب الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية الى مستوى تنظيمي يضمن له أداء جميع مسؤولياته على أكمل وجه وبكل استقلالية، كما عليه أن يكون في مأمن من أي تدخل في إنجاز عمله وإبلاغ النتائج المتوصل عليها، وعليه بالتصريح الى مجلس الإدارة في حالة تعرضه لأي تدخل من هذا النوع ومناقشة تداعياته. (معهد المراجعين الداخليين IIA، 2017، صفحة 5)

ويعتبر المراجع الداخلي مستقلا تنظيميا متى ما كان تابعا من الناحية الوظيفية الى مجلس الإدارة، وعلى سبيل المثال قيام هذا الأخير بـ (معهد المراجعين الداخليين IIA، 2017، صفحة 5):

- المصادقة على ميثاق المراجعة.
- المصادقة على خطة المراجعة الداخلية المبنية على أساس تقييم المخاطر.
- المصادقة على موازنة المراجعة الداخلية والموارد المخصصة.
- المصادقة على القرارات المتعلقة بتعيين وعزل الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية .
- المصادقة على راتب ومكافآت الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية.

من خلال ما سبق نجد أنه كلما كانت إدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة تابعة الى مجلس الإدارة بشكل مباشر كلما كانت استقلالية المراجع الداخلي محفوظة ومضمونة بشكل أكبر، لأن المستفيد بالدرجة الاولى من خدمات المراجع الداخلي هو مجلس الإدارة الذي يعينه بهدف ضمان حماية ممتلكات المؤسسة من خلال تقرير الرأي الذي يعده المراجع ويقدمه الى مجلس الإدارة والجهات المعنية بشكل دوري، إضافة الى الخدمات الاستشارية والتصحيحية التي يقدمها، فعندما يكون تعيين المراجع وراتبه ومكافأته وعزله وكل ما يتعلق باستقراره داخل المؤسسة تحت يد مجلس الإدارة الذي سيرغب دون أدنى شك في أن تقدم له معلومات بأكبر قدر ممكن من الدقة والموضوعية، سيكون المراجع الداخلي في هذه الحالة أكثر استقلالية وأكثر راحة في أداء مهامه لعدم تعرضه لأي ضغوطات أي كان نوعها من أي جهة أخرى داخل المؤسسة.

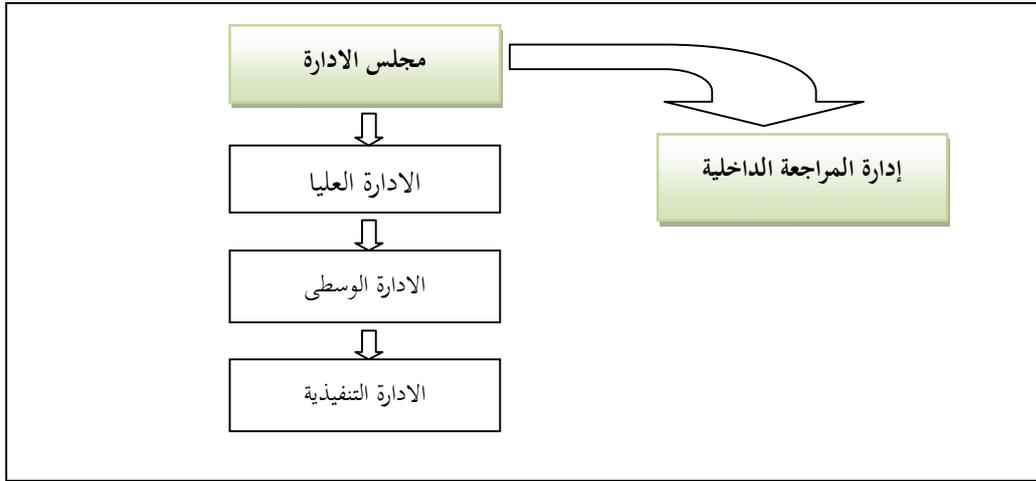
ثانيا: معوقات استقلالية إدارة المراجعة الداخلية

وضح المعيار الفرعي رقم 1130 الذي جاء تحت عنوان معوقات الاستقلالية أو الموضوعية طريقة التصدي والتعامل مع أي معوقات الاستقلالية التي من الممكن أن يتعرض لها المراجع داخل المؤسسة بالإفصاح عن تفاصيل ذلك للأطراف المناسبة، وتشمل معوقات الاستقلالية التنظيمية وفقا لهذا المعيار التضارب في المصالح الشخصية، القيود المفروضة على نطاق عمل المراجع، القيود المفروضة على الحصول أو الاطلاع على السجلات والاتصال مع الموظفين، القيود المفروضة على الوصول الى الأصول المادية، القيود المفروضة على مختلف الموارد كالتمويل،... الخ، حيث يعتمد تحديد الأطراف المطلوب الإفصاح لها عن تفاصيل هذه المعوقات على ما هو منتظر من المراجعة الداخلية وعلى ما تم الاتفاق عليه مسبقا في ميثاق المراجعة كما يعتمد على طبيعة المعوقات في حد ذاتها. (معهد المراجعين الداخليين IIA، 2017، صفحة 6)

ثالثا: تموضع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي

عادة ما تكون التبعية التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة إما لمجلس الإدارة وإما للإدارة العليا، وكلما كان تموضعها في أعلى الهيكل التنظيمي كلما زادت الاستقلالية والموضوعية في العمل ومنه جودة النتائج، وسنحاول من خلال الأشكال الآتية توضيح بعض حالات التموقع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة.

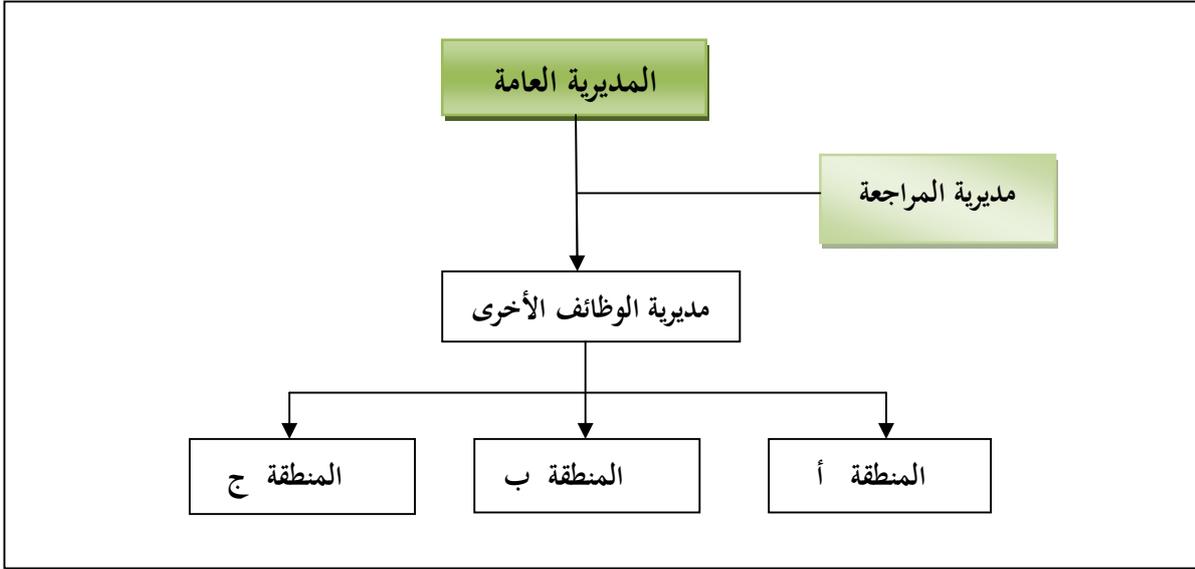
الشكل رقم (03): تبعية إدارة المراجعة الداخلية الى مجلس الإدارة



المصدر: المهندس أحمد ميرغني بابكر، استقلالية المراجع الداخلي وأثرها على تقويم الاداء المالي - دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي: جامعة شندي، السودان، 2019، ص 69

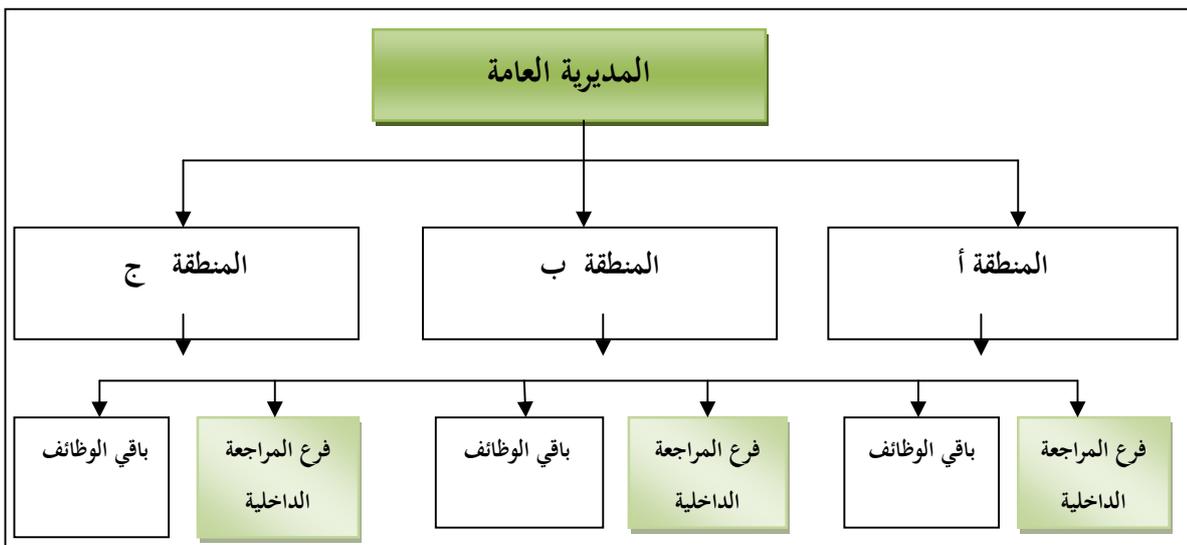
نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن إدارة المراجعة الداخلية تابعة الى مجلس الإدارة مباشرة وذلك ما يؤثر إيجابا على خاصية الاستقلالية لدى المراجع، حيث وكما وضحنا سابقا أن استقلالية هذا الأخير تكون محفوظة ومضمونة بشكل أكبر كلما كانت التبعية الى مجلس الإدارة كونه المستفيد الأكبر من خدمات المراجع الداخلي.

الشكل رقم (04): تبعية إدارة المراجعة الداخلية الى المديرية العامة (مركزية الوحدة).



المصدر: محمد عبد الواحد، محاولة لتقييم حوكمة نظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة **Evolutec International**. أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018، ص 36 من خلال الشكل أعلاه نجد أن المراجعة الداخلية في هذه الحالة (التبعية الى المديرية العامة) أقل استقلالية مقارنة بالحالة الأولى (التبعية الى مجلس الإدارة)، فكما وضحنا سابقا كلما كان التوضع في أعلى الهيكل التنظيمي كلما كانت الضغوطات وجميع معوقات الاستقلالية أقل، كما نلاحظ مركزية إدارة المراجعة الداخلية والتي يقصد بها وجود وحدة واحدة مركزية تقوم بعملية المراجعة الداخلية لجميع أقسام المؤسسة. والشكل الآتي يوضح الحالة التي تكون فيها إدارة المراجعة الداخلية غير مركزية في المؤسسة:

الشكل رقم (05): تبعية إدارة المراجعة الداخلية الى المديرية العامة (لا مركزية).



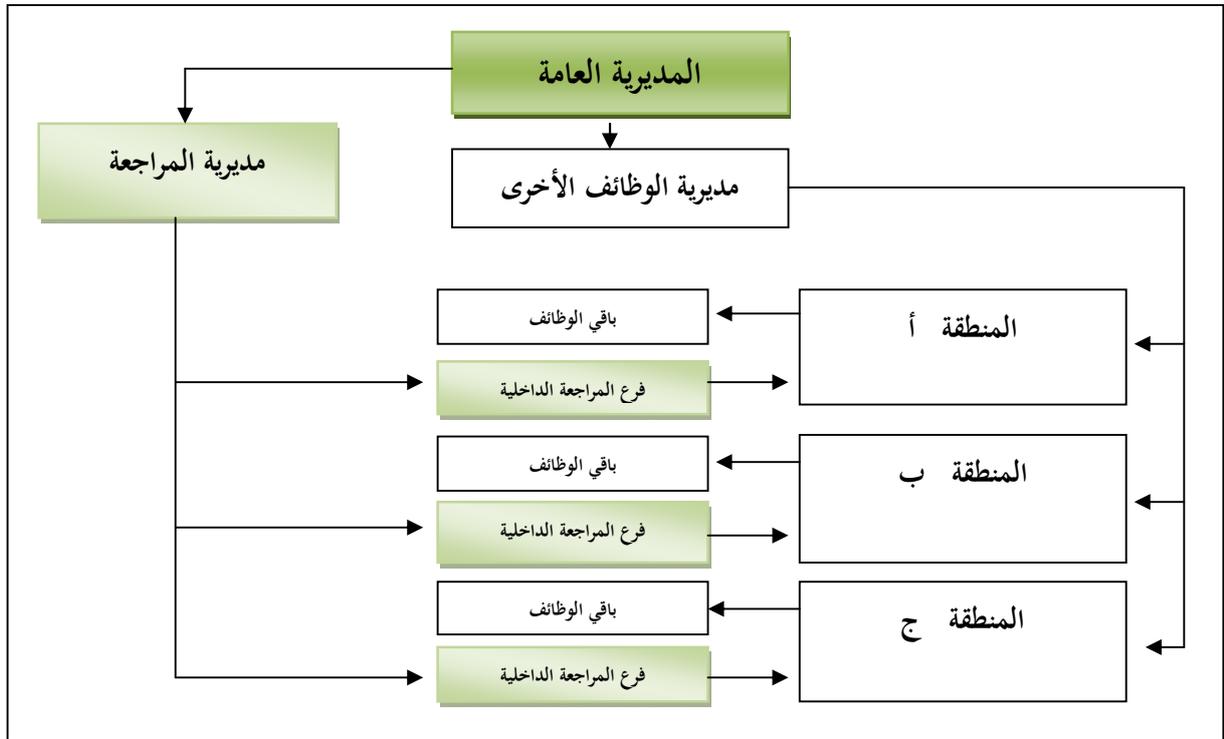
المصدر: عبد الواحد، مرجع سابق، ص 37

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

نلاحظ من خلال هذا الشكل وجود فرع خاص للمراجعة الداخلية في كل منطقة في المؤسسة، ومن إيجابيات عدم المركزية هو تخصيص العمل أي تقسيم المهمة الرئيسية الى مجموعة من المهام الفرعية وكل مهمة فرعية تقسم الى مهام أخرى فرعية جديدة، مع تحديد المسؤوليات والصلاحيات للقائمين بتنفيذ هذه المهمات، تساهم هذه الطريقة في انتاج معلومات أكثر دقة وبتوقيت أقل، لكن ما يعاب عليها هو ضعف خاصية الاستقلالية لتعدد التبعية ومنه زيادة معوقات الاستقلالية.

كما يمكن تصور نوع آخر من التمركز لإدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة، وهو وجود وحدة مركزية للمراجعة في المؤسسة يتفرع منها وحدات فرعية تتواجد في مختلف الأقسام المهمة في المؤسسة، كالاتي:

الشكل رقم (06): نموذج حول تبعية فروع المراجعة الداخلية الى وحدة المراجعة المركزية



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على ما سبق

نلاحظ من خلال هذا الشكل وجود وحدة مراجعة مركزية يتفرع منها وحدات فرعية تتموضع في مختلف المناطق في المؤسسة، ويختلف التوضع حسب طبيعة المؤسسة وطبيعة نشاطها، حيث تخضع هذه الفروع الى سلطة واحدة وهي مديرية المراجعة (الوحدة المركزية للمراجعة في المؤسسة)، وترى الباحثة أن هذا النموذج هو الأفضل مقارنة بباقي النماذج السابقة (الشكل رقم 04 والشكل رقم 05) وذلك عندما تكون المؤسسة كبيرة الحجم، لأن تقسيم المهام يؤدي الى زيادة جودة العمل في ظل وجود حجم كبير من العمليات والأحداث التشغيلية، الإدارية، والمحاسبية في هذا النوع من المؤسسات، وتبعية كل هذه الفروع الى الوحدة المركزية يساهم في ضمان تحقيق استقلالية الفروع بشكل أكبر.

المطلب الثاني: مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية

تتم عملية المراجعة الداخلية من طرف مجموعة من الموظفين في المؤسسة متخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة يشكلون فريق عمل متكامل تحت إدارة مستقلة تعرف بإدارة المراجعة الداخلية، ولكي تقوم هذه الإدارة بأداء عملها على أكمل وجه لابد من وضوح إطار مسؤولياتها وواجباتها، وتقسيم المهام بين أعضاء فريق العمل بشكل دقيق وواضح، وتمثل أهم الأطراف التي تتشكل منها إدارة المراجعة الداخلية في (عبد الواحد، 2018، الصفحات 33-35):

■ **مدير المراجعة الداخلية:** الذي يشرف على تسيير إدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة، من خلال وضع برنامج شامل وفقا لمعايير الممارسات المهنية والتأكد من حسن سير أعمال المراجعون الداخليون ومدى التزامهم ببرنامج المراجعة الداخلية، كما يهتم بضمان السير الحسن لعمليات وأنشطة المؤسسة، فهو يمثل حلقة الوصل بين الإدارة العليا والمراجعة الداخلية في المؤسسة بهدف إضافة قيمة.

■ **مشرف عملية المراجعة:** يقوم مشرف عملية المراجعة في المؤسسة بالعديد من المهام من بينها الإشراف على عمليات المراجعة الرئيسية والتنسيق بين أعمال المراجعة للتأكد من احترامها للخطط الموضوعة، مراجعة ملفات أوراق العمل في جميع مراحل المهمة، مراجعة مسودة تقرير المراجعة الداخلية ومناقشته مع مدير المراجعة الداخلية، الالتزام بأي مسؤوليات يكلفه بها مدير المراجعة الداخلية كما يشرف على متابعة تنفيذ توصيات دائرة المراجعة الداخلية وكتابة تقارير دورية حول ذلك.

■ **المراجع الداخلي:** وهو المسؤول عن تنفيذ مهام المراجعة الداخلية السهلة والمتوسطة وفقا لبرنامج المراجعة، أما المهمات الصعبة فيتولى مسؤوليتها مشرف عملية المراجعة الذي يعتبر المراجع الداخلي بالنسبة له في هذه الحالة مساعد رئيسي، كما يقوم المراجع الداخلي بتجميع مختلف الاستنتاجات والتوصيات في سبيل التحضير لتقرير المراجعة الداخلية ومناقشتها مع مشرف المراجعة الداخلية.

وعلى إدارة المراجعة الالتزام بـ (هارون محمد، 2007، الصفحات 63-64):

- أن تعمل على استقلالية تامة عن باقي إدارات المؤسسة لضمان موضوعية وشفافية النتائج، وغالبا ما تكون مسؤولة مسؤولية مباشرة أمام مجلس الإدارة أو الإدارة العليا كما وضحنا سابقا.
- أن تعمل وفقا لسلطات واضحة وصريحة مع وجوب أن تكون جميع الإدارات الأخرى على علم بحقوقها وسلطاتها المطلقة في مراجعة جميع عمليات المؤسسة وأنشطتها وكل الدفاتر والسجلات في أي توقيت كان.
- لا يجب أن يستند الى إدارة المراجعة الداخلية في أعمال تدخل في اختصاصات إدارات أخرى حتى لا يشترك المراجع في الأداء والمراجعة في نفس الوقت.
- أن المراجعة الداخلية هي جزء من الرقابة الداخلية ولا يجب الخلط بينها فمهمة المراجع الداخلي تتم بعد اتمام العمليات والقيود، أما الرقابة الداخلية فتتم بطريقة تلقائية في الوقت الذي تتم فيه العملية أو بتوقيت تقييدها.
- أن ليس من مهام المراجعة الداخلية مراقبة المديرين ولا وضع السياسات وإعطاء الأوامر والنواهي، إنما هي مسؤولة عن التأكد من مدى ملائمة وتنفيذ هذه السياسات وتقديم خدمات استشارية تطلبها الإدارة ومختلف التوصيات.

- عدم التدخل في شؤون الموظفين بشكل مباشر إنما عليها بناء علاقة صحية معهم هدفها تحقيق التعاون بين الطرفين ويتطلب الأمر اقناع الموظفين في المؤسسة أن المراجع الداخلي يهدف الى المساعدة والبناء والتعرف على الصعوبات التي يواجهونها وليس التحقيق معهم واكتشاف أخطائهم.

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية أداة تعكس نقاط قوة وضعف المؤسسة وعليه فإن التحديد الدقيق لمسؤولياتها وسلطاتها وجميع حقوقها وواجباتها يسهل عملها ويضمن أداء مختلف مهامها بكفاءة وفعالية، ومن جهة أخرى يسمح ذلك للمؤسسة التحديد وبشكل دقيق الخدمات التي تحتاجها من إدارة المراجعة الداخلية والنتائج المراد التوصل اليها، فوضوح المسؤوليات يساهم في تحديد المهام الرئيسية وتجزئتها الى مهام فرعية، وتوزيعها الى الأشخاص المكلفين بأدائها وذلك بدوره يساهم في تحسين جودة العمل.

المطلب الثالث: مراحل أداء مهمة المراجعة الداخلية

تمر مهمة المراجعة الداخلية بأربع مراحل أساسية مبنية على أساس الإجراءات المستمدة من الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF) في سبيل تنفيذ مهمة المراجعة بكل نزاهة وموضوعية والوصول الى النتائج المطلوبة بأقل تكاليف ممكنة، وتتمثل هذه المراحل في:

أولاً. مرحلة التحضير للمهمة

تظم مرحلة التحضير للمهمة مجموعة من المراحل الفرعية التي تساهم في الإعداد لمهمة المراجعة الداخلية، وتتمثل هذه المراحل في:

■ **الأمر بالمهمة:** وهو التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة الى مصلحة المراجعة الداخلية في شكل وثيقة تسمح للمراجع الداخلي ببدء مهمته بشكل قانوني، وتتضمن هذه الوثيقة مجموعة من المعلومات التي تحدد إطار ونطاق عملية المراجعة بشكل عام ك (قيدوان، 2019، صفحة 58):

- تحديد النشاطات والوظائف المعنية بعملية المراجعة؛
- تحديد نطاق وأهداف كل مهمة؛
- تحديد المنهجية المتبعة في كل مهمة؛
- تحديد المجال الزمني والموارد المخصصة لكل مهمة.

■ **القيام بالدراسة الأولية:** وذلك من خلال جمع معلومات عامة أولية حول الأنشطة والعمليات محل المراجعة من مصادر مختلفة من أجل فهم طبيعة النشاط وبناء صورة أولية لعملية المراجعة، وذلك من خلال بناء الاستبيانات وإجراء بعض المقابلات مع المسؤولين بحيث يساهم ذلك في إنشاء مرجع للأنشطة والعمليات محل المراجعة. (قيدوان، 2019، صفحة 58)

■ **تحليل المخاطر:** تعتبر هذه المرحلة من بين أهم مراحل التحضير للمهمة حيث على أساسها يتم إعداد برنامج المراجعة وتطويره بناءً على المخاطر والتهديدات التي تم تحديدها وأهم طرق التحكم فيها. وقد عرف معهد المحاسبين الأمريكيين خطر

المراجعة على أنه الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصد أو في نوع معين من العمليات، والذي قد يكون (صالح، 2016، صفحة 52):

- خطر متصل: وهو امكانية وقوع أخطاء جوهرية في الحسابات دون الأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية.
- خطر الرقابة الداخلية: يتعلق بعدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتصحيحها في الوقت المناسب.
- خطر عدم الاكتشاف: وهو ذلك الخطأ المرتبط بعملية المراجعة والمتعلق بعدم تمكن المراجع من اكتشاف بعض الأخطاء الجوهرية.

إعداد التقرير التوجيهي: وهو عبارة عن وثيقة يحدد من خلالها المراجع الأهداف المراد تحقيقها، الأطراف التي ستخضع لعملية المراجعة ونطاق المراجعة، بعد أن يعدها المراجع يعرضها للطرف الآخر في الجلسة الافتتاحية من أجل المصادقة عليها، فهي بمثابة عقد يبرم بين المراجع الداخلي والأطراف محل المراجعة، حيث وبعد عملية المصادقة لا يمنح للطرف الخاضع لعملية المراجعة الحق في فرض أي تعديلات أو تغييرات إنما يقدم اقتراحات فقط يبقى للمراجع القرار الأخيرة في اعتمادها من تجاهلها. (صالح، 2016، صفحة 52)

كما يحمل التقرير شرح وتعريف لعناصر الخطر التي تم تحديدها مسبقا والتي يتم على أساسها تحديد نطاق واتجاه المراجعة والمراكز الواجب اعطائها أهمية وعناية خاصة، ويعرض التقرير التوجيهي العناصر الآتية (عيادي، 2008، صفحة 121):

- الأهداف العامة: وهي تلك الأهداف الدائمة المتعلقة بالرقابة الداخلية التي يجب على المراجع الالتزام باحترامها وتطبيقها بشكل فعال وملائم وتمثل في دقة المعلومات، احترام القواعد والتعليمات، حماية الأصول وتعظيم الأرباح؛
- الأهداف الخاصة: وتتعلق بمختلف إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بمواقع الخطر المحددة مسبقا والتي سيتم اخضاعها لعملية المراجعة وتقييمها بهدف المساهمة في تحقيق الأهداف العامة؛
- مجال التدخل: يوضح فيها المراجع مجالات تدخله لتحقيق أهداف المراجعة وعادة ما يكون التركيز على جانبين رئيسيين وهما:

- مجال العمل الوظيفي (المصلحة أو الفرع الذي سيخضع لعملية المراجعة)؛
- مجال العمل الجغرافي (مكان القيام بالمهمة كالمصنع، الإدارة... الخ).

ثانيا. مرحلة تنفيذ المهمة:

تمر مرحلة تنفيذ المهمة على ثلاث خطوات أساسية وهما إعداد برنامج العمل والعمل الميداني، كالآتي:

- **إعداد برنامج المراجعة:** برنامج المراجعة هو عبارة عن وثيقة داخلية يتم إعدادها من طرف فريق العمل تحت اشراف الرئيس التنفيذي لعملية المراجعة، الهدف من هذه الوثيقة هو تحديد وتخطيط ومراقبة عمل المراجعين من خلال تحديد مسؤوليات كل فرد من فريق العمل وأهم التحقيقات التي يتعين إجراؤها والأسئلة التي يجب طرحها والمواطن التي يجب التركيز عليها

والإجراءات التي يجب اتباعها، ومنه برنامج المراجعة هو عبارة عن توثيق لطريقة سيرورة المهمة - (Ziani, 2014, pp. 59-60)، كما أشار معيار المراجعة الداخلية رقم 2240 "برنامج عمل مهمة المراجعة الداخلية" أن برنامج المراجعة (معهد المراجعين الداخليين IIA، 2017، صفحة 16):

- يجب أن يتضمن جميع الإجراءات اللازمة لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات أثناء إنجاز المهمة، كما يجب أن تتم المصادقة على برنامج العمل قبل أن يتم تنفيذه والمصادقة أيضا وعلى الفور على أي تعديلات تطرأ عليه؛

- قد يختلف برنامج عمل تنفيذ المهمات الاستشارية وذلك حسب طبيعة المهمة.

■ **الجلسة الافتتاحية:** قبل البدء في عملية المراجعة من الضروري إقامة اجتماع يضم فريق المراجعة والجهة الخاضعة لعملية المراجعة من أجل تهيئة مناخ مبني على الثقة بين الطرفين، يتم في هذا الاجتماع التذكير بالأهداف العامة لعملية المراجعة، نطاق المراجعة، برنامج المراجعة، تحديد الجداول الزمنية، تلخيص الأساليب والإجراءات التي سيتم استخدامها وتاريخ الاجتماع الختامي، ومن الضروري عقد هذا الاجتماع في مقر الجهة الخاضعة لعملية المراجعة. (Ziani, 2014, p. 59)

■ **العمل الميداني:** وهي المرحلة التي يتم من خلالها انطلاق عملية المراجعة بشكل رسمي وفق برنامج العمل التي تم إعداده مسبقا وفي إطار الصلاحيات والمسؤوليات التي تم تحديدها من طرف الجهات المعنية، وقد أكد المعيار رقم 2300 "تنفيذ مهمة المراجعة" الذي تطرقنا له فيما سبق عن وجوب تحديد وتحليل وتقويم وتوثيق المعلومات الكافية واللازمة للقيام بعملية المراجعة من أجل تحقيق أهداف المهمة، وأشار المعيار أيضا في إطار المعايير الفرعية التالية الى (معهد المراجعين الداخليين IIA، 2017، صفحة 17):

- المعيار رقم 2320 "التحليل والتقييم": يجب أن يتم بناء الاستنتاجات والنتائج المهمة على أساس تحليلات وتقييمات كافية ومناسبة.

- المعيار رقم 2230 "توثيق المعلومات": يجب أن يتم توثيق المعلومات الكافية وذات الصلة من أجل دعم النتائج والاستنتاج المتوصل إليها.

- المعيار رقم 2340 "الإشراف على المهمة": يجب أن يتحمل الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مسؤولية الإشراف على عملية المراجعة مع وجوب توثيق الأدلة المناسبة على الإشراف والاحتفاظ بها.

ثالثا. مرحلة التقرير:

■ **مشروع تقرير المراجع:** يطلق على التقرير في بداية مرحلة الاستنتاج بمصطلح "مشروع" لأنه عبارة عن نسخة أولية من التقرير النهائي غير مصادق عليها بعد ولم يتم عرضها على الجهة الخاضعة لعملية المراجعة من أجل الأخذ بملاحظاتها وتوصياتها. (برابح، 2015، صفحة 63)

- **الاجتماع الختامي:** يسمى أيضا باجتماع الإقفال يشارك فيه نفس الأطراف اللذين شاركوا في الاجتماع الافتتاحي، يتم فيه تقديم ومناقشة أهم النقاط الأساسية التي جاءت في المشروع الأولي ثم المصادقة عليه، ويقوم الاجتماع الختامي على مجموعة من المبادئ نذكر منها:
 - يجب أن يتم مناقشة كل ما جاء في التقرير مع الجهات الخاضعة لعملية المراجعة، وعرض كل العناصر ووثائق الإثبات دون أي تحفظ؛
 - لا يجب أن ينشر أو يوزع مشروع التقرير قبل أن تتم المصادقة عليه أو قبل أن ينتهي الاجتماع النهائي؛
 - يجب على المراجع أن يقدم التوصيات اللازمة وترتيبها حسب درجة الأهمية. (براج، 2015، صفحة 64)
 - **إصدار تقرير المراجعة النهائي:** قدمت المعايير الدولية للممارسات المهنية للمراجعة الداخلية أهم ضوابط تبليغ وتقرير النتائج المتوصل إليها ضمن المعيار الرئيسي رقم 2400 "تبليغ النتائج" والمعايير الفرعية رقم 2410، 2420، 2430، 2440 وأهم ما جاء في مضمونها هو أنه (معهد المراجعين الداخليين IIA، 2017، الصفحات 18-19):
 - يجب أن يشمل التقرير أهداف المهمة، نطاقها ونتائجها؛
 - يجب أن تكون هذه التبليغات صحيحة، واضحة، موضوعية، موجزة، مفيدة، كاملة وفي التوقيت المناسب؛
 - إذا احتوى التقرير النهائي على أي أخطاء ناتجة عن سهو وكان لها تأثير هام فعلى الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية إبلاغ المعلومات المصححة لجميع الجهات التي كانت قد تلقت التقرير؛
 - يجب ذكر عبارة "تم إجرأه وفقا للمعايير الدولية للممارسات المهنية" ان كان فعلا تم التقيد بها؛
 - في حالة عدم التقيد بقواعد السلوك أو مبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير يجب الإبلاغ عن ذلك في التقرير وعلى أهم الأسباب، والأثر على النتائج المتوصل إليها.

رابعاً. متابعة تنفيذ النتائج:

- أعطى المعيار رقم 2500 "مراقبة سير العمل" أهمية كبيرة لمرحلة متابعة تنفيذ النتائج والذي أكد على وجوب قيام الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بوضع نظام يتم من خلاله مراقبة ما يتم اتخاذه من أفعال اتجاه النتائج التي تم التقرير عنها حيث يجب أن:
- يقوم بمتابعة التنفيذ الفعال للإجراءات التي اتخذتها الإدارة بناء على تقرير المراجعة، والتأكد من أن الإدارة قد قبلت مخاطر عدم اتخاذ أي إجراء؛
 - يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقوم بمراقبة التصرف تجاه ما خلصت إليه نتائج المهمات الاستشارية وذلك في إطار الاتفاق المبرم مع الجهة الخاضعة لعملية المراجعة.

المبحث الرابع: أهمية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية الذي يهدف الى ضمان تحقيق أهداف المؤسسة بكل كفاءة وفعالية من خلال التحكم في ضبط وتنفيذ السياسات والإجراءات المحددة، وتعتبر الرقابة الداخلية عملية تشمل جميع أنشطة وعمليات المؤسسة وكل ما يدخل ضمن السيطرة على المخاطر المحتملة. حيث ومن خلال هذا المبحث سنحاول عرض بعض التعاريف المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، أنواعها ومقوماتها كما سنحاول إبراز العلاقة بين كل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية الأداة المتحكممة في مختلف أنشطة المؤسسة لما له من أهمية كبيرة في تخطيط وتنفيذ ومراقبة العمليات الداخلية بما يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة بكل كفاءة وفعالية.

أولاً. تعريف نظام الرقابة الداخلية:

نظام الرقابة الداخلية كغيره من المصطلحات الأخرى التي تم تعريفه من طرف الباحثين في المجال من وجهات نظر مختلفة، إلا أنهم اتفقوا على الفكرة العامة والغاية الأساسية منه، وفيما يأتي عرض بعض التعاريف التي قدمت لنظام الرقابة الداخلية من طرف بعض الهيئات المهنية الدولية:

- **المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):** عرفه على أنه "الخطة التنظيمية ومجموع المقاييس الأخرى والإجراءات التي تضعها المؤسسة لحماية أصولها، وضمان دقة وسلامة المعلومات المحاسبية والرفع من الكفاءة الانتاجية والتشجيع على الالتزام بالسياسات المسطرة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة". (عميروش، 2020، الصفحات 18-19)
 - **لجنة COSO²:** عرفته على أنه " مسار أو أداة تنظيمية مصممة من طرف المؤسسة للتأكد من السير الحسن لعملياتها بكل كفاءة وفعالية لتحقيق أهداف المؤسسة". (L'institut français de l'audit et du contrôle internes IFACI, 2013, p. 2)
 - **منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية (OECCA):** عرفته على أنه " مجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف الإدارة بهدف تحقيق الأهداف المرسومة وضمان التسيير الفعال للأنشطة، وتشمل هذه الأهداف احترام السياسات الإدارية، حماية الأصول، رقابة واكتشاف الغش والأخطاء، التأكد من دقة الدفاتر المحاسبية والوقت المستغرق في سبيل إنتاج معلومات ذات مصداقية" (Renard, 2012, p. 17)
- ومنه ومن خلال ما سبق يمكننا تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه " نظام داخلي يعمل على وضع مختلف السياسات واللوائح والإجراءات اللازمة في سبيل ضمان تحقيق الأهداف المسطرة وحماية أصول المؤسسة والتأكد من مدى دقة المعلومات المستخدمة ومن إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية واحترامها".

² COSO هو اختصار **committee of sponsoring organizations** وهي لجنة المنظمات الراعية تعمل على مساعدة المؤسسات في تحسين الأداء من خلال تطوير القيادة الفكرية في تعزيز الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة وردع الاحتيال.

ثانياً. أهداف نظام الرقابة الداخلية:

سلطت التعاريف السابقة الضوء على الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وهو ضمان تحقيق الأهداف المسطرة بكل كفاءة وفعالية، من خلال وضع مختلف السياسات والإجراءات ومراقبة حسن تنفيذها. ومن أجل تحقيق الهدف الرئيسي لابد من تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية نذكر منها:

- ضمان التحكم في مختلف أنشطة وعمليات المؤسسة من خلال التسيير الأمثل للموارد والاستخدامات، وضمان وجود سياسات وإجراءات تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة، والعمل على إنتاج معلومات ملائمة ذات مصداقية وشفافية تستخدم في اتخاذ القرارات؛ (يوسكين، 2016، صفحة 48)

- المحافظة على ممتلكات المؤسسة كالمعدات والأدوات، المخزون، العنصر البشري، صورة المؤسسة، سرية المعلومات... الخ؛ (براج، 2015، صفحة 31)

- تقديم تأكيدات معقولة حول أن التقارير المالية تمثل للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً (GAAP)،

- متابعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقواعد والقوانين؛

- تحديد المسؤوليات والاختصاصات بشكل دقيق؛

- تحسين الميزة التنافسية في المؤسسة؛

- الرفع من مستوى الكفاءة الانتاجية. (قيدوان، 2019، الصفحات 71-72):

ويتضح من خلال ما سبق أن نظام الرقابة الداخلية لا يقتصر فقط على نظام الضبط الداخلي بل يشمل الجوانب المحاسبية، الاقتصادية والإدارية حيث (نصر علي و شحاتة، 2014، صفحة 18):

■ **الجوانب المحاسبية:** من خلال حماية أصول المؤسسة والتأكد من صحة تسجيل العمليات المحاسبية والترحيل وكل ما هو متعلقة بوظيفة المحاسبة ومنه التحقق من صحة المعلومات المتواجدة في الكشوف المالية.

■ **الجوانب الاقتصادية:** من خلال التحقق من الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة عن طريق استخدام أساليب التخطيط، بحوث العمليات، الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية ... الخ، وقياس الأداء الفعلي ومحاولة إيجاد مختلف الانحرافات ودراستها ومعرفة أسبابها وتقديم مختلف الحلول المناسبة لمعالجتها واتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع حدوثها مرة أخرى.

■ **الجوانب الإدارية:** من خلال تشجيع كافة العاملين في المؤسسة بالالتزام بالسياسات والإجراءات والقواعد والقوانين المفروضة والمساهمة الفردية والجماعية في تحقيق أهداف المؤسسة.

كما تجدر الإشارة الى أن الرقابة الداخلية ليست تأكيداً مطلقاً للإدارة ومجلس الإدارة حول تحقيق المؤسسة لأهدافها إنما هي تعمل فقط على تقديم تأكيد معقول في حدود واقع أنظمة الرقابة الموجودة في المؤسسة على اعتبار أنه لا يمكنها السيطرة على جميع المتغيرات والظروف التي تضمن تحقيق الأهداف المسطرة، وقد أشارت كريستين دوكس بخصوص هذه النقطة في كتابها " أدوات الرقابة الداخلية (Internal Controls Toolkis) "، أن نظام الرقابة الداخلي الفعال يعتمد على مدى التزام الإدارة بتطبيق الإجراءات اللازمة كما يجب اعتبارها كأحد المتغيرات التشغيلية التي يجب قياسها مع وحدة التشغيل وإخضاعها للمسائلة

متى ما تطلب الأمر ذلك، حيث أن نظام الرقابة الداخلي يمكنه تقديم تقرير دائم حول مدى تقدم المؤسسة في تحقيق أهدافها إلا أنه لا يمكنه تحويل مدير سيء وضعيف الى مدير جيد ومتمكن من جهة، ومن جهة أخرى فإنه يمكن أن تكون التحولات في السياسة الحكومية أو سياسة المنافسين أو الظروف الاقتصادية الخارجة عن سيطرة الإدارة من العوائق التي تقف أمام ضمان نظام الرقابة الداخلي لتحقيق المؤسسة أهدافها، بنجاحها واستمراريتها. (H. Doxey, 2019, p. 11)

المطلب الثاني: مقومات ومكونات نظام الرقابة الداخلية

من أجل خلق قيمة للمؤسسة وتحقيق أهدافها المسطرة يجب تصميم نظام رقابة داخلي يحاكي إحتياجاتها الداخلية والخارجية قصيرة وطويلة المدى، وتقييم هذه الإحتياجات ما اذا كانت تشير الى رفع الكفاءة والفعالية في المؤسسة، تحقيق الرضى الوظيفي لدى الموظفين، جذب عملاء أكثر، زيادة حجم الاستثمارات، تعظيم قيم المؤسسة... الخ، فنظام الرقابة الداخلية هو أداة لخلق قيمة مضافة. لذا نهدف من خلال هذا المطلب الى عرض مقومات ومكونات نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية: وهي تلك البنود التي يضمن توفرها كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وغياها يشير الى ضعفه. تتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية في (خلف ع.، 2014، الصفحات 335-337):

- **فصل المهام:** عملية فصل المهام وتقسيم المسؤوليات هي أحد أهم وسائل الرقابة الداخلية التي تضمن وجود تحكم أكبر في المهام المراد إنجازها بأقل أخطاء ممكن من خلال تقليص خطر التلاعب والأخطاء المقصودة، وأهم الوظائف التي تستوجب فصلها تلك المتعلقة بإصدار أوامر الصرف، الحماية، التسجيل وتطوير الأنظمة والعمليات اليومية في حال اعتماد الوظيفة على نظام محاسبة المسؤولية.
- **التنظيم:** يجب على كل الوحدات في المؤسسة أن تتوفر على تصميم واضح لخريطة التنظيم في الوحدة والتي يحدد فيها المسؤوليات والصلاحيات لجميع أفرادها، توضيح قنوات تدفق المعلومات للعمل اليومي وإجراءات تشخيص سلامة هذه القنوات، تحديد وبوضوح تفويض الصلاحيات من أجل تفعيل محاسبة المسؤولية في كل وحدة ومنه في المؤسسة ككل.
- **عمليات المراقبة:** هي موجهة بالدرجة الأولى الى حماية أصول المؤسسة من خلال إعداد إجراءات أمنية تضمن أن الوصول إليها يقتصر فقط على الأطراف المرخص لهم بذلك، اضافة الى التأكد من صحة ودقة إجراءات جمع وتسجيل ومعالجة المعلومات، كالتأكد من صحة ودقة التسجيلات المحاسبية من خلال اعادة الاحتساب وعملية التتبع والمقارنات... الخ، أو من خلال التحقق من وجود نظام محاسبي يقوم على مجموعة ملائمة من المستندات والسجلات والمحاسبية ودليل الحسابات إضافة الى الجرد المادي على أصول المؤسسة بأنواعها.
- **الترخيص والتأشيرة:** يجب أن تتطلب جميع العمليات وقرارات التنفيذ ترخيصاً أو تأشيرة من المسؤول المتخصص ويجب أن تكون هذه التراخيص في حدود دقيقة لأن دقة تقسيم المسؤوليات والصلاحيات تزيد من جودة العمل.
- **الكفاءة والمهارة:** مهارة وكفاءة الموظفين في المؤسسة من أهم العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام رقابة، حيث يجب ضمان وجود توافق بين المسؤوليات وكفاءة ومهارة الأفراد المكلفين بها والصلاحيات الممنوحة لهم، ووضع الإجراءات المناسبة لتطوير هذه الكفاءات والمهارات.

- **الإشراف على العمل:** يجب أن يتوفر أي نظام رقابة فعال على وسيلة الإشراف على العمل بحيث تكون متوفرة في كل أنشطة وعمليات المؤسسة، كأن يراجع رئيس القسم الأعمال اليومية لموظفي قسمه أول بأول أو تكليف شخص معين مؤهل للقيام بعملية الإشراف وفقاً لطبيعة المؤسسة والهيكل التنظيمي المعتمد.
- **المراقب المالي:** وهو الموظف الذي له الحق في قبول أو الاعتراض عن صرف أي مستند كان لعدم توفره على كل الشروط اللازمة المنصوص عليها في الإجراءات والأنظمة والتعليمات المصرح بها.
- ثانياً: **مكونات نظام الرقابة الداخلية:** وفق لجنة COSO فإن نظام الرقابة الداخلية يقوم على خمسة مكونات أساسية تتمثل في بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، مراقبة الأنشطة، المعلومات والاتصالات، متابعة الأنشطة، كالاتي:
 - **بيئة الرقابة (CONTROL ENVIRONEMENT):** هي الأساس التي تبنى عليه باقي مكونات نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة وتظم بيئة الرقابة العديد من العوامل التي لها علاقة مباشرة بالإدارة وأخرى بالتنظيم الداخلي للمؤسسة (نصر علي و شحاتة، 2014، صفحة 37)، كالنزاهة والقيم الأخلاقية للمؤسسة، جذب الكفاءات وتطويرها، تحديد وتوزيع السلطة والمسؤوليات، الصرامة حول مقاييس الأداء، التقييم المستمر للهيكل التنظيمي... الخ. (COSO, 2013, p. 12)
 - **تقييم المخاطر (RISK ASSESSMENT):** أي مؤسسة معرضة لمواجهة العديد من المخاطر بأنواعها عند موازاة أنشطتها وعملياتها وتعرف المخاطر على أنها "إحتمال وقوع حدث سيء يؤثر سلباً على تحقيق أهداف المؤسسة"، وعلى هذه الأخيرة بذل العناية اللازمة في تقييم هذه المخاطر من أجل تحديد كيفية إدارتها، حيث يجب تقسيم الهدف العام للمؤسسة إلى أهداف فرعية واضحة حتى تكون قادرة على تحديد وتحليل والمخاطر على تلك الأهداف، وعلى الإدارة الأخذ بعين الاعتبار تأثير التغيرات المحتملة في البيئة الخارجية وفي نموذج الأعمال الخاص بها التي قد تجعل الرقابة الداخلية غير فعالة. (COSO, 2013, p. 12)
 - **أنشطة الرقابة (CONTROL ACTIVITIES):** وهي الضوابط التي يتم وضعها من خلال السياسات والإجراءات التي توفر تأكيد مناسب حول تنفيذ توجيهات الإدارة، واتخاذ مختلف الإجراءات اللازمة من أجل التقليل من المخاطر المحتملة التي تقف أمام تحقيق الأهداف المسطرة، حيث يتم تنفيذ أنشطة التحكم في جميع مستويات المؤسسة وفي مراحل مختلفة داخل العمليات التجارية وأنظمة المعلومات التكنولوجية (COSO, 2013, p. 12)، وعند تصميم أنشطة التحكم يجب النظر فيما إذا كانت موجهة للتحقق من الالتزام بمختلف السياسات والقوانين الفروضة أم للوقاية من حدوث أي حذف، خطأ، سهو أو احتيال، إضافة إلى مستوى التحكم المطلوب وكيف سيتم قياسه. (Hightower, 2009, p. 44) والجدول الآتي يوضح أمثلة حول أنشطة التحكم الموجهة إلى التحقق وتلك الموجهة إلى الوقاية:

جدول رقم (04): أمثلة حول أنواع أنشطة الرقابة

التحقق/الوقاية	أنواع أنشطة الرقابة
التحقق	الامتثال للقوانين ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.
التحقق	الامتثال لسياسات المؤسسة وإجراءاتها.
التحقق	الامتثال لشروط وأحكام العقد.
الوقاية	تسجيل المعاملتها ومراجعتها.
الوقاية	الدقة في إعداد التقارير المالية.
الوقاية	حماية الأصول.

المصدر: Hightower Rose, **Internal Controls Policies and Procedures**, USA: John Wiley & Sons- Inc, 2009, pp. 44-45

- **المعلومات والاتصالات (INFORMATION & COMMUNICATION):** المعلومات ضرورية جدا لكل أفراد المؤسسة من أجل القيام بمسؤوليات الرقابة الداخلية وتحقيق الأهداف المسطرة (نصر علي و شحاتة، 2014، صفحة 42)، والاتصال هو عملية مستمرة ومتكررة لتوفير المعلومات الضرورية ومشاركتها والحصول عليها، وهناك نوعان من الاتصال وهما الاتصال الداخلي وهو الوسيلة التي يتم من خلالها نشر المعلومات في جميع أنحاء المؤسسة وتندفق لأعلى ولأسفل وعبر جميع قنوات الاتصال في الهيكل التنظيمي، والاتصال الخارجي الذي ينقسم الى شقين ايصال المعلومات من الأطراف الخارجية الى المؤسسة وتوفير معلومات للأطراف الخارجية كالإفصاح عن الكشوف المالية. (COSO, 2013, p. 13)
- **متابعة الأنشطة (MONITORING ACTIVITIES):** ويقصد بذلك المتابعة والتقييم المستمر لجميع المكونات السابقة للتأكد من وجودها وفعاليتها (COSO, 2013, p. 13)، ومن أهم الأدوات المستخدمة لمتابعة مكونات نظام الرقابة الداخلية هو وجود إدارة للمراجعة الداخلية تقدم تقارير دورية عن نتائج المتابعة لمجلس الإدارة أو المسؤولين في إدارة المراجعة، حيث ترى لجنة COSO أن هذه المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية هي عبارة عن مقياس يمكن من خلالها تقييم فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة (نصر علي و شحاتة، 2014).

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

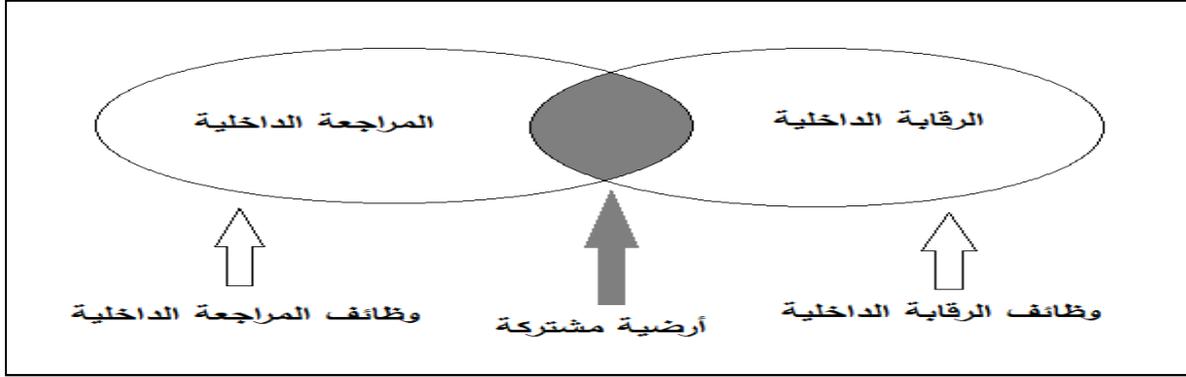
لا بد من إبراز طبيعة العلاقة بين كل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية لأهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في فحص وتقييم كفاءة وفعالية الأساليب الرقابية في المؤسسة وتقديم التوصيات والمعلومات اللازمة للإدارة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، فكما وضحنا سابقا فإن المراجعة الداخلية في بدايتها كانت تعتمد على المراجعة المنهجية للسجلات والدفاتر المحاسبية ثم بدأ دورها يتوسع الى أن شملت التحقق من الضوابط الداخلية ومنه القضايا التنظيمية والتشغيلية.

أولا. الفرق بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية:

يجب أن لا يتم الخلط بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية حتى لو كان هناك بعض التداخل في المفاهيم التي تشير إليها، حيث تقوم المراجعة الداخلية على أساس القيام بفحص شامل يساهم في إدارة المؤسسة، والتي تشمل الرقابة الداخلية

والوظائف التشغيلية بهدف التحقق من النزاهة والامتثال للإجراءات والقواعد والقوانين المنصوص عليها (Dimitris, 2001, p. 5)، والشكل الآتي يوضح طبيعة التداخل بين وظائف المراجعة الداخلية ووظائف الرقابة الداخلية:

الشكل رقم (07): طبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية



المصدر: Dimitris N Chorafas, **Implementing and Auditing the Internal Control System**, London: Palgrave Macmillan, 2001, p 6.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ استقلالية الوظائف بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية مع وجود أرضية مشتركة بينهم تتداخل فيها الوظائف والمهام بحكم طبيعة النشاط الرقابي والهدف منه، وقد وضع الباحث والمراجع الداخلي علاء أبو نبرة أبرز الفروقات بين المراجعة الداخلية والمحاسبة الإدارية في مجموعة من النقاط كالتالي:

الجدول رقم (05): أبرز الفروقات بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

الفرق بين		البند
الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية	
<ul style="list-style-type: none"> نظام (SYSTEM) أو عملية (PROCESS) أو إجراء يساعد في تحقيق أهداف المؤسسة وإدارة المخاطر المرتبطة بها. جزء من الأعمال المستمرة والدورية. 	<ul style="list-style-type: none"> نشاط (ACTIVITY) أو وظيفة (FUNCTION) تقدم خدمة (SERVICE) لأصحاب المصالح في المؤسسة. أعمال مخططة مسبقاً أو آتية. 	الطبيعية
هي مكون أساسي في العملية الإدارية.	تقيم كامل مكونات العملية الإدارية (التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة) ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة.	العلاقة بالعملية الإدارية
جميع موظفي المؤسسة وأعضاء إدارتها العليا.	مجموعة من موظفي المؤسسة أو جهة أخرى من خارج المؤسسة متعاقدة مع المؤسسة.	يقوم بها
<ul style="list-style-type: none"> جميع المستويات الإدارية وصولاً إلى رأس الإدارة التنفيذية. السلطة الحاكمة (مجلس الإدارة/ الملاك). 	صاحب أعلى سلطة إدارية في المؤسسة (مجلس الإدارة) أو الجهة التي يمتلكون لها كلجنة المراجعة.	التبعية
تحقيق أهداف المؤسسة المتعلقة بالعمليات والتقارير والامتثال.	تقييم النظم، عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة (الداخلية والخارجية).	تركز على
<ul style="list-style-type: none"> تكون في جميع خطوط الدفاع. تكون في خط الدفاع الأول عندما يكون دورها هو مساعدة الإدارة في تصميم نظام الرقابة. تكون في خط الدفاع الثاني عندما تكون مستقلة ودورها اشرافي. 	في خط الدفاع الأخير وبشكل مستقل عن الإدارة التنفيذية.	موقعها في منظومة الدفاع
يعمل على تحقيق الامتثال على اعتبار أن هذا الأخير هو أحد أهداف الرقابة.	يعمل على تقييم مستوى الامتثال.	العلاقة بالامتثال
تعتبر الرقابة جزء من إستراتيجية الاستجابة للمخاطر، وهذه الأخير هي جزء من إدارة المخاطر.	تقييم مستوى فاعلية عمليات إدارة المخاطر.	العلاقة بإدارة المخاطر

المصدر: علاء أبو نبرة، أبرز الفروقات بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية، مقال منشور في 2020، تاريخ الاسترداد

2022/07/15، من www.linkedin.com، ص 1-3

يبين الجدول أعلاه أهم الفروقات بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية ويتضح من خلال ذلك أن المراجعة الداخلية ليست جزء فقط من نظام الرقابة الداخلية بل هي أحد مكوناته الأساسية التي تعمل على التقرير عن مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية والتحقق من مدى توفر مقومات نظام الرقابة الداخلية.

ثانياً. دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

وضح المعيار رقم 2130 " الرقابة " أن على المراجع الداخلي تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في المؤسسة والعمل على تحسينها بشكل مستمر، والتحقق من قدرتها على التعامل مع مختلف المخاطر المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات من خلال التأكد من (معهد المراجعين الداخليين IIA، 2017، صفحة 14):

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛
- موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية؛
- فعالية وكفاءة العمليات والبرامج؛
- حماية الأصول؛
- الالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات والعقود.

حيث يمكن للمراجعة الداخلية أن تلعب ثلاث أدوار نسبية في ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية وهي (مختاري، سعداوي، و بن زاير، 2019، الصفحات 11-12):

■ **الدور التقليدي:** والمتمثل في مراقبة نوعية نظام الرقابة الداخلية وجودة مكوناته التي كنا قد تطرقنا لها فيما سبق والمتمثلة في كل من:

- بيئة الرقابة؛
- تقييم المخاطر؛
- أنشطة الرقابة؛
- المعلومات والاتصالات؛
- متابعة الأنشطة

■ **الدور الوقائي:** يتم من خلاله التأكد من وجود نظام الرقابة الداخلية قبل تنفيذ أي عمليات جديدة أو إنتاج أي منتجات جديدة، من خلال:

- التحليل الدقيق والمسبق للمخاطر المرتبطة بالمشروع؛
- التأكد من وجود إجراءات صارمة وركيزة لقياس ومراقبة المخاطر المتوقعة حول المشروع؛
- مراجعة المشروع والتأكد من أن كل التعديلات الضرورية قد تمت وفقاً للإجراءات المحددة.

- الدور الاستشاري: وتمثل في مشاركة المسير في تصميم نظام الرقابة الداخلية بطريقة فعالة وبما يتناسب مع أهداف المؤسسة، ويجب الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من النقاط الأساسية والمتمثلة في :
 - التحديد الدقيق لمستويات المسؤولية؛
 - تحديد الموارد والوسائل اللازمة لضمان سير نظام الرقابة الداخلية بكل فعالية؛
 - تحديد القواعد والإجراءات اللازمة التي تضمن استقلالية الرقابة الداخلية؛
 - تحديد الإجراءات اللازمة الخاصة بضمان أمن أنظمة الاعلام الآلي؛
 - تحديد أنظمة قياس المخاطر.

ومن أجل تعزيز التحسين المستمر في فعالية الرقابة الداخلية يمكن للمراجع الداخلي أن يعتمد على مجموعة من الخطوات والمتمثلة في (أبو نبعة، 2020، صفحة 2):

- 1) إعداد تقييم شامل لنظام الرقابة في المؤسسة؛
- 2) التوصية بإعداد وتطبيق إطار رقابة في حالة ما اذا كانت المؤسسة لا تطبق إطار رقابة داخلي؛
- 3) تقديم توصيات لتعزيز بيئة الرقابة كدفع الإدارة العليا نحو تعزيز ثقافة السلوك الأخلاقي وعدم التسامح مع عدم الالتزام؛
- 4) توفير تدريب حول الضوابط الرقابية وعمليات المراقبة الذاتية المستمرة؛
- 5) مساعدة الإدارة على وضع خطط منطقية لتحليل وتقييم تصميم المؤسسة لعمليات الرقابة؛
- 6) المساعدة في تطوير عملية تحديد وتقييم ومعالجة عيوب الضوابط الرقابية؛
- 7) مساعدة الإدارة على مواكبة القضايا الجديدة والقوانين والأنظمة المتعلقة بمتطلبات الرقابة؛
- 8) مراقبة ومواكبة التقدم التكنولوجي الذي يساهم في مراقبة كفاءة وفعالية الضوابط الرقابية.

من خلال ما سبق نجد أن المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية من أهم المكونات الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة في ضمان تحقيق الأهداف المحددة وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة وتحقيق الضبط الداخلي، وتحقيق النتائج المنتظرة من هاذين المكونين يعتمد على مدى دراية المؤسسة بأهمية دورهم في ذلك ومدى قدرتها على توفير الوسائل اللازمة من أجل تنفيذ مهام المراجعة والرقابة الداخلية بكل كفاءة وفعالية.

خلاصة الفصل:

تقتزن مصداقية المعلومات الواردة للإدارة بمدى قدرة المراجعة الداخلية على تقديم خدمات حديثة تتماشى والتطورات الاقتصادية والتكنولوجية في قطاع الأعمال، كإدارة المخاطر وتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز وتنفيذ الحوكمة في المؤسسة، وتقديم مختلف التوصيات للإدارة والأطراف ذوي العلاقة ومتابعة تنفيذ هذه التوصيات. ومن خلال كل ما سبق توصلنا الى مجموعة من الاستنتاجات نذكر منها:

- المراجعة الداخلية أصبحت ضرورة حتمية في قطاع الأعمال بعدما أصبح لها دور في كل أنشطة ووظائف المؤسسة فهي أداة تساعد في عملية التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة واتخاذ القرار.
- المراجعة الداخلية هي عبارة عن أداة تعكس نقاط قوة وضعف المؤسسة، ومنه التحديد الدقيق لمسئولياتها وصلاحياتها يساهم في تحقيق جودة العمل ويضمن أداء المهمة بكل كفاءة وفعالية.
- هناك مصدران مختلفان للقيام بمهام المراجعة الداخلية، مصدر داخلي وهو المراجع الداخلي الموظف لدى المؤسسة ومصدر خارجي (حالة الإسناد الخارجي لمهمة المراجعة الداخلية) من خلال تكليف شخص آخر له خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة بأداء عملية المراجعة الداخلية كمهمة مؤقتة مقابل قيمة مالية يتم الاتفاق عليها مع الأطراف ذوي العلاقة في المؤسسة.
- المراجعة الداخلية هي المكون الأساسي لنظام الرقابة الداخلية حيث تعمل على فحص وتقييم كفاءة وفعالية الأساليب الرقابية في المؤسسة وتطويرها.

الفصل الثاني

الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

تمهيد:

توسعت الأدبيات ومختلف البحوث العلمية حول موضوع المحاسبة الإدارية والدور الذي تلعبه في تحقيق أداء أفضل للمؤسسات، من خلال أدواتها التقليدية والحديثة التي تواكب مختلف التطورات التكنولوجية والاقتصادية الحاصلة في عالم الأعمال، والتي أثبتت قدرتها على المساهمة في ضبط والتحكم في العديد من الوظائف والأنشطة الداخلية للمؤسسة كالتخطيط التنظيم، التوجيه، الرقابة، تقييم الأداء، اتخاذ القرار، تحقيق كفاءة وفعالية وظيفة الإنتاج والوظيفة المالية والإدارية... الخ.

فالمحاسبة كعلم لم تعد تقتصر على تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية فقط بل أصبحت تخدم العديد من المجالات من خلال مختلف فروعها، وتعتبر المحاسبة الإدارية أحد أهم فروع المحاسبة الموجهة الى خدمة الإدارة وتلبية احتياجاتها، وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل تسليط الضوء على ماهية المحاسبة الإدارية والدور الذي تلعبه في تطوير أداء المؤسسة الاقتصادية، إضافة الى عرض بعض أدواتها التقليدية والحديثة، ومن أجل ذلك تم تقسيم هذا الفصل الى أربع مباحث جاءت بالشكل الآتي:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

المبحث الثاني: المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات

المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية

المبحث الرابع: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

المحاسبة الإدارية عبارة عن نظام إداري محاسبي يهدف الى إضافة قيمة للمؤسسة من خلال مساعدة الإدارة في القيام بمهامها بشكل منضبط، عن طريق تقييم وتحسين النظام الداخلي والعمل على تحقيق كفاءة وفعالية كل من وظيفة التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة واتخاذ القرار، وسنحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإدارية، أهميتها وأهم أهدافها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية

إن إعطاء لمحة عن أهم التطورات التي شهدتها المحاسبة الإدارية وأهم المخططات التي مرت بها والتي ساهمت في تكوينها على ما هي عليه الآن يعطي صورة عن طبيعة التطورات الاقتصادية التي شهدها العالم، وما صاحبها من بعض التعقيدات والمشاكل التي أبرزت أهمية البحث عن طرق جديدة تواكب هذه التطورات وتساهم في إيجاد حلول لتلك المشكلات، وتبسيط العمليات المعقدة وتسهيل فهمها على الأطراف ذوي العلاقة، والمحاسبة الإدارية كانت من بين الوسائل الحديثة التي ساهمت في إيجاد حلول للعديد من المشاكل والتعقيدات التي شهدها عالم الأعمال على مر مراحل زمنية متوالية.

حيث يرى كابلان kaplan وهو من أشهر المؤلفين في موضوع المحاسبة الإدارية والذي يعتمد على مؤلفاته العديد من الأكاديميين والباحثين في المجال، أن ظهور المحاسبة الإدارية كان نتيجة لظهور العديد من الشركات الكبيرة خلال الفترة من 1850 الى 1925، فبعدما كان عالم الأعمال يتعامل مع مؤسسات صغيرة بنظام معلومات صغير وعمليات تجارية وإنتاجية بسيطة قد أصبح يتعامل مع مؤسسات كبرى في ظل تطورات تكنولوجيا واقتصادية ضخمة ناتجة عن ثورة صناعية لم يسبق لها مثيل، وازدادت الحاجة الى توفير معلومات أكثر من أجل ضبط عمليات التخطيط والرقابة وتبسيط عمليات الإنتاج والتحكم في التكاليف وترشيد القرارات مما أدى الى ظهور ما يسمى بالمحاسبة الإدارية (Bouchouva, 2015, p. 6).

وكان أول ظهور رسمي لمفهوم المحاسبة الإدارية سنة 1950 بعدما قام المجلس الأنجلو أمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق تحت مسمى "فريق المحاسبة الإدارية"، الذي كلف بزيارة عدد من المؤسسات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية وإعداد تقرير حول سيورة العمل هناك، وهو ما قام به الفريق حيث نشر تقرير تحت عنوان " المحاسبة الإدارية" معتبرا هذه الأخيرة بأنها عملية عرض المعلومات المحاسبية بطريقة تساعد الإدارة لإستخدامها في ترشيد القرارات المتعلقة بوضع السياسات وضبط العمليات اليومية في المؤسسة. واقترح خلالها الفريق المكلف ضرورة تسليط الضوء على أهمية محاسبة التكاليف وربطها بالمشاكل الإدارية والعمليات الفنية في المؤسسة واستخدامها في توفير معلومات تؤدي الى دعم الإدارة في ترشيد القرارات. (نوبلي، 2015، صفحة 83)

كما أصدرت لجنة الإدارة المالية والمحاسبة الإدارية ورقة بحثية بعنوان "Management Accounting Concepts" (مفهوم المحاسبة الإدارية)، وقد تضمنت هذه الأخيرة عرضاً لأهم التطورات التي شهدتها مفاهيم المحاسبة الإدارية ولخصت ذلك في أربع مراحل، كل مرحلة تشرح استخدامات المحاسبة الإدارية والهدف منها خلال تلك الفترة (الوحيدي، 2017، صفحة 29)، وهي كالآتي (Waweru, 2010, p. 166):

المرحلة الأولى (قبل عام 1950): ركزت على تحديد التكلفة والرقابة المالية من خلال استخدام تقنيات إعداد الميزانية ومحاسبة التكاليف؛

المرحلة الثانية (من 1950 الى 1965): أصبح التركيز على توفير معلومات حول التخطيط والرقابة واستخدام تقنيات مثل تحليل القرارات ومحاسبة المسؤولية؛

المرحلة الثالثة (من 1965 الى 1985): تحول التركيز الى تقليل الفاقد من الموارد المستخدمة من خلال استخدام تقنيات تحليل العمليات وإدارة التكاليف، ويقصد بالفاقد من الموارد المستخدمة بالموارد التي يتم استخدامها في العملية الإنتاجية لكنها لا تعود بأي فائدة مادية؛

المرحلة الرابعة (بعد 1985): تحول الإهتمام الى توليد أو خلق القيمة عن طريق الاستخدام الفعال للموارد من خلال التقنيات التي تدرس محركات القيمة للعملاء والمساهمين والابتكارات التنظيمية.

في حين لخص كل من امام وعالم تطورات المحاسبة الإدارية في ثلاث مراحل أساسية، وهي كالاتي (امام و عالم، 2011، الصفحات 16-17):

المرحلة الأولى (مرحلة عقد العشرينات والثلاثينات وبداية الأربعينات): بعدما سببته الأزمة المالية الإقتصادية التي حصلت سنة 1929 من انهيارات وحالات الافلاس للعديد من المؤسسات التي شرعت بعد ذلك في إعادة هيكلة مشاريعها، زاد الإهتمام بالسيولة النقدية وكل ما يتعلق بالتعاملات في الأسواق المالية وإجراءاتها. أما خلال الثلاثينات وبداية الأربعينات فقد كان التوجه نحو دراسة ربحية المؤسسات ومختلف العوامل المؤثرة عليها كما برزت أهمية كل من التخطيط ومصداقية التقارير وطبيعة الأداء المحقق.

المرحلة الثانية (منتصف الأربعينات الى نهاية الخمسينات): كان التركيز خلال هذه المرحلة على نقطتين أساسيتين وهما:

■ التحليلات المالية لمختلف ممتلكات المؤسسة باستخدام النماذج الرياضية في مجال تقييم المخزون والتدفقات النقدية والأصول الثابتة؛

■ تحليل القوائم المالية والتأكد من مصداقيتها.

المرحلة الثالثة (ما بعد الخمسينات): امتازت هذه المرحلة بازدياد عدد الاستثمارات عالميا مما أوجد احتياجا كبيرا لوسائل تساهم في اتخاذ القرارات المناسبة وتساعد على مختلف التنبؤات والتقديرية وحالات عدم التأكد، أي أن الإهتمام كان موجه نحو كلفة رأس المال المستثمر، وبدأ التركيز على استخدام الموازنات التقديرية، بيانات محاسبة التكاليف، بحوث العمليات، الأساليب الاحصائية... الخ، بهدف ضمان مصداقية وموضوعية المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرار.

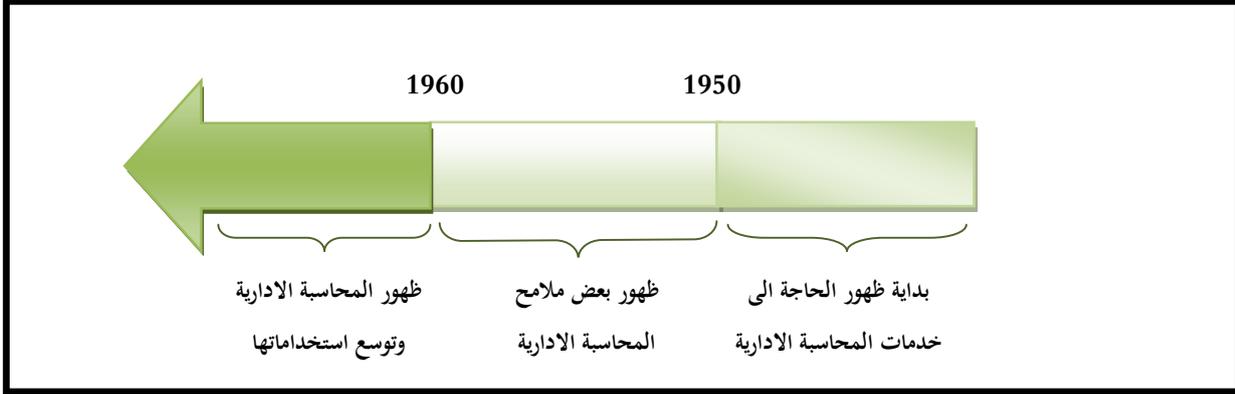
أما في وقتنا الحالي فيمكن أن نلاحظ بوضوح الاستخدامات الواسعة للمحاسبة الإدارية ودورها في دعم القرارات الاقتصادية، وتوفير متطلبات الإدارة من معلومات في مختلف المجالات مع مراعاة أن تكون عوائدها أكبر من تكاليفها.

ومنه ومن خلال كل ما سبق يمكننا القول إن فترة ما قبل الخمسينات هي الفترة التي برزت فيها الحاجة الى المحاسبة الإدارية بسبب ما نتج عن الأزمات المالية والتطورات التكنولوجية والثورات الصناعية، أما فترة الخمسينات كانت بمثابة الفترة الانتقالية أو

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

التمهيدية للمحاسبة الإدارية حيث بدأت معالمها بالظهور لكن بشكل غير واضح وغير مهيكّل، ومرحلة ما بعد الخمسينات كانت هي المرحلة التي ظهرت فيها المحاسبة الإدارية كأحد الفروع المستقلة للمحاسبة والتي شهدت استخدامات واسعة، ويمكن تلخيص ذلك في الشكل الآتي:

الشكل رقم (08): مراحل تطورات المحاسبة الإدارية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإدارية

الظهور التدريجي للمحاسبة الإدارية بأشكال وصور مختلفة ساهم في تطور مفهوم المحاسبة الإدارية بما يواكب التطورات الاقتصادية الحاصلة، حيث اهتم العديد من الأكاديميين والهيئات المهنية بتحديد الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية وعرفت من وجهات نظر مختلفة، حيث:

- عرفها ديكن وماهر Deaking & Maher على أنها " تجهيز وإعداد كل ما يتعلق بالتكاليف من بيانات وتقديمها للمديرين من أجل استخدامها في تقييم الأداء او اتخاذ القرارات" (ابراهيم، 2011، صفحة 9)، حيث يشير التعريف الى أن المحاسبة الإدارية عبارة عن وسيلة دعم للإدارة تعمل على توصيل المعلومات المالية اللازمة اليها من أجل استخدامها في عملية التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرار.
- أما معهد المحاسبين الإداريين (IMA) فقد وضع سنة 2008 تعريفاً جديداً للمحاسبة الإدارية، حيث عرفها على أنها " مهنة تتضمن الشراكة في صنع القرار الإداري، وابتكار أنظمة التخطيط وإدارة الأداء وتوفير الخبرة في إعداد التقارير المالية والرقابة لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ إستراتيجية المؤسسة" (Institute of management accounting, 2008, p. 1). وجاء باللغة الإنجليزية على النحو الآتي:

« Management accounting is a profession that involves partnering in management decision making, devising planning and performance management systems, and providing expertise in financial reporting and control to assist management in the formulation of an organization's strategy »

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

جاء هذا التعريف كتحديث لأول تعريف صدر عن المعهد سنة 1981 والذي عرف فيه المحاسبة الإدارية على أنها "عملية تحديد وتقييم ومراقبة المعلومات المالية التي تستخدمها الإدارة، وضمان استخدامها بشكل مناسب لها والمساءلة عنها، كما تشمل المحاسبة الإدارية عملية إعداد التقارير الإدارية للمجموعات غير الإدارية مثل المساهمين، الدائنين والوكالات التنظيمية والسلطات الضريبية" (Institute of management accounting, 2008, p. 1)

وكان التحديث نتيجة لتطور دور المحاسبة الإدارية، فبعدما كان المحاسب الإداري عبارة عن مزود للمعلومات من خلال جمعها وتلخيصها وتحليلها وتقديمها لصانع القرار، أصبح اليوم عبارة عن شريك الأعمال الاستراتيجي للمؤسسة في صنع القرار كما وصفه معهد المحاسبين الإداريين (IMA)، أما عملية تزويد المعلومات وتقييمها وتحليلها فإنه في ظل التطورات التكنولوجية يمكن اسناد هذه المهمة ببساطة الى الأنظمة الآلية التكنولوجية التي تقوم بأدائها بكل بدقة وسرعة أكبر. (Institute of management accounting, 2008, p. 1)

- كما قدم متولي عامر تعريفا اعتبره العديد من الباحثين في المجال من أحدث المفاهيم حول المحاسبة الإدارية، والتي عرفها على أنها " تلك التي تبحث في دراسة البيانات المحاسبية اللازمة للإدارة والبيانات الإدارية اللازمة للمحاسبة، وإدماج الاثنين في إطار عام يرتكز أركانه على التخطيط لأعمال المؤسسة، والرقابة على تنفيذ هذه الأعمال" (باسيلي و صالح، 2022، صفحة 37) نلاحظ أن التعريف قد ركز على وظيفتين أساسيتين للمحاسبة الإدارية وهي خدمة الإدارة وخدمة المحاسبة في نفس الوقت، وأبرز المحاسبة والإدارة كأداتين متكاملتين لتنفيذ أهداف المؤسسة. وفي هذا الإطار قدم المؤلفان (باسيلي و صالح، 2022) في كتابهما "المحاسبة الإدارية" نموذجا مقترحا لإطار المحاسبة الإدارية، كما هو موضح في الشكل الآتي (صفحة 37):

الشكل رقم (09): صورة توضح نموذجا مقترحا للإطار العام للمحاسبة الإدارية



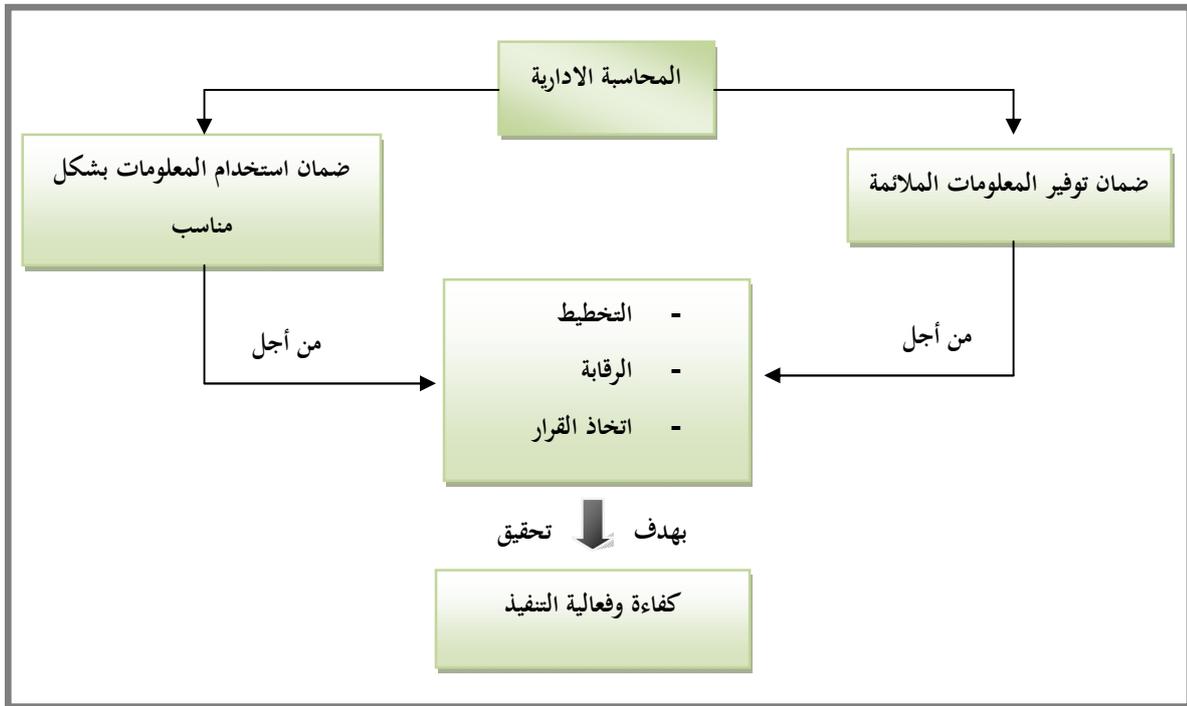
المصدر: مكرم عبد المسيح باسيلي وسمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية، مصر: جامعة المنصورة، 2022، ص 37

يوضح الشكل أعلاه إطار مقترح للمحاسبة الإدارية التي تعتمد بالدرجة الأولى على المعلومات المحاسبية، وتقوم على ثلاث أركان أساسية وهي التخطيط، الرقابة، اتخاذ القرار، من خلال العديد من التقنيات التي تساهم في تنفيذهم على أكمل وجه، فعلى سبيل المثال نجد أن (نور و الشريف، 2002، الصفحات 12-13):

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

- **التخطيط:** من خلال عملية التخطيط يتم توقع المشاكل قبل حدوثها ووضع خطة مسبقة، مما يؤدي الى اتخاذ قرارات متأنية وهنا يأتي دور المحاسبة الإدارية التي تساهم في توفير البيانات الضرورية لإعداد الميزانيات التقديرية، قوائم التدفق، تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح... الخ، وتضافر جهود كافة الاختصاصات بما تتمتع به من خبرة ودراية وقدرة في تحليل عناصر التكاليف من أجل انجاح عملية التخطيط.
 - **الرقابة:** ومن خلال عملية الرقابة يتم تقييم الأداء وتحديد المسؤوليات وتحليل تكاليف مراكز الإنتاج المختلفة والعمل على تخفيضها وذلك باستخدام مختلف تقنيات المحاسبة الإدارية كالتحليل المالي ومحاسبة المسؤولية.
 - **اتخاذ القرار:** يقوم على أساس الإختيار بين البدائل، وهنا لا بد من أن توفر المحاسبة الإدارية بيانات حول التكلفة الاجمالية لكل بديل بهدف التنبؤ بالآثار الاقتصادية لمختلف القرارات.
- بناء على كل ما سبق تعرف الباحثة المحاسبة الإدارية على أنها " أحد أهم الأدوات التي لا يمكن الاستغناء عنها في عملية التخطيط، الرقابة واتخاذ القرار، وذلك من خلال الدور المزدوج الذي تقوم به في آن واحد فهي من جهة تضمن توفير المعلومات اللازمة التي سيتم استخدامها في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ومن جهة أخرى فهي تشارك في تنفيذهم وضمان نجاحهم بكل كفاءة وفعالية".

الشكل رقم (10): شكل يوضح مفهوم المحاسبة الإدارية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

حاولنا من خلال الشكل أعلاه تسليط الضوء على أهم وظيفتين للمحاسبة الإدارية وهما توفير المعلومات الملائمة للإدارة ثم مساعدتها في استخدام هذه المعلومات بشكل مناسب من أجل تنفيذ وظائفها بكل كفاءة وفعالية، وهنا تبرز أهمية المحاسبة

الإدارية كأداة الإدارية محاسبية تستخدم لدعم الوظائف الإدارية وضمان حسن تنفيذ الخطط الإستراتيجية وتحقيق أهداف المؤسسة.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المحاسبة الإدارية

كما قد تطرقنا سابقا الى الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية في ضمان حسن تنفيذ وظائف المؤسسة بكل كفاءة وفعالية، من خلال متابعة النشاط للتحقق من أن كل ما يحدث داخل المؤسسة يسير بشكل طبيعي وفي اتجاه تحقيق الأهداف الموضوعة وتنفيذ الخطط المرسومة، كما تعمل على قياس الأداء من خلال معايير محددة مسبقا تتناسب وأهداف المؤسسة، يتم مقارنة الأداء على أساسها ثم استخراج أهم المشكلات والمعوقات التي تقف أمام تحقيق الأداء المطلوب ومحاولة معالجتها، وهذا النوع من الرقابة التي تفرضها المحاسبة الإدارية لا يقتصر على جزئية معينة في المؤسسة بل على كل أنشطتها وكل أفرادها وفي كل ظروفها ومراحل نشاطها (مباركي و مسعداوي، 2020، صفحة 286)، وفيما يأتي عرض لبعض النقاط التي توضح أهمية المحاسبة الإدارية (Tamplin, 2021, p. 4):

- **تعديل البيانات المحاسبية:** تحتاج الإدارة الى بيانات محاسبية من أجل استخدامها في اتخاذ قرارات معينة، وهنا يأتي دور المحاسبة الإدارية التي تجمع وتنظم وتميكل هذه البيانات حسب حاجة الإدارة.
- **تحليل وتفسير البيانات:** كما وضحنا سابقا فإن المحاسبة الإدارية تعمل على توفير المعلومات الملائمة للإدارة ثم ضمان استخدام الإدارة لهذه المعلومات بالشكل المناسب، ومنه فالمحاسبة الإدارية معنية بتحليل وتفسير هذه البيانات من أجل أن تصبح أكثر موثوقية وشفافية عند استخدامها.
- **إعداد الميزانيات:** تعتبر الميزانيات من بين أهم التقنيات التي من غير الممكن الاستغناء عنها في المحاسبة الإدارية، حيث يتم إعدادها لغايات تخطيطية ومقارنتها بالنتائج الفعلية، واستخراج الانحرافات الناتجة ثم تحليلها والبحث في أسبابها ومعالجتها.
- **المساهمة في صنع القرار:** تساهم المحاسبة الإدارية في صنع القرار في المؤسسة ويعتبر ذلك من الأدوار الحديثة لها، كما وصفها معهد المحاسبين الإداريين (IMA) بأنها شريك الأعمال الاستراتيجي للمؤسسة في صنع القرار، من خلال استخدام مختلف تقنياتها للمقارنة بين البدائل المتاحة واختيار البديل الأمثل.
- **المساهمة في تعظيم الربح:** تساهم المحاسبة الإدارية في تعظيم أرباح المؤسسة من خلال فحص جميع النفقات وتحليلها واستخراج تلك الغير مرغوب فيها، والبحث في طرق جديدة لاستخدام رأس المال على النحو الأمثل الذي يؤدي الى زيادة الأرباح.
- **تخفيض التكاليف:** تساهم تقنيات المحاسبة الإدارية في التحكم في حجم التكاليف وزيادة الإنتاج الذي يؤدي بدوره الى خفض تكلفة الوحدة ومنه اكتساب عملاء جدد.

ومن خلال كل ما سبق فإن المحاسبة الإدارية تهدف الى:

- إنتاج المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط، التنظيم، الرقابة، واتخاذ القرارات؛
- إنتاج المعلومات اللازمة لمراقبة الأداء وتحديد المشكلات والبحث في أسبابها ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة لها؛

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

- تقديم أساس لمراقبة التكاليف من خلال من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية، وربط مختلف الاستراتيجيات بتخصيص الموارد؛
- المشاركة في تحديد وتنفيذ الاستراتيجيات والسياسات وإعداد الموازنات والتنبؤات؛
- الحد من مختلف الصراعات في المؤسسة ومساعدة المسؤولين على تحقيق السيطرة على مختلف الأحداث داخل المؤسسة وخارجها؛
- تحقيق التماسك الداخلي في المؤسسة. (العيقة، 2021، صفحة 5)

المبحث الثاني: المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات

برز دور المحاسبة الإدارية في عالم الأعمال بشكل لا يمكن الاستغناء عنه أو تجاوزه بأي طريقة من الطرق وذلك لما لها من أهمية كبرى في ضبط الوظائف والعمليات الداخلية للمؤسسة، ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة من خلال مخرجاتها وما تمتاز به من خصائص نوعية تساعد في الاستفادة منها بشكل أكبر، إضافة إلى أن المحاسبة الإدارية هي عبارة عن نظام وجوده مشروط بوجود العديد من الأنظمة والفروع المحاسبية الأخرى كالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف التي لا يمكن أن يقوم نظام للمحاسبة الإدارية دون وجودهم، ومنه كفاءة وفعالية هذا الأخيرة مشروط أيضا بمدى كفاءتهم وفعاليتهم وبشكل عام هو مشروط بمدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي.

المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية

تعتمد المحاسبة الإدارية بدرجة كبيرة على مخرجات المحاسبة المالية، ولإبراز العلاقة التي تجمعهم لابد من إظهار أوجه التشابه والاختلاف بينهم، وهي كالآتي:

يمكن تلخيص نقاط التشابه والاتفاق بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية كالآتي:

- كلاهما يهتم ويدرس تأثير المعاملات التجارية والأحداث التي تحصل داخل المؤسسة؛
 - كلاهما يهتم بتفسير المعلومات المحاسبية والإبلاغ عنها؛
 - كلا النظامان يهتمان بتوفير معلومات من أجل اتخاذ قرارات على المستوى الداخلي للمؤسسة أو الخارجي؛
- (Thukaram, 2003, p. 7)

- توفر كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية معلومات لجهات مختلفة داخل المؤسسة؛ (الحياي، المدخل في المحاسبة الادارية، 1991، صفحة 6)

يلخص الجدول الآتي أهم الفروقات بين كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية:

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

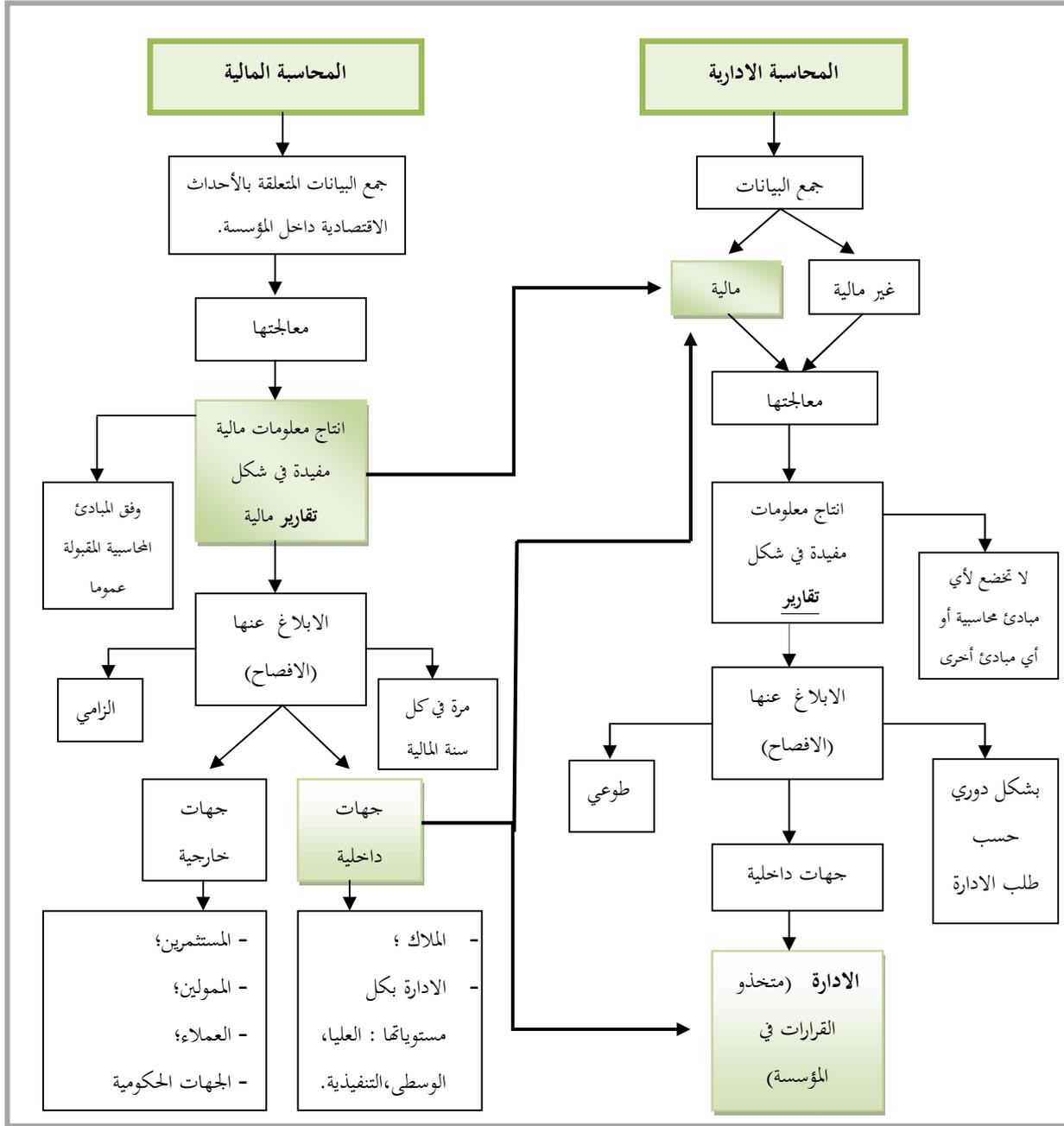
الجدول رقم (06): الفرق بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

المحاسبة المالية	المحاسبة الإدارية
- إعداد التقارير المالية بشكل عام بناء على الأداء السابق وبما يتماشى مع متطلبات إعداد التقارير.	- إنتاج تقارير متعلقة في الغالب بالإحصاءات واتجاهات التغير الخاصة بالإيرادات، التدفقات النقدية، الديون المستحقة... الخ، وإبلاغ الإدارة بما في الوقت المناسب.
- إنتاج المعلومات المالية المطلوبة لاستخدامها من قبل وظائف أخرى داخل المؤسسة. (weetman, 2019, p. 466)	- جمع المعلومات المالية والمعلومات غير المالية من أجل رسم الصورة الكاملة لأعمال المؤسسة وتقديم التوصيات والاقتراحات اللازمة. (weetman, 2019, p. 466)
- يتم الإبلاغ عن المعلومات المحاسبية مرة كل سنة.	- يتم تقديم التقارير بشكل دوري حسب احتياجات الإدارة.
- تحكمها المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.	- لا تحكمها أي مبادئ محاسبية وتقوم بصياغة إجراءاتها الخاصة وقواعدها وأشكالها بحرية مطلقة.
- المعلومات موجهة لأطراف داخلية وأطراف خارجية والتبليغ عنها إلزامي. (Thukaram, 2003, p. 7)	- المعلومات موجهة لأطراف داخلية فقط والتبليغ عنها يكون بشكل طوعي. (Thukaram, 2003, p. 7)

المصدر: المصادر الموضحة في الجدول.

وتلخص الباحثة العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية في الشكل الآتي:

الشكل رقم (11): العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق.

يوضح الجدول أعلاه مجموعة من النقاط الأساسية:

- المعلومات المالية: وهي عبارة عن مخرجات للمحاسبة المالية وأحد مدخلات المحاسبة الإدارية التي تعتمد عليها كبيانات تقوم بمعالجتها بالإضافة إلى معلومات أخرى غير مالية، وستتطرق لها لاحقاً بشيء من التفصيل.
- التقارير: التقارير التي يتم إنتاجها من طرف المحاسبة المالية هي تقارير يتم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً أو وفق الشكل الذي يحدده النظام المحاسبي المعتمد في كل دولة، والإفصاح عنها إلزامي في نهاية كل دورة محاسبية وتكون

موجهة الى جهات داخلية وأخرى خارجية، في حين تقارير المحاسبة الإدارية لا تخضع لأي مبادئ محاسبية ولا أي مبادئ أخرى وليس لها شكل قانوني محدد، والإفصاح عنها غير إلزامي بل يكون بطلب من الإدارة حسب المعلومات التي تحتاجها والتوقيت الذي تطلب فيه هذه المعلومات، وهي موجهة الى الاستخدام الداخلي من طرف متخذي القرارات في المؤسسة.

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف

قبل التطرق الى علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف تجدر الإشارة الى أهم الفروقات بين كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف أولاً، وذلك لكون المحاسبة المالية هي عبارة عن أحد مدخلات المحاسبة الإدارية ومن جهة أخرى فإن محاسبة التكاليف هي من بين أهم أدوات المحاسبة الإدارية، ومنه فإن البحث في طبيعة العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف يساهم في توضيح العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف بشكل أفضل.

أولاً. العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

سنحاول في ما يلي إبراز أهم النقاط التي توضح طبيعة العلاقة بين كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، كالآتي:

- إعداد الكشوف المالية الختامية (الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق) تعتبر من بين أهم أهداف المحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف هي من تمد المحاسبة المالية بالبيانات المتعلقة بتكاليف الإنتاج، تكاليف البضاعة... الخ، وهذه الأخيرة هي من بين عناصر حساب النتائج.
- كما تمد محاسبة التكاليف المحاسبة المالية بالمعلومات المتعلقة بالمخزون السلعي من مواد أولية، بضاعة، المنتجات التامة الصنع وتلك التي قيد الإنتاج وهي من بين عناصر الأصول في الميزانية.
- في حين تمد المحاسبة المالية محاسبة التكاليف بكل المعلومات المتعلقة بعملية الانفاق في المؤسسة كعمليات شراء المواد الأولية، أجور المستخدمين وكل التكاليف المنفقة في العمليات الإنتاجية في المؤسسة، ثم تقوم محاسبة التكاليف بعملية تحليل لهذه المعلومات المثبتة بقيمتها الإجمالية في سجلات المحاسبة المالية وربطها بمراكز التكلفة ثم تحميلها على وحدة المنتج. (التكريتي، 2010، صفحة 28)

- تتبع المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.
- كما أن كليهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والنفقات إلا أن المحاسبة المالية تتناول الأرقام بشكل إجمالي، ومحاسبة التكاليف تقدم مختلف التفاصيل. (زعرور، 2017، صفحة 20)

وفيما يأتي سيتم عرض أهم أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

الجدول رقم (07): أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

نطاق المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
النطاق	تهتم بتسجيل عمليات المؤسسة الخارجية ممثلة بقيم نقدية إجمالية.	تهتم بتزويد الإدارة بمختلف المعلومات التحليلية التي تساعدها في عملية التخطيط واتخاذ القرار.
الوحدة المحاسبية	تمثل الوحدة المحاسبية في المؤسسة ككل، أو في جزء متكامل منها كفرع من المؤسسة أو مصنع من مصانعها.	تمثل الوحدة المحاسبية في أقل وحدة تنظيمية داخل المؤسسة كالمراكز، الأقسام، الإدارات... الخ.
المعالجة المحاسبية	تعالج العمليات المالية بطريقة إجمالية، وتهتم بالعمليات التي تحدث بين المؤسسة والغير وما ينشئ عنها من علاقات مدينة ودائنة.	تعالج البيانات بطريقة تحليلية وبشكل تفصيلي من أجل توفير معلومات عن مختلف تكاليف المؤسسة.
الهدف	تهدف الى تحديد نتيجة النشاط والتعرف على المركز المالي للمؤسسة كوحدة واحدة لسنة مالية واحدة.	تهدف الى حصر التكاليف من أجل تحديد تكلفة وحدات النشاط، ومراقبة هذه التكاليف، واتخاذ مختلف القرارات من أجل تحسين مستوى الكفاية في الإنتاج وعادة ما تكون في كل يوم أو أسبوع أو شهر حسب رغبة المؤسسة وطبيعتها.
إعداد البيانات	تهتم بالبيانات الفعلية التي تعبر عن قيم العمليات التي حدثت في الماضي (الإيرادات، النفقات... الخ).	تهتم بالبيانات الفعلية والبيانات التقديرية (المحددة مقدما) للتكاليف فقط.
الجهة المستفيدة	الجهات الداخلية والجهات الخارجية.	إدارة المؤسسة من أجل استخدامها في عملية التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات الرشيدة.
نوع البيانات	تهتم بالبيانات المالية الناتجة عن العمليات المالية كالنفقات والإيرادات .. الخ.	تهتم بالبيانات الكمية والمالية (قيم) المتعلقة بمختلف أوجه نشاط المؤسسة.

المصدر: نائل عدس و شركاءه، محاسبة التكاليف: مدخل حديث، عمان : دار البيزوري للنشر والتوزيع، 2013، ص 24

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاختلاف الجوهرى بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف يكمن في طبيعة المعلومات المستخدمة والهدف منها، الذي يختلف باختلاف الجهة المستخدمة للمعلومات الناتجة عنهما، إضافة الى طريقة عرض هذه المعلومات فنجد أن المحاسبة المالية تعرض المعلومات بقيم إجمالية في حين تعرض محاسبة التكاليف معلوماتها بقيم تفصيلية وهذا يعود مرة أخرى الى طبيعة استخدامات هذه المعلومات والهدف منها.

ثانيا. العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف:

المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف كلاهما نظامين موجّهين لخدمة الإدارة ومساعدتها في أداء وظائفها كالتخطيط، اتخاذ القرارات والتحكم، باستخدام مختلف التقنيات كمرقبة الميزانيات ومراقبة التكلفة القياسية والتكلفة الهامشية التي تحددها محاسبة التكاليف والتي تعتبر بدورها أحد أدوات المحاسبة الإدارية (The institute of company secretaries of india, 2017, p. 34)، ورغم التقارب الشديد الموجود بينهما والذي يؤدي أحيانا الى الخلط فيما بينهم الى أنه يوجد بعض الاختلافات التي تحول بين أن يكونا وجهان لعملة واحدة (عون، 2019، صفحة 13)، ويمكن التمييز بين النظامين من خلال النقاط الآتية:

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

الجدول رقم (08): أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
1. تهدف الى التأكد من تكلفة إنتاج السلع و الخدمات.	1. تهدف الى توفير المعلومات اللازمة للإدارة من أجل اتخاذ القرارات المتعلقة بمختلف أنشطة المؤسسة.
2. مجال محاسبة التكاليف ضيق نسبيا.	2. مجال المحاسبة الإدارية واسع حيث يشمل العديد من المواضيع كالمحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، الإحصاء، الاقتصاد، القانون الخ...
3. هي في غالب تاريخية من خلال تحليل الأحداث في الماضي.	3. عمليات المحاسبة الإدارية مرتبطة بالمستقبل فهي أكثر تنبؤية.
4. تهتم فقط بالمعاملات المالية.	4. تهتم بالمعاملات المالية وغير المالية لأن كلاهما له تأثير على صنع القرار.
5. يجب أن تتبع مبادئ محاسبية معينة.	5. لا تخضع لأي مبادئ محاسبية.
6. تهتم بالتخطيط قصير الأجل أكثر.	6. تهتم بالتخطيط قصير وطويل المدى وتستخدم تقنيات متطورة جدا مثل تحليل الحساسية، هياكل الاحتمالات... الخ.
7. يمكن تركيب نظام محاسبة التكاليف دون وجود نظام المحاسبة الإدارية.	7. لا يمكن تركيب نظام المحاسبة الإدارية دون وجود نظام محاسبة التكاليف.

المصدر: (Jitendra & Khandelwal, 2020, pp. 20-21)

تبرز أوجه الاختلاف الموضحة في الجدول أعلاه طبيعة التكامل الموجود بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، فهما متكاملتان بطبيعتهما حيث لا يمكن إقامة نظام محاسبة الإدارية دون وجود نظام محاسبة التكاليف، وبناء على ذلك وعلى ما سبق نلخص العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف على النحو الآتي:

■ المحاسبة المالية:

- تزود محاسبة التكاليف بكل المعلومات المتعلقة بعمليات الانفاق والتحصيل التي قامت بها المؤسسة.
- تزود المحاسبة الإدارية بكل مخرجاتها (التقارير المالية) التي تعتبر من بين مدخلات المحاسبة الإدارية.

■ محاسبة التكاليف:

- تزود المحاسبة المالية بالمعلومات المتعلقة بتكاليف الإنتاج، تكاليف البضاعة... الخ، والمعلومات المتعلقة بالمخزون السلعي بأنواعه.
- تستخدمها المحاسبة الإدارية كأحد أهم أدواتها لتنفيذ أهدافها، ولا يمكن أن يقوم نظام المحاسبة الإدارية دون وجود نظام محاسبة التكاليف.

■ المحاسبة الإدارية:

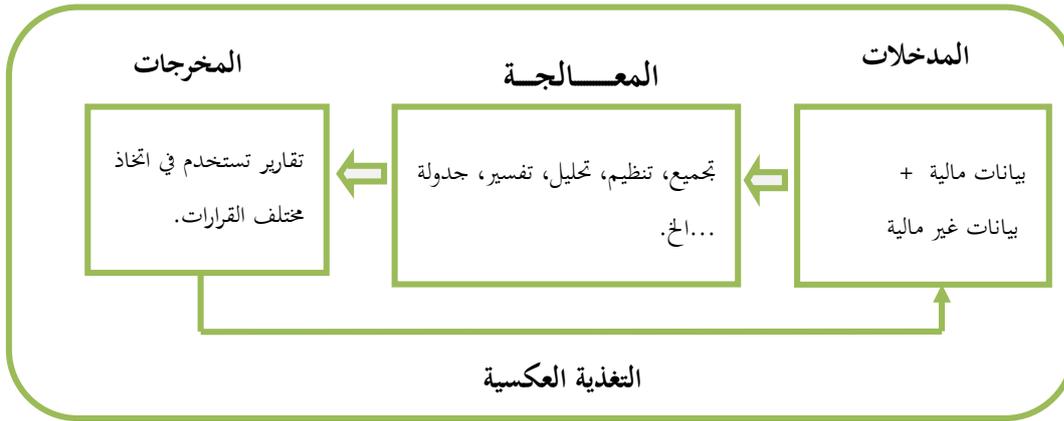
تساهم في تقييم وتقويم نظام المعلومات في المؤسسة ومنه النظام المحاسبي المالي الذي يؤدي الى إنتاج معلومات مالية أكثر شفافية ويمكن الوثوق فيها، وذلك لدورها الفعال في تحديد الثغرات الموجودة في النظام الداخلي للمؤسسة وإعداد الإجراءات التصحيحية اللازمة ومراقبة عملية تنفيذها.

المطلب الثالث: خصائص مخرجات نظام المحاسبة الإدارية

تعتمد المحاسبة الإدارية على البيانات المالية وغير المالية كمدخلات لها تقوم بمعالجتها ثم إنتاج معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة، تتمثل في مخرجات المحاسبة الإدارية في شكل تقارير تسمى "بتقارير المحاسبة الإدارية" ويجب أن تتسم هذه الأخيرة بمجموعة من الخصائص التي تمكن متخذو القرارات من الاستفادة منها على أكمل وجه.

أولاً. أركان المحاسبة الإدارية: تقوم المحاسبة الإدارية على مجموعة من الأركان الأساسية وتتمثل في المدخلات، معالجة المدخلات، المخرجات والتغذية العكسية (عون، 2019، صفحة 4):

الشكل رقم (12): المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على عون، 2019، مرجع سابق ص 04

حاولنا من خلال الشكل أعلاه إبراز المحاسبة الإدارية كنظام من أجل توضيح مختلف أركانه وهي المدخلات، المعالجة، والمخرجات إضافة الى التغذية العكسية التي تتمثل في استخدام مختلف مخرجات المحاسبة الإدارية الحالية كمدخلات لها في مراحل قادمة، وتتمثل أركان المحاسبة الإدارية في:

1. المدخلات: كما وضعنا سابقا فإن المحاسبة الإدارية تعتمد على البيانات المالية وغير المالية كمدخلات لها، والبيانات التي يتم تجميعها من أجل معالجتها تختلف باختلاف المخرجات المنتظرة أي بحسب التقارير التي تحتاجها الإدارة وتطلبها من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، ويقصد بـ:

■ **البيانات المالية:** مخرجات المحاسبة المالية وأحد مدخلات المحاسبة الإدارية التي تعتمد عليها كبيانات تقوم بمعالجتها، وتشمل المعلومات المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF الكشوف المالية كما جاءت في (القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008)¹:

■ **الميزانية:** وهي ذلك الكشف الذي يصف أصول المؤسسة (التثبيتات، الاهتلاكات، المخزونات، الضرائب الأصول، الزبائن والمدينين الآخرين، الأصول الأخرى المماثلة، الخزينة الموجبة)، وخصومها (رؤوس الاموال الخاصة قبل عمليات التوزيع، الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة، منتوجات مثبتة مسبقا، الخزينة السالبة) بشكل منفصل، وتعرف الباحثة الميزانية على أنها عبارة عن " كشف يعرض جميع الموجودات (الأصول) والمطلوبات (الخصوم) ورؤوس الاموال الخاصة قبل عمليات التوزيع في لحظة زمنية معينة عادة ما تكون في N/12/31 المؤسسة اقتصادية معينة.

■ **حساب النتائج:** وهو عبارة عن البيان الذي يلخص الأعباء والمنتجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ هذا البيان بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد، مع إبراز النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح أو خسارة) ويتم إعداد جدول حساب النتائج بطريقتين حسب الطبيعة و حسب الوظيفة، وتعرف الباحثة حساب النتائج على أنه " كشف يلخص أرصدة حسابات التسيير المتمثلة في الأعباء والمنتجات (ح/ 6 و ح/ 7) التي نشأت خلال السنة المالية للمؤسسة عادة ما تغطي الفترة (من N /01/01 الى غاية N/12/31)، دون الأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد، ويظهر هذا الكشف النتيجة الصافية للسنة المالية والمتمثلة في الفرق بين مجموع الأعباء ومجموع المنتجات المسجلة، ويمكن إعداد جدول حساب النتائج من خلال عرض الأعباء والمنتجات حسب طبيعتها أو حسب وظيفتها".

■ **جدول سيولة الخزينة:** وهو عبارة عن كشف يهدف الى إعطاء أساسا لتقييم قدرة المؤسسة على توليد الأموال ومعلومات حول استخدامها، كما يوضح هذا الكشف مصادر هذه السيولة ويقسمها الى سيولة متأتية من الأنشطة التشغيلية، سيولة متأتية من الأنشطة الاستثمارية وسيولة متأتية من الأنشطة التمويلية، ويعرض جدول سيولة الخزينة بطريقتين طريقة مباشرة والطريقة غير المباشرة، تختلفان في كيفية عرض السيولة المتأتية من الأنشطة التشغيلية وتمثالان في كيفية عرض السيولة المتأتية من الأنشطة الإستثمارية والأنشطة التمويلية. وتعرف الباحثة جدول سيولة الخزينة على أنه " كشف يوضح التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال سنة مالية معينة مع إبراز مصادر هذه التدفقات وتقسم مصادر التدفقات الى ثلاث مصادر رئيسية تتمثل في الأنشطة الرئيسية لغالب المؤسسات الاقتصادية وهي الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية، الأنشطة التمويلية، ويتم إعداد جدول سيولة الخزينة إما بالطريقة المباشرة التي توضح بشكل مباشر مصادر التدفقات المتأتية من الأنشطة التشغيلية وإما بالطريقة غير المباشرة التي تحدد التدفقات المتأتية من الأنشطة التشغيلية انطلاقا من تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ ببيع الاعتبار آثار بعض المعاملات والتفاوتات والتسويات، في حين تتماثل الطريقتان في كيفية عرض التدفقات المتأتية من الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية".

¹ للإطلاع بشكل تفصيلي على مفهوم ومحتوى الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي يمكن الرجوع الى الجريدة الرسمية الصادرة في 23 مارس 2009، العدد 19، يمكن تنزيلها من الموقع: www.joradp.dz

■ **جدول تغيير الأموال الخاصة:** وهو عبارة عن جدول يوضح تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من فصول رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية للمؤسسة. كما تعرف الباحثة جدول تغيير الأموال الخاصة على أنه " كشف يوضح التغيرات التي حدثت في حقوق الملاك خلال الفترة المالية، وبمعنى آخر فهي توضح حقوق كل مالك في نهاية الفترة المالية بعد معرفة قيمة أصول والتزامات المؤسسة كون الأموال الخاصة تساوي الفرق بين مجموع أصول المؤسسة والتزاماتها، يساعد كشف تغيير الأموال الخاصة مستخدمي الكشوف المالية على معرفة قدرة المؤسسة على التمويل الذاتي دون اللجوء الى التمويل الخارجي ومختلف العمليات التي طرأت على رأس مال المؤسسة".

■ **ملحق الكشوف المالية:** يجب أن يتضمن ملحق الكشوف المالية جميع المعلومات التي تساعد في فهم الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول التغيير في حقوق الملكية كالقواعد والطرق المحاسبية المعتمدة من طرف المؤسسة في مسك الحسابات، والعديد من التفسيرات والتوضيحات الأخرى التي حددها النظام المحاسبي المالي.

إضافة الى معلومات أخرى قد لا تتضمنها الكشوف المالية ولكن تعتبر من بين أهم المعلومات المالية، التي يتم استخدامها في التحليل المالي وعملية اتخاذ القرار، وتمثل في:

■ **معلومات عن الأسهم وحملة الأسهم:** القيمة السوقية للسهم في نهاية السنة، اتجاهات القيمة السوقية للسهم، القيمة السوقية للمؤسسة في نهاية السنة، عدد المساهمين الكلي، عدد الأسهم، حجم تداول الاسهم. (كهو و حوراء، 2020، صفحة 96)

■ **البيانات غير المالية:** يرتبط عادة مصطلح البيانات غير المالية بتفسير البيانات المالية التي تحتاج الى شرح وتوضيح أكثر من أجل فهمها بشكل صحيح والاستفادة منها، خاصة أن التقارير السنوية لا تحتوي على بعض الأصول غير الملموسة في قائمة المركز المالي مثل الخدمات والمنتجات المبتكرة، المساهمة في تشغيل الموظفين، دعم مهارات الموظفين وتطوير كفاءاتهم حيث يرى فلوستران و ستروم أن البيانات غير المالية هي " كل البيانات المفيدة والمهمة التي لم يتم تضمينها الى الكشوف المالية" (Flöstrand & Ström, 2006, p. 588) فهي " البيانات التي لا تنتمي الى مخرجات أنظمة المعلومات المحاسبية إلا أنها ملائمة لإظهار أداء الشركة وتحقيق أهدافها" (السيد، 2020، صفحة 06)، وتجدر الإشارة الى أهمية الإفصاح غير المالي الذي بالرغم من أنه اختياري إلا أن أثره كبير على فهم المعلومة المالية والاستفادة منها ويقصد به " الزيادة في الإفصاح عن المعلومات المطلوبة وتكون لإدارة المؤسسة حرية إظهارها أو إخفائها، وتكون ذات صلة باحتياجات المستخدمين على أن يتم الكشف عنها بطريقة تسمح لكل المستخدمين بالحصول عليها في نفس الوقت" (كهو و حوراء، 2020، صفحة 96)، فهناك بعض التشريعات كالتشريعات الأردنية التي ألزمت مؤسساتها خاصة البنوك بالإفصاح على بعض البيانات غير المالية ضمن التقارير السنوية كتقرير مجلس الإدارة وتشكيلة، هيكل المساهمين وعددهم، ملخص اجتماعات الجمعية العمومية، الهيكل التنظيمي للبنك، معلومات حول دائرة إدارة المخاطر، طبيعة عمليات البنك والتطورات التي طرأت عليه (الشطنانوي، 2018، صفحة 129)، نظراً لأهميتها البالغة في فهم المعلومة المالية بشكل صحيح، كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ضمن معايير المراجعة الدولية الى العديد من البيانات غير المالية التي يستخدمها المراجع أثناء أداء مهمة المراجعة

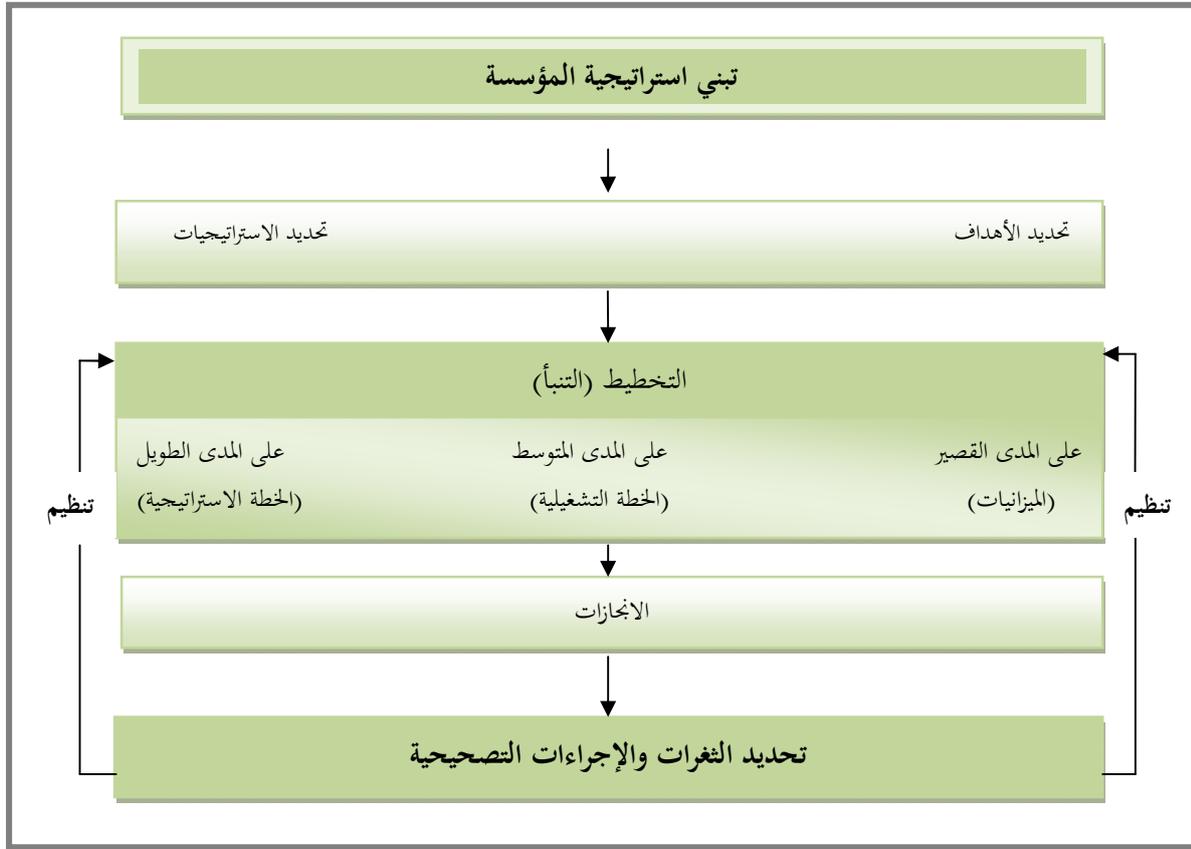
على أنها " تلك التي لها علاقة بالبيانات المالية ويستخدمها المراجع في فهم بعض المسائل المتعلقة بالبنود المالية أو كحجج لإثبات صحة بعض القيم المالية والعكس صحيح، حيث يستخدم المراجع بعض البيانات المالية كحجج لإثبات حقيقة بعض البيانات غير المالية، ومن أمثلة البيانات غير المالية نجد عدد العمال، عدد الأقسام والوحدات في المؤسسة، عدد المركبات المملوكة وعدد المركبات المستأجرة، عدد المؤسسات المنافسة... الخ " (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2015، الصفحات 450-453)، كما تم تعريف البيانات غير المالية من منطلق جودة المنتجات على أنها " تلك البيانات المتعلقة بالمتغيرات التي تؤثر على مراحل الجودة في المنتجات والعمليات والتي يتم التعبير عنها عادة من خلال أنظمة أخرى من غير نظام المعلومات المحاسبي كنظام نشر الجودة، نظام خدمات العملاء، نظام الإستلام والتسليم... الخ " (مرعي، 1999، صفحة 269)، ومن خلال ما سبق ترى الباحثة أن البيانات غير المالية هي " البيانات التي لا تظهر ضمن الكشوف والتقارير المالية إلا أنها ضرورية لفهم وتفسير العديد من القيم المالية، وكما أن البيانات المالية موجهة بشكل أساسي الى مستخدمي خارجيين مثل العملاء، المستثمرين، البنوك، الجهات الحكومية... الخ، فإن البيانات غير المالية أيضا مهمة بالنسبة للمستخدمين الخارجيين ولكنها مهمة أكثر بالنسبة للمستخدمين الداخليين مثل المحللين الماليين، المراجع الداخلي، المحاسبين الإداريين، متخذو القرارات... الخ، الذين هم في غالب الأحيان بحاجة الى البيانات غير المالية عند يتعلق الأمر بالتأكد من صحة ومصداقية البيانات المالية المستخدمة كالتأكد من عدد الأصول الثابتة وأنواعها وتاريخ اقتنائها مقارنة بقيمتها ضمن الكشوف المالية والاهتلاكات وخسائر القيمة المترتبة عليها وأسعار التنازل وكل ما يترتب عن ذلك ماليا، أو عندما يتعلق الأمر بعملية التحليل المالي وتفسير القيم والمؤشرات المالية التي يكون خلالها المحلل المالي بحاجة الى بيانات غير مالية يستند عليها في عملية التحليل ويستمد منها بعض الفرضيات أو يتأكد بناء عليها من بعض الفرضيات، ويشخص باستخدامها الوضعية المالية للمؤسسة انطلاقا من البيانات المالية المتوصل إليها ومن أمثلة البيانات غير المالية في هذا الخصوص نجد عدد المنافسين، عدد المساهمين ونسب مساهمتهم، عدد المستخدمين (العمال) مقابل أعباء المستخدمين، القرارات الحكومية الجديدة المتعلقة بالمجال الاقتصادي وأثرها على أهداف المؤسسة الإستراتيجية ومجال نشاطها، معلومات حول العملاء والسوق الذي تنشط فيه المؤسسة... الخ، إضافة الى البيانات التي تستخدم في عملية التخطيط والتي تشمل على الهيكل التنظيمي للمؤسسة، الاهداف الإستراتيجية للمؤسسة، السلطات والمسؤوليات... الخ، لذا لا تقل أهمية البيانات غير المالية عن أهمية البيانات المالية ويمكن اعتبارهم بمثابة وجهين لعملة واحدة فكل منهما يدل على الثاني ويفسره".

ويمكن أن نذكر بعض الأمثلة حول البيانات غير المالية كالاتي:

- **معلومات عامة حول المؤسسة:** الهيكل التنظيمي للمؤسسة، معلومات تاريخية حولها، تأثير الوضع السياسي والاقتصادي على نتائجها وأعمالها... الخ
- **نشاط المؤسسة ووضعها التنافسي:** استراتيجيات المؤسسة وأهدافها العامة وأهدافها التسويقية وأهدافها الاجتماعية... الخ
- **معلومات حول أعضاء مجلس الإدارة:** الخبرات والمؤهلات، الأعضاء الجدد والأعضاء المستقيلين خلال السنة، عدد الاجتماعات السنوية للجان مجلس الإدارة... الخ (نور و بركة، 2019، صفحة 52).

- **المسؤولية البيئية والاجتماعية:** سلامة المنتجات وعدم تأثيرها في البيئة، برنامج حماية البيئة، الإعانات المقدمة للغير، الهبات والمنح، التبرعات الخيرية... الخ
 - **نتائج ونسب التحليلات:** سياسية توزيع الأرباح مع ذكر نسبة الربح الموزع للعام الحالي، تصنيف المبيعات جغرافياً وفقاً للعملاء، معلومات مالية تاريخية... الخ
 - **تكاليف البحث والتطوير:** سياسة الأبحاث والتطوير، مواقع أنشطة البحث والتطوير، عدد العاملين في البحث والتطوير، الميزانية المخصصة للبحث والتطوير، مشاريع البحث والتطوير... الخ.
 - **معلومات حول المستخدمين (العمال):** معلومات عن العاملين وتصنيفهم وفقاً للجنس ومستوى التعليم، توزيع العاملين داخل إدارات الشركة، عدد العاملين للعامين الماضيين أو لسنوات أكثر، سياسة الترقيات ومنح المكافآت والامتيازات... الخ
 - **معلومات عن الحوكمة:** وجود لجنة حوكمة في الشركة، تفاصيل أسماء ومؤهلات أعضاء لجنة الحوكمة، مهام لجنة الحوكمة، عدد اجتماعات لجنة الحوكمة... الخ. (كهو و حوراء، 2020، صفحة 96)
2. **المعالجة:** وهي مجموع العمليات التي يتم القيام بها من أجل تحويل مدخلات النظام الى معلومات مفيدة عن طريق فرزها وتبويبها وتحليلها وتفسيرها للربط بينها وبين المخرجات المنتظرة، ويعتمد في ذلك على مجموعة من الأساليب المتنوعة والعلوم الأخرى كالرياضيات، علم الإحصاء، بحوث العمليات، أساليب التحليل المالي، التكلفة المستهدفة، أدوات محاسبة التكاليف... الخ (والتي سنتطرق الى بعضها في المباحث الآتية بشيء من التفصيل)، وصولاً الى نموذج يوفر معلومات تساعد في الاختيار بين البدائل ومنه اتخاذ القرار المناسب.
- ويلخص كرونجويلوت Grandguillot أهمية وأهداف المحاسبة الإدارية من خلال شكل توضيحي لعمليات المحاسبة الإدارية في المؤسسة، كالآتي:

الشكل رقم (13): عمليات المحاسبة الإدارية



المصدر: Grandguillot Béatrice & Grandguillot Francis, *L'essentiel du Contrôle de Gestion*,

France: Gualino, 2015, p. 15

يتضح من خلال الشكل أعلاه أهمية المحاسبة الإدارية في المؤسسة فهي تهدف في الأخير الى تحديد الثغرات وتشخيص المشكلات التي تكون متعلقة في الغالب بعملية التخطيط، ثم العمل على إيجاد الحلول المناسبة لها ثم وضع الإجراءات التصحيحية ومراقبة تنفيذها، حيث تنطلق مهمة المحاسبة الإدارية من تبني إستراتيجية المؤسسة والمقصود بها وضع الإستراتيجية كغاية يجب الوصول اليها وتبنى على أساسها باقي الأهداف وتحدد الوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، ثم وضع خطة كاملة ومحكمة تكون مقسمة الى خطط يتم تنفيذها على المدى القصير وأخرى على المدى المتوسط وأخرى على المدى الطويل، ثم مراقبة حسن تنفيذ هذه الخطط، وفي الأخير يتم مقارنة النتائج الفعلية مع الخطط الموضوعة والأهداف المحددة واستخراج مختلف الانحرافات المسجلة ثم القيام بالتغذية العكسية من خلال تصحيح هذه الانحرافات ابتداء من نقطة بداية تشكل الانحراف، وتستمر عملية التحسين المستمر هذه بشكل دائم داخل المؤسسة.

3. **المخرجات:** تتمثل مخرجات المحاسبة الإدارية في القرارات التي تتخذها الإدارة سواء تلك المتعلقة بتخصيص الموارد الاقتصادية، الدخول في استثمارات جديدة، اضافة أو إزالة خط إنتاجي معين أو حتى القرارات المتعلقة بالجانب التنظيمي الداخلي للمؤسسة ... الخ بناء على المعلومات التي توفرها تقارير المحاسبة الإدارية.

ثانياً. خصائص مخرجات المحاسبة الإدارية: لكي تؤدي تقارير المحاسبة الإدارية الغرض منها لا بد من أن تتوفر على مجموعة من الخصائص الأساسية التي يمكن تقسيمها الى خصائص عامة وأخرى خاصة.

1. الخصائص العامة: وهي الخصائص التي يجب أن تتوفر في أي معلومة ستستخدم لاتخاذ قرارات معينة بغض النظر عن مجال استخدامها، وهي كالاتي (بيليندا، 2020، الصفحات 131-132):

- **كمية ونوعية:** يجب أن تحمل تقارير المحاسبة الإدارية معلومات قابلة للقياس ويمكن فهمها من حيث التحليل المالي، كما يجب أن تحمل معلومات غير مالية مثل المعلومات المتعلقة بالجودة.
- **موجهة نحو المستخدم:** يجب على معد تقارير المحاسبة الإدارية أن يأخذ بعين الاعتبار خلفية الجهة التي طلبت هذه المعلومات، بحيث يمكن فهمها بشكل صحيح من خلال إعدادها بأسلوب يراعي متطلبات مستخدم هذه المعلومات.
- **الدقة:** يجب أن يكون محتوى التقارير سليماً ويمكن الوثوق به والاعتماد عليه في اتخاذ مختلف القرارات، وأي خطأ أو شك حول معلومة معينة قد يؤثر على اتخاذ القرارات السليمة، ولا يعني هذا أن المحاسب الإداري مسؤول عن تقديم معلومات موثوقة مائة بالمائة لأنه وكما وضحنا سابقاً توجد بعض العوامل الخارجية التي لا يمكن التحكم بها وهي خارج سيطرة المحاسب الإداري ومتخذ القرار في المؤسسة، ولكن يجب بذل الجهود اللازمة لتقديم معلومات تمتاز بأكثر قدر ممكن من الموثوقية في حدود الظروف والعوامل التي يمكن التحكم بها.
- **الكفاية:** يجب أن تزود التقارير الإدارة بالكم الكافي والمطلوب من المعلومات بحيث لا تكون ناقصة وتحتوي على فجوات ومنه لا يمكن الاستفادة منها ولا تغرق المستخدم بتفاصيل غير مفيدة عديمة الصلة بالغرض الذي طلبت لأجله.
- **التوقيت المناسب:** تقارير المحاسبة الإدارية ليس لها توقيت محدد لإعدادها وتبليغها إنما يعتمد ذلك على حاجة الإدارة إليها وطلبها وبالتالي إعدادها يكون بشكل دوري كلما طلبت الإدارة ذلك، ومنه فيجب معالجة البيانات وتقديم المعلومات اللازمة في إطار زمني كافي ومناسب لعملية اتخاذ القرار وإلا ستصبح دون جدوى ان فات أوأتمها وتصبح غير قابلة للتأثير على أي قرار استراتيجي أو اداري.
- **تثقيفية:** وهي من بين أهم خصائص تقارير المحاسبة الإدارية ويقصد بالتثقيفية أنها تزود المستخدم بمعلومات فعلية يمكن فهمها والاستفادة منها وليس تقارير تحتوي على معلومات خام لم يتم تحليلها أو تنسيقها بشكل كاف للاستفادة منها، بل يجب أن تتوفر على كل التحليلات والتفسيرات المهمة والتي تتناسب مع خلفية وقدرات فهم مستخدم هذه المعلومة.

2. الخصائص الخاصة: وهي الخصائص التي تتعلق بطبيعة أهداف المحاسبة الإدارية في حد ذاتها والغرض منها، وهي كالاتي (ابراهيم، 2011، الصفحات 29-30):

- **الهدف:** من الضروري أن يعبر التقرير عن هدف يلزم تحديده بدقة ومنه البيانات التي سيتم تجميعها وتحليلها تكون كلها في ضوء هذا الهدف مما يؤدي الى عرض الغرض المطلوب من هذا الهدف، ولا يجب أن يعد التقرير بدون هدف وإلا سيؤدي الى نتائج محدودة وغير فعالة، وتنقسم تقارير المحاسبة الإدارية الى:

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

- تقارير رقابية: بقصد بيان تقدم الأعمال مقارنة بالبرامج والخطط الموضوعة.

- تقارير مالية: تخدم الأغراض المحاسبية وتمثل في التقارير التي تعد في نهاية السنة المالية أو كل فترة معينة، بهدف تبيان نتائج الأعمال.

■ الشكل: تختلف تقارير المحاسبة الإدارية باختلاف الغرض منها والجهة المرسل إليها ومستواها الإداري والطريقة المناسبة لعرضها، وبالتالي اختيار شكل التقرير مرتبط بالجهة التي طلبته فعلى سبيل المثال نجد أن المديرين ذوي الخلفية التجارية يفضلون المعلومات التفصيلية في حين يفضل المهندسون العرض البياني، أي أن منتج هذه المعلومات غالباً ما يستخدم ثلاث طرق مختلفة لإعداد التقارير، ويمكن اعتبارها أنواع تقارير المحاسبة الإدارية من حيث الشكل، وتتمثل في:

الجدول رقم (09): أنواع تقارير المحاسبة الإدارية من حيث الشكل

التقارير	البيان
تقارير رقمية أو إحصائية	بيانات مجدولة؛ بيانات غير مجدولة.
تقارير بيانية	رسوم بيانية؛ صور ونخرائط.
تقارير انشائية	وهي التي تحمل عادة المعلومات التي لا تخضع للقياس الكمي أو المالي كاقترح الحلول المناسبة لبعض المشكلات، أو اصدار التعليمات والسياسات العامة.

المصدر: أحمد علي ابراهيم، المحاسبة الإدارية في دعم قرارات البنوك، مصر: مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، 2011، ص ص 29-30

ومن خلال كل ما سبق نستنتج أن المحاسبة الإدارية عبارة عن نظام إداري محاسبي يعمل بطريقة منظمة ودقيقة يهتم بتوفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة في شكل تقارير، تتمثل في مخرجات المحاسبة الإدارية تستخدم في اتخاذ القرارات اللازمة عن طريق تجميع، تحليل وتفسير مختلف البيانات المالية وغير المالية بما يتناسب مع المعلومات التي تطلبها الإدارة والقرارات التي هي بصدد اتخاذها.

المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية

تتم أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية بتحقيق كفاءة وفعالية الوظائف الداخلية للمؤسسة رغم الانتقادات التي وجهت لها بسبب قصورها وعدم قدرتها على تلبية كل احتياجات الإدارة، فقد كانت تعنى في المراحل الأولى بعد ظهور المحاسبة الإدارية بأهمية كبيرة من طرف المسيرين ومتخذو القرارات في المؤسسات الاقتصادية لما تقدمه من خدمات استثنائية للإدارة ومازالت الى حد يومنا هذا تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية الأنشطة الداخلية للمؤسسة. وسنحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على أهم أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والمتمثلة في الميزانية التقديرية، التحليل المالي وأداة محاسبة المسؤولية.

المطلب الأول: الميزانية التقديرية (ESTIMATED BUDGET)

تعتبر الميزانية التقديرية من أهم وأقدم أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية التي كان ومازال لها دور كبير في تحقيق كفاءة وفعالية عملية التخطيط من جهة وتقييم أداء المؤسسة من جهة أخرى، من خلال تصحيح مختلف الانحرافات المسجلة بعد البحث في أسبابها ومعالجتها، فهي عبارة عن تصور وتنبؤ شامل لحال المؤسسة المستقبلي معبر عنه بأرقام.

أولاً. تعريف وأهداف الميزانية التقديرية

تعددت المؤلفات والبحوث العلمية التي سلطت الضوء على الميزانية التقديرية كمفهوم فعرفت من زوايا ووجهات نظر مختلفة، حيث تعرف على أنها " عملية تكوين خطط لفترة مقبلة والتعبير عنها بالأرقام، فهي عبارة عن التخطيط للتدفقات النقدية أو الرأسمالية أو السلعية أو الخدمية بشكل يجعل المؤسسة قادرة على مواجهة التزاماتها بفعالية دون التأثير عن الأداء والأهداف الموضوعية" (العزوي و حكمة، 2018، صفحة 141)، فهي " عبارة عن قائمة تبين النتائج المتوقعة على شكل أرقام ويشار عليها كبرنامج رقمي وهذه الأرقام قد تكون عبارة عن مبالغ مالية، ساعات عمل، وحدات إنتاجية أو أي مقياس رقمي آخر" (العلاق، 2014، صفحة 150) وهناك من عرفها على أنها " تعبير رقمي لخطة شاملة تتعلق بأوجه نشاط المؤسسة المراد تنفيذها، وتعتبر هذه الخطة بمثابة المسار الذي يجب على جميع الأطراف ذوي العلاقة المساهمة في وضعه واحترامه من أجل بلوغ الأهداف المتوقعة، ومن ناحية أخرى تعتبر الميزانية التقديرية بمثابة نظام للمعلومات يساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بكل من المراقبة وتقييم الأداء" (أحمد قايد و بروب، 2015، صفحة 307).

ويستخلص من التعريف السابقة أن الميزانية التقديرية عبارة عن " خطة شاملة تتعلق بمختلف العمليات المستقبلية الخاصة بنشاط المؤسسة لفترة زمنية معينة، يعبر عن هذه الخطة بشكل رقمي كمبالغ مالية، ساعات عمل، عدد الوحدات الإنتاجية، مدة زمنية معينة... الخ، الهدف منها أولاً هو عملية التنبؤ بالأحداث المستقبلية عن طريق القيام بعدة دراسات وتحليلات ضمن مجال موضوع الميزانية التقديرية من أجل القدرة على التحكم في الإيرادات ومواجهة كل الالتزامات دون أي مشاكل قد تظهر بشكل مفاجئ وتأثر على الأداء أو تحقيق الأهداف الموضوعية، ثانياً هي عملية الرقابة وتقييم الأداء من خلال مقارنة ما جاء في الميزانية التقديرية والنتائج المحققة بشكل فعلي، ثم تحديد مختلف الانحرافات الناتجة والبحث في أسبابها وتحديد الإجراءات التصحيحية اللازمة".

ومن خلال ما سبق يمكن تحديد أهم أهداف الميزانية التقديرية كالتالي:

- مساعدة الإدارة على أخذ الإحتياجات اللازمة لمختلف الظروف المحتملة والتكيف معها؛
- تحفيز العاملين على تحقيق أهداف المؤسسة؛
- العمل على تنفيذ الخطط الموضوعة بكل كفاءة وفعالية عن طريق اشراك الإدارات التنفيذية في وضعها؛
- رسم الخطط المالية المستقبلية بناء على دراسة وتحليل الخطط المالية السابقة؛
- تحديد نقاط الضعف في الخطة نفسها وفي النظام الداخلي للمؤسسة وإعداد الإجراءات التصحيحية اللازمة لذلك؛
- تقييم أداء العاملين في المؤسسة من خلال المقارنة بين النتائج الفعلية وما هو مخطط له؛ (بوناب و بوناب، 2022، صفحة 1806)
- المساهمة في التخطيط الجيد لجميع مراحل عمليات المؤسسة كونها تعتمد على التخطيط المستمر؛
- إعطاء صورة واضحة لمختلف الأهداف التنظيمية، ومنه مساعدة المسيرين في وضع أهداف منطقية يمكن تحقيقها في مختلف المستويات التنظيمية في المؤسسة؛ (عمروش و علمواي، 2021، صفحة 243)

ثانياً. أنواع الموازنات التقديرية

تأخذ الموازنات التقديرية تقسيمات متعددة فهناك من يقسمها من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها أو من حيث طبيعة النشاط الذي تغطيه، وهناك من يقسمها على أساس وحدة القياس المستخدمة فيها والعديد من التقسيمات الأخرى، ومن خلال الجدول الآتي سنحاول عرض أهمها:

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

الجدول رقم (10): أنواع الموازنات التقديرية

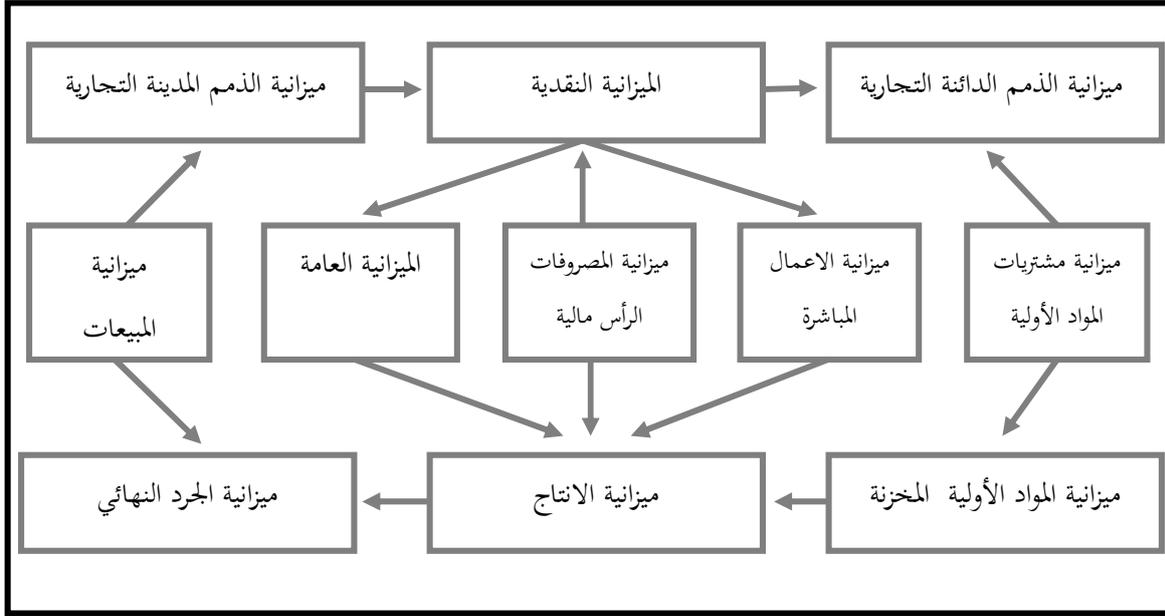
طبيعة التقسيم	الأنواع
من حيث الفترة الزمنية	
وهي تلك المتعلقة بالأعمال التي ترغب المؤسسة بتحقيقها على المدى الطويل أي بعد مدة تتعدى السنة والهدف منها هو الأجل.	الموازنات التقديرية طويلة الأجل.
يستخدم هذا النوع عند التخطيط لعمليات قصيرة الأجل أي لفترة لا تتعدى السنة، والغاية من هذا النوع من الموازنات هو الرقابة أكثر مما هو التخطيط، وهي جزء من الموازنات طويلة الأجل.	الموازنات التقديرية قصيرة الأجل.
من حيث وحدة القياس المستخدمة	
وهي تلك التي يعبر عنها بمبالغ نقدية وتعتبر النوع السائد في المؤسسات لأنها تعتمد على المعلومات المحاسبية (النقدية)، وبالتالي يسهل تقسيمها الى موازنات فرعية، كما يسهل جمعها.	الموازنات التقديرية النقدية.
وهي تلك التي يعبر عنها بساعات العمل، أو الوحدات الإنتاجية... الخ، وما يعيب عن هذا النوع هو صعوبة التجميع لإختلاف وحدات القياس المعبر بها.	الموازنات التقديرية العينية.
من حيث طبيعة النشاط الذي تغطيه	
وهي الموازنات المتعلقة بالأنشطة العادية للمؤسسة وعلى سبيل المثال نجد: - الموازنات التقديرية للمبيعات: التي تضم معلومات حول المبيعات من كل منتج، المبيعات في كل منطقة، العملاء، سياسة البيع... الخ - الموازنات التقديرية للإنتاج: تضم المعلومات المتعلقة بالتكاليف بأنواعها، كميات الإنتاج المطلوبة... الخ - الموازنات التقديرية للتموينات: والتي تهدف الى التخطيط لكميات المواد التي يحتاجها كل منتج، وضمان توفيرها في الوقت المناسب.	الموازنات التشغيلية
وهي تلك المتعلقة بالخطة المالية التي ترغب المؤسسة في تحقيقها وتظم كل من: - الموازنة الاستثمارية: تتعلق بالإنفاقات الاستثمارية التي تنوي المؤسسة القيام بها. - الموازنة النقدية: وتتعلم بالتدفقات النقدية المتوقعة سواء اليومية، الشهرية أو السنوية. - جدول التمويل النقدي: وهو ذلك الذي يوضح التغيرات الحاصلة في أرصدة حسابات الميزانية.	الموازنات المالية
وهي تلك التي تشمل كل أنواع الموازنات السالفة الذكر مجتمعة كلها في قائمة واحدة.	الموازنات الشاملة
من حيث درجة التفصيل	
وهي موازنات تخص المسؤولين حيث تتعلق بالمسؤوليات والأعمال الواجب تنفيذها خلال فترة الموازنة.	موازنة المسؤولية
وتظم البرامج والخطة الذي تنوي المؤسسة تنفيذها، وكل ما يترتب عليها من آثار ونتائج اقتصادية ومالية الناجمة عن كل مشروع.	موازنة البرامج

المصدر: نجلاء نوبلي، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة المطاحن

الكبرى للجنوب-بسكرة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير : جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص ص 99-

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن كل نوع من الموازنات التقديرية يتعلق بجانب معين من نشاط المؤسسة ويغطي جزء من الخطط المتعلقة بعملها وهي بمثابة الموازنات الفرعية للميزانية التقديرية الشاملة، ولا بد من وجود علاقات ترابط بين هذه الموازنات الفرعية، حيث يوضح (Atrill & Mclaney, 2015) من خلال الشكل الآتي طبيعة هذه العلاقة من خلال إبراز العلاقة المتبادلة بين موازنات التشغيل.

الشكل رقم (14): العلاقة المتبادلة بين موازنات التشغيل



المصدر: (Atrill & Mclaney, 2015, p. 189)

غالباً ما تكون نقطة البداية هي موازنة المبيعات حيث يتم من خلالها تحديد مستوى البيع المتوقع بناء على المستوى العام للنشاط التجاري للمؤسسة، وبناء عليها يتم وضع باقي موازنات التشغيل الأخرى فمن خلالها يتم التوقع إلى حد كبير المخزون النهائي من المنتجات، وبناء على ذلك يمكن تحديد متطلبات الإنتاج ومنه ساعات العمل المطلوبة لإنتاج الكمية المتوقعة (ميزانية الاعمال المباشرة)، ثم يمكن إعداد ميزانية العملاء ثم الميزانية النقدية... الخ. (Atrill & Mclaney, 2015, p. 189)

ثالثاً. مراحل إعداد الميزانية التقديرية: تمر عملية إعداد الموازنات التقديرية بعدة مراحل يمكن تلخيصها في مجموع النقاط الآتية (بن عامر، 2021، الصفحات 37-39):

1. مرحلة التحضير لإعداد الموازنة: يتم خلال هذه المرحلة جمع المعلومات حول العوامل المتغيرة في المؤسسة ثم تحليلها وتقييمها، وتحديد أهداف المؤسسة ومن ثم يقوم مسؤولي الإدارة العليا بوضع الخطوط العريضة للموازنة العامة انطلاقاً من الخطة الإستراتيجية ثم إبلاغها للمسؤولين التنفيذيين الذين يقومون بإعداد الموازنات الفرعية المتعلقة بمراكز المسؤولية الخاصة بهم.

2. مرحلة إعداد الموازنة: يتم خلال هذه المرحلة إعداد الموازنات قصيرة الأجل من طرف مسؤولي مختلف أقسام المؤسسة بناء على أهداف كل قسم، والتي تعتبر أهداف فرعية للهدف العام للمؤسسة وتتم هذه المرحلة من خلال:

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

- تحديد المسؤولين عن إعداد الموازنات: بناء على الهيكل التنظيمي الإداري في المؤسسة.
- تحديث دليل الموازنات الخاص بالمؤسسة: مراجعة وتطوير التعليمات والإجراءات المتعلقة بإعداد الموازنات والتحسين منها وتحديثها في حال كان الأمر يستدعي ذلك.
- وضع الجدول الزمني المتعلق بإعداد الموازنات التقديرية: والذي يتم فيه تحديد الفترة الزمنية التي يتم خلالها إعداد الموازنات وأهم الخطوات المتبعة.
- توزيع شرح للخطة الإستراتيجية ونماذج الموازنات: يزود كل المشرفين والمسؤولين عن إعداد الموازنات التقديرية بالخطة الإستراتيجية للمؤسسة وأهدافها ونماذج ومتطلبات إعداد الموازنات.
- إعداد الموازنات وتسليمها: يتم إعداد الموازنات وفقا للإجراءات والنماذج المحددة ثم تسليمها الى مدير إدارة الموازنات من أجل مراجعتها وتنسيقها.
- تجميع الموازنات وإعداد الموازنة الختامية: بعد استلام جميع الموازنات ومراجعتها يقوم مدير إدارة الموازنات بالتنسيق مع المدير المالي والمسؤولين ذوي العلاقة بتجميعها في شكل موازنة واحدة ختامية.

3. مرحلة اعتماد الموازنات: يتم خلال هذه المرحلة دراسة جميع الموازنات التي تم إعدادها من طرف المسؤولين التنفيذيين ومدير إدارة الموازنات، ثم مناقشتها ووضع التعديلات اللازمة عليها ثم الموافقة عليها واعتمادها من قبل الإدارة العليا.

4. مرحلة استخدام الموازنات للرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط: يتم خلال هذه المرحلة الانطلاق في تنفيذ الموازنات بعد شرح الخطط للمرؤوسين وإعداد تقارير الأداء ثم متابعة عملية التنفيذ وتسجيل مختلف الانحرافات المكتشفة وتحليلها، ثم وضع الإجراءات التصحيحية المناسبة لذلك ومراقبة تنفيذها.

من خلال ما سبق نستنتج أن الموازنة التقديرية هي عملية مركبة ومنظمة يتم إعدادها وفقا لمجموعة من الإجراءات المحددة، حيث تحدد الخطوط العريضة للميزانية من طرف الإدارة العليا ثم توزع الى مختلف مراكز المسؤولية في المؤسسة من أجل الاعتماد عليها في إعداد ميزانيات فرعية على مستوى كل مركز مسؤولية، وبعد ذلك يتم تجميعها جميعا عند مدير إدارة الموازنات وبعض المسؤولين ذوي العلاقة من أجل مناقشتها وتقييمها والقيام بالتعديلات اللازمة عليها ثم إعطاء الموافقة عليها بشكل أولي، وبعدها ترفع الى الإدارة العليا من أجل الموافقة النهائية واعتمادها مباشرة تنفيذها ومراقبة صحة عملية التنفيذ.

المطلب الثاني: التحليل المالي (FINANCIAL ANALYSIS)

يأخذ التحليل المالي أهمية كبيرة لدى مستخدميه لما يقدمه من خدمات متنوعة بما فيها مساعدة الإدارة في وضع الأهداف وتشكيل الخطط المناسبة لتنفيذها والمساهمة في وضع مختلف البرامج والسياسات، من خلال توفير قاعدة بيانات تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، فهو يهتم بالماضي، الحاضر والمستقبل من خلال الاعتماد على معلومات السنوات السابقة لفهم وتخطيط السنة الجارية واتخاذ القرارات المناسبة مستقبلا.

أولاً. تعريف التحليل المالي:

يعرف التحليل المالي على أنه " عملية معالجة منظمة لمختلف البيانات المتاحة بهدف الحصول على معلومات تستخدم في عملية اتخاذ القرار وتقييم أداء المؤسسة بين الماضي والحاضر وتوقع المستقبل " (الجعبري، 2014، صفحة 12)، وعرف على أنها " عملية معالجة للبيانات المالية من أجل تقييم الأعمال في المؤسسة وتحديد الربحية على المدى الطويل من خلال استخدام مختلف البيانات والمعلومات لخلق نسب ونماذج رياضية يعتمد عليها في تقييم الأداء واتخاذ القرارات الرشيدة، فهو يعتبر من بين أهم آليات فهم مواطن الضعف والقوة في النظام الداخلي للمؤسسة" (الشيخ، 2008، الصفحات 2-3) وهناك من عرفه على أنه " عملية يتم من خلالها استخراج مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المؤسسة من قوائمها المالية ومصادر أخرى، بهدف تقييم أداء المؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة" (الحياي، 2007، صفحة 22)

نلاحظ من خلال التعاريف السابقة أن هناك إجماع على أن:

- مخرجات الكشوف المالية هي مدخلات التحليل المالي التي يتم معالجتها من أجل الخروج بمعلومات مفيدة.
 - التحليل المالي يقوم على أساس توفير مؤشرات كمية ونوعية تستخدم في تشخيص وتحليل العديد من الجوانب المالية في المؤسسة.
 - التحليل المالي يهتم بشكل مباشر بتحقيق كفاءة وفعالية الجانب المالي في المؤسسة وبشكل غير مباشر بضبط باقي الجوانب الأخرى.
- ومنه يمكننا تعريف التحليل المالي على أنه " أداة لمعالجة البيانات المالية واستخراج مختلف المؤشرات والنسب الرياضية التي يتم الاعتماد عليها في تفسير بعض الأمور المتعلقة بالجانب المالي، الذي بدوره يساهم في تفسير بعض الجوانب الأخرى وتقييم الأداء في المؤسسة وتوفير قاعدة بيانات جديدة يتم استخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة، ومنه يمكننا القول إن التحليل المالي هو أداة لتحقيق كفاءة وفعالية وظائف المؤسسة وبالأخص وظيفتي تقييم الأداء واتخاذ القرار".

ثانياً. أهمية التحليل المالي: تبرز التعاريف السابقة أهمية التحليل المالي والدور الذي يلعبه في ضبط الجانب المالي في المؤسسة ومنه باقي الجوانب الأخرى، وفيما يأتي عرض لبعض النقاط التي توضح أهمية التحليل المالي:

- يساهم التحليل المالي في تقييم مدى كفاءة الإدارة في جمع الأموال وتشغيلها؛
- من خلال التحليل المالي يتم الحصول على مؤشرات تساهم في فهم وتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة ومدى قدرتها على النمو؛
- وأيضاً الحصول على مؤشرات تساعد على التنبؤ من مدى نجاح المؤسسة أو فشلها في تحقيق الأهداف المرجوة؛ (جبار، 2020، صفحة 187)

- كما يهتم بالتخطيط المالي وتحديد هيكل التكاليف والهيكل التمويلي الأنسب؛
- يعمل على تخطيط وتحديد حجم المبيعات المناسب من خلال تحليل التعادل والتحليل التشغيلي؛

- يساهم في وضع مختلف البرامج والسياسات المستقبلية من خلال توفير قاعدة بيانات مناسبة لاتخاذ القرارات. (فروانة، 2018، صفحة 482)

ثالثا. **مقومات التحليل المالي:** نظرا لأهمية التحليل المالي والدور الذي يلعبه في تحقيق كفاءة وفعالية وظائف المؤسسة والوظيفة المالية بشكل خاص، لا بد من التحقق من شفافية ومصداقية ودقة مخرجاته التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة ويعتمد ذلك على مدى دقة مدخلاته وحسن معالجتها، ومنه فإن التحليل المالي يستند الى مجموعة من المقومات الأساسية التي تقف أمام نجاح هذه العملية وتحقيق الغرض الذي أنشأت لأجله، ويمكن تلخيص هذه المقومات في النقاط الآتية (الحيالي، 2007، الصفحات 23-24):

- وجود الأوراق الثبوتية التي يعتمد عليها المحلل من بين أهم مقومات التحليل المالي، حيث تعتبر بمثابة الحقائق التي تثبت ما مرت به المؤسسة خلال فترة زمنية محددة، وهي ما تعطي شرعية وقانونية البيانات المعتمد عليها.
- دقة البيانات التي تعتبر مدخلات للعملية التحليلية من أهم مقومات التحليل المالي حيث يتم تحويلها الى مؤشرات من خلال إيجاد علاقة بين مختلف البيانات بالاعتماد على طرق وأساليب مختلفة ينتج عنها معلومات مفيدة تعطي تصورا واقعيا عن حال المشروع في الوقت الجاري، والتنبؤ بما سيكون عليه مستقبلا.
- خبرات المدقق ومعرفته ودرايته بالظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة يساهم بشكل كبير في انجاز مهمة التحليل المالي بكل كفاءة وفعالية، ومنه من الضروري أن يكون مؤهلا تأهيلا علميا وعمليا مناسبين لطبيعة وظيفته.
- البيئة الداخلية في المؤسسة المهية لخدمة المحلل المالي في كل حاجياته كتسهيل حصوله على كل البيانات والمعلومات التي يحتاجها في عملية التحليل في الوقت المناسب وتعاون مختلف الأقسام معه عند الحاجة.

رابعا. **أدوات التحليل المالي:** هناك أنواع عديدة من التحليل المالي تشكل مع بعضها البعض مجموعة متكاملة لإنجاح عملية التحليل، ويمكن تبويبها على النحو الآتي:

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

الجدول رقم (11): أدوات التحليل المالي

التبويب	الأنواع
من حيث البعد الزمني للتحليل المالي	
يستخدم هذا النوع لدراسة حركة كل عنصر من عناصر القوائم المالية على مدار عدة فترات مالية ومدى تأثير اتجاه العنصر على المركز المالي والوضعية المالية للمؤسسة، ويطلق عليه أيضا التحليل بالحركة.	تحليل الاتجاهات (التحليل الأفقي)
يتم من خلاله دراسة كل قائمة مالية بشكل مستقل عن غيرها حيث ينسب كل عنصر من عناصر القائمة المالية الى المجموع العام لعناصر القائمة أو المجموع الجزئي، ويتصف هذا النوع بالسكون والثبات لأنه يدرس العلاقة بين عناصر القائمة المالية على أساس كلي وفي تاريخ محدد، يساعد المحلل في اكتشاف ظواهر ذات دلالة معينة يستخدمها في باقي التحليلات الأخرى.	التحليل المالي للنسب (التحليل الرأسي)
من حيث الفترة الزمنية التي يغطيها التحليل المالي	
أهم ما يركز عليه هذا النوع من التحليل هو:	
- تحليل هيكل رأس المال والأصول الثابتة والربحية في الاجل الطويل؛ - قياس قدرة المؤسسة على تغطية التزاماتها في الوقت المحدد (تاريخ الاستحقاق)؛ - توزيع الأرباح وحجمها وتأثيرها على أسعار أسهم المؤسسة في السوق المالي.	التحليل المالي طويل الأجل
وهو التحليل الذي يغطي فترة زمنية قصيرة الاجل سواء كان التحليل رأسيا أو أفقيا ويهدف الى قياس قدرة المؤسسة وانجازاتها في المدى القصير ويركز على تحليل التداول، السيولة، التدفقات النقدية، رأس المال العامل ومكوناته... الخ.	التحليل المالي قصير الأجل
من حيث المدى الذي يغطيه التحليل المالي	
وهو التحليل الذي يشمل كافة أنشطة المؤسسة خلال سنة مالية واحدة أو أكثر.	التحليل الشامل
وهو التحليل الذي يغطي جزء من أنشطة المؤسسة خلال سنة مالية واحدة أو أكثر، كتحليل قدرة المؤسسة على تغطية التزاماتها في سنة معينة، أو دراسة حركة اتجاه المبيعات خلال سنوات محددة.	التحليل الجزئي
من حيث الهدف من التحليل المالي	
تختلف أنواع التحليل باختلاف الهدف منه ويمكن تبويب هذه الأنواع على النحو الآتي:	
- تحليل قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها على المدى القصير؛ - التحليل لتقوم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها على المدى الطويل؛ - تحليل تقويم ربحية المؤسسة؛ - تحليل اتجاه التدفقات النقدية؛ - تحليل لقياس كفاءة إدارة المؤسسة؛ - تحليل بمهدف التخطيط وإعداد الموازنات التقديرية.	الهدف

المصدر: مجدي الجعبري، التحليل المالي المتقدم، الطبعة الأولى، مصر: دار الحكمة للطباعة والنشر والتوزيع، 2014، ص ص 14-15
حاولنا من خلال الجدول السابق توضيح أهم أنواع التحليل المالي وفقا لأكثر من تبويب، وهناك من يضع هذه الأنواع تحت تقسيمات أخرى ومسميات مختلفة إلا أنها تصب غالبا في نفس الوعاء وتستخدم لنفس الأهداف. كما تجدر الإشارة الى أن تصنيف التحليل المالي كأداة تقليدية للمحاسبة الإدارية لا يعني أنها تقل أهمية عن الأدوات الحديثة الأخرى، بل لأنها من بين أولى

الأدوات التي استخدمت وصنفت تحت نطاق المحاسبة الإدارية وكما وضحنا سابقا فإن أهمية التحليل المالي لا يمكن الاستغناء عنها في أي حالة من الحالات ولا يمكن أن تحل محله أي أداة أخرى لأن كل أداة لها وظيفة محددة تختلف عن البقية، وقد تكون هذه الأخيرة مكاملة لبعضها البعض دون أن تلغي أي منهما وظيفة وأهمية الأخرى، ويأخذ التحليل المالي الكثير من الاتجاهات الحديثة التي تتناسب وتواكب التطورات التكنولوجية والاقتصادية والمالية ما يجعل أهميته تزداد بشكل مستمر.

المطلب الثالث: محاسبة المسؤولية (RESPONSIBILITY ACCOUNTING)

تعتبر محاسبة المسؤولية من بين أهم الأدوات التي تعتمد عليها المحاسبة الإدارية في تقييم أداء الأفراد والأقسام داخل المؤسسة خاصة تلك التي تعتمد على اللامركزية، فهي بحاجة الى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من أجل فرض رقابة على العمليات الداخلية وعلى أداء الأفراد والأقسام في كل مركز مسؤولية من خلال إعداد تقارير الأداء الذي يتم قياسه وتقييمه وفقا لمعايير محددة، ثم تحديد مختلف الانحرافات وربطها بأصحاب المسؤولية وفقا للهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة وإخضاع المتسببين في هذه الانحرافات للمساءلة حول تصرفاتهم، ووضع الإجراءات التصحيحية اللازمة ومنه ضبط وتحسين التنظيم الإداري الداخلي.

أولا. مفهوم محاسبة المسؤولية:

محاسبة المسؤولية من المفاهيم التي شغلت إهتمام العديد من المهنيين والباحثين في المجال فقد عرفت من وجهات نظر مختلفة، وفيما يأتي عرض لبعض التعاريف التي وضعت لها:

حيث عرفت على أنها " نظام محاسبي يجمع بيانات الإيرادات والتكاليف ويبلغ عنها حسب مجالات المسؤولية ويقوم هذا النظام على افتراض أن المديرين مسؤولين عن أفعالهم وعن تصرفات مرؤوسيهن وأي أنشطة يتم تنفيذها في مركز مسؤولية الذي يخضع لإدارتهم، حيث يخضع جميع الأفراد داخل المؤسسة للمساءلة عن تصرفاتهم وتصرفات من هم تحت مسؤوليتهم كالمحاسبة على الربحية أو كما تسمى أيضا بمحاسبة النشاط" (Mojgan, 2012, p. 2)، فهي " أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة في تقييم أداء المسؤولية في المستويات الإدارية، حيث تشمل مجموعة من المفاهيم والأساليب التي يمكن استخدامها لإعداد تقارير حول كفاءة وفعالية أداء مديري الدوائر والأقسام في المؤسسة وكل مراكز المسؤولية على أن تبنى هذه التقارير على العناصر التي يمكن لأصحاب المسؤولية التحكم بها" (شريف، 2018، صفحة 369)، كما أنها " نظام علمي شامل يربط بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع الى مراكز مسؤولية يمكن قياس أدائها من خلال تقارير حول كفاءة وفعالية الأداء وربطها بالأشخاص المسؤولين وفقا للهيكل التنظيمي الإداري، بهدف تحسين عمليات التخطيط، التنظيم، الرقابة وتقييم الأداء". (عون، 2019، صفحة 39)

ويقصد بمركز مسؤولية " أي جزء من المؤسسة كالوحدة الإدارية أو القسم الذي يكون له مسؤوليات وأهداف محددة ومدير مسؤول عنه تحدد مسؤولياته والسلطات الممنوحة له بشكل دقيق وواضح أي الأنشطة الخاضعة لرقابته" (الزويلف، 2022، صفحة 345)

ونلاحظ أن جميع التعاريف السابقة اتفقت على أن:

- محاسبة المسؤولية هي عبارة عن نظام أو أسلوب إداري ومحاسبي؛

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

- محاسبة المسؤولية تقوم على أساس تقسيم المؤسسة الى مراكز مسؤولية؛
- تعمل محاسبة المسؤولية على ربط المهام والمسؤوليات بالأفراد أصحاب المسؤولية وفقا للهيكل التنظيمي الاداري، وتقوم على مبدأ المساءلة حول الانحرافات المسجلة؛
- محاسبة المسؤولية تهدف بالدرجة الأولى الى تحقيق رقابة فعالة من خلال تقييم أداء الأفراد ومراكز المسؤولية؛
- تقييم الأداء يكون وفقا لمجموعة من التقارير التي توضح مدى كفاءة وفعالية الأداء، وهذه التقارير يتم إعدادها وفقا لمعايير محددة.

ومنه نستنتج أن محاسبة المسؤولية هي عبارة عن " نظام إداري ومحاسبي ومن خلال ربط النظام المحاسبي بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، يهدف الى فرض رقابة على جميع وحدات وأقسام المؤسسة من خلال تقسيمها الى مراكز مسؤولية، وتكون مهام كل مركز محددة بشكل واضح وأيضا المسؤوليات والسلطات الممنوحة لمديرها يجب أن تكون واضحة ومحددة بدقة من أجل قياس أداء كل مركز من خلال تقارير كفاءة وفعالية الأداء التي يتم اعدادها وفقا لمعايير محددة، ويتم تحديد مختلف الانحرافات وإعداد الإجراءات التصحيحية المناسبة مع اخضاع المسؤولين عنها للمساءلة".

ولحاسبة المسؤولية العديد من الاهداف أهمها أن:

- الربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي يساهم في تبويب وجمع وتحليل جميع تكاليف وإيرادات المؤسسة لكل مركز مسؤولية ومنه تسهيل عملية الرقابة، وتحديد الانحرافات وفرض عملية المساءلة يؤدي الى تحسين جودة العمل.
- تخضع الرقابة وفقا لمحاسبة المسؤولية على جميع بنود التكاليف والإيرادات ابتداء من لحظة الانفاق ونشوء الإيراد، وذلك ما يؤدي الى تفعيل دور الرقابة في كل مركز مسؤولية.
- تساهم محاسبة المسؤولية في تقييم أداء جميع المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي كل على حدا ومنه تحديد مراكز القوة ومراكز الضعف في المؤسسة ككل. (بن جاب الله، 2014، صفحة 251)
- يهدف نظام محاسبة المسؤولية الى خلق نظام حوافز لزيادة المنافسة بين مختلف وحدات المؤسسة ومنه تحقيق الابداع في إنجاز المهام وتحقيق الاهداف الكلية للمؤسسة.
- يساهم نظام محاسبة المسؤولية على تطوير كل من التخطيط والتنظيم والرقابة في المؤسسة ومنه تحقيق الضبط الداخلي وضمان التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلي. (مطروود، طرخ، و العطار، 2022، صفحة 414)

وحتى يحقق نظام محاسبة المسؤولية الأهداف المرجوة لابد من توفر مجموعة من المقومات الأساسية أهمها:

- وجود هيكل تنظيمي توضح فيه خطوط السلطة والمسؤولية بشكل دقيق؛
- توفر نظام محاسبي فعال بما فيه نظام محاسبة التكاليف من أجل امكانية تسجيل الأداء الفعلي وربطه بمراكز المسؤولية؛
- وجود نظام معياري فعال يركز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية؛ (جابر، 2013، صفحة 84)
- وجود نظام تقارير دورية فعال؛
- وجود نظام حوافز فعال. (حوري و العمري، 2013، صفحة 374)

ثانياً. أنواع مراكز المسؤولية: بغرض الرقابة تقسم مراكز المسؤولية الى أربع أنواع أساسية تتمثل في مركز التكلفة، مركز الإيرادات، مركز الربح، مركز الاستثمار وهي كالتالي (Ritika & Minaxi, 2015, pp. 186-187):

➤ **مركز التكلفة:** وهي تلك الوحدة الفرعية من المؤسسة التي يكون فيها مدير الوحدة مسؤول فقط عن تلك التكاليف التي تقع تحت نطاق سلطته وليس عن إيراداتها، يتم فيه قياس المدخلات من الناحية النقدية وليس المخرجات، ويتم قياس أداء مركز التكلفة من حيث كمية المدخلات المستخدمة في إنتاج ناتج معين، من خلال المقارنة بين المدخلات الفعلية المستخدمة والمدخلات المحددة مسبقاً في الميزانية لتحديد الفروق التي تشير الى كفاءة مركز التكلفة.

➤ **مركز الإيرادات:** وهو جزء من المؤسسة يكون فيه مديره مسؤول فقط عن تحقيق بعض الإيرادات ولا تقع تحت سلطته بعض الأمور كالإنتاج والخدمة. كما يجوز لمركز الإيرادات التحكم في أسعار البيع والأنشطة الترويجية والعمولات والرواتب... الخ.

➤ **مركز الربح:** بما أن الأرباح هي عبارة عن الزائد من الإيرادات على إجمالي المصروفات فإن مدير مركز الربح مسؤول عن إيرادات وتكاليف وأرباح المركز حيث يحدد المدير ربح المركز بمساعدة مركز الإيرادات ومركز التكلفة، ويمكن تقييم أداء مدير مركز الربح من خلال عدة عناصر أهمها الربح قبل الضرائب والربح بعد الضرائب.

➤ **مركز الاستثمار:** وهو المركز المسؤول عن اتخاذ القرارات الاستثمارية والإيرادات والتكاليف الناتجة عنها، ويمكن قياس أداء مركز الاستثمار من خلال ربط الربح بقاعدة الاستثمار. ويمكن استخدام طريقة:

○ العائد على رأس المال العامل (Return of Investment/Capital Employed): يوضح العائد على رأس المال العامل العلاقة بين الأرباح ورأس المال المستخدم، وينتج صافي رأس المال العامل من خلال طرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة:

$$\text{العائد على رأس المال المستخدم (ROI)} = (\text{صافي الربح} / \text{رأس المال العامل}) * 100$$

ثالثاً. مقاييس تقييم أداء مراكز المسؤولية:

يتم تقييم أداء المؤسسة عادة بناء على مجموعة من المقاييس التي تسعى الى تحقيقها من خلال تطبيق العديد من الأساليب ومن بينها أسلوب محاسبة المسؤولية، عن طريق تقييم أداء جميع مراكز المسؤولية كل على حدة وذلك لتحديد محل نقاط الضعف وأسبابها بشكل أدق وأوضح ثم إعداد الإجراءات التصحيحية المناسبة. ويمكن تحديد أهم المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المؤسسات على النحو الآتي (شريف، 2018، صفحة 371):

■ **مقاييس الربحية:** وهي تلك التي تعتمد على دراسة مدى نمو الدخل والإيرادات بشكل دوري؛

■ **مقاييس ارضاء العملاء:** وتعتمد على قيمة حصة المؤسسة في السوق والقدرة على جذب العملاء ومدى ولائهم للمنتجات المؤسسة؛

■ **مقاييس الابتكار والتجديد:** تعتمد على مدى ارتفاع نسبة الابتكارات والاختراعات الجديدة في المؤسسة؛

■ **مقاييس الكفاءة والجودة والوقت:** وتعتمد على الكفاءة الإنتاجية وطبيعة الانحرافات المحققة في التكاليف والوقت المحدد.

المبحث الرابع: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة

ظهرت أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة كان نتيجة لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة وما شهدته من تطورات اقتصادية وتكنولوجية ساهمت في خلق بيئة تنافسية شديدة تقوم على أساس مجموعة من العناصر الأساسية والمتمثلة في تكاليف أقل، جودة المنتج، رضى العميل، التوقيت المناسب... الخ، ما جعل المؤسسات الإنتاجية خاصة والاقتصادية بشكل عام تقف أمام تحد كبير لخفض تكاليفها وإعادة النظر في الطرق التقليدية المستخدمة في عملية الإنتاج وإدارة التكاليف والتحكم فيها والبحث عن أدوات حديثة تساهم في تحقيق شروط المنافسة وتضمن استمرارية المؤسسة. وسنحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على أهم أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة والمتمثلة في أداة التكلفة المستهدفة، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن.

المطلب الأول: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ACTIVITY BASED COSTING)

نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر من أهم أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة التي تستخدمها المؤسسة لتخفيض تكلفة الإنتاج من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة تسمح بتحميل الأنشطة الرئيسة للمؤسسة نسبة استهلاكها من التكاليف، ومن ثم توزيعها على المنتجات كل حسب نسبة استهلاكها من الأنشطة، وسنحاول فيما يأتي تقديم ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

أولاً. مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) *:

يعتبر برنامج CMS ** مصدر المحاسبة على أساس الأنشطة وهو نظام لتسيير التكاليف يهدف الى تحسين تقنيات محاسبة التكاليف تم إنشائه وتطويره من طرف الاتحاد الدولي CAM-I *** ، وهو عبارة عن إتحاد تعاوني غير ربحي بين العديد من المؤسسات الصناعية والخدمية والحكومية والهيئات الأكاديمية والمهنية التي اختارت العمل بشكل تعاوني من أجل إيجاد حلول لمشاكل الإدارة المشتركة بين المجموعة (1, 2022, Consortium for Advanced Management International)، وكانت الطريقة التقليدية لتوزيع التكاليف من بين المشاكل التي كانت تعاني منها المجموعة بسبب قصورها وعدم دقتها في قياس قيمة تكاليف الإنتاج الحقيقية، وتم تكوين فريق لهذا العمل وهو ما ساهم في إحداث التشكيل المعاصر للنظام محاسبة التكاليف. (بن الدين، 2016، صفحة 339)

وقد تم تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه " أداة تستخدمها الإدارة لتحديد التكاليف وتحميلها ومساعدة المؤسسة في تحقيق الكفاءة والفعالية اللازمة" (بكوش، 2021، صفحة 15)، فهو يعتبر " طريقة لحساب التكاليف من خلال الأنشطة على أساس أن هذه الأخيرة تستهلك الموارد المتاحة والوحدات المنتجة تستهلك الأنشطة، وبناء على ذلك يتم نسب التكاليف الى الأنشطة ومن هناك يتم تحميل تكلفة هذه الأنشطة الى المنتجات والخدمات التي تخلق الطلب على موارد هذه الأنشطة " (بربري، 2017، صفحة 147) أي أنه " طريقة تستخدم لتجميع التكاليف غير المباشرة وتحميلها على أنشطة

* Activity Based Costing :ABC

** Cost Management System :CMS

*** Consortium Advanced Management International :CAM-I

المؤسسة كل على حدا، ثم يتم توزيعها على الوحدات المنتجة وذلك بحسب الاستفادة منها، بهدف تقليل التكاليف والتحسين من عملية تخصيص الموارد" (Zaman, 2009, p. 200).

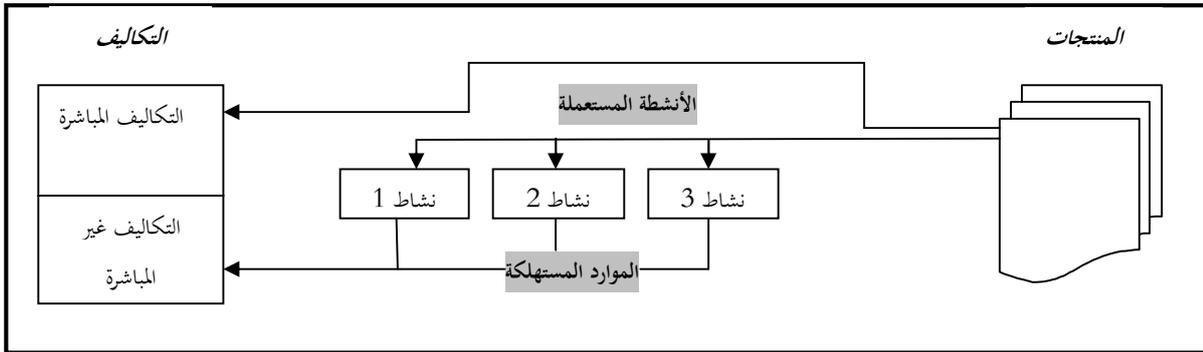
نستنتج من خلال التعاريف السابقة أن " نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو أحد أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة التي تستخدم لتحديد التكاليف وتخصيصها بشكل صحيح من خلال إبراز العلاقة بين تكاليف المؤسسة وأنشطتها، على اعتبار أن هذه الأخيرة هي المستهلكة لموارد المؤسسة ومنه فهي المسببة للتكلفة والمنتجات هي المستهلكة للأنشطة، وبناء على ذلك يتم تجميع مختلف التكاليف ثم توزيعها على مختلف أنشطة المؤسسة حسب حجم استهلاك كل نشاط من الموارد المسببة لهذه التكاليف، ومن ثم يتم توزيع التكاليف المخصصة لكل نشاط على المنتجات حسب استهلاك كل منتج من كل نشاط".

ثانيا. فروض تطبيق نظام (ABC)

يقوم نظام ABC على مجموعة من الفروض التي يتم على أساسها عملية تطبيقه في مختلف المؤسسات، وهي كالآتي:

- الأنشطة تستهلك الموارد واقتناء الموارد يتسبب في حدوث التكاليف حيث أن إنتاج المنتج انطلاقا من مرحلة تصميمه الى غاية توزيعه يتطلب المرور بالعديد من الأنشطة التي تستهلك مختلف الموارد، والحصول على هذه الموارد يكون من خلال تحمل تكاليف الحصول عليها واستخدامها.
- تعدد أسباب استهلاك الموارد يؤدي الى تعدد مسببات التكلفة ومنه تعدد الأنشطة المستهلكة للموارد، وقياس تكلفة هذه الأنشطة يعتبر بمثابة همزة الوصل بين تكاليف الموارد ومسببات التكلفة، وهنا نكون أمام العديد من مجمعا(أصناف) التكلفة بدلا من مجمع واحد الذي يظهر عند تطبيق الطريقة التقليدية. (بن الدين، 2014، صفحة 345) ويتضح ذلك أكثر من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (15): أسلوب نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)



المصدر: Désiré-luiciani Marie Noelle & Others, *Le grand livre du controle de gestion*, Paris: editions-eyrolles, 2013, p. 232

حيث:

- التكلفة عبارة عن تجمعات متجانسة وكل مجمع تكلفة إما أن يمثل نشاط واحد فقط أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة مما يساهم في تحديد مسارات واضحة للتكلفة.
- تعتبر التكاليف في مجتمعات التكلفة متغيرة وفقا لحجم النشاط، وتلك التي توصف في النظام التقليدي على أنها تكاليف ثابتة فإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبرها تكاليف أنشطة مساعدة. (بن الدين، 2014، صفحة 346)

ثالثا. الفرق بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

وتجدر الإشارة الى مختلف الفروقات بين النظام التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث تعود مبررات الانتقال الى نظام التكاليف (ABC) الى (شلاي، 2019، صفحة 45):

- عدم دقة النظام التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة وما نتج عنه من فشل في تحديد تكلفة الإنتاج الحقيقية؛
- زيادة حدة المنافسة، الامر الذي يفرض استخدام طرق حديثة ودقيقة لإدارة التكاليف والتحكم فيها؛
- التغيرات الجوهرية في بنية التكاليف وما نتج عنها من أهمية التكاليف غير المباشرة؛
- توفر أنظمة محاسبية حديثة قادرة على توفير معلومات دقيقة بخصوص مسببات التكلفة؛
- يقدم نظام التكاليف ABC معلومات تفصيلية حول جميع أنشطة المؤسسة في جميع أقسامها في حين الانظمة التقليدية تقدم معلومات بصيغة اجمالية وليس تفصيلية كحجم التكاليف الاجمالية لنشاط كامل أو قسم كامل.

المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة (TARGET COSTING SYSTEM)

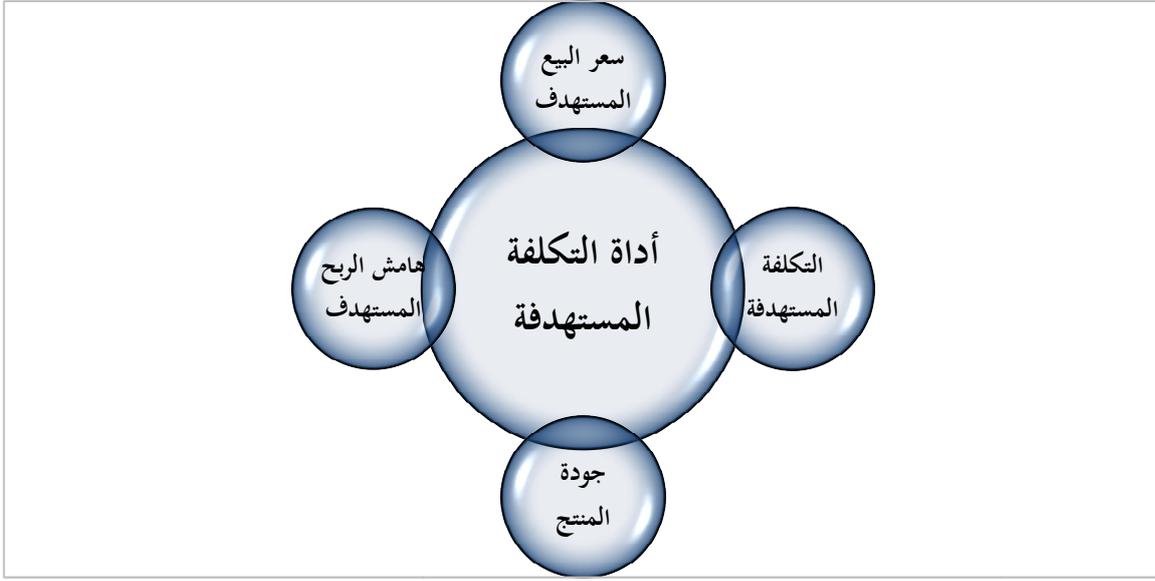
يعتبر نظام التكلفة المستهدفة من المفاهيم التي شهدت انتشارا واسعا عالميا سواء على المستوى المؤسسي أو على مستوى المهنيين والباحثين في المجال، لما لها من أهمية كبيرة في التحكم في التكاليف وتخفيضها. وسنحاول من خلال هذا المطلب عرض لماهية التكلفة المستهدفة.

أولا. مفهوم التكلفة المستهدفة:

عرفت التكلفة المستهدفة بأنها " أحد أشكال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تستخدمها المؤسسة بهدف ضمان ربحية المنتجات التي ترغب في إنتاجها من خلال إدارة التكاليف أثناء مرحلة تصميم المنتج، مع الأخذ بعين الاعتبار إحترام جميع معايير الجودة والموثوقية وتوفير احتياجات العملاء" (Baharudin & Jusoh, 2015, p. 525)، وهي " نظام استباقي وتفاعلي لتخطيط ربحية المؤسسة وإدارة التكاليف التي تضمن نجاح عملية إنتاج المنتجات والخدمات الجديدة التي تلي متطلبات السوق كمنتجات وخدمات تنافسية " (Gonçalves, Gaio, & Silva, 2018, p. 1)، وقد عرفها إيتو وسويسسي Ito و Souissi " أنها عملية تحفيزية لمصممي ومهندسي المؤسسة لابتكار طرق جديدة لإدارة التكلفة، والتي تأخذ بعين الاعتبار كل من جودة المنتج وتوقيت وصوله الى السوق " (Souissi & Ito, 2004, p. 57)

نستنتج من خلال التعاريف السابقة أن أداة التكلفة المستهدفة تقوم على أساس مجموعة من العناصر الأساسية وهي سعر البيع المستهدف، التكلفة المستهدفة، هامش الربح المستهدف، جودة المنتج.

الشكل رقم (16): عناصر أداة التكلفة المستهدفة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق.

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف أداة التكلفة المستهدفة على أنها " أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تستخدم كإستراتيجية استباقية للتحكم في تكاليف المنتج قبل وقوعها، ويتم تصميم المنتج بناء على التكلفة المستهدفة التي يتم تحديدها انطلاقاً من سعر البيع المستهدف وهامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه مع ضمان تلبية متطلبات الجودة، التوقيت، احتياجات العملاء "

ومنه يمكننا القول إن أداة التكلفة المستهدفة تمتاز (صالح، 2016، صفحة 261):

- بأنها نظام يهتم بالتفاعل القائم بين الامكانيات الداخلية للمؤسسة والمتطلبات التنافسية في السوق، من خلال التعرف على رغبات العملاء وتلبيتها في إطار قدرتها.
- بأنها أداة رقابة فعالة كونها تخضع تكاليف المنتج للرقابة إنطلاقاً من مرحلة تصميمه وطول مرحلة حياته، وهو ما يميزها عن الكثير من الأدوات الرقابية التي تطبق على مرحلة الإنتاج فقط.
- بقدرتها على تجهيز المؤسسة لمستقبل تنافسي قوي من خلال التركيز على الإدارة الموجهة للسوق.
- بأنها تهتم بالتخطيط الطويل والمتوسط الأجل من خلال تحديد السعر والتكلفة المستهدفة وجعلهما الاهداف المراد تحقيقها.
- بأنها تشجع على روح التعاون والابتكار بين المصممين والمهندسين وجميع العاملين في جميع المستويات الإدارية من أجل تحقيق الهدف المشترك المتمثل في إنتاج منتج وفقاً للمواصفات المحددة.

ثانياً. أهداف التكلفة المستهدفة

الهدف الأساسي من نظام التكلفة المستهدفة هو التحكم في تكاليف المنتجات الجديدة وتخفيضها مع ضمان تحقيق معايير الجودة والموثوقية، ويمكن توضيح بعض الأهداف الأخرى التي تدخل في إطار تحقيق الهدف الأساسي وهي كالآتي:

- نقل جزء من ضغوط المنافسة السوقية التي تواجهها المؤسسة الى مصممي وموردي منتجاتها، كما تساعد الأفراد على تحقيق منتجات تتمتع بالجودة وتكون جاهزة في التوقيت المناسب. (Al-Hattami, kabra, & Lokhande, 2020)
- مساعدة المؤسسة على زيادة حصتها في السوق.
- زيادة هوامش الربح الى الحد الأقصى وضمان التحكم المستمر في التكلفة المستهدفة ما تسمى بالإدارة الديناميكية للتكلفة.
- تحديد سعر المنتج حسب ظروف السوق ومنه المؤسسة تقوم بتقييم السعر فقط وليست هي صانعة السعر.
- تضمين الحد الأدنى لهامش الربح المطلوب الى سعر البيع المستهدف. (Celayir, 2020, p. 1311)

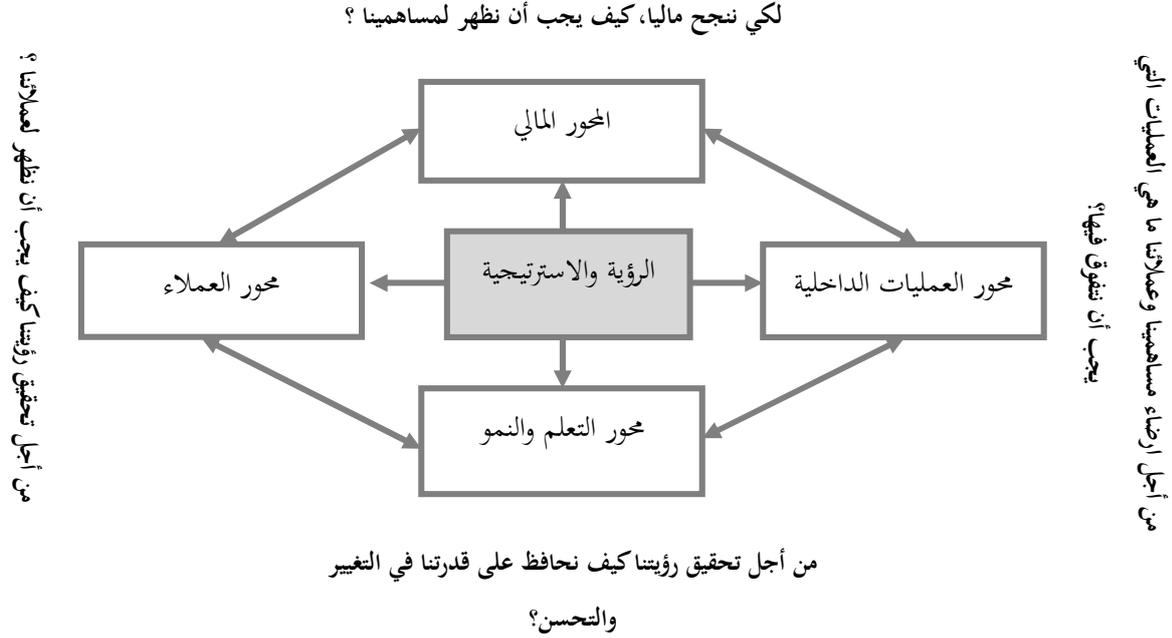
المطلب الثالث: بطاقة الأداء المتوازن (BALANCED SCORECARD)

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أهم أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة التي تستخدم كأداة لقياس الأداء باستخدام كل من العوامل المالية وغير المالية في إطار متعدد الأبعاد، من أجل إعطاء رؤية واضحة عن الوضع الحالي والمستقبلي في المؤسسة والمساهمة في وضع الإستراتيجية وتنفيذها بكل كفاءة وفعالية.

أولاً. مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

تم تقديم نموذج حول بطاقة الأداء المتوازن لأول مرة كأداة لقياس أداء المؤسسة سنة 1992 من طرف الباحثان كابلان ونورتون Norton & Kaplan ، بهدف معالجة القصور الذي كان يشوب طريقة تقييم الأداء آن ذاك والتي كانت تقتصر على استخدام المقاييس المالية فقط وهو ما يجعلها غير كافية وغير مجدية لتقييم الأداء الكلي للمؤسسة (أبو ماضي، 2018 ، صفحة 164)، وفي إطار ذلك عرف Kaplan و Norton بطاقة الأداء المتوازن على أنها " نظام يوازن بين المقاييس المالية وغير المالية في قياس أداء المؤسسة وذلك من خلال استخدام أربع أبعاد رئيسية وهي البعد المالي، البعد الاجتماعي، بعد العملاء وبعد التعليم والنمو، وذلك بهدف تقديم صورة متوازنة عن الأداء التشغيلي الحالي إضافة الى محركات الأداء المستقبلي " (جبيرات و خان، 2012، صفحة 11)، وقد قام بعض مسيري المؤسسات بطرح مجموعة من الانتقادات حول هذا المفهوم والنموذج الذي تم طرحه على أن أبعاده غير واضحة وقد تؤدي الى نتائج غامضة ومتضاربة عندما يتم استخدامها بجانب البعد المالي، في حين أن التدابير المالية الناتجة عن استخدام البعد المالي لوحده توفر أهدافا واضحة لا لبس فيها، وكرد على هذه الانتقادات وضع الباحثان ضمن مقالهم في Management Review California طريقة ربط بطاقة الأداء المتوازن بإستراتيجية المؤسسة مقدمين تعريف آخر لبطاقة الأداء المتوازن على أنها " أداة توفر للمديرين التنفيذيين إطارا شاملا يمكن من خلاله ترجمة رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها الى مجموعة متماسكة ومترابطة من مقاييس الأداء، حيث يجب أن تشمل التدابير كلا من مقاييس النتائج ومحركات الأداء لتلك النتائج من خلال توضيح النتائج التي ترغب فيها المؤسسة بالإضافة الى دوافع تلك النتائج " (Kaplan & Norton, 1996, pp. 55-56). ومن خلال هذا التعريف أشار الباحثان الى العلاقة بين المؤشرات المالية وغير المالية وطبيعة ارتباطها بإستراتيجية المؤسسة.

الشكل رقم (17): أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وعلاقتها برؤية المؤسسة وإستراتيجيتها



المصدر: مرجع سابق، Kaplan & Norton، 1996، p. 54

قدم Kaplan و Norton هذا الشكل التوضيحي بهدف إبراز العلاقة بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن ورؤية المؤسسة وإستراتيجيتها من خلال طرح سؤال رئيسي عن كل بعد، وإجابات الأسئلة هي ما سيتم الاعتماد عليها لتحديد مؤشرات قياس أداء هذه الأبعاد.

أيضا من بين التعاريف التي قدمت لبطاقة الأداء المتوازن تعريف (Ralph, 2007) الذي عرفها على أنها " أداة إدارية تزود كبار المسؤولين التنفيذيين في المؤسسة بمجموعة شاملة من التدابير لتقييم مدى تقدم المنظمة نحو تحقيق أهدافها الإستراتيجية" (p. 166)، أما (أبو ماضي، 2018) فقد عرفها على أنها " نظام إداري يهدف الى مساعدة المؤسسة في ترجمة رؤيتها وإستراتيجيتها الى مجموعة من الأهداف باستخدام مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية" (صفحة 166).

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن " أداة إدارية يستخدمها مديرو التنفيذ في تشكيل رؤية شاملة عن الوضع الحالي والمستقبلي للمؤسسة من خلال استخدام مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية، لتقييم الأداء والخروج بإستنتاجات حول مدى تقدم المؤسسة في تنفيذ أهدافها الإستراتيجية ومنه فهي أداة رقابية شاملة لجميع جوانب المؤسسة "

وتجدر الإشارة الى منظور دمج أبعاد الاستدامة في بطاقة الأداء المتوازن ما يسمى بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (SBSC) والتي تعرف بأنها " عملية التكامل بين المجالات البيئية والاجتماعية والاقتصادية التي تهدف الى تحقيق رؤية أكثر شمولية للمؤسسة،

من أجل تقييم أدائها وتحقيق إدارة مستدامة والتي تضم الأبعاد الأربعة لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) إضافة الى البعد البيئي والبعد الاجتماعي " (عريوة، 2016، صفحة 148).

ثانياً. أبعاد ومؤشرات بطاقة الأداء المتوازن

وفقاً لنموذج Kaplan و Norton فإن بطاقة الأداء المتوازن تتكون من أربعة أبعاد أساسية وهي البعد المالي، بعد الزبائن، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو، وبإضافة الأبعاد المضافة في بطاقة الأداء المتوازن المستدامة والمتمثلة في البعد البيئي والبعد الاجتماعي نكون أمام ستة أبعاد أساسية وقياس كل بعد يعتمد على مجموعة من المؤشرات التي تتناسب والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة بخصوص كل بعد.

1. **البعد المالي:** يتم تحديد مؤشرات البعد المالي من خلال الاجابة على السؤال الموضح في الشكل أعلاه والمتمثل في: كيف يجب أن نظهر أمام مساهميننا؟ وفي إطار ذلك تأخذ العديد من المقاييس المالية بعين الاعتبار ومن أبرزها نسبة الأرباح من المبيعات، العائد من المنتجات الجديدة، العائد على حق الملكية، التدفقات النقدية، اجمالي التكاليف. (بخلف و حامدي، 2020، الصفحات 202-203)

2. **بعد الزبائن:** وفقاً لهذا البعد فإن المدراء مطالبون بترجمة رسالتهم حول خدمة العملاء الى مجموعة من المؤشرات التي تقيس أدائهم في هذا الخصوص، وانطلاقاً من تحديد المؤشرات وفقاً Kaplan و Norton تكون من خلال طرح السؤال: من أجل تحقيق رؤيتنا وتنفيذ استراتيجيتنا كيف يجب أن نرضي عملائنا؟ وبناء على اجابات هذا السؤال يتم تحديد مؤشرات هذا البعد (بخلف و حامدي، 2020، صفحة 203)، حيث يجب أن تتم عملية التقييم من وجهة نظر الزبائن وتحديد أهم العوامل التي تحدد رضاهم كالسعر، جودة المنتج، نسبة الابداع في المنتج، خدمة الزبون... الخ. (كحيط و مدلول، 2020، صفحة 251)

3. **بعد العمليات الداخلية:** ويقصد بالعمليات الداخلية جميع الأنشطة والفعاليات التي تتم داخل المؤسسة بهدف تنفيذ استراتيجياتها وتحقيق أهدافها، والفرق بين المنظور التقليدي لتقييم أداء العمليات الداخلية ومنظور بطاقة الأداء المتوازن هو أن المنظور التقليدي يعتمد على مراقبة وتحسين العمليات الداخلية الموجودة حالياً في المؤسسة، في حين منظور بطاقة الأداء المتوازن يقوم على أساس البحث في العمليات التي تضيف قيمة للمؤسسة فإن كانت موجودة يتم البحث في كيفية تحسينها وتطويرها وان كانت غير موجودة يتم اعتمادها والعمل على التفوق فيها بهدف تحقيق أهداف المؤسسة (هادي، 2021، صفحة 131)، ومن أبرز مؤشرات بعد العمليات الداخلية نجد معدل الزيادة في الطاقة الإنتاجية لآلات المؤسسة، معدل دوران المخزون، معدل زمن انجاز مختلف الأعمال، معدل الإنتاج المعيب والتالف، معدل تعطل الآلات، الالتزام بتوقيت ايصال المنتجات الى الزبائن... الخ. (قريشي، 2014، صفحة 181)

4. **بعد التعلم والنمو:** ينظر بعد التعلم والنمو في العوامل التي تساهم في تطور المؤسسة واستمراريتها سواء من ناحية تطوير خبرات وكفاءات عمالها، استخدامها لأنظمة معلومات متطورة... الخ (قريشي، 2014، صفحة 182)، ومن أبرز مؤشرات

بعد التعلم والنمو نجد معدل دوران العمال، ولاء العمال، الغيابات، نسبة العاملين لأجهزة الحاسوب، معدل الترتيبات... الخ. (قراوي، 2020، صفحة 125)

5. **البعد البيئي:** تهتم المؤسسة من خلال البعد البيئي بقياس تصرفاتها اتجاه البيئة سواء كانت تصرفات إيجابية أم سلبية، ثم تحديد أهدافها البيئية كإنتاج منتجات صديقة للبيئة أو التحكم في الإنبعاث الخطر من المصانع أو التخلص من المخلفات بشكل آمن... الخ، ثم مراقبة وتقييم أدائها في سبيل تحقيق هذه الأهداف، ومن أبرز مؤشرات تقييم الأداء البيئي نجد عدد الشكاوي البيئية من العمال والمجتمع سنويا، عدد الحوادث البيئية سنويا، كمية مياه الصرف لكل وحدة إنتاج، حجم الطاقة المستهلكة، الاستهلاك الاجمالي للمياه والغاز سنويا... الخ (محمادي، 2022، الصفحات 146-147)

6. **البعد الاجتماعي:** يهتم البعد الاجتماعي بتقييم أداء المؤسسة اتجاه أهدافها الاجتماعية سواء تلك المتعلقة بأفراد المؤسسة أو بأفراد المجتمع الخارجي على اعتبار أن تحقق الأداء الاقتصادي مشروط بتحقيق الأداء الاجتماعي، ومن أبرز مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة التوظيف، التكوين والتعليم، الصحة والسلامة المهنية، صحة وسلامة المستهلكين... الخ. (عمري، 2021، صفحة 51)

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل تسليط الضوء على الجوانب المهمة في الاطار النظري للمحاسبة الإدارية، حيث تطرقنا الى ماهية المحاسبة الإدارية ودورها في تطوير أداء المؤسسة الاقتصادية وأهم الأدوات التقليدية والحديثة التي تعتمد عليها، وقد توصلنا الى مجموعة من الإستنتاجات يمكن تلخيصها على النحو الآتي:

- كفاءة وفعالية نظام المحاسبة الإدارية مرتبط بمدى كفاءة وفعالية العديد من الأنظمة والفروع المحاسبية الأخرى كالمحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، نظام الرقابة الداخلي... الخ؛
- رغم القصور والنقائص التي تعاني منها أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية إلا أنها مازالت الى حد يومنا هذا تغطي بعض الإحتياجات المهمة للإدارة، وتساهم في تحقيق كفاءة وفعالية الأنشطة الداخلية للمؤسسة؛
- ظهور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة كان نتيجة لتلبية الإحتياجات الحديثة للإدارة، والتي ترتبت عن المتطلبات الحديثة لبيئة الاعمال الحديثة، ولتوفير ما عجزت عن توفيره الأدوات التقليدية؛
- مخرجات المحاسبة الإدارية يجب أن تمتاز بمجموعة من الخصائص النوعية مثل الوضوح، الملائمة، جاهزيتها في الوقت المناسب... الخ، حتى تحقق الفائدة المنتظرة منها.

الفصل الثالث

علاقة المراجعة الداخلية بمخرجات المحاسبة

الإدارية في المؤسسة الإقتصادية

تمهيد:

تعطي الإدارة ومتخذي القرارات في المؤسسة أهمية كبيرة لمخرجات المحاسبة الإدارية لما لها من دور كبير في تحقيق فعالية الوظائف الداخلية كالتخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة واتخاذ القرارات، وحجم الاعتماد على هذه المخرجات مرتبط بمدى مصداقيتها وواقعيتها وقدرتها على توفير المعلومات اللازمة المفيدة والملمية لاحتياجات الإدارة، ومن أجل ضمان ذلك تسخر الإدارة الآليات اللازمة للتأكد من مدى كفاءة وفعالية مراحل إنتاج هذه المخرجات و مدى جودة وملائمة الإجراءات المتبعة في سبيل تحقيق ذلك.

وعليه جاء هذا الفصل بهدف تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية من خلال تحسين مخرجات كل من التحليل المالي، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC ونظام التكلفة المستهدفة، وتم اختيار هذه الأدوات الثلاثة لأنها ستكون محل دراستنا في الفصل التطبيقي، وتتمثل مباحث هذا الفصل في:

المبحث الأول: استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات التحليل المالي

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية للتكاليف

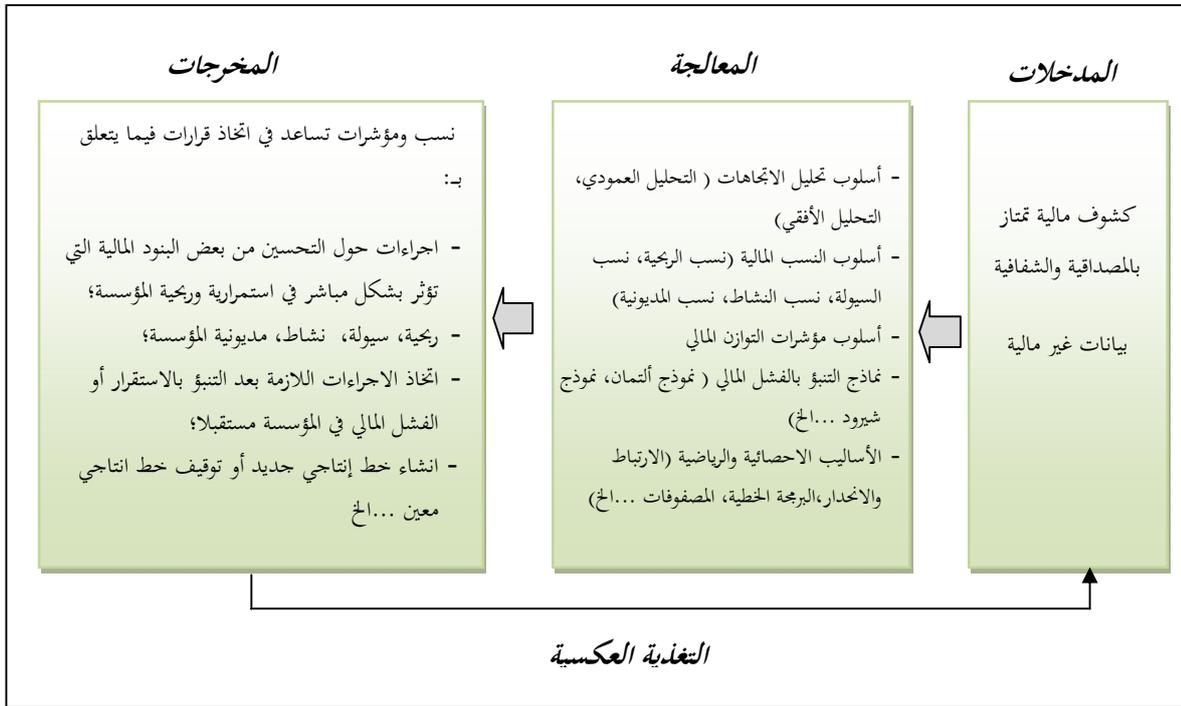
المبحث الثالث: استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

المبحث الرابع: استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة

المبحث الأول: استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات التحليل المالي

يعتبر التحليل المالي أحد أهم أدوات المحاسبة الإدارية التي تستخدم في تحويل البيانات المتضمنة في الكشوف المالية الى معلومات تستخدم كأساس لاتخاذ مختلف القرارات الأساسية في المؤسسة، ونظرا لأهمية هذه المعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات تسعى الإدارة بشكل دائم الى تحسينها من خلال المراجعة الداخلية كأحد أهم الآليات التي تهتم بتوفير المصدقية والشفافية اللازمتين للمعلومات المالية التي تستخدم في اتخاذ مختلف القرارات. ونقدم الشكل الآتي والمتمثل في أركان التحليل المالي كنظام للمعلومات (المدخلات، المعالجة، المخرجات، التغذية العكسية)، كخطوة أولية لإظهار مراحل عملية إنتاج مخرجات هذا النظام، والذي سنبنى على أساسه باقي مطالب هذا المبحث:

الشكل رقم (18): أركان التحليل المالي كنظام للمعلومات



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على كل ما تقدم حول التحليل المالي¹

المطلب الأول: علاقة المراجعة الداخلية بنظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني (المحوسب)

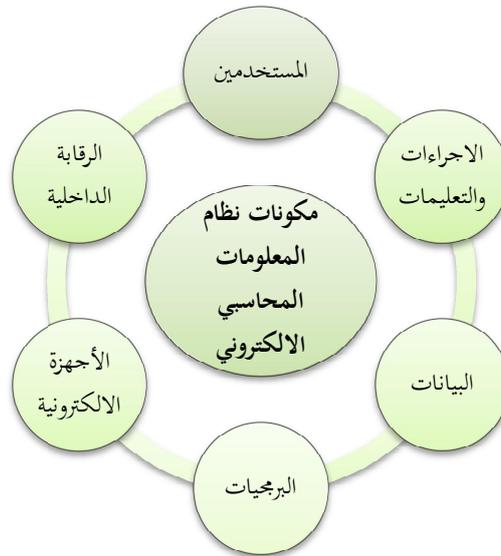
تشهد المحاسبة اليوم العديد من التطورات سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية خاصة فيما يتعلق بالتوجه المحاسبي نحو استخدام الانظمة التكنولوجية بدل الأنظمة اليدوية كاستخدام الحاسوب والبرامج المحاسبية بمختلف وظائفها و أنواعها، وهو ما وضع المراجع الداخلي أمام تحدٍ للتحكم في مختلف المخاطر المصاحبة لهذه الأنظمة للاستفادة من مختلف امتيازاتها بكل كفاءة وفعالية.

¹ أنظر الفصل الثاني الصفحات (68-71)

أولاً. تعريف نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني:

ان استخدام أجهزة الكمبيوتر في بيئة الاعمال المحاسبية يؤثر في أنظمة المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية من خلال سرعة التشغيل، سرعة الاسترجاع، توفير مساحات أكبر للتخزين فضلا عن معالجة البيانات بكل كفاءة وزيادة جودة القوائم المالية سواء من حيث الشكل أو التوقيت من خلال تقليل الأخطاء الحسابية الناتجة عن التخلي عن العنصر البشري. (AL-Bachtawi & AL-Husbn, 2013, p. 76)، وفي إطار ذلك عرفت الجمعية الامريكية لنظم المعلومات (AISA) نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على أنه "نظام آلي يعمل على جمع وتنظيم وتبويب المعلومات ثم عرضها من أجل استخدامها من طرف الجهات ذوي العلاقة في عمليات التخطيط والرقابة وباقي الأنشطة التي تمارسها المؤسسة" (بوركايب، 2015، صفحة 264)، فهو "النظام المحاسبي الذي يعتمد على الأجهزة التكنولوجية والبرمجيات المحاسبية في مسك الحسابات ومعالجة البيانات وتسمى أيضا بنظم المعلومات المستخدمة للحاسوب" (حسين و أحمد، 2021، صفحة 86)، وتعتبر "هيكل أو وحدة تستخدم في تنفيذ المهمة المحاسبية، وتشمل مجموعة متكاملة من الوثائق والسجلات والتقارير والمهام والإجراءات والترتيبات التي يمكن من خلالها جمع البيانات المالية المتعلقة بالمعاملات الاقتصادية، وتحليلها وتسجيلها وتلخيصها وتفسيرها باستخدام الحاسوب ومختلف البرامج المحاسبية" (Khattab, 2016, p. 123)، ومنه يمكننا تعريف نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على أنه "النظام المحاسبي الذي يعالج مدخلاته باستخدام الحاسوب والبرامج المحاسبية من أجل الحصول على معلومات مالية تلي احتياجات مستخدميها". وهنا تجدر الإشارة الى أن نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني يتكون من مجموعة من العناصر الأساسية التي تتفاعل فيما بينها من أجل إنتاج معلومات مالية تلي احتياجات مستخدميها من داخل المؤسسة وخارجها، يمكن توضيحها من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (19): مكونات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني



Source :Ahmed Gaid Nouredi, Helaili Islam, **The contribution of the ERP system to the activation of the accounting information system in the economic institution**, Ramah for research and studies, 2020, p. 407

من الشكل أعلاه تتمثل مكونات نظام المعلومات المحاسبي في كل من المستخدمين، الاجراءات والتعليمات (الخطوات والمراحل والقواعد والقوانين المحددة محل الواجب تنفيذها والالتزام بها خلال إنتاج المعلومات المالية)، البرمجيات (البرامج المحاسبية والبرامج الاخرى التي يتم استخدامها لمعالجة مختلف البيانات المحاسبية)، الأجهزة الالكترونية (أجهزة الكمبيوتر، سكاينير، الطابعات... الخ)، الرقابة الداخلية (تطرقنا الى مفهومها خلال الفصل الأول). كما تجدر الاشارة الى أهمية وجود تفاعل بين كل المكونات لضمان كفاءة وفعالية هذا النظام في إعداد المعلومات المالية، ونجاح ذلك يعتمد على مدى الالتزام بالإجراءات والتعليمات ومدى فاعلية الرقابة الداخلية في المؤسسة.

ثانيا. مخاطر نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني:

بالرغم من حجم المزايا التي يوفرها هذا النوع من النظم إلا أنه يصاحبه العديد من المخاطر الأخرى التي تهدد مصداقية وشفافية مخرجات هذا النظام، والهدف الرئيسي من مراجعة نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني هو تسليط الضوء على البنية التقنية من الناحية الأمنية ومدى ملاءمتها لاحتياجات النظام وأهدافه (Benyounes, 2013, p. 128)، وتتمثل أهم مخاطر نظام المعلومات المحاسبي في (بوركايب، 2015، الصفحات 33-43):

- **مخاطر البيئة المحيطة بتشغيل النظام المحاسبي الالكتروني:** وهي المخاطر الناتجة عن وجود خلل في الحواسيب المستخدمة في تطبيق النظام ومختلف البرامج التي يعمل بها كمخاطر التشغيل (عدم وجود تأمين كافي للنظم، ضعف صيانة الأجهزة، سهولة الاختراق المؤثر).
- **مخاطر مدخلات النظام:** وهي المخاطر الناتجة عن مشاكل في التصميم كتلك المتعلقة بضوابط الادخال الالكتروني من خلال وضع مدخلات خاطئة أو ادخال العملية أكثر من مرة دون أن يكون هناك تنبيهات تمنع حدوث ذلك.
- **مخاطر تشغيل النظام:** وهي تلك المخاطر الناتجة عن مشاكل في التصميم والمتعلقة بضوابط المعالجة الالكترونية وليس بالضرورة أن تكون لأسباب سوء البرمجة بل قد تعود أيضا لعدم رغبة المؤسسة بالتصريح بكل استخداماتها.
- **مخاطر مخرجات النظام:** وهي المخاطر الناتجة عن عدم كفاية ضوابط الاخراج الالكترونية في سرقة البيانات أو القدرة على تغييرها أو الكشف عنها دون وجود ترخيص بذلك.

ثالثا. مراجعة نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني:

في ظل استخدام الأجهزة الالكترونية في البيئة المحاسبية أصبح المراجعون مطالبين بامتلاك قدرات وكفاءات عالية تسمح لهم بالتعامل باحترافية مع المتطلبات الحديثة للبيئة المحاسبية، والمقصود بمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية هو فحص الحسابات في ظل البيئة الالكترونية، وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر ضمن عملية مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وهنا يكون المراجع بحاجة الى خبرات أطراف آخرين متخصصين في مجال التكنولوجيا وتكنولوجيا المعلومات بسبب طبيعة المجال والتعقيدات التي يمتاز بها، لذلك من الضروري أن يكون من ضمن فريقه مراجع متخصص في مراجعة ومراقبة تكنولوجيا المعلومات. (بوركايب، 2015، صفحة 268)

1. أساليب المراجعة الداخلية باستخدام الحاسوب:

يستخدم المراجع في هذا الإطار مجموعة من البرامج التي تساعد في عملية المراجعة وعادة ما تحتاج الى مهارات وخبرة كبيرة في الحاسوب، وتشمل طرق المراجعة باستخدام الحاسوب على (كليات و بنية، 2016، صفحة 23):

- **أسلوب المحاكاة المتوازية:** وفقا لهذا الأسلوب يقوم المراجع بمعالجة عينات من بيانات المؤسسة باستخدام برنامج محاسبي مشابه للبرنامج الذي تستخدمه المؤسسة، ثم مقارنة مخرجات هذه البرامج لنفس العينة للتأكد من فعالية برنامج المؤسسة، ولكن لا بد من أن يأخذ المراجع بعين الاعتبار طبيعة المعلومات المختارة في العينة وحساسيتها.
 - **أسلوب البيانات الإختبارية:** وفقا لهذا الأسلوب يقوم المراجع بالتأكد من سلامة برامج التشغيل من خلال إعداد بيانات وهمية وإدخالها الى أنظمة التشغيل والتأكد من معالجتها بطريقة سليمة.
 - **برامج المراجعة:** وهي برامج مخصصة لعملية المراجعة وتنقسم الى برامج خاصة تكون مصممة من طرف خبراء بشكل خاص لمؤسسة معينة وفقا لاحتياجاتها والمميزات التي تريد أن تتوفر عليها هذا البرنامج، وبرامج عامة لا تكون مصممة بشكل خاص لمؤسسة معينة بل مصممة بشكل يناسب مختلف المؤسسات بشكل عام.
2. اجراءات مراجعة المعلومات المحاسبية في ظل استخدام نظم المعلومات الالكترونية:

ويمكن تقسيم اجراءات مراجعة المعلومات المحاسبية في ظل المعالجة الالكترونية الى اجراءات مراجعة المدخلات، اجراءات مراجعة عملية معالجة البيانات و اجراءات مراجعة المخرجات، كالاتي (الذبية، الرمحي، و الجعيدي، 2011، الصفحات 44-46):

أ. اجراءات مراجعة المدخلات: تمر عملية مراجعة المعلومات المحاسبية الكترونيا بمجموعة من المراحل يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:

- **مراقبة البيانات:** تتم مراقبة البيانات باستخدام مجموعة من الأساليب التي يتم من خلالها التأكد من مدى قانونية وشرعية هذه البيانات كاستخدام:
 - أسلوب الرقابة بالتغذية الراجعة من خلال تحديد نموذج للفواتير التي يمكن قبولها واعتمادها وتسمى "بنموذج الاعتماد" وهي تلك التي تحمل مصادقة الزبون عليها.
 - أسلوب المستندات المرتدة.
 - من خلال استخدام وسائل الاتصال التقليدية كالفاكس، الهاتف، البريد الالكتروني... الخ، للتأكد من مصداقية بعض البيانات.
 - أسلوب المراقبة المزدوجة للبيانات من خلال مراجعتها من أكثر من موظف.
- **تسجيل البيانات:** من خلال:
 - استخدام النماذج المعدة مسبقا بشكل محكم مثل: نموذج استلام البضاعة، نموذج خروج المواد الأولية من المخزن الى المصنع... الخ.

- توقيع المشرف وتسمى " بالمراقبة الإشرافية" يتحمل فيها المشرف الموقع مسؤولية توقيعه، وتسمى أيضا بالمراقبة المزدوجة للبيانات.
- إعداد البيانات لمعالجتها بالكمبيوتر: يتم خلال هذه المرحلة تجهيز المعلومات التي يتم ادخالها الى الكمبيوتر عن طريق فرزها وتنظيمها وترتيبها وتحديد المستندات الأصلية.
- اختبارات التنقيح: وهي الاختبارات التي يتم القيام بها من أجل التأكد من سلامة حقول المدخلات وهي اختبارات منطقية من خلال ادخال معلومة خاطئة واكتشاف طريقة تعامل الكمبيوتر مع هذه المعلومة على سبيل المثال: رقم مجموعة حسابات الزبائن هو 41 فيتم تسجيل هذه العملية باستخدام رقم آخر.
- التحقق من امكانية الاتصال بأجهزة الكمبيوتر: التأكد من أن النظام يسمح عند الطلب من الوصول الى البرامج والبيانات المخزنة، وكذلك الاتصال بأجهزة الأخرى المصرح بها.
- ب. إجراءات مراجعة عملية معالجة البيانات: تركز اجراءات مراجعة عملية المعالجة للبيانات على ضمان المعالجة السليمة والصحيحة للبيانات وتنبية المستخدم في حال حدوث أي عمليات غير منطقية ولا تتوافق مع طبيعة التصميم الذي صممت من أجله برامج المعالجة، ويتم بناء على ذلك:
- الرقابة على المجموع: يتأكد من خلالها المراجع بشكل شخصي من عينة من المجموع المالية كمجموع مبالغ الدفعات النقدية، إجمالي الرواتب، المبيعات الآجلة... الخ، ومجموع أخرى كالتأكد من عدد السجلات، عدد فواتير المبيعات... الخ.
- استخدام برمجيات رقابية خاصة بالحاسوب للتأكد من عدم وجود فراغات وتتابع للأرقام وأرقام الحسابات.
- التحقق من اشتغال برامج الصيانة، ومن وجود برامج رقابية لا يمكن إزالتها تمكن من الاحتفاظ بعدد السجلات أو المجموعات الرقمية.
- التأكد من العمليات الحسابية المزدوجة من خلال القيام بنفس العملية الحسابية أكثر من مرة وإجراء المطابقة.
- ج. إجراءات مراجعة المخرجات: تركز اجراءات مراجعة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني على توفير أساليب الرقابة على حفظ البيانات وإجراءات الرقابة على المخرجات المطبوعة، ويقصد بـ:
- أساليب الرقابة على حفظ البيانات (اجراء النسخ الاحتياطي للبيانات): تتم هذه العملية في غالب الأمر باستخدام وسائل رقابة آلية تضمن النقل والنسخ لكافة محتويات حقول البيانات على وسيلة التخزين، كما تضمن تسجيل كل مجاميع المخرجات كأرصدة حسابات الدائنين والمدينين.
- أساليب الرقابة على المخرجات المطبوعة: ومن أهمها الرقابة على نماذج المخرجات المطبوعة المرقمة والمحدد شكلها بشكل مسبق كالشيكات، التقارير الإدارية، أوامر القبض، أوامر الدفع... الخ، إضافة الى الرقابة على توزيع المخرجات المطبوعة كالمعلومات التي تستخدم في جداول الرواتب، أسماء الزبائن وأرصدتهم... الخ.

المطلب الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بجودة الكشوف المالية

تعتبر الكشوف المالية من أهم مدخلات التحليل المالي كقاعدة للبيانات يعتمد عليها المحلل في تطبيق مختلف أساليب التحليل المالي، لذا تمتعها بالجودة الكافية يساهم في منح ثقة للمحلل في استخدامها واستخراج النسب والمؤشرات اللازمة وتحليلها، ومن جهة أخرى يمنح ثقة للإدارة في استخدام مخرجات التحليل المالي في عملية اتخاذ القرار، وبناء على ذلك سنحاول من خلال هذا المطلب إبراز دور المراجع الداخلي في تحسين جودة الكشوف المالية من خلال فحصها والتأكد من خلوها من أي أخطاء أو انحرافات من شأنها أن تؤثر في مخرجات التحليل المالي.

أولاً. تعريف جودة الكشوف المالية:

بالرغم من تعدد التعريفات الممنوحة لجودة الكشوف المالية إلا أن جملها تؤكد على أنها مرتبطة بمدى تمتع هذه الأخيرة بالدقة، المنفعة، الفاعلية والكفاءة وتعتبر هذه الخصائص هي نفسها معايير قياس جودة الكشوف المالية، وتم تعريف هذه الأخيرة على أنها " الخصائص الرئيسة التي يجب أنه تتسم بها المعلومات المالية المفيدة لكل مستخدم الكشوف المالية (الشيرازي، 1990، صفحة 195)، فهي الدقة التي تنقل بها الكشوف المالية عمليات المؤسسة من خلال توفير معلومات حقيقية وعادلة حول أدائها ومركزها المالي وتدققاتها النقدية " (Achim & CHis, 2014, p. 94) ، و كما هو محدد في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية وفقاً لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بخصوص أن هناك عناصر متفق عليها في إنتاج تقارير مالية عالية الجودة، والتي تشمل الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية وهي الملائمة، التمثيل الصادق، القابلية للفهم والقابلية للمقارنة والتحقق و حسن التوقيت (Herath & Albarqi, 2017, p. 4).

ومنه تعرف الباحثة جودة الكشوف المالية بأنها " الخصائص النوعية التي يجب أن تمتاز بها المعلومات التي توفرها هذه الكشوف والتي تجعلها مفيدة بالنسبة لمستخدميها كأن تكون قابلة للفهم، بحيث يتم عرضها بطريقة يمكن فهمها حتى من الأطراف غير المتخصصين في المجالات المالية وذلك لا يعني بالضرورة حجب المعلومات الهامة المعقدة، وأن تكون ملائمة وكافية لكل المستخدمين دون أن يميز إلى جهة على حساب الأخرى في عملية الإفصاح، وأن تمتاز بالموثوقية من خلال ضمان خلوها من الانحرافات والأخطاء الجوهرية وأن تكون قابلة للمقارنة مع المعلومات المالية لسنوات سابقة للمؤسسة نفسها أو مع المعلومات المالية لمؤسسات أخرى وأن يتم توفيرها في الوقت المناسب "

ثانياً. المراجعة الداخلية للكشوف المالية وفقاً للمعايير الدولية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية:

تمر مهمة المراجعة الداخلية بمجموعة من المراحل والعمليات التي حدتها وضبطتها المعايير الدولية لممارسة مهنة المراجعة من خلال معايير الأداء، والتي كنا قد تطرقنا لها خلال الفصل الأول وسنحاول فيما هو آت اسقاط هذه المراحل على عملية مراجعة الكشوف المالية كمدخلات للتحليل المالي، وقد قسمت المعايير الدولية للمراجعة الدولية أداء مهمة المراجعة إلى ثلاث مراحل أساسية والمتمثلة في مرحلة التخطيط ثم مرحلة التنفيذ ثم مرحلة تبليغ النتائج (معهد المراجعين الداخليين IIA، 2017، الصفحات 10-20):

1. التخطيط لمهمة مراجعة الكشوف المالية: يجب أن يضع المراجع الداخلي خطة عمل لمهمة مراجعة الكشوف المالية ويجب أن تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توقيتها، والموارد المخصصة لها، حيث يجب أن تأخذ هذه الخطة بعين الاعتبار أهداف المؤسسة إستراتيجياتها ومخاطرها ذات الصلة بمهمة مراجعة الكشوف المالية، حيث يجب على المراجع الداخلي في إطار التخطيط لمهمة مراجعة الكشوف المالية (معهد المراجعين الداخليين IIA، 2017):

- تحديد الهدف من عملية مراجعة الكشوف المالية والمتمثل في ضبط وضمان مصداقية الكشوف المالية بما يتناسب مع استراتيجيات المؤسسة المتعلقة باستخدام الإدارة لمخرجات التحليل المالي في عملية اتخاذ القرار؛
- تحديد المخاطر المحتملة أثناء عملية المراجعة كمخاطر عدم اكتشاف أخطاء جوهرية معينة ضمن الكشوف المالية والتي من شأنها أن تؤثر في عملية التحليل المالي كأن تضخم أو تقلص حجم النسب والمؤشرات المالية المحسوبة على أساسها، أو خطأ في تحديد حجم عينة المراجعة أو عدم كفايتها... الخ، ومنه على المراجع الداخلي وضع الاجراءات الرقابية المناسبة للتحكم في هذه المخاطر؛
- تحديد مدى كفاية وفعالية مقاييس تقييم الحكومة وإدارة المخاطر والضوابط الرقابية في المؤسسة بشكل عام ويمكن أن تشمل مقاييس التقييم السياسات والإجراءات الموضوعية من الطرف الإدارة، الأنظمة والقوانين المفروضة من طرف مختلف الجهات الرسمية والإرشادات والتوجيهات المتأتية من القطاع أو المهنة، فإن لم تكن هذه الأخيرة كافية وفقاً لتقييم المراجع فيجب أن يقترح على الإدارة اجراءات أخرى مناسبة يضمن من خلالها عدم تؤثر عملية مراجعة الكشوف المالية؛
- تحديد نطاق عملية المراجعة بحيث تكون الكشوف المالية محل المراجعة كافية ومناسبة لأساليب التحليل المالي المطبقة من طرف المؤسسة فإن كانت المؤسسة تهتم بتحليل الميزانية وجدول حساب النتائج فقط فهنا سيكون نطاق المراجعة هو الميزانية وجدول حساب النتائج، وإن كانت المؤسسة تهتم بتحليل حسابات رؤوس الاموال فقط هنا سيكون نطاق المراجعة هو جدول تغيير الاموال الخاصة... الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار الوحدات والوثائق والسجلات والأفراد والفترة الزمنية التي تدخل ضمن إطار عملية المراجعة؛
- تحديد الموارد المناسبة والكافية لتحقيق أهداف عملية مراجعة الكشوف المالية وإنهائها ضمن التوقيت المحدد وتنقسم الموارد الى بشرية (كعدد المراجعين المساعدین المناسب لإنهاء عملية المراجعة في التوقيت المناسب)، مالية (كتكلفة برامج المراجعة والتنقلات والخدمات الاستشارية) معنوية (كالكفاءات والخبرات والتحفيزات اللازمة)؛
- وضع برنامج عمل يعكس الهدف من عملية مراجعة الكشوف المالية، ويجب أن يتضمن هذا البرنامج الاجراءات اللازمة لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات أثناء تنفيذ عملية المراجعة، حيث يجب أن تتم المصادقة على هذا البرنامج من الإدارة العليا أو الأطراف ذوي العلاقة وأي تعديل قد يطرأ عليه قبل مباشرة تنفيذه.

2. تنفيذ مهمة مراجعة الكشوف المالية: تمر عملية تنفيذ مهمة المراجعة الداخلي للكشوف المالية بمجموعة من الخطوات يمكن تلخيصها في الآتي:

■ يجب على المراجع الداخلي جمع المعلومات المتمثلة في أدلة الاثبات الكافية والمنقعة التي تقوم على حقائق واقعية لجميع الأحداث الاقتصادية المسجلة ضمن الكشوف المالية محل المراجعة، وتتعدد طرق جمع أدلة الاثبات بين فحص الفواتير، وصول الإدخال والإخراج، السجلات المحاسبية، المقابلة، الاستبيان، الملاحظة العينية، إعادة الاحتساب والتأكد من المجاميع لعينة من العمليات، التأكد من صحة وأمن البرامج المحاسبية المستخدمة عن طريق إعادة احتساب عينة من العمليات يدويا أو باستخدام برامج أخرى والمقارنة بين النتائج في الحالتين... الخ، وكل استنتاجات المراجع الداخلي يجب أن تكون مبنية ومدعمة بأدلة الاثبات المناسبة لها؛

■ يجب أن يتأكد المراجع الداخلي من أن عملية إعداد الكشوف المالية موافقة لما تنص عليه المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المعمول به؛

■ يجب على المراجع الداخلي توثيق كافة المعلومات التي اعتمد عليها في بناء استنتاجاته ونتائج مهمة المراجعة، ويجب أن يضع الاجراءات الرقابية اللازمة للحفاظ على الملفات المتضمنة للمعلومات وأن تكون مسألة الاطلاع عليها من طرف أي جهات داخلية أو خارجية مسبقة بموافقة تمنح من الإدارة العليا أو المستشار القانوني في المؤسسة، ويجب أن يقف المراجع الداخلي بنفسه على وضع قواعد لتخزين هذه الملفات على أن تكون منسجمة مع توجهات المؤسسة وأي متطلبات تشريعية أو متطلبات أخرى ذات علاقة.

■ يجب على المراجع الداخلي الاشراف على عملية مراجعة الكشوف المالية بالشكل المناسب الذي يسمح بتحقيق أهداف مهمة المراجعة من خلال التأكد من أن المراجعون المساعدون ملتزمين ببرامج العمل المصادق عليه من الإدارة العليا والأطراف ذوي العلاقة، والتأكد من جودة الأداء وتكون هذه العملية بمثابة عملية تقييم مستمرة لأداء فريق مراجعة الكشوف المالية وتحديد الانحرافات وتعديلها بشكل فوري مما يؤدي الى تطوير فريق العمل بشكل مستمر، ويجب عليه توثيق كافة الاثبات الدالة على اتمام عملية الاشراف.

3. تبليغ نتائج مهمة المراجعة (تقرير المراجعة الداخلية للكشوف المالية): تتم عملية تبليغ نتائج مهمة مراجعة الكشوف المالية تحت مجموعة من الاعتبارات أهمها:

■ يجب أن يتضمن تقرير المراجع الداخلي نتائج مهمة المراجعة ومختلف الاستنتاجات القابلة للتطبيق والتوصيات المناسبة، ويجب أن يكون رأيه حول مصداقية الكشوف المالية معتبرا لتوقعات الإدارة العليا والمجلس والأطراف المعنية الأخرى، وبمعنى آخر يجب أن تكون الاستنتاجات أو التوصيات (حسب التصنيفات المعتمدة في طرح النتائج) مرتبة حسب أهميتها بالنسبة للإدارة العليا والمجلس والأطراف المهنية الأخرى، كأن يرتب المراجع الداخلي الأخطاء المكتشفة في الكشوف المالية حسب درجة تأثيرها على عملية التحليل المالي؛

■ في إطار عملية إبلاغ النتائج يجب أن يوضح المراجع الداخلي الأداء المرضي للكشوف المالية والقائمين على إعدادها؛

■ في حالة كانت نتائج المراجعة سيتم تبليغها الى جهات خارجية فيجب أن يضع بشكل مسبق قيود تداول واستعمال هذه النتائج؛

- يجب أن تكون جميع التبليغات صحيحة وأمينية في الاستناد الى أدلة اثبات واقعية، وأن تكون محايدة وغير متحيزة وناجحة عن تقييم منصف وأن يتم استخدام مصطلحات يسهل فهمها وموجزة ، كما يجب أن تكون التبليغات مفيدة وبناءة وشاملة لكل المعلومات والمشاهدات الهامة وتكون مقدمة في التوقيت المناسب؛
 - اذا تضمن التبليغ النهائي خطأ أو سهواً من طرف المراجع الداخلي يجب أن يتم الإبلاغ بالمعلومات المصححة لجميع الاطراف المتلقية للتبليغ الأول؛
 - يجب أن يقدم المراجع الداخلي تقريره فقط للأطراف التي يضمن من خلالها أن نتائج مهمة المراجعة ستحظى بالعناية الكافية؛
 - يجب أن يضع المراجع الداخلي الأسباب التي تبرر رأيه حول مصداقية الكشوف المالية سواء كان رأيه إيجابي أو سلبى؛
- يجب على المراجع الداخلي متابعة سير العمل من خلال ضمان تنفيذ الاجراءات الموضوعية من طرف الإدارة جراء الملاحظات والتوصيات المقدمة ضمن تقريره.

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بنسب الربحية ونسب المديونية

تعدد أساليب التحليل المالي بين الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة وكلاهما يكملان بعضهما البعض في تحليل وتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم أدائها المالي من جوانب مختلفة، مما يساهم في منح متخذ القرار قاعدة بيانات كافية وملائمة تغطي كافة الجوانب التي يحتاجها. وسنركز خلال هذا المطلب على التحليل باستخدام النسب المالية ودور المراجع الداخلي في تحسين كل من نسب الربحية ونسب المديونية.

أولاً. مفهوم التحليل باستخدام النسب المالية:

يعتبر التحليل المالي باستخدام النسب المالية من أقدم أساليب التحليل وأهمها ، وهي تدرس العلاقات بين القيم المحاسبية الواردة في الكشوف المالية وتكون منظمة بشكل يسمح بتقديم دلالات واضحة حول الوضعية المالية والأداء المالي للمؤسسة، حيث نجد أن التحليل باستخدام النسب المالية يقوم على مبدأ النسبية من أجل إبراز طبيعة العلاقة وإضفاء المعنى والدلالة الكافيتين ليعكس ذلك على أداء المؤسسة، وهنا لا بد أن تكون القيم المشكلة للنسبة مختارة بشكل يساهم في تقديم معلومات مالية ملائمة تستخدم في عملية اتخاذ القرار (النعمي و التميمي، 2007، صفحة 87)، ومنه يجب أن يكون المحلل المالي يمتاز بكفاءة وخبرة كافيتين حتى يكون قادر على التحكم في جميع بنود الكشوف المالية واستخراج تلك التي تربطها علاقة ببعضها البعض بكل دقة، والتي يمكن أن يصل من خلالها الى معلومات ملائمة لتشخيص الأداء المالي ومساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات المناسبة.

وتجدر الإشارة الى أن تحليل نسبة معينة أو نسب في لحظة زمنية معينة لكشوف سنة مالية معينة، لا يمكن أن نحكم من خلالها على الأداء المالي للمؤسسة بل يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار العديد من العوامل الأخرى أهمها حركة هذه النسب لفترة خمس سنوات على الأقل لمعرفة هل هي تسير في اتجاه موجب أو اتجاه سالب، إضافة الى التأكد من ما اذا كانت هذه السنة المالية تمتاز بخصوصية كتأثرها بعوامل بيئية مثل التغييرات السياسية والاقتصادية الوطنية والدولية، ففي هذه الحالة حتى وان كانت هذه النسب تشير الى أداء منخفض فلا يمكن أن نحكم على أداء المؤسسة بالسالب لأن ذلك يعود الى عوامل خارجية لا يمكن

التحكم فيها، ومن بين العوامل التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار أيضا عملية المقارنة مع المؤسسات المنافسة فأحيانا حتى وان كانت النسب ذات مؤشرات موجبة بالنسبة للمؤسسة إلا أنه عند مقارنتها مع المؤسسات المنافسة نجد أن أداء المؤسسة منخفض مقارنة بأداء المؤسسات المنافسة التي تنشط في نفس المجال وفي ظروف مشابهة لظروف المؤسسة.

ومن أجل تغطية كل الجوانب المهمة والوصول الى قاعدة بيانات كافية لتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة والحكم على أدائها لابد من توظيف مختلف أساليب التحليل المالي التقليدية والحديثة اللازمتين لفهم وتفسير الحالة وإيجاد الحلول المناسبة لمختلف المشكلات المطروحة.

ثانيا. دور المراجعة الداخلية في تحسين نسب الربحية:

تقيس نسب الربحية كفاءة المؤسسة وقدرتها على توليد الربحية من خلال استخدام وتوظيف مختلف الموارد المالية كالعائد الذي تحققه المؤسسة جراء استخدام أصولها، والعائد على حقوق الملكية، عائد المبيعات... الخ، (كراجة، رابعة، السكران، موسى، و يوسف، صفحة 198) وتتمثل أهم نسب السيولة في الآتي:

الجدول رقم (12): نسب الربحية

النسبة	المعادلة	الغرض منها
العائد على مجموع الأصول	= صافي الربح بعد الضريبة / مجموع الأصول	تقيس هذه النسبة كفاءة المؤسسة في تشغيل أصولها من أجل تحقيق الأرباح، إضافة الى أنها نسبة جيدة لمقارنة ربحية المؤسسات الأخرى في تشغيل أصولها
نسبة العائد على حقوق الملكية	= صافي الربح بعد الضريبة / حقوق الملكية	تقيس هذه النسبة كفاءة المؤسسة في تشغيل أموال المساهمين (الأسهم العادية) وتحقيق أرباح منها.
نسبة العائد الى رأس المال المستخدم	= صافي الربح بعد الضريبة / رأس المال المستخدم	تقيس هذه النسبة كفاءة استخدام الأموال التي قدمها المساهمين والدائنين وتحقيق الأرباح منها. رأس المال المستخدم = رأس المال المدفوع + حقوق الملكية الأخرى + الخصوم طويلة الأجل.
نسبة ربحية المبيعات	= صافي الربح بعد الضريبة / صافي المبيعات	تبين هذه النسبة قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من خلال المبيعات، كما تستخدم في تبيان الى أي مدى يمكن أن تنخفض سعر الوحدة قبل أن تتحمل المؤسسة خسارة شاملة.

المصدر: أحمد يحيى نواف العمري، استخدام النسب المالية للتنبؤ في مجال الصناعة الفندقية في الأردن، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد

والعلوم الإدارية: جامعة آل بيت، الأردن، 2000، ص ص 35-36

إنطلاقا من الجدول أعلاه:

📌 **صافي الربح بعد الضريبة:** وهو الربح المتبقي بعد اقتطاع جميع المصاريف والنفقات والفوائد والضرائب، والذي خصص له

النظام المحاسبي المالي الحساب رقم 12: النتيجة الصافية ويظهر في (القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008):

- الميزانية: بجانب الخصوم ضمن رؤوس الأموال الخاصة بعد طرح مجموع الأصول من مجموع الخصوم؛
 - حساب النتائج: تحت مسمى صافي نتيجة السنة المالية بعد طرح جميع الأعباء (العادية وغير العادية)، الفوائد والضرائب.
 - جدول تغير الأموال الخاصة: تحت مسمى صافي نتيجة السنة المالية (الرصيد في 31 ديسمبر N).
- ✚ **مجموع الأصول:** وتتمثل في جميع ممتلكات المؤسسة التي يقسمها النظام المحاسبي المالي الى أصول غير جارية وأصول جارية والموجودات وما يمثّلها، كما هي موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (13): الأصول وفق النظام المحاسبي المالي SCF

الأصول	البيان
الأصول الثابتة (غير الجارية)	<ul style="list-style-type: none"> • فارق الشراء ح/207 • التثبيتات المعنوية ح/20 (خارج ح/207) • التثبيتات العينية ح/21 و ح/22 (خارج ح/229) • التثبيتات الجارية إنجازها ح/23 • التثبيتات المالية: • السندات الموضوعة موضع المعادلة-المؤسسات المشاركة ح/265 • المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحق ح/26 (خارج ح/265 ح/269) • السندات الأخرى المثبتة ح/271 و ح/272 و ح/273 • القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية ح/274 و ح/275 و ح/276
الأصول الجارية	<ul style="list-style-type: none"> • المخزونات والمنتجات قيد التصنيع ح/30 الى ح/38 • الزبائن ح/41 (خارج ح/419) • المدينون الآخرون ح/409 و ح/42 مدين و ح/43 مدين و ح/44 مدين (خارج ح/444 الى ح/448) و ح/45 مدين و ح/46 مدين و ح/486 مدين و ح/489 مدين • مدين: ح/444 و ح/445 و ح/447 • الأصول الأخرى الجارية ح/48
الموجودات وما يمثّلها	<ul style="list-style-type: none"> • توظيفات وأصول مالية جارية ح/50 (خارج ح/509) • أموال الخزينة ح/519 وغيرها من المدينين من ح/51 و ح/52 و ح/53 و ح/54

المصدر: القرار المؤرخ في 26 / 07 / 2008، المتضمن لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة

الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس، 2009، ص 32

❖ **عند إقفال السنة المالية على المراجع الداخلي أن:**

- يتأكد من طبيعة التثبيتات ومشروعيتها وقانونية وثائق ملكيتها مبينا هل قيمة الأصل المسجلة تمثل قيمة الاسهام (مساهمة عينة) أم تكلفة شرائه (حالة شرائه) أم تكلفة إنتاجه (حالة إنتاجه من طرف المؤسسة - إنتاج مثبت)، موضحا التكاليف

- المتعلقة بالإنتاج المثبت ويتأكد من تسجيلها في السنة المالية الخاصة بها احتراماً لمبدأ استقلالية الدورات، موضحاً الجهة المكلفة بإنتاجها (إسناد إنجاز خارجي أم إنجاز بوسائل المؤسسة الخاصة) والأحداث المالية المترتبة عن ذلك؛
- على المراجع الداخلي أن يفصل بين التثبيتات المملوكة وتلك المستأجرة، مبيناً تاريخ الاستئجار ومدة الإيجار والإيرادات والتكاليف المترتبة عن عملية الإيجار وما يتضمنه عقد الإيجار من تحديد مسؤوليات التثبيت بين المؤجر والمستأجر، كالاكتلافات، تكاليف الصيانة... الخ؛
 - يتحقق من التثبيتات المتنازل عنها قبل انتهاء عمرها الإنتاجي من خلال فحص أسباب التنازل، سعر التنازل، فائض/ناقص القيمة المترتب عن التنازل، أثر التنازل عن قيمة الرسم على القيمة المضافة وعن اجمالي الاهتلاكات قبل التنازل... الخ؛
 - يتحقق من قيمة السندات المسجلة خاصة ذات القيمة الاسمية المسددة جزئياً ويتأكد من عدد الدفعات المتفق عليها ومن تسجيل الدفعات المسددة وقيمة كل دفعة، وتوضيح قيمة الجزء المسدد من القيمة الاجمالية للسند وقيمة الجزء المتبقي، وفي حالة التنازل عن سندات مساهمة يتأكد المراجع من قيمة الأرباح والخسائر الناتجة عن عملية التنازل؛
 - يحدد طبيعة التثبيتات المالية الأخرى (مكونات الحساب 27 بالنسبة للمؤسسة)، ويتأكد من كونها مسجلة بالقيمة الحقيقية للمقابل المدفوع أو المستلم لاقتناء الأصل، على أن تسجل عند إعادة تقييمها بقيمتها الحقيقية بعد إدراجها الأصلي؛
 - يتأكد من أن كل من الأصول الآتية قد تم إعادة تقييمها وتسجيلها بقيمة تكلفتها المهلكة، وتمثل في (القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 61):

- القروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان والتي لا يجوزها لأغراض المعالاة؛
- التوظيفات المالية الأخرى المحدد أجل استحقاقها والتي لا تنوي المؤسسة حيازتها الى حين استحقاقها وامتلاكها القدرة على ذلك؛
- كل أصل مالي غير مسعر في السوق ولا يمكن تقدير قيمته بصورة صادقة.
- يتأكد من قيمة الفوائد المترتبة عن مختلف التثبيتات المالية الأخرى ويفصل بين الفوائد المسددة وتلك غير المستوفاة أجل استحقاقها ويربط كل أصل بالفوائد المترتبة عليه (المدفوعة والمستحقة مستقبلاً)؛
- **حقوق الملكية (رؤوس الأموال الخاصة):** وهي الفرق بين أصول المؤسسة والتزاماتها ويعتبر القسم الخاص بحقوق الملكية في الميزانية من أهم الأقسام التي تحتوي على بيانات حول حقوق المساهمين وارتباطه بمختلف القوانين التي تنظم المؤسسة في كل دولة، وتتأثر حقوق الملكية بالعديد من التطورات التي تحدث في ميدان العمل (الدهراوي، 2015، صفحة 126)، وتظم وفق النظام المحاسبي المالي كل من (القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، صفحة 29):
- رأس المال الصادر: ح/101، (أو حساب المستغل): ح/108؛
- رأس مال غير مستعان به: ح/109؛
- علاوات واحتياطات - احتياطات مدججة (تخص الكشوف المالية المدججة): ح/104؛
- فوارق إعادة التقييم: ح/105؛
- فارق المعادلة (تخص الكشوف المالية المدججة): ح/107؛

- النتيجة الصافية / النتيجة الصافية حصة المجمع (تخص الكشوف المالية المدجة): ح/12؛
- رؤوس أموال خاصة أخرى، ترحيل من جديد ح/11؛
- إعانات الدولة إن حققت الشروط اللازمة ح/132

وتظهر حقوق الملكية في جانب الخصوم من الميزانية تحت بند رؤوس الأموال الخاصة ويتضمن العناصر سابقة الذكر، كما تظهر في جدول تغير الأموال الخاصة وهو أحد أهم الكشوف المالية التي تظهر حركة كل العناصر التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة كما وضعنا سابقا في تعريف هذا الكشف.

❖ عند إقفال السنة المالية على المراجع الداخلي أن:

- في حال مؤسسة فردية يتأكد المراجع الداخلي من رصيد حساب المستغل (ح/108) وجميع العمليات التي طرأت عليه من مسحوبات، مدفوعات، نتيجة سنة المالية... الخ، وأثر ذلك على أموال الاستغلال (ح/101)؛
- في حال شركة يفحص المراجع الداخلي رأس مال الشركة من خلال التأكد من قيمة رأس المال المطلوب (ح/101) ورأس المال غير المطلوب (ح/109)، والتأكد من استيفاء تاريخ دفع رأس المال غير المطلوب (استدعاء جزء من رأس مال الشركة المتبقي أو كله)، كما يراجع جميع العمليات التي طرأت على رأس المال من رفع، خفض، اندماج... الخ، والآثار المترتبة عن ذلك آخذا بعين الاعتبار تسجيل العلاوات المرتبطة برأس المال بشكل منفصل عن حساب رأس المال الصادر (ح/101) ضمن الحساب (ح/103)، على أن يبين طبيعة العلاوة (علاوة اصدار، انصهار، اسهام، تحويل سندات الى أسهم... الخ)، إضافة الى قيمة الاحتياطات (ح/106) المقرر إدماجها في رأس المال؛
- يفحص المراجع الداخلي كل العمليات التي طرأت على الاحتياطات وطرق توزيعها (على الشركاء، ترحيلها، تغطية بعض الخسائر... الخ)، ويتأكد من احترام المؤسسة للقانون التجاري فيما يتعلق بتكوين الاحتياطات القانونية الخاصة بالشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة (المادة 721 و722 من القانون التجاري، 2007، صفحة 146)، وهي احتياطات إجبارية يلزمها القانون التجاري على المؤسسات في حالة تحقيق الأرباح، ويجب أن تمثل هذه الاحتياطات 5% من الأرباح بشرط عدم تجاوز 10% من رأس المال المؤسسة)، (بكار، 2016، صفحة 23)، إضافة الى الاحتياطات القانونية الأساسية (وهي الاحتياطات التي ينص عليها العقد التأسيس للمؤسسة باتفاق الشركاء) والاحتياطات العادية المقننة (وهي الاحتياطات المفروضة من الجمعية العامة للشركاء وذلك في حالة تحقيق ربح كاف).
- يتأكد المراجع الداخلي من نتيجة السنة المالية (ح/12) انطلاقا من حسابات النتائج (ح/6 و7) والميزانية، وطرق توزيعها في حالة ربح (الشركاء، الاحتياطات، الترحيل من جديد... الخ)، وفي حالة خسارة يدرس أثر الخسارة على نشاط المؤسسة والتزاماتها وباقي بنودها.

➤ **صافي المبيعات:** ويقصد بصافي المبيعات اجمالي الفواتير الصادرة للعملاء خلال الفترة مطروحا منها أي مردودات (ما تم رده من السلعة المباعة نتيجة لوجود تلف فيها أو عدم مطابقة السلعة للمواصفات المتفق عليها) تمت (جيريفين، 2023، صفحة 49) أو أي تخفيضات ممنوحة وتشمل التخفيضات:

أ. **التخفيضات التجارية:** وتمنح بناء على السياسة التجارية للمؤسسة وتشمل وفق النظام المحاسبي المالي كل من التخفيضات والتنزيلات والمحسومات، كالأتي:

- التخفيضات: تمنح كاستثناء لوجود عيب في البضاعة أو عدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها؛
- التنزيلات: تمنح عادة نظرا لحجم الكمية المباعة ولأهمية العميل؛
- المحسومات: تمنح للزبائن الأوفياء.

ب. **التخفيضات المالية:** وتمنح في الحالة التي يقوم فيها العميل بتسديد قيمة المشتريات قبل موعد الاستحقاق ويسمى بخصم تعجيل الدفع. (دبابش، 2018)

ومنه يحسب صافي المبيعات وفق العلاقة الآتية:

صافي المبيعات = إجمالي المبيعات - المردودات - التخفيضات التجارية الممنوحة - التخفيضات المالية الممنوحة

❖ عند إقفال السنة المالية على المراجع الداخلي أن:

يفحص جميع المبيعات المسجلة في الدفاتر المحاسبية ويتأكد من قانونيتها ومشروعيتها من خلال الأوراق الثبوتية التي تشمل على الفواتير، الشيكات، وصل الدخول ووصل الخروج، بطاقة المخزون، جميع التوقيعات والموافقات الممنوحة من طرف أمين المخزن المتعلقة بدخول السلع كبضاعة أو كمنتج وخروجها كمبيعات... الخ، على أن يفصل بين المبيعات المنتجة من طرف المؤسسة والمبيعات التي تم شرائها بهدف إعادة بيعها، وذلك كنوع من تحضير المعلومات للمحلل المالي الذي يجب أن يكون على علم بكل مراحل حياة السلعة المباعة، كما يجب أن يضع تقرير مفصل حول جميع المبيعات التي مُنح فيها تخفيضات تجارية، والتي ينص النظام المحاسبي المالي بعدم تسجيل هذه التخفيضات محاسبيا سواء للمورد أو الزبون إذا كانت واردة في فاتورة عادية، على أن تسجل قيمة المشتريات والمبيعات بالصافي التجاري دون حساب الرسم على القيمة المضافة، ويقصد بالصافي التجاري المبلغ الاجمالي للمبيعات مطروحا منه التخفيضات التجارية الممنوحة (بن قطيب، 2020، صفحة 70)، لذا حتى وان لم تظهر قيمة التخفيضات التجارية على المراجع أن يظهرها ضمن تقريره المفصل حول المبيعات، إضافة الى التخفيضات المالية والمردودات على أن يوضح أسباب المردودات وهل تمت من طرف أحد العملاء الرئيسيين للمؤسسة (العملاء اللذين تتعامل معهم المؤسسة منذ عدة سنوات وترغب في المحافظة عليهم وتطوير علاقتهم معهم) أم العملاء العاديين (اللذين اذا توقفت علاقات المؤسسة معهم لن يؤثر على رقم أعمال المؤسسة بشكل كبير)، واضعا الاجراءات الرقابية اللازمة التي تمنع تكرار أي أخطاء مؤدية الى ارجاع السلع بعد بيعها.

➡ **العائد على رأس المال المستثمر:** ويقصد برأس المال المستثمر كل الأموال المتوفرة في المؤسسة سواء تلك المتأتية من طرف المساهمين (رأس المال) أو المقرضين (خصوم/ التزامات طويلة الأجل)، ويحسب إما من خلال: (الزويلف، 2022، صفحة

رأس المال المستثمر = رأس المال المدفوع (ح/101) + حقوق الملكية الأخرى + الخصوم طويلة الأجل
أو:

رأس المال المستثمر = (الأصول الجارية - الخصوم الجارية) + صافي الأصول الثابتة

ثالثا. دور المراجعة الداخلية في تحسين نسب الهيكل المالية:

تقيس وتوضح هذه النسب مصادر التمويل التي تعتمد عليها المؤسسة في تمويل استخداماتها (أصولها) على المدى الطويل، من الأكثر اعتمادا الى الأقل فهي تسمح بالحكم على كفاءة الهيكل التمويلي المعتمد، وتقييم قرارات المؤسسة المتعلقة بطرق التمويل فيما إذا يمكن الاستمرار بنفس الهيكل التمويلي أم يجب تعديله بما يتناسب مع الوضع المالي الحالي للمؤسسة، (كراجعه، رابعة، السكران، موسى، و يوسف، صفحة 192) ومن أهم نسب الهيكل المالية نجد:

الجدول رقم (14): نسب الهيكل المالية

النسبة	المعادلة	الغرض منها
نسبة التمويل الخارجي للأصول	= مجموع الإلتزمات / مجموع الأصول	تقيس نسبة اعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي في تغطية استخداماتها (الأصول) ومن ناحية أخرى فهي تشير الى الاستقلالية المالية للمؤسسة،
نسبة التمويل الدائم	= الأموال الدائمة / الأصول غير جارية	تقيس هذه النسبة مدى كفاية الأموال الخاصة والديون طويلة الأجل في تغطية الأصول غير الجارية، حيث: الأموال الدائمة = رؤوس الاموال الخاصة + ديون طويلة الأجل
نسبة الاستقلالية المالية	= رؤوس الأموال الخاصة/ مجموع الأصول	تقيس هذه النسبة قدرة المؤسسة على تمويل نفسها ذاتيا أي دون اللجوء الى الاقتراض، كلما ارتفعت هذه النسبة كلما دلت على تمتع المؤسسة بالاستقلالية المالية.

المصدر: العمري، 2000، مرجع سابق، ص ص 29-30

انطلاقا من الجدول أعلاه:

➤ **مجموع الإلتزمات:** وتشمل الإلتزمات (ديون المؤسسة طويلة الأجل وقصيرة الأجل)، ووضعها النظام المحاسبي المالي SCF في جانب الخصوم من الميزانية تحت مسمى خصوم طويلة الأجل وخصوم قصيرة الأجل وضبطها بأرقام حسابات محددة كما هي موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (15): الخصوم طويلة الأجل وقصيرة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي SCF

البيان	الخصوم
<ul style="list-style-type: none"> • القروض والديون المالية ح/16 و ح/17 • الضرائب (المؤجلة والمرصود لها) ح/134 و ح/155 • الديون الأخرى غير الجارية: تقيتات في شكل امتياز (حق صاحب الامتياز) ح/229 • المؤونات والمتوجات المدرجة في الحسابات سلفا ح/15 (خارج ح/155) و ح/131 و ح/132 	الخصوم غير الجارية
<ul style="list-style-type: none"> • الموردون والحسابات الملحقه ح/40 (خارج ح/409) • دائن: ح/444 و ح/445 وح/447 • الديون الأخرى ح/419 و ح/509 و ح/42 مدين و ح/43 مدين وح/44 مدين (خارج ح/444 الى ح/447) و ح/45 مدين وح/46 مدين و ح/48 مدين • خزينة الخصوم ح/519 وغيرها من الديون من ح/51 و ح/52 	الخصوم الجارية

المصدر: القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 33

❖ عند إقفال السنة المالية على المراجع الداخلي أن يوضح ويفصّل ويفحص ويتأكد من مجموعة من النقاط أهمها:

- كل ما يتعلق بالقروض خاصة طويلة الأجل من خلال تحديد مدة القرض، مبلغ القرض، الفوائد المترتبة على القرض، الجزء المسدد من القرض والأجزاء المتبقية، تاريخ تسديد الأجزاء المتبقية، مصادر الأموال الموجهة الى تسديد القروض، كما يركز على القروض التي تاريخ استحقاقها يكون في بداية السنة المالية الموالية حتى تكون واضحة وتأخذ بعين الاعتبار في عملية التحليل المالي، وأيضا يجب أن يفصل بين أنواع القروض من: السندات التساهمية (ح/161)، الاقتراضات السنديّة القابلة للتحويل (ح/162)، الاقتراضات السنديّة الأخرى (ح/163)، الاقتراضات لدة مؤسسات القرض (ح/164)، الودائع والكفالات المقبوضة (ح/165)، الديون المترتبة على عقد الائجار التمويلي (ح/167)، اقتراضات أخرى وديون مماثلة (ح/168)، علاوات تسديد السندات (ح/169)، الديون المرتبطة بمساهمات المجمع (ح/171)، الديون المرتبطة بمساهمات خارج التجمع (ح/172)، الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة (ح/173)، الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات (ح/178)، كما يفصل المراجع الداخلي بين السندات التي تم إصدارها بعلاوة والتي تم إصدارها بخصم موضحا قيمها ونسب الفوائد المترتبة عليها لاسيما الفوائد المحيئة، ابتداء من تاريخ نشوء القرض.
- يتحقق المراجع الداخلي من تسجيل القروض ومختلف الخصوم المالية في الدفاتر المحاسبية بقيمتها الحقيقية المتحصل عليها بعد طرح مصاريف الاصدار ودون مراعاة العلاوات المحتملة للإصدار أو للتسديد، ويتحقق من خضوعها لعملية التقييم سنويا بقيمة تكلفتها المهلكة، ويقصد بالتكلفة المهلكة للخصوم المالية وفق النظام المحاسبي المالي المبلغ الذي تم تسجيل به الخصم المالي عند ادراجه في الدفاتر المحاسبية مطروحا منه التسديدات الرئيسة من الأصل مضاف إليه أو مطروحا منه الاهتلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه (القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 14)
- يتحقق المراجع الداخلي من أسباب تشكل الضرائب المؤجلة ونوعها (أصول/خصوم)، حيث يضع النظام المحاسبي المالي ثلاث أسباب لتشكيل الضرائب المؤجلة وتتمثل في (القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 19):

- اختلال زمني بين الاثبات المحاسبي لمنتوج أو عبء معين وأخذة بالحسبان في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة، في مستقبل متوقع؛
 - عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل اذا كانت نسبتها الى أرباح جبائية أو ظرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛
 - ترتيبات أو اقصاء أو اعادة معالجة ناتجة عن إعداد كشوف مالية مدمجة؛
- حيث يتأكد المراجع الداخلي من تمييز قيمة الضرائب المؤجلة أصول عن الضرائب الأخرى الدائنة (ح/444 و ح/445 و ح/447) دائن، والضرائب المؤجلة خصوم عن الضرائب المدينة الأخرى (ح/444 و ح/445 و ح/447) مدين.

■ يتحقق المراجع الداخلي من أجور المستخدمين (ح/421) من خلال:

- التأكد من قانونية ومشروعية العلاوات، المكافآت، المنح، الإعانات، الخصومات والقروض الممنوحة وأسبابها ومبرراتها؛
 - فحص ومراجعة نظام إعانات الوفاة والتقاعد ومختلف الإعانات المعاشية الأخرى؛
 - التأكد من حقيقة عدد اصابات العمل والأمراض الناتجة عن طبيعة المهنة والمبالغ المنفقة عليها في مختلف وحدات وأقسام المؤسسة وبالأخص وحدة الإنتاج؛
 - التأكد من ظروف العمل وسلامة بيئة العمل ومدى توافر سبل الرعاية الطبية والصحية للعمال؛
 - التأكد من الكتلة الأجرية للعمال، معدلات دوران العمال، صناديق الشكاوي، وجود وسائل اتصال فعالة. (غلاب، 2011، الصفحات 122-123)
 - التأكد من برامج تدريب العمال والمبالغ المنفقة في سبيل ذلك. (زرقي و حسياني، 2020، صفحة 179)
- 🚩 **الأموال الدائمة:** وتشمل الأموال الدائمة:

- مجموع رؤوس الأموال الخاصة: التي بينها النظام المحاسبي المالي SCF ضمن الميزانية جانب الخصوم وضمن جدول التغيير في الاموال الخاصة (وضحنا ذلك فيما سبق)؛
- خصوم طويلة الاجل: وتشمل كل من القروض والديون المالية، الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)، الديون الأخرى غير الجارية، المؤونات والمنتجات المدرجة سلفا (تطرقنا لها في العنصر السابق).

المطلب الرابع: علاقة المراجعة الداخلية بنسب السيولة ونسب النشاط

سنحاول من خلال هذا المطلب إبراز دور نسب السيولة ونسب النشاط في تحليل الوضعية المالية للمؤسسة، مبرزين دور المراجع الداخلي في تحسين هذه النسب.

أولا. دور المراجعة الداخلية في تحسين نسب السيولة:

تقيس هذه النسب سيولة المؤسسة التي تستطيع من خلالها تغطية ديونها حسب المدى الزمني للاستحقاق، فنجد على سبيل المثال السيولة الجاهزة أو الفورية وهي تلك السيولة الحاضرة التي تستطيع المؤسسة استخدامها لتغطية ديونها متى ما أرادت

ذلك، أما السيولة السريعة فهي تلك التي تضمن المؤسسة توفرها خلال فترة زمنية قصيرة... الخ، يساهم هذا النوع من النسب في إعطاء صورة حول مدى قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها في الحالات العادية والاستثنائية، وتمثل أهم نسب السيولة في:

الجدول رقم (16): نسب السيولة

النسبة	المعادلة	الغرض منها
نسبة التداول	= الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة	تقيس النسبة وتشير الى قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل.
نسبة السيولة السريعة	= (الأصول المتداولة - المخزونات + الأعباء المعايينة مسبقاً) / الخصوم المتداولة	تقيس نسبة أموال المؤسسة التي يمكن أن تحولها الى سيولة على المدى القصير دون الاعتماد على المخزونات والأعباء المعايينة مسبقاً.
نسبة السيولة الجاهزة	= (النقد + ما يعادل النقد) / الخصوم المتداولة	تقيس هذه النسبة قدرة النقدية وما يعادلها على تغطية الالتزامات المتداولة.
نسبة التدفقات النقدية التشغيلية	= التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / الخصوم المتداولة	تقيس هذه النسبة قدرة السيولة النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية على تغطية التزامات المؤسسة قصيرة المدى.
نسبة التدفقات النقدية الاستثمارية	= التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية / الخصوم المتداولة	تقيس هذه النسبة قدرة السيولة النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية على تغطية التزامات المؤسسة قصيرة المدى.

المصدر: نعيم نمر داوود، التحليل المالي: دراسة نظرية تطبيقية، الطبعة الأولى، عمان: دار البداية ناشرون وموزعون، 2012، ص ص 59-61

إنطلاقاً من الجدول أعلاه:

✚ **المخزونات:** وهي عبارة عن جزء من رأس مال المؤسسة (مواد وسلع)، تم شرائها وتخزينها لفترة زمنية معينة بهدف بيعها على حالها أو تحويلها من خلال استخدامها في العملية الإنتاجية (بربري، 2017، صفحة 32)، وحددها النظام المحاسبي المالي SCF في الميزانية ضمن عناصر الأصول الجارية، والجدول الآتي يوضح جميع العناصر التي تمثل مخزونات وفق SCF:

الجدول رقم (17): المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي SCF

اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب
• مخزونات المنتوجات:	ح/35	• مخزون البضاعة	ح/30
• المنتجات الوسيطة	ح/351	• المواد الأولية واللوازم	ح/31
• المنتجات المصنعة	ح/355	• التموينات الأخرى:	ح/32
• المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، السقطات)	ح/358	• المواد القابلة للإستهلاك	ح/321
• المخزونات المتأتية من التثبيات		• اللوازم القابلة للإستهلاك	ح/322
• المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الإيداع)	ح/36	• التغليفات	ح/326
• المشتريات المخزنة:	ح/37	• سلع قيد الإنجاز:	ح/33
• البضائع المخزنة	ح/38	• المنتجات الجاري إنجازها	ح/331
• المواد الأولية واللوازم المخزنة	ح/380	• الأشغال الجاري إنجازها	ح/335
• التموينات الأخرى المخزنة	ح/381	• خدمات قيد الإنجاز:	ح/34
	ح/382	• الدراسات الجاري إنجازها	ح/341
		• الخدمات الجاري إنجازها	ح/345

المصدر: القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 48

❖ عند إقفال السنة المالية على المراجع الداخلي أن:

- يتحقق المراجع الداخلي من تكلفة البضاعة المشتراة بهدف إعادة بيعها (ح/30)، من خلال فحص تواريخ الشراء، الكمية المشتراة، تكلفة الوحدة، مدة بقاء البضاعة في مخازن المؤسسة، كما يتحقق من جميع المصاريف المتعلقة بشراء البضاعة كمصاريف الشحن والنقل، مصاريف التأمين على البضاعة، الرسوم الجمركية، العمولات الممنوحة لوكلاء الشراء... الخ؛
- يتحقق المراجع الداخلي من تكلفة المواد الأولية المستخدمة ويفصل بين المواد الأولية المشتراة كبضاعة وبين المواد التي تم إنتاجها على مستوى المؤسسة كمنتجات نصف مصنعة موجهة للاستخدام في العملية الإنتاجية كمادة أولية، ويتأكد من تكلفة إنتاجها (بالنسبة للمواد المنتجة على مستوى المؤسسة)، ومقارنتها بتكلفة إنتاج المنتج النهائي، كما يتأكد من خلال عملية الجرد كمية مخزون المواد الأولية في بداية المدة والكمية المنتجة خلال الدورة والكمية المتبقية في نهاية المدة، ومقارنة ذلك بالكمية المستهلكة في عملية الإنتاج، وفي حال كانت هناك فروق جرد سالبة أو موجبة يقوم بتسويتها والبحث في أسبابها؛
- الفصل بين التموينات من خلال إظهار قيمة كل من المواد القابلة للإستهلاك (ح/321) واللوازم القابلة للإستهلاك (ح/322) والتغليفات (ح/326) كل على حدا، والتأكد من قيمتها من خلال تتبع التكاليف المتعلقة بها، والتأكد من أن تكلفة هذه المواد واللوازم لم تدرج ضمن تكلفة المنتج لأنها تساهم في إنتاج المنتج دون أن تدخل في تكوينه؛
- فحص السلع والخدمات قيد الإنتاج (ح/33 و ح/34) والتأكد من القيمة التي سجلت بها في الدفاتر المحاسبية ومقارنتها بالتكاليف المتعلقة بها والمسجلة في جدول حساب النتائج حسب طبيعتها، كما يفحص المراجع الداخلي مدى واقعية قيمة التكاليف الاجمالية مقارنة بنوع السلعة أو الخدمة قيد الإنتاج والكمية المنتجة ؛

- يتأكد المراجع الداخلي من تكلفة المنتجات تامة الصنع (ح/35) التي تساوي الى تكلفة المواد واللوازم المستهلكة في الإنتاج (ح/601) مضافا اليها مصاريف الإنتاج المباشرة الأخرى (ح/60) مضافا اليهم مصاريف الإنتاج غير المباشرة (ح/61) الى (ح/68) (بكاربي، 2016، صفحة 96)، حيث يتتبع المراجع الداخلي كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة وعلاقتها بالمنتج، وان استطاع أن يبين تكاليف كل منتج من منتجات المؤسسة على حدا من خلال الفصل بينها (تحديد نسبة كل منتج من التكاليف المباشرة الاجمالية ح/60)، ولو أن ذلك صعب الى حد ما فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة، الا أن هذه العملية تساعد المحلل المالي في الحصول على بعض المعلومات غير الظاهرة في الدفاتر المحاسبية والمتعلقة بمنتجات المؤسسة؛
- التأكد من تسجيل قيمة مخزونات المؤسسة لدى الغير (سواء تلك التي تخزنها المؤسسة لدى الغير أو تلك التي تم شرائها ولم يتم استلامها بعد)، وقيمة مخزونات الغير لدى المؤسسة (مخزونات الغير المخزنة لدى المؤسسة، أو المخزونات التي تم بيعها ولم يتم خروجها بعد) عند إقفال السنة المالية وكل ما يترتب عنها من مؤونات والتكاليف المتعلقة بتوفير ظروف التخزين المناسبة، تكلفة التخزين لدى الغير... الخ؛
- يتحقق المراجع الداخلي من قيمة القيم المتأتية من التثبيتات (ح/36) والتي يقصد بها قيمة العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات، وطريقة تسجيلها، (عمورة، 2013، الصفحات 217-219) حيث:
 - تقييم بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتأتية منه إذا كان غير مهتلك نهائيا؛
 - تقييم بقيمة رمزية تقدر وتحدد من الأطراف ذوي العلاقة في حال ما اذا كانت القيمة المحاسبية الصافية للأصل معدومة (التثبيت مهتلك كلياً).
 - وتتم عملية التسجيل المحاسبي بالشكل الآتي:

أولاً: الاعتراف بالقطع والأجزاء المتأتية من التثبيت كمخزون (حالة القيمة المحاسبية $\neq 0$)، (بتاريخ الدخول)

ق.م.ص	ح/ مخزونات متأتية من التثبيتات	36
مجمع الاهتلاك	ح/ إهلاك التثبيتات المادية	281
تكلفة الاقتناء	ح/ تثبيات مادية ادخال المخزونات الى المخزن	21

ثانيا: الاعتراف بالقطع والأجزاء المتأتية من التثبيت كمخزون (حالة القيمة المحاسبية الصافية =0)، (بتاريخ الدخول)

	القيمة المقدرة	ح/ مخزونات متأتية من التثبيتات	36
	مجمع الاهتلاك	ح/ إهلاك التثبيتات المادية	281
تكلفة الافتناء		ح/ تثبيتات مادية	21
الفرق		ح/المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير -ادخال المخزونات الى المخزن -	757

ثالثا: اخراج القطع من المخزن للاستخدام (بتاريخ الخروج):

	-----	ح/مشتريات مستهلكة	60
-----		ح/ مخزونات متأتية من التثبيتات خروج المخزونات من المخزن للإستخدام	36

وهنا تجدر الاشارة الى أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق الى المعالجة المحاسبية للحساب 36 إلا أن حل المفاهيم المتعلقة بالمخزونات مستوحاة من معايير المحاسبة الدولية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 02: المخزونات).

يتحقق المراجع الداخلي من التسجيلات المحاسبية لهذا الحساب والمبالغ المقيم بها ومن تواريخ الاعتراف به كمخزون، كما يتأكد من أن القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت المعني غير معدومة في حالة تسجيل الح/36 بالقيمة المحاسبية الصافية، كما يتحقق من قيمة مجمع الاهتلاك قبل الاعتراف ببقايا التثبيت كمخزون، وفي حالة تسجيل الح/36 بقيمة تقديرية رمزية فإنه يتأكد من واقعية اجراءات ومعايير تحديد هذه القيمة.

- يتأكد المراجع الداخلي من أن المخزونات تظهر في الميزانية بقيمتها الصافية وذلك بعد طرح خسائر القيمة، على أن تظهر قيمة الخسائر عند خروج المخزونات؛
- يوضح المراجع الداخلي الطريقة التي تم من خلالها تسوية فوارق الجرد على اعتبار أنه على دراية بفوارق الجرد التي ظهرت وكيف تم تسويتها، مبينا تفسيراته الموضوعية حول فوارق الجرد غير المبررة، وكما يتأكد من تسجيل خارج المحاسبة الفوارق المحتملة بين المخزونات المادية المقدرة (بالنسبة للسلع والخدمات قيد الإنجاز) وبين قيمتها المسجلة محاسبيا ليتم تسجيلها في نهاية الفترة بقيمتها المثبتة ماديا؛

📌 **الأعباء المعاينة مسبقا:** وهي أعباء يتم تسجيلها في الدورة المحاسبية الحالية كأعباء حسب طبيعتها، ولكن جزء منها أو كلها تخص الدورة المحاسبية اللاحقة مثل الأعباء المتعلقة بالتأمينات أو الإيجارات، لذا في نهاية السنة ترصد قيمة العباء المتعلقة

بالدورة اللاحقة امتثالا لمبدأ استقلالية الدورات، من خلال جعل الحساب 486 الأعباء المعاينة مسبقا (مدينا) وأحد حسابات المجموعة 6: حسابات الأعباء (دائنا)، وفي بداية السنة يرصد الحساب 486 بالقيود العكسي (دبابش، 2018)، وتظهر الأعباء المعاينة مسبقا في الميزانية كأحد عناصر الأصول الجارية ضمن المدينون الآخرون (القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 32)

❖ عند إقفال السنة المالية على المراجع الداخلي أن:

يتحقق المراجع الداخلي من تسجيل قيمة الأعباء المتعلقة بالسنة اللاحقة ضمن الحساب (ح/486) بقيمة العباء المتعلق بالسنة اللاحقة خارج الرسوم القابلة للاسترجاع، ويتأكد من قيمة المصروف في جدول حساب النتائج وأنه يتضمن قيمة السنة الحالية فقط، كما يتأكد من ترصيد الحساب في بداية السنة مع المصروف المعني (أحد حسابات المجموعة 6).

➤ **النقدية وما يعادلها (الموجودات وما يماثلها):** وتتكون النقدية من أي عملات أو شيكات قابلة للإيداع في البنك وتكون متاحة للمسحوبات عند الطلب للاستخدام الجاري (الدهراوي، 2015، صفحة 119)، وحددها النظام المحاسبي المالي SCF في العناصر الآتية (معهد المراجعين الداخليين، 2017، الصفحات 71-72):

- توظيفات وأصول مالية جارية ح/50 (خارج ح/509)
- أموال الخزينة ح/519 وغيرها من المدينين من ح/51 و ح/52 و ح/53 و ح/54

الجدول رقم (18): النقدية وما يعادلها وفق النظام المحاسبي المالي SCF

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
ح/50	• القيم المنقولة للتوظيف:	ح/51	• البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها:
ح/501	• الحصص في المؤسسات المرتبطة؛	ح/511	• قيم التحصيل؛
ح/502	• الأسهم الخاصة؛	ح/512	• بنوك الحسابات الجارية؛
ح/503	• الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية؛	ح/515	• الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية؛
ح/506	• السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل؛	ح/517	• الهيئات المالية الأخرى؛
ح/508	• قيم التوظيف المنقولة الأخرى، والحسابات الدائنة المماثلة.	ح/518	• الفوائد المنتظرة؛
		ح/519	• المساهمات البنكية الجارية؛
		ح/52	• الأدوات المالية المشتقة.
		ح/53	• الصندوق.
		ح/54	• وكالات التسبيقات والاعتمادات:
		ح/541	• وكالات التسبيقات؛
		ح/542	• الاعتمادات.

المصدر: القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 34

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية: ويقصد بالأنشطة التشغيلية أنشطة المؤسسة الرئيسة المولدة للإيراد ومختلف الأنشطة الأخرى غير أنشطة الاستثمار أو التمويل، وتمثل التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل في غالب الأحيان في الأنشطة الإنتاجية المولدة للدخل والتي تنتج عن المعاملات والأحداث المحددة لنتيجة السنة المالية (ربح/خسارة) (الشباني، 2014، الصفحات 528-529)، وقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين للوصول الى حجم التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (19): تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية حسب الطريقة المباشرة وغير المباشرة وفق

النظام المحاسبي المالي SCF

الطريقة المباشرة	الطريقة غير المباشرة
(+) التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن (ح/70 ما عدا ح/709)	صافي نتيجة السنة المالية
(-) المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين (ح/60 + ح/61 + ح/62)	(+) الاهتلاكات والأرصدة
ح/63	(+) تغير الضرائب المؤجلة (ح/133)
(-) الفوائد والمصاريف الأخرى المدفوعة (ح/64 + ح/65 + ح/66)	(-) تغير المخزونات (ح/30)
(-) الضرائب على النتائج المدفوعة (ح/695)	(-) تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى (ح/41)
(-/+) تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (ح/77 -	(+) تغير الموردون والديون الأخرى (ح/40)
ح/67)	(-/+) نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب

المصدر: القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص ص 35-36 و (جليل، 2019)

التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية: وتمثل في التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية التي تقوم بها المؤسسة من شراء وبيع الأصول الثابتة، إضافة الى الاستثمارات في الديون والملكية (الأسهم والسندات) للمؤسسات الأخرى (الدهراوي، 2015، صفحة 156)، ويوضح الجدول الآتي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار وفق النظام المحاسبي المالي SCF:

الجدول رقم (20): تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار وفق النظام المحاسبي المالي SCF

البيان	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
أسعار الاقتناء	(-) المسحوبات عن اقتناء تقيينات عينية أو معنوية
أسعار التنازل	(+) التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقيينات عينية أو معنوية
أسعار الاقتناء	(-) المسحوبات عن اقتناء تقيينات مالية
أسعار التنازل	(+) التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقيينات مالية
(ح/76)	(+) الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية
(ح/12)	(+) الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة

المصدر: القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 35

❖ إقفال السنة المالية على المراجع الداخلي أن:

- يتحقق المراجع الداخلي من أن الأصول المالية المسجلة ضمن الدفاتر المحاسبية كقيم منقولة للتوظيف هي تلك التي تهدف المؤسسة الى بيعها في الأجل القصير بهدف تحقيق الربح، وأنها مسجلة بتكلفة الاقتناء بالمبلغ الاجمالي حتى وان كانت عملية التسديد جزئية، وبناء عليها يتحقق المراجع الداخلي من الح/464: الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة للتوظيف وأدوات مالية مشتقة عندما يكون الدين الكلي غير مسدد ويسجل في الجانب الدائن مقابل أحد حسابات الصنف 50 مدينا، والح/509 الذي يتضمن القسم غير المطلوب في الوقت الحالي من التسديدات، ويتحقق من ترصيد قيمة الأجزاء المسددة في كل مرة من خلال ترصيد الح/464 مقابل أحد حسابات النقدية؛
- يتحقق المراجع الداخلي من عملية تقييم سندات التوظيف القابلة للتفاوض فورا والمقيمة بسعر السوق، من خلال التأكد من وجود فوائض القيمة (ح/765: فارق التقييم عن الأصول المارية- فوائض القيمة) أو نواقص القيمة (ح/665: فارق التقييم عن الأصول المالية- نوقص القيمة)، والتي تسجل قيمتها ضمن الحسابات السابقة بالفارق بين قيمتها السوقية في نهاية السنة وقيمتها المسجلة في الدفاتر المحاسبية، في الجانب المدين في حالة نواقص القيمة وفي الجانب الدائن في حالة فوائض القيمة، وفقا لما ينص عليه النظام المحاسبي المالي (القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 71)؛
- عند التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف يتحقق المراجع الداخلي بأنها تم تسجيلها بقيمتها الصافية بعد التقييم (بعد إضافة فوائض القيمة/طرح نواقص القيمة)، كما يتحقق من وجود خسائر/أرباح الصافية عن التنازل وتسجيلها محاسبيا بالفارق بين قيمتها الصافية وسعر التنازل ضمن الح/667: الخسائر الصافية عن التنازل عن أصول مالية (مدينا)، أو الح/767: الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية (دائنا)؛
- يتحقق المراجع الداخلي من رصيد حسابات النقدية في نهاية السنة ومقارنة ذلك بالمصاريف والإيرادات المحققة (المسددة) في جدول حساب النتائج وصافي التدفقات النقدية في جدول سيولة الخزينة.

- يتحقق المراجع الداخلي من احترام اجراءات تحرير الشيكات و صرفها، والتي يجب أن تنص على أنه لا يمكن تحرير أي شيك إلا بعد التأكد من الفواتير (النسخة الأصلية) التي تستوجب عملية الدفع ومقارنة قيمة الفاتورة بقيمة الشيك، على أن يكون محدد مسبقا وبشكل دقيق الجهة المسؤولة عن المصادقة عن الفواتير النهائية التي يتم على أساسها تحرير و صرف الشيكات، والجهة المسؤولة عن تحرير الشيكات والجهات المسؤولة عن صرف الشيكات، وتحديد قيمة الدين التي انطلقا منها تستخدم الشيكات كوسيلة دفع، وفي حالة أقل يستخدم الصندوق كوسيلة للدفع وفقا لما ينص عليه القانون العام ونظام الرقابة الداخلية.
 - طلب كشف من البنك بشكل دوري يتضمن جميع العمليات التي تمت من خلاله ومقارنتها بما تم تسجيله في دفتر اليومية وفي دفتر الأستاذ، ثم إعداد جدول التقارب البنكي وتحديد مختلف الانحرافات وتسويتها بالشكل المناسب؛
 - يتحقق المراجع الداخلي من إجراءات إخراج وإدخال الأموال من وإلى الصندوق التي يجب أن تكون واضحة ومفهومة بالنسبة للأطراف ذوي العلاقة وعلى رأسهم أمين الصندوق ورؤساء أو مدراء المصالح، ولا يجب أن تتم العملية إلا بتوفر الأوراق الثبوتية اللازمة (الفاتورة ووصل الدفع)، كما يجب أن يقدم أمين الصندوق كشف بالعمليات التي تمت خلال الفترة بشكل دوري (كل شهر أو كل ثلاثة أشهر وفقا لما ينص عليه نظام الرقابة الداخلية) كنوع من الرقابة الدورية على عمليات الصندوق.
 - يتحقق المراجع الداخلي من سجل الإدخال والإخراج المتعلق بعمليات الصندوق ومقارنته برصيد الصندوق في نهاية المدة انطلقا من دفتر اليومية ودفتر الأستاذ، وفي حال اكتشاف أي انحرافات يتم البحث في أسبابها ثم تسويتها بالشكل اللازم. كما تجدر الإشارة إلى أن عملية مراجعة حسابات الخزينة يجب أن تكون مستمرة طيلة الدورة المحاسبية وليس فقط في نهاية الدورة لأنها من الحسابات التي تسهل فيها عمليات السرقة والاختلاس، كما أنها من الحسابات الأكثر استخداما ومنه تحدث فيها العديد من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة كما يجب تحديد الحد الأقصى للخطأ المسموح به في كل من عمليات البنك والصندوق وعمليات الدفع من خلال الحساب البريدي.
- ثانيا. دور المراجعة الداخلية في تحسين نسب النشاط:
- تعرف أيضا بنسب إدارة الأصول لأنها تقيس مدى كفاءة الإدارة في استخدام أصولها، حيث تحسب معدلات النشاط بهدف تقييم أداء المركز المالي للمؤسسة في المدى القصير كمؤشر على أداء نشاطها في فترة زمنية معينة ولعله من أبرز نسب النشاط التي تستخدم في عملية التحليل المالي هي نسب الدوران، (الشميمري و العريفان، 2008، صفحة 59) وهي كالآتي:

الجدول رقم (21): نسب النشاط

النسبة	المعادلة	الغرض منها
معدل دوران المخزون	$= \text{تكلفة المبيعات} / \text{متوسط المخزون}$ $\text{متوسط المخزون} = (\text{مخزون السنة} - n + 1) / 2$ $\text{متوسط فترة التخزين} = 360 / \text{معدل دوران المخزون}$	<p>يظهر هذا المعدل سرعة حركة المخزون في المؤسسة وكل ما كان هذا المعدل مرتفع كان مؤشرا إيجابيا.</p> <p>ويمكن الاستعانة بالمبيعات في حال عدم توفر كلفة المبيعات.</p>
معدل دوران المدينين	$= \text{صافي المبيعات الآجلة} / \text{متوسط رصيد المدينين}$ $\text{متوسط رصيد المدينين} = (\text{رصيد المدينين للسنة} - n + 1) / 2$ $\text{متوسط فترة التحصيل} = 360 / \text{معدل دوران المدينين}$	<p>يعبر المعدل عن مدى كفاءة المؤسسة في تحصيل ديونها وكلما كان مرتفع كلما كان مؤشر إيجابي، كما يجب مقارنته بمعدل دوران الدائنين للحكم على كفاءة السياسة التجارية في المؤسسة فيما يتعلق بعملية التحصيل والتسديد.</p>
معدل دوران الدائنين	$= \text{المشتريات الآجلة} / \text{متوسط رصيد الدائنين}$ $\text{متوسط رصيد الدائنين} = (\text{رصيد الدائنين للسنة} - n + 1) / 2$ $\text{متوسط فترة التسديد} = 360 / \text{معدل دوران الدائنين}$	<p>يعبر عن الفترة التي بمنحها الدائنين للمؤسسة لتحصيل مستحقاتهم، وكلما كانت الفترة الممنوحة من الدائنين أكبر من الفترة الممنوحة للمدينين كان ذلك مؤشرا إيجابيا.</p>
معدل دوران الأصول	$= \text{صافي المبيعات} / \text{إجمالي الأصول}$	<p>يقيس هذا المعدل مدى كفاءة المؤسسة في استغلال أصولها في تحقيق العائد من المبيعات، وكلما كان هذا المعدل مرتفع كان مؤشرا إيجابيا والعكس صحيح.</p>

المصدر: داوود، 2012، مرجع سابق، ص ص 62-67

إنطلاقا من الجدول أعلاه:

كلفة المبيعات: وتمثل في التكاليف المباشرة المتعلقة بإنتاج المنتج أو شراء السلعة المباعة للعميل، وتظهر كلفة المبيعات في حساب النتائج حسب الوظيفة الذي يتم إعداده انطلاقا من حساب النتائج حسب الطبيعة وهي الفرق بين رقم الأعمال وهامش الربح، ويتم حساب كلفة المبيعات وفق النظام المحابي المالي SCF كالتالي:

الجدول رقم (22): طريقة حساب كلفة المبيعات وفق النظام المحاسبي المالي SCF

طريقة حساب كلفة المبيعات في المؤسسة الإنتاجية	طريقة حساب كلفة المبيعات في المؤسسة التجارية
<p>كلفة المبيعات = مشتريات المواد الأولية (ح/601)</p> <p>(±) تغير مخزون المواد الأولية (ح/6031)</p> <p>(+) مجموع أعباء وظيفة الشراء</p> <p>(+) مجموع أعباء وظيفة الإنتاج</p> <p>(±) تكلفة الإنتاج المخزن (ح/72)</p> <p>حيث:</p> <p>إذا كان ح/6031 مدينا يضاف إلى ح/601 مشتريات البضاعة المباعة</p> <p>إذا كان ح/6031 دائنا يطرح من ح/601</p> <p>و:</p> <p>الإنتاج المخزن = مخزون آخر مدة (n) - مخزون أول المدة (n-1)</p> <ul style="list-style-type: none"> • مدين: معناه أن المؤسسة باعت أكثر مما أنتجت خلال الدورة ومنه الفرق يضاف. (مخ > 1 أي الفرق سالب) • دائن: معناه أن المؤسسة باعت اقل مما أنتجت خلال الدورة ومنه الفرق يطرح. (مخ < 1 أي الفرق موجب) <p>فإذا كان الإنتاج المخزن موجب فالحساب دائن و إذا كانت الإشارة سالبة فالحساب مدين</p>	<p>كلفة المبيعات = مشتريات البضائع المباعة (ح/600)</p> <p>(-) التخفيضات والتزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن المشتريات (ح/609)</p> <p>(±) تغير المخزون من البضاعة (ح/6030)</p> <p>(+) مجموع أعباء وظيفة الشراء</p> <p>حيث:</p> <p>إذا كان ح/6030 مدينا يضاف إلى ح/600</p> <p>إذا كان ح/6030 دائنا يطرح من ح/600</p>

المصدر: (جيلح، 2019)

➤ **صافي المبيعات الآجلة:** تطرقنا سابقا إلى تعريف صافي المبيعات على أنها المبيعات (ح/70) مطروح منها المردودات والتخفيضات التجارية والتخفيضات المالية الممنوحة، أما صافي المبيعات الآجلة فيقصد بها المبيعات التي لم يتم تحصيل قيمتها بعد من طرف العملاء والتي تظهر في الميزانية ضمن الأصول الجارية وتتمثل في الزبائن والمدينون الآخرون وكنا قد فصلنا فيما سبق بالمقصود بالزبائن والمدينون الآخرون حسب النظام المحاسبي المالي SCF.

➤ **صافي المشتريات الآجلة:** ويقصد بصافي المشتريات الآجلة إجمالي الفواتير الصادرة عن الموردين خلال الفترة والتي لم يتم تسديدها بعد مطروحا منها أي مردودات تمت أو تخفيضات تجارية أو مالية متحصل عليها، ويحسب صافي المشتريات وفق العلاقة الآتية: (جيريفين، 2023، صفحة 60)

صافي المشتريات الآجلة = المشتريات غير المسددة - المردودات - التخفيضات التجارية - التخفيضات المالية

❖ عند إقفال السنة المالية على المراجع الداخلي أن:

■ يفحص جميع المشتريات المسجلة في الدفاتر المحاسبية ويتأكد من قانونيتها ومشروعيتها من خلال الأوراق الثبوتية التي تشمل على الفواتير، الشيكات، وصل الدخول، بطاقة المخزون، جميع التوقيعات والموافقات الممنوحة من طرف أمين المخزن المتعلقة بدخول المشتريات على أن يفصل بين المشتريات التي سيتم بيعها على حالها كبضاعة، وبين التي ستستخدم كمادة أولية في عملية الإنتاج، وبين المشتريات التي تمثل تموينات، وبين قطع الغير المتعلقة بصيانة أصول المؤسسة... الخ، وتحديد مصاريف الشراء الناتجة عن كل نوع بهدف تحضير المعلومات للمحلل المالي الذي يجب أن يكون على علم بكل مراحل حياة السلعة المشتراة والمصاريف المترتبة على عملية شراء كل نوع، كما يجب أن يضع تقرير مفصل حول جميع الموردين الذي تتعامل معهم المؤسسة وتصنيفهم بين موردين مهمين وموردين ثانويين بناء على مجموعة من المعايير (سهولة إجراءات الشراء، موردي المواد الأولية والسلع الأساسية، معقولية أسعار الشراء، جودة المنتج المشتري، وصول المنتج في الوقت المناسب، سمعة المورد في السوق... الخ)

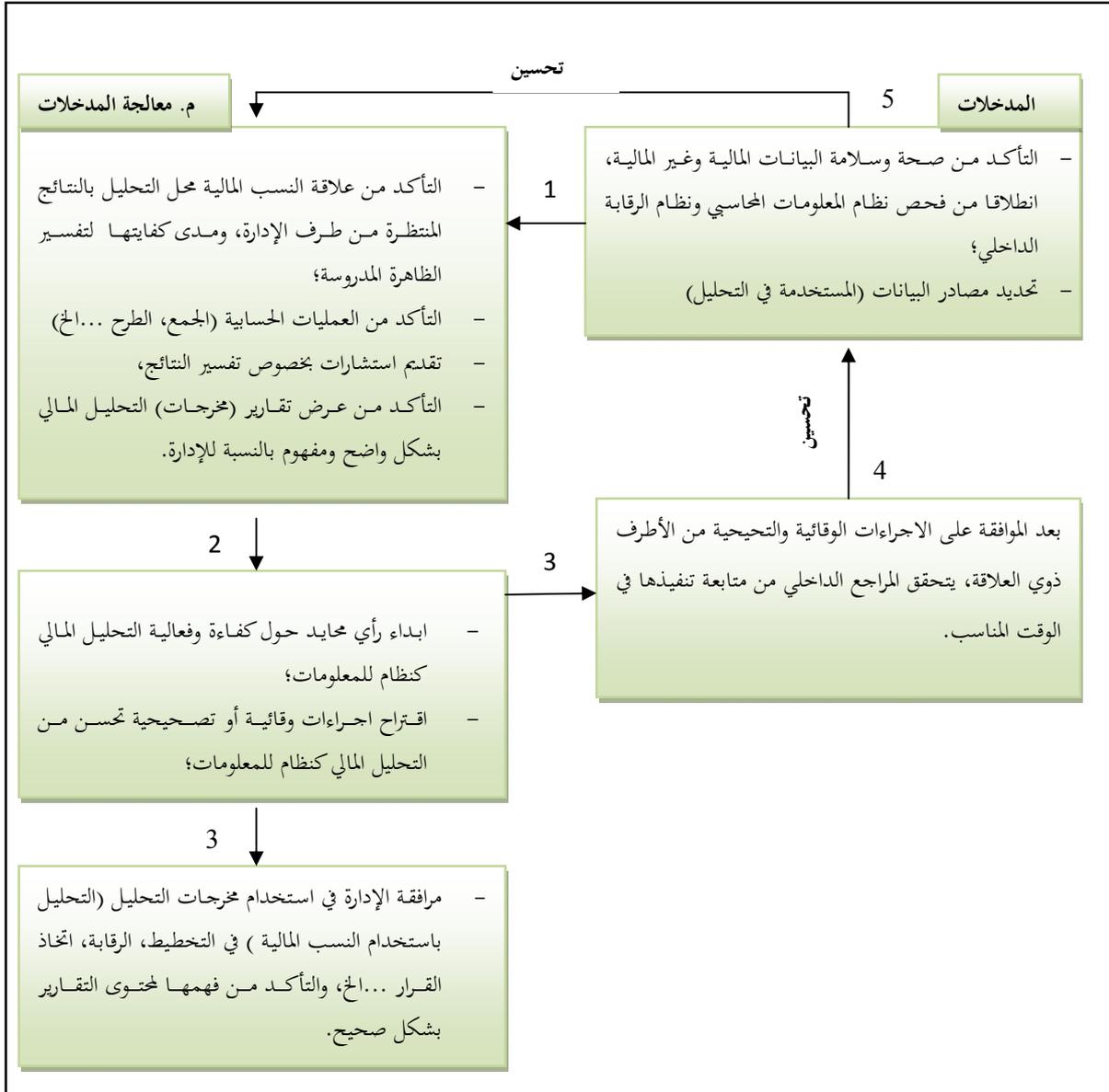
■ يحدد المراجع الداخلي جميع المشتريات التي تحصلت فيها المؤسسة على تخفيضات تجارية، مُظهرًا قيمة التخفيضات التجارية في الفواتير العادية ضمن تقرير مفصل حول المشتريات، إضافة إلى التخفيضات المالية والمردودات على أن يوضح أسباب المردودات وهل تمت مع مورد سبق أن ردت المؤسسة سلعته من قبل لعدم توفر شروط السلعة المتفق عليها، أو مع مورد مهم بالنسبة للمؤسسة أو مورد مصنف ضمن الموردين الثانويين من حيث الأهمية.

■ طرف أحد العملاء الرئيسيين للمؤسسة (العملاء اللذين تتعامل معهم المؤسسة منذ عدة سنوات وترغب في المحافظة عليهم وتطوير علاقاتها معهم) أم العملاء العاديين (اللذين إذا توقفت علاقات المؤسسة معهم لن يؤثر على رقم أعمال المؤسسة بشكل كبير)، واضعا الإجراءات الرقابية اللازمة التي تمنع تكرار أي أخطاء مؤدية إلى إرجاع السلع بعد بيعها.

من خلال كل ما سبق نستنتج أن المراجعة الداخلية لها دور كبير في تحسين مخرجات التحليل المالي من خلال وقوفها على العديد من مراحل وخطوات التحليل، انطلاقا من مدخلاته مرورًا بمرحلة المعالجة إلى غاية استخدام المخرجات من طرف متخذي القرارات، فلا يبتدئ دور المراجع الداخلي بانتهاء عملية المراجعة وتسليم النتائج إلى مستخدميها بل يستمر كمرافق لمتخذي القرارات في المؤسسة من أجل التأكد من استخدام هذه المخرجات بشكل صحيح وملائم يعود بفائدة على المؤسسة، كما يقدم المراجع الداخلي اقتراحاته وتوصياته سواء فيم يتعلق برأيه حول أداء التحليل المالي أو فيما يتعلق بالاستشارات المالية التي يقدمها الى متخذي القرارات.

وتلخص الباحثة كل ما سبق من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (20): مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات التحليل المالي (النسب المالية)



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية للتكاليف

تلعب المراجعة الداخلية دور كبير في ضبط التكاليف ومراقبتها والتحكم فيها مع أو بشكل منفصل عن محاسبة التكاليف التي تهدف هي الأخرى إلى مراقبة التكاليف والتحكم فيها، ولكن تبقى المراجعة الداخلية أداة رقابية مستقلة عن باقي الأدوات الأخرى تستخدمها الإدارة في متابعة مشروعية وقانونية وواقعية كل عناصر التكاليف منذ بداية نشوئها إلى غاية إطفائها، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى مفهوم التكاليف، أهم تصنيفاتها والمقصود بالمراجعة الداخلية للتكاليف، تمهيدا للمبشرين الموالين (المبحث الثالث والمبحث الرابع).

المطلب الأول: مفهوم التكاليف

سنحاول من خلال هذا المطلب التعرف على المقصود بالتكلفة انطلاقا من وجهات نظر مختلفة، والتفريق بينها وبين بعض المصطلحات المشابهة لها، مبرزين الأركان الأساسية التي تقوم على أساسها التكلفة.

أولا. تعريف التكاليف

التكلفة من المصطلحات التي عرفت العديد من التعاريف من وجهات نظر مختلفة، فقد عرفت من المنظور الاقتصادي على أنها عبارة عن تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة معبرا عنها بصيغة نقدية أو مالية من أجل الحصول منافع وموارد تستخدم في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة" (بن زعدة، 2020)، فهي "القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة" وتعتبر "شكل من أشكال التضحية المالية" أما المحاسبون فيعتبرون التكلفة " كأداة لاستنتاج الأرباح والخسائر بعد الاستعانة بمختلف البيانات الأخرى التي تساعد على ذلك" (زعرور، 2017، الصفحات 41-42)، أما المسيرين فينظرون لتكلفة على أنها " مجموعة الأعباء الناتجة التقسيم الملائم الذي يقوم به المسير ومنه يمكن تحديد مجموع التكاليف في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، وفي كل مرحلة من مراحل النشاط (khoutra, 1996, p. 13)، وبناء على ذلك تعرف الباحثة التكلفة بأنها " تضحية بجزء من مورد المؤسسة من أجل تحقيق هدف معين كالتضحية بمبلغ مالي مقابل الحصول على سلعة أو خدمة معينة، أو تضحية بمشروع معين مقابل الدخول في مشروع جديد مريح أكثر أو التوسع في مشروع قديم، يعبر عن التكلفة بصيغة نقدية" وتجدد الإشارة إلى التفرقة بين بعض المصطلحات المشابهة للتكلفة والمتمثلة في كل من المصروف والخسارة:

❖ **التكلفة:** وتمثل في التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل الوصول إلى تحقيق أهدافها المسطرة والحصول على سلع ومنتجات أو تقديم خدمة، وتشمل:

- التكلفة المستنفذة: وتعبر عن قيمة المنافع الاقتصادية التي تم الحصول عليها واستنفذت خلال الفترة؛
- التكلفة غير المستنفذة: وتعبر عن قيمة المنافع الاقتصادية التي تم الحصول عليها ولم تستنفذ بعد. (زعرور، 2017،

صفحة 43)

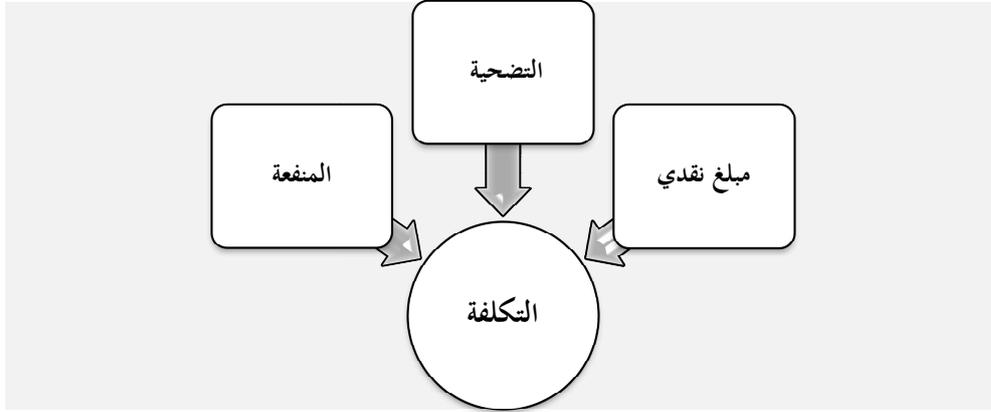
❖ **المصروف:** هي النفقة المدفوعة التي لا ترتبط بشكل مباشر بالسلعة المنتجة أو الخدمة، وليس لها علاقة بالإيراد المحقق منها كمصاريف البيع ومصاريف الإدارة... الخ؛

❖ **الخسارة:** وهي تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة. (ابراهيم نور و الشريف، 2006)

ثانياً. أركان التكلفة:

- تقوم التكلفة على مجموعة من الأركان الأساسية التي يجب أن تتوفر مع بعضها البعض وفي نفس الوقت حتى يمكن تسميتها بالتكلفة وتمثل في كل من التضحية، مبلغ نقدي، تحقيق منفعة (راضي، 2003، الصفحات 18-19):
- ❖ **التضحية:** لأن التكلفة عبارة عن عبء تتحمله الإدارة ينتج عنه خروج نقدية ونقص جزئي أو كلي في إمكانيات المؤسسة ومواردها، كتضحية تقديمها في سبيل تحقيق أهدا معينة؛
 - ❖ **مبلغ نقدي:** محاسيبيا لا يمكن الاعتراف بالتكلفة الى بعد صياغتها بشكل نقدي؛
 - ❖ **تحقيق منفعة:** نسمي التكلفة تكلفة مادمت تحقق منفعة جراء صرف مبلغ نقدي، فإن كان هذا المبلغ النقدي لا تصاحبه منفعة آنية او مستقبلية فتعتبر خسارة وليس تكلفة.

الشكل رقم (21): أركان التكلفة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

المطلب الثاني: تصنيفات التكاليف في المؤسسة

تتحمل المؤسسة العديد من التكاليف في سبيل تنفيذ أنشطتها بشكل عام ونشاطها الرئيسي بشكل خاص، حيث تبوب وتصنف هذه التكاليف إلى مجموعات متجانسة تشترك من حيث طبيعة ووظيفة عنصر التكلفة أو الهدف منها أو مسبب التكلفة... الخ، كالتكاليف المرتبطة بحجم النشاط، التكاليف المرتبطة بالوحدة المنتجة، التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار والرقابة والتكاليف العامة التي تخص جميع المنتجات... الخ، وسنحاول خلال هذا المطلب حصر أهم تصنيفات التكاليف في المؤسسة.

أولاً. التصنيف الوظيفي للتكلفة:

والهدف من هذا التصنيف هو ربط كل وظيفة من وظائف المؤسسة (التموين، الإنتاج، التخزين، التوزيع... الخ) بالتكاليف التي تستهلكها (الأجور، الكهرباء المستهلكة... الخ).

1. **تكاليف وظيفة التموين:** وتشمل جميع التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل شراء السلع (مواد أولية أو بضاعة) وتخزينها مثل تكلفة شراء المواد الأولية؛

2. تكاليف وظيفة الإنتاج: وتشمل جميع التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل إنتاج وحدة واحدة من المنتج وتنقسم الى تكاليف مباشرة (مواد أولية مباشرة، أجور مباشرة، مصاريف أخرى مباشرة) وتكاليف غير مباشرة (المصاريف الصناعية غير مباشرة، التكاليف التسويقية غير المباشرة والتكاليف الإدارية)، وستنظر لها بتفصيل أكثر خلال المطالب القادمة؛
3. تكاليف التخزين: وهي التكاليف المتعلقة بتخزين السلع والمنتجات قبل بيعهم مثل تكاليف التبريد، تكاليف إيجارات المخزن... الخ؛
4. تكاليف التوزيع: وتشمل جميع التكاليف المتعلقة بالدعاية والاشهار ونقل المنتج الى العميل... الخ.

ثانيا. التصنيف حسب الهيكل التنظيمي: وفقا لهذا التصنيف توزع التكاليف على المؤسسة بناء على مجموع التكاليف الذي تتحمله كل وحدة من وحدات المؤسسة وكل قسم من أقسامها، وتصنف بدورها الى:

1. التكاليف الهيكلية (الإدارية): والمتعلقة بتسيير الأنشطة الإدارية للمؤسسة مثل تسيير المستخدمين، الوسائل العامل، الإدارة العامة... الخ.
2. التكاليف العملية: والمتعلقة بتنفيذ الأنشطة العملية واستخدام موارد المؤسسة مثل التمويل، الإنتاج، التوزيع... الخ.

ثالثا. التصنيف حسب تكلفة المنتج: وفق هذا التصنيف فإن التكاليف تقسم الى:

1. تكاليف مباشرة: وهي التكاليف المتعلقة بنوع المنتج والتي يمكن تتبعها وتحمل مباشرة الى التكلفة النهائية للمنتج مثل تكلفة المواد الأولية المستهلكة، تكلفة اليد العاملة المباشرة... الخ؛
2. تكاليف غير مباشرة: وهي التكاليف التي تنفق على النشاط الاجمالي للمؤسسة وجزء منها متعلقة بالعملية الإنتاجية ونوع المنتج ولكن يصعب تتبعها وربطها بنوع منتج معين، وهنا تطرح اشكالية طرق توزيع هذه التكاليف وتحديد الجزء المتعلق بكل منتج مثل الزيوت، تكلفة الصيانة، تكلفة اليد العاملة غير المباشرة (مدير المصنع، أمين المصنع... الخ) وتكلفة الكهرباء... الخ

رابعا. التكاليف حسب حجم النشاط: وهي التكاليف المرتبطة بعدد الوحدات المنتجة وتشمل على (شباشنة، 2022، صفحة 173، 175):

1. التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتأثر بتغير حجم الإنتاج أي تربطها علاقة طردية مع حجم الإنتاج ومنه فإن التكلفة المتغيرة للوحدة تكون ثابتة مثل تكلفة المواد الأولية المستهلكة، اليد العاملة... الخ؛
2. التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي تتأثر بعدد الوحدات المنتجة وتربطها علاقة عكسية مع حجم الإنتاج، فكلما كان حجم الإنتاج قليل تحملت الوحدة من المنتج نسبة كبيرة من التكاليف الثابتة، وكلما كان حجم الإنتاج كبير تحملت الوحدة من المنتج نسبة أقل من التكاليف الثابتة مثل إيجارات المصانع، اهتلاك آلات المصانع... الخ؛
3. التكاليف المختلطة: وهي التكاليف التي تجمع بين خصائص التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وتتأثر في مجموعها بحجم الإنتاج ولكن بشكل غير منتظم مثل مصاريف الصيانة التي عادة ما تزداد بازدياد حجم النشاط، ولكن غالبا ما يكون هناك صيانة دورية للآلات سواء تلك التي تستخدم في عملية الإنتاج أو تلك التي لا تستخدم بشكل دائم.

4. التكاليف المتدرجة: وهي التكاليف التي تتغير في مجموعها بتغير حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس النسبة، كأن ترتفع قيمة التكاليف بـ 100 و.ن كلما زادت عدد الوحدات المنتجة بـ 20 وحدة.

خامسا. التصنيف حسب درجة التحكم: وهي ترتبط بمدى قدرة المسؤول المباشر على تغييرها والتحكم فيها في المدى القصير، وتنقسم الى:

1. تكاليف يمكن التحكم فيها: وتشمل عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها من طرف المسؤول المباشر عليها في المدى القصير، حيث يزداد التحكم في التكاليف على المدى القصير كلما انخفض المستوى الاداري

2. تكاليف لا يمكن التحكم فيها: وتشمل عناصر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها على المدى القصير وهي تخضع لرقابة مسؤول في مستوى اداري أعلى وعادة تكون متعلقة بقرارات إستراتيجية كتخفيض عدد العمال، ازالة خط إنتاج معين... الخ. (التكريتي، 2010، الصفحات 42-43)

سادسا. التصنيف حسب الهدف من التكلفة: تنقسم التكاليف وفقا لهذا التصنيف الى:

1. الرقابة: من خلال اخضاع التكلفة الى سلوك مخطط يهدف من خلاله الى الوصول الى مستوى معين من التكلفة وهنا نميز بين:

تكاليف التقديرية: وهي التكاليف التي تحدد بشكل مسبق من خلال التنبؤ بمختلف الاحتياجات التمويلية؛

تكاليف المعيارية: ويطلق عليها أيضا بالتكاليف النمطية أو النموذجية وهي عبارة عن ترجمة مالية لبرنامج سيتم تنفيذه مستقبلا في حدود سياسات معينة متفق عليها.

وتجدر الاشارة الى الفرق بين كل من التكاليف التقديرية والتكاليف المعيارية، حيث تتفق في كونها يتم إعداد بشكل مسبق

الى أنها تختلف في كون:

- التكاليف المعيارية تهدف الى التحكم في الأداء المستقبلي ومنه في تهدف الى تحديد التكلفة التي يجب أن تكون بينما تهدف التكاليف التقديرية بشكل أساسي الى تحديد الأسعار ومنه فهي تهدف الى تحديد التكلفة التي ستكون.

- التكاليف المعيارية يتم تحديدها وفقا لأسس علمية وشروط معينة تفترض للكفاءة من خلال دراسات مشتركة بين مهندسين واقتصاديين وإداريين ومحاسبين ومراجعين وكل من يمكن أن يقدم إضافة، أما التكاليف التقديرية فيتم تحديدها على أساس الأرقام الفعلية السابقة بعد أن يتم تعديلها وفقا للتغيرات المتوقعة والأخطاء وعدم الكفاءة.

- التكاليف المعيارية تستخدم بهدف الرقابة يكون للتحكم في حجم التكاليف، أما استخدام التكاليف التقديرية بهدف الرقابة يكون لتثبيت الأسعار.

- التكاليف التقديرية يتم تجميعها لأغراض والأنشطة معينة على سبيل المثال لغرض تسعير منتج معين أو لاتخاذ قرار الشراء أو التصنيع... الخ، بينما تشمل التكاليف المعيارية عمليات التصنيع بأكملها والتي يتم من خلالها التأكد من التكاليف

المعيارية للمنتجات والأقسام. (Manmohan, 1990, pp. 97-98)

الموازنات التقديرية: يتم تحديدها من خلال النفقات والإيرادات المتوقعة لكل قسم في شكل نقدي، بناء على السياسة الإنتاجية والبيعية وفقا لخطة منظمة تشمل على مختلف عمليات المؤسسة؛

الضبط الداخلي للتكلفة: وتتمثل في الرقابة الداخلية التي تفرض على التكاليف في مرحلة نشوئها ومرحلة استخدامها؛

محاسبة المسؤولية: من ربط التكلفة بمركز مسؤولية أي الفرد المسؤول عن انفاقها اداريا والذي يجاسب ويسأل حولها في حالة وجود انحرافات. (بن زغدة، 2020، الصفحات 21-22)

وتجدر الاشارة الى أن هناك أساليب أخرى للرقابة على التكاليف مثل أسلوب المقارنات التاريخية، الأساليب الهندسية... الخ، ولكن الأساليب الأكثر استخداما هي تلك التي تطرقنا لها وعلى رأسها أسلوب التكاليف المعيارية وأسلوب التكاليف التقديرية. (ابراهيم، زروق، و الدغيم، 2001، صفحة 20)

2. اتخاذ القرار: وهي التكاليف التي تؤثر وتتأثر بعملية اتخاذ القرار، أهمها (بن زغدة، 2020، صفحة 22):

التكاليف الغارقة: وهي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي ولا تستطيع الإدارة إيقافها (التكاليف التاريخية، الفعلية).

التكاليف التفاضلية: وهي التكاليف التي تتأثر بأحد البدائل المتاحة نتيجة التفاضل بينهم؛

التكاليف المضافة: وتتمثل في الفرق بين التكلفة التفاضلية للبدل X والتكلفة التفاضلية للبدل Y ؛

التكاليف النقدية والاسمية: التكاليف النقدية هي تلك التي يتم دفعها نقديا خلال دورة الاستغلال، أما التكاليف الاسمية هي التي تنشأ خلال دورة الاستغلال ولكن استحقاقها النقدي متعلق بفترة لاحقة؛

تكلفة الفرصة البديلة: وتتمثل في التضحية التي يمكن قياسه جراء رفض بديل معين على حساب بديل آخر، علما أن هذه التكلفة لا تدرج ضمن تكاليف المحاسبة العامة لأنها متعلقة باتخاذ القرار الأمثل؛

التكلفة الحدية: وهي التكلفة التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على وحدة إضافية من الوحدات المنتجة.

المطلب الثالث: مفهوم المراجعة الداخلية للتكاليف

مراجعة التكاليف من المتغيرات القديمة الحديثة التي كانت موجودة منذ ظهور المراجعة كجزء من عملية مراجعة الحسابات، ولكن ظهور فروع جديدة للمحاسبة كمحاسبة التكاليف سرعان ما أدى الى التركيز على مراجعة حسابات التكاليف بشكل خاص من بين باقي الحسابات وذلك بهدف ضبط وفحص مدخلات ومخرجات نظام محاسبة التكاليف.

أولا. تعريف المراجعة الداخلية للتكاليف:

مراجعة التكاليف من المصطلحات التي عرفت العديد من التعريفات من طرف الباحثين والهيئات المهنية في المجال، ومازالت محل اهتمام الباحثين نظرا لأهمية التكاليف وطبيعتها المعقدة في بعض الأحيان وأثرها على ربحية المؤسسة ومكانتها السوقية وضرورة وجود الآلية المناسبة لفحصها، مراقبتها والتحكم فيها. فمن بين التعريفات التي قدمت لمراجعة التكاليف نجد تعريف معهد محاسبي التكلفة والإدارة في باكستان على أنها " عملية فحص لسجلات محاسبة التكاليف والتحقق من دقتها من أجل التأكد من أن تكلفة المنتج قد تم التوصل لها وفقا لمبادئ محاسبة التكاليف وتقييم مدى كفاية سجلات محاسبة التكاليف وصيانتها". (P)

(1)، أما معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين (ICMA) فقد عرفها بأنها " عملية التحقق من صحة حسابات التكلفة ومدى الالتزام بخطة محاسبة التكاليف" (Tamplin, 2021, p. 2). نلاحظ أن كلا التعريفين قد لخصا مراجعة التكاليف في نقطتين وهما:

- التأكد من الالتزام بالتطبيق الصحيح لمبادئ محاسبة التكاليف وحساب تكلفة المنتج وفقا لذلك.
- التأكد من أن كل حسابات التكاليف قد تم تسجيلها وتجميعها بشكل صحيح.

وقد قدما الباحثان (الجوهر و رشيد، 2006) مفهوم لمراجعة التكاليف حاولا من خلاله التطرق لكل العناصر الأساسية المتعلقة بمراجعة التكاليف على اعتبار أن التعاريف التي قدمت من طرف مختلف الهيئات المهنية مختصرة جدا ولم تتضمن لبعض العناصر الأساسية التي وجودها يساهم في ضبط حدود عملية مراجعة التكاليف كالمهدف من عملية المراجعة، عناصر التكاليف محل المراجعة، والجهة المكلفة بالقيام بمراجعة التكاليف... الخ، حيث عرفا مراجعة التكاليف على أنها " فحص نقدي تحليلي وتقويمي لمحاسبة التكاليف في المؤسسة بما فيها التأكد من سلامة قائمة التكاليف ومدى حقيقة تعبيرها عن الإنتاج الفعلي وتقييم المخزون، والتأكد من سلامة البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط ورقابة التكاليف وذلك بهدف توفير الحماية ورفع الكفاءة الإنتاجية وضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة، وتتم عملية مراجعة التكاليف من طرف المراجع الداخلي أو المراجع الخارجي أو كلاهما على أن تستفيد المؤسسة بخبراتهم في المجال" (صفحة 5)، وبناء على ما سبق تقدم الباحثة مفهوم شامل للمراجعة الداخلية للتكاليف " فهي عبارة عن فحص وتقييم موضوعي لكل ما يتعلق بنظام التكاليف في المؤسسة انطلاقا من البيانات المعتمدة كمدخلات له والمتمثلة بالدرجة الأولى في تكاليف الإنتاج، وذلك عن طريق التأكد من صحة وسلامة قائمة التكاليف من خلال وجود أدلة الإثبات التي تبررها والتأكد من المجاميع وصحة العمليات الحسابية باستخدام أسلوب التتبع، إضافة إلى التحقق من مدى احترام مبادئ وفرضيات وخطوات تطبيق محاسبة التكاليف ومعقولة وواقعية عملية تحميل تكلفة المنتجات، ثم التأكد من دقة مخرجات هذا النظام وملاءمتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الصحيحة وطريقة عرضها من أجل التأكد من فهمها بشكل صحيح من طرف مستخدميها في الإدارة، ويتمثل هدف المراجعة الداخلية للتكاليف في حماية ممتلكات المؤسسة بالدرجة الأولى ثم ضبط عملية تحميل تكلفة المنتجات، والمقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية/المعيارية وتحديد مختلف الانحراف والبحث في أسبابها ومنه تحديد مواطن القوة في نظام محاسبة التكاليف وتعزيزها ومواطن الضعف ومعالجتها، من خلال البحث في أسباب الخلل ووضع الإجراءات التصحيحية المناسبة وتقديمها ضمن تقرير المراجعة الداخلية للتكاليف للإدارة وبعد الموافقة على الإجراءات التصحيحية واعتمادها من الأطراف ذوي العلاقة يعود دور المراجع الداخلي للتأكد من تنفيذ هذه الإجراءات بشكل صحيح وفي الوقت المناسب".

ثانيا. إجراءات المراجعة الداخلية لأنظمة محاسبة التكاليف: وهي الإجراءات المتعلقة بمراجعة التكاليف بشكل عام، وتمثل في الأساسيات التي يجب أن تتوفر في المراجع الداخلي وفي بيئة عملية المراجعة، ونذكر أهمها كالآتي:

✚ **التخطيط لعملية مراجعة التكاليف:** على المراجع الداخلي أن يهتم بمرحلة التخطيط لعملية مراجعة التكاليف، والتحضير لها جيدا لأن نجاح هذه المرحلة سيكون له أثر على باقي المراحل الأخرى، وتحديد المسؤوليات والمهام التي سيتولاها المراجعون

المساعدين (ان وجدوا)؛ (معهد المراجعين الداخليين ، 2017، صفحة 17)

✚ **الخبرة والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي:** يجب أن يمتلك المراجع الداخلي خبرات عالية في مراجعة التكاليف وأن يكون متمكن من محاسبة التكاليف وعلى دراية بمختلف المشاكل المتعلقة بالتكلفة وطرق تحميلها، ويفضل أن يكون من ضمن طاقم المراجعين الداخليين في المؤسسة مراجع داخلي متخصص بمراجعة التكاليف؛ فقد نص المعيار الدولي رقم 1210: "المهارة" أن على المراجعين الداخليين امتلاك المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوبة من أجل تنفيذ مسؤولياتهم بعناية (معهد المراجعين الداخليين ، 2017، صفحة 07)، لذا على إدارة المراجعة الداخلية تخصيص لكل عملية مراجعة فريق العمل الذي يمتلك المعرفة والمهارة والتخصص الذي يمكنه من أداء مهامه بصورة مرضية والتأكد من توفير الكفاءة المهنية اللازمة للمكلفين بالعملية (التير و السريتي، 2017، صفحة 74)

✚ **تحديد الهدف من عملية المراجعة:** على المراجع الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار مخرجات نظام (ABC) التي تنتظرها الإدارة والتنبؤ بها منذ البداية بالصورة النهائية لها وأن يكون على دراية بالغرض منها ومجالات استخدامها حتى يستطيع تحديد الهدف من عملية مراجعة التكاليف بكل دقة ووضوح، ومنه تحديد أدوات المراجعة بشكل صحيح (شماله، 2016، صفحة 168)؛

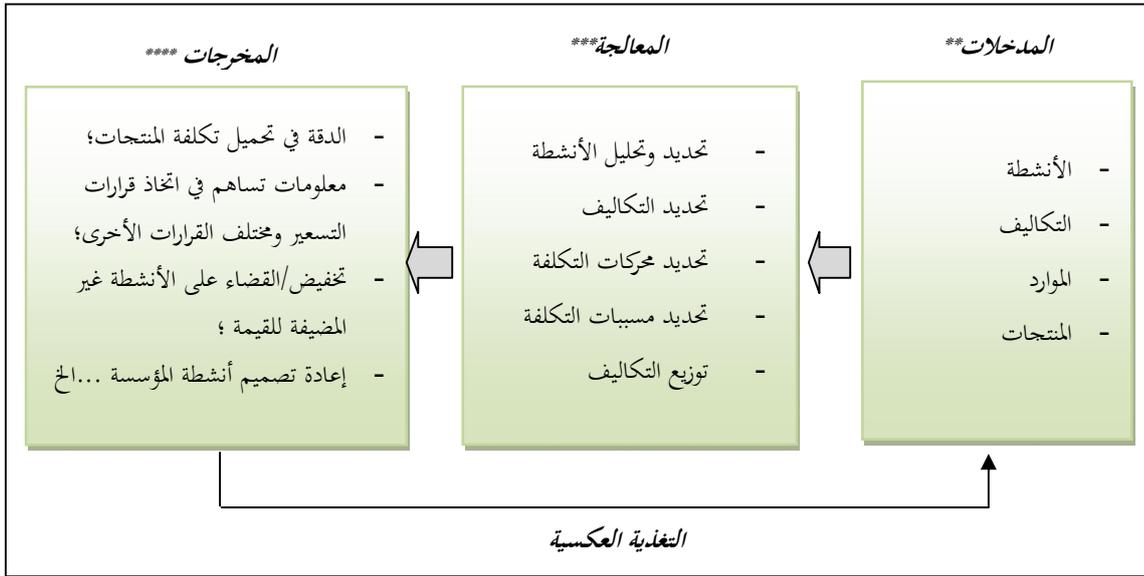
✚ **استخدام أدوات المراجعة المناسبة:** على المراجع الداخلي أن يستخدم أدوات المراجعة المناسبة لمراجعة التكاليف وعليه أن يمتلك المرونة في استخدام هذه الأدوات بما يتمشى مع ظروف بيئة المراجعة، وكنا قد تطرقنا إلى أهمها في الفصل الأول كالمعاينة الإحصائية من خلال اختيار عينة عشوائية من التكاليف في حال ما إذا كان حجم عناصر التكاليف كبير (السيد، 2001، صفحة 127)، أو استخدام أداة شبكة المهام وتكييفها بطبيعة المجتمع محل الدراسة وبدل ربط المهمة بالجهة المكلفة بما يتم ربط عنصر التكلفة وقيمتها بالجهة أو النشاط المسؤول عن نشوء هذه التكلفة، والاستعانة بمخطط السير الذي يبرز الجهات المسؤولة عن تنفيذ العمليات ومسار تدفق المعلومات... الخ. (Institut français de l'audit et controle interne, 2013, pp. 53-70)

✚ **تهيئة بيئة المراجعة:** على المراجع الداخلي أن يهيئ بيئة المراجعة قبل الشروع فيها وليس بالضرورة أن يكون قبل فترة المراجعة في حد ذاتها، لأن ذلك متعلق بالقدرة على التحكم في نظام الرقابة الداخلية من خلال عملية التقييم المستمرة وتحديد نقاط القوة ووضع الإجراءات اللازمة لتعزيزها وتحديد نقاط الضعف ووضع الإجراءات اللازمة لتصحيحها، ما يساهم في خلق بيئة تعاونية تساعد في تسهيل مهمة المراجع الداخلي (قيدوان، 2019، الصفحات 110-111)

المبحث الثالث: استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

استطاع نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC كأحد أهم الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية لعب دور كبير في دقة تحميل تكاليف الإنتاج مقارنة بالنظام التقليدي، ويعتبر من بين الأنظمة الداخلية التي تعتمد الإدارة على مخرجاتها من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات المناسبة، سواء تلك المتعلقة بقرارات التسعير أو قرارات إعادة هيكلة وتنظيم أنشطة المؤسسة أو القرارات المتعلقة بتكاليف الإنتاج... الخ، ونظرا لأهمية مخرجاته تسعى الإدارة إلى تحسينه بشكل مستمر بمختلف الآليات المناسبة وبناء على ذلك سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام ABC؛ ونقدم الشكل الآتي والمتمثل في أركان نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC (المدخلات، المعالجة، المخرجات، التغذية العكسية)، كخطوة أولية لإظهار المراحل عملية إنتاج مخرجات هذا النظام، والذي سنعتمد عليه في باقي مطالب هذا المبحث:

الشكل رقم (22): أركان نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما تقدم حول نظام ABC*

* أنظر الفصل الثاني الصفحات (74 إلى 76)

** تم تحديد بنود المدخلات بناء على المحاور الأساسية التي تدور حولها عملية تحميل تكلفة المنتج، والمتمثلة في التكاليف التي سيتم توزيعها وتخصيصها وأنشطة المؤسسة المستهلكة للموارد من أجل إنتاج المنتج؛

*** تم تحديد بنود معالجة المدخلات بناء على خطوات تحديد تكلفة المنتج وفقا لأسلوب ABC والتي ستتطرق لها بشكل مفصل فيما يلي؛

**** تم تحديد بنود المخرجات بناء على أهم المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتي تستخدمها الإدارة في اتخاذ مختلف القرارات والتي تهدف من خلال دراستنا هذه إلى البحث في كيفية تحسينها باستخدام المراجعة الداخلية

المطلب الأول: علاقة المراجعة الداخلية بتحديد وتحليل الأنشطة

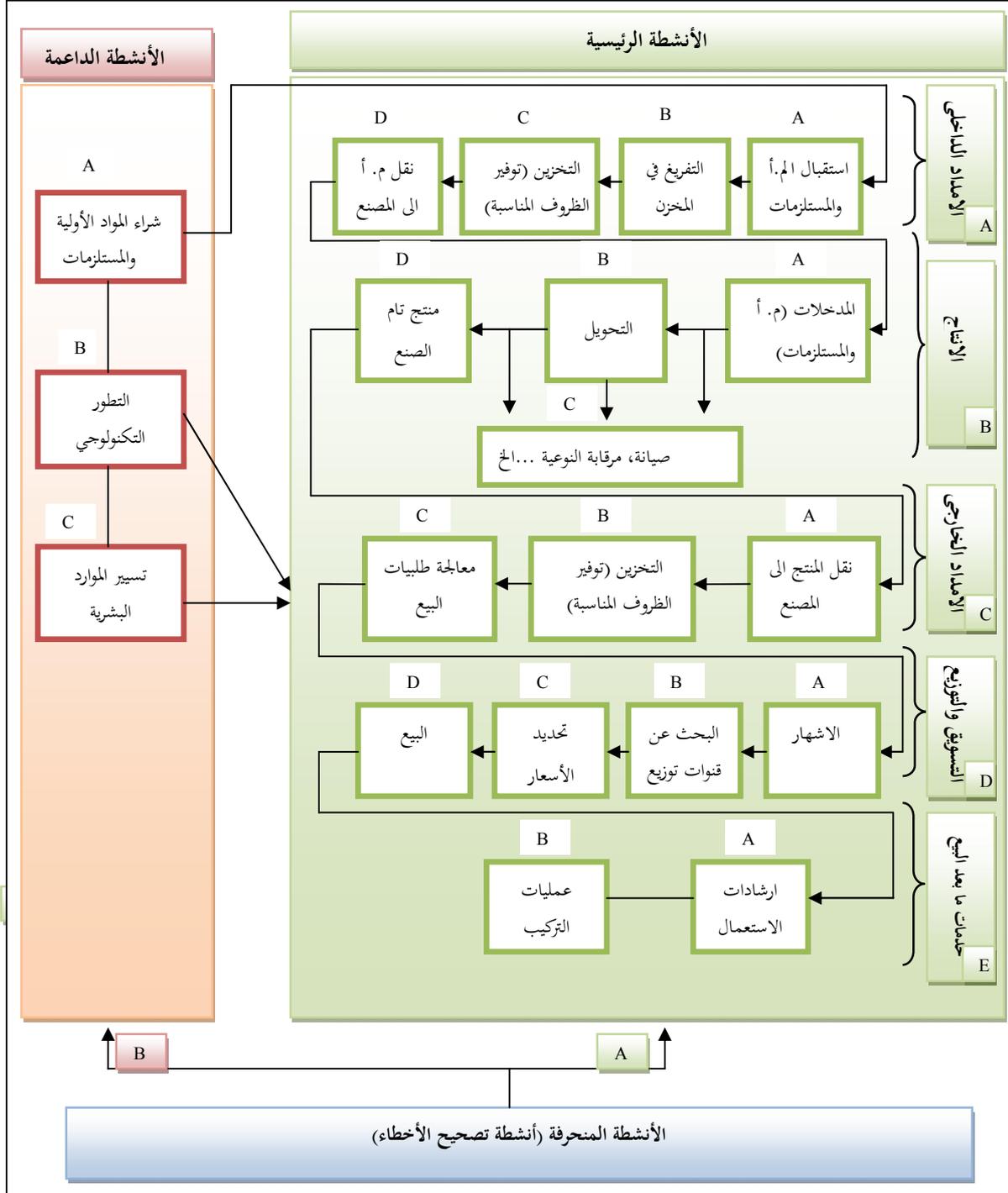
مرحلة تحديد وتحليل الأنشطة تعتبر أول مرحلة من مراحل تحديد التكاليف المبني على أساس الأنشطة كما هو موضح في الشكل رقم (22)، حيث يتم خلال هذه المرحلة تحديد جميع أنشطة المؤسسة ثم تحليلها من خلال تحديد جميع الأنشطة التي تستهلك مورد من أجل إنتاج منتج أو خدمة معينة، ووفقاً لنظام ABC فإن الأنشطة هي تلك المتسببة في حدوث التكاليف وهي مجموع الأحداث والعمليات والإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض لأداء عمل معين في دورة الإنتاج، والتي تقوم باستهلاك الموارد بغرض إنتاج المخرجات النهائية والمتمثلة في الوحدات المنتجة أو وحدات التكلفة. (يجي، 2022، صفحة 272) وقد صنفت الأنشطة بطرق مختلفة (بكوش، 2021، الصفحات 89-90):

فجد M. Porter قد صنفها الى الأنشطة الرئيسية ، الأنشطة الداعمة والأنشطة المنحرفة.

📌 **الأنشطة الرئيسية :** وهي تلك الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بإنشاء قيمة للمنتج بالنسبة للزبون وتظم:

- **الامداد الداخلي:** وتظم أنشطة الاستقبال، المناولة، التفريغ... الخ.
- **الإنتاج:** وهي تلك الأنشطة المتعلقة بتحويل المدخلات الى مخرجات وما يتبعها من أنشطة متعلقة بصيانة الاجهزة، مراقبة النوعية... الخ.
- **الامداد الخارجي:** وهي الأنشطة المتعلقة بتوزيع المنتجات كتخزين المنتج النهائي، نقله، تفريغه، معالجة الطلبات... الخ.
- **التسويق والبيع:** وهي الأنشطة المتعلقة بتسويق المنتج كالإشهار، البحث عن قنوات التوزيع، تحديد الأسعار... الخ.
- **خدمات ما بعد البيع:** وهي الأنشطة المتعلقة بخدمات تسهيل استخدام المنتج من طرف المورد للمستهلك كالتركيب، ارشادات الاستعمال... الخ.
- 📌 **الأنشطة الداعمة:** وهي تلك الأنشطة التي لا يمكن أن تتم بدونها الأنشطة الرئيسية مثل الشراء، التطور التكنولوجي، تسيير الموارد البشرية... الخ
- 📌 **الأنشطة المنحرفة:** وهي الأنشطة التي تنشأ نتيجة حدوث أخطاء في عمليات معينة، فتندرج تحت مسمى أنشطة تصحيح الأخطاء.

الشكل رقم (23): تصنيف الأنشطة في المؤسسة الإنتاجية وفق M.Porter



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن M.Porter أثناء تصنيف الأنشطة قد ركز على مراحل حياة المنتج منذ شراء المواد الأولية إلى غاية الخدمات ما بعد البيع، وقد قسمها إلى رئيسة وداعمة ومنحرفة حيث نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن كل نشاط ينقسم إلى مجموعة من الأنشطة الجزئية أو الفرعية، كما نلاحظ أن كل نشاط

يعتمد على امدادات النشاط الذي يسبقه وهو نفسه يمثل امدادا أو مدخلات للنشاط الذي يليه، ما يستدعي وجود تفاعل ومرونة بين مختلف الأنشطة من أجل تنفيذ العمليات بكل كفاءة وفعالية.

أما Kaplan وCooper أبرز رواد نظام التكاليف على أساس الأنشطة فقد صنفا الأنشطة الى أربع فئات (بكوش، 2021، الصفحات 89-90):

➤ **أنشطة على مستوى الوحدة الإنتاجية:** وهي الأنشطة تحدث جراء إنتاج منتج معينة، أي الموارد المستهلكة من طرف هذه

الانشطة ترتبط بشكل مباشر مع الوحدات المنتجة من كل منتج وعلى سبيل المثال التقطع، التركيب، التصفية... الخ

➤ **أنشطة على مستوى الدفعة:** وتتمثل في الأنشطة التي تم أدائها بهدف دعم عمليات الإنتاج في كل دفعة أي أن الموارد

المستهلكة تكون مرتبطة بشكل مباشر بعدد دفعات أو مجموعات المنتجات من كل منتج ومن أمثلة ذلك عمليات الامر بالشراء، عمليات الأمر بالدفع، مناولة المواد... الخ.

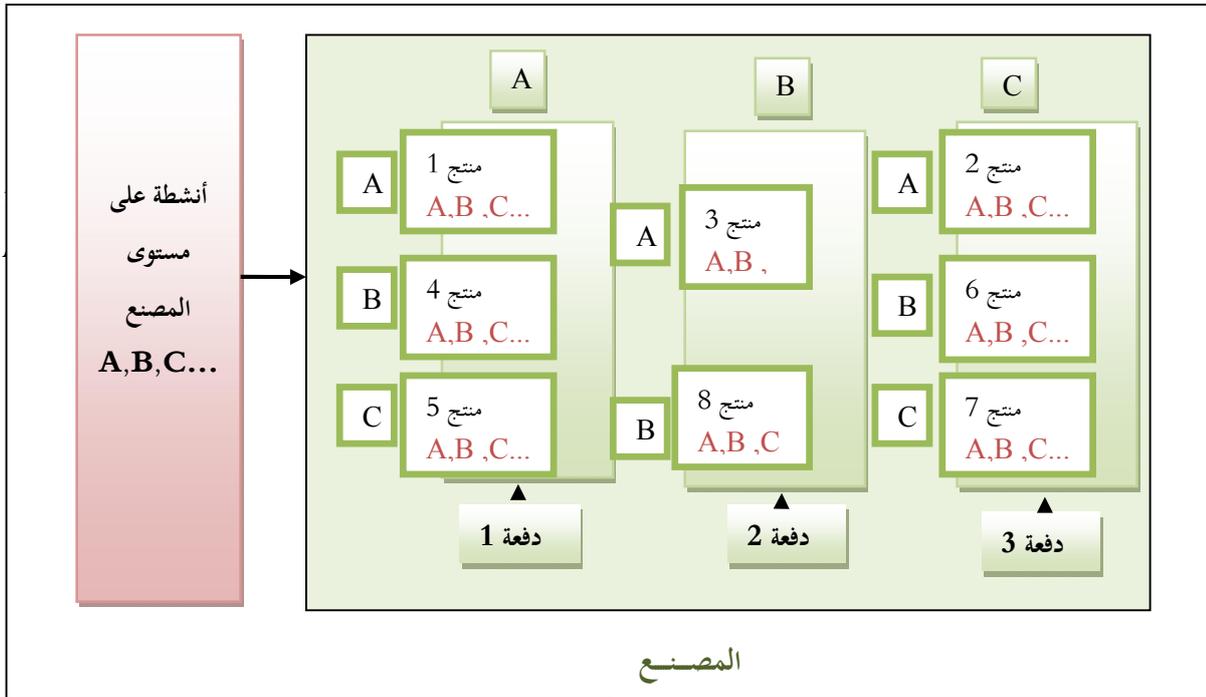
➤ **أنشطة على مستوى نوعية المنتجات:** وهي الأنشطة التي تم القيام بها في سبيل دعم عمليات إنتاج كل نوع من المنتجات

على حدى، ومنه الموارد المستهلكة ستكون لها علاقة مباشرة مع طبيعة المنتج ودرجة التعقيد في تصنيعه وعلى سبيل المثال نجد تصميم المنتج، اختبارات المنتج، رقابة الجودة... الخ.

➤ **أنشطة على مستوى المصنع:** وتتمثل في الأنشطة التي تم القيام بها في سبيل دعم عمليات المؤسسة بشكل عام، وهنا

يصعب تحديد الموارد المستهلكة في كل نشاط لأن الأنشطة هنا تستخدم التنظيم ككل ولا يمكن ربطها بالمنتجات فقط ونذكر على سبيل المثال الانارة، الإدارة العامة، الاعلان عن المؤسسة... الخ.

الشكل رقم (24): تصنيف الأنشطة في المؤسسة الإنتاجية وفق Kaplan وCooper



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

نلاحظ أن Cooper و Kaplan أثناء تصنيف الأنشطة قد ركزا على جمعها ضمن مجموعات كل مجموعة تستهلك نفس الموارد واعتبرا المجموعات (الوحدات الإنتاجية، الدفعة، نوعية المنتجات، أنشطة على مستوى المصنع) كأنشطة رئيسة ينقسم كل منها الى أنشطة جزئية أو فرعية، كما فصلا بين الأنشطة التي تتم داخل المصنع والتي يسهل تتبع الموارد المستهلكة من طرف كل نشاط لأنها ترتبط بطبيعة النشاط في حد ذاته فعلى سبيل المثال وانطلاقا من الشكل أعلاه نجد أن المؤسسة (X) تنتج ثمان منتجات ولنفترض أن المنتجات (1 و 4 و 5) تشترك في نفس المادة الأولية وتخضع كلها لعملية التقطيع، لذلك تم جمعها في نفس الدفعة في حين يشترك المنتجين (3 و 8) في نفس المادة الأولية، أما المنتجات (2 و 6 و 7) فهي تشترك في أنها تمر على نفس مراحل الإنتاج؛ أما الأنشطة التي يصعب الفصل بين الموارد المستهلكة من طرف كل نشاط والتي وضعت تحت مسمى الأنشطة على مستوى المصنع فهي غير مرتبطة بطبيعة نشاط معين بل تحدم العديد من أنشطة المؤسسة في آن واحد على مستوى المصنع وخارجه.

ومن خلال تصنيفات الأنشطة سألغة الذكر نجد أنها مرتبطة ببعضها البعض وأي مشكل أو عطل في أي نشاط يؤدي الى توقف في سلسلة الأنشطة كلها، ومنه الاضرار بالعملية الإنتاجية ونشاط المؤسسة ككل وهنا يظهر دور المراجع الداخلي في تفعيل دور نظام محاسبة المسؤولية الذي يسمح بالرقابة من المنبع من خلال تتبع عناصر التكاليف والإيرادات منذ نشوئها بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدة، وذلك من خلال إيجاد علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والإيرادات والجهات المسؤولة عن انشائها (تقرارات و بن عيشي، 2016، صفحة 373)، فنجد على سبيل المثال أن مسؤولية انحراف كمية المواد المباشرة تقع على عاتق إدارة الإنتاج اذا كان سبب هذا الانحراف هو عدم تشغيل عمال مدربين بشكل كاف وذو خبرة وكفاءة، أما اذا كان الانحراف في سعر المواد وكان ذلك بسبب اختلاف مصادر التوريد أو شروط الدفع والتسليم أو اختلاف مواصفات المواد المستلمة عن مواصفات المواد المطلوبة فهنا المسؤولية تقع على عاتق إدارة المشتريات... الخ (العشماوي، 2012، صفحة 311)، ومنه يساهم المراجع الداخلي في تفعيل دور محاسبة المسؤولية في المؤسسة من خلال دوره في مراجعة الالتزام بالسياسات والإجراءات، والتأكد من أن كل العمال على كل المستويات يقومون بما هو مطلوب منهم في حدود مسؤوليتهم والسلطة الممنوحة لهم وفي إطار الخطط والتعليمات والأنظمة والإجراءات الموضوعة (شماله، 2016، صفحة 168).

المطلب الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بتحديد تكاليف الأنشطة:

مرحلة تحديدي تكاليف الأنشطة تعتبر من أهم مراحل تحديد التكاليف المبني على أساس الأنشطة حيث يتم خلال هذه المرحلة تحديد جميع عوامل تكاليف الإنتاج (الموارد) والتي يتضح أنها تخص هذا النشاط، ويتم تحديد ذلك من خلال تتبع كل نشاط لفترة معينة وحصر الموارد التي تم استهلاكها خلال تلك الفترة في حدود ذلك النشاط، كما يتم تتبع تكاليف كل مورد من خلال العلاقة السببية التي تربط بين الموارد ومخرجات كل نشاط، ومقياس العلاقة السببية يعتمد على مسبب التكلفة ويطلق عليه أيضا بمقياس النشاط الذي يقوم بتحديد المقدار المستخدم من الموارد لكل وحدة منتجة (نمر و سويسبي، 2013، صفحة 74).

أولاً. تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج: تصنف عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج الى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة، وهي كالآتي:

1. **التكاليف المباشرة:** وهي التكاليف المتعلقة بنوع المنتج والتي يمكن تتبعها وتحمل مباشرة الى التكلفة النهائية للمنتج وتشمل:

1.1 **تكلفة المواد المباشرة:** وهي التكاليف التي يمكن تتبعها والمرتبطة بالمدخلات اللازمة لتصنيع المنتج مثل المواد الخام إضافة الى قيمة مواد التعبئة والتغليف، وهي عبارة عن تكاليف متغيرة متناسبة طردياً مع حجم النشاط وفي نفس الوقت هي تكاليف ثابتة على مستوى الوحدة الواحدة من الإنتاج (الفرأ، 2012، صفحة 259)، حيث على المراجع الداخلي أن يقوم بمتابعة المخزونات الموجهة للعملية الإنتاجية كمواد أولية والتأكد من طرق تقييمها مما يعطي ضمانات مقبولة للأطراف ذوي العلاقة حول صحة وواقعية تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة، والتي يجب التأكد من صحة تقييمها، حيث ينص نظام النظام المحاسبي المالي (SCF) فيما يتعلق بتقييم المخزونات على (القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008):

❖ التقييم عند الدخول للمخزن: تقييم المخزونات عند دخولها للمخزن إما عن طريق التكلفة التاريخية (تكلفتها في تاريخ الشراء)، تكلفة الأصول المتكافئة (وذلك عندما يتعذر تحديد تكلفة المخزونات بتطبيق القواعد العامة للتقييم فإنه يتم تقييمها بتكلفة شراء أصول مساوية لها تم الحصول عليها في أقرب تاريخ لتاريخ الحصول على المخزونات المذكورة)، التكلفة على أساس الهامش التجاري (تلجأ المؤسسة الى تقييم أصولها بتطبيق تخفيض يناسب هامش ربحها في كل فئة من فئات المخزونات على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية في حالة ما اذا كان التقييم عن طريق التكاليف ينجر عنه قيود بالغة الافراط أو غير قابلة للإنجاز (ماعدات التموينات).

❖ التقييم عند الخروج من المخزن: تقييم المخزونات عند الخروج من المخزن إما بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO) أو طريقة متوسط التكلفة المرجحة (PESP) بالنسبة للعناصر المتعاوضة، أما العناصر غير المتعاوضة فتحتفظ بنفس تكلفة دخولها.

كما يتأكد المراجع الداخلي من:

- قانونية ومشروعية كميات المواد الأولية، البضائع ومختلف المشتريات المتواجدة في المخزن من خلال الفواتير، الشيكات... الخ ومختلف الوثائق الثبوتية الأخرى؛
- كفاية وملائمة اجراءات الجرد المادي وأن العملية تمت وفقاً للإجراءات المعمول بها؛
- فحص القوائم التي تظم الكميات التي تم جردها مادياً ومقارنتها مع الكميات التي تم جردها محاسبياً وتحليل مختلف الفروقات المعتر؛

- التأكد من الموثونات المخصصة للمخزونات وأسباب تشكيلها ومدى واقعيها ومشروعيتها ومقارنة قيمها مع سنوات سابقة؛
- التأكد من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المعروفة في السنة محل المراجعة والسنوات الماضية والتأكد من المخزونات قد تم تسجيلها وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF؛
- مقارنة سعر الشراء مع الفواتير، والتأكد من قيمة سعر الصرف فيما يتعلق بعمليات الاستيراد؛
- حساب المعدلات المتعلقة بحركة المخزونات لفترة زمنية معينة وتحليل الانحرافات المعتبرة، إضافة الى فحص حركة كل المخزونات التي تمت ما بين تاريخ عملية الجرد وتاريخ إقفال السنة المالية؛
- مراجعة عقود التأمينات والتأكد من أنها تتضمن تغطية كلية لمختلف الأخطار المحتملة؛
- التأكد من احترام مختلف التشريعات الضريبية المتعلقة بالمخزونات. (زواي، 2022، الصفحات 77-78)

2.1 **كلفة الأجور المباشرة:** وهي التكاليف التي يمكن تتبعها والمتعلقة بأجور العاملين بقسم الإنتاج مقابل الجهود البشري في سبيل تحقيق الإنتاج. وهنا يقع على عاتق المراجع الداخلي وضع المعايير المناسبة للفصل بين الأجور المباشرة وغير المباشرة، خاصة في ظل وجود اختلاف في وجهات النظر فيما يتعلق بتصنيف بعض الأجور فعلى سبيل المثال نجد أن هناك من يعتبر أن أجور كل عمال المصنع دون استثناء هي عبارة عن تكاليف مباشرة لأن كل الجهود المبذولة هناك تتم في سبيل إنجاح العملية الإنتاجية، وهناك من يرى أن فقط العمال الذين لهم تعامل مباشر مع آلات الإنتاج أو المواد الأولية والمنتجات هم من تعتبر مرتباتهم تكاليف مباشرة، أما المشرفين الفنيين على تنفيذ العملية الإنتاجية أو الحراس في المصنع ان وجدوا فلا يمكن اعتبار قيمة مرتباتهم كتكاليف مباشرة لأنها تدخل في ضمان السير الحسن لجميع أنشطة المؤسسة وليس لهم علاقة مباشرة بالوحدات المنتجة، لذلك وجود معايير تضعها المؤسسة تفصل على أساسها بين الجزء المباشر من التكاليف والجزء غير المباشر يعتبر من الاجراءات التنظيمية والرقابية الضرورية. (معالم، 2014، صفحة 44)

كما على المراجع الداخلي أن يتأكد من عدم وجود تسرب وظيفي في أي قسم من الأقسام، ونقصد بالتسرب الوظيفي "وجود عمال أكثر من الحاجة في نشاط أو قسم أو وحدة معينة من وحدات المؤسسة"، من خلال تقييم أداء العمال والتأكد من حدود، مسؤوليات وواجبات كل عامل مقارنة بحجم الاعمال المنجزة يوميا، أجر العامل، عدد ساعات العمل... الخ، كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (23): جدول متابعة ومراقبة أداء العمال في قسم الإنتاج

الأجر	عدد ساعات العمل	نسبة الإنجاز	المهام والمسؤوليات	الموظفين	الأنشطة
			-----	A	قسم الإنتاج
			-----	B	
			-----	C	
			-----	D	
			-----	E	
			%100		نسبة الإنجاز المنتظرة
					نسبة الإنجاز الفعلية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

يمكن للمراجع الداخلي من خلال الجدول أعلاه متابعة أداء الموظفين ونسبة الإنجاز يوميا أو أسبوعيا أو شهريا مما يسمح له بتحديد الموظفين الذين تتداخل مهامهم ومسؤولياتهم، والبحث فيما إذا كان من الممكن التخلي عن جزء منهم مقارنة بطبيعة المهمة، كما يمكنه تحديد العامل غير المضيف للقيمة والذي يسجل نسبة إنجاز منخفضة باستمرار دون وجود مبرر قانوني، إضافة إلى تحديد الموظف المكلف بمهام معقدة ومسؤوليات كثيرة مقابل عدد ساعات غير كاف مما يؤثر على نسبة وجودة الإنجاز، وبذلك اما يقوم بتقسيم المهام المعقدة إلى مهام جزئية ويوزعها على موظفين جدد في القسم، أو يقوم بتوزيعها على العمال المكلفون بمهام أقل مقابل عدد ساعات كافية... الخ، ويمكن للمراجع الداخلي أن يضيف متغيرات أخرى للجدول حسب الحاجة كنوع المنصب والمؤهل العلمي، ويمكنه تقسيم المناصب إلى مناصب رئيسية (أداء العامل فيها يؤثر بشكل مباشر على جوهر العملية الإنتاجية) ومناصب ثانوية (أداء العامل فيها يؤثر على العملية الإنتاجية ولكن ليس في جوهرها).

2. **التكاليف غير المباشرة:** وهي التكاليف التي تنفق على النشاط الاجمالي للمؤسسة وجزء منها متعلقة بالعملية الإنتاجية ونوع المنتج ولكن يصعب تتبعها وربطها بنوع منتج معين، وهنا تطرح اشكالية طرق توزيع هذه التكاليف وتحديد الجزء المتعلق بكل منتج مثل الزيوت، تكلفة الصيانة، تكلفة اليد العاملة غير المباشرة (مدير المصنع، أمين المصنع... الخ) وتكلفة الكهرباء... الخ (زرور، 2017، صفحة 58)، تصنف التكاليف غير المباشرة من حيث وظيفتها إلى:

1.2 **المصاريف الصناعية غير المباشرة:** وتمثل في كافة التكاليف الصناعية التي تعتبر جزء من العملية الإنتاجية ولا يمكن تتبعها، وترى الباحثة أن التكاليف الصناعية غير المباشرة هي تلك التكاليف التي يتم انفاقها في سبيل إنتاج المنتج النهائي ولا يمكن تتبعها لعدم ارتباطها بشكل مباشر بالوحدة الإنتاجية فهي تكلفة تلك المواد التي تم انفاقها على أكثر من منتج واحد مما يصعب عملية حسابها مثل الزيوت والشحوم وصيانة الآلات وأجور العمال المشرفين أو الخبراء... الخ، كلها لا تدخل في تكلفة عملية تصنيع المنتج بشكل مباشر؛

2.2 التكاليف التسويقية غير المباشرة: وهي التكاليف التي تدفعها المؤسسة في المرحلة ما بعد الإنتاج والمتعلق ببيع المنتج وتوزيعه ويصعب ربطها بنوع المنتج. مثل رواتب موظفي المبيعات، نفقات الدعاية والاعلان، رواتب موظفي المبيعات... الخ؛

3.2 التكاليف الإدارية: وهي التكاليف المتعلقة بمختلف الادارات في المؤسسة وهذا النوع من التكاليف هو ثابت في غالب الأحيان وليس له علاقة بحجم الإنتاج وكميته (ابراهيم نور و الشريف، 2006، صفحة 27،95)، لذا يسهل مراجعتها والتأكد منها مقارنةً بباقي التكاليف، من خلال قيام المراجع الداخلي بدراسة حركة هذه التكاليف لعدة من السنوات المتتالية وأي انحراف يظهر غالباً ما يكون بسبب تغيير ناتج عن قرار إداري صادر عن مركز مسؤولية يكون محدد بشكل مسبق، انطلاقاً من دوره في تفعيل دور محاسبة المسؤولية.

ثانياً. **مراحل وطرق توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات:** تمر عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على مجموعة من المراحل نوضحها فيما هو آت مبيّن الطرق المتعارف عليها لتوزيع التكاليف:

❖ **المرحلة الأولى. تحديد وحدة التكلفة** تستخدم وحدة التكلفة كتعبير لوصف الإنتاج وقياسه وهي الأساس لاحتساب التكلفة وتختلف من مؤسسة الى أخرى باختلاف طبيعة المنتج وقد تتمثل وحدة التكلفة في العدد، الوزن، الحجم... الخ؛

❖ **المرحلة الثانية. تقسيم المؤسسة الى مراكز تكلفة:** تقسم المؤسسة الى مراكز تكلفة إنتاجية (هي المراكز المتعلقة بجميع العمليات الإنتاجية التي تشمل مراحل تحويل المواد الأولية الى منتجات نهائية مثل تكلفة التقطيع، الطحن، النسيج... الخ)، ومراكز خدمية (وهي مراكز موجودة في سبيل خدمة المراكز الإنتاجية مثل مركز خدمة الصيانة، إدارة الأفراد، المخزن... الخ)؛

❖ **المرحلة الثالثة. حصر وتقدير التكاليف غير المباشرة:** مرحلة تحديد وحصر قيمة التكاليف الصناعية غير المباشرة تعتبر من أهم وأصعب المراحل التي تحتاج الى عناية ودقة كبيرة في التعامل معها من أجل سير جميع التكاليف غير المباشرة دون نقصان، (التكريتي، 2010، الصفحات 109-111) وأهم طريقتين لحصر وتقدير هذه التكاليف هي:

▪ **واقع المستندات والسجلات المحاسبية:** من خلال جمع قيمة كل التكاليف الصناعية غير المباشرة المسجلة ضمن الدفاتر المحاسبية، وبهذه الطريقة لا يمكن معرفة قيمة تكلفة الوحدة المنتجة إلا في نهاية الدورة المحاسبية وهو ما يعيق عملية الرقابة على التكاليف وعملية اتخاذ القرار التي قد تحتاج الى هذا النوع من المعلومات في أي وقت خلال الدورة المحاسبية، (الزبيدي، 2007، صفحة 38)، وترى الباحثة أن هذه الطريقة لا يمكن أن يستخدمها المراجع الداخلي كأساس للتأكد من قيمة التكاليف غير المباشرة لأنها لا توفر معلومات آنية حول التكاليف، إضافة الى أنها لا تمكن من المراقبة والمراجعة المستمرة لها.

▪ **التكاليف التقديرية:** على أساس معدلات تحميل تقديرية تحسب بشكل مسبق من بداية العملية الإنتاجية (الزبيدي، 2007، صفحة 38)، وهنا يكون على المراجع الداخلي فحص كفاءة نظام التكاليف التقديرية وإجراءات تحديد قيمتها، بداية من التأكد من التكاليف الفعلية للسنة السابقة ومدى صحتها ودقة تحميلها، من خلال أسلوب التتبع والتأكد من العمليات الحسابية والجامع لأن أي خطأ غير مكتشف في التكاليف الفعلية للفترة السابقة قد يتسبب في خطأ في تقدير التكاليف المتعلقة بالفترة الحالية، وعليه أن يتأكد من أن جميع التغيرات المحتملة قد أخذت بعين الاعتبار

(تغيرات متعلقة بالأسعار، بالمنافسين، ظروف العمل، الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، بيئة العمل، الظروف السياسية في البلاد... الخ) وأن جميع التكاليف التقديرية التي تم تحديدها تمتاز بالواقعية، كما أنه من المهم جدا الاستعانة بخبرات المراجع الداخلي وقدراته التنبؤية في تقدير قيمة التكاليف، لذلك يجب أن تأخذ جميع اقتراحاته وتوصياته والاستشارات التي يقدمها بعين الاعتبار أثناء حساب تكلفة الإنتاج بشكل عام وعند وضع التكاليف التقديرية بشكل خاص. وبالرغم من أنه وفقا لهذه الطريقة لا يمكن الحصول على القيمة الدقيقة لهذه التكاليف كما هو الحال في الطريقة الأولى إلا أن أسلوب التكاليف التقديرية عملي أكثر، ويوفر المعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب لمختلف متخذي القرارات والأطراف الأخرى ذوي العلاقة في المؤسسة.

❖ **المرحلة الرابعة. تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة:** يتم خلال هذه المرحلة تحميل كل مراكز التكاليف بما يخصها من عنصر التكلفة غير المباشرة التي استفادت منها وبمقدار تلك الفائدة، فإذا كان عنصر التكلفة متعلق بمركز واحد فلن تكون هناك مشكلة في تحميل هذه التكلفة للمركز المعني، ولكن إذا كان أكثر من مركز يستفيد من نفس عنصر التكلفة، فيجب التحديد وبشكل دقيق نصيب كل مركز من هذه التكلفة ومنه فإن أساس التوزيع الذي تستخدمه المؤسسة يختلف باختلاف عنصر التكلفة وطريقة استخدامه والاستفادة منه، (ابراهيم نور و الشريف، 2006، صفحة 104) فعلى سبيل المثال:

الجدول رقم (24): أمثلة عن أساس توزيع بعض عناصر التكلفة

عناصر التكلفة	أساس التوزيع
الايجار	المساحة
الكهرباء والاضاءة	عدد المصابيح وقدرة كل مصباح، المساحة
الأجور غير المباشرة	ساعات العمل
قسم الصيانة	ساعات التشغيل
المطعم والخدمات الطبية	عدد الأفراد

المصدر: التكريتي، 2010، مرجع سابق، ص 110

وبعدما يتم تحميل مراكز التكاليف بما يخصها من كل عناصر التكاليف المستخدمة، توزع جميع تكاليف المراكز الخدمية على المراكز الإنتاجية لأن تكلفتها في الأصل نشأت نتيجة لخدمة ومساعدة المراكز الإنتاجية، وعملية التوزيع هذه تتم باستخدام واحدة من الطرق الآتية (الزبيدي، 2007، صفحة 40):

🔲 **طريقة التوزيع الاجمالي:** وفقا لهذه الطريقة يتم توزيع تكاليف المراكز الخدمية دفعة واحدة على مراكز الإنتاج باستخدام أساس واحد للتوزيع؛

🔲 **طريقة التوزيع المباشر:** وفقا لهذه الطريقة فإن تكاليف مراكز الخدمية توزع مباشرة على المراكز الإنتاجية بقدر استفادة كل مركز من الخدمات التي توفرها المراكز الخدمية، وهنا يتم تجاهل استفادة المراكز الخدمية من بعضها البعض، أي يكون التوزيع مباشر من المراكز الخدمية الى المراكز الإنتاجية؛

✚ **طريقة التوزيع التنازلي:** يتم وفقا لهذه الطريقة ترتيب المراكز الخدمية وفقا للأهمية النسبية انطلاقا من توزيع تكليف المركز الذي يقدم خدمات الى أكبر عدد من المراكز الإنتاجية والمراكز الخدمية، ثم يلي المركز الأقل منه مباشرة وهكذا الى غاية آخر مركز؛

✚ **طريقة التوزيع التبادلي:** تستخدم هذه الطريقة عندما تكون هناك خدمات متبادلة بين مختلف المراكز الخدمية، فلا يتم توزيع تكاليف أي مركز خدمي على المراكز الإنتاجية الا بعد إضافة نصيبه من باقي المراكز الخدمية وطرح نصيب ما قدمه الى باقي المراكز الخدمية.

المطلب الثالث: علاقة المراجع الداخلي بتحديد مسببات التكلفة وتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض المرحلة الثالثة (تحديد مسببات التكلفة) والمرحلة الرابعة (توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات) من نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ميزين علاقة المراجع الداخلي بهاتين المرحلتين.
أولا. علاقة المراجع الداخلي بتحديد مسببات التكلفة:

يتم خلال هذه المرحلة البحث في العلاقة السببية بين التكاليف غير المباشرة والنشاط فهي تعتبر الأساس اللازم لتوزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على مختلف أنشطة المؤسسة، فمسبب التكلفة هو العامل الذي وجوده يستوجب حدوث التكلفة (دبابش و شحتاني، 2018، صفحة 114)، وهو عبارة عن مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط واختيار مسبب التكلفة يجب أن يكون مبني على أساس علاقة سببية واضحة بين المورد المستهلك ومخرجات النشاط، ويوجد مستويين لمسببات التكلفة:

- المستوى الأول: وتمثل في المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة للأنشطة أو مجموعات الأنشطة.
 - المستوى الثاني: وهي المسببات التي تستخدم لتخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة فهي تسمح بقياس مستوى استهلاك الموارد لكل عنصر تكلفة. (معالم، 2014، صفحة 43)
- ومن أجل اختيار مسبب التكلفة الملائم لا بد من الأخذ بعين الاعتبار أنه (المهاشمي و الحدراوي، 2018، الصفحات 354-355):

- ينبغي أن يوفر تفسير واضح ومقنع للتكاليف في كل مجمع تكلفة أنشطة.
 - ينبغي أن يكون سهل القياس وقابل للتحديد وعلاقته مع المنتجات واضحة حيث:
 - العلاقة السببية: اختيار الموجهات التي تسبب التكلفة.
 - المنافع المستلمة: يجب أن تتناسب موجهات التكلفة مع المنافع المتحصل عليها جراء تحمل هذه التكاليف.
 - المعقولة: توجد بعض التكاليف التي يصعب إيجاد علاقة ترابط بينها وبين المنتجات على أساس العلاقة السببية أو علاقة الكلفة/المنفعة، في هذه الحالة يجب أن يتم تحميلها وفقا لأساس العدالة أو المعقولة.
- ومن أمثلة مسببات التكلفة نجد:

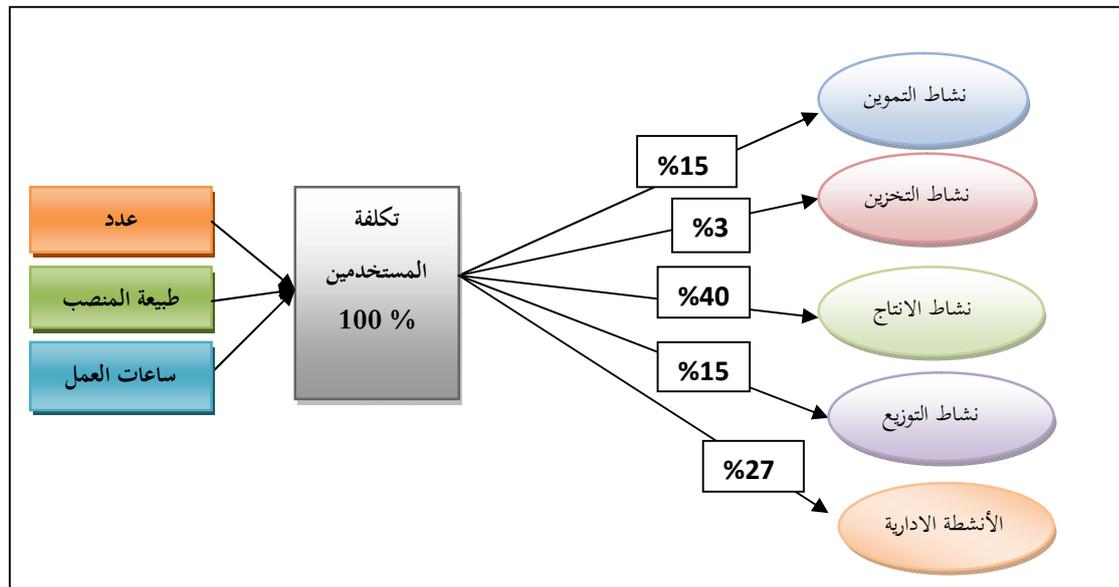
الجدول رقم (25): أمثلة حول مسببات التكلفة لمختلف الأنشطة المصنفة وفقا ل Kaplan وCooper

أنواع المسببات التكلفة	أنواع الأنشطة
ساعات عمل الآلات، ساعات العمل البشري، عدد وحدات المخرجات... الخ	أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة
عدد الاوامر المنفذة، وزن المواد المتناولة، عدد ساعات إعداد الآلات... الخ	أنشطة على مستوى الدفعة
عدد ساعات التصميم، عدد مرات/ساعات الفحص، عدد انواع القطع... الخ	أنشطة على مستوى نوعية المنتجات
تكاليف تدريب العاملين، مرتبات إدارة المصنع، ضرائب التأمينات.	أنشطة على مستوى المصنع

المصدر: سعاد معاليم، المتطلبات الأساسية لتبني وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة: مجموعة من مؤسسات قطاع الطحن لولاية بسكرة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 44

وهنا تجدر الإشارة الى الفرق بين مسبب (مولد) التكلفة وعدد مسببات التكلفة، من خلال الأمثلة أعلاه نجد أن ساعات عمل الآلات هو مسبب التكلفة، وعدد هذه الساعات هو عدد المسببات، الأوامر المنفذة هي مسبب التكلفة أما عددها (عدد الاوامر المنفذة) هو عدد مسببات التكلفة... الخ، كما تجدر الإشارة الى أهمية التحديد الدقيق لعدد مسببات التكلفة وضرورة الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل أثناء عملية تحديد العدد الملائم لهذه المسببات، ونذكر منها تنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط الى اجمالي تكاليف الأنشطة ككل، تكلفة تجميع بيانات ومولدات التكلفة... الخ (معاليم، 2014، صفحة 44)، لذا على المراجع الداخلي أن يكون من بين الفريق المحدد لمسببات التكلفة وأن يبدي رأيه حول كل مسبب ومدى واقعيته وارتباطه بالتكلفة، انطلاقا من تتبع عنصر التكلفة منذ نشوئها الى غاية اطفائها، ثم تحديد جميع الأنشطة التي مرت عليها التكلفة، ومنه الأنشطة المستهلكة لنفس التكلفة ولكن بأحجام مختلفة والبحث في سبب الاختلاف الذي قد يكون مسبب للتكلفة، يمكن توضيح ذلك أكثر من خلال المثال الآتي:

الشكل رقم (25): نسبة تكلفة المستخدمين من كل نشاط من أنشطة المؤسسة الإنتاجية (X)



المصدر: من إعداد الباحثة انطلاقا من ما سبق

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن الأنشطة تستهلك نفس التكلفة ولكن بنسب مختلفة، وعند البحث في أسباب الاختلاف نجد أن ذلك قد يعود إما لعدد المستخدمين (يختلف عدد الموظفين في كل قسم من أقسام المؤسسة أو وحدة من وحداتها أو نشاط من أنشطتها حسب الحاجة)، أو لطبيعة مناصب العمل (هناك مناصب معينة في المؤسسة تحتاج موظفين ذات مؤهلات علمية وكفاءات عالية مثل منصب المدير، نائب المدير، رؤساء المصالح، المسيرين... الخ، ما يقابله دفع أجور عالية على عكس بعض المناصب التي لا تحتاج مؤهلات وكفاءات عالية مثل موظفي الصيانة البسيطة (غير المتخصصة)، موظفي النظافة، سائقي السيارات أو الشحانات... الخ)، أو لعدد ساعات العمل (قد يكون عدد ساعات العمل سبب في ارتفاع تكلفة المستخدمين في كل نشاط خاصة ان كانت المؤسسة تلجأ الى ساعات إضافية في بعض الأحيان)، وقد تكون هناك مسببات أخرى يرى المراجع الداخلي أنها سبب لنشوء التكلفة، ومنه ويبدأ العمل انطلاقاً من انشاء مصفوفة منظمة تضم جميع مسببات التكلفة المحتملة وقيمة التكلفة المستهلكة في كل نشاط (كما هو موضح في الشكل أعلاه) الى غاية الوصول الى مسبب التكلفة المقبول، ويتم التعامل مع جميع عناصر التكلفة بنفس الطريقة.

كما تجدر الإشارة الى أن النسب الموضحة في الشكل أعلاه هي نسب افتراضية فقط، يتناسب بعضها مع طبيعة نشاط المؤسسة (كمؤسسة إنتاجية) وطبيعة عنصر التكلفة، فقد تختلف هذه النسب باختلاف نشاط المؤسسة (إنتاجية، تجارية، خدمية... الخ)، على سبيل المثال المؤسسة التجارية التي تنشط من خلال شراء سلعة وإعادة بيعها وتحقيق الربح من خلال الفارق بين تكلفة الشراء وسعر البيع لن تتضمن أنشطتها النشاط الإنتاجي، الذي يستهلك النسبة الأكبر من تكلفة المستخدمين (عملية التصنيع عادة ما تحتاج الى حجم كبير من اليد العاملة) في المؤسسة الإنتاجية شكل رقم (24)، على عكس المؤسسة التجارية التي يفترض أن يستهلك نشاط التموين (شراء سلعة وتخزينها) و التوزيع (التسويق للسلعة وبيعها) النسب الأكبر من تكلفة المستخدمين كأهم ركيزتين يقوم على أساسها النشاط التجاري ومنه ستكون هي الأنشطة الأكثر استهلاكاً للعديد من عناصر التكلفة الأخرى.

ثانياً. علاقة المراجع الداخلي بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات:

يتم خلال هذه المرحلة توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وفقاً للنسب المستخرجة من خلال مسببات التكلفة لكل نشاط وذلك بعد تحديد مراكز التكلفة ويقصد بمراكز التكلفة مجموع التكاليف للأنشطة المتجانسة والتي تتحقق نتيجة وجود مسبب تكلفة مشترك أو وحدة عمل مشتركة، وتحديد مراكز التكلفة يعتبر بمثابة عملية تنظيمية لتحديد الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها وعدد هذه المسببات، ويتم حساب سعر تكلفة كل منتج وفق العلاقة الآتية (دبابش و شحتاني، 2018، الصفحات 124-125):

$$\text{سعر التكلفة} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} + \text{مجموع التكاليف الوحودية لمسبب التكلفة}$$

حيث:

$$\text{التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة} = \text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة} / \text{حجم مسببات كل}$$

بعد تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط يصبح من السهل تحديد مراكز التكلفة التي تجمع بين نفس مسببات التكلفة، ثم توزيع مجموع تكاليف مركز كل تكلفة على عد مسببات التكلفة، ثم حساب سعر التكلفة لكل منتج وفق العلاقة الرياضية أعلاه، وهنا يكون على المراجع الداخلي فحص جميع المراحل سألفة الذكر والتي تسبق مرحلة حساب سعر التكلفة من خلال التأكد من احترام مبادئ وفروض نظام ABC، وخطوات حساب تكلفة الإنتاج باستخدام أسلوب ABC، أما بخصوص مسك حسابات التكاليف فعليه فحص سجلات نظام محاسبة التكاليف وإجراءات التسجيل حيث أن هناك طريقتين لمسك حسابات التكاليف إما باستخدام أسلوب الاندماج الذي يقوم على أساس دمج حسابات التكاليف ضمن سجلات المحاسبة المالية وإما باستخدام أسلوب الانفصال الذي يقوم على أساس فصل سجلات محاسبة التكاليف عن سجلات المحاسبة المالية (التكريتي، 2010، صفحة 25)، حيث عليه أن يتأكد من أن المبالغ الموجودة بالسجلات تمتلك أدلة اثبات ذات حجية قوية وكافية ومقنعة وتعكس الصورة الحقيقية للواقع (عياشي و الياس، 2017، صفحة 619) وأنها مقيدة بصورة صحيحة وخالية من الأخطاء، من خلال التأكد من المجاميع والعمليات الحسابية عن طريق عملية إعادة الاحتساب واختبار عينة من عناصر التكاليف المسجلة وأخذ صورة مبدئية عن حجم الأخطاء سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة (زغبه و شريط، 2018، صفحة 199) وبناء عليها يحدد الوسائل اللازمة لعملية المراجعة.

المطلب الرابع: علاقة المراجع الداخلي بمخرجات نظام ABC

انطلاقاً من الشكل رقم (22) قمنا بمحصر مخرجات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في كل من الدقة في تحميل تكلفة المنتجات، معلومات تساهم في اتخاذ قرارات التسعير، القضاء على الأنشطة غير المضيفة للقيمة، إعادة تصميم أنشطة المؤسسة... الخ، وذلك انطلاقاً من أهداف نظام ABC، طبيعة المدخلات وخطوات معالجتها، التي يمكن من خلالها توقع أهم المخرجات المنتظرة من هذا النظام، ونسعى من خلال هذا المطلب إبراز دور المراجع الداخلي بمرحلة ما بعد إنتاج المخرجات.

أولاً. دور المراجع الداخلي في تحليل التكلفة والعائد من نظام ABC:

بعد تحصيل المخرجات المنتظرة من هذا النظام يقوم المراجع الداخلي بتحليل التكلفة والعائد من تطبيق نظام ABC في المؤسسة، ويعتبر تحليل التكلفة والعائد بمثابة أداة تستخدم في تقدير تكاليف وعوائد سياسة أو مشروع معين من الناحية النقدية وذلك بهدف الاجابة على بعض الأسئلة المهمة مثل هل عوائد السياسة أو المشروع الاستثماري المراد اعتماده تفوق تكاليفه؟ وهل يمكن من خلاله تحقيق منافع لا يمكن تحقيقها في حالة اعتماد البدائل الأخرى؟ (زويبر، 2022، صفحة 50)، لذا هو مطالب بتقييم العائد الذي تحققه المؤسسة من استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC مقابل التكلفة التي تتحملها المؤسسة من أجل المحافظة عليه وتحسينه، وابداء رأيه حول ما اذا كان على المؤسسة الاستمرار في استخدام هذا النظام أم عليها التخلي عنه أو استبداله بنظام آخر يحقق عائد أكبر بتكلفة أقل.

ثانياً. دور المراجع الداخلي في تفعيل دور التغذية العكسية في نظام ABC

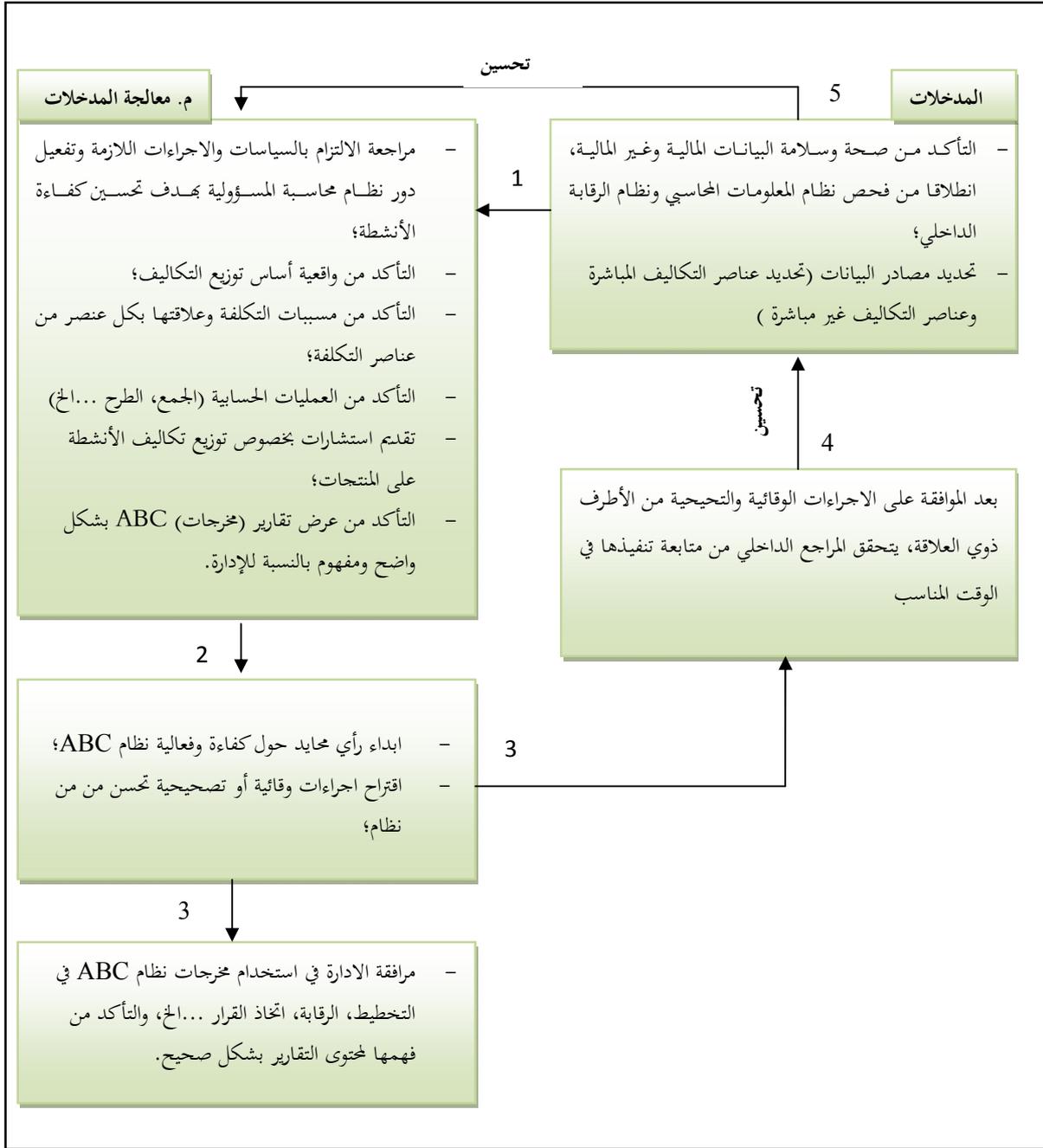
يتم من خلال التغذية العكسية تحسين المدخلات المستقبلية لهذا النظام باستخدام المخرجات، حيث وكما وضعنا سابقاً فإن المخرجات عبارة عن المعلومات التي تستخدمها المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة وهذه الأخيرة ستؤثر بشكل مباشر في مدخلات

النظام كونها متعلقة بمختلف محاور المدخلات في حد ذاتها (التكلفة، الأنشطة، الموارد، المنتج)؛ حيث يقدم المراجع الداخلي في نهاية عملية المراجعة رأيه الفني والحيادي حول ما رصده أثناء عملية المراجعة في شكل تقرير مراجعة التكاليف، موضحا جميع الأمور المهمة التي من الممكن أن تؤثر على القرارات المتخذة وجميع الاقتراحات والتوصيات اللازمة، ويقدمه الى متخذي القرارات وجميع الأطراف ذوي العلاقة في المؤسسة، وان كان قد رصد مجموعة من الانحرافات فلا بد من اقتراح الاجراءات التصحيحية المناسبة لها وان وافقت الإدارة على هذه الاجراءات يجب أن توضع في إطار التنفيذ في الوقت المناسب ويتولى المراجع الداخلي عملية الرقابة على تنفيذ هذه الاجراءات. (معهد المراجعين الداخليين ، 2017، الصفحات 18-19) من أجل تحسن المدخلات المستقبلية لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC ومنه تحسين المخرجات المستقبلية.

ومن خلال كل ما سبق يتضح أن الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في ضبط نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، يساهم في تحسين مخرجاته وذلك بمنح ثقة للإدارة في الاعتماد على المعلومات التي ينتجها هذا النظام في اتخاذ القرارات المناسبة، ولا ينته دور المراجع الداخلي عند تقديم تقرير مراجعة التكاليف بل يستمر من خلال مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة عن طريق تقييم القرارات المتخذة بشكل أولي قبل اعتمادها وتنفيذها، ومنه فالمراجع الداخلي لا يعتبر متخذ قرار في المؤسسة ولكن هو أحد المكونات الأساسية لعملية اتخاذ القرار لما يمتلكه من خبرة ومعرفة واسعة بكل خبايا المؤسسة.

وتلخص الباحثة كل ما سبق من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (26): مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام ABC

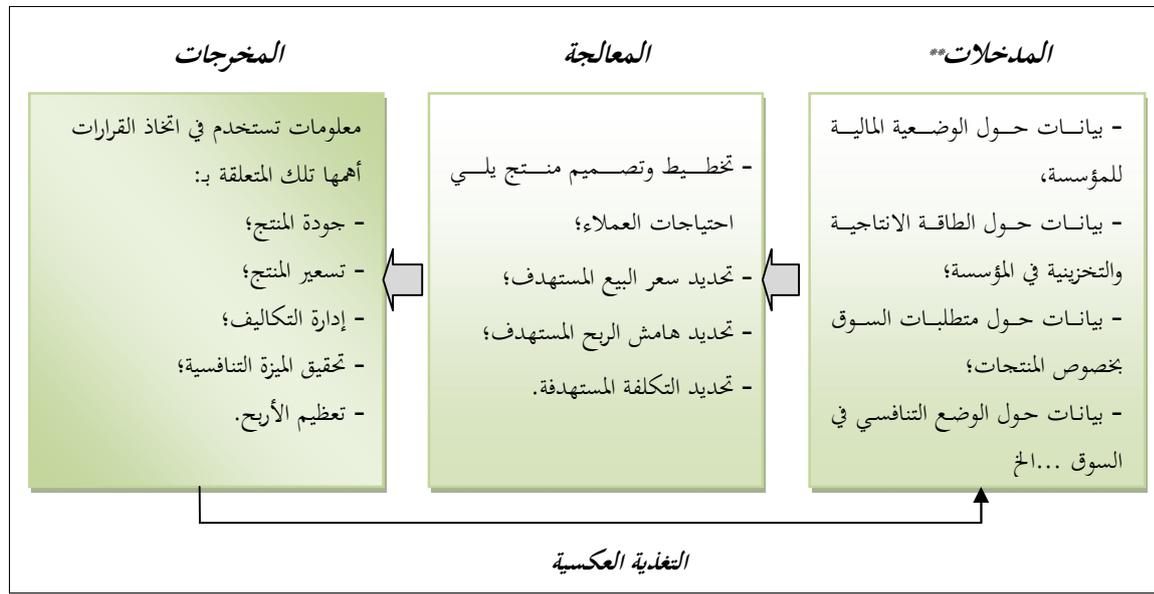


المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

المبحث الرابع: استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة

يلعب نظام التكلفة المستهدفة دور كبير في إدارة تكاليف المنتج وتخفيضها لذا تسعى المؤسسة بشكل مستمر الى الحفاظ عليه والتحسين من مخرجاته من خلال تقييم وتقييم أدائه باستخدام مختلف الآليات الرقابية، وسنحاول من خلال هذا المبحث إبراز مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين نظام التكلفة المستهدفة كأحد أهم الآليات الرقابية التي تعتمد عليها المؤسسة في تقييم وتقييم أنظمتها الداخلية؛ ونقدم الشكل الآتي والممثل في أركان نظام التكلفة المستهدفة (المدخلات، المعالجة، المخرجات، التغذية العكسية)، كخطوة أولية لإظهار المراحل عملية إنتاج مخرجات هذا النظام، والذي سننعمد عليه في باقي مطالب هذا المبحث:

الشكل رقم (27): أركان نظام التكلفة المستهدفة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما تقدم حول نظام التكلفة المستهدفة.*

* أنظر الفصل الثاني الصفحات (76 إلى 78)

** تم تحديد بنود معالجة المدخلات في الشكل رقم (27) بناء على خطوات تصميم منتج باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة؛

المطلب الأول: علاقة المراجعة الداخلية بمدخلات نظام التكلفة المستهدفة

تم تحديد بنود المدخلات في الشكل رقم (27) بناء على البيانات التي يمكن من خلالها قياس مدى قدرة المؤسسة على إنتاج منتج معين بمواصفات محددة، ومدى قدرتها على المنافسة في سوق جديدة أو زيادة حصتها السوقية في السوق الذي تنشط فيه في حدود تكلفة معينة وسعر بيع مستهدف وهامش الربح المرغوب فيه من طرف الملاك، والتي تتحقق بعد المرور بعملية معالجة لمجموعة من البيانات أهمها بيانات حول الوضعية المالية للمؤسسة، بيانات حول الطاقة الإنتاجية والتخزينية في المؤسسة، بيانات حول متطلبات السوق، بيانات حول الوضع التنافسي في السوق... الخ. (بدران، 2014، صفحة 15)، لذا يركز المراجع الداخلي على تحسين مدخلات نظام التكلفة المستهدفة من خلال مجموعة من الإجراءات أهمها:

أولاً. تسهيل عملية استيراد البيانات من مختلف وحدات المؤسسة: وذلك من خلال تفعيل دور نظام المعلومات الذي يعتبر المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بمختلف المعلومات اللازمة من خلال التأكد من صحة تدفق هذه المعلومات وانسيابها الى مختلف هياكل ووحدات المؤسسة في الوقت المناسب (حاج الله، 2010، صفحة 175)، خاصة أن وصول البيانات المطلوبة من وإلى مختلف الوحدات والأقسام والمصالح في المؤسسة وفي الوقت المناسب يسمح للمؤسسة بتحقيق العديد من المزايا مثل المرونة والسرعة ومراقبة الإنتاج وتطويره وتقديم خدمات تلبي احتياجات العملاء ورفع القدرة التنافسية للمؤسسة في السوق (علي، 2012، الصفحات 271-272)، لذا يعمل المراجع الداخلي باعتباره المسؤول عن مراجعة أنظمة المعلومات الداخلية على التأكد من أن كل البيانات التي يحتاجها ويطلبها الطاقم القائم على تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة تصله بالشكل المطلوب وفي الوقت المناسب من خلال وضع إجراءات تحفيزية تهدف الى بث روح التعاون بين الموظفين وأهمية المشاركة الفردية والجماعية في تحقيق أهداف المؤسسة، وإجراءات رقابية تهدف الى التأكد من أن المعلومات المطلوبة من طرف جهات محددة تصل في الوقت المناسب دون أي تعطيلات أو عرقلات إدارية، وتفعيل نظام محاسبة المسؤولية في سبيل ضمان احترام هذه الإجراءات.

ثانياً. فحص المعلومات المتأتية من المصادر الخارجية: للمراجع الداخلي خبرة واسعة في مجال فحص وتقييم أدلة الإثبات والتي يقصد بها "مختلف المعلومات التي يستعين بها المراجع للوصول الى استنتاجات يبني عليها رأيه من خلال استخدامها في تحويل الادعاءات والاعتقادات المسبقة الى افتراضات مثبتة (عياشي و الياس، 2017، صفحة 619)، ويتحصل المراجع الداخلي على هذه المعلومات من مصدرين، مصادر داخلية باستخدام مختلف الأدوات والوسائل مثل مراجعة المستندات، إعداد استبيانات، توجيه استفسارات الى عمال المؤسسة... الخ، ومصادر خارجية عندما تتواجد المعلومات لدى متعاملين خارجيين ويحاول الحصول عليها باستخدام مختلف الأدوات مثل المصادقات (عرار، 2009، الصفحات 50-51)، والتي تعتبر بمثابة أدلة أكثر موثوقية كونها متحصل عليها من مصادر مستقلة تستخدم كتوكيدات خارجية على المعلومات المتحصل عليها من مصادر داخلية من خلال عملية المقارنة (المقرر رقم 15، 2016، صفحة 04)، وقبل اعتماد أي دليل إثبات يقوم المراجع الداخلي بفحصه وتقييمه والتأكد من درجة موثوقيته بناء على طبيعة المعلومة، مصدرها ومدى فاعلية نظام الرقابة المسؤول عن إنتاجها... الخ (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2015، صفحة 399)، كما يستطيع المراجع الداخلي توظيف خبراته في مجال قياس موثوقية أدلة الإثبات في التأكد من مدى موثوقية المعلومات المتحصل عليها من مصادر خارجية كتلك المتعلقة بالعملاء، المنافسين... الخ

ثالثاً. تقديم تأكيدات حول مصداقية مخرجات التحليل المالي: يحتاج نظام التكلفة المستهدفة في إطار دراسة جدوى المنتج الى بيانات حول الوضعية المالية للمؤسسة من بينها مخرجات التحليل المالي وكل ما كانت هذه البيانات دقيقة ودالة كل ما كانت نتائج دراسة جدوى المنتج دقيقة ومفيدة، وهنا يظهر دور المراجع الداخلي في تحسين مخرجات التحليل المالي.*

نستنتج من خلال ما سبق أن المراجعة الداخلية لها دور كبير في تحسين مدخلات نظام التكلفة المستهدفة من خلال اضعاف المصدقية والدقة اللازمتين على البيانات محل المعالجة، ووضع الاجراءات المساعدة لتسهيل الوصول اليها من مصادرها الأصلية وفي الوقت المناسب، كما تجدر الاشارة الى أن المراجع الداخلي ليس من مهامه ولا من صلاحياته تحديد نوع أو طبيعة أو حجم المدخلات اللازمة انما يهتم بمدى شفافيتها ومصداقيتها وان حدث وكان له تدخل في ذلك فسيكون بمثابة تقديم استشارة طلبت منه أو كإجراء تقويمي لانحراف معين في إطار أداء مهامه الاعتيادية.

المطلب الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بمرحلي تخطيط وتسعير المنتج

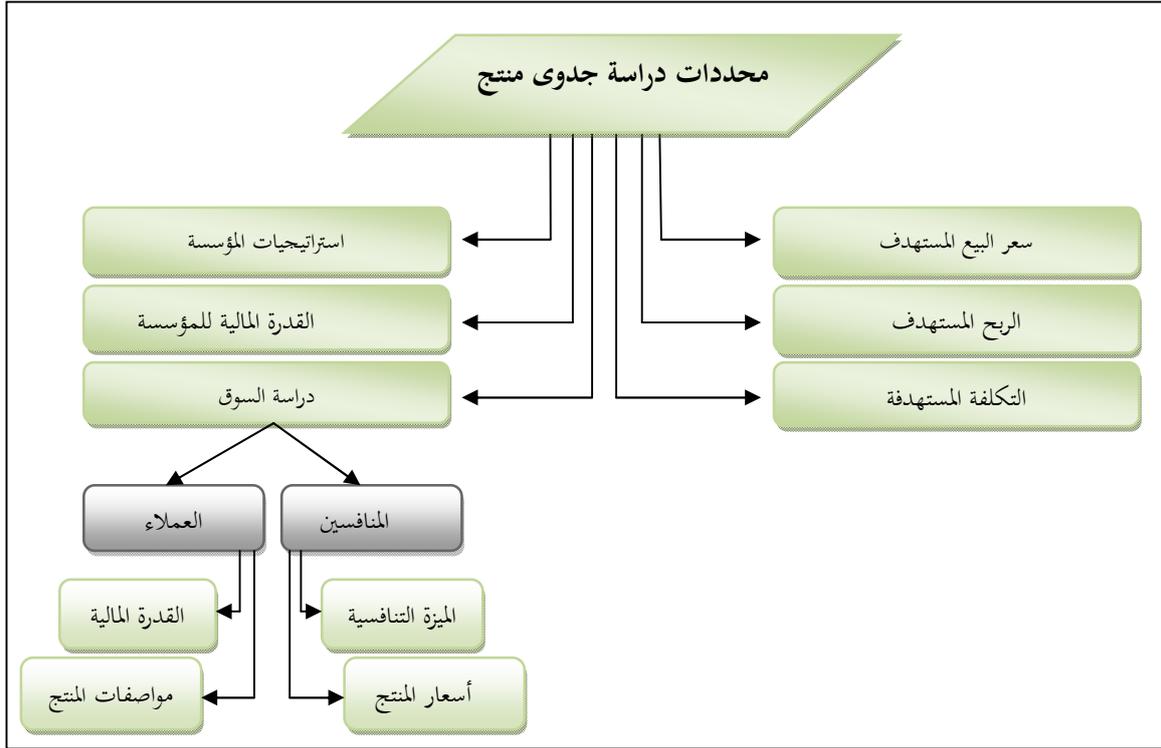
سنحاول من خلال هذا المطلب عرض المرحلة الثانية (تخطيط منتج يلي احتياجات العملاء) والمرحلة الثالثة (تحديد هامش الربح المستهدف) من نظام التكلفة المستهدفة مبرزين علاقة المراجع الداخلي بهاتين المرحلتين.

أولاً. علاقة المراجع الداخلي بمرحلة تخطيط منتج يلي احتياجات العملاء:

يتم خلال هذه المرحلة دراسة جدوى إنتاج منتج من خلال العديد من الدراسات التي تجمع بين تشخيص امكانيات المؤسسة وتشخيص حالة السوق ومتطلباته بخصوص هذا المنتج، فإن اتضح أن إنتاج المنتج سيعود بفوائد مرضية للمؤسسة يتم اعتماد المشروع من خلال متخذي القرار في المؤسسة، وتبدأ مرحلة التصميم الاولية للمنتج بما يلي احتياجات العملاء في ظل امكانيات المؤسسة؛ (بن البار و بوريش، 2021، صفحة 116). وبناء عليه نستنتج أن أهم محددات دراسة جدوى منتج تتمثل في كل من الربح المستهدف، التكلفة المتهدفة، سعر البيع المستهدف، حالة السوق، القدرة المالية للمؤسسة واستراتيجيات المؤسسة، كما هو موضح في الشكل الآتي:

* لمزيد من التفاصيل حول دور المراجع الداخلي في تحسين مخرجات التحليل المالي يمكن الرجوع الى المبحث السابق.

الشكل رقم (28): أهم محددات دراسة جدوى منتج



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق.

انطلاقاً من الشكل أعلاه فإن دراسة جدوى منتج يجب أن تتم في إطار الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المحددات أهمها سعر البيع المستهدف، الربح المستهدف، التكلفة المستهدفة، القدرة المالية للمؤسسة (جاهزية المؤسسة مالياً لإنتاج منتج جديد أو التحسين من منتج قديم ضمن شروط محددة)، استراتيجيات المؤسسة (البحث فيما إذا كان المنتج محل دراسة الجدوى يتناسب مع استراتيجيات المؤسسة حسب أهدافها: زيادة الربحية، التوسع في السوق، جذب مستثمرين، تخفيض التكاليف... الخ) ودراسة السوق من خلال دراسة حالة أسعار المنتج لدى المنافسين والبحث عن الميزة التنافسية للمنتج، ودراسة حالة العملاء من خلال دراسة القدرة المالية للعميل واحتياجاته المتعلقة بمواصفات المنتج. لذا وفي سبيل انجاح هذه المرحلة يكون أمام المراجع الداخلي الكثير من العمل، مثل:

1. تحسين إجراءات تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة: يتأكد المراجع الداخلي من مدى كفاية وملائمة إجراءات تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة ومدى دلالتها على قدرة المؤسسة على إنتاج منتج بمواصفات محددة، كأن يلاحظ أن هناك مؤشرات مهمة ذات دلالة بالغة تصف امكانيات المؤسسة المالية بشكل أدق ولم تأخذ بعين الاعتبار، والعكس صحيح كأن يتم الاعتماد على مؤشرات معينة في دراسة امكانيات المؤسسة حول هذا المشروع ويرى المراجع أنها غير دالة أو غير كافية وقد تؤثر على جودة المخرجات المنتظرة ومنه يجب على المراجع ابداء رأيه حول ذلك وتقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة (المخادمة و الرشيد، 2007، صفحة 487)، كما ترى الباحثة أن المراجع الداخلي له دور أساسي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة انطلاقاً من عملية مراجعة الكشوف المالية للمؤسسة التي تسمح بتوفير تأكيدات و ضمانات حول مصداقية وشفافية القيم التي تظهر في الكشوف المالية، إضافة الى دوره في تقديم استشارات مالية انطلاقاً من امكانياته

وخبراته الواسعة في المجال المالي ومعرفته بالواقع المالي الحقيقي للمؤسسة، لذا يعتبر تقرير المراجع الداخلي من أهم البيانات التي يجب الاعتماد عليها في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة.

2. **تحسين الوظيفة التسويقية في المؤسسة:** يقوم نظام التكلفة المستهدفة على أساس تصميم منتج يلبي احتياجات العملاء في ظل سعر بيع مستهدف، هامش ربح مستهدف والتكلفة المستهدفة (بن البار و بوريش، 2021، صفحة 116) وهو ما يستدعي وجود وظيفة تسويقية في المؤسسة تمتاز بالكفاءة والفعالية يمكن الاعتماد عليها في دراسة السوق وتحديد احتياجات العملاء بشكل دقيق، وهنا يأتي دور المراجع الداخلي من خلال مراجعة الوظيفة التسويقية في المؤسسة، ويقصد بمراجعة الوظيفة التسويقية " فحص شامل، منظم، مستقل ودوري لبيئة المؤسسة التسويقية، وأهدافها واستراتيجياتها (مصباح، 2017، صفحة 637)، وتحديد الفرص والتهديدات التي تواجه المؤسسة واقتراح اجراءات تحدف الى تحسين الأداء التسويقي للمؤسسة (بن قسمية و راجحي، 2010، صفحة 200)، وتمثل أهم أهداف مراجعة الوظيفة التسويقية في تقييم اجراءات التخطيط التسويقي والرقابة التسويقية، تحديد مختلف التغيرات البيئية التي تحتاج الى اعادة النظر في تقديم العروض التسويقية ودراسة ما اذا كان هناك بنود يجدر اضافتها لزيادة الربحية وجذب عملاء أكثر كما يهدف المراجع الداخلي من خلال مراجعة الوظيفة التسويقية الى تطوير قدرات المؤسسة على توفير منتجات تلبي احتياجات العملاء ورغباتهم من خلال تحديد نقاط قوة وضعف التسويق في المؤسسة ووضع الاجراءات اللازمة لتحسينه (سيد و شيخ التهامي، 2021، صفحة 244)، وتمثل أهم اجراءات المراجعة الداخلية للوظيفة التسويقية في المؤسسة في:

- **مراجعة البيئة التسويقية:** ويقصد بالبيئة التسويقية مجموعة العوامل الداخلية (العملاء، الموردين، المنافسين، الشركاء، الأسواق... الخ) والخارجية (العوامل الديمغرافية، الاقتصادية، الاجتماعية والثقافية، القانونية، السياسية، التكنولوجية... الخ)، التي تؤثر على سلوك إدارة التسويق، وتشمل مهمة المراجع تشخيص وتحليل مختلف التغيرات التي تحدث في بيئة التسويق مما يمنح المؤسسة معرفة نقاط قوتها ومحالة تعزيزها والاستفادة منها ونقاط ضعفها ومحاوله معالجتها بمختلف الآليات المناسبة. (خليل و هادي العلي، 2022، صفحة 105)؛
- **مراجعة إستراتيجية التسويق:** من خلال مقارنة أهداف المؤسسة الإستراتيجية وأهداف التسويق فقد يلاحظ المراجع أن أهداف هذه الأخيرة لا تتماشى وأهداف المؤسسة الإستراتيجية، كما قد يلاحظ أنها موضوعة بشكل جيد ولكن يوجد ضعف في استغلال موارد المؤسسة ومختلف الفرص المتاحة، فيعمل على منح التوصيات والاستشارات اللازمة ووضع الاجراءات المناسبة لكل حالة (مصباح، 2017، صفحة 638)؛
- **مراجعة الوظائف التسويقية:** بهدف الامام بكل جوانب الوظيفة التسويقية يركز المراجع على فحص كفاءة وفعالية مختلف عناصر المزيج التسويقي أهمها المنتج والسعر وتنطلق عملية مراجعة المنتج من خلال تحديد أهداف كل خط إنتاجي ثم تحديد المنتجات التي بحاجة الى تحسين وفقا لاستراتيجيات المؤسسة والمنتجات التي يجب التوقف عن إنتاجها إضافة الى محاولة التنبؤ برد فعل العميل اتجاه المنتج المستهدف. أما عملية مراجعة السعر فتتركز على تحديد أهداف المؤسسة واستراتيجياتها المتعلقة بالسعر والمتمثلة في التكلفة، الطلب والسعر، ثم دراسة وتحليل وجهة نظر العميل ومدى تقبله لسعر

المنتج إضافة الى فحص مدى ملائمة سعر المنتج مقارنة بمختلف سياسات المؤسسة المتعلقة بالتوزيع والترويج. (بن قسمية و راجحي، 2010، صفحة 208)؛

■ **مراجعة إنتاجية التسويق:** يتأكد المراجع الداخلي من الإنتاجية التسويقية ومدى ملاءمتها وفعاليتها في تخفيض التكاليف دون التأثير على جودة المنتج، وتمثل أهم عناصر مراجعة إنتاجية التسويق في تحليل المردودية وتنطلق من طرح مجموعة من الاسئلة (ما هي مردودية منتجات المؤسسة في الاسواق وفي مختلف نقاط التوزيع؟ هل يجب على المؤسسة أن تدخل وتتوسع في السوق أم عليها أن تخفض من توسعاتها أو الانسحاب؟)، وتحليل الإنتاجية التي تنطلق أيضا من طرح مجموعة من الاسئلة المهمة (أي الأنشطة التسويقية التي تكلفه أكثر من اللازمة؟ كيف يمكن التخفيض من التكاليف التسويقية دون المساس بجودة المنتج؟) (بن قسمية و راجحي، 2010، صفحة 208).

ثانيا. علاقة المراجع الداخلي بتحديد سعر البيع المستهدف:

يقصد بسعر البيع المستهدف القيمة التي تريد المؤسسة تحقيقها عند بيع منتجها أي السعر المستقبلي للمنتج، وعند تحديد سعر البيع المستهدف (بن البار و بوريش، 2021، صفحة 116)؛ وبناء على ذلك فإن تحديد سعر البيع المستهدف مرتبط بالعديد من العناصر أهمها القدرة المالية للعميل، الطاقة الإنتاجية، الطاقة التخزينية وهامش الربح، كما هو موضح في الشكل الآتي:

الشكل رقم (29): أهم محددات سعر البيع المستهدف



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

وفي إطار تحديد سعر البيع المستهدف المناسب يعمل المراجع الداخلي على:

■ **تحسين اجراءات تحديد سعر البيع المستهدف:** من المهم جدا أن يقدم المراجع الداخلي استشاراته فيما يتعلق بتحديد سعر البيع المستهدف من خلال ابداء رأيه حول واقعيته، ويتأكد من أن تحديده قد تم بناء على المحددات أعلاه خاصة

البيانات المتعلقة بالعملاء والمنافسين (القباني، 2010، صفحة 381) حيث يستدعي تحديد سعر البيع المستهدف (خشعي و الشيخ، 2021، صفحة 22):

- دراسة القدرة المالية للعميل؛

- أن يكون السعر في حدود الأسعار التنافسية في السوق والتي لا يجب أن يزيد عنها في أي حال من الأحوال؛

- أن يتناسب سعر البيع المستهدف مع الربح المستهدف ولا يجب أن يقل السعر عن المستوى الذي يحقق أدنى هامش ربح تهدف المؤسسة الى تحقيقه.

■ **تحديد الطاقة الإنتاجية والتخزينية الحقيقية للمؤسسة:** ويقصد بالطاقة الإنتاجية حجم الإنتاج الذي يمكن للمؤسسة تسويقه بأسعار ملائمة، من خلال مجموعة الامكانيات المتمثلة في المعدات الرأسمالية (المعدات التي يتم استخدامها لتصنيع منتج أو تقديم خدمة أو تستخدم في بيع وتخزين وتسليم البضائع) والمباني ومختلف الأصول الأخرى التي توفر للمؤسسة القدرة على التشغيل خلال فترة زمنية معينة (الخليفة، 2012، صفحة 09)، وتؤثر الطاقة الإنتاجية على العديد من العوامل المؤثرة على ربحية المؤسسة ومكانتها السوقية كالتكلفة، السياسات المتعلقة بالمخزون ومتطلبات الدعم الإداري، الطاقة التخزينية، وكلما كانت الطاقة الإنتاجية غير كافية فقدت المؤسسة عملائها تدريجياً بسبب بطء استجابة الطلب ومنه السماح بدخول منافسين جدد، وفي الحالة العكسية وهي وجود فائض في الطاقة الإنتاجية قد تضطر المؤسسة لخفض الأسعار بهدف رفع نسبة الطلب أو البحث عن منتجات إضافية تساهم في توليد الربح (اللامي و عبد الصاحب، 2007، صفحة 05)، ويظهر دور المراجع الداخلي في تقديم بيانات حول الطاقة الإنتاجية وطاقة التخزين الحالية والمتوقعة مستقبلاً كنوع من الاستشارات المقدمة من طرفه الى الطاقم القائم على تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة، فأحياناً قد تظهر مخرجات التحليل المالي أو مخرجات أنظمة التكاليف الأخرى بيانات وقيم أكبر أو أقل مما هي عليه في الحقيقة وبعد عملية الفحص والمراجعة يتبين وجود أخطاء وانحرافات قد يكون سببها الخطأ المتعمد أو السهو كما قد يكون سببها ظروف خارجية؛ وعلى سبيل المثال خلال فترة الحظر جراء انتشار فيروس كوفيد-19 وما نتج عنه من غلق للأسواق والمحلات التجارية تسبب في ارتفاع المخزون المكس وقرار خفض من الإنتاج لدى العديد من المؤسسات الاقتصادية (قادري، 2020، صفحة 102)، وهذا النوع من الحالات قد يظهر بيانات حول الطاقة الإنتاجية وطاقة التخزين بشكل لا يعبر عن الواقع الحقيقي للمؤسسة في الحالات العادية بلي هي بيانات متعلقة بوضع استثنائي لا يمكن الاعتماد عليها بشكل كلي، وهنا تظهر أهمية استخدام تقرير المراجعة الداخلية في كافة القرارات المتخذة، ومن واجب المراجع الداخلي التنبيه لهذا النوع من الحالات سواء من خلال تقرير المراجعة الداخلية أو من خلال تقديم استشارات وتوصيات ظرفية.

وتجدر الإشارة الى أن تدخلات الدولة في الأسعار تتمثل في تلك الضوابط التي تفرضها الدولة على تحديد الأسعار كقاعدة استثنائية من قانون المنافسة الحرة فيما يتعلق ببعض المنتجات ذات طبيعة معينة، كالمنتجات واسعة الاستهلاك التي ترغب الدولة في تثبيت أسعارها من خلال تقنين (تحديد، تسقيف، تصديق) هوامش الربح وأسعار البيع عند توقع وجود اضطراب في السوق، أو عندما ترغب في مكافحة المضاربة والحفاظ على القدرة الشرائية للمستهلك، أو من خلال استخدام الضرائب كآلية لتشجيع الزيادة في إنتاج معين أو التقليل من إنتاج معين ما يؤثر على أسعار المنتجات بالارتفاع لتغطية تكلفة الضريبة المرتفعة، أو

بالانخفاض لانخفاض الضرائب المفروضة أو انعدامها (كدعم ممنوح من طرف الدولة) وجذب عملاء أكثر (شاوش، 2022، الصفحات 303-306)، لذا عنصر تدخلات الدولة يعتبر من المحددات الأساسية لتحديد سعر البيع المستهدف فيما يتعلق بالمنتجات المسقفة الأسعار، وترى الباحثة أن هذا النوع من المنتجات حتى ولو كانت أسعاره مقيدة إلا أنها قد تكون في إطار منافسة قوية تحت التسقيف (الحد الأقصى للسعر) المحدد من طرف الدولة، لذا استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة ملائم ومهم حتى لهذا النوع من المنتجات والأسواق، على عكس تلك المنتجات المحدد سعرها بشكل نهائي من طرف الدولة.

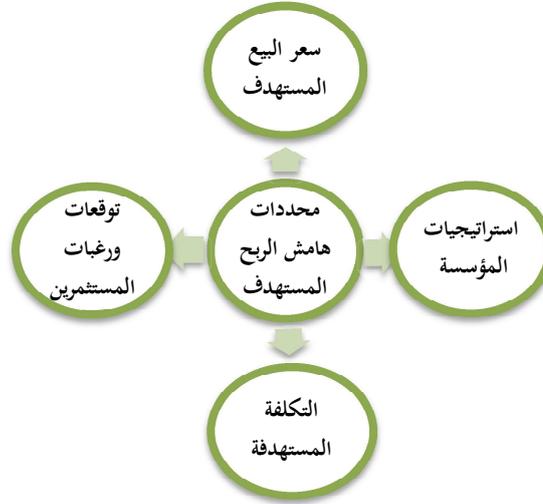
المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بمرحلي تحديد التكلفة والربح المستهدف

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض المرحلة الثالثة (تحديد هامش الربح المستهدف) والمرحلة الرابعة (تحديد التكلفة المستهدفة) من نظام التكلفة المستهدفة مبرزين علاقة المراجع الداخلي بهاتين المرحلتين.

أولاً. علاقة المراجع الداخلي بتحديد هامش الربح المستهدف:

ويقصد بهامش الربح المستهدف قيمة الربح المراد تحقيقها جراء بيع المنتج المعني، ويتم تحديده بما يلي توقعات المؤسسة ومستثمريها بناء على استراتيجياتها (Al-Hattami, kabra, & Lokhande, 2020, p. 71)، وبناء على ذلك فإن تحديد قيمة أو نسبة هامش الربح المستهدف مرتبط بمجموعة من المحددات أهمها سعر البيع المستهدف، التكلفة المستهدفة، استراتيجيات المؤسسة وتوقعات ورغبات المستثمرين.

الشكل رقم (30): أهم محددات هامش الربح المستهدف



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

كل المحددات أعلاه يجب أن تُأخذ بعين الاعتبار عند تحديد سعر البيع المستهدف لا سيما استراتيجيات المؤسسة في مختلف المجالات، حيث يجب أن يتم تحديده بما لا يتعارض مع استراتيجيات المؤسسة سواء تلك المتعلقة بالتوسع في الإنتاج أو دخول أسواق جديدة وجذب فئة معينة من العملاء والمستثمرين أو المتعلقة بإعادة الهيكلة أو الاستراتيجيات التسويقية... الخ (الجابري، 2020، صفحة 12)، وهنا يكون على المراجع الداخلي تحضير قاعدة البيانات المتعلقة باستراتيجيات المؤسسة، التي سيتم الاعتماد عليها في تحديد سعر البيع المستهدف كإنشاء ملف يشرح استراتيجيات المؤسسة بشكل مفصل يبين فيه المراجع كل البنود التي من

شأنها أن تؤثر وتعوق تنفيذ هذه الاستراتيجيات وكل البنود التي تسهل عملية تنفيذها، انطلاقاً من معرفته بواقع المؤسسة ووضعيتها وقدراتها إضافة إلى خبراته في المجال المالي وقدراته التنبؤية، ويكون هذا الملف من المدخلات الأساسية لنظام التكلفة المستهدفة على أن تدرج فيه جميع التغيرات التي حدثت أو متوقع أن تحدث مستقبلاً في هذه الاستراتيجيات.

ثانياً. علاقة المراجع الداخلي بتحديد التكلفة المستهدفة: بعد تحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف يمكن تحديد التكلفة المستهدفة من خلال العلاقة الآتية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

حيث يجب أن يتأكد المراجع الداخلي من أن جميع التكاليف التي لها علاقة بدورة حياة المنتج قد تم تضمينها ولم يتم استثناء أي عنصر تكلفة، كما هو الحال في نظام التكاليف التقليدي الذي يركز على التكاليف التي لها علاقة بمرحلة الإنتاج فقط ويتجاهل باقي التكاليف التي لها علاقة بالمنتج (الفضيل، 2018، صفحة 263)؛ وبعد تحديد التكلفة المستهدفة يتم مقارنتها مع التكلفة الفعلية للإنتاج فإن فاقت التكلفة الفعلية التكلفة المستهدفة يجب البحث في طرق للتخفيض من هذه التكلفة مع الأخذ بعين الاعتبار لزوم المحافظة على جميع عناصر جودة المنتج (سليمان، 2013، صفحة 80)، وذلك بعد تحديد معدل التخفيض المناسب، حيث (ساحري، 2017، صفحة 288):

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الفعلية} - 1 \text{ (معدل التخفيض)}$$

ويعمل المراجع الداخلي على تحديد جميع مسببات التكلفة والعناصر المؤثرة فيها وإيجاد الطرق والأدوات المناسبة لتتبعها من مصادرها، وتحديد الأنشطة المستهلكة لحجم كبير من التكلفة وغير مضيعة للقيمة والبحث في طرق تخفيضها* إضافة إلى دوره في منع حدوث أي أخطاء متعمدة وغير متعمدة أو أي احتيال أو سرقة من ممتلكات المؤسسة.**

وبناء على كل ما سبق نستنتج أن تصميم منتج معين باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يجب أن يتم وفقاً لمجموعة من الخطوات، نوضحها في الشكل الآتي:

*لمزيد من التفصيل حول دور المراجع الداخلي في دراسة وتحديد مسببات التكلفة يمكن الرجوع إلى المبحث السابق،
**لمزيد من التفصيل حول دور المراجع الداخلي في حماية ممتلكات المؤسسة يمكن الرجوع إلى المبحث الأول من هذا الفصل.

الشكل رقم (31): خطوات تصميم منتج باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق.

يوضح الشكل أعلاه الخطوات الأساسية التي تمر بها عملية تصميم منتج باستخدام التكلفة المستهدفة، حيث تعتبر المرحلة المحصورة ما بين تحديد التكلفة المستهدفة والوصول الى منتج مصمم وفقا للشكل النموذجي التي تريده المؤسسة هي أهم مرحلة مقارنة بالمراحل الأخرى، لأن الهدف من المراحل الأربعة الأولى هو الوصول الى التكلفة المستهدفة التي سيتم على أساسها التصميم النهائي للمنتج من خلال التعديلات اللازمة كما وضحنا سابقا.

ويهدف التأكد من أن تحديد التكلفة المستهدفة، سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف قد تم بكل دقة ممكنة، على المراجع الداخلي أن يفحص جميع المراحل سألقة الذكر واحترام جميع الأساسيات التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة، كما يتأكد من جميع العمليات الحسابية التي تمت عن طريق عملية إعادة الاحساب لعينة من العمليات.

المطلب الرابع: علاقة المراجعة الداخلية بمخرجات نظام التكلفة المستهدفة

انطلاقا من الشكل رقم (27) قمنا بتحديد أهم مخرجات نظام التكلفة المستهدفة انطلاقا من أهداف هذا النظام، وطبيعة المدخلات وخطوات معالجتها، التي يمكن من خلالها توقع أهم المخرجات المنتظرة منه، ونسعى من خلال هذا المطلب إبراز دور المراجع الداخلي بمرحلة ما بعد إنتاج المخرجات.

أولا. مخرجات نظام التكلفة المستهدفة:

وهي عبارة عن أهم المعلومات التي يوفرها نظام التكلفة المستهدفة والتي تستخدمها الإدارة في اتخاذ مختلف القرارات على

سبيل المثال:

- **قرار الإنتاج:** يتم من خلال نظام التكلفة المستهدفة دراسة جدوى هذا المنتج والبحث فيما اذا كان سيعود بإيراد مرضي للمؤسسة أم لا، وهل إمكانيات المؤسسة تسمح بإنتاج منتج جديد وفقا لمتطلبات السوق أو لا تكفي (بن البار و بوريش، 2021، صفحة 116).
- **القرارات المتعلقة بتعظيم الأرباح:** يركز نظام التكلفة المستهدفة على تصميم منتج يلي رغبات العملاء بالتكلفة المناسبة وهامش الربح المرغوب والذي حددته الإدارة من سعر البيع المستهدف (كساب، 2012، صفحة 38)
- **قرار التسعير:** ويعتبر قرار التسعير من أهم القرارات الإستراتيجية التي تؤثر على مبيعات، ربحية وحجم المؤسسة بشكل أساسي، كما يستخدم السعر كوسيلة فعالة لجذب العملاء وتحقيق الميزة التنافسية ورفع القيمة السوقية للمؤسسة (الحر و العيسى، 2021، صفحة 144)، ويساهم نظام التكلفة المستهدفة في توفير معلومات عن إدارة التكلفة ومعلومات عن العملاء والمنافسين مما يساعد إدارة المؤسسة في تحديد رغبات العملاء والتنبؤ بخطط وسياسات المنافسين وكل هذه العناصر يجب دراستها لترشيد القرارات المتعلقة بالتسعير (نبو و بن الدين، 2019)؛
- **القرارات المتعلقة بالتكلفة:** حيث يعتبر نظام التكلفة المستهدفة مجموعة التقنيات والآليات والأدوات الإستراتيجية المتكاملة التي تستخدم في تخطيط، إدارة ومراقبة التكلفة منذ بداية تصميم المنتج الى غاية انتهاء دورة حياته (ساحري، 2017، صفحة 286)؛

ثانيا. دور المراجع الداخلي في التحقق من الخصائص النوعية لمخرجات نظام التكلفة المستهدفة: على المراجع الداخلي أن يتحقق من أن مخرجات نظام التكلفة المستهدفة تمتاز بالخصائص النوعية اللازمة مثل الدقة، الكفاية، التوقيت المناسب، المعلومات التثقيفية... الخ*، كما يجب أن يتأكد من أنها تعرض أمام الإدارة بالشكل المناسب الذي يمكنها من فهم المعلومات بالشكل الصحيح واتخاذ القرارات المناسبة، كأن يتم عرضها في شكل رسومات بيانية أو جداول احصائية أو خرائط... الخ إضافة الى ملاحق تفسيرية، كما عليه أن يكون مرافق لعملية اتخاذ القرار منذ بداية صنعه الى غاية تنفيذه؛

ثالثا. دور المراجعة الداخلية في تحليل التكلفة والعائد من نظام التكلفة المستهدفة: يتأكد المراجع الداخلي من أن العائد الذي يحققه نظام التكلفة المستهدفة أكبر من التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تطبيقه والحفاظة على استثمارته، فإن لم يكن النظام يحقق العائد المنتظر منه ولم يكن يقدم قيمة مضافة مرضية للمؤسسة كتخفيض تكاليف الإنتاج وضبط العملية الإنتاجية بشكل عام (يحقق المخرجات المنتظرة)، فعلى الإدارة اتخاذ قرار بشأن التخلي عنه أو استبداله بنظام أو أسلوب آخر مناسب أكثر ويحقق عائد أكبر للمؤسسة بأقل تكاليف ممكنة**؛

رابعا. دور المراجعة الداخلي في التحقق من الميزانية المخصصة لنظام التكلفة المستهدفة: جمع معلومات حول متطلبات السوق والوضع التنافسي فيه يحتاج الى تكاليف العديد من تخصصات مختلفة كالمنتجين، المصممين، خبراء البحث والتطوير، مسؤولي التسويق في المؤسسة... الخ، فهي عمل جماعي يحتاج الى مشاركة العديد من الخبراء في مجالات مختلفة. (Celayir, 2020)

*مزيد من التفاصيل حول الخصائص النوعية لمخرجات المحاسبة الادارية، يمكن الرجوع الى الفصل الثاني، الصفحات (62 الى 63)

**مزيد من التفاصيل حول المقصود بتحليل التكلفة والعائد، يمكن الرجوع الى المبحث السابق، الصفحة

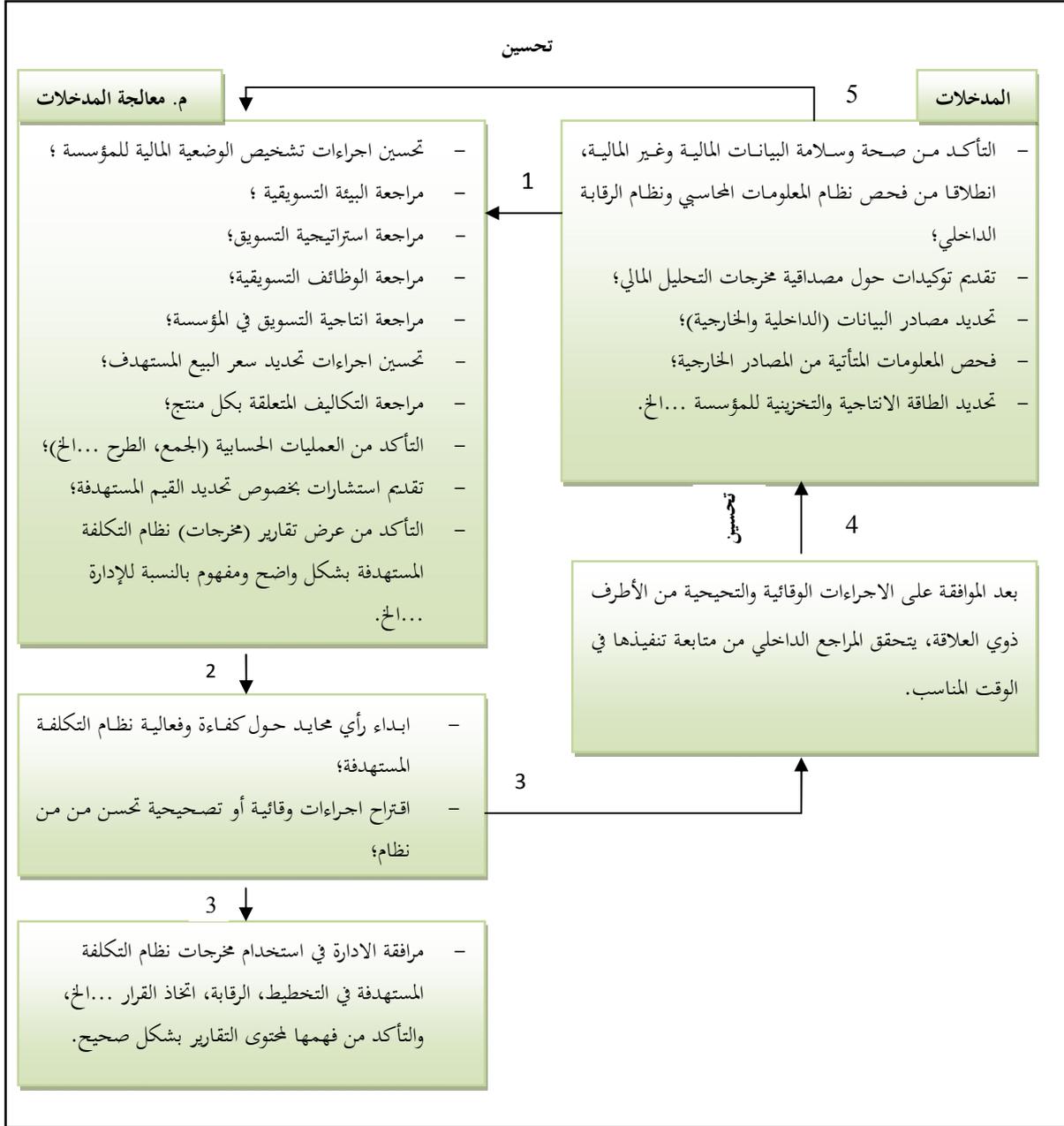
(p. 1312)، وكل ذلك يستدعي نشوء تكاليف متعلقة بجمع معلومات حول متطلبات السوق والوضع التنافسي فيه، وهنا يظهر دور المراجع الداخلي في فحص هذه الميزانية ومراقبتها والتأكد من مشروعيتها وقانونية المبالغ المصروفة.

خامسا. دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور التغذية العكسية: تستخدم الإدارة مخرجات نظام التكلفة المستهدفة في اتخاذ مختلف القرارات التي تؤثر على البيانات التي سيستخدمها هذا النظام كمدخلات له مستقبلا، لذا وبناء على ما سبق تقدم الباحثة مثال عن أحد مظاهر التغذية العكسية في نظام التكلفة المستهدفة، وهو أن هذا الأخير عبارة عن أداة رقابية تعمل على ضمان التحكم المستمر في تكلفة المنتج، ومنه فإن قرار تخفيض تكاليف المنتج سيتم اتخاذه في العديد من المرات نظرا لسياسة التحسين المستمر لأداء أنظمة الرقابة على التكلفة التي تنتهجها المؤسسة، وعملية التحسين هذه تنطلق من المدخلات بالاعتماد على المخرجات السابقة، حيث يعمل المراجع الداخلي على ضمان تنفيذ مختلف الاجراءات اللازمة المتعلقة بتحسين المدخلات المستقبلية انطلاقا من المخرجات الحالية، سواء الاجراءات المحددة من طرف الإدارة أو تلك المقترحة من طرف المراجع الداخلي والمصادق عليها من طرف الإدارة والمتعلقة بما جاء في تقريره حول نتائج مراجعة نظام التكلفة المستهدفة.

نستنتج من خلال كل ما سبق أن المرجعة الداخلية لها دور كبير في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة من خلال فحص المدخلات والتأكد من خلوها من أي انحرافات أو أخطاء جوهرية إضافة الى توظيف المراجع الداخلي لمختلف خبراته المالية والإدارية في تقديم الاستشارات اللازمة وابداء رأيه حول مدى كفاية اجراءات مرحلة معالجة هذه المدخلات وتحسينها من خلال اجراءات تصحيحية مقترحة وتقديم مختلف التوصيات اللازمة للأطراف ذوي العلاقة.

وتلخص الباحثة كل ما سبق في الشكل الآتي:

الشكل رقم (32): مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل البحث في علاقة المراجعة الداخلية بمخرجات المحاسبة الإدارية من خلال أدواتها المتمثلة في التحليل المالي، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC ونظام التكلفة المستهدفة، حيث حاولنا إبراز المراحل التي تمر عليها عملية إنتاج مخرجات كل أداة ثم تحديد العمليات التي تحتاج تقييم وتقويم والتي تدخل ضمن إطار مهام المراجع الداخلي كخدمات توكيدية واستشارية، والتي يوظف من خلالها كافة خبراته في المحاسبة والمالية والمراجعة وخبراته التنبؤية في تحديد مواطن الضعف فيها وتقويمها بهدف تحسين المخرجات ومساعدة الإدارة ومرافقتها في استخدامها بكل كفاءة وفعالية.

ومن خلال كل ما سبق توصلنا الى مجموعة من الاستنتاجات نذكر منها:

- جودة مدخلات المحاسبة الإدارية تؤثر بشكل مباشر على جودة المخرجات لذا يعمل المراجع الداخلي على اخضاع المدخلات الى عملية المراجعة من خلال التأكد من خلوها من أي انحرافات أو أخطاء قد تؤثر على المخرجات واستخداماتها في عملية اتخاذ القرار.
- يستخدم المراجع الداخلي خبراته ومعرفته بالعديد من المجالات في تقييم اجراءات معالجة المدخلات من خلال التأكد من مدى كفايتها وملاءمتها مع المخرجات المنتظرة، ثم إبداء رأيه حولها في شكل تقرير يوضح فيه الاجراءات الاضافية أو البديلة في حال كان رأيه غير إيجابي بخصوص الاجراءات الموضوعه من طرف المحاسبين الاداريين ويبلغ به جميع الأطراف ذوي العلاقة في الوقت المناسب.
- لا ينته دور المراجع الداخلي مع تقديم رأيه في شكل تقرير حول أنظمة المحاسبة الإدارية محل المراجعة بل يرافق متخذو القرارات ويتأكد من استخدامهم لمخرجات هذه الأنظمة بكل كفاءة وفعالية.

الفصل الرابع

علاقة المراجعة الداخلية بمخرجات المحاسبة

الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

GM Sud أوماش بسكرة

التمهيد:

بعد تحديد المفاهيم الأساسية للمراجعة الداخلية ومخرجات المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية ومحاولة الربط بين المتغيرين في إطار نظري، سيكون هذا الفصل اسقاطا لما تم التطرق اليه في الفصول النظرية من خلال محاولة تطبيق بعض أدوات المحاسبة الإدارية والمتمثلة في كل من التحليل المالي، نظام التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud بأوماش، بسكرة كدراسة استشرافية تهدف من خلالها الى تحديد أهم البنود والعمليات التي تحتاج الى فحص، تقييم وتقويم من أجل تحسين نوعية مخرجات المحاسبة الإدارية والتي تدخل في إطار مهام المراجعة الداخلية من خلال الإجراءات التي يقوم بها المراجع الداخلي في سبيل تحسين المعلومات التي تعتمد عليها الإدارة في كل من التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرار.

يتناول هذا الفصل أربع مباحث تتمثل في:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة؛

المبحث الثاني: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud أوماش بسكرة

المبحث الثالث: تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في المؤسسة محل الدراسة؛

المبحث الرابع: استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية في المؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

تهدف من خلال هذا المبحث الى تحديد المنهج المتبع في الدراسة انطلاقا من تحديد توقعها الاستمولوجي Epistimology وأدوات جمع البيانات المستخدمة لدراسة الظاهرة، وربطها بالواقع بهدف البحث عن حل لإشكالية دراستنا والتأكد من فرضياتها.

المطلب الأول: متغيرات الدراسة وأبعادها

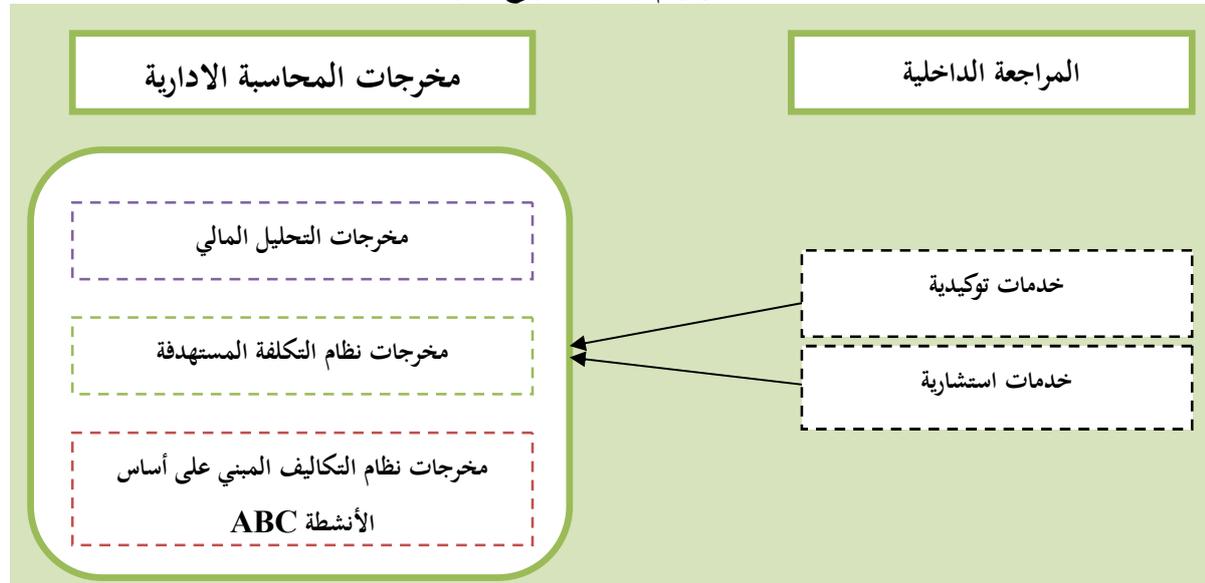
أولا. نموذج الدراسة:

تتم هذه الدراسة بإبراز أهمية ودور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية، وذلك من خلال محاولة الإجابة على السؤال الرئيسي والمتمثل في:

كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية- مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud أوماش، بسكرة؟

وللإجابة على هذا التساؤل سنقوم بإبراز دور الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية، وبالتالي فالدراسة الميدانية تشمل على متغيرين اثنين متغير مستقل وهو المراجعة الداخلية بأبعاده المتمثلة في خدماته (الخدمات التوكيدية، الخدمات الاستشارية) ومتغير تابع وهو المحاسبة الإدارية بأبعاده المتمثلة في أدواتها (التحليل المالي، نظام المتكلفة المستهدفة، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة) والشكل الموالي يوضح نموذج الدراسة:

الشكل رقم (33): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على الدراسات السابقة

وانطلاقاً من النموذج أعلاه:

المتغير المستقل. المراجعة الداخلية:

تم تحديد أبعاد المراجعة الداخلية (الخدمات التوكيدية، الخدمات الاستشارية) انطلاقاً من خدماتها التقليدية (الخدمات التوكيدية) والحديثة (الخدمات الاستشارية)، وذلك بعد الأخذ بعين الاعتبار مختلف الدراسات السابقة وطريقة عرضها لخدمات المراجعة الداخلية.

المتغير التابع. مخرجات المحاسبة الإدارية:

تم تحديد أبعاد المحاسبة الإدارية (التحليل المالي، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة) انطلاقاً من أدواتها، وتم اختيار الأدوات الثلاثة سالفة الذكر بناء على حجم وطبيعة المعلومات التي يمكن أن نحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة.

ثانياً. مجتمع وعينة الدراسة:

التحديد الدقيق والواضح لمجتمع وعينة الدراسة مهم جداً في أي بحث علمي لأن ذلك يساعد في تحديد أسلوب وأداة البحث المناسبة لمجتمع الدراسة وطبيعة الاشكالية المطروحة، ولكبر حجم بعض المجتمعات يصعب ويتعذر على الباحث تغطية جميع عناصر المجتمع فيلجأ الى اختيار عينة من هذا المجتمع ويكون الاختيار مبني على مجموعة من الاعتبارات بحيث يستطيع تعميم النتائج المتوصل اليها على مجتمع الدراسة المأخوذة منه العينة.

1. مجتمع الدراسة:

تماشياً بما يتناسب مع موضوع، متغيرات وإشكالية الدراسة قمنا باختيار مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش، بسكرة كمجتمع الدراسة، وقد تم اختيار هذه المؤسسة لعدة اعتبارات أهمها:

- مؤسسة إنتاجية: وهو ما يتناسب مع طبيعة متغيرات الدراسة حيث ترى الباحثة أن المؤسسات الإنتاجية هي الأكثر حاجة الى خدمات المراجعة الداخلية كحماية أصولها ومختلف ممتلكاتها الأخرى وضمان وجود نظام رقابة داخلي فعال، وهي الأكثر حاجة أيضاً الى خدمات المحاسبة الإدارية كالتحكم في تكاليف الإنتاج ومراقبتها وتخفيضها؛
- أهمية المؤسسة في سوق الدقيق والفرينة والكسكسي: تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش بسكرة من أهم المؤسسات التي تغطي نسبة كبيرة من احتياجات سوق الدقيق والفرينة والكسكسي على مستوى ولاية بسكرة وبعض الولايات الأخرى، وتعتبر من أكبر المؤسسات المنافسة في هذا المجال على المستوى المحلي والوطني؛
- أهدافها الاستراتيجية: تمتلك المؤسسة أهداف استراتيجية أهمها التوسع أكثر والمنافسة في ولايات أخرى واكتساح أسواق أخرى بمنتجات جديدة وذات جودة؛
- مكانها الجغرافي: تقع المؤسسة محل الدراسة بالقرب من مكان إقامة الباحثة ومخبر البحث العلمي الذي تنتمي اليه مما يسهل عليها تنقلاتها الى المؤسسة متى شاءت وفي أي وقت بعد الاتفاق مع الأطراف ذوي العلاقة في المؤسسة، وبمنحها الوقت الكافي لإجراء دراسة الحالة والتزيت في التأكد من المعلومات وتحليلها وتفسيرها بشكل منطقي.

2. عينة الدراسة:

- قمنا باختيار وحدة الدقيق والفريضة كعينة من مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش، بسكرة، يمكن تعميم النتائج المتوصل إليها من خلال دراستها على كل الوحدات الأخرى للمؤسسة، وتم اختيار هذه الوحدة بالذات لعدة اعتبارات أهمها:
- تعتبر الوحدة الرئيسية من بين كل وحدات المؤسسة حيث تمتلك المؤسسة أربع وحدات (وحدتين على مستوى ولاية بسكرة واثنين على مستوى ولاية جيجل)؛
 - تعدد الدراسات السابقة التي تعرف وحدة الدقيق والفريضة من مختلف الزوايا مما يسمح بالتعرف على مختلف جوانب الوحدة ومنه الاستفادة من توفر بعض المعلومات حولها؛
 - الوحدة الأكثر استقبالا وتعاوناً مع الطلبة والباحثين في مختلف المجالات لا سيما مجال المحاسبة والمراجعة؛
 - تموقع الوحدة على مستوى ولاية بسكرة بالقرب من مكان إقامة الباحثة ومكان مخبر البحث العلمي الذي تنتمي إليه.

المطلب الثاني: التموقع الاستمولوجي للدراسة

التحديد الدقيق لتموقع الدراسة استمولوجيا يساعد في تحديد المسار الذي سيسلكه الباحث للبحث عن الحقيقة، فقد يتفق العديد من الباحثين في تحديد نفس الاشكالية، ولكن تختلف سبل حلها انطلاقاً من الزاوية التي ينظر منها كل باحث، لذا نهدف من خلال هذا المطلب الى تحديد التموقع الاستمولوجي لدراستنا والمسار الذي سنسلكه في سبيل إيجاد حل للإشكالية المطروحة والتحقق من فرضياتها.

أولاً. مفهوم الاستمولوجيا

الإستمولوجيا (Epistimology) هو مصطلح اغريقي مركب " الابستمي " (Episteme) وهي المعرفة أو العلم و "لوجوس" (Logos) ويقصد به النظرية، ومنه فالإستمولوجيا هي نظرية المعرفة أو نظرية العلم (عنصر، 1999، صفحة 12) في حين يميز الفرنسيون والألمان بين نظرية المعرفة والإستمولوجيا ويعرفون هذه الأخيرة على أنها فلسفة العلوم، وبغض النظر عن هذه الاختلافات التي نشأت بهدف التحديد المعنى الدقيق للإستمولوجيا فإننا نقصد بها في المقام الأول " الدراسة النقدية لمبادئ العلوم وفروضها ونتائجها بغرض تحديد أصلها المنطقي وبيان قيمتها وحصيلتها المنطقية" ، فهي "علم المعرفة الذي يختص بدراسة العلاقة بين الذات والموضوع " (بناي و زايدي، 2022، الصفحات 498-499)، حيث تعرض المعرفة الموضوعية والذاتية كمفهومين متعارضين فإن كانت الموضوعية العلمية هي التعبير عن ما يكون بعيداً عن أي تحيز أو أحكام مسبقة وتمثيل الشيء تمثيلاً وفيها صادقاً فإن الذاتية هي تمثيل الأشياء ووصفها بطريقة ذاتية من خلال استخدام الإدراك الشخصي، وهو قدرة الشخص على التعرف على واقعه ووصفه والحكم عليه (دبلة، 2012، صفحة 4) وبما أن الإستمولوجيا هي فرع من فروع الفلسفة فليد من أنها تتفق مع تعارض الأفكار وبناء معرفة في ظل حرية مطلقة، على أن يبين الباحث المنطق المعتمد عليه ويررره بحجج سليمة ومنطقية من أجل اضعاف الشرعية والقبول على البحث ومختلف نتائجه وذلك من خلال تحديد مرجعيته النظرية والفكرية التي تأطره أثناء ممارسة بحوثه العلمية، عن طريق تحديد النموذج البحثي الذي يخضع له بحثه (النموذج الوضعي، النموذج البنائي أو النموذج التفسيري) وهو ما يسمى بتحديد المكانة أو التموقع الإستمولوجي للبحث (دبلة، 2017، الصفحات 5-23).

ثانياً. النماذج البحثية في العلوم الانسانية:

تدخل العلوم المالية والمحاسبية والعلوم الإدارية وعلوم التسيير بشكل عام ضمن إطار العلوم الانسانية، التي تعتبر من العلوم التي يصعب خضوعها الى نموذج بحثي واحد وقد تجمع بين نموذجين معا أو أكثر، ويعتبر النموذج الوضعي، البنائي والتفسيري من أهم النماذج البحثية وأكثرها استخداما، وهي كالاتي (دبلة، 2011، الصفحات 342-343):

1. النموذج الوضعي (Le paradigme positiviste):

ويسمى أيضا بالنموذج الوصفي أو التجريبي ويقوم على أساس الفصل بين موضوع البحث وذات الباحث، انطلاقا من فكرة أن الواقع ثابت ولا يتغير وعلى الباحث أن يقوم بوصفه فقط عن طريق الحقائق الملاحظة والتجربة، ومنه فالهدف من المعرفة وفقا لهذا النموذج هو الفهم، الشرح والوصف. والفرضيات يجب أن تكون واقعية محددة، دقيقة وقابلة للتأكيد أو الرفض على أن تتم عملية التحليل بطريقة حيادية وموضوعية، حيث يرى المنهج الوضعي أن الموضوعية، العقلانية والواقعية هي المصدر الوحيد لإنتاج المعرفة.

2. النموذج البنائي (Le paradigme constructiviste):

يقوم هذا النموذج على أساس أن الواقع هو كل ما تتلقاه حواسنا من معلومات ومعارف فهو كل شيء ممكن ولا شيء محدد وعلى الشخص فقط الاختيار، ومنه فالنموذج البنائي يدعم مشاركة ذات الباحث وإدراكه الشخصي في الحكم على الظاهرة المدروسة على عكس النموذج الوضعي وذلك انطلاقا من أن المعرفة تبنى من خلال تداخل الباحث وموضوع البحث كون العالم هو مزيج من عناصر شخصية اجتماعية وثقافية... الخ، فمن المستحيل أن يفصل الواقع عن إدراك الشخص ووصفه يعتمد على من يلاحظه، ومنه فالهدف من المعرفة وفق النموذج الوضعي هو إكتساب معلومات ومعارف أخرى ذات علاقة بالظاهرة كأسباب نشوئها وطبيعة العلاقة بين مختلف مكوناتها وعلاقتها بمختلف الظواهر الأخرى ذات الصلة... الخ، وبالتالي فالفرضيات تكون مبنية ومقترحة والنتائج تكون ذاتية وظرية يتحكم فيها تصور الباحث للعالم والظاهرة المدروسة وطرق التحليل المستخدمة. (بكوش، 2016، الصفحات 246-247)

3. النموذج التفسيري (Le paradigme interprétativiste):

وهو نموذج معارض للنموذج الوضعي ومشابه غير مطابق للنموذج البنائي فهناك من يطلق عليه بالنموذج البنائي المعتدل، وتمثل أهم الفروقات بينهما في أن النموذج التفسيري يقوم على أساس أن:

- فهم الواقع يعتمد على التفسيرات المقدمة والباحث لا يسعى لوضع قوانين عامة للظاهرة المدروسة بقدر ما يسعى الى فهم الواقع الاجتماعي ثم تقديم تفسيرات حوله؛
- تشكل المعرفة يكون من خلال فهم المعنى الذي يقدمه الأفراد للواقع ومنه فالهدف منها ليس وصف للواقع وإنما فهمه انطلاقا من التفسيرات المقدمة من طرف الأفراد، لذلك تعتبر المعرفة هنا ظرفية ونسبية لتؤثرها باختلاف ذهنيات وسلوكيات الأفراد ومنه الفرضيات تكون نسبية ومسبقة وفقا للمعطيات الكيفية.
- الدخول في التنظير العلمي للظاهرة يجب أن يعتمد على الذاتية ويكون ذلك انطلاقا من الدراسات السابقة حول الظاهر، على اعتبار أن الأفعال الاجتماعية هي أفعال مفسرة من طرف الباحثين لذا يجب الإنطلاق من هناك.

ومنه ترى الباحثة أن الفرق بين النماذج الثلاثة أعلاه يكمن في أن النموذج الوضعي يهدف الى وصف الواقع كما هو دون تدخل ذات الباحث، أما النموذج البنائي فيعتمد على ذات الباحث لوصف الواقع وفهمه فالواقع يختلف باختلاف من يلاحظه فهو كل شيء ولا شيء محدد، أما النموذج التفسيري فيهدف الى تفسير الواقع انطلاقا من المفاهيم المقدمة له من طرف الباحثين، ومنه يتفق النموذج الوضعي والبنائي في الهدف من البحث عن المعرفة وهو وصف الواقع وفهمه ويختلفان في طريقة الوصف، في حين يتفق النموذج البنائي والتفسيري في أن ذات الباحث وإدراكه الشخصي هو الأداة الأساسية لبناء المعرفة.

يعالج موضوع بحثنا مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية في المؤسسة الإقتصادية وهي دراسة تجمع بين متغيرين حزيا بالعديد من الدراسات السابقة من طرف الباحثين في المجال، والتي توجهت في غالبها الى الاعتماد إما على النموذج البنائي أو النموذج التفسيري أو الجمع بينهما كنوع من المقاربة التكاملية. وبما أن الهدف من الدراسة هو البحث عن كيفية مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية، ولو أننا نفضل استخدام مصطلح الكشف عن كيفية المساهمة بدل مصطلح البحث عن كيفية المساهمة، افتراضا بأن المساهمة موجودة فعلا ويبقى على الباحث كشف وإبراز أوجهها وأشكالها ومظاهرها بناء على المفاهيم والمعاني التي قدمت لمتغيري الدراسة من خلال البحوث السابقة، وبذلك نجد أن دراستنا تميل وتتجه نحو النموذج التفسيري الذي يتبنى فكرة أن النتائج المنتظرة هي نتائج ظرفية ونسبية لأن الحقيقة مجهولة ولا يمكن التمكن منها بشكل كلي، خاصة أن فرضيات الدراسة تبنى على المعطيات الكيفية بشكل مسبق. لذلك وبعتمادنا على المنهج الوصفي (الأسلوب الوصفي، الأسلوب التحليلي، أسلوب دراسة حالة) حاولنا تحليل وتفسير الظاهرة محل الدراسة معتمدين على منهجية منظمة لجمع البيانات، عرضها وتحليلها بطريقة تسمح بالخروج بنتائج نستطيع من خلالها التحقق من فرضيات الدراسة والإجابة على إشكالياتها.

المطلب الثالث: أدوات جمع البيانات

تعتبر عملية اختيار أدوات جمع البيانات في البحث العلمي من المهارات التي تكتسب بالمعرفة، التجربة والممارسة والتي على كل باحث علمي أن يمتلكها ويتمكن من طريقة اختيارها واستخدامها بما يتناسب مع موضوع البحث والمنهج المعتمد، فإن كان عدم توفر الأدوات الكافية لجمع البيانات في البحث العلمي مشكلة كبيرة بالنسبة للباحث فإن توفرها واستخدام الأداة الخاطئة تعتبر مشكلة أكبر، ولا يمكن الوصول من خلالها الى المعلومات الكافية والملائمة لاستخدامها في التأكد من صدق فرضيات الدراسة والإجابة على تساؤلاتها العلمية على النحو السليم. وتمثل أدوات جمع البيانات التي اعتمدنا عليها لحل اشكالية الدراسة واختبار فرضياتها في كل من المقابلة، الملاحظة وتحليل وثيقة.

أولا. المقابلة: هي تقنية تستخدم بهدف مسائلة المبحوثين سواء بشكل منعزل بين الباحث والمبحوث أو تكون في شكل مسائلة جماعية بطريقة نصف موجهة، أي من خلال طرح أسئلة مفتوحة يستطيع الباحث من خلالها الحصول على أجوبة بشكل أعمق ويستطيع فهم الظاهرة محل الدراسة من زوايا مختلفة بناء على وجهات نظر المبحوثين، وتستخدم المقابلة عادة إما للتطرق الى ميادين مجهولة بالنسبة للباحث أو للتعود على الأشخاص المعنيين بالبحث قبل اجراء اللقاءات مع عدد أكبر باستعمال أدوات وتقنيات بحث أخرى. (أنجرس، 2004، صفحة 197)، وهو ما اعتمدنا عليه في مقابلتنا مع المبحوثين في وحدة الدقيق والفرينة في

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، أوماش بسكرة، فقد كانت المقابلة الأولى للتعرف على المسؤولين في الوحدة محل الدراسة والموظفين المعنيين وفهم طبيعة النظام الداخلي للمؤسسة، وقياس مستوى الوعي لدى الباحثين حول متغيرات الدراسة والمتمثلة في المراجعة الداخلية والمحاسبة الإدارية (التحليل المالي، نظام التكلفة المستهدفة، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC)، ثم بعدها حددنا موعداً لبداية المقابلات الرسمية مع مختلف الباحثين. والجدول الآتي يلخص إجمالي المقابلات الشخصية مع مختلف الباحثين في وحدة الدقيق والفريضة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وخارجها.

الجدول رقم (26): المقابلات الشخصية والامتداد الزمني لها

الرقم	البيان	عدد الأيام	عدد الساعات
المقابلات الشخصية داخل وحدة الدقيق والفريضة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة			
01	مدير الإدارة العامة	02	01
02	مدير مصلحة المحاسبة العامة والمالية	10	02
03	المحاسبون	10	15
04	رئيس مصلحة تسيير المستخدمين	03	02
05	مدير مصلحة الإنتاج	05	03
06	مدير مصلحة التمويل	05	02
07	مدير مصلحة التوزيع	05	02
08	مدير مصلحة التخزين	01	0.5
09	بعض موظفي وحدة الدقيق والفريضة	10	03
المقابلات الشخصية خارج مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة			
10	مقابلة مع المراجع الخارجي للمؤسسة محل الدراسة	02	04
11	مقابلة مع مهندس اعلام آلي	01	01
12	مقابلة مع موظف من شركة سونالغاز	01	0.5
	المجموع	55	36

المصدر: إعداد الباحثة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المقابلات الشخصية لم تقتصر على الباحثين ضمن الوحدة محل الدراسة فقط، بل شملت أيضا على أطراف أخرى من خارج حدود المؤسسة ولها علاقة بها أو بموضوع الدراسة، وتتمثل في كل من:

1. المراجع الخارجي للمؤسسة محل الدراسة: بما أن مخرجات المراجعة الداخلية (تقرير المراجع الداخلي) هي مدخلات للمراجعة الخارجية، رأت الباحثة أن اجراء مقابلة مع المراجع الخارجي حول المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة تمكننا من الحصول على معلومات من طرف محايد بشكل موضوعي يمكن استخدامها كأدلة إثبات بعد مقارنتها مع النتائج المتوصل إليها بشكل شخصي في الحكم على واقع وكفاءة المراجعة الداخلية في المؤسسة.

2. مهندس اعلام آلي: كانت المقابلة في إطار محاولة فهم مسببات تكلفة الكهرباء المستهلكة وبالضبط فيما يتعلق ببعض الأجهزة الالكترونية (الكومبيوترات، الطابعات... الخ)، وتحديد العناصر المستهلكة للكهرباء وفهم بعض التفاصيل الأخرى المتعلقة بطبيعة ونوع ومكونات وخصائص هذه الاجهزة لتفسير وتحليل الظاهرة بشكل أدق.

3. موظف في شركة سوناغاز: قمنا بالاستعانة بموظف في شركة سوناغاز لفهم بعض التفاصيل المتعلقة بتكلفة الكهرباء بما فيها العناصر الأكثر والأقل استهلاكاً للكهرباء، وذلك في إطار معرفة العناصر التي تحمل المؤسسة أكبر نسبة من تكلفة الكهرباء المستهلكة.

ثانياً. **الملاحظة:** تمتاز تقنية الملاحظة بخلو الآراء المضللة حيث يعتمد الباحث على مشاهدة الواقع بنفسه أو من خلال تقنيات التكنولوجيا الحديثة مثل آلات التصوير التلفزيونية وغيرها، لكن ومع ذلك يجب على الباحث الملاحظ الأخذ في الحسبان بعض من الاعتبارات حتى لا يقع في مجموعة من أخطاء قد تؤثر على نتائج البحث المتوصل إليها، أهم هذه الاعتبارات نجد:

- تدوين كل ما تم ملاحظته أول بأول لتجنب النسيان؛
- الإلتزام بالموضوعية وعدم الاصرار على وجهة نظره وينقل ملاحظاته حول الظاهرة كما هي مثل ما شاهدها؛
- يجب أن تشمل الملاحظة كافة جوانب الظاهرة ولا تقتصر على جانب دون الآخر؛
- يجب أن تكون عملية الملاحظة منظمة ومخطط لها بشكل مسبق ولا تكون عشوائية؛
- يفضل أن تتكرر الملاحظة على مدى فترات متعددة للتأكد من ثبات المعلومات، كما يفضل أن تتم بطريقة خفية لتفادي انطباعات مصطنعة أو سلوكيات مثالية من طرف المبحوثين. (أبو عجيله و فياض، 2021، الصفحات 59-60)
- والملاحظة بالنسبة لموضوع دراستنا كانت من أدوات البحث الرئيسية المعتمد عليها نظراً لأهميتها وأهمية المعلومات المستخرجة من خلالها، والجدول الآتي يوضح الهدف من عملية الملاحظة التي تم اجرائها:

الجدول رقم (27): الهدف من الملاحظة المجرات في وحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-

بسكرة

الهدف	المكان
أخذ نظرة حول كفاءة نظام الرقابة الداخلي وركزنا على: - جدية العمل؛ - العمل الجامعي؛ - طبيعة التعاون والتواصل بين العمال؛ - الرضى الوظيفي؛ - طبيعة العلاقة بين المسؤول والموظفين.	المكاتب الإدارية
التعرف على: - مراحل عملية الإنتاج؛ - آلات الطحن، آلات التنظيف، برامج مراقبة الإنتاج... الخ؛ - تغليف المنتجات؛ - سرعة الأنجاز وجدية العمل في المصنع؛ - ظروف العمل؛	المصنع
- طريقة التخزين؛ - ظروف التخزين؛	المخازن
- إجراءات إدخال المواد الأولية؛ - إجراءات خروج المنتجات؛ - إجراءات دخول وخروج العمال؛ - إجراءات مراقبة الأرجاء الداخلية والخارجية للمؤسسة.	مركز أعوان الأمن

المصدر: إعداد الباحثة

تم تحديد الهدف من عملية الملاحظة والمعلومات المنتظر تحصيلها منها قبل الشروع في زيارة المؤسسة وبعد كل زيارة كنا نقوم بمراجعة الأهداف وتعديلها الى أن توصلنا الى مجموع الأهداف الموضحة في الجدول أعلاه، وتعمدنا أن تكون زيارتنا في أوقات مختلفة في كل مرة وفي بعض الأحيان كانت تبدأ زيارتنا مع توقيت بداية العمل (08:00) صباحا وتنتهي مع انتهاء توقيت العمل (16:30) مساء وأحيانا بعد. وذلك بهدف أخذ ملاحظات تعبر عن الصورة الكاملة وتصف الظاهرة بشكل أفضل إضافة الى ضمان التقائنا بجميع المبحوثين.

كل الأهداف الموضحة أعلاه كانت تخدم هدف رئيسي واحد وهو التعرف على واقع متغيرات الدراسة في وحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، بسكرة، مما يسمح بجمع معلومات كافية تمكن الباحثة من اختبار فرضيات الدراسة والتأكد من صحتها والإجابة على مختلف التساؤلات.

ثالثا. تحليل محتوى سجلات ووثائق المؤسسة:

اعتمدنا على تقنية تحليل المحتوى أو تحليل مضمون سجلات ووثائق المؤسسة فهي تعتبر من أهم ما يعتمد عليه الباحث في مجال المحاسبة والمراجعة ومن أهم المصادر التي يستخدمها في جمع أكبر قدر من المعلومات اللازمة، حيث قمنا بمقارنة هذه الأخيرة مع نتائج المقابلة والملاحظة للوصول الى معلومات مفيدة نستطيع من خلالها تفسير الظاهرة بشكل أدق. كما استعنا بمختصين

في مجال المحاسبة والمراجعة من داخل المؤسسة وخارجها لفهم بعض الوثائق والبنود المتضمنة لها، وتمثل أهم السجلات الوثائق التي اعتمدنا عليها في:

الجدول رقم (28): سجلات ووثائق المؤسسة محل التحليل

الرقم	السجلات والوثائق	طريقة الحصول على الوثيقة
01	الميزانية المالية للفترة [2020-2016]	ورقيا
02	جدول حساب النتائج للفترة [2020-2016]	
03	جدول سيولة الخزينة للفترة [2020-2016]	
04	نموذج عن محاضر إنشاء لجان الجرد	
05	جدول التكاليف للفترة [2020-2016]	عبر البريد الإلكتروني في شكل ملف Excel
06	جدول حول وضعية العمال (العدد، حوادث العمل، المستوى التعليمي) للفترة [2020-2016]	
07	جدول يوضح نوع المنتجات خلال الفترة [2020-2016]	
08	جدول يوضح عدد المنتجات خلال الفترة [2020-2016]	صيغة PDF منزل من الموقع الرسمي للأمانة العامة للحكومة
09	المرسوم التنفيذي رقم 07-402: يحدد أسعار سميد القمح الصلب عند الإنتاج وفي مختلف مراحل توزيعه (معدل)	
10	المرسوم التنفيذي رقم 20-242: يحدد أسعار سميد القمح الصلب عند الإنتاج وفي مختلف مراحل توزيعه	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات المؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud أوماش بسكرة

سنحاول من خلال هذا المبحث تغطية الجانب المتعلق بماهية المؤسسة التي سنقوم بإجراء دراستنا التطبيقية عليها من أجل التعرف على مختلف الجوانب المهمة التي تساعدنا في معرفة المؤسسة، من خلال تعريفها وتقديم وصف للعملية الإنتاجية ضمن وحدة الدقيق والفرينة (الوحدة محل الدراسة)، ثم دراسة واقع متغيرات الدراسة في المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش بسكرة

سنقوم من خلال هذا المطلب بتقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة من خلال عرض بعض جوانبها المهمة المتعلقة بشكلها القانوني، رأس مالها، أهميتها وأهدافها وهيكلها التنظيمي.

أولا. تقديم المؤسسة:

أ. الشكل القانوني للمؤسسة وموقعها الجغرافي:

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة ذات طابع خاص أنشأت في إطار الشراكة بين مستثمر وطني ومجموعة الغرير الاماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية والغذائية، وقد تأسست في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره 135 مليون دينار جزائري، تقع المؤسسة ببلدية أوماش التابعة لدائرة أورلال بولاية بسكرة وقد تم إنشاءها في هذه المنطقة لعدة اعتبارات أهمها الجبائية، حيث تستفيد المؤسسة من الاعفاءات الضريبية المنصوص عنها في المرسوم التشريعي (12-93) على اعتبار أن منطقة أوماش من المناطق الخاصة، وبمحاذاة المؤسسة توجد تعاونية الخضر والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد

الأولية. وفي سنة 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة الى شركة ذات أسهم (SPA) وتم رفع رأس مالها الى 300 مليون دينار جزائري، تضم المؤسسة أربع وحدات اثنين على مستوى ولاية بسكرة وتمثل في:

- وحدة إنتاج الدقيق والفرينة وهي الوحدة الرئيسية والتي ستكون موضوع الدراسة الميدانية، تتربع الوحدة على مساحة تقدر بـ 2850 م².
 - وحدة إنتاج الكسكسي بنوعيه المتوسط والرقيق وتتربع على مساحة 1370 م².
- واثنين على مستوى ولاية جيجل وتمثل في:
- وحدة الإستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام، لكنها تركز بالدرجة الأولى على استيراد القمح بنوعيه "اللين والصلب" وذلك بهدف بيعه في السوق الجزائرية.
 - وحدة صوامع تخزين الحبوب تقع بميناء "جن جن" بولاية جيجل و التي جهزت بأحدث العتاد الخاص بالتفريغ، الشحن، التخزين وتحويل الحبوب، ويقدر الاستثمار الإجمالي لهذا المشروع بـ: 2 مليار دينار جزائري، ويعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب بإفريقيا سواء من ناحية المساحة أو من ناحية الطاقة التخزينية فمساحته تقدر بـ: 9 هكتار.

عملية الإنجاز للمؤسسة مرت بعدة مراحل قبل أن تبدأ فعليا في مرحلة الإنتاج، فقد بدأت وحدة الاستيراد والتصدير العمل سنة 2000، وذلك من خلال استيراد القمح بنوعيه وبيعه في السوق الوطنية واستغلال وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعدتها في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال بوحدة الدقيق والفرينة كانت في شهر أكتوبر من عام 2000، وكانت نهاية الأشغال في جويلية 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتج الفرينة والدقيق كان في شهر مارس من سنة 2003، كانطلاق فعلي ومستمر. وفيما يتعلق بوحدة الكسكسي فقد كانت بداية الأشغال في شهر سبتمبر لعام 2001 وانتهت في ديسمبر 2002 ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003.

ب. الواقع الجبائي للمؤسسة:

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب مدرجة قانونيا تحت شكل شركات الأموال، وتخضع للنظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي وذلك طالما رقم أعمالها في ارتفاع، وهي مجبرة على مسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد: (09)، (10)، (11)، من القانون التجاري، كما تخضع المؤسسة لجميع الالتزامات الجبائية ويطبق عليها النظام الضريبي المتعلق بالأشخاص المعنويين ومن بين هذه الالتزامات الجبائية نجد:

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) على أساس الربح المحقق والمقدرة بـ 23 %.
- الرسم على القيمة المضافة (TVA) على جميع المبيعات الخاصة بالفرينة الممتازة، الكسكس والنخالة، بمعدل 09 و 19 %.
- الرسم العقاري (TF) على جميع ممتلكاتها سواء كانت مبنية أو غير مبنية.
- ولقد استفادت المؤسسة من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في الأمر رقم: (01-03)، وهذا فيما يخص الوحدة التي تم إنشاؤها لتخزين القمح بولاية جيجل.

ج. أهمية وأهداف المؤسسة:

تكمن أهمية المؤسسة في كونها تنتج منتجات أساسية ذات طابع استهلاكي واسع حيث تمتاز منتجاتها بالجودة التي تمنحها مكانة بين أكبر المنافسين في السوق، إضافة إلى اهتمامها وتركيزها على ضرورة الاعتماد على أحدث الأدوات التقنية في عملية الإنتاج، ويمكن تلخيص أهمية المؤسسة في النقاط الآتية:

- تصنف منتجات المؤسسة مع المنتجات الاستهلاكية الرئيسية بالنسبة للمواطن الجزائري؛
- تغطي المؤسسة نسبة كبيرة من حاجيات السوق؛
- تساهم المؤسسة في توفير مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة؛
- الموقع الجغرافي الاستراتيجي للمؤسسة الذي يمكنها من تغطية جزء من حاجيات العديد من الأسواق على مستوى العديد من الولايات المحيطة بالمؤسسة خاصة الولايات الجنوبية؛
- تستقبل المؤسسة العديد من الطلبة الجامعيين لإجراء تربصاتهم الأكاديمية كنوع من التعاون بين المؤسسة العلمية والمؤسسات الإقتصادية لتبادل المعارف والخبرات بين الطلبة والعمال.

➤ وتضع المؤسسة المطاحن الآتية في قائمة منافسيها لسنتين 2020، 2021 و2022:

الجدول رقم (29): قائمة منافسين المؤسسة

الرقم	المؤسسات المنافسة	المنطقة
01	مطاحن الزيبان	القنطرة
02	مطحنة بن حوحو	شتمة
03	مطاحن الإخوة حوحو	لوطايا
04	مطحنة الزيبان الشرقية	سيدي عقبة
05	مطاحن الأصيل	سيدي عقبة
06	مطاحن صابادور	بسكرة
07	مطاحن عرجون	بسكرة
08	مطحنة البركة	زريبة الواد
09	مطحنة بوابة الصحراء	زريبة الواد

المصدر: المعلومات المستخرجة من مصلحة التجارة للمؤسسة محل الدراسة

تعتبر المؤسسة محل الدراسة جميع المطاحن المبيّنة في الجدول أعلاه منافسين لها من نفس الدرجة، وتسعى إلى تحقيق الميزة التنافسية من خلال جودة منتجاتها. وكل ما سبق يضع المؤسسة في تحد أمام ضرورة الحفاظ على مكانتها وتحقيق ميزة تنافسية خاصة بما لجذب واستقطاب أكبر قدر من العملاء، مما جعلها تحدد مجموعة من الأهداف الرئيسية التي تسعى إلى تحقيقها على المدى القصير والطويل وهي كالآتي:

- العمل على تغطية أكبر قدر ممكن من احتياجات السوق من المنتجات الغذائية؛
- التحديث المستمر للسياسة الإنتاجية والسياسة التجارية من خلال القيام وبشكل مستمر بدراسات تقاربية بين خصائص المنتج ومتطلبات السوق؛

- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة.
- ضمان موقع الريادة في مجال نشاطها.
- توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل من أجل الوصول إلى قمة الجودة وفتح آفاق أخرى في هذا المجال.
- تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية.

ثانياً. الحجم الاقتصادي للمؤسسة:

نعرض من خلال الجدول الآتي بعض البنود التي تعبر عن الحجم الاقتصادي للمؤسسة محل الدراسة، مبيّن التطورات التي شهدتها خلال الفترة من (2016-2020):

الجدول رقم (30): تطورات بعض البنود المالية للمؤسسة محل الدراسة خلال الفترة الممتدة من 2016 الى 2020

البيان	2016	2017	2018	2019	2020
نتيجة السنة المالية (دج)	(67 013 139,86)	23 591 699,26	23 941 442,11	13 785 754,67	(34 404 042,58)
التطور (%)	-	148,63	1,48	-42,42	-349,56
رقم الأعمال (دج)	871 576 974,85	845 357 335 ,93	884 055 293,54	776 288 962,30	752 473 883,22
التطور (%)	-	-3	4,58	-12,19	-3,07
عدد العمال (دج)	187	159	141	127	117
التطور (%)	-	-14,97	-11,32	-09,92	-07,87

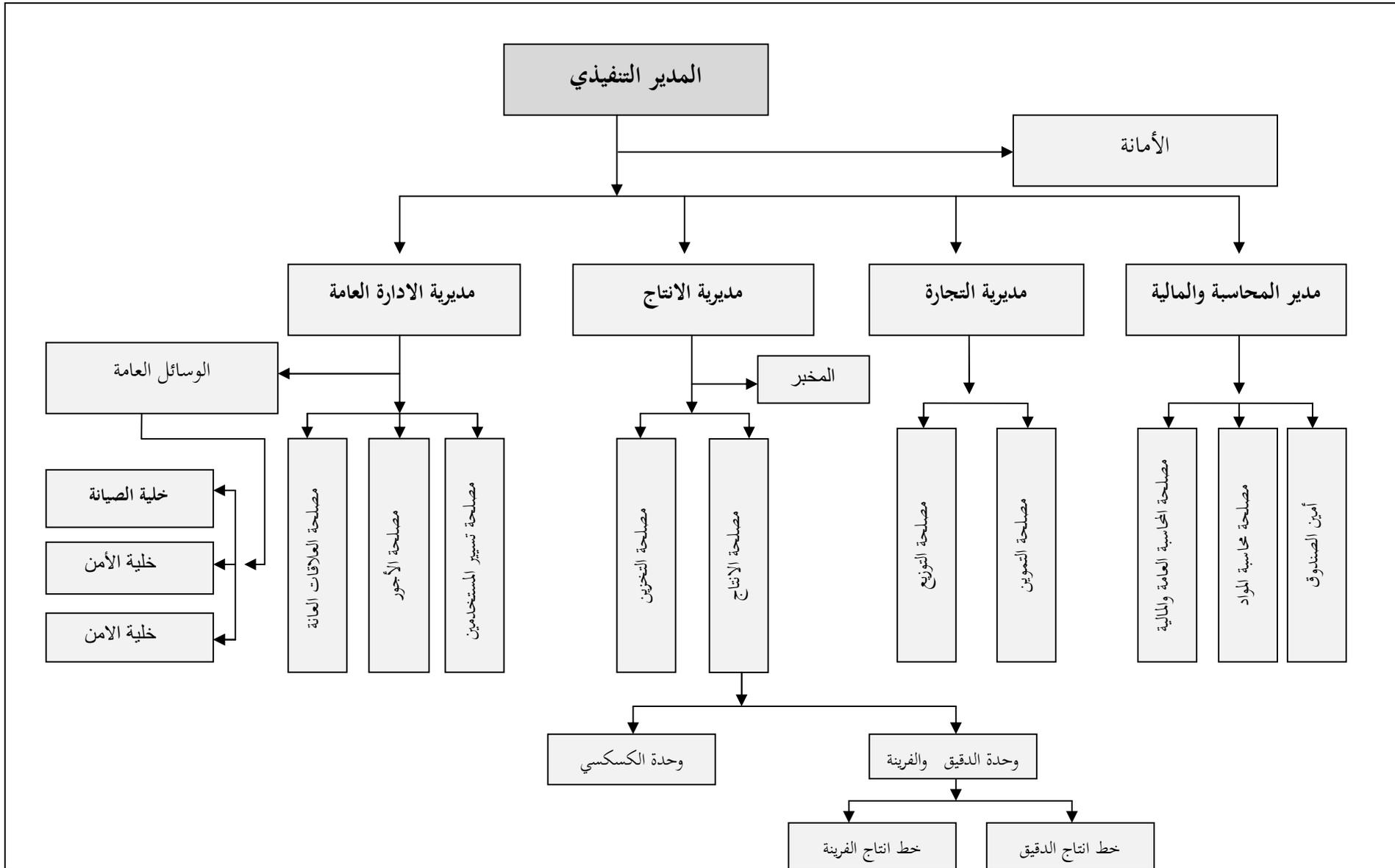
المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

تشير تطورات القيم في الجدول أعلاه الى عدم وجود استقرار في بنود المؤسسة المبينة في الجدول خلال الفترة (2016 - 2020)، فنلاحظ أن المؤسسة تحسنت ربحيتها خلال السنتين 2017، 2018 و2019 بعدما كانت خسارة خلال سنة 2016، لتتخفف مرة أخرى سنة 2020 وتحقق خسارة أخرى. ونفس الشيء فيما يتعلق برقم الأعمال الذي شهد تذبذب وعدم استقرار، وتعتبر سنة 2018 هي السنة التي حققت فيها المؤسسة أكبر نسبة مبيعات بقيمة 884 055 293,54 دج. وفيما يتعلق بعدد عمال المؤسسة نلاحظ انخفاض مستمر طال الفترة 2016 الى غاية 2020، وستتطرق فيما هو آتي الى أهم التحليلات المتعلقة بهذه التغيرات وأثرها على الوضعية المالية للمؤسسة.

ثالثاً. الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة مختلف المستويات الإدارية والعلاقات التي تربطها فيما بينها وفقاً للسلم الهرمي للسلطة، حيث تقسم المؤسسة الى مجموعة من المديرات والمصالح والوحدات التي تسعى الى التعاون فيما بينها وبذل الجهود اللازمة في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة وضمان السير الحسن لمختلف وظائفها.

الشكل رقم (34): الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة



المصدر: مديرية الإدارة العامة

ومن خلال الهيكل التنظيمي أعلاه نجد:

1. **المدير التنفيذي:** وهو المكلف بحسن تسيير المؤسسة من الناحية الإدارية والتقنية وتنظيم الاجتماعات اللازمة بين الملاك والإدارة لاتخاذ مختلف القرارات اللازمة، والمسؤول الأول عن التنسيق بين مختلف مديريات ومصالح المؤسسة.

2. **الأمانة العامة:** مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد، وكذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بالمسير واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

3. **مديرية الإدارة العامة:** وهي الجهة التي تحرص على تطبيق مختلف القوانين وضبطها في مختلف مديريات ومصالح المؤسسة، وتنظم:

أ. **مصلحة الوسائل العامة:** تعمل على تمويل مصالح المؤسسة بمختلف المستلزمات بما فيها وسائل النقل، الصيانة، الجانب الأمني للمؤسسة، فهي تنظم:

- **خلية الصيانة:** تعمل هذه المصلحة على صيانة الآلات ووسائل النقل وجميع التجهيزات الخاصة بالمؤسسة، من خلال الصيانة الميكانيكية والصيانة الكهربائية؛

- **خلية الأمن:** مهمتها السهر على الأمن الداخلي للمؤسسة، وتسجيل دخول وخروج الشاحنات المحملة بالسلع وتلك الفارغة ومقارنتها بوصول الشراء والبيع للتأكد من التطابق، واستقبال الزوار؛

- **خلية النقل:** تهتم بتأمين النقل للعمال من جهة، ونقل السلع لمختلف العلاء من جهة أخرى.

ب. **مصلحة تسيير المستخدمين:** تهتم هذه المصلحة بتسيير شؤون العمال بما فيها التوظيف، الترقية، التحفيزات، المكافآت، الغيابات، العقوبات، الفصل وكل ما يخص العامل الى غاية انتهاء مدة العقد المبرم معه،

ت. **مصلحة الأجور:** تهتم بإعداد كشوف الأجور المتعلقة بالعمال والتصريحات المتعلقة بالضمان الاجتماعي وكل التسجيلات المحاسبية.

ث. **مصلحة العلاقات العامة:** تهتم بمختلف العمليات الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل العمليات المتعلقة بصندوق الضمان الاجتماعي أو تلك المتعلقة بمركز السجل التجاري... الخ.

4. **مديرية المحاسبة والمالية:** تقوم بمراقبة كل الوثائق المتعلقة بالعمليات المحاسبية والمالية الخاصة بالمؤسسة وتنظم المصالح التالية:

أ. **مصلحة المحاسبة العامة والمالية:** وتهتم بـ:

- التقييد اليومي لمختلف العمليات المحاسبية وإعداد القوائم المالية.

- متابعة جميع مدخلات ومخرجات المتعلقة بالشركة.

- إعداد بعض الدراسات الخاصة بالمؤسسة.

- العمل على مراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع الأرصدة البنكية.

- مراقبة عمليات تنفيذ الخزينة.

- مراقبة فواتير الشراء والبيع وتحرير الصكوك من اجل تسديد ديونه

ب. **مصلحة محاسبة المواد:** تهتم بتتبع حركة المواد دخولا وخروجاً وإنشاء كشف المبيعات وجدول الشراء والبيع وإعداد التقارير الشهرية للنشاط.

ج. **أمين الصندوق:** يقوم بقبض المداخيل النقدية وإيداعها في الحساب البنكي للمؤسسة، كما يسدد بعض المصاريف وتسيير أجور العمال.

5. **مديرية الإنتاج:** تهتم بمتابعة كل مراحل عملية الإنتاج حتى الوصول إلى المنتج النهائي الذي ترسل عينة منه للمخبر الموجود على مستوى المؤسسة لمراقبة النوعية مع العلم أن المصنع يتبع نظام تسيير الإنتاج بالحاسب الآلي (GPAO)، وتظم:

أ. **مصلحة الإنتاج:** تهتم بضمان حسن سير العملية الإنتاجية منذ بدايتها إلى غاية تحصيل المنتج النهائي.

ب. **مصلحة التخزين:** تهتم بضمان حسن تخزين مختلف السلع والمنتجات.

سادسا. **مديرية التجارة:** تهتم هذه المديرية بالتنسيق بين مصالح مديرية الإنتاج ومصالحها والتي تتمثل في:

ح. **مصلحة التموين:** تهتم بتوفير المادة الأولية بالكمية المناسبة وفي الوقت المناسب من خلال إرسال طلبيات الشراء إلى المورد؛

د. **مصلحة التوزيع:** تهتم بدراسة الطلبيات وترتيبها حسب الأولوية وتسجل في دفتر الطلبيات الذي يتضمن تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للزبون، حجم الحقوق وذلك لتحقيق التوازن بين كمية المخزونات وحجم الطلبيات يشرف على العمليات السابقة رئيس المصلحة، أما أعوانها فمهمتهم تسجيل عمليات البيع ومتابعة حقوق المؤسسة الخاصة لكل زبون ، ومن ناحية أخرى متابعة الفوترة ليتم بعدها إرسال الفواتير إلى مصلحة المحاسبة.

المطلب الثاني: وصف العملية الإنتاجية في المؤسسة محل الدراسة

تهدف من خلال هذا المطلب إلى عرض مجموعة من المعلومات يمكن من خلالها وصف العملية الإنتاجية في المؤسسة محل الدراسة، من خلال عرض تشكيلة منتجات المؤسسة في وحدة الدقيق والفريزة وأهم المراحل التي تمر عليها العملية الإنتاجية في سبيل الوصول إلى المنتج النهائي... الخ.

أولاً: تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفريزة سنة 2008:

تنشط المؤسسة في ظل سوق مفتوح نظراً لطبيعة منتجاتها الاستهلاكية كما تخضع إلى سياسة تسقيف الأسعار التي تفرضها الحكومة على منتج الدقيق الذي يعتبر من المنتجات الاستهلاكية الأساسية بالنسبة للمواطن الجزائري، وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 07-402 مؤرخ في 25 ديسمبر سنة 2007 المتعلق بتحديد أسعار دقيق القمح الصلب عند الإنتاج وفي مختلف مراحل توزيعه (المرسوم التنفيذي رقم 70-402، 2007، الصفحات 10-11)، والمرسوم التنفيذي المعدل والمتمم له رقم 20-242 مؤرخ في 12 محرم عام 1442 الموافق 31 أوت سنة (المرسوم التنفيذي رقم 20-242، 2020، الصفحات 10-11)

جدول رقم (31): تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفرينة سنة 2018.

سعة الكيس	النوع	المنتج	طبيعة المنتج
10/25 كغ	ممتاز جدا	الدقيق	منتج رئيسي
10/25 كغ	ممتاز		
25 كغ	عادي " خشين "		
02 كغ	عادي " رقيق "		
05 /01 كغ	ممتازة	الفرينة	منتج رئيسي
01/05 /25 /50 كغ	عادية		
25 كغ	عادية	سيمولات SSSF	منتج ثانوي
100/40 كغ	عادية	النخالة	منتج ثانوي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من مصلحة الإنتاج.

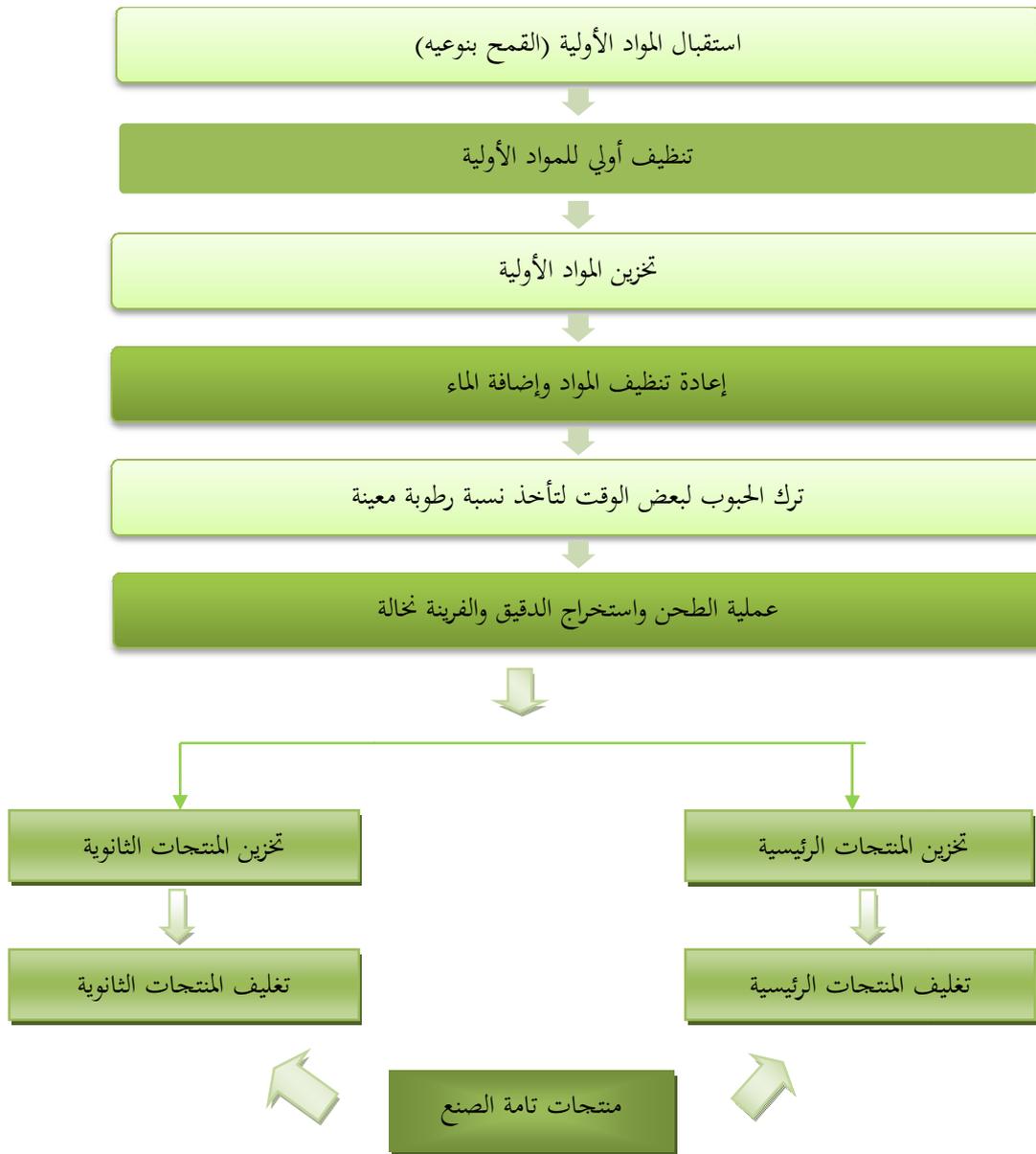
من خلال الجدول أعلاه فإن:

وحدة الدقيق والفرينة في المؤسسة محل الدراسة تنتج أربع منتجات من خلال خطين إنتاج منتجين رئيسيين ومنتجين ثانويين، والمنتجات الثانوية هي منتجات مستخرجة أصلا من المنتجات الرئيسية، ويمكن وصفها بقايا عملية طحن القمح الصلب والقمح اللين الصالحة للاستهلاك، لذلك من الصعب جدا التحكم في كمية إنتاج هذه المادة كونها ترتبط بكمية إنتاج الدقيق والفرينة.

- ❖ **منتج الدقيق:** الدقيق الممتاز جدا والدقيق الممتاز هم الأكثر طلبا ليلهم مباشرة الدقيق العادي الخشين والرقيق على التوالي.
 - ❖ **منتج الفرينة:** وينقسم الى الفرينة الممتازة والفرينة العادية وتعتبر هذه الأخيرة هي الأكثر طلبا.
 - ❖ **منتج سيمولات SSSF:** وهو عبارة عن الدقيق الأسمر اللون يستهلك في مناطق معينة على مستوى الجزائر مثل بعض ولايات الجنوب وبعض ولايات الغرب، ويكون مطلوب أكثر من طرف الولايات التي تظم عدد كبير من الأمازيغ مثل ولاية تيزي وزو وولاية بجاية.
 - ❖ **منتج النخالة:** منتج ثانوي ينتج عن مخلفات إنتاج الدقيق والفرينة ويوجه هذا المنتج الى مربي الحيوانات أساسا ويعتبر كعلف أساسي لتغذيتها.
- ثانيا: مراحل إنتاج الدقيق والفرينة في المؤسسة محل الدراسة:

تمر العملية الإنتاجية في وحدة الدقيق والفرينة بمجموعة من المراحل يمكن توضيحها من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (35): مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات مصلحة الإنتاج

يوضح الشكل أعلاه المراحل التي تمر عليها عملية إنتاج المنتجات الرئيسية والثانوية، وفيما يلي عرض للسياسة التي تتبعها المؤسسة لتسويق منتجاتها حيث تسعى إلى زيادة حصتها السوقية وتحسين أدائها وفي إطار ذلك فإن:

1. **سياسة المنتج:** منتجات المؤسسة تخضع للمراقبة والتحليل من طرف المخبر المتواجد بالمؤسسة من أجل تحقيق النوعية الجيدة لهذه المنتجات وتحقيق رضى المستهلك وجذب أكبر قدر ممكن من العملاء، بالإضافة إلى ذلك فالمؤسسة تعتمد على تجهيزات إنتاج عصرية ومواكبة للتكنولوجيا فهي من BUHLER السويسرية ذات العلامة التجارية وتعتبر من أجود وأحدث أنواع التكنولوجيا في طحن الحبوب.

2. سياسة التسعير: يتم تحديد سعر المنتج من خلال حصر كافة تكاليف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة فنحصل على سعر التكلفة والذي يحدد له هامش ربح ومنه نتحصل على سعر البيع للمنتج.

3. سياسة الترويج: تعتمد المؤسسة في الترويج لمنتجاتها على عرض العلامة التجارية على وسائل نقلها، المشاركة في المعارض، الترويج في بعض القنوات بصورة محدودة.

4. سياسة التوزيع: تتبع المؤسسة طريقتين لتوزيع منتجاتها تتمثل في:

- الطريقة المباشرة: تكون مباشرة مع العملاء لا تحتاج إلى وسطاء مثل التجار بالجملة والمستهلكين الصناعيين.
- الطريقة غير المباشرة: يتم الاستعانة بالوسطاء لتصريف المنتجات وهم تجار الجملة والتجزئة من أجل التقرب من العملاء في مختلف المناطق المجاورة لمدينة بسكرة، من خلال تجار الجملة ونقاط البيع الموزعة بطريقة تسمح ببيع كميات معتبرة من هذه المنتجات ومن أهم المناطق التي تتدفق إليها أكبر الكميات عن طريق التجار: الوادي، ورقلة، الاغواط، تمنراست، ونخص مناطق تواجد الثكنات العسكرية.....الخ.

حاولنا من خلال ما سبق تقديم المؤسسة محل الدراسة بشكل يساعد في إعطاء صورة حول أهميتها على مستوى السوق المحلي من خلال تنوع منتجاتها الاستهلاكية، وتغطية جزء كبير من احتياجات سوق الدقيق والفرينة والكسكس وأهم الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها في سبيل الرفع من حصتها السوقية وجذب أكبر عدد من عملاء، كما قمنا بعرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة والذي استطعنا من خلاله فهم الجانب التنظيمي فيها ومختلف المديرات والمصالح والوحدات وطبيعة العلاقات التي تربط فيما بينها من أجل تنفيذ وظائف المؤسسة بكل كفاءة وفعالية. بالإضافة الى تسليط الضوء على مراحل الإنتاج في وحدة الدقيق والفرينة بما أنها الوحدة التي ستكون محل دراستنا، موضحين مختلف المراحل التي تمر عليها عملية الإنتاج منذ شراء المواد الأولية الى غاية تحصيل المنتجات النهائية ومبرزين السياسة التسويقية التي تعتمد عليها المؤسسة في تصريف منتجاتها.

المطلب الثالث: واقع المراجعة الداخلية والمحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض واقع المراجعة الداخلية والمحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة انطلاقا من المعلومات التي تم جمعها من خلال المقابلة التي قمنا بإجرائها مع الأطراف ذوي العلاقة في المؤسسة ونتائج تحليلنا لبعض الوثائق المحاسبية والإدارية.

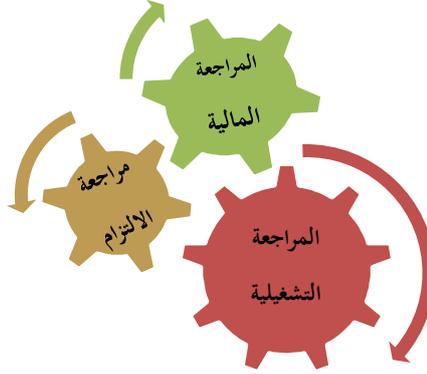
أولا. واقع المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة:

بعد زيارتنا الميدانية للمؤسسة ومقابلتنا مع بعض متخذي القرارات فيها وفحصنا للهيكل التنظيمي الخاص بها تبين أنه لا يتضمن فرع أو قسم للمراجعة الداخلية إلا أن مدير مصلحة المحاسبة والمالية هو المسئول عن عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة، وقد استنتجنا من خلال مقابلتنا معه ومع مدير مصلحة الإنتاج في المؤسسة ومدير مديرية التجارة ورئيس مصلحة تسيير المستخدمين أن المؤسسة تعطي أهمية للمراجعة الداخلية كأداة لحماية ممتلكاتها فقط، في حين أن الدور الحديث للمراجعة الداخلية والمتمثل في إدارة المخاطر والمشاركة في عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة غير مدركة لأهمية هذا الدور في تطوير الوظائف الداخلية للمؤسسة والرفع من قيمها المالية وبالرغم من أن أهدافها الاستراتيجية كلها تصب في إطار تطوير المؤسسة وضمان استمراريتها إلا

أما لا تضع المراجعة الداخلية كأحد الآليات الأساسية التي تساهم في تنفيذ هذه الأهداف من جهة ومراقبة حسن تنفيذها من جهة أخرى؛

وتتمثل مهام المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة في:

الشكل رقم (36): أنواع المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات مدير مصلحة المحاسبة والمالية

1. المراجعة المالية: وذلك من خلال:

- التأكد من الأوراق الثبوتية لكل عمليات المؤسسة ومدى توفرها على الشكل والمضمون القانوني، ومرورها بكل المراحل والإجراءات القانونية المحددة من طرف المؤسسة، حيث تعتمد المؤسسة على سياسة تقسيم المسؤوليات والرقابة المزدوجة. وعلى سبيل المثال فإن إجراءات طلب شراء المواد الأولية تتمثل في الآتي:
 - ارسال طلب شراء المواد الأولية مع امضاء رئيس مصلحة التموين.
 - ارسال المورد (تعاونية الخضر والحبوب الجافة) الفاتورة الأولية التي يتم الموافقة عليها عن طريق الامضاء من طرف رئيس مصلحة التموين بالتنسيق مع باقي رؤساء المصالح ذوي العلاقة (مصلحة الإنتاج، مصلحة المحاسبة العامة والمالية، مصلحة الإنتاج، مصلحة التخزين، أمين الصندوق) والذي يؤكد فيها اطلاعه وموافقته على الفاتورة الأولية والتي تتضمن الكمية، النوعية والتكلفة الإجمالية.
 - الفاتورة النهائية التي تصل مع المواد الأولية مع وصل استلام وتحصل كل المصالح ذوي العلاقة على نسخة منها لضمان الاطلاع عليها عن طريق التوقيع على نسخهم من الفاتورة.
 - تتأكد غرفة التحكم والمراقبة المتواجدة عند مدخل المؤسسة من تطابق مواصفات المواد الأولية التي وصلت مع المواصفات في الفاتورة النهائية.
 - يسجل مدير المخزن تاريخ دخول المواد الى المخزن بالتفصيل (اليوم، الساعة، الدقيقة، الثانية) بعد التأكد من مطابقتها لمواصفات السلعة في فاتورة الشراء.

- ارسال نسخة من كل ما سبق الى أمين الصندوق الذي يوافق على دفع قيمة المشتريات عند التأكد من احترام كل الإجراءات المحددة مع تسجيل ذلك وإرساله الى مدير مصلحة المحاسبة العامة والمالية.
 - يتأكد مدير مصلحة المحاسبة العامة والمالية بدوره من صحة التدفقات الداخلة والخارجة المسجلة في الوثائق الثبوتية (النسخة الأصلية)، والذي يطلب تأكيد العملية من مدير الصندوق أو التأكد من خلال الاطلاع على الرصيد البنكي عن بعد في أي وقت، وهي خاصية يوفرها البنك الذي تتعامل معه المؤسسة لزبائنه بمقابل، وتوفره إدارة المؤسسة بهدف تسهيل عملية المراجعة.
- بالنسبة لمراجعة تكاليف الإنتاج: وضح المراجع (مدير مصلحة المحاسبة والمالية) بأن عملية مراجعة التكاليف التي تعتمدها المؤسسة تقوم على أساس التأكد من وجود وصحة كل الوثائق الثبوتية المتعلقة بالتدفقات الداخلة والخارجة، أما بخصوص تحليل هذه التكاليف والبحث في تخفيضها فهو حتى وان كان موجود فهو لا يتم بطريقة علمية منظمة ووفق لإجراءات محددة.
2. **مراجعة الالتزام:** يرى المراجع الداخلي للمؤسسة أن تحقيق الانضباط الداخلي للعمال واحترامهم لإجراءات نظام الرقابة الداخلي يعتبر من أساسيات نجاح وتطور أي مؤسسة لأن أداء العامل مرتبط بمدى كفاءته وفعالته في العمل وكل ما سبق يحكمه مدى انضباطه في أداء وظيفته واحترامه لإجراءات أدائها المحددة من طرف المؤسسة، لذلك تركز عملية المراجعة على التأكد من تحقيق أحسن أداء ممكن للعامل مع ضمان عنصر الرضى الوظيفي، ومن بين إجراءات المراجعة التي يعتمدها المراجع بشكل دوري في المؤسسة في هذا الخصوص نجد:
- الاطلاع على التقرير الذي يعده رئيس مصلحة تسيير المستخدمين بشكل دوري والمتعلق بمدى احترام أوقات العمل من خلال سجل يتم فيه تسجيل ساعة دخول العامل وخروجه من المؤسسة؛
 - التأكد من الغيابات ومبرراتها؛
 - التأكد من قانونية ومشروعية القروض الممنوحة للمستخدمين وهي خاصية توفرها المؤسسة لعمالها مقابل اقتطاع جزء من هذا القرض شهريا من راتب العامل المقترض؛
 - التأكد من قانونية ومشروعية العلاوات الممنوحة والخصومات؛
 - وللتأكد من سرعة ونوعية الأداء يقوم المراجع بشكل دوري ومقصود بطلب معلومات معينة بشكل مفاجئ من أي مصلحة ويتحقق من سلامة وجودة هذه المعلومات وسرعة تجهيزها، حيث يكون المراجع بهذه الطريقة قد أخذ فكرة عن جدية العمل في كل مصلحة.
 - محاولة تحقيق الرضى الوظيفي داخل المؤسسة من خلال تفعيل عنصر التحفيز وتقديم المكافآت لمستحقيها، وتختلف المكافآت باختلاف العامل ومنصبه واحتياجاته.
3. **المراجعة التشغيلية** ويتركز المراجع في المؤسسة محل الدراسة على عملية الإنتاج حيث نجد أن مديرية الإنتاج ملزمة بتقديم تقارير شهرية حول وضعية الإنتاج الى مدير مصلحة المحاسبة العامة والمالية ولهذا الأخير الحق في القيام بعملية الجرد لأربع مرات في السنة وليس فقط في مصلحة الإنتاج بينما في أي مصلحة في المؤسسة (ملحق رقم 02، 03)، وأثناء مقابلتنا مع

مدير مصلحة الإنتاج في وحدة الدقيق والفرينة أكد أن مدير المحاسبة والمالية يحرص على التأكد من سلامة سير عملية الإنتاج من خلال حضوره في أي وقت إلى المصنع للتأكد من حسن سير مراحل عملية الإنتاج.

وقد توصلنا إلى أن عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة يهتم بها ثلاث أطراف وهم:

- مدير مصلحة المحاسبة العامة والمالية وهو المسئول الأول عن عملية المراجعة الداخلية وتقسيم المهام على مختلف الاعوان المساعدة.

- رئيس مصلحة تسيير المستخدمين وهو المسئول على مراجعة الالتزام بالدرجة الأولى.

- مدير مديرية الإدارة العامة وهو المكلف بالموافقة أو الرفض على الإجراءات التصحيحية المقترحة من طرف المراجع الداخلي في تقاريره الناتجة عن عملية المراجعة ثم عرض هذه التقارير أمام الملاك أثناء اجتماعاتهم الدورية.

ثانيا. واقع المحاسبة الإدارية في المؤسسة محل الدراسة:

من خلال زيارتنا الميدانية للمؤسسة محل الدراسة ومقابلتنا مع مدير المحاسبة والمالية ومدير مصلحة الإنتاج وإطلاعنا على بعض الوثائق المحاسبية لاحظنا أنه لا يوجد تطبيق واضح للمحاسبة الإدارية حيث لا يتم استخدام أي أداة من أدواتها في مراقبة التكاليف وتخفيضها سواء الأدوات التقليدية أو الحديثة، حيث:

1. **التحليل المالي:** المؤسسة لا تطبق أداة التحليل المالي لا من خلال الأساليب التقليدية ولا الحديثة ويكتفي رؤساء المصالح بتقديم تقارير حول الاعمال المنجزة بشكل يومي إلى مدير الإدارة العامة والمتمثلة على سبيل المثال في: تقارير يومية، أسبوعية وشهرية حول الكميات المنتجة من كل منتج، الكميات المباعة من كل منتج، عدد العملاء المتعامل معهم في كل شهر، هامش الربح المحقق خلال الشهر الواحد... الخ، وكل ما سبق هي عبارة عن مدخلات للتحليل المالي تحتاج إلى معالجة من أجل تحويلها إلى معلومات يمكن استخدامها في عملية اتخاذ القرار.

2. **نظام التكلفة المستهدفة:** لا تطبق المؤسسة نظام التكلفة المستهدفة ولم تطبقه من قبل حيث تعتمد في تخفيض تكاليف منتجاتها على الطرق التقليدية التي تعالج كل عنصر على حدا، دون الربط بين كل العناصر المؤثرة في التكلفة والمتمثلة في سعر البيع، هامش الربح، جودة المنتج، متطلبات السوق، التوقيت المناسب لتقديم المنتج إلى السوق... الخ، كما لا توجد رقابة حقيقية تقوم على أساس علمي على التكاليف بمختلف أنواعها إنما تعتمد في ذلك على التأكد من وجود كافة الشيكات ووصول الدفع التي تفر عمليات الصرف التي حدثت.

3. **نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC:** لا تطبق المؤسسة هذا النظام ولم تطبقه من قبل حيث لم تهتم في البحث حول مسببات التكلفة ولم تنظر لها من منطلق الأنشطة المستهلكة للتكلفة.

ومن أجل تحديد صورة أوضح حول استخدام المحاسبة الإدارية في المؤسسة محل الدراسة قمنا بسؤال عينة الدراسة (رؤساء المصالح ومختلف المسئولين في الوحدة محل الدراسة) حول التقارير التي يطلب منهم إعدادها بشكل دوري وتحديد الجهة التي تطلب هذه التقارير، كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (32): مخرجات المحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

الجهة المعدة للتقارير	التقارير المطلوبة	مدة التقارير	الجهة المستقبلة للتقارير
مصلحة المحاسبة العامة والمالية	- تكاليف الإنتاج، أسعار التكلفة. - جدول حساب النتائج. - كمية الإنتاج.	تقارير تقدم شهريا	- رئيس المصلحة. - مدير الإدارة العامة. - الملاك.
مصلحة تسيير المستخدمين	- عدد العمال. - السلفات. - عدد المتقاعدين. - تغيرات الكتلة الأجرية.	تقارير تقدم كل ثلاثة أشهر	- رئيس المصلحة. - مدير الإدارة العامة. - الملاك.
مصلحة الإنتاج	- الكميات المنتجة. - عدد الآلات التي تحتاج صيانة. - عدد العمالة في المصنع.	تقارير أسبوعية	- رئيس المصلحة. - مدير الإدارة العامة. - الملاك.
مديرية التجارة (مصلحة التمويل ومصلحة التوزيع)	- الكمية الداخلة من المواد الأولية. - أسعار البيع. - قائمة العملاء. - التموقع في قائمة المنافسين. - تليغات واحتجاجات العملاء حول المنتج.	تقارير أسبوعية	- رئيس المصلحة. - مدير الإدارة العامة. - الملاك.

المصدر: مخرجات المقابلة المجرات مع مختلف الجهات ذوي العلاقة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن كل التقارير المطلوبة من طرف الجهات المعنية يمكن اعتبارها مخرجات للمحاسبة الإدارية بما أنه يتم طلبها لاستخدامها في عملية اتخاذ القرار ومراقبة النشاط وبالشكل الذي يسمح للجهات المستقبلة لهذه التقارير بفهمها، وبعد مقابلتنا مع الأطراف المستقبلة لهذه التقارير (رؤساء المصالح ومدير الإدارة العامة) حول أهميتها بالنسبة لهم واستخداماتها ومدى كفايتها لتحقيق الغرض الذي طلبت من أجله، توصلنا الى مجموعة من الاستنتاجات، وهي كالآتي:

- التقارير يقوم بإعدادها أعوان كل مصلحة بطلب من رؤساء المصالح المكلفون من طرف مدير الإدارة العامة بتسليمها بشكل دوري وفي التوقيت المناسب، لكي يتم عرضها أمام الملاك في الاجتماعات التي تيرم من مرتين الى ثلاث مرات في السنة ويحضر هذه الاجتماعات مدير الإدارة العامة وباقي المدراء من مختلف الوحدات الأخرى؛
- الهدف من إنجاز هذه التقارير هي مراقبة مدى تطور نشاط المؤسسة والتأكد من حسن التسيير فيها.
- التقارير تكون في شكل جدول يظهر القيم المطلوبة ورسومات بيانية تعكس حركتها من انخفاض وارتفاع، ولا ترفق هذه الرسومات البيانية بأي تحليلات أو شروحات يمكن من خلالها تفسير الظاهرة بشكل علمي، تفصيلي ومنطقي.

- لا يوجد تنسيق وتعاون بين مختلف الأطراف المستقبلية للتقارير من أجل الخروج باستنتاجات موحدة حول واقع نشاط المؤسسة، حيث تبنى الاستنتاجات حول محتوى التقارير بشكل منفصل وذلك بناء على الخبرة الذاتية لكل طرف وزاوية رؤيته.
 - توضع مجموعة من الاقتراحات التحسينية من طرف رؤساء المصالح بناء على مضمون التقارير التي تم اعدادها، ويتم عرضها على مدير الإدارة العامة الذي يوافق أو يرفض هذه الاقتراحات بناء على مدى اقتناعه بها.
 - أما فيما يتعلق بالقرارات الاستراتيجية والتي تمس النشاط الرئيسي للمؤسسة بشكل مباشر، والمتعلقة على سبيل المثال بتخفيض تكاليف الإنتاج، إضافة أو ازالة خط إنتاجي، تعظيم الأرباح، تخفيض الإنتاج... الخ، فيتم اتخاذها بعد موافقة الملاك عليها وباعتبارهم غير متخصصين في المجال فطريقة تنفيذ القرار تبقى على عاتق متخذي القرارات في المؤسسة.
 - لا توجد صرامة من طرف الملاك حول طريقة تنفيذ القرارات المتخذة ولا المدة المحددة لتنفيذ هذه القرارات من جهة، ومن جهة أخرى لا يهتم متخذي القرارات بالبحث عن الطرق المناسبة لتنفيذ هذه القرارات بأسلوب علمي وعملي ولا يوجد تحديد مسبق للمدة الكافية لتنفيذ هذه القرارات، ويتم الاعتماد في ذلك على تجربة العديد من الطرق الى غاية الوصول الى الطريقة المناسبة في نظرهم.
 - الطريقة المتبعة في تنفيذ القرارات هي طريقة عشوائية تؤدي الى فشل التنفيذ وتحدد الاستقرار المالي للمؤسسة. ومن خلال كل ما سبق توصلنا الى أن الأطراف ذوي العلاقة في المؤسسة غير مدركين لما يسمى بالمحاسبة الإدارية وأهمية مخرجاتها كما لا يوجد لديهم اهتمام بالبحث حول الطرق العلمية الحديثة التي تعالج مختلف المشاكل المتعلقة بالتكلفة.
- ولو قمنا بالمقارنة بين مستوى الأهداف الاستراتيجية التي تضعها المؤسسة والمتعلقة بتطورها وتوسعها على مستوى السوق، وبين واقعها الحالي سنلاحظ أن هناك فجوة كبيرة بينهما، ناتجة عن غياب الادراك لدى ملاكها بالدرجة الأولى ومتخذي القرارات بالدرجة الثانية وعمالها بالدرجة الثالثة حول أهمية متابعة البحوث العلمية المتعلقة بالجانب الاقتصادي ودورها في تقديم حلول لمختلف المشاكل التي تعاني منها المؤسسات الإنتاجية، وانطلاقا من ذلك يتم توظيف أفراد متخصصة في المجال يمكنها تشخيص واقع المؤسسة بشكل دقيق لنقاط الضعف ومختلف المشاكل التي تعاني منها ثم وضع أهم الطرق المناسبة لمعالجة هذه المشاكل. وهنا نكون أمام وجود حاجة ماسة للدور الذي تلعبه كل من المراجعة الداخلية والمحاسبة الإدارية في تحقيق ذلك لذا ترى الباحثة أنه من غير الممكن أن يتم تدارك تلك الفجوة بين أهداف المؤسسة وواقعها دون إنشاء مصلحة أو قسم للمراجعة الداخلية وأخرى للمحاسبة الإدارية وتفعيل الدور الحديث لهم.

المبحث الثاني: تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش، بسكرة.

سنحاول من خلال هذا المبحث تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية والمتمثلة في كل من التحليل المالي، نظام التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC كدراسة استشرافية تهدف من خلالها إلى التنبؤ بأثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية على وحدة الدقيق والفرينة بالمؤسسة محل الدراسة، ودور هذه الأدوات في تشخيص ومعالجة مختلف المشاكل التي تعاني منها الوحدة محل الدراسة.

المطلب الأول: تطبيق أداة التحليل المالي في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش، بسكرة

سنحاول خلال هذا المطلب تطبيق التحليل المالي كأحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وإبراز دوره في دراسة الوضعية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة (وحدة الدقيق والفرينة)، وذلك من خلال عرض تطورات بعض بنودها المالية وغير المالية واستخدام بعض النسب المالية لدراسة واقع التوازن المالي في المؤسسة. وتجدر الإشارة إلى أننا سنعتمد على رقمين بعد الفاصلة في المبالغ الآتية.

أولاً: عرض تطورات بعض البنود المالية للمؤسسة محل الدراسة.

تعتبر سنة 2018 هي السنة محل دراستنا ولكن سنأخذ بعين الاعتبار قيمة البنود المالية لسنتين قبل وستين بعد، أي من (2016 إلى 2020) من أجل فهم الظاهرة بشكل أفضل والوصول إلى تفسيرات بشكل أدق

1. المبيعات:

الجدول رقم (33): تطورات رقم الأعمال خلال الفترة [2016 - 2020]

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال (دج)	871 576 974,85	845 357 335 ,93	884 055 293,54	776 288 962,30	752 473 883,22

المصدر: جدول حساب النتائج للسنوات من 2016 إلى 2020

وانطلاقاً من الجدول أعلاه يوضح الرسم البياني الآتي اتجاه حركة المبيعات خلال السنوات (2016-2020):

الشكل رقم (37): رسم بياني لتطورات رقم الاعمال خلال الفترة [2020- 2016]



المصدر: EXEL 2007

حققت المؤسسة خلال سنة 2018 أكبر نسبة مبيعات لارتفاع الطلب على منتجاتها (الدقيق والفرينة) علما أنها تنتج حسب الطلب ومنه كل منتجاتها موجهة للبيع وتمثل الكمية المنتجة خلال الفترة محل الدراسة في:

2. الكمية المنتجة من الدقيق والفرينة:

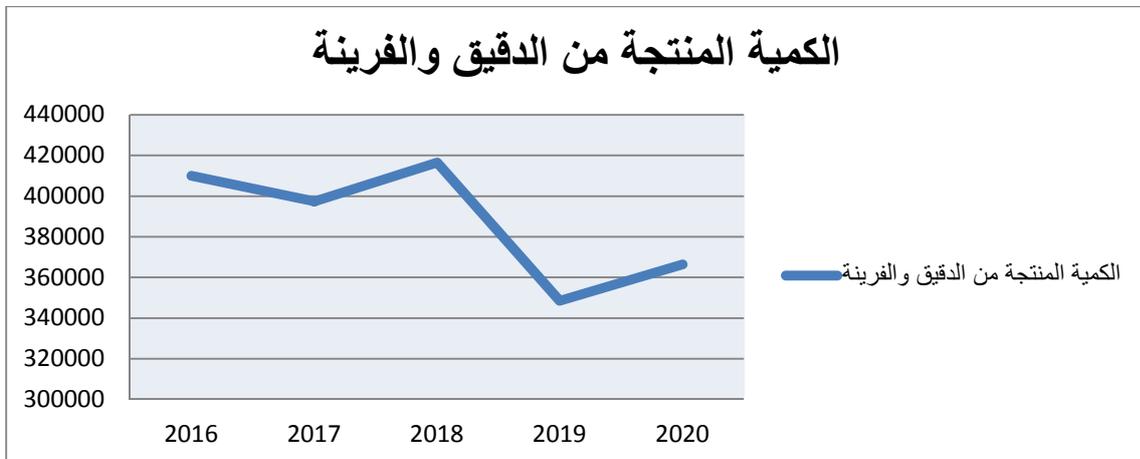
الجدول رقم (34): تطورات الكمية المنتجة من الدقيق والفرينة خلال الفترة [2020 - 2016]

السنة	2019	2018	2017	2016	الكمية المنتجة (قنطار)
2020	142 166,31	158 751,49	134 675,76	134 025,44	الدقيق
	224 262,63	257 747,78	262 684,25	275 966,18	الفرينة
	366 428,94	416 499,27	397 360,01	409 991,62	المجموع

المصدر: المعلومات المستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية

ومنه:

الشكل رقم (38): رسم بياني لتطورات الكمية المنتجة خلال الفترة [2020- 2016]



المصدر: EXEL 2007

حققت المؤسسة سنة 2018 أكبر كمية إنتاج وهو ما يفسر أكبر نسبة مبيعات خلال نفس السنة، بينما سجلت سنة 2020 أقل نسبة مبيعات وسنة 2019 أقل كمية منتجة، ومنه انخفاض المبيعات سنة 2020 ليس بسبب انخفاض الكمية المنتجة فقط وإنما لانخفاض سعر البيع أيضا، وقد وضع مدير مصلحة التوزيع في المؤسسة محل الدراسة أنه منذ سنة 2018 والمؤسسة تدرس أسعار البيع والسياسة التجارية التي تعتمد عليها بشكل عام، بسبب تنبؤها بدخول منافسين جدد الى السوق ينشطون في نفس نشاط المؤسسة وينتجون منتجات بنفس الجودة أو أفضل، لذا ابتداء من سنة 2018 قررت المؤسسة البحث عن طرق وآليات جديدة تسمح لها بالمحافظة على مكانتها في السوق وانطلاقا من سنة 2019 بدأت تأخذ موضوع التحسين من سياسة البيع بشكل جدي أكثر، نظرا للظروف الخاصة التي كان يمر بها سوق القمح الصلب واللين (تداعيات Covid-19) وتوقع ارتفاع الطلب على المنتجات في ظل المنافسة الشديدة والظروف الخاصة بما فيها الظروف المتعلقة ببيئة العمل ونقل المنتجات... الخ.

3. العمال:

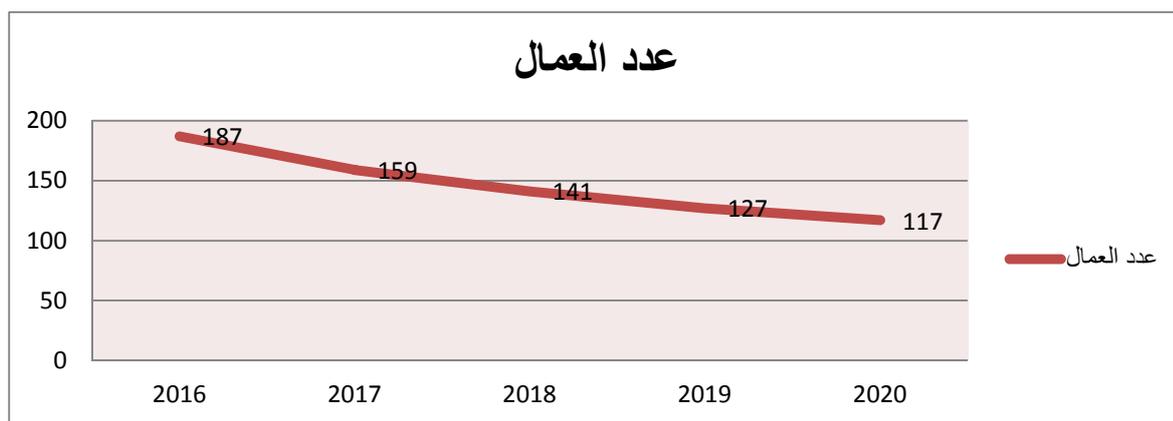
الجدول رقم (35): تطورات عدد العمال خلال الفترة [2020-2016]

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
عدد العمال (عامل)	187	159	141	127	117

المصدر: المعلومات المستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية

ومنه:

الشكل رقم (39): رسم بياني لتطورات عدد العمال خلال الفترة [2020- 2016]



المصدر: EXEL 2007

تخفيض المؤسسة من عدد عمالها بشكل سنوي بهدف تخفيض أعباء المستخدمين بعدما توصلت الى وجود فائض في عدد العمال، والسياسة المتبعة في عملية التخفيض ليس التسريح أو انهاء عقود العمل انما من خلال عدم تعويض العمال المتوقعين عن

العمل (المتقاعدين، الذين قدموا استقالتهم برضاهم، أصحاب العقود المنتهية)، بموظفين جدد لأنه ووفق دراسات المؤسسة فإنه رغم تخفيض عدد العمال إلا أن نسبة الانجاز، مدة الانجاز وجودة العمل هي نفسها ولم تتغير، وفي حالة الظروف الاستثنائية التي تحتاج فيها وحدة الدقيق والفرينة الى عمال اضافيين سواء على مستوى الإدارة أو المصنع تطلب من وحدة الكسكسي تزويدها بعمال من عندها لفترة معينة، لذا تعتمد المؤسسة على سياسة تبادل العمال بين الوحدات عند الحاجة على مستوى الولاية الواحدة.

الجدول رقم (40): التحليل الأفقي لأعباء المستخدمين خلال الفترة [2016-2020]

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
اعباء المستخدمين (دج)	70 757 348,91	64 785 834,06	68 150 234,51	60 925 345,89	66 106 311,09
نسبة التغير (%)	-	- 8, 44	-3,68	-13,89	-6,57

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على جدول التكاليف للسنوات [2016-2020]

من الجدول أعلاه فإن نسبة التغير تم حسابها بالمقارنة مع سنة 2016 ونطلق عليها سنة الأساس (أساس المقارنة)، وفق

العلاقة الآتية:

$$\text{نسبة التغير} = \left[\frac{\text{سنة المقارنة} - \text{سنة الأساس}}{\text{سنة الأساس}} \right] * 100$$

من خلال ما سبق نجد أن المؤسسة حققت انخفاضا في أعباء المستخدمين خلال الفترة محل الدراسة بنسب متفاوتة، حيث أقل نسبة انخفاض كانت سنة 2018 بـ 3,68% وأعلى نسبة انخفاض كانت سنة 2019 بـ 13,89% وسبب ارتفاع أعباء المستخدمين مرة أخرى سنة 2020 كان لأسباب استثنائية، قررت فيها المؤسسة الرفع من أجور العمال للحفاظ على بقائهم بعدما قرر العديد من العمال (خاصة فئة النساء) خلال نفس السنة ترك العمل أو طلب عطل مرضية طويلة الأجل بسبب ارتفاع عدد المصابين بمرض Covid-19 على المستوى الوطني وعلى مستوى عمال المؤسسة، مما أدى الى انتشار حالة الخوف من الاصابة بين العمال والتفكير في ترك العمل، وكانت عملية رفع الأجور بمثابة أداة تحفيزية قامت بها المؤسسة للمحافظة على عمالها وضمان استمراريتهم في العمل.

4. التكاليف:

في ما يلي سنحاول تسليط الضوء على اتجاه حركة بعض تكاليف المؤسسة التي تهدف الى تخفيضها مستقبلا والمتمثلة في التكاليف المتعلقة بالمستلزمات المكتبية، مواد وأدوات مختلفة، صيانة وإصلاحات وتكاليف نقل السلع.

الجدول رقم (37): التحليل الأفقي لبعض تكاليف المؤسسة خلال الفترة [2020-2016]

التكاليف	2016	2017	2018	2019	2020
المستلزمات المكتبية (دج)	309 921,28	353 053,12	378 504,25	354 733,01	322 022,21
الفرق	-	43 131,84	68 582,97	44 811,73	12 100,93
نسبة التغير (%)	-	14,92	22,13	14,46	03,90
مواد وأدوات مختلفة (دج)	1 589 041,82	1 163 542,20	673 953,32	557 245,18	1 190 144,72
الفرق	-	-425 499,62	-915 088,50	-1 031 796,64	-398 897,10
نسبة التغير (%)	-	- 26,78	-57,59	- 64,93	- 25,10
الصيانة والإصلاحات (دج)	3 083 001,23	2 414 568,00	2 548 290,56	1 356 344,00	3 336 648,00
الفرق	-	-668 433,23	-534 710,67	-1 726 657,23	253 646,77
نسبة التغير (%)	-	-21,68	-17,34	- 56,00	08,23
نقل السلع (دج)	910 470,90	857 105,91	2 654 143,42	838 523,82	663 167,39
الفرق	-	-53 364,99	1 743 672,52	-71 947,08	-247 303,51
نسبة التغير (%)	-	- 5,86	191,51	- 07,90	-27,16
مجموع التكاليف	5 892 435,23	4 788 269,23	6 254 891,55	3 106 846,01	5 511 982,32

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على جدول التكاليف للسنوات [2020-2016]

حاولنا من خلال الجدول أعلاه دراسة حركة بعض تكاليف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة خلال الفترة من سنة 2016 إلى سنة 2020، من خلال تحديد نسبة التغير للتكاليف في مختلف السنوات محل الدراسة مقارنة بسنة 2016 (سنة الأساس) حيث:

أ. التكاليف المتعلقة بالمستلزمات المكتبية:

نلاحظ أن التكاليف المتعلقة بالمستلزمات المكتبية قد حققت ارتفاعاً في مختلف السنوات محل الدراسة مقارنة بسنة 2016 وكانت سنة 2018 هي السنة التي حققت أكبر نسبة ارتفاع بـ 22,13%، ومن بين أسباب ارتفاع التكاليف المتعلقة بالمستلزمات المكتبية هو قرار المؤسسة المتعلق باستبدال بعض أجهزة الكمبيوتر الخاصة بها والطابعات بأجهزة أخرى حديثة ومتطورة أكثر، حيث تتم عملية الشراء بشكل جزئي على مدار أربع سنوات ابتداءً من سنة 2016، على أن تتناسب الميزانية المخصصة لشراء الأجهزة في كل سنة بحجم الأرباح المتوقع تحقيقها في كل سنة، وقد حققت المؤسسة خلال 2018 أعلى نتيجة مقارنة بباقي السنوات ثم تليها سنة 2017 ثم سنة 2019، كما هو موضح في الجدول الآتي:

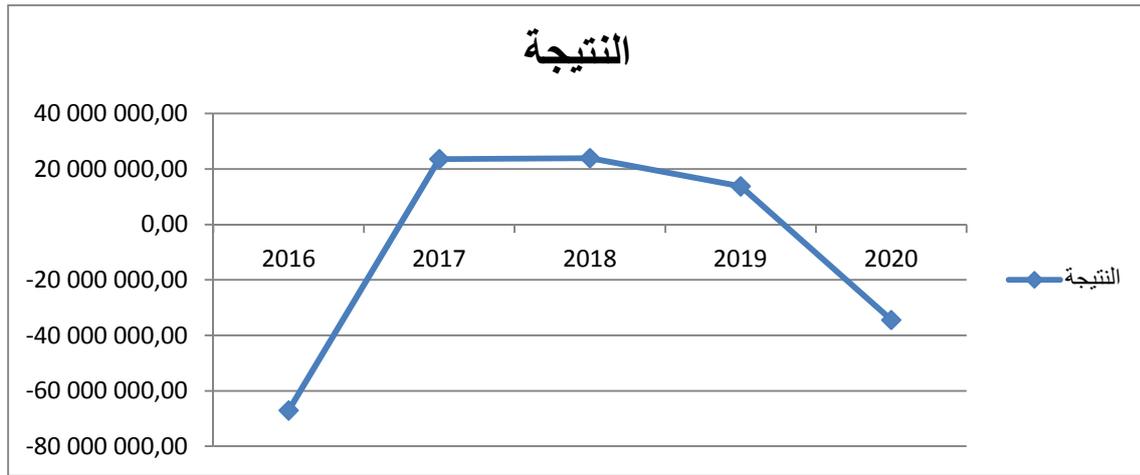
الجدول رقم (38): تطورات نتيجة السنة المالية خلال الفترة [2020 – 2016]

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
النتيجة (دج)	(67 013 139,86)	23 591 699,26	23 941 442,11	13 785 754,67	(34 404 042,58)

المصدر: ميزانية المؤسسة للسنوات من 2016 الى 2020

ومنه:

الشكل رقم (40): رسم بياني لتطورات نتيجة السنة المالية خلال الفترة [2020– 2016]



المصدر: EXEL 2007

وتجدر الإشارة انطلاقاً من الجدول والشكل أعلاه أن النتيجة السالبة المحققة خلال سنة 2016 وسنة 2020 هي لا تعبر على النتيجة الحقيقية للمؤسسة ككل، وإنما عن نتيجة وحدة الدقيق والفرينة فقط مع الأخذ بعين الاعتبار عمليات الاقتراض الداخلية التي تتم بين الوحدات وعمليات تبادل السلع التي تظهر في ميزانية المؤسسة في حسابات الارتباط ضمن رؤوس الأموال الخاصة، والتي تؤثر على النتيجة المالية في ميزانية الوحدة محل الدراسة، لتتم عملية ترصيد الحسابات الوسيطة على مستوى ميزانية المؤسسة التي تشمل ميزانيات وحداتها الأربعة.

ب. التكاليف المتعلقة بالمواد والأدوات المختلفة:

وهي عبارة عن التموينات الأخرى التي تتمثل في غالبها في المواد والأدوات المتعلقة بالتنظيف، حيث نلاحظ انخفاض حجم التكاليف خلال السنوات محل الدراسة، وقد حققت سنة 2018 وسنة 2019 أعلى نسبة انخفاض بـ 57,59% و64,93% على التوالي، وأقل نسبة انخفاض كانت سنة 2020 بـ 25,10% حيث ارتفعت مرة أخرى التكاليف المتعلقة بالمواد والأدوات المختلفة نتيجة لتوسع المؤسسة في شراء المعقمات ومواد التنظيف، كاستجابة لأوامر وزارة الصحة المتعلقة بوضع كافة الإجراءات الاحترازية لمنع انتقال عدوى فيروس Covid-19 بين العمال.

ج. التكاليف المتعلقة بالصيانة والإصلاحات:

تكاليف الصيانة والإصلاحات حققت انخفاضا خلال الفترة من 2017 الى غاية 2019 مقارنة بسنة 2016 وكانت أكبر نسبة انخفاض سنة 2019 بـ 56%، والتخفيضات التي سجلت في مختلف السنوات كانت أكبر من توقعات المؤسسة علما بأن ميزانية تكاليف الصيانة والإصلاحات التقديرية تعتبر من أصعب الميزانيات إعدادا، لصعوبة توقع حجم التكاليف السنوية لأنها لا تشكل وفقا لعامل معين يمكن متابعته أو قياسه، فقد تتعرض الآلات والأجهزة الالكترونية والشاحنات وكل المعدات التي تحتاج الى صيانة أو اصلاحات بين الحين والآخر الى عطب في أي وقت ممكن، وحجم هذه التكلفة يختلف باختلاف حجم العطب وطبيعة المعدات التي تعرضت للعطب وعلاقتها وحجم تأثيرها على النشاط الإنتاجي للمؤسسة وطبيعة الفترة التي حدث فيها العطب، ولم تستطع المؤسسة الى غاية يومنا هذا تقدير حجم ميزانية تكاليف الصيانة والإصلاحات بشكل صحيح، فنجد أن سنة 2020 سجلت ارتفاعا في حجم التكاليف نسبتته 8,23% بعدما كانت قد انخفضت سنة 2019 بنسبة تجاوزت النصف مقارنة بسنة 2016، مما يشير الى أن حركة تكاليف الصيانة والإصلاحات خلال السنوات محل الدراسة تسير بشكل غير طبيعي، وهو ما يصعب عملية التنبؤ بالميزانيات التقديرية، لذا على المؤسسة البحث عن حلول عملية تستطيع من خلالها ضبط حركة هذه التكاليف والتحكم فيها.

د. التكاليف المتعلقة بنقل السلع:

تكاليف نقل المواد الأولية الى المؤسسة لا تكلف هذه الأخيرة كثيرا لأنها تقع في الأساس بمحاذاة المورد (تعاونية الخضر والحبوب الجافة)، أما نقل المنتجات الى العملاء فالمؤسسة منذ سنة 2015 قررت التخلي عن ذلك بهدف تخفيض التكاليف بشكل عام وتكاليف نقل السلع بشكل خاص، وطبقت القرار الى غاية سنة 2017 بعد أن لاحظت خلال هذه الفترة أنها بدأت تخسر بعض عملائها، لذا أعادت سياسة نقل السلع ابتداء من سنة 2018 وهذا ما يفسر ارتفاع تكاليف نقل السلع خلال هذه السنة بنسبة 191,51% مقارنة بسنة 2016 وهو ارتفاع كبير جدا، وما يفسر عودة انخفاض التكاليف المتعلقة بنقل السلع خلال السنتين 2019 و2020 هو نتائج إعادة النظر في سياسة البيع وعدد العملاء المتعامل معهم من طرف المؤسسة، بعدما قررت التخلي على بعض العملاء الذين لا تحقق من خلال التعامل معهم على إيرادات كبيرة مقابل المحافظة على عدد قليل من العملاء والذي من الممكن أن تغطي طلباتهم كل إنتاج المؤسسة وبشروط مناسبة أكثر، وفي أغلبهم يعتمدون على نقل منتجاتهم على حسابهم الخاص.

➤ وبالمقارنة بين مجموع التكاليف في الجدول رقم 35 وتغيرات النتيجة في الجدول رقم 36 والشكل رقم 39 نلاحظ أن العلاقة بين نتيجة المؤسسة للسنوات (2016 - 2020) والتكلف المعنية هي علاقة عكسية، فكلما انخفضت هذه التكاليف كلما ارتفعت نتيجة المؤسسة والعكس صحيح، مما يدل على تأثير حجم النتيجة بكل من تكاليف المستلزمات المكتبية، مواد وأدوات مختلفة، الصيانة والإصلاحات، نقل السلع.

ثانيا: التوازن المالي في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة

سنعتمد على التحليل باستخدام النسب المالية لتشخيص بعض الجوانب والقيم المالية لوحدة الدقيق والفرينة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، وإعطاء صورة عن واقعها المالي والتشغيلي ومدى كفاءتها في التحكم في مختلف مواردها واستغلالها، وسنكتفي بدراسة واقع سنة 2018 بما أنها السنة محل الدراسة.

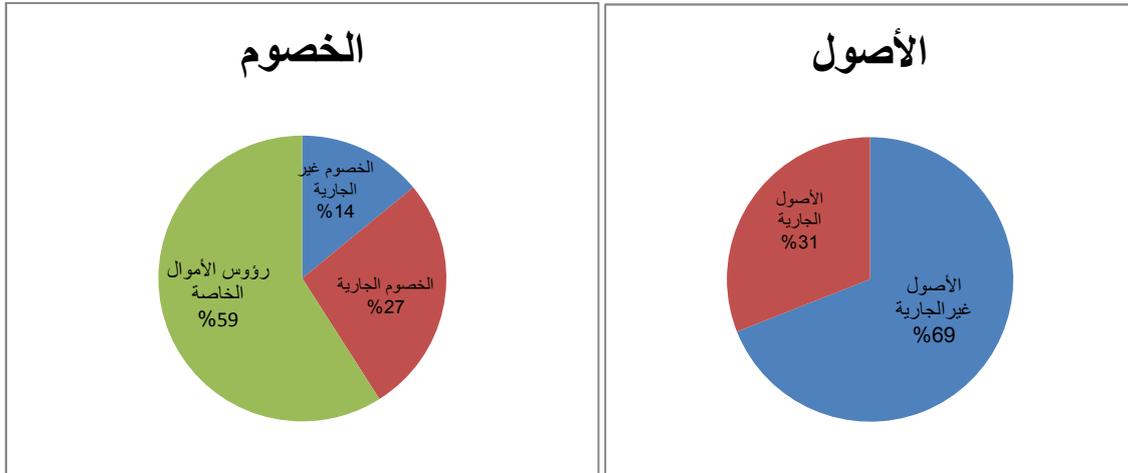
الجدول رقم (39): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2018

الأصول	القيمة (دج)	2018	الخصوم	القيمة (دج)	2018
-	-	-	رؤوس الاموال الخاصة	717 949 821,70	59%
مجموع الأصول غير الجارية	837 871 448,51	69%	مجموع الخصوم غير الجارية	173 896 140,86	14%
مجموع الأصول الجارية	384 714 019,54	31%	مجموع الخصوم الجارية	173 896 140,86	27%
المجموع العام للأصول	1 222 585 468,06	100%	المجموع العام للخصوم	1 222 585 468,06	100%

المصدر: مصلحة المحاسبة العامة والمالية

من الميزانية أعلاه نجد:

الشكل رقم (41): رسم توضيحي لنسب التحليل الرأسي لميزانية سنة 2018



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج EXEL

ومنه:

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن الأصول غير الجارية تمثل ما نسبته 69% من إجمالي الأصول مقابل نسبة الخصوم غير الجارية التي تمثل 14% ونسبة رؤوس الأموال الخاصة التي تمثل 59% من إجمالي الخصوم، ومنه نستنتج أن المؤسسة تعتمد بشكل أساسي على التمويل الداخلي للاستخدامات طويلة الأجل (الأصول غير الجارية)، أما الخصوم الجارية فتمثل نسبتها 27% من إجمالي الخصوم ومقارنتها مع نسبة الخصوم غير جارية نستنتج أن المؤسسة تعتمد على الديون قصيرة الاجل أكثر من الديون طويلة

الاجل في تغطية استخداماتها، وبما أن نسبة الأصول الجارية تمثل 31% نجد أن هذه الأخيرة كافية لتغطية كل ديون المؤسسة قصيرة الاجل، ونستخدم النسب المالية التالية للتوضيح أكثر:

الجدول رقم (40): بعض نسب التوازن المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لسنة 2018

المقياس	العلاقة	2018
نسبة الأموال الدائمة الى الأصول غير الجارية	= (رؤوس الأموال الخاصة + خصوم غير جارية) / الأصول غير الجارية = (70 821 949 + 173 896 140,86) / 837 871 448,51	106,44%
نسبة رؤوس الاموال الخاصة الى اجمالي الأصول	= رؤوس الأموال الخاصة/اجمالي الأصول = 70 821 949 / 1 222 585 468,06	58,72%
التدفقات النقدية الاستثمارية الى الخصوم غير الجارية	= مجموع التدفقات الاستثمارية/ مجموع الخصوم غير جارية = 173 896 140,86 / 2 133 725,65	1,23%
نسبة التداول	= الأصول الجارية/ الخصوم الجارية = 330 739 505,50 / 384 714 019,54	116,32%
التدفقات النقدية التشغيلية الى الخصوم الجارية.	= مجموع التدفقات التشغيلية/مجموع الخصوم الجارية = 330 739 505,50 / (-10 390 346,69)	عجز

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الكشوف المالية للمؤسسة لسنة 2018

انطلاقا مما سبق نجد:

أ.التوازن على المدى الطويل:

نسبة الاموال الدائمة الى الأصول غير الجارية تتمثل في 106,44% نلاحظ أن الأموال الدائمة للمؤسسة كافية لتغطية قيمة الأصول غير الجارية مع بقاء ما نسبته 6,44% توجه لتغطية الديون قصيرة الأجل، كما نلاحظ أن حوالي 86% من الأموال الدائمة تتمثل في رؤوس الأموال الخاصة أي أن هذه الأخيرة والتي تمثل 59% من اجمالي الخصوم قادرة على تغطية أكثر من 80% من مجموع الأصول غير الجارية و58,72% من اجمالي الأصول، ومنه نستنتج أن المؤسسة تستطيع تغطية أكثر من 50% من ديونها دون اللجوء الى أي اقتراضات خارجية طويلة الأجل كانت أو قصيرة الأجل، وذلك يشر الى أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة تتمتع باستقلالية مالية فيما يتعلق بوحدة الدقيق والفرينة، وان تعرضت الى أي عشر مالي مستقبلا يمكنها أن تعتمد على أموالها الخاصة لتمويل نفسها بنفسها، وانطلاقا من ميزانية المؤسسة لسنة 2018 (ملحق رقم 12 و13) نجد أن المؤسسة تستثمر ما قيمة 351 223 156,42 دج في شكل قروض ممنوحة وأوراق مالية وهو ما يمثل 42% من مجموع الخصوم غير جارية، أي أن 42% من الأموال الدائمة تذهب لتغطية استثمارات المؤسسة وهي نسبة كبيرة الى حد ما، ونستنتج من خلال ذلك أن المؤسسة تهم بتحقيق أرباح وتوليد النقد انطلاقا من النشاط الاستثماري وهي بذلك لا تعتمد فقط على نشاطها الرئيسي (الإنتاج) في تحقيق الربح، كما نجد انطلاقا من جدول سيولة الخزينة لسنة 2018 (ملحق رقم 15) أن قيمة صافي التدفقات النقدية المتأتبة من الأنشطة الاستثمارية تساوي الى 2 133 725,65 دج أي 32% من اجمالي التدفقات النقدية لسنة

2018 ومن الجدول أعلاه نجد أن صافي التدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية تساهم في تغطية 1,23% من قيمة الخصوم غير جارية سنويا وهي تعتبر نسبة منخفضة.

ب. التوازن على المدى القصير:

معدل التداول لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لسنة 2018 يساوي 116,32% والذي يعبر عن نسبة تغطية الأصول الجارية لديون المؤسسة قصيرة الأجل، حيث نلاحظ أن الأصول الجارية للمؤسسة قادرة على تغطية قيمة الخصوم الجارية بنسبة 100%، بالمقابل نجد أن قيمة التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية لسنة 2018 سالبة، أي أن التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية الخارجة تفوق التدفقات الداخلة بـ 10 390 346,69 دج، ومنه في حال ما إذا احتاجت المؤسسة الى سيولة سريعة سيكون من الصعب توفيرها من تدفقاتها التشغيلية، وذلك في حال ما اذا استمرت في تحقيق صافي التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية سالب، ومنه يجب على المؤسسة أن تعمل على تحسين جانب توليد النقد خاصة فيما يتعلق بالأنشطة التشغيلية، على اعتبار أنها الأسهل للتحكم فيها مقارنة بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية التي تكون في العادة مرتبطة بعقود لفترات طويلة الأجل، ومنه أحداث تغيير في السياسات الاستثمارية والتمويلية يحتاج الى دراسات معمقة وتنفيذها يكون على مدى سنوات على عكس الأنشطة التشغيلية (العملياتية)، التي تتكون من عمليات تبدأ وتنتهي وتتحدد في مدة قصيرة لا تتجاوز عادة السنة. ومن خلال جدول سيولة الخزينة لسنة 2018 لوحدة الدقيق والفريضة بالمؤسسة محل الدراسة، نجد:

الجدول رقم (41): الفرق بين التدفقات النقدية المتأتية من العملاء والمدفوعة للموردين لسنة 2018

البيانات	التدفقات النقدية التشغيلية المتأتية من العملاء	التدفقات النقدية التشغيلية المدفوعة للموردين.
القيمة (دج)	876 888 267,90	806 917 544,02
الفرق (دج)	69 970 723,88	

المصدر: جدول سيولة الخزينة لسنة 2018

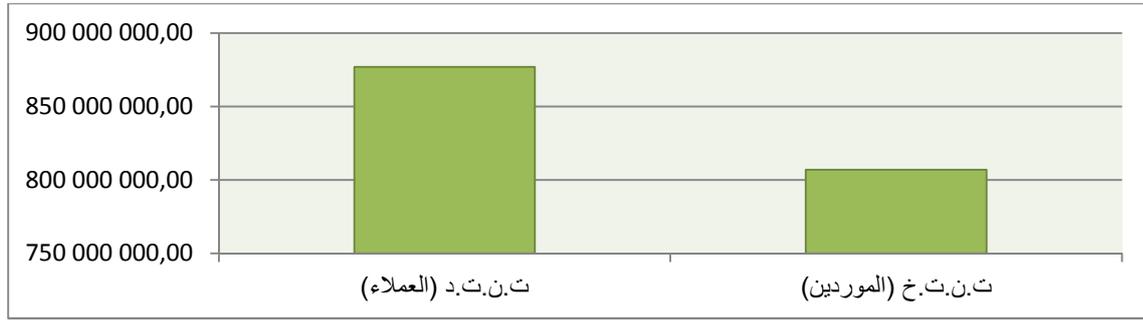
قيمة التدفقات النقدية التشغيلية المدفوعة للموردين تم حسابها بعد طرح مصاريف المستخدمين والتي تتمثل في 68 150 234,51 دج (ملحق رقم 14) من قيمة التدفقات النقدية المدفوعة الى الموردين والموظفين والمتمثلة في 875 067 778,53 دج (ملحق رقم 15)، كالاتي:

قيمة التدفقات النقدية التشغيلية المدفوعة للموردين = قيمة التدفقات النقدية المدفوعة الى الموردين والموظفين - مصاريف المستخدمين

$$\text{قيمة التدفقات النقدية التشغيلية المدفوعة للموردين} = 875\,067\,778,53 - 68\,150\,234,51 = 806\,917\,544,02 \text{ دج}$$

ومن خلال الجدول أعلاه نجد:

الشكل رقم (42): الفرق بين التدفقات النقدية المتأتية من العملاء والمدفوعة للموردين لسنة 2018



المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج EXEL 2007

كلما فاقت قيمة التدفقات النقدية المحصلة من العملاء قيمة التدفقات النقدية المدفوعة للموردين دل ذلك على كفاءة المؤسسة في تسيير علاقتها التجارية مع العملاء والموردين وبالأخص كفاءتها في تحصيل ديونها من الغير، وبالرغم من أنه لا يمكننا الحكم على ذلك دون الأخذ بعين الاعتبار حجم المستحقات والديون من/على الغير ومقارنتها بالتدفقات المحققة خلال السنة 2018، إلى أنه من الضروري أن تركز المؤسسة على أن تكون التدفقات النقدية الداخلة خلال السنة أكبر من التدفقات الخارجة مهما كانت قيمة الديون والمستحقات.

وبالرغم من أن التدفقات النقدية المتعلقة بالعملاء والموردين ليست السبب الرئيسي في تحقيق صافي التدفقات النقدية التشغيلية سالب، إلا أنه الحل الأول الذي يجب على المؤسسة أن تبدأ منه في معالجة هذه النتيجة السلبية وضمان عدم استمرارها، وذلك من خلال البحث في طرق الرفع من قيمة التدفقات النقدية المتأتية من العملاء سنويا مقابل الخفض من قيمة التدفقات النقدية التشغيلية المدفوعة للموردين، على اعتبار أن باقي التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بالأنشطة التشغيلية تأتي من عناصر يصعب التحكم فيها في بعض الأحيان كالتدفقات الخارجة المتعلقة بالضرائب على النتائج وتلك المتعلقة بالعناصر غير العادية.

وتجدر الإشارة مرة أخرى إلى أن بناء استنتاج حول بند من البنود المالية للمؤسسة لا يمكن أن يتحقق من خلال دراسة حالة هذا البند لسنة واحدة، بل يجب أن يكون على الأقل مبني على دراسة أربع سنوات فأكثر حسب حالة المؤسسة، إضافة إلى دراسة بنود أخرى تساعد على فهم البند محل الدراسة ومقارنته بنفس البند لدى المؤسسات التي تنشط في نفس مجال المؤسسة خاصة المؤسسات المنافسة، وذلك بهدف تسليط الضوء على نفس الظاهرة من زوايا مختلفة. لذا حاولنا من خلال كل التفسيرات والتحليلات المقدمة أعلاه تقديم صورة عامة عن الوضعية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، بهدف إبراز دور أهمية أداة التحليل المالي في تشخيص وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة ومساعدتها في إيجاد حلول للعديد من المشاكل التي تعاني منها والتي أشرنا لها فيما سبق.

المطلب الثاني: تطبيق أداة التكلفة المستهدفة

سنحاول من خلال هذا المطلب تطبيق أداة التكلفة المستهدفة كدراسة استشرافية نهدف من خلالها إلى التوصل لمجموعة من النتائج تساعد المؤسسة في تحليل واقعها فيما يخص مدى قدرتها على تخفيض أسعار البيع لمختلف منتجاتها مقابل تخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق هامش ربح مستهدف، وفي سبيل تحقيق ذلك سنختار سنة 2018 للتطبيق على اعتبار أنها سنة طبيعية لم

تمر فيها المؤسسة بأي ظروف استثنائية قد تؤدي الى تضخم تكاليفها أو إيراداتها، كما سنختار منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ للتطبيق على اعتبار أن المؤسسة محل الدراسة تشرع في دراسة مدى امكانية تخفيض سعر بيعه. وسنعرض كمرحلة أولية طريقة حساب سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ:

أولاً: تحديد تكلفة إنتاج الدقيق: تمر عملية تحديد تكلفة إنتاج الدقيق في المؤسسة محل الدراسة بمجموعة من المراحل، وهي كالآتي:

1. تحديد تكلفة القمح الصلب المستهلك في إنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز:

تتبع المؤسسة طريقة معينة لتحديد تكلفة المادة الأولية (القمح الصلب) المستخدمة في إنتاج قنطار من الدقيق الممتاز وهي كالآتي:

- تحديد تكلفة القمح الصلب المستخدم في إنتاج الدقيق الممتاز من خلال تحديد الكمية المستهلكة مضروبة في تكلفة شراء القنطار الواحد، وعادة ما تكون هذه المرحلة واضحة بالنسبة للمؤسسة لأنها في غالب الاحيان تتعامل مع نفس الموردين وبنفس الكميات ومنه تكون على دراية بحجم القمح الصلب الكافي لإنتاج كمية الدقيق الممتاز المنتظرة؛
- تقييم المنتجات الثانوية بأسعار البيع المتوقعة لصعوبة تحديد تكلفة القمح الصلب المستهلك في سبيل إنتاجها، علماً بأن كل قنطار من الدقيق بغض النظر عن نوعه يستخرج منه حوالي 5% من المنتج الثانوي سيمولات (SSSF) وحوالي 25% من المنتج الثانوي النخالة والباقي يتمثل في صافي الدقيق الممتاز وهو المنتج الرئيسي.
- طرح تكلفة القمح الصلب المستهلك في إنتاج المنتجات الثانوية من التكلفة الكلية للقمح الصلب المستهلك في إنتاج الدقيق الممتاز.
- استخراج الكمية الصافية من الدقيق الممتاز (المنتج الرئيسي) المنتجة خلال السنة وتكلفة الإنتاج الكلية ثم تكلفة القنطار الواحد.

الجدول رقم (42): تكلفة إنتاج قنطار من الدقيق الممتاز

القمح الصلب المستهلك	المنتج	الكمية المنتجة (قنطار)	تكلفة القنطار (قنطار)	تكلفة الإنتاج (قنطار)
67,24%	الدقيق الممتاز	11 064,27	2 660,11	29 432 155,20
5,76%	المنتج الثانوي (1) سيمولات SSSF	948,32	1 500,00	1 422 480,00
27,00%	المنتج الثانوي (2) النخالة	4 443,50	1 500,00	6 665 250,00
	المجموع	16 456,090	2 280,00	37 519 885,20

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية.

ومن الجدول أعلاه:

تم تقييم المنتج الثانوي الاول والثاني بسعر البيع والمتمثل في 1500 دج للقنطار، وذلك نظراً لصعوبة التحديد الدقيق لتكلفة القمح المستهلك، حيث كمية سيمولات SSSF المستخرجة تمثل 5,76% من كمية الدقيق الممتاز المنتجة، أما كمية منتج

النخالة المستخرجة فتمثل 27% من كمية الدقيق الممتاز، وأصبحت تكلفة إنتاج قنطار من الدقيق الممتاز بعد حذف تكلفة المنتجات الثانوية تساوي 660,11 دج.

ثانيا: تحديد سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز: تمر عملية تحديد سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ بمجموعة من المراحل نوضحها كالآتي:

1. تحديد تكاليف تغليف منتج الدقيق الممتاز حجم 25 كغ: تظم تكاليف تغليف قنطار واحد من الدقيق الممتاز حجم 25 كغ ما يلي:

- 4 أكياس حجم 25 كغ؛
- 2,4 غرام خيط لإنتاج أربعة أكياس، ويخصص 0,6 غرام للكيس الواحد؛
- 4 بطاقات، بطاقة واحدة لكل كيس.

2. تحديد التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة للقنطار الواحد من الدقيق الممتاز:

لتحديد قيمة التكلفة الوحيدة (قنطار) من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة لمنتج الدقيق الممتاز تعتمد المؤسسة على العلاقة الآتية:

التكاليف المتغيرة لإنتاج قنطار واحد من الدقيق أو الفرينة = (المبلغ الاجمالي للتكاليف المتغيرة / الكمية المنتجة من الدقيق والفرينة)
 التكاليف الثابتة لإنتاج قنطار واحد من الدقيق أو الفرينة = (المبلغ الاجمالي للتكاليف الثابتة / الكمية المنتجة من الدقيق والفرينة)

من العلاقة أعلاه نجد أن المؤسسة تحمل كل قنطار منتج بنفس النسبة من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة بغض النظر عن نوعه أي سواء كان القنطار من منتج الدقيق (دقيق ممتاز، دقيق عادي... الخ) أو من منتج الفرينة (فرينة الخبز العادية، الفرينة الممتازة... الخ)، علما أن:

الجدول رقم (43): الكمية المنتجة من الدقيق والفرينة سنة 2018

المنتج	النوع	الكمية المنتجة (قنطار)
01	الدقيق	158 751,49
02	الفرينة	257 667,79
	المجموع	416 419,28

المصدر: المعلومات المستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية

وبالتعويض في العلاقتين السابقتين فإن:

أ. بالنسبة للتكاليف المتغيرة:

التكلفة التي يتحملها قنطار واحد من الدقيق الممتاز من الماء = $923\,894,06 / 416\,419,28 = 2,22$ دج

ومنه نجد أن قنطار واحد من الدقيق الممتاز يتحمل ما قيمته 2,22 دج من التكلفة الكلية للماء المستهلك. وبالنفس الطريقة تحسب التكلفة الوحودية لقنطار دقيق ممتاز مع كل عناصر التكاليف المتغيرة الأخرى، (كما هو موضح في الجدول التالي).

ب. بالنسبة للتكاليف الثابتة:

التكلفة التي يتحملها قنطار واحد من الدقيق الممتاز من مصاريف التأمين = $5\,341\,486,03 / 416\,419,28 = 12,82$ دج.

ومنه نجد أن قنطار واحد من الدقيق الممتاز يتحمل ما قيمته 12,82 دج من التكلفة الكلية لمصاريف التأمين. وبالنفس الطريقة تحسب التكلفة الوحودية لقنطار دقيق ممتاز مع كل عناصر التكاليف الثابتة الأخرى، (كما هو موضح في الجدول التالي).

الجدول رقم (44): التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة لإنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز

عناصر التكلفة	التكلفة الاجمالية (دج)	تكلفة القنطار (دج)
التكاليف المتغيرة		
الماء	923 894,06	2,22
الكهرباء المستهلكة	8 754 279,74	21,02
قطع الغيار	2 785 973,03	6,69
خردوات	662 506,01	1,59
مستلزمات مكتبية	378 504,25	0,91
الوقود	1 487 048,11	3,57
ملابس العمال	171 960,00	0,41
مواد وأدوات مختلفة	673 953,32	1,62
صيانة وإصلاحات	2 548 290,56	6,12
أجور الوسطاء والاعتاب	9 218 760,00	22,14
الاشهار والنشر	234 701,42	0,56
نقل السلع	2 654 143,42	6,37
تنقلات، مهمات، استقبالات	4 453 730,22	10,70
مصاريف البريد والهاتف	3 268 114,18	7,85
خدمات بنكية	83 298,20	0,20
اقتطاعات مختلفة	7 651 419,20	18,37
ضرائب ورسوم على رقم الأعمال غير مسترجعة	1 784 328,80	4,28
ضرائب ورسوم أخرى	264 204,90	0,63
الأعباء الاستثنائية	75 100,11	0,18
مجموع التكاليف المتغيرة	48 074 209,53	115,45
التكاليف الثابتة		
مصاريف التأمين	5 341 486,03	12,83
أجور العاملين	71 711 914,91	172,21
مخصصات الاهتلاك المؤونات وخسائر القيمة	17 571 131,86	42,20
مجموع التكاليف الثابتة	94 624 532,80	227,23
المجموع الكلي	142 698 742,33	342,68

المصدر: جدول تكاليف المؤسسة محل الدراسة لسنة 2018.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قنطار واحد من الدقيق الممتاز يتحمل 115,45 دج من التكاليف المتغيرة و 227,23 دج من التكاليف الثابتة، كما نجد أن المؤسسة لا تعتمد على طريقة منظمة دقيقة وواضحة لتوزيع تكاليفها المتغيرة والتكاليف الثابتة على منتجاتها حيث تقوم بتوزيعها وفقا للكمية الكلية المنتجة من الدقيق والفرينة بالتساوي وتعتبر هذه الطريقة عشوائية لأنه من غير الممكن أن تتحمل منتجات مختلفة نفس التكاليف ونفس النسبة.

كما نلاحظ أن الكهرباء المستهلكة، أجور الوسطاء والأتعاب، قطع الغيار، التنقلات والمهمات والاستقبالات، اقتطاعات مختلفة هي التكاليف المتغيرة الأكثر ارتفاعا مقارنة بباقي التكاليف المتغيرة الأخرى والأعباء الاستثنائية والخدمات البنكية هي أقلها، في حين نجد أن أجور العاملين هي الأكثر ارتفاعا مقارنة بباقي التكاليف الثابتة الأخرى ومصاريف التأمين هي أقلها.

3. حساب سعر تكلفة قنطار واحد من الدقيق الممتاز 25 كغ:

بعدما حددنا فيما سبق مختلف التكاليف التي تدخل في إنتاج قنطار من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ، سنقوم بتحديد سعر تكلفة القنطار من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (45): سعر تكلفة إنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ

المواد المستعملة	الكمية	تكلفة الوحدة (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	1 قنطار	-	2 698,83
الأكياس	4 أكياس	30,15	120,6
الخيط: 0.6 غرام لكل كيس	2.4 غرام خيط	394,56	0.96
البطاقات: بطاقة لكل كيس	4 بطاقات	0,35	1.4
تكلفة المواد الأولية المستهلكة لإنتاج القنطار الواحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ			
التكلفة المتغيرة			
115,45			
التكلفة الثابتة			
227,23			
سعر تكلفة القنطار من الدقيق الممتاز 25 كغ			
3 125,75			
سعر بيع القنطار			
3500			
هامش الربح (سعر البيع - سعر التكلفة)			
374,25			
نسبة الهامش (من سعر البيع)			
10,69 %			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية.

من الجدول أعلاه نجد أن قنطار واحد من الدقيق الممتاز حجم 25 كغ يتحمل سعر تكلفة تساوي 3125,75 دج، أما سعر البيع المعتمد في بيع هذا المنتج سنة 2018 فهو 3 500 دج للقنطار بهامش ربح 374,25 دج، وهو ما يتجاوز هامش الربح المحدد في المرسوم التنفيذي رقم 07-402:

الجدول رقم (46): الأسعار المسقفة لمنتج الدقيق الممتاز وفقا للمرسوم التنفيذي 07-402

منتج الدقيق الممتاز (الربيع)	سعر البيع (دج)	هامش الربح (دج)
مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة	3 500	374,25
المرسوم التنفيذي 07-402	3 500	200
الفرق	0	174,25

المصدر: من إعداد الباحثة

اعتمدت المؤسسة على سعر البيع المسقف من طرف الدولة والمحدد في المرسوم التنفيذي رقم 07-402 بـ 3500 دج وحققت هامش ربح يتجاوز الحد الأدنى المحدد في المرسوم بـ 174,25 دج، وانطلاقا مما سبق تهدف المؤسسة الى تخفيض سعر

البيع الى 3400 دج لضمان نسبة بيع تساوي طاقتها الإنتاجية القانونية والمحددة بـ 40% من طاقتها الحقيقية، مقابل رفع هامش الربح الى 13% من سعر البيع من خلال التخفيض من قيمة بعض عناصر التكاليف المقترحة من طرفها، وسنستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة في سبيل التحقق من مدى امكانية الوصول الى سعر البيع المستهدف مقابل هامش الربح المستهدف.

الجدول رقم (47): الفرق بين القيم الحالية والقيم المستهدفة

الفرق (دج)	المستهدف (دج)	العلاقة الرياضية (القيمة المستهدفة)	الحالي	منتج الدقيق الممتاز (قنطار - 25 كغ)
100	3 400	-	3 500	سعر البيع
66,75	408	سعر البيع المستهدف * 12%	374,25	هامش الربح
133,75	2 992	سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف	3 125,75	التكلفة الكلية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من المقابلة مع بعض متخذي القرارات في المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن المؤسسة بحاجة الى تخفيض ما قيمته 133,75 دج من مجموع تكاليفها الكلية لإنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ، ومن أجل ذلك قمنا بإجراء مقابلة مع كل من مدير الإدارة العامة، مدير المحاسبة والمالية، مدير الإنتاج، مدير التجارة، مدير الموارد البشرية ورئيس المستخدمين حول التكاليف التي يمكن أن تخضع للتخفيض والتكاليف التي لا يمكن تخفيضها في الوقت الحالي، وقد تم تحديد مجموعة من التكاليف التي يمكن إجراء تخفيضات نسبية عليها والمتمثلة في المستلزمات المكتبية، مواد وأدوات مختلفة، صيانة وإصلاحات، نقل السلع، أجور العاملين، أما باقي التكاليف فمن الصعب جدا إجراء تغييرات عليها حيث تعتبرها المؤسسة من التكاليف الرئيسية التي أي تخفيض فيها من الممكن أن يؤثر على العملية الإنتاجية بشكل مباشر لأن المؤسسة لم تصل بعد الى مرحلة التحكم في التكاليف لصعوبة تتبعها.

الجدول رقم (48): التكاليف الخاضعة للتخفيض

التكلفة	مستلزمات مكتبية	مواد وأدوات مختلفة	صيانة وإصلاحات	نقل السلع	أجور العاملين
نسبة التخفيض الممكنة	15%	15%	10%	10%	2%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات بعض متخذي القرارات في المؤسسة.

كان تحديد النسب الموضحة في الجدول أعلاه بناء على دراسات أولية من طرف بعض متخذي القرارات في المؤسسة في الوحدة محل الدراسة عن مدى قدرة هذه الأخيرة في التحكم والتخفيض من هذه التكاليف، وعلى سبيل المثال فإن:

- **المستلزمات المكتبية:** والمتمثلة في الحواسيب، الأوراق، أقلام الحبر، أقلام الرصاص ... الخ، يمكن أن يتم تخفيضها بنسبة 15% مبدئياً من خلال تقليص عدد الاوراق المستخدمة وأقلام الحبر وتعويضها بالحواسوب وتفعيل دور الرقابة والتدقيق الداخلي في التأكد من استخدام المستلزمات المكتبية بكفاءة وفعالية؛
- **نقل السلع:** تكاليف نقل المواد الأولية الى المؤسسة لا تكلف هذه الأخيرة كثيراً لأنها تقع في الأساس بمحاذاة المورد (تعاونية الخضار والحبوب الجافة)، أما نقل المنتجات الى الزبائن فالمؤسسة لا توفر هذه الخدمة لكل زبائنها إنما للبعض منهم فقط بناء

- على سياسة البيع المنتهجة مع العميل، أما النقل الموفر لبعض ولايات الجنوب فإنه يتم تعويضه من طرف الدولة ضمن سياسة الدعم لبعض ولايات الجنوب، ومنه وكخطوة أولية تخطط المؤسسة الى تخفيض تكاليف النقل بنسبة 10% مبدئياً؛
- **أجور العاملين:** تهدف المؤسسة الى تخفيض تكلفة الأجور بنسبة 2% وليس عن طريق تسريح العمال وإنما من خلال عدم تعويض العمال المتقاعدين والمستقلين بموظفين جدد، مقابل تحسين أداء العمال وزيادة إنتاجيتهم؛
- **صيانة وإصلاحات:** تتحمل المؤسسة تكاليف الصيانة والإصلاحات من أجل المحافظة على السير الجيد لتثبيتاتها وعدم توقف عملية الإنتاج، حيث تخطط الى تخفيضها بنسبة 10% من خلال تخصيص ميزانية أقل لتكاليف الصيانة والإصلاحات والتخلي على بعض الآلات أو الاجهزة التي تحقق إيرادات أقل من التكاليف المنفقة عليها والتي ستكون كمرحلة أولى متعلقة بأجهزة الكمبيوتر والطابعات وبعض الآلات غير الأساسية في عملية الإنتاج ثم تتوسع تدريجياً في ذلك؛
- **مواد وأدوات مختلفة:** تخطط المؤسسة الى تخفيض تكلفة المواد والأدوات المختلفة والتي تمثل في أغلبها مواد التنظيف بمختلف أنواعها من خلال تحديد ميزانية أقل بنسبة 15% عن طريق البحث عن منتجات ماثلة من حيث الفعالية ولكن بأسعار أقل، وهو ما لم تهتم به المؤسسة من قبل على اعتبار أن ميزانية مواد التنظيف ليست من الميزانيات الأساسية التي يهتم بها من طرف مصلحة التجارة.

➤ تخفيض التكاليف وفقاً للنسب المحددة من طرف المؤسسة:

انطلاقاً من كل ما سبق سنحاول دراسة أثر تخفيض التكاليف وفقاً للنسب التي اقترحتها المؤسسة ومدى كفايتها للوصول الى التكلفة المستهدفة وتحقيق سعر البيع المستهدف حيث:

$$\text{قيمة التخفيض} = \text{تكلفة القنطار قبل التخفيض} * \text{نسبة التخفيض}$$

$$\text{تكلفة القنطار بعد التخفيض} = \text{تكلفة القنطار قبل التخفيض} - \text{قيمة التخفيض}$$

الجدول رقم (49): عناصر التكاليف المحددة من طرف المؤسسة بعد التخفيض

عناصر التكلفة	تكلفة القنطار قبل التخفيض (دج)	نسبة التخفيض (%)	قيمة التخفيض (دج)	تكلفة القنطار بعد التخفيض (دج)
المستلزمات المكتبية	0,91	15	0,1365	0,7735
مواد وأدوات مختلفة	1,62	15	0,243	1,377
صيانة وإصلاحات	6,12	10	0,612	5,508
نقل السلع	6,37	10	0,637	5,733
أجور العاملين	172,21	02	3,4442	168,7658
المجموع	127,23	52	5,0727	182,1573

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة التكاليف التي يمكن للمؤسسة أن تخفيضها في الوقت الحالي هي 5,3199 دج فقط حيث تتمثل التكلفة التي يتحملها قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ بعد التخفيض في:

الجدول رقم (50): الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة بعد التخفيض

البيان	العلاقة	القيمة (دج)
التكلفة المستهدفة	-	2992
التكلفة الكلية بعد التخفيض	التكلفة الكلية - قيمة التخفيض = 3125,75 - 5,0727	3 120,6773
الفرق	التكلفة الكلية بعد التخفيض - التكلفة المستهدفة	128,6773

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الكلية الجديدة بعد التخفيض هو 128,6773 دج أي أن المؤسسة بحاجة إلى التوسع في التخفيضات بقيمة 128,6773 دج من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة والمتمثلة في 2 992 دج . ويمكن حساب سعر البيع المناسب لحجم التخفيضات المحددة من طرف المؤسسة كالآتي:

$$\begin{aligned} \text{سعر البيع بعد تخفيض التكاليف} &= \text{التكلفة بعد التخفيض} + \text{هامش الربح المستهدف} \\ \text{سعر البيع بعد تخفيض التكاليف} &= \text{التكلفة بعد التخفيض} + (\text{سعر البيع بعد تخفيض التكاليف} * 0,12) \\ \text{سعر البيع بعد تخفيض التكاليف} &= 3120,6773 + (\text{سعر البيع بعد تخفيض التكاليف} * 0,12) \\ \text{سعر البيع بعد التخفيض} &= 3546,22 \text{ بالتقريب} \end{aligned}$$

ومنه نجد أن سعر البيع بعد التخفيض (3546,22 دج) أكبر من سعر البيع قبل التخفيض (3500 دج) وأكبر من السعر المسقف من طرف الدولة وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 07-402 مؤرخ في 25 ديسمبر سنة 2007 المتعلق بتحديد أسعار دقيق القمح الصلب عند الإنتاج و في مختلف مراحل توزيعه (المرسوم التنفيذي رقم 70-402، 2007، الصفحات 10-11)، ومنه يمكننا القول أن التركيبة (سعر البيع المستهدف، هامش الربح المستهدف والتكلفة الكلية المستهدفة) التي اعتمدت عليها المؤسسة غير مناسبة مع بعضها البعض أي عليها أن تعيد النظر في أحد العناصر السابقة أو كلهم.

➤ وإذا افترضنا أن المؤسسة قررت الثبات على قيمة سعر البيع المستهدف وقيمة التخفيضات المحددة فإن هامش الربح المناسب في إطار ذلك هو:

$$\begin{aligned} \text{هامش الربح} &= \text{سعر البيع المستهدف} - \text{التكلفة بعد التخفيض} \\ \text{هامش الربح} &= 3400 - 3120,6773 = 279,3227 \text{ دج} \\ \text{نسبة هامش الربح} &= (279,3227 * 100) / 3400 = 8,215373529411765 \% \end{aligned}$$

➤ أو عليها القيام بدراسة معمقة لكل عناصر تكاليفها ودراسة كل طرق وبنود التكاليف القابلة للتخفيض ومنه رفع قيمة التخفيضات:

وترى الباحثة أنه من بين عناصر التكاليف القابلة للتخفيض في الوقت الحالي دون المساس أو التأثير على إنتاجية المؤسسة هي:

أ. **تكلفة الكهرباء المستهلكة:** حيث أثناء زيارتنا الميدانية للمؤسسة محل الدراسة (وحدة إنتاج الدقيق والفرينة) لاحظنا أن هناك ساعة من ساعات العمل يتوقف فيها العمال عن العمل لتناول وجبة الغداء (استراحة الغداء من الساعة 13:00 الى 14:00 ظهرا)، دون أن تتوقف فيها الأجهزة عن العمل في كل المكاتب الإدارية حتى الآلات في المصنع ولكن هذه الأخيرة تستمر في العمل دون الحاجة الى تدخل اليد العاملة أحيانا، لذا سنستشي الكهرباء المستهلكة في الآلات في المصنع وسنركز فقط على الكهرباء المستهلكة في المكاتب الإدارية في الوحدة محل الدراسة والمتعلقة بأجهزة الكمبيوتر والطابعات، وذلك انطلاقا من وظيفة أدوات المحاسبة الإدارية والمتمثلة في مراقبة التكاليف وتتبعها وإيجاد الطرق المناسبة لتخفيضها وعدم تجاهل أي مسبب للتكلفة مهما صغر حجمه، وجدت الباحثة أنه من الضروري تسليط الضوء على حجم الكهرباء المستهلك في أجهزة الكمبيوتر والطابعات خلال الساعة المخصصة لاستراحة الغداء والتي لا تحقق فيها المؤسسة أي إنتاجية.

وبناء على ذلك أقمنا مقابلة مع عينة من الموظفين في الوحدة محل الدراسة والتي تتكون من 12 موظف من بينهم مسؤولي المصالح ومدير الإدارة العامة، وطرحنا تساؤلاتنا حول أسباب بقاء الأجهزة شغالة عند استراحة الغداء وهل يمكن إيقافها فكانت الاجابة: نعم يمكن إيقاف كل الأجهزة دون أن يلحق ذلك ضررا بالأعمال المنجزة، وسبب بقائها شغالة حتى في استراحة الغداء هو أن الفترة قصيرة (ساعة) ولتفادي عملية الايقاف والتشغيل مرة أخرى تترك الاجهزة شغالة.

ومن أجل فهم طبيعة وطريقة تشكل تكلفة الكهرباء المستهلكة في أجهزة الكمبيوتر والطابعات تواصلنا مع موظفين متخصصين في مجال الاعلام الآلي، الشبكات، والكهرباء لشرح مكونات أجهزة الكمبيوتر والطابعات والعناصر المستهلكة للطاقة الكهربائية، وتوصلنا الى أنه:

- لا يمكن اختصار طاقة الكهرباء المستهلكة في جهاز الكمبيوتر والطابعات في هذين العنصرين فقط لأن الحجم الطاقوي المستهلك يختلف باختلاف العناصر المكونة لهذه الاجهزة، لذا يفضل استبدال المصطلحين جهاز الكمبيوتر والطابعة بمصطلح المستلزمات المكتبية الالكترونية والتي تشمل كل من شاشة الكمبيوتر، لوحة المفاتيح، الفأرة، الطابعة، سكانير، آلة النسخ والطبع، مخزن الطاقة، متعدد المآخذ، مكبر الصوت، مفتاح الواي فاي، المودام... الخ، كل عنصر من هذه المكونات يستهلك حجم طاقي معين، وتحديد حجم الطاقة المستهلكة يعتمد على نوع الأجهزة التي تستخدمها المؤسسة ونوع وعدد العناصر المكونة لها؛
- لا تستهلك المستلزمات المكتبية الالكترونية طاقة عندما تكون متوقفة عن العمل، واذا كانت أجهزة الكمبيوتر المستخدمة من النوع المحمول (Laptops) وكانت في وضع نائم (Sleep) فإنها تستهلك طاقة ولكن بحجم منخفض جدا.

- وحدة قياس الكهرباء هي الكيلوواط وتختلف تسعيرة الكيلوواط من مستهلك إلى آخر، حيث وكما جاء في موقع وكالة الأنباء الجزائرية عن لقاء مع وزير الطاقة الجزائري عبد المجيد عطار أن تكلفة الكهرباء في الجزائر يتم تسعيرها كالتالي: " الشطر الأول يخص المواطنين الذين لا يتجاوز استهلاكهم للكهرباء 500 كيلوواط و يحدد سعر الكيلوواط بالنسبة لهم بـ 1,77 دج للكيلوواط، وبالنسبة للذين يستهلكون ما بين 501 و 1000 كيلوواط فالتسعيرة ترتفع إلى 4,17 دج للكيلوواط مضافاً أن الذين يستهلكون ما بين 1001 و 4000 كيلوواط فيبلغ سعر الكيلوواط لديهم 4,18 دج، أما بالنسبة للشطر الأخير فيخص الفئة التي تستهلك أكثر من 4000 كيلوواط و تصل تسعيرته إلى 5,47 دج للكيلوواط". (وكالة الأنباء الجزائرية، 2021)
- تنتمي الشركات والمؤسسات الصناعية إلى الشطر الأخير لأنها تستهلك كهرباء أكثر من 4000 كيلوواط والتي يسعر الكيلوواط لديها بـ 5,47 دج.

ومنه على المؤسسة أن تسلط الضوء على حجم الكهرباء المستهلكة في المستلزمات المكتبية الالكترونية وحجم التكاليف المترتبة عليها، والبحث في امكانية تخفيضها من خلال اعادة النظر في الكهرباء المستهلكة خلال ساعة الاستراحة كمرحلة أولى لتخفيض تكاليف الكهرباء المستهلكة، ويمكن أن تستعين في سبيل تحقيق ذلك بالمتخصصين والخبراء في مجال الكهرباء وأجهزة الاعلام الآلي... الخ، كونها من أعلى التكاليف التي تتحملها المؤسسة. ثم تسليط الضوء على كل عناصر التكاليف الأخرى ومراجعتها بشكل تفصيلي والبحث في سبل تخفيضها.

المطلب الثالث: تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أو ماش، بسكرة

نهدف من خلال هذا المطلب إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC كأحد أهم الأساليب الحديثة المستخدمة في تخفيض تكاليف الإنتاج، وذلك كدراسة استشرافية نهدف من خلالها إلى تحقيق نتائج تمكننا من التنبؤ بمعلومات تساعد المؤسسة على تسليط الضوء على بعض الجوانب المهمة التي يجب أخذها بعين الاعتبار في حال ما إذا قررت تطبيق هذا الأسلوب مستقبلاً. ومن أجل تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC يجب المرور بمجموعة من المراحل نوضحها فيما يلي:

أولاً. تحديد أنشطة المؤسسة:

مرحلة تحديد أنشطة المؤسسة تعتبر من أهم المراحل التي تقوم على أساسها طريقة التكلفة على أساس النشاط، لذا نجح وفعالية هذه الطريقة يعتمد على التحديد الدقيق للأنشطة وتعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من المؤسسات المتعددة الأنشطة نظراً لتعدد مصالحتها وأقسامها، لذا قمنا بتحديد المصالح الأساسية في المؤسسة ثم قمنا بتحديد أنشطة كل قسم بناء على المهام المحددة لكل مصلحة في الهيكل التنظيمي، ومنه سنركز من خلال تطبيق نظام ABC على أنشطة كل مصلحة من مصالح المؤسسة وليس على أنشطة كل وظيفة من وظائفها (وظيفة التموين، وظيفة الإنتاج... الخ) وذلك تماشياً مع طبيعة وحجم المعلومات التي استطعنا الحصول عليها من خلال زيارتنا الميدانية للمؤسسة محل الدراسة.

من أجل تحديد تكلفة كل نشاط من أنشطة المؤسسة كان لبد من المرور على مجموعة من المراحل نوضحها كآآتي:

1. تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة:

يتم تحديد قيمة التكاليف المباشرة وغير المباشرة انطلاقا من جدول حساب النتائج لسنة 2018، وفقا للقيم المحددة من طرف المؤسسة كآآتي:

الجدول رقم (51): التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة لسنة 2018

عناصر التكلفة	التكلفة (دج)	التكاليف المباشرة (دج)	التكاليف غير المباشرة (دج)
مشتريات مستهلكة	769 804 008,90	769 804 008,90	0,00
الخدمات الخارجية	32 531 891,69	19 519 135,01	13 012 756,68
أعباء المستخدمين	68 150 234,51	20 445 070,35	47 705 164,16
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	3 344 791,04	2 174 114,18	1 170 676,86
الأعباء العملياتية الأخرى	1 237 542,55	0,00	1 237 542,55
الأعباء المالية	17 255 041,30	8 627 520,65	8 627 520,65
المخصصات والاهتلاكات والمؤونات الأخرى	112 257 561,20	78 580 292,84	33 677 268,36
المجموع	1 004 581 071,00	899 150 141,90	105 430 929,30

المصدر: المعلومات المستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية.

من خلال الجدول أعلاه فإن قيمة التكاليف المباشرة وغير المباشرة تقوم المؤسسة بتحديدتها انطلاقا من النسب المسجلة للتكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة للسنة السابقة.

2. تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل مصلحة من مصالح المؤسسة:

بعدها قمنا بتحديد قيمة التكاليف غير المباشرة لسنة 2018 والمتمثلة في 105 430 929,30 دج بناء على تقديرات المؤسسة، يتم توزيعها على مختلف مديرياتها ثم توزع قيمة التكاليف لكل مديريةية على المصالح التابعة لها ثم كل مصلحة توزع تكاليفها على الأنشطة التي تقوم بها وهو ما سيتم توضيحه في المراحل القادمة، والجدول الآتي يوضح التكاليف غير المباشرة التي تتحملها كل مصلحة من مصالح المؤسسة:

الجدول رقم (52): التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل مصلحة من مصالح المؤسسة.

المديريات	النسبة (%)	التكلفة (دج)	المصلحة	النسبة (%)	التكلفة (دج)
مديرية التجارة	25	26 357 732,33	مصلحة التموين	75	19 768 299,24
			مصلحة التوزيع	25	6 589 433,08
مديرية الإنتاج	50	52 715 464,65	مصلحة الإنتاج	80	42 172 371,72
			مصلحة التخزين	20	10 543 092,93

المصدر: المعلومات المستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية.

النسب المحددة في الجدول أعلاه تقوم المؤسسة بتحديددها في بداية كل سنة بشكل تقريبي انطلاقا من التكاليف التي تحملتها هذه المصالح في السنة السابقة، وقد قمنا بالتركيز على النسب المتعلقة بالمديريات والمصالح التي سنهتم بتحديد تكلفة أنشطتها والمتمثلة في مصلحة التموين، ومصلحة التوزيع ضمن مديرية التجارة ومصلحة الإنتاج ومصلحة التخزين ضمن مديرية الإنتاج.

3. تحديد التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل نشاط في كل مصلحة:

من أجل تحديد تكلفة كل نشاط في كل مصلحة قمنا بالتعاون مع رؤساء المصالح من أجل وضع نسب تقريبية لتكلفة كل نشاط، حيث كان تحديد النسب انطلاقا من أهمية كل نشاط والوقت المستغرق فيه وتكلفة الأدوات المستخدمة في سبيل إنجازها، ويتم حساب تكلفة كل نشاط وفق العلاقة الآتية:

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{التكلفة الاجمالية للمصلحة} \times \text{النسبة المخصصة للنشاط}$$

والجدول الآتي يوضح الأنشطة المحدد لكل مصلحة وطريقة تحديد تكاليف كل نشاط انطلاقا من التكلفة الاجمالية للمصلحة التابع لها:

الجدول رقم (53): تحديد تكلفة الأنشطة

المصالح	التكلفة (دج)	الأنشطة	النسبة	تكلفة النشاط (دج)		
مصلحة التمويل	19 768 299,24	إعداد طلبيات شراء القمح الصلب	5%	988 414,96		
		إعداد طلبيات شراء القمح اللين	5%	988 414,96		
		شراء القمح الصلب	45%	8 895 734,66		
		شراء القمح اللين	45%	8 895 734,66		
مصلحة الإنتاج	42 172 371,72	تنظيف القمح الصلب	10%	4 217 237,17		
		تنظيف القمح اللين	13%	5 482 408,32		
		ترطيب القمح الصلب	8%	3373789,74		
		ترطيب القمح اللين	10%	4 217 237,17		
		طحن القمح الصلب	20%	8 434 474,34		
		طحن القمح اللين	17%	7 169 303,19		
		استخراج منتج الدقيق	8%	3 373 789,74		
		استخراج منتج الفرينة	9%	3 795 513,45		
		استخراج النخالة	3%	1 265 171,15		
		استخراج سيمولات SSSF	2%	843 447,43		
		مصلحة التخزين	10 543 092,93	تخزين الدقيق الصلب	5%	527 154,65
				تخزين الدقيق اللين	5%	527 154,65
				تخزين منتج الدقيق	3%	316 292,79
تخزين منتج الفرينة	3%			316 292,79		
تخزين منتج النخالة	2%			210 861,86		
تخزينات سيمولات SSSF	2%			210 861,86		
تغليف منتج الدقيق	30%			3 162 927,88		
تغليف منتج الفرينة	35%			3 690 082,53		
تغليف منتج النخالة	9%			948 878,36		
تغليف منتج السمولات SSSF	6%			632 585,58		
مصلحة التوزيع	6 589 433,08			استقبال طلبيات شراء منتج الدقيق	5%	329 471,65
		استقبال طلبيات شراء منتج الفرينة	5%	329 471,65		
		استقبال طلبيات شراء منتج النخالة	3%	197 682,99		
		استقبال طلبيات شراء منتج سيمولات SSSF	2%	131 788,66		
		توزيع منتج الدقيق	30%	1 976 829,92		
		توزيع منتج الفرينة	30%	1 976 829,92		
		توزيع منتج النخالة	15%	988 414,96		
		توزيع منتج السيمولات SSSF	10%	658 943,31		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أو ماش، بسكرة

قمنا من خلال الجدول أعلاه بتوزيع التكاليف التي تتحملها كل مصلحة على الأنشطة التي تدخل تحت مسؤولية هذه المصلحة، فنجد أن مصلحة الإنتاج تحمل المؤسسة التكلفة الأكبر مقارنة بباقي المصالح ثم مصلحة التمويل ثم التخزين ثم التوزيع، كما تجدر الإشارة إلى أن النسب المحددة في الجدول أعلاه والمتعلقة بالتكلفة التي يتحملها كل نشاط في كل مصلحة هي عبارة

عن نسب تقريبية وضعت من طرف مسئولي كل مصلحة، وذلك بعدما طلبنا منهم في إطار المقابلة المجرات معهم وضع نسب تقريبية لحجم التكلفة التي يستهلكها كل نشاط مقارنة بالأنشطة الأخرى في كل مصلحة، ثم قمنا باختيار النسب المتفق عليها من طرف الأغلبية علما أنه لم يكن يوجد اختلاف كبير بين النسب المحددة من طرفهم والفرق بينها لم يتجاوز 5%.

الجدول رقم (54): عدد الأنشطة في كل مصلحة

الترتيب	المصلحة	عدد الأنشطة
01	الإنتاج	10
02	التموين	04
03	التخزين	10
04	التوزيع	08
	المجموع	32

المصدر: من إعداد الباحثة

قمنا بترتيب المصالح في الجدول أعلاه ترتيبا تنازليا من المصلحة التي تحمل المؤسسة تكلفة أكبر الى تلك التي تحملها تكلفة أقل، بهدف إبراز طبيعة العلاقة بين التكلفة والأنشطة، حيث ليس بالضرورة أن تكون المصلحة التي تظم أنشطة أكثر تستهلك تكلفة أكبر فنجد أن مصلحة التموين هي المصلحة التي تحمل المؤسسة ثاني أكبر تكلفة في حين أنها تظم أقل عدد أنشطة (04 أنشطة) مقارنة بباقي المصالح، ومنه حجم التكلفة في كل مصلحة يعتمد على حجم التكلفة المستهلكة من كل نشاط، وهنا يبرز دور نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC في إبراز الأنشطة المسببة للتكلفة والأنشطة الغير مسببة للتكلفة، وبمقارنة ذلك مع أهمية كل نشاط في كل مصلحة تستطيع المؤسسة تحديد الأنشطة المحققة للإيراد والغير محققة للإيراد، ثم اتخاذ القرار المناسب بشأن الأنشطة التي يجب المحافظة عليها وتلك التي يجب التحلي عنها.

4. تحديد مسببات التكلفة:

يتم خلال هذه المرحلة تحديد المسببات التي أدت الى نشوء التكلفة لكل نشاط وفي سبيل ذلك قمنا بالاعتماد على الدراسات السابقة التي أجريت في نفس المؤسسة والمتمثلة في دراسة (دبابش و شحتاني، 2018) ودراسة (مخلخل، 2020)، المتعلقة بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والتي أجريت في الوحدة والمؤسسة محل الدراسة، إضافة الى تعاون رؤساء المصالح وبعض العمال وذلك بعدما تم شرح لهم طريقة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، خاصة وأن تحديد مسببات التكلفة يحتاج الى معرفة دقيقة بالأنشطة والمسببات الملائمة لها. والجدول الآتي يوضح مسببات التكلفة لكل نشاط لسنة 2018:

الجدول رقم (55): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط لسنة 2018

عدد المسببات	مسببات التكلفة	الأنشطة	رمز النشاط	مركز النشاط
36	عدد الطلبيات	إعداد طلبيات شراء القمح الصلب	A1	التموين
36	عدد الطلبيات	إعداد طلبيات شراء القمح اللين	A2	
166 013,84	قنطار مشتري	شراء القمح الصلب	A3	
261814,24	قنطار مشتري	شراء القمح اللين	A4	
949	مدة التنظيف (ساعات)	تنظيف القمح الصلب	B1	الإنتاج
1 746	مدة التنظيف (ساعات)	تنظيف القمح اللين	B2	
1 186	مدة الترتيب (ساعات)	ترطيب القمح الصلب	B3	
2 181	مدة الترتيب (ساعات)	ترطيب القمح اللين	B4	
17	عدد آلات الطحن	طحن القمح الصلب	B5	
13	عدد آلات الطحن	طحن القمح اللين	B6	
158 751,49	قنطار منتج	استخراج منتج الدقيق	B7	
257 667,79	قنطار منتج	استخراج منتج الفرينة	B8	
106 957,02	قنطار منتج	استخراج منتج النخالة	B9	
8 300,69	قنطار منتج	استخراج سيمولات SSSF	B10	
120 يوم	أيام التخزين	تخزين الدقيق الصلب	C1	التخزين
120 يوم	أيام التخزين	تخزين الدقيق اللين	C2	
48 يوم	أيام التخزين	تخزين منتج الدقيق	C3	
48 يوم	أيام التخزين	تخزين منتج الفرينة	C4	
24 يوم	أيام التخزين	تخزين النخالة	C5	
24 يوم	أيام التخزين	تخزينات سيمولات SSSF	C6	
44 097	عدد الأكياس	تغليف منتج الدقيق	C7	
73 512	عدد الأكياس	تغليف منتج الفرينة	C8	
29 006	عدد الأكياس	تغليف المنتج النخالة	C9	
4 000	عدد الأكياس	تغليف منتج السيمولات SSSF	C10	
120	عدد الطلبيات	استقبال طلبيات شراء منتج الدقيق	D1	التوزيع
120	عدد الطلبيات	استقبال طلبيات شراء منتج الفرينة	D2	
120	عدد الطلبيات	استقبال طلبيات شراء منتج النخالة	D3	
60	عدد الطلبيات	استقبال طلبيات شراء منتج سيمولات SSSF	D4	
158 751,49	قنطار مباع	توزيع منتج الدقيق	D5	
257 667,79	قنطار مباع	توزيع منتج الفرينة	D6	
106 957,02	قنطار مباع	توزيع منتج النخالة	D7	
8 300,69	قنطار مباع	توزيع منتج السيمولات SSSF	D8	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه:

- **عدد الطلبيات:** تم تحديد عدد الطلبات انطلاقاً من المعلومات المستخرجة من مصلحة التجارة في وحدة الدقيق والفرينة بعدما تم معالجتها كالتالي:

الجدول رقم (56): طريقة تحديد عدد مسيات نشاط ارسال واستقبال الطلبيات لسنة 2018

البيان	عدد الطلبيات في الشهر	العلاقة الرياضية	عدد الطلبيات في السنة
القمح الصلب	3 طلبيات مرسلة	12 x 3	36 طلبية مرسلة
القمح اللين	3 طلبيات مرسلة	12 x 3	36 طلبية مرسلة
منتج الدقيق	10 طلبيات مستقبلية	12 x 10	120 طلبية مستقبلية
منتج الفرينة	10 طلبيات مستقبلية	12 x 10	120 طلبية مستقبلية
منتج النخالة	10 طلبيات مستقبلية	12 x 10	120 طلبية مستقبلية
منتج السيمولات SSSF	5 طلبيات مستقبلية	12 x 5	60 طلبية مستقبلية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات المستخرجة من مصلحة التجارة

وتجدر الإشارة الى أن القيم المحددة في الجدول أعلاه تتمثل في معدل عدد الطلبيات المسجلة شهرياً وسنوياً لعدم وجود عدد ثابت للطلبات في كل شهر أو كل سنة، خاصة فيما يتعلق بالمنتجات أما فيما يخص المواد الأولية (القمح الصلب والقمح اللين)، فعددتها ثابت في غالب الأحيان حيث تطلب المؤسسة المواد الأولية التي سيتم استخدامها خلال كل عشرة أيام ومنه فطلباتها تكون في اليوم الاول و اليوم العاشر واليوم التاسع عشر من كل شهر.

- **مدة التنظيف:** تحديد المدة المستغرقة سنوياً في تنظيف المواد الأولية يعتمد على الكمية المشتراة سنوياً من هذه المواد وعلى القدرة الآلية للتنظيف في اليوم الواحد، والجدول الآتي يوضح طريقة تحديد المدة المستغرقة سنوياً في تنظيف مادتي القمح الصلب والقمح اللين:

الجدول رقم (57): طريقة تحديد عدد مسيات نشاط تنظيف مادتي القمح اللين والقمح الصلب لسنة 2018

المادة الأولية	الكمية المشتراة سنة 2018	القدرة الآلية للتنظيف	العلاقة	مدة التنظيف سنوياً (بالساعات)
القمح الصلب	166 013,84	1400 قنطار في اليوم (8 ساعات)	$1400 / (166\ 013,84 * 8) = 949$	949 ساعة
القمح اللين	261 814,24	1200 قنطار في اليوم (8 ساعات)	$1200 / (261\ 814,24 * 8) = 1746$	1 746 ساعة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من مصلحة الإنتاج.

من خلال الجدول أعلاه فإن تنظيف القمح الصلب والقمح اللين يتم باستخدام آلات تنظيف خاصة تعتمد على الضخ الهوائي بقدرة تنظيف 1400 قنطار في اليوم لمدة 8 ساعات بالنسبة للقمح الصلب، و1200 قنطار في اليوم لمدة 8 ساعات بالنسبة للقمح اللين علماً أن عملية تنظيف هذا الأخير أصعب من تنظيف القمح الصلب وهو ما يفسر استهلاكه وقت تنظيف أطول.

- **مدة الترطيب:** مرحلة ترطيب مادتي القمح الصلب والقمح اللين هي المرحلة التي تلي مرحلة التنظيف، وقد تم تحديد عدد مسيبات نشاط الترطيب كآآتي:

الجدول رقم (58): طريقة تحديد عدد مسيبات نشاط ترطيب مادتي القمح اللين والقمح الصلب لسنة 2018

المادة الأولية	الكمية المشتراة سنة 2018	القدرة اليومية للترطيب	العلاقة	مدة الترطيب سنوي (بالساعات)
القمح الصلب	166 013,84	1400 قنطار في (10 ساعة)	$1400 / (166\ 013,84 * 10) = 2372 =$	1186 ساعة
القمح اللين	261 814,24	1200 قنطار في اليوم (10 ساعات)	$1200 / (261\ 814,24 * 10) =$	2181 ساعة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من مصلحة الإنتاج

انطلاقاً من الجدول أعلاه فإن عملية ترطيب مادتي القمح الصلب والقمح اللين تكون من خلال رش الماء على المادتين وإبقائهم في مكان خاص تحت درجة حرارة معينة، وتستغرق عملية الترطيب 10 ساعات لكل 1400 قنطار من القمح الصلب ولكل 1200 قنطار من القمح اللين.

- **الكمية المنتجة:** تم تحديد الكمية المنتجة من منتج الدقيق، الفرينة، النخالة ومنتج سيمولات SSSF بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من مصلحة المحاسبة العامة والمالية، والجدول الآتي يوضح الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة في تحديد كميات مختلف منتجاتها:

الجدول رقم (59): طريقة تحديد عدد مسيبات نشاط استخراج المنتجات لسنة 2018

المنتجات من القمح اللين			منتجات من القمح الصلب		
النسبة	المنتج	الكمية المنتجة	النسبة	المنتج	الكمية المنتجة
70%	الدقيق	116 209,69	75%	فرينة	196 360,68
25%	نخالة	41 503,46	25%	نخالة	65 453,56
5%	SSSF	8 300,69	-	-	-

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية.

يوضح الجدول أعلاه الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة في تحديد نسبة المنتجات الثانوية (منتج النخالة ومنتج سيمولات SSSF) المستخرجة من المنتجات الرئيسية (منتج الدقيق ومنتج الفرينة)، حيث بعدما يتم طحن القمح الصلب والقمح اللين في سبيل إنتاج المنتجات الرئيسية يتم غربلة مخرجات الطحن للفصل بين المنتجات الرئيسية والمنتجات الثانوية وعادة ما ينقسم القمح الصلب المطحون إلى 70% من الدقيق و 25% من النخالة و 5% من سيمولات SSSF، أما القمح اللين المطحون فيشكل منتج الفرينة بنسبة 75% ومنتج النخالة بنسبة 25%.

- **مدة التخزين:** نشاط تخزين المواد الأولية والمنتجات النهائية قد يعتبر من أهم الأنشطة المسببة للتكلفة على مستوى مختلف المؤسسات الإنتاجية لما يجب توفره من شروط تخزين تضمن حماية للمنتجات إلى أن يتم خروجها من المخازن إلى المصانع

بالنسبة للمواد الأولية وبيعها بالنسبة للمنتجات النهائية، ولكن ذلك لا ينطبق على المؤسسة محل الدراسة كونها تعتمد على سياسة الإنتاج حسب الطلب ومنه في غالب الاحيان لا يوجد فائض من المنتجات للتخزين إلا في حالات استثنائية، ومنه فإن تخزين المواد الأولية هو المسبب الأكبر للتكلفة في نشاط التخزين لأن المؤسسة وكما وضحنا سابقاً تشتري مواد أولية بالحجم الذي ستستخدمه خلال العشر أيام اللاحقة وتخزنها من أجل استهلاكها تدريجياً في عملية الإنتاج.

الجدول رقم (60): طريقة تحديد عدد مسببات التكلفة لنشاط التخزين لسنة 2018

المنتجات المخزنة	معدل مدة التخزين شهرياً	العلاقة	مدة التخزين سنوياً
القمح الصلب	10 أيام	12 x 10	120 يوم
القمح اللين	10 أيام	12 x 10	120 يوم
الدقيق	4 أيام	12 x 4	48 يوم
الفريشة	4 أيام	12 x 4	48 يوم
SSSF	2 أيام	12 x 2	24 يوم
النخالة	2 أيام	12 x 2	24 يوم

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من مصلحة التخزين

تتم عملية تفرغ المنتجات مباشرة من المصنع الى شاحنات العملاء بواسطة أنابيب خاصة تربط بين المصنع ومكان وقوف شاحنات العملاء لنقل السلع، وعملية التخزين تتم فقط في حالات الركود حيث يتم تصريف المنتجات خلال أيام قليل من خلال منح تخفيضات ومختلف أنواع التحفيز الأخرى.

وباقى المعلومات المتعلقة بمسببات التكلفة وعددها مثل كمية المواد الأولية المشتراة، عدد آلات الطحن، الكمية المباعة من المنتجات... الخ، قمنا بالتحصل عليها بشكل مباشر من خلال طلبها من مختلف المصالح ذوي العلاقة. كما تجدر الإشارة الى الرموز التي تم منحها للأنشطة المحددة في الجدول أعلاه بهدف تسهيل عملية التحليل فيما يلي حيث نستخدم رمز النشاط للدلالة على اسمه كنوع من الاختصار.

5. تجميع التكاليف بمراكز التكلفة:

تقوم هذه المرحلة على أساس تجميع الأنشطة التي تشترك في نفس مسبب التكلفة من أجل تشكيل ما يسمى بمراكز التكلفة والتي تضم مجموع تكاليف الأنشطة المتجانسة التي تتقاسم نفس مسبب التكلفة، وهذه المرحلة التي تسبق مرحلة تحميل التكاليف على المنتجات تقوم بها لتبسيط العملية وعرضها بطريقة منظمة أكثر وفقاً لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، ويتم ذلك كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (61): تحديد مراكز التكلفة

تكاليف مراكز التكلفة	تكلفة النشاط	تجميع الأنشطة المتجانسة	مركز التكلفة	مسبب التكلفة
2 965 244,87	988 414,96	A1	معالجة الطليبات	عدد الطليبات
	988 414,96	A2		
	329 471,65	D1		
	329 471,65	D2		
	197 682,99	D3		
	131 788,66	D4		
17 791 469,32	8 895 734,66	A3	الشراء	قنطار مشتري
	8 895 734,66	A4		
9 699 645,49	4 217 237,17	B1	تنظيف المواد الأولية	ساعات التنظيف
	5 482 408,32	B2		
7 591 026,91	3373789,74	B3	ترطيب المواد الأولية	ساعات ترطيب
	4 217 237,17	B4		
15 603 777,53	8 434 474,34	B5	الطحن	عدد الآلات
	7 169 303,19	B6		
9 277 921,77	3 373 789,74	B7	الإنتاج	قنطار منتج
	3 795 513,45	B8		
	1 265 171,15	B9		
	843 447,43	B10		
5 601 018,11	1 976 829,92	D5	البيع	قنطار مباع
	1 976 829,92	D6		
	988 414,96	D7		
	658 943,31	D8		
2 108 618,60	527 154,65	C1	التخزين	أيام التخزين
	527 154,65	C2		
	316 292,79	C3		
	316 292,79	C4		
	210 861,86	C5		
	210 861,86	C6		
8 434 474,35	3 162 927,88	C7	التغليف	عدد الأكياس
	3 690 082,53	C8		
	948 878,36	C9		
	632 585,58	C10		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

قمنا من خلال الجدول أعلاه بتجميع الأنشطة المتجانسة والتي تشترك في نفس مسبب التكلفة ضمن ما يسمى بمركز التكلفة وقمنا بإطلاق اسم على كل مركز يدل على طبيعة الأنشطة التي يتضمنها، ثم قمنا بتحديد تكلفة كل مركز من مراكز التكلفة من خلال تجميع تكاليف الأنشطة التي تنتمي الى نفس المركز، من خلال العلاقة الآتية:

$$\text{تكلفة مركز التكلفة (X)} = \text{مجموع تكاليف جميع الأنشطة التي تنتمي الى مركز التكلفة (X)}$$

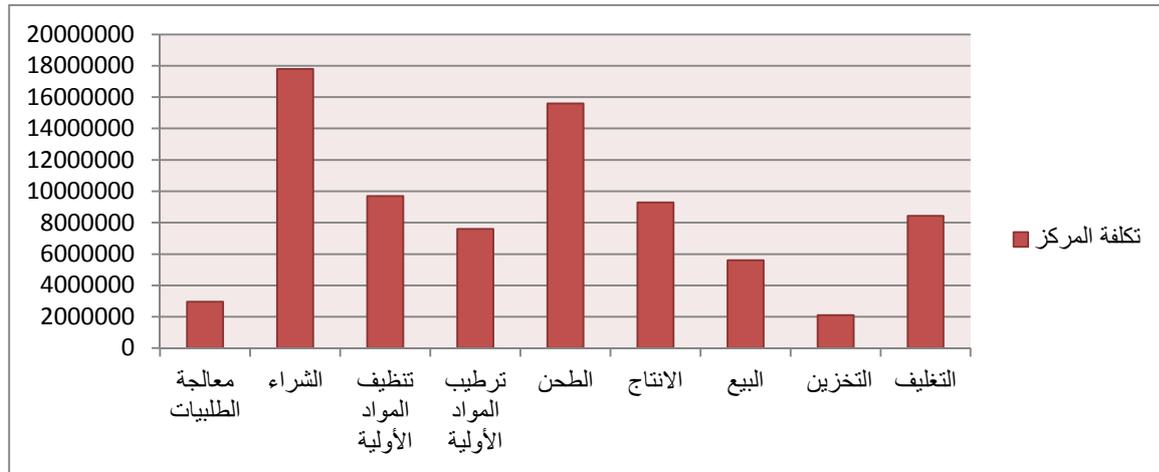
ومنه:

$$\text{تكلفة مركز التكلفة (معالجة الطلبيات)} = \text{تكلفة A1} + \text{تكلفة A2} + \text{تكلفة D1} + \text{تكلفة D2} + \text{تكلفة D3} + \text{تكلفة D4}$$

$$197682,99 + 329471,65 + 329471,65 + 988414,96 + 988414,96 = \text{تكلفة مركز التكلفة (معالجة الطلبيات)} = 2965244,87 \text{ دج} + 131788,66$$

وتحسب تكلفة مراكز التكلفة الأخرى بنفس الطريقة.

الشكل رقم (43): رسم بياني يوضح حجم التكلفة في كل مركز تكلفة مقارنة بباقي المراكز



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق.

من الشكل أعلاه نلاحظ أن مركز الشراء ومركز الطحن هما المراكز اللذان يحملان المؤسسة أكبر حجم من التكلفة على التوالي مقارنة بباقي المراكز الأخرى، حيث تشمل تكلفة مركز الشراء تكاليف شراء المواد الأولية والمتمثلة في القمح الصلب والقمح اللين، أما تكلفة مركز الطحن فتشمل التكاليف التي تتحملها المؤسسة جراء طحن هذه المواد وتحويلها الى منتجات نهائية قابلة للإستهلاك. أما مركز التخزين فهو المركز الذي يحمل المؤسسة أقل حجم تكلفة وذلك يعود الى كونها تخزن فقط المواد الأولية كما وضحنا سابقا أما المنتجات فهي تنتج حسب الطلب، وعملية التوزيع عادة ما تكون في نفس يوم انتهاء الإنتاج وفور انتهاء عملية تغليف المنتجات، إلا في حالات إستثنائية التي تضطر المؤسسة الى تخزين منتجاتها لفترة لا تتعدى الأربعة أيام في الشهر، ونلاحظ أن تكلفة مركز معالجة الطلبيات هي ثاني أقل تكلفة تتحملها المؤسسة مقارنة بباقي التكاليف الأخرى وذلك يعود لكون الأنشطة

المتعلقة بمعالجة الطلبات هي أنشطة إدارية أكثر مما هي عملياتية وعادة ما تسبب الأنشطة العملياتية تكاليف أكبر من الأنشطة الإدارية.

6. حساب التكلفة الوحودية لمسببات التكلفة:

سنقوم من خلال هذه المرحلة بتحديد التكلفة الوحودية لكل مسبب تكلفة انطلاقاً من التكلفة الكلية للمركز الذي ينتمي إليه، ويتم ذلك وفق العلاقة الآتية:

$$\text{التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة} = \frac{\text{التكلفة الاجمالية لمركز التكلفة}}{\text{عدد مسببات التكلفة في كل مركز}}$$

الجدول رقم (62): تحديد التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة

مراكز التكلفة	نوع مسبب التكلفة	عدد مسببات التكلفة	التكلفة الوحودية	تكاليف مراكز التكلفة
معالجة الطلبات	عدد الطلبات	492	6 026,92	2 965 244,87
الشراء	قنطار مشتري	427 828,08	41,59	17 791 469,32
التنظيف	ساعات التنظيف	2 695	3 599,13	9 699 645,49
الترطيب	ساعات ترطيب	3 367	2 254,54	7591026,91
الطحن	عدد الآلات	30	520 125,92	15 603 777,53
الإنتاج	قنطار منتج	531 676,99	17,45	9 277 921,77
البيع	قنطار مباع	531 676,99	10,53	5 601 018,11
التخزين	أيام تخزين	384	5 491,19	2 108 618,60
التغليف	عدد الأكياس	150 615	56,00	8 434 474,35
المجموع		1 648 765,06	537 623,27	79 073 196,95

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

بعدما قمنا بتحديد التكلفة الوحودية لكل مسببات التكلفة سنحاول انطلاقاً من ذلك تحديد حجم مسببات مراكز التكلفة لكل خط إنتاج على حدا (خط إنتاج الدقيق وخط إنتاج الفرينة)، من خلال ضرب حجم مسببات التكلفة في حجم مسببات خطي الدقيق والفرينة وتم تحديد هذه الأخيرة بناء على الطاقة الإنتاجية لكل خط إنتاجي انطلاقاً من المعلومات المتحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة حيث تتمثل الطاقة الإنتاجية لخطي الدقيق والفرينة في 40% و 60% على التوالي، كالاتي:

الجدول رقم (63): حساب حجم مسببات مراكز التكلفة لخطي إنتاج الدقيق والفريشة لسنة 2018

مراكز التكلفة	عدد مسببات التكلفة	منتج الدقيق 40 %	منتج الفريشة 60 %
معالجة الطليبات	492	196,80	295,20
الشراء	427 828,08	171 131,23	256 696,85
التنظيف	2695	1 078,00	1617,00
الترطيب	3367	1 346,80	2 020,20
الطحن	30	12,00	18,00
الإنتاج	531 676,99	212 670,80	319 006,19
البيع	531 676,99	212 670,80	319 006,19
التخزين	384	153,60	230,40
التغليف	150 615	60 246,00	90 369,00
المجموع	1 648 765,06	659 506,02	989259,04

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مجموع مسببات التكلفة المتعلقة بمنتج الدقيق تساوي الى 659 506,02 دج، بناء على حجم الطاقة الإنتاجية لخط الدقيق (40%)، والذي يستخرج منه المنتجين الثانويين النخالة بنسبة 25% و SSSF بنسبة 5%، لذا يجب استخراج حجم مسببات التكلفة لمنتج الدقيق مطروح منه النسبة المتعلقة بالمنتجات الثانوية:

الجدول رقم (64): حساب حجم مسببات التكلفة لمنتج الدقيق لسنة 2018

مراكز التكلفة	عدد مسببات تكلفة منتج الدقيق متضمن المنتجات الثانويةية (100%)	عدد مسببات تكلفة منتج الدقيق مطروح منه المنتجات الثانويةية (70%)
معالجة الطليبات	196,80	137,76
الشراء	171 131,23	119 791,861
التنظيف	1 078,00	754,6
الترطيب	1 346,80	942,76
الطحن	12,00	8,4
الإنتاج	212 670,80	148 869,56
البيع	212 670,80	148 869,56
التخزين	153,60	107,52
التغليف	60 246,00	42 172,2
المجموع	659 506,02	461 654,214

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

➤ دور نظام ABC في تخفيض سعر تكلفة المنتج :

سنحاول فيما يلي إبراز دور نظام ABC في تخفيض سعر تكلفة المنتج من خلال حساب سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ باستخدام نظام ABC ومقارنته بسعر التكلفة وفق طريقة المؤسسة محل الدراسة. وقد تطرقنا فيما سبق الى طريقة حساب سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ، وكان سعر تكلفة المنتج كالتالي:

جدول رقم (65): سعر تكلفة إنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ وفق الطريقة التقليدية

المواد المستعملة	الكمية	تكلفة الوحدة (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	1 قنطار	-	2 698,83
الأكياس	4 أكياس	30,15	120,6
الخيط: 0.6 غرام لكل كيس	2.4 غرام خيط	394,56	0.96
البطاقات: بطاقة لكل كيس	4 بطاقات	0,35	1.4
تكلفة المواد الأولية المستهلكة لإنتاج القنطار الواحد من منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ			2783,07
التكلفة المتغيرة			115,45
التكلفة الثابتة			227,23
سعر تكلفة القنطار من الدقيق الممتاز 25 كغ			3125,75

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

ومن أجل حساب سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وفق طريقة ABC لبد من المرور بمجموعة من المراحل وهي كالتالي:

أولا. حساب مجموع التكاليف غير المباشرة لمنتج الدقيق وفق طريقة ABC:

يتم حساب مجموع التكاليف غير المباشرة لمنتج الدقيق وفق طريقة ABC من خلال مجموع التكاليف لمراكز التكلفة وفق

العلاقة الآتية:

التكلفة غير المباشرة للمركز (منتج الدقيق) = عدد مسببات التكلفة (منتج الدقيق) X التكلفة الوحدوية

الجدول رقم (66): التكاليف غير المباشرة لمنتج الدقيق وفقا حجم مسببات التكلفة للمنتج

مراكز التكلفة لمنتج الدقيق	عدد مسببات التكلفة	التكلفة الوحيدة	التكلفة
معالجة الطليبات	137,76	6 026,92	830 268,4992
الشراء	119 791,861	41,59	4 982 143,499
التنظيف	754,6	3 599,13	2 715 903,498
الترطيب	942,76	2 254,54	2 125 490,13
الطحن	8,4	520 125,92	4 369 057,728
الإنتاج	148 869,56	17,45	2 597 773,822
البيع	148 869,56	10,53	1 567 596,467
التخزين	107,52	5 491,19	590 412,7488
التغليف	42 172,2	56,00	236 1643,2
المجموع		22 140 289,59	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

وتجدر الإشارة الى أن مجموع التكاليف غير المباشرة الموضحة في الجدول أعلاه هي تلك المتعلقة بتكاليف المصالح محل الدراسة فقط والمتمثلة في مصلحة: (التموين، الإنتاج، التوزيع والتخزين)، ومن أجل حساب سعر تكلفة المنتج لبد من إدخال التكاليف المتعلقة بكل المصالح وليس السالفة الذكر فقط، وبما أن التكاليف غير المباشرة للمصالح محل الدراسة تساوي 75% من مجموع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة، فإن تكلفة باقي المصالح تساوي 25% من مجموع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة.

ومنه :

$$\text{حجم التكاليف غير المباشرة لباقي المصالح} = \text{مجموع التكاليف غير المباشرة} \times 0.25$$

$$\text{حجم التكاليف غير المباشرة لباقي المصالح} = 0.25 \times 105430929,30$$

$$\text{حجم التكاليف غير المباشرة لباقي المصالح} = 26357732,33 \text{ دج}$$

الجدول رقم (67): مجموع التكاليف غير المباشرة للوحدة

البيان	المبالغ (دج)	البيان	المبالغ (دج)
التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالمصالح محل الدراسة (ABC)	22 140 289,59	التكاليف غير المباشرة المتعلقة بباقي المصالح (الطريقة التقليدية)	26 357 732,33
الكمية المنتجة من الدقيق	158 751,49	الكمية المنتجة من الدقيق والفريضة	416 419,28
التكاليف غير المباشرة للوحدة	139,47	التكاليف غير المباشرة للوحدة	63,30
مجموع التكاليف غير المباشرة للوحدة		202,77	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مجموع التكاليف غير المباشرة للقنطار الواحد من الدقيق الممتاز تساوي 202,77 دج من خلال جمع:

- التكاليف غير المباشرة للوحدة (المصالح محل الدراسة) والتي تساوي 139,47 دج وذلك من خلال قسمة التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالمصالح محل الدراسة لمنتج الدقيق على الكمية المنتجة من الدقيق وفقا للنتائج المتحصل عليها سابقا جراء تطبيق أسلوب ABC .
- والتكاليف غير المباشرة للوحدة (باقي المصالح) تساوي 63,30 دج من خلال قسمة التكاليف غير المباشرة المتعلقة بباقي المصالح على الكمية المنتجة من الدقيق والفريزة وهذه الطريقة هي الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في تحميل منتجاتها التكاليف بأنواعها حيث يتحمل كل قنطار من المنتجات نفس القدر من التكاليف بغض النظر عن نوع وطبيعة المنتج (وقد وضحنا ذلك فيما سبق).

ومنه:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{مجموع التكاليف المباشرة} + \text{مجموع التكاليف الغير}$$

جدول رقم (68): سعر تكلفة إنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز وزن 25 كغ وفق طريقة ABC

المواد المستعملة	الكمية	تكلفة الوحدة (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	1 قنطار	-	2 698,83
الأكياس	4 أكياس	30,15	120,6
الخيط: 0.6 غرام لكل كيس	2.4 غرام خيط	394,56	0.96
البطاقات: بطاقة لكل كيس	4 بطاقات	0,35	1.4
مجموع التكاليف المباشرة			2783,07
التكاليف غير المباشرة وفق ABC			202,77
سعر تكلفة القنطار من الدقيق الممتاز 25 كغ وفق طريقة ABC			2985,84
سعر تكلفة القنطار من الدقيق الممتاز 25 كغ وفق طريقة المؤسسة			3125,75
الانحراف			- 139,91

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق.

بمقارنة سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ وفق طريقة المؤسسة وطريقة نظام ABC توصلنا الى أن سعر تكلفة المنتج انخفض بقيمة دج 139,91 -

وذلك ما يبرز أهمية الدور الذي يلعبه نظام ABC في تخفيض تكاليف المنتج من خلال تتبع عناصر التكلفة ومسبباتها، ومن جهة أخرى نستطيع ملاحظة الخلل الكبير في الطريقة التي تعتمدها المؤسسة في حساب سعر التكلفة كونها طريقة لا تعتمد على أي أسس علمية منطقية.

وبالرغم من أن دراستنا التطبيقية هذه هي بمثابة دراسة استشرافية تهدف من خلالها إلى التنبؤ بنتائج هذا النظام وأثره على تكاليف المؤسسة في حالة تم تطبيقه مستقبلاً، فإننا ننصح هذه الأخيرة باستخدام النتائج أعلاه في تشخيص حالة الأنشطة التي تقوم بها ومسببات التكلفة لكل نشاط ومدى واقعية التكاليف التي يتحملها كل مركز من مراكز التكلفة مقابل الإيرادات التي يحققها، ثم تحديد الأنشطة الغير محققة للإيراد ودراسة مدى امكانية التخلي عنها بهدف تخفيض التكاليف وبهذه الطريقة يمكنها أن ترفع من نسب التخفيض التكاليف التي قامت باقتراحها أثناء تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال التخلي عن الأنشطة التي تحملها تكاليف كبيرة دون أن تحقق لها إيرادات كافية، كما يمكنها التخلي عن الأنشطة غير محققة للإيراد مقابل توجيه تكاليفها إلى تعزيز ودعم الأنشطة التي تحقق أكبر حجم من الإيرادات بهدف تعظيم الأرباح، ويمكن أن نطلق على هذه العملية بإعادة بناء هيكل الأنشطة المحققة للإيراد انطلاقاً من أسلوب نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة مثل مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش - بسكرة التي لم يسبق لها أن سلطت الضوء على اشكالية تخفيض التكاليف باستخدام الاساليب العلمية الحديثة ليس بالأمر السهل الذي يمكن أن يحقق نتائج إيجابية وفورية، بل يجب أن يستخدم هذا الأسلوب كجزء من خطة استراتيجية تهدف من خلالها المؤسسة إلى تخفيض التكاليف إلى أكبر قدر ممكن مع توفير وتسخير الموارد المادية والمالية والبشرية الكافية في سبيل تحقيق ذلك.

المبحث الرابع: استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة.

سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز أهمية استخدام المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، وذلك بعدما حاولنا خلال المبحث السابق تطبيق بعض أدوات المحاسبة الإدارية والمتمثلة في أداة التحليل المالي، نظام التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة ABC وإبراز أهمية مخرجاتها وذلك كدراسة استشرافية حول واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في المؤسسة محل الدراسة، واستنادا عليها سنحاول في ما هو آت اقتراح إجراءات في المراجعة الداخلية تساهم في تحسين هذه المخرجات.

المطلب الأول: إجراءات مقترحة لتحسين مخرجات التحليل المالي باستخدام المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أو ماش - بسكرة

سنحاول فيما هو آت وضع إجراءات مراجعة داخلية مقترحة يمكن من خلالها تحسين مخرجات التحليل المالي وذلك من خلال مراجعة نظام المعلومات المحاسبي التي تعتبر مخرجاته مدخلات للتحليل المالي، إضافة الى الاقتراحات والاستشارات التي يقدمها للمحللين الماليين في المؤسسة نظرا لخبرته الواسعة في المجال المالي.

أولا. وصف لنظام المعلومات المحاسبي لوحدة الدقيق والفريضة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة:

يمثل الجدول الآتي مكونات نظام المعلومات المحاسبي لوحدة الدقيق والفريضة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وهو بمثابة خطوة أولية لإبراز أهم مكونات هذا النظام في المؤسسة، والتي سنعمد عليها في وضع إجراءات مقترحة للمراجعة الداخلية لنظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة:

الجدول رقم (69): مكونات نظام المعلومات المحاسبي في وحدة الدقيق والفريضة في مؤسسة المطاحن الكبرى

للجنوب-بسكرة

المستخدمين	الوظيفة	عدد الأجهزة المستخدمة	البرامج المحاسبية
مدير الإدارة العامة	مراقبة كشف الأجور وكل ما يخص المصلحة	1 كومبيوتر	Pc paie
مدير مصلحة المحاسبة والمالية	- التأكد من قانونية ومشروعية الأوراق الثبوتية - مراقبة ومراجعة كل ما يخص المحاسبة من تسجيلات وتصريحات و إعداد الكشوف المالية .	1 كومبيوتر	- برنامج خاص بالاطلاع على الرصيد البنكي. + pc compta - pc paie -
محاسبون اثنين	تسجيل العمليات المحاسبية واستخراج القوائم المالية.	2 كومبيوتر	pc compta
رئيس المستخدمين	إعداد كشف الأجور و إعداد تصريحات الضمان الاجتماعي وكل ما يخص العمال.	1 كومبيوتر	Pc paie

المصدر: المعلومات المستخرجة من مصلحة المحاسبة العامة والمالية

من خلال الجدول أعلاه نجد:

- **مراقبة كشف الأجور وكل ما يخص المصلحة:** نلاحظ أن هناك رقابة مزدوجة على كشف الأجور من طرف مدير المحاسبة العامة والمالية الذي يهتم بمراقبة صحة التسجيلات المحاسبية ومدير الإدارة العامة الذي يتأكد من واقعية ومشروعية المبالغ الموضوع، من خلال ارسال تقرير يومي عن عدد العمال والكتلة الأجرية وعدد الاصابات في المصنع... الخ
 - **التأكد من قانونية ومشروعية الأوراق الثبوتية:** من طرف مدير مصلحة المحاسبة العامة والمالية فهو المسئول عن مهام المراجعة الداخلية في المؤسسة ويعمل على ضمان سير أنشطتها على أكمل وجه، كما يهتم بالتأكد من قانونية ومشروعية مدخلات نظام المعلومات الحاسبي من خلال التأكد من الأوراق الثبوتية لكل عمليات المؤسسة ومدى توفرها على الشكل والمضمون القانوني ومرورها بكل المراحل والإجراءات القانونية المحددة من طرف الإدارة، والتي يتم تقييمها ومراقبة تنفيذها بشكل صحيح، حيث يستخدم مدير مصلحة المحاسبة العامة والمالية جهاز كومبيوتر واحد يحمل برنامج pc compta و pc paie للتأكد من تسجيل العمليات المحاسبية بشكل صحيح وفي الوقت المناسب من خلال حصوله على كل المهام المنجزة في اليوم الماضي لإعادة مراجعتها كلها وتصحيح الإنحرافات إن وجدت، وذلك عن طريق تحميل كل العمليات المحاسبية المنجزة من طرف المحاسبون ورئيس المستخدمين في Flash disk لكل منهما بشرط أن لا يستخدم هذا الأخير إلا لتحميل العمليات المحاسبية المنجزة كنوع من الخصوصية والتأمين على البيانات، كما لا يمكن الاطلاع على محتواه واستخدامها إلا من أطراف محددة بشكل دقيق وهم مدير الإدارة العامة، مدير مصلحة المحاسبة العامة والمالية، المحاسبون ورئيس المستخدمين.
 - **تسجيل العمليات المحاسبية واستخراج الكشوف المالية:** يقوم بهذه الوظيفة محاسبون اثنين باستخدام اثنان من أجهزة الكومبيوتر الحمل عليها برنامج pc compta ، وذلك عن طريق تقاسم العمل بين تسجيل عمليات البيع وتسجيل عمليات الشراء... الخ.
 - **إعداد الكشوف المتعلقة بأجور المستخدمين:** يهتم بذلك محاسب واحد باستخدام جهاز واحد يحمل عليه برنامج pc paie وهو برنامج إعداد الكشوفات والمرتبات وتصريحات الضمان الاجتماعي... الخ، تعتمد عليه المؤسسة لحساب مرتبات عمالها وإعداد كشوفاتهم النهائية وما يميز هذا البرنامج أنه يمكن الربط بينه وبين برنامج pc compta ، ويمكن من خلال هذا الأخير استدعاء التسجيلات المحاسبية للأجور والمرتبات وإدخال القيم التي تضمنها برنامج pc paie مما يسهل عملية الاستخدام.
- ومنه ومن خلال ما سبق نلاحظ أن المراجعة الداخلية لنظام المعلومات الحاسبي لا تشمل مراجعة الجانب الالكتروني لهذا النظام وتكتفي بمراجعة التسجيلات المحاسبية فقط، في حين أن المؤسسة تعتمد على نظام معلومات محاسبي الكتروني أي يعتمد على أجهزة الكومبيوتر ومختلف البرامج المحاسبية وتعتبر هذه الأخيرة ذات تأثير مباشر على جودة مخرجات هذا النظام، على اعتبار أنها المسئول الأول عن معالجة البيانات المدخلة وكما نعلم أن للجانب التكنولوجي إيجابيات كثيرة غطت ولبت العديد من الإحتياجات في المجال الاقتصادي كسرعة الإنجاز، دقة العمل والجودة... الخ إلا أنه لا يمكن تجاهل مختلف سلبياتها ومخاطرها كالمخاطر المتعلقة بالإختراق وتهديد سرية المعلومات، مخاطر متعلقة بمشاكل في تصميم البرامج، مخاطر متعلقة بضوابط المعالجة

الإلكترونية... الخ، لذا التأكد من سلامتها وكفاءتها مهم جدا لضمان مخرجات آمنة، مفيدة، ملائمة وخالية من أي أخطاء جوهرية.

ثانيا. إجراءات مقترحة لمراجعة نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني في وحدة الدقيق والفريضة في المؤسسة محل الدراسة: ونقسم إجراءات المراجعة الى :

1. التخطيط لمهمة مراجعة نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني:

يجب أن يضع المراجع الداخلي خطة عمل لمهمة مراجعة نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني ويجب أن تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، الإطار الزمني والمكاني، والموارد المخصصة لها حيث:

- الهدف من عملية مراجعة نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني: هو تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني من خلال التأكد من سلامة إعداد الكشوف المالية وكل مكونات هذا النظام من أجل استخدامها كمدخلات للتحليل المالي ومختلف الأنظمة ذات العلاقة؛
- نطاق عملية مراجعة نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني: يجب أن تشمل أجهزة الكمبيوتر المستخدمة، البرامج المحاسبية، الوثائق والسجلات والسندات التي تثبت العمليات المسجلة محاسبيا؛
- المجال الزمني لعملية المراجعة: عملية المراجعة يجب أن تكون قبل وأثناء وبعد معالجة البيانات، وبما أن نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني في المؤسسة محل الدراسة لا يضم أجهزة كومبيوتر كثيرة ولا يستخدم برامج محاسبية معقدة فإن عملية المراجعة لن تكون صعبة أو معقدة خاصة إن إستعان المراجع الداخلي بفريق عمل يساعده في أداء مهامه.
- تحديد الموارد المناسبة والكافية لتحقيق أهداف عملية المراجعة وإنهائها ضمن التوقيت المحدد: أهم الموارد التي يتم التركيز عليها في عملية المراجعة هي الموارد البشرية (يستعين المراجع الداخلي إن تطلب الأمر بمراجعون مساعدون يتم تحديد المهام والمسؤوليات المنوطة اليهم ومدة الانجاز المطلوبة)، وموارد مالية (تكون في غالبها متعلقة بالخبراء في مجال الإلكترونيات والمبرمجين في حالة الشك في سلامة وأمن أجهزة الكمبيوتر أو البرامج المحاسبية المستخدمة) معنوية (تكون متعلقة بتوفر بيئة مراجعة مناسبة من مكتب خاص بالمراجعون، تعاون المستخدمين مع المراجعون، النظام الداخلي للمصلحة... الخ)؛
- وضع برنامج عمل: يعكس الهدف من عملية مراجعة نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني ويشمل جميع الإجراءات والمسؤوليات المحددة ويمكن استخدامه في عملية المراقبة للتأكد من كفاءة وفعالية الإنجاز.

2. تنفيذ مهمة مراجعة نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني: في إطار عملية تنفيذ مهمة المراجعة يقوم المراجع الداخلي بـ:

- جمع أدلة الإثبات اللازمة والمقنعة التي يدعم بها رأيه حول نتائج عملية المراجعة ويجب أن تكون شاملة وكافية، وتشمل أدلة الإثبات كل من الفواتير والسجلات المحاسبية وشرح تام حول البرامج المحاسبية المستخدمة، معلومات حول أجهزة الكمبيوتر المستخدمة، مسؤوليات كل الأفراد القائمة على نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني في المؤسسة؛
- الاعتماد على مصادر مختلفة في جمع أدلة الإثبات وباستخدام مختلف الأدوات اللازمة للملاحظة، المقابلة، إعادة الاحساب، تتبع عينة من العمليات للتأكد من احترام الإجراءات وتنفيذها... الخ،

- التأكد من أن أجهزة الكمبيوتر سليمة وتمتاز بجميع الخصائص الأمنية ولا تتضمن أي خلل أو فيروسات من شأنها أن تشكل خطر على أمن البيانات المسجلة والمخزنة، كما عليه أن يستعين بمختصين وخبراء في مجال الالكترونيات وصيانة أجهزة الكمبيوتر، علما أن أجهزة الكمبيوتر المستخدمة في وحدة الدقيق والفرينة في المؤسسة محل الدراسة هي من نوع Dell و HP وتعتبر من أجود أنواع الحواسيب؛
 - التأكد من سلامة البرامج المحاسبية pc compta و pc paie وأنها معدة وفقا لما تنص عليه المبادئ والقوانين المحاسبية والنظام المحاسبي الجزائري SCF، كما يتأكد من قائمة أرقام الحسابات ضمن هذه البرامج وفحص مدى صحتها ودقتها ومدى توافقها مع ما ينص عليه SCF ومحاولة اجراء اختبارات منطقية لمدى استجابة جهاز الكمبيوتر والبرامج المحاسبية، وعلى سبيل المثال فإن رقم مجموعة حسابات الموردون والحسابات الملحقه هو 40 فيتم تسجيل هذه العملية باستخدام رقم آخر وانتظار طبيعة الاستجابة وهل سيكتشف الخلل؛
 - الاختيار بعناية حجم ونوع العينة محل المراجعة على أن تكون كافية وملائمة ويمكن تعميم نتائجها على كافة النظام؛
 - اختبار بشكل دوري سلامة البرامج المحاسبية المستخدمة من خلال قيامه بتسجيل عينة من العمليات في نفس البرنامج ولكن في جهاز الكمبيوتر الخاص به، ليتأكد من مدى توافق الأرصدة التي توصل لها هو والأرصدة المتوصل اليها في الكشوف المالية للمؤسسة، كما بإمكانه أن يقوم بنفس العملية ولكن على برنامج محاسبي آخر يقوم بنفس الوظيفة ثم مقارنة النتائج؛
 - البحث بشكل مستمر حول البرامج المحاسبية الحديثة في السوق والخصائص والخدمات التي يمكن أن توفرها، وتقدير تكلفة الانتقال من البرامج المحاسبية المستخدمة حاليا (pc compta و pc paie) الى برامج محاسبية أخرى متطورة أكثر والتي يمكن أن تقدم خدمات أفضل؛
 - يقوم المراجع الداخلي بتوثيق كافة المعلومات التي توصل اليها والتي اعتمد عليها في بناء استنتاجاته على أن تكون منطقية ودالة ويمكن إثباتها؛
- 3. تقرير المراجع الخارجي حول نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني:** بعد نهاية عملية فحص نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يجب على المراجع الداخلي أن:
- إعداد تقرير المراجعة: تقرير يتضمن رأيه المحايد حول كفاءة نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني في المؤسسة وكل الإنحرافات التي صادفها أثناء عملية المراجعة والإجراءات التصحيحية المقترحة، كما يجب أن يعطي رأيه حول كفاءة الطاقم القائم على تنفيذ هذا النظام ويجب أن يكون رأيه مدعم بأدلة إثبات منطقية وواقعية وذات علاقة؛
 - الإبلاغ: يقوم المراجع الداخلي بالإبلاغ عن رأيه حول مراجعة نظام المعلومات المحاسبي الى كل من الملاك ومنتخذي القرارات في المؤسسة، وفي حال ما اذا تمت الموافقة على الإجراءات التصحيحية المقترحة من طرفه فسيكون مكلف بمراقبة تنفيذ هذه الإجراءات بالشكل الصحيح وفي الوقت المناسب.
- تجدد الإشارة الى أن الإجراءات المقترحة أعلاه تركز على الجانب الالكتروني لنظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة أكثر من الجوانب الأخرى، وتتم بتسليط الضوء على بعض البنود التي ترى الباحثة أنها مهمة جدا ولها تأثير جوهري على مصداقية وشفافية مخرجات هذا النظام. وعلى المراجع الداخلي في المؤسسة محل الدراسة (مدير مصلحة المحاسبة العامة والمالية) بما أنه

المسئول الأول عن نظام المعلومات المحاسبي والأدري بكل تفاصيله ومكوناته تقييم نظام المعلومات المحاسبي بشكل دقيق وتحديد نقاط القوة فيه ووضع الإجراءات اللازمة لتعزيزها وتحديد نقاط الضعف وتشخيصها، من خلال البحث عن أسبابها وطرق معالجتها ووضع الإجراءات اللازمة لتحقيق ذلك مع الأخذ بعين الاعتبار الإجراءات المتعلقة بالجانب الإلكتروني لنظام المعلومات المحاسبي، على أن يكون كل ذلك ضمن إطار مواكبة كافة التطورات الحديثة الحاصلة في المجال المحاسبي ومجال المراجعة والتي تشمل الأدوات الإلكترونية الحديثة لتنفيذ مهام المحاسبة والمراجعة، كأن تتضمن إجراءات تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني تخصيص دورات تكوينية للمحاسبين والمراجعين لتطوير مهاراتهم في مختلف البرامج المحاسبية وبرامج المراجعة بالنسبة للمراجعين، أو توجيههم للمشاركة في مختلف المنتقيات العلمية التي تهتم بدراسة ومعالجة مختلف الإشكاليات الحديثة المتعلقة بأنظمة المعلومات المحاسبية وذلك لمواكبة التطورات الحديثة في المجال المحاسبي ومجال المراجعة.

وتعتبر الإجراءات المقدمة سلفا بمثابة خدمات توكيدية تقدمها المراجعة الداخلية لتحسين مخرجات التحليل المالي من خلال ضمان مصداقية وشفافية البيانات المعتمد عليها في عملية التحليل، وبالإضافة الى الخدمات التوكيدية تقدم المراجعة الداخلية أيضا خدمات استشارية حيث تعتبر الاستشارات التي يقدمها المراجع الداخلي في جانب التحليل المالي مهمة جدا نظرا لخبراته في الجانب المالي وتعامله بشكل دائم مع مختلف الاحداث والعمليات المالية، إضافة إلا امكانياته في التحليل وإدراكه العميق بمختلف العلاقات بين عناصر ونود الكشوف المالية وتأثيرها على بعضها البعض، لذا بإمكانه إعطاء رأيه حول مدى كفاية وملائمة أساليب التحليل المالي المستخدمة لمعالجة مختلف المشكلات المحددة ومدى علاقتها بالنتائج المنتظر الوصول اليها .

أيضا من أهم الاستشارات التي يمكن أن يقدمها المراجع الداخلي الى طاقم التحليل المالي تلك المتعلقة بالجانب الاستثماري والجانب التمويلي ومختلف الطرق التي يراها مناسبة للرفع من التدفقات النقدية الاستثمارية والتمويلية، وذلك لتغطية وتعويض صافي التدفقات النقدية التشغيلية السالب، كما يمكنه أن يقترح حساب نسب أخرى يرى أنها دالة أكثر ومن شأنها أن تعطي صورة أوضح عن الوضعية المالية للمؤسسة.

وفي الأخير تجدر الإشارة مرة أخرى الى أن كل الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي لتحسين مخرجات التحليل المالي تبقى ضمن حدود مهام المراجعة الداخلية فقط ولا يمكن أن يكون جزء من طاقم التحليل المالي، لأنه يجدر به في الأخير أن يقدم رأيه المحايد والموضوعي حول عملية التحليل المالي والطاقم القائم بها للجهات ذوي العلاقة.

المطلب الثاني: إجراءات مقترحة لتحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة باستخدام المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أو ماش - بسكرة

تساهم المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة من خلال كفاءة وفعالية إجراءات المراجعة المفروضة من طرف المراجع الداخلي في المؤسسة محل الدراسة على مختلف مراحل تنفيذ هذا النظام، وسنحاول من خلال هذا المطلب تقديم إجراءات مراجعة مقترحة للتحسين من مخرجات نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة.

أولاً. التخطيط لمهمة مراجعة نظام التكلفة المستهدفة: يجب أن تشمل خطة العمل مجموعة من النقاط أهمها:

- **الهدف من عملية المراجعة:** تهدف عملية المراجعة الداخلية لنظام التكلفة المستهدفة الى التأكد من كفاءة وفعالية هذا النظام وأن كل عملياته تتم في إطار تحقيق أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، إضافة الى دعم نظام التكلفة المستهدفة والمساهمة في تحسين مخرجاته من خلال مختلف الاستشارات والاقتراحات والتوصيات المقدمة في شكل تقرير المراجع الداخلي.
- **نطاق عملية المراجعة:** تشمل عملية المراجعة الداخلية لنظام التكلفة المستهدفة جميع مكونات النظام والمتمثلة في مدخلاته، إجراءات التنفيذ، مخرجاته، التغذية العكسية وبيئة النظام، كما يشمل نطاق عملية المراجعة التحديد وبالتفصيل مسؤولية المراجع الرئيسي والمراجعون المساعدون وحدود المهمة المكلف بها كل منهم؛
- **المجال الزمني لعملية المراجعة:** تبدأ عملية المراجعة قبل بداية تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة من خلال مراجعة مدخلات النظام والتأكد من مصداقيتها وشفافيتها قبل بداية استخدامها كمدخلات وتنتهي بعد إنتاج المخرجات التي ستستخدم من طرف الإدارة في مختلف الوظائف الإدارية (تخطيط، رقابة، اتخاذ القرار... الخ)، من خلال مرافقة الإدارة كعضو استشاري للتأكد من الاستخدام الصحيح لهذه المخرجات.
- **تحديد المخاطر المحتملة:** على المراجع الداخلي أن يحدد بشكل مسبق المخاطر المحتملة والتي من شأنها أن تؤثر على مخرجات نظام التكلفة المستهدفة مثل: المخاطر المتعلقة بمخرجات نظام المعلومات المحاسبي وأثرها على مخرجات نظام التكلفة المستهدفة، المخاطر المتعلقة بعدم كفاية الأدلة والبراهين التي تضمن اكتشاف الانحرافات في إجراءات تنفيذ النظام محل المراجعة في الوقت المناسب... الخ
- **الموارد المناسبة والكافية لتحقيق أهداف عملية المراجعة الداخلية لنظام التكلفة المستهدفة:** يجب أن يحدد المراجع بشكل مسبق مختلف الموارد التي قد يحتاجها في إطار عملية مراجعة نظام التكلفة المستهدفة والموارد قد تشمل موارد بشرية مثل (مراجعون مساعدون، مراجعون متخصصون في مراجعة التكاليف، خبراء في مجالات مختلفة كخبراء الاعلام الآلي ومختلف البرامج المحاسبية، خبراء في الآلات، خبراء في مجال الكهرباء والغاز... الخ)، موارد مالية وتمثل في ميزانية المراجعة الداخلية التي تظم المصاريف المتوقع صرفها الى غاية انتهاء عملية المراجعة (وتخضع هذه الميزانية الى مراقبة طاقم المحاسبة الإدارية بهدف

تخفيضها في إطار تخفيض مختلف تكاليف المؤسسة)، موارد مادية مثل (الأجهزة والمعدات المكتبية، البرامج المحاسبية، برامج المراجعة، مكان مخصص لعملية المراجعة... الخ).

- **برنامج عملية المراجعة:** إعداد برنامج العمل الذي يعكس الهدف من عملية مراجعة نظام التكلفة المستهدفة ويشمل كل النقاط السابقة بشكل مختصر وهو بمثابة المقياس الذي يعتمد عليه المراجع الداخلي لقياس نسبة نجاح عملية المراجعة ومدى كفاءتها وفعاليتها.

وتجدر الإشارة الى أنه من الضروري أن يتم المصادقة على برنامج العمل من قبل مدير الإدارة العامة وجميع الأطراف ذوي العلاقة.

على المراجع الداخلي أن يحدد بالتفصيل في إطار عملية المراجعة التي يقوم بها وحدود ومسؤولية كل فرد من الطاقم المسئول عن تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة والسلطة الممنوحة له من أجل تنفيذ وتفعيل نظام محاسبة المسؤولية؛

ثانيا. تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية لنظام التكلفة المستهدفة: تمر عملية تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية لنظام التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخطوات والإجراءات أهمها:

- تعتبر مخرجات نظام المعلومات المحاسبي من أهم مدخلات نظام التكلفة المستهدفة لذا على المراجع الداخلي أن يعمل على ضمان جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة من خلال إجراءات مراجعة متعلقة بمدخلاته وجميع عملياته، وكنا قد وضحنا إجراءات مراجعة نظام المعلومات المحاسبي في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة خلال المطلب السابق؛
- على المراجع الداخلي أن يحدد مسؤولية كل فرد من الطاقم المسئول عن تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة والسلطة الممنوحة له بهدف تنفيذ وتفعيل نظام محاسبة المسؤولية؛
- في إطار مراجعة الموارد البشرية ومراجعة الالتزام على المراجع الداخلي أن يتأكد من كفاءة وفعالية الطاقم القائم على تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة من خلال إجراءات مراجعة الأداء كالتأكد من مدى كفاية مؤهلاتهم العلمية وخبراتهم في المجال، وقياس امكانياتهم فيما يتعلق بسرعة وجودة الانجاز وجدية العمل، فنجد على سبيل المثال أن عدد العمال سنة 2018 في المؤسسة محل الدراسة في وحدة الدقيق والفريزة هو 141 عامل منهم 21 عامل فقط حاملين شهادات جامعية أو شهادات معادلة لها وهم في أغلبهم العمال الاداريين:

الجدول رقم (70): عدد العمال حاملي الشهادات الجامعية أو شهادات معادلة لها في وحدة الدقيق والفريزة.

السنة	عدد العمال (وحدة الدقيق والفريزة)	عدد العمال حاملي الشهادات الجامعية أو شهادات معادلة لها.	تمركز العمال حاملي الشهادات الجامعية أو الشهادات المعادلة لها في وحدة الدقيق والفريزة
2018	141	21	60% منهم المدراء ورؤساء المصالح وموظفي مديرية المحاسبة والمالية ومديرية التجارة.

المصدر: المعلومات المستخرجة من مصلحة المستخدمين.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عدد العمال حاملي الشهادات الجامعية أو شهادات معادلة لها هم حوالي 15% فقط من عدد العمال الكلي، وهو عدد قليل جدا مقارنة بالمكانة السوقية التي تهدف المؤسسة الى الوصول اليها وهو ما يفسر نتائج

المقابلة التي أجريتها مع بعض موظفي وحدة الدقيق والفرينة، والتي التمسنا فيها غياب الوعي لدى عمال الوحدة حول أهمية الاطلاع ومواكبة الدراسات والبحوث العلمية الحديثة التي تعالج مختلف المشاكل التي تواجه المؤسسات الاقتصادية والمؤسسات الصناعية بشكل خاص، لذا على المراجع الداخلي أن يتأكد من المؤهلات العلمية للطواقم القائم على تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة وتخصصاته العلمية وعلاقتها بمعالجة مختلف مشاكل التكلفة.

- يتأكد المراجع الداخلي من حقيقة جميع التكاليف التي تدخل في إنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز، ومدى واقعية قيمتها ونسبتها مقارنة بباقي التكاليف التي تدخل في إنتاج الأنواع الأخرى من منتجات المؤسسة، وذلك من خلال محاولة تتبع كل عنصر تكلفة ومصدره إضافة الى استخدام خبرته في مجال المحاسبة والمراجعة لدراسة منطقية العلاقة بين الأحجام والكميات والقيم، وذلك نظرا لأن طريقة حساب تكلفة الإنتاج في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، بسكرة هي طريقة تعتمد على العشوائية الى حد ما، وكما وضحنا سابقا فإن المؤسسة تحمل كل المنتجات باختلاف أنواعها وأحجامها نفس النسبة من مختلف عناصر التكاليف انطلاقا من الكمية الكلية المنتجة من الدقيق والفرينة؛
- كما على المراجع الداخلي أن يقدم النتائج التي توصل لها فيما يتعلق بالتكاليف التي تدخل في إنتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز كمدخلات لنظام المحاسبة الإدارية، التي تبحث بدورها عن حلول لمختلف المشكلات المتوصل إليها خاصة تلك المتعلقة بطريقة حساب سعر تكلفة المنتج؛
- على المراجع الداخلي أن يتأكد من طبيعة عنصر التكلفة بشكل دوري ومستمر، للتأكد من أن التكاليف المدرجة في السنة الماضية كتكاليف متغيرة مازالت تكاليف متغيرة وتلك المدرجة كتكاليف ثابتة مازالت ثابتة ولم تتحول الى متغيرة، فعلى سبيل المثال نجد التكلفة المتعلقة بالإشهار والنشر كانت مدرجة سنة 2016 كتكلفة ثابتة ثم تحولت في باقي السنوات الى تكلفة متغيرة بعدما أصبحت تتغير بتغير كمية الإنتاج:

الجدول رقم (71): طبيعة تكلفة الاشهار والنشر خلال [2021 - 2016]

السنة	2016	2017	2018	2019	2020	2021
قيمة التكلفة (دج)	33 586 940,89	391 410,21	234 701,42	7 113,24	0	0
طبيعة التكلفة	ثابتة	متغيرة	متغيرة	متغيرة	-	-

المصدر: المعلومات المستخرجة من مصلحة المحاسبة العامة والمالية

نستشف من خلال الجدول أعلاه أنه من بين عناصر تكاليف المؤسسة نجد التكاليف المتعلقة بالإشهار والنشر من التكاليف التي تحولت من تكلفة ثابتة الى تكلفة متغيرة سنة 2017، ومنه على المراجع الداخلي أن يتأكد من طبيعة التكاليف بشكل دوري.

- توصلنا أثناء تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب في المبحث السابق الى أن نسب تخفيض التكاليف المقترحة من طرف أفراد العينة للوصول الى التكلفة المستهدفة غير كافية وعلى المؤسسة التوسع في التخفيضات من أجل الوصول الى التكلفة المستهدفة التي تحقق سعر البيع المستهدف والمتمثل في 3400 دج/ق بعدما كان 3500 دج/ق

وهامش الربح المستهدف والممثل في 12% ، وبناء على ذلك يظهر دور المراجع الداخلي في البحث حول التكاليف التي يمكن أن تخضع للتخفيض من غير تلك المقترحة من طرف أفراد العينة وذلك من خلال عملية مراجعة التكاليف والتأكد فيما إذا كانت هناك تكاليف يتم صرفها دون أن تحقق عوائد مقبولة للمؤسسة، وعلى سبيل المثال تكلفة الكهرباء المستهلكة في المؤسسة محل الدراسة وكنا قد فصلنا حول هذه النقطة في المبحث السابق وأشارنا الى احتمالية وجود كهرباء تستهلك في ساعة من كل يوم دون أن تعود بفائدة على المؤسسة، ومنه على المراجع الداخلي فحص جميع التكاليف التي يتم صرفها ومقارنتها بالفوائد المحققة منها، وهنا تجدر الإشارة الى أن عملية مراجعة التكاليف التي يقوم بها المراجع الداخلي تختلف عن عملية مراقبة التكاليف التي تدخل ضمن مهام المحاسبة الإدارية (نظام التكلفة المستهدفة) ويمكن التفريق بينها كالتالي:

■ مراجعة التكاليف بالنسبة للمراجع الداخلي: تهدف بالدرجة الأولى الى حماية ممتلكات المؤسسة وضمان عدم تعرضها للسرقة أو الإهدار غير المسئول من طرف الموظفين، وهذه العملية تساعد بشكل آخر في تسهيل ودعم عملية مراقبة التكاليف بالنسبة للمحاسبة الإدارية من خلال التوكيدات التي يقدمها المراجع الداخلي حول واقعية ومصداقية قيم التكاليف.

■ مراقبة التكاليف بالنسبة للمحاسبة الإدارية (نظام التكلفة المستهدفة): تهدف بالدرجة الأولى الى التحكم في التكاليف، من خلال دراستها بشكل معمق وتحليل اتجاه حركتها بشكل يسمح بجمع معلومات كافية لاتخاذ القرارات الصحيحة بخصوصها كتخفيض التكلفة والتحكم فيها بشكل عام، وتظهر هنا أهمية تقرير المراجع الداخلي المتعلق بمراجعة التكاليف حيث يمكن التأكد من خلاله أن جميع التكاليف التي يتم دراستها بهدف تخفيضها والتحكم فيها كلها تكاليف حدثت فعلا ومثبتة بأدلة حقيقية وهو ما يشير الى شفافية ومصداقية المدخلات التي يعتمد عليها هذا النظام.

- يشارك المراجع الداخلي كعضو استشاري في تحديد سعر البيع المستهدف المناسب وذلك نظرا لخبراته الكبيرة في المجال المالي وتقديم رأيه حول السعر 3400 دج/ق، وهل تخفيض سعر البيع هو الحل الأمثل لجذب العملاء ورفع الحصة السوقية أم يمكن أن تكون هناك حلول أخرى أنسب وفقا لوجهة نظره، كما يعطي رأيه بخصوص المخاطر المالية المحتملة مواجهتها في حال ما تم التخفيض من سعر البيع؛

- يشارك المراجع الداخلي كعضو استشاري في تحديد هامش الربح المستهدف والذي يجب أن يضمن الحد الأدنى من حقوق المالكين وفقا للأرباح السنوية المنتظرة من طرفهم، في حال ما إذا كانت محددة بشكل رسمي أما إذا كانت غير محددة فيحاول أن تكون جميع اقتراحاته تضمن عدم تعرض المؤسسة لأي مخاطر قد تهدد استقرارها المالي، خاصة وأنها نفترض أن المؤسسة ستطبق نظام التكلفة المستهدفة لأول مرة ومنه يجب عدم المخاطرة باستقرارها المالي؛

- يتأكد المراجع الداخلي من مدى كفاية إجراءات تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة دون أن يكون له الحق في تعديلها أو تغييرها، لأن ذلك لا يدخل في إطار مهامه إنما من شأنه أن يقدم رأيه حول الإجراءات الموضوعية في شكل اقتراحات قد يأخذ بها الطاقم القائم على تنفيذ هذا النظام في حال ما إذا رأى أنها مناسبة كما قد يرفض الأخذ بها، على أن تكون هناك جهة محايدة بين الطرفين وتقترب الباحثة مدير الإدارة العامة في وحدة الدقيق والفريضة بما أنه يحمل شهادة جامعية في تخصص المحاسبة والمالية، ومنه فهو يمتلك القدرة على فهم الإهدار المتعلقة بالجانب المالي

والتكلفة ويكون بمثابة الطرف المحايد الذي يجب أن يبلغه المراجع الداخلي بأي أمر طارئ متعلق بتعديلات هامة يجب أن تطرأ على إجراءات تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة، في شكل تقرير استثنائي (طارئ) لا يمكن الانتظار الى انتهاء عملية المراجعة ثم الإبلاغ عنه لان عدم حدوث التعديلات في الوقت المناسب قد يعود بآثار سلبية على المؤسسة، ويبقى القرار النهائي حول تنفيذ هذه التعديلات من مسؤولية مدير الإدارة العامة وفقا للصلاحيحة الممنوحة له والسلطة التي يتمتع بها وفقا لمنصبه الاداري؛

- يقوم المراجع الداخلي بمراجعة جميع الميزانيات الجزئية المشكلة للميزانية العامة المخصصة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة ويتأكد من منطقية المبالغ ومدى كفايتها وطرق صرفها ويضع الإجراءات اللازمة لصرفها بشكل يسمح بالتأكد من أنها صرفت فيما خصصت لأجله وفي الوقت المناسب، ومن بين الميزانيات الجزئية نذكر ميزانية الموارد البشرية والتي قد تشمل (مستحقات الطاقم القائم على تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة، الخبراء التي تم الاستعانة بهم من تخصصات مختلفة... الخ)، ميزانية الموارد المادية والتي قد تشمل (أجهزة كومبيوتر متطورة، برامج خاصة بالتحليل المالي ودراسة حركة التكاليف، مستلزمات مكتبية معينة... الخ) الخ.

- بعد تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، يقوم المراجع الداخلي بالمقارنة بين النتائج المنتظرة من هذا النظام والنتائج المحقق فعلا، فإن حقق عائد للمؤسسة مقبول يدل على مؤشرات إيجابية مستقبلا فيكون رأيه ايجابي حول مخرجات هذا النظام ووجوب المحافظة عليه وتطويره، وان لم يكن له عائد مرضي فسيكون رأي المراجع حول الاستمرار في استخدام هذا الاسلوب سلمي وذلك بعد الأخذ بعين الاعتبار أنه ليس بالضرورة أن يحقق أي نظام أو أي أسلوب نتائج مرضية بشكل كبير من الاستخدام الاول أو السنة الأولى، بل يجب منحه الوقت الكافي لإثبات قدرته على تحقيق نتائج إيجابية في حين أنه قد تشير النتائج من المرة الأولى الى أن هذا النظام غير صالح لتنفيذه في الوقت الحالي، وعلى المؤسسة عدم المخاطرة بصرف ميزانيات كبيرة عليه واتخاذ قرارات استراتيجية بناء على مخرجاته.

ثالثا. تقرير المراجع الداخلي حول نظام التكلفة المستهدفة:

- إعداد تقرير المراجعة: يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقريره الذي يتضمن رأيه حول كل ما يتعلق بنظام التكلفة المستهدفة الى الجهات ذوي العلاقة، والذي يجب أن يشمل كل الانحرافات التي صادفها أثناء عملية المراجعة والإجراءات التصحيحية المقترحة كما يجب أن يعطي رأيه حول كفاءة الطاقم القائم على تنفيذ هذا النظام ويجب أن يكون رأيه مدعم بأدلة إثبات منطقية وواقعية وذات علاقة؛

- الإبلاغ: يقوم المراجع الداخلي بالإبلاغ عن رأيه حول مراجعة نظام التكلفة المستهدفة الى كل من الملاك ومتخذي القرارات في المؤسسة، وفي حال ما اذا تمت الموافقة على الإجراءات التصحيحية المقترحة من طرفه فسيكون مكلف بمراقبة تنفيذ هذه الإجراءات بالشكل الصحيح وفي الوقت المناسب.

المطلب الثالث: إجراءات مقترحة لتحسين مخرجات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC باستخدام المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أو ماش - بسكرة

تساهم المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة من خلال كفاءة وفعالية إجراءات المراجعة المفروضة من طرف المراجع الداخلي في المؤسسة محل الدراسة على مختلف مراحل تنفيذ هذا النظام، وسنحاول من خلال هذا المطلب تقديم إجراءات مراجعة مقترحة للتحسين من مخرجات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.

أولاً. تخطيط مهمة مراجعة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC: وتشمل عملية التخطيط تحديد:

- **الهدف من عملية المراجعة:** تهدف عملية المراجعة الداخلية لنظام ABC الى التأكد من كفاءة وفعالية هذا النظام وأن كل عملياته تتم في إطار تحقيق أهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، إضافة الى دعمه والمساهمة في تحسين مخرجاته من خلال مختلف الاستشارات والاقتراحات والتوصيات المقدمة في شكل تقرير المراجع الداخلي.
- **نطاق عملية المراجعة:** تشمل عملية المراجعة الداخلية لنظام ABC جميع مكونات النظام والمتمثلة في مدخلاته، إجراءات التنفيذ، مخرجاته، التغذية العكسية وبيئة النظام، كما يشمل نطاق عملية المراجعة التحديد وبالتفصيل مسؤولية المراجع الرئيسي والمراجعون المساعدين وحدود المهمة المكلف بها كل منهم؛
- **المجال الزمني لعملية المراجعة:** تبدأ عملية المراجعة قبل بداية تنفيذ نظام ABC من خلال مراجعة مدخلات النظام والتأكد من مصداقيتها وشفافيتها قبل بداية استخدامها كمدخلات، وتنتهي بعد إنتاج المخرجات التي ستستخدم من طرف الإدارة في مختلف الوظائف الإدارية (تخطيط، رقابة، اتخاذ القرارات... الخ)، من خلال مراقبة الإدارة كعضو استشاري للتأكد من الاستخدام الصحيح لهذه المخرجات.
- **تحديد المخاطر المحتملة:** على المراجع الداخلي أن يحدد بشكل مسبق المخاطر المحتملة والتي من شأنها أن تؤثر على مخرجات نظام ABC مثل: المخاطر المتعلقة بمخرجات نظام المعلومات المحاسبي وأثرها على مخرجات نظام ABC، المخاطر المتعلقة بعدم كفاية الأدلة والبراهين التي تضمن اكتشاف الانحرافات في إجراءات تنفيذ النظام محل المراجعة في الوقت المناسب وأثرها على المخرجات المنتظرة من هذا النظام والمتمثلة في تخفيض تكاليف الإنتاج والتحكم فيها... الخ
- **الموارد المناسبة والكافية لتحقيق أهداف عملية المراجعة الداخلية لنظام ABC:** يجب أن يحدد المراجع بشكل مسبق مختلف الموارد التي قد يحتاجها في إطار عملية مراجعة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والموارد قد تشمل موارد بشرية مثل (مراجعون مساعدين، مراجعون متخصصين في مراجعة التكاليف، خبراء في مجالات مختلفة كخبراء الاعلام الآلي ومختلف البرامج المحاسبية، خبراء في الآلات، خبراء في مجال الكهرباء والغاز... الخ)، موارد مالية وتمثل في ميزانية المراجعة الداخلية التي تظم المصاريف المتوقعة صرفها الى غاية انتهاء عملية المراجعة (وتخضع هذه الميزانية الى مراقبة طاقم المحاسبة الإدارية بهدف تخفيضها في إطار تخفيض مختلف تكاليف المؤسسة)، موارد مادية مثل (الأجهزة والمعدات المكتبية، البرامج المحاسبية، برامج المراجعة، مكان مخصص لعملية المراجعة... الخ).

- برنامج عملية المراجعة: إعداد برنامج العمل الذي يعكس الهدف من عملية مراجعة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ويشمل كل النقاط السابقة بشكل مختصر وهو بمثابة المقياس الذي يعتمد عليه المراجع الداخلي لقياس نسبة نجاح عملية المراجعة ومدى كفاءتها وفعاليتها.

وتجدر الإشارة الى أنه من الضروري أن يتم المصادقة على برنامج العمل من قبل مدير الإدارة العامة وجميع الأطراف ذوي العلاقة.

ثانيا. تنفيذ مهمة مراجعة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC: تمر عملية تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية لنظام ABC بمجموعة من الخطوات والإجراءات أهمها:

- يعتمد نظام ABC على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي كأحد أهم مدخلاته لذا على المراجع الداخلي أن يعمل على ضمان جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة من خلال إجراءات مراجعة متعلقة بمدخلاته وجميع عملياته، وكنا قد وضحنا إجراءات مراجعة نظام المعلومات المحاسبي في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة فيما سبق.

- مراجعة التكاليف غير المباشرة والتأكد من أن جميع التكاليف المدرجة كتكاليف غير مباشرة هي تلك التي لا يمكن ربطها بشكل مباشر مع منتج معين؛

- وضع الإجراءات اللازمة التي تسمح بتصنيف تكاليف الإنتاج الى تكاليف مباشرة ومصاريف صناعية غير مباشرة، والتأكد من وجود معايير مرنة تضعها المؤسسة للفصل بين التكلفة التي يصنف الجزء منها عادة كتكاليف مباشرة والجزء الآخر كتكاليف غير مباشرة، كالمرتبات والأجور التي تعتبر من التكاليف التي يصعب الفصل فيها في بعض الاحيان وذلك لاختلاف وجهات النظر فكما وضحنا سابقا حول أهمية وجود معايير للفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، فهناك من يعتبر أن مرتبات كل عمال المصنع دون استثناء هي عبارة عن تكاليف مباشرة لأن كل الجهود المبذولة هناك تتم في سبيل انجاح العملية الإنتاجية، وهناك من يرى أن فقط العمال الذين لهم تعامل مباشر مع آلات الإنتاج أو المواد الأولية والمنتجات هم من تعتبر مرتباتهم تكاليف مباشرة، أما المشرفون الفنيون على تنفيذ العملية الإنتاجية أو الحراس في المصنع ان وجدوا، فلا يمكن اعتبار قيمة مرتباتهم كتكاليف مباشرة لأنها تدخل في ضمان السير الحسن لجميع أنشطة المؤسسة وليس لهم علاقة مباشرة بالوحدات المنتجة؛

- بما أن المؤسسة تعتمد على تكاليف السنة السابقة لتقدير ميزانية تكاليف السنة القادمة فعلى المراجع الداخلي أن يتأكد من صحة وسلامة وواقعية القيم المحددة في ميزانية السنوات السابقة؛

- مراجعة الميزانية المخصصة لكل مصلحة من مصالح المؤسسة من خلال التأكد من مشروعية وقانونية تكاليفها، ومدى كفاية إجراءات عملية الصرف من توفر المستندات القانونية اللازمة التي تثبت عملية الصرف وطريقة الصرف؛

- التأكد من واقعية هذه التكاليف ومدى تناسبها مع حجم وطبيعة الأنشطة في كل مصلحة، مع الأخذ بعين الاعتبار كل المتغيرات التي تساهم في إعطاء نتائج صحيحة أو قريبة من الصحة واختيار هذه المتغيرات تكون وفقا لخبرة المراجع الداخلي وما يراه مناسب؛

الجدول رقم (72): نموذج عن بطاقة تناسب طبيعة الأنشطة وحجم التكاليف المستهلكة من طرفها

التناسب (--/10)	نسبة ارتباط النشاط بالعملية الإنتاجية	المدة المستغرقة لإنجاز كل نشاط	طبيعة الأنشطة	عدد الأنشطة	النسبة من التكاليف الكلية	المصلحة	النسبة من التكاليف الكلية	المديريات
			عملياتية في غالبيتها	04	%75	مصلحة التمويل	%25	مديرية التجارة
			عملياتية في غالبيتها	08	%25	مصلحة التوزيع		
			عملياتية في غالبيتها	10	%80	مصلحة الإنتاج	% 50	مديرية الإنتاج
			عملياتية في غالبيتها	10	%20	مصلحة التخزين		
			إدارية	-	%25	باقي المصالح (الإدارية)	%25	باقي المديريات

المصدر: من إعداد الباحثة

حاولنا من خلال الجدول أعلاه إنجاز نموذج بسيط يتكون من تسعة متغيرات (المديريات، المصالح، نسبة التكلفة المخصصة لكل مديرية وكل مصلحة، عدد الأنشطة، طبيعة الأنشطة، المدة المستغرقة لإنجاز كل نشاط... الخ)، يدرس مدى تناسب طبيعة الأنشطة وحجم التكاليف المستهلكة من طرفها في كل مصلحة، يمكن للمراجع الداخلي في وحدة الدقيق والفريضة في المؤسسة محل الدراسة تطويره من خلال إضافة متغيرات أخرى وفقا لخبرته، كإضافة حجم الإيرادات المحققة مقابل التكاليف المتحملة... الخ ان وجد أنها من الممكن أن تعطي معلومات تساعد في الحكم على مدى واقعية التكلفة المترتبة على كل مصلحة مقارنة بالأنشطة التي تقع تحت مسؤوليتها، انطلاقا من مبدأ الأنشطة هي من تستهلك التكلفة وفق نظام ABC، وهنا تجدر الإشارة والتذكير بأن الإجراءات التي يقوم بها المراجع الداخلي بخصوص هذه النقطة لا تدخل ولا تتعارض مع مهمة نظام ABC، لأنه سيكون فيما بعد مسئول عن إعطاء رأيه حول كفاءة وفعالية هذا النظام، ومنه فإن الهدف الأول للمراجع الداخلي هو حماية أموال المؤسسة وضمان عدم تعرضها للسرقة أو الهدر غير المسئول ووضع إجراءات الحماية اللازمة لذلك، ونتائج عملية المراجعة تكون بمثابة خدمات توكيدية يقدمها المراجع الداخلي لنظام ABC يضمن من خلالها صحة وسلامة مدخلاته، وخدمات استشارية في حال ما إذا تم الاستعانة برأيه في بعض المشكلات؛

- يتأكد المراجع الداخلي من وجود تحديد دقيق لحدود مسؤوليات كل مصلحة على حدى والأنشطة التابعة لها مع وجود الإجراءات اللازمة التي تمنع وجود تداخل في الأنشطة أو المسؤوليات أو السلطات الممنوحة لمختلف المسؤولين والموظفين بما يتطابق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وبما يساعد تفعيل دور محاسبة المسؤولية؛

- يقوم المراجع الداخلي وبشكل منفصل عن مهمة نظام ABC بدراسة منطقية العلاقة بين الأنشطة ومسببات التكلفة انطلاقاً من خبراته في مختلف المجالات، ويجب أن يكون ذلك بالتزامن مع وضع مسببات التكلفة من طرف نظام ABC، وفي حال ما اذا صادف بعض العلاقات غير المنطقية يقدم ملاحظاته للطاقم المسؤول عن تنفيذ نظام ABC في شكل تقرير يبيد فيه رأيه حول النقاط غير المتقنة بالنسبة له مع أدلة الإثبات الكافية والمنقعة، ويتقى للطاقم المسؤول عن تنفيذ نظام ABC حرية قرار الأخذ برأي المراجع أو عدم الأخذ به؛
- التأكد من صحة العمليات الحسابية الجمع، الطرح، الضرب، القسمة التي تتم في إطار تنفيذ نظام ABC من خلال عملية إعادة الإحتساب، وفي حال ما اذا كانت العمليات الحسابية تتم باستخدام برامج معينة متخصصة مثل Excel أو Word أو أي برنامج آخر، فعلى المراجع الداخلي أن يتأكد من سلامة هذه البرامج وأمنها وأنها لا تشكل أي مخاطر متعلقة بصحة المعلومات وأمنها.
- الجرد المادي للمخزون ومقارنته بعدد وطبيعة الطلبات المرسله للموردين بخصوص المواد الأولية والطلبات المستقبلية من العملاء بخصوص المنتجات، ومنه التأكد من صحة عدد الطلبات المستخدم كمسبب للتكلفة في مركز التكلفة المتعلق بمعالجة الطلبات، إضافة الى التأكد من مواصفات السلع المذكورة في الفواتير ووصول التسديد ومدى تطابقها مع تلك الموجودة في المخزن؛
- التأكد من وجود صيانة دورية تضمن سلامة جميع الآلات المتواجدة في المصنع (آلات تنظيف القمح بنوعيه، آلات الطحن... الخ)، وأنها لن تتوقف لأسباب تقنية أثناء العملية الإنتاجية فيؤدي الى تعطيل هذه الأخيرة والتسبب في العديد من المشاكل الداخلية (متعلقة بالعملية الإنتاجية) أو الخارجية (متعلقة عقود المؤسسة مع العملاء)، لذا على المراجع الداخلي أن يضع الإجراءات اللازمة التي تضمن عدم تعطيل العملية الإنتاجية لأسباب تقنية؛
- التأكد من إجراءات ترطيب المواد الأولية وأن عملية الترطيب تتم تحت شروط مناسبة من مكان الترطيب، مدة الترطيب، درجة الحرارة المناسبة، كمية الماء المستخدم ومختلف المواد الأخرى... الخ؛
- التأكد من صحة المعلومات المتعلقة بالكميات المنتجة المستخدمة كبيانات لنظام ABC، من خلال الجرد المحاسبي والمادي والتأكد من عدم وجود أخطاء أثناء نقل البيانات الى نظام ABC وهو ما يضمن عدم وجود أخطاء في عدد مسببات التكلفة المتعلقة بالكميات المنتجة (المنتجات الرئيسية والمنتجات الثانوية)؛
- يبيد المراجع رأيه حول الأنشطة التي جمعت مع بعضها في مركز تكلفة واحد كأنشطة متجانسة تتشارك في نفس مسبب التكلفة بعد فحصه لكل المراحل السابقة لمرحلة تجميع الأنشطة المتجانسة، في حال كان له وجهة نظر مخالفة حول نشاط معين أو أحد مسببات التكلفة، فيقدم رأيه في شكل تقرير يشمل جميع الأدلة والبراهين التي بنى على أساسها رأيه ويقدمها الى الطاقم المسؤول على تنفيذ نظام ABC، كنوع من الاستشارات التي يجب أن تقدم في الوقت المناسب ويتقى للطاقم المسؤول حرية قرار الأخذ بالاستشارة أو عدم الأخذ بها في حال عدم الاقتناع بالأدلة والبراهين المقدمة من طرف المراجع؛

- بعد تحديد مراكز التكلفة يبدأ المراجع الداخلي بفحص كل ما يتعلق بالمراكز التي سجلت أكبر تكلفة والبحث فيما اذا كان هذا الارتفاع طبيعي أم غير طبيعي، ونقصد بالطبيعي هنا أن كل التكاليف المنسوبة للمركز هي تكاليف حدثت فعلا ومسندة بأوراق ثبوتية؛
- التأكد من توفر شروط التخزين المناسبة علما أن ولاية بسكرة هي منطقة تمتاز بارتفاع درجات الحرارة والذي قد يؤدي الى فساد المنتجات في حال ما لم تتوفر شروط التخزين المناسبة، خاصة أن منتجات المؤسسات (الدقيق، الفرينة، النخالة، منتج SSSF) هي من المنتجات التي تتعرض للفساد بسرعة عند تعرضها لدرجات الحرارة المرتفعة أو الرطوبة، وبالرغم من أن المؤسسة تصرف منتجاتها فور انتهاء عملية الإنتاج ولا تلجأ الى التخزين الى في حالات خاصة إلا أنه يجب أن تأخذ إجراءات الرقابة على شروط التخزين بعين الاعتبار؛
- بعد تنفيذ نظام ABC في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة يقوم المراجع الداخلي بالمقارنة بين النتائج المنتظرة من هذا النظام والنتائج المحقق فعلا، فإن حقق عائد للمؤسسة مقبول يدل على مؤشرات إيجابية مستقبلا فيكون رأيه ايجابي حول مخرجات هذا النظام ووجوب المحافظة عليه وتطويره، وان لم يكن له عائد مرضي فسيكون رأي المراجع حول الاستمرار في استخدام هذا الأسلوب سلمي، وذلك بعد الأخذ بعين الاعتبار أنه ليس بالضرورة أن يحقق أي نظام أو أي أسلوب نتائج مرضية بشكل كبير من الإستهلاك الأول أو السنة الأولى بل يجب منحه الوقت الكافي لإثبات قدرته على تحقيق نتائج إيجابية، في حين أنه قد تشير النتائج من المرة الأولى الى أن هذا النظام غير صالح لتنفيذه في الوقت الحالي وعلى المؤسسة عدم المخاطرة بصرف ميزانيات كبيرة عليه واتخاذ قرارات إستراتيجية بناء على مخرجاته، ولو أننا لاحظنا أثناء تطبيق هذا النظام في المؤسسة محل الدراسة الدور الذي لعبه في تخفيض تكاليف إنتاج منتج الدقيق الممتاز وزن 25 كغ بـ 129,95 دج، إضافة الى دوره في تتبع مسار التكلفة ومنه مراقبتها والقدرة على التحكم فيها.

ثالثا. تقرير المراجع الداخلي حول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC:

- إعداد تقرير المراجعة: يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقريره الذي يتضمن رأيه حول كل ما يتعلق بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC الى الجهات ذوي العلاقة، والذي يجب أن يشمل كل الانحرافات التي صادفها أثناء عملية المراجعة والإجراءات التصحيحية المقترحة كما يجب أن يعطي رأيه حول كفاءة الطاقم القائم على تنفيذ هذا النظام ويجب أن يكون رأيه مدعم بأدلة إثبات منطقية وواقعية وذات علاقة؛
- الإبلاغ: يقوم المراجع الداخلي بالإبلاغ عن رأيه حول مراجعة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC الى كل من الملاك ومتخذي القرارات في المؤسسة، وفي حال ما اذا تمت الموافقة على الإجراءات التصحيحية المقترحة من طرفه فسيكون مكلف بمراقبة تنفيذ هذه الإجراءات بالشكل الصحيح وفي الوقت المناسب.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل تجسيد ما تم التطرق اليه في الفصول النظرية على أرض الواقع، حيث تم دراسة حالة وحدة الدقيق والفرينة -مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأوماش بسكرة، وذلك بعدما قمنا بتحديد التموقع أو المكانة الاستراتيجية للدراسة والتي تخضع للنموذج التفسيري باستخدام المنهج الوصفي، من أجل التحقق من فرضيات الدراسة التي تدور فكرتها حول مساهمة المراجعة الداخلية من خلال الخدمات التي تقدمها (خدمات توكيدية وخدمات استشارية) في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية (مخرجات التحليل المالي، مخرجات نظام التكلفة المستهدفة، مخرجات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC)، حيث قمنا بتطبيق هذه الأخيرة على المؤسسة محل الدراسة كدراسة إستشرافية، توصلنا الى أهمية الدور الذي تلعبه هذه الأدوات في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة والكشف عن مختلف المشاكل المالية التي تعاني منها المؤسسة، ثم حاولنا إبراز دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات كل من التحليل المالي، نظام التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، من خلال التوكيدات التي تقدمها والضمانات التي تمنحها حول مصداقية وشفافية البيانات المالية المستخدمة كمدخلات لها، وطبيعة الاستشارية التي يقدمها المراجع الداخلي للطاقت القائمة على تنفيذ أدوات المحاسبة الإدارية انطلاقا من خبرته الواسعة في مختلف المجالات لا سيما في الجانب المالي.

الختام

تعتبر المحاسبة الإدارية الوسيط بين الإدارة ومختلف أنظمة المعلومات الأخرى المتواجدة في المؤسسة، فهي بمثابة همزة الوصل التي تربط بين مخرجات أنظمة معلومات المؤسسة كنظام المعلومات المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف وبين الإدارة، من خلال ترجمة مخرجات أنظمة المعلومات هذه باختلاف مجالاتها وتخصصات القائمين عليها بالشكل التي تفهمه وتستفيد منه الإدارة، لذا الخصائص النوعية التي يجب أن تمتاز بها مخرجات المحاسبة الإدارية تعتبر من أهم ما تسعى المؤسسة إلى تحسينه بشكل مستمر. أما فيما يتعلق بالمراجعة الداخلية فيمكن وصفها بالأداة التي تمهد وتتأكد وترافق وتقف على كل ما تقوم به الإدارة وكل ما يحدث داخل المؤسسة، وذلك بعدما كان دورها يقتصر فقط على مراجعة وفحص مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والتأكد من صحتها وخلوها من أي أخطاء أو انحرافات، هذا الدور الحديث جعلها من أهم الآليات التي تعتمد عليها الإدارة في ضمان وجود تحكم وضبط داخلي، ينتج عنه سيطرة على مختلف المخاطر المحتملة وضمان تحقيق الأهداف المسطرة بما يفيد المؤسسة واستمراريتها وتطويرها بالدرجة الأولى من خلال تفعيل دور الحوكمة.

وانطلاقاً من أهمية مصداقية وشفافية مخرجات المحاسبة الإدارية بالنسبة للإدارة والدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحقيق ذلك، وفي ضوء ما تقدم في الجانب النظري، والجانب التطبيقي الذي استهدفنا من خلاله مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud بأوماش بسكرة، توصلنا إلى مجموعة من النتائج، الاقتراحات وآفاق للبحث نوضحها في الآتي:

أولاً. نتائج اختبار الفرضيات:

1. الفرضية الرئيسية الأولى: والتي تنص على أن " المراجعة الداخلية من الآليات الرقابية التي تستخدمها الإدارة في تحسين كفاءة وفعالية نظام معلوماتها، وتعتبر أدوات المحاسبة الإدارية أنظمة معلومات فرعية، ومنه تحسن المراجعة الداخلية من كفاءة وفعالية أدوات المحاسبة الإدارية" **محققة**، لأن المحاسبة الإدارية عبارة عن نظام معلومات يتضمن أنظمة معلومات فرعية متمثلة في الأدوات التي تعتمد عليها لمعالجة المدخلات وتحليلها مثل التحليل المالي، نظام محاسبة المسؤولية، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة... الخ، حيث توجه هذه الأنظمة مخرجاتها إلى الإدارة لاستخدامها في مختلف وظائفها المتعارف عليها كالخطيط، الرقابة، تقييم الأداء، اتخاذ القرار... الخ، وبما أن المراجعة الداخلية عبارة عن نشاط موضوعي مستقل يهدف إلى تقييم وتقويم وظائف المؤسسة الداخلية انطلاقاً من تقييم نظام الرقابة الداخلي، ومساعدة الإدارة في ممارسة مسؤولياتها بكل كفاءة وفعالية من خلال إدارة المخاطر وتفعيل دور الحوكمة، فعلى المراجعة الداخلية أن تمر بعملية تحسين كفاءة وفعالية أدوات المحاسبة الإدارية لضمان جودة مخرجاتها التي ستستخدم من طرف الإدارة.

2. الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على أن " مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud بأوماش بسكرة، تعطي أهمية كبيرة لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال تخصيص مصلحة أو خلية خاصة بالمراجعة الداخلية ومنحها لكافة الصلاحيات اللازمة التي تمكنها من القيام بمهامها على أكمل وجه، كما تستخدم بعض أساليب المحاسبة التقليدية والحديثة في عملية التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرار" وتشمل على فرضيتين فرعيتين:

1.2. الفرضية الفرعية الأولى: والتي تنص على أن "مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud بأوماش بسكرة تعطي أهمية كبيرة لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال تخصيص مصلحة أو خلية خاصة بالمراجعة الداخلية ومنحها لكافة الصلاحيات اللازمة التي تمكنها من القيام بمهامها على أكمل وجه" **محققة جزئياً**، فقد توصلنا إلى أن المؤسسة تعطي أهمية مقبولة إلى حد ما

للمراجعة الداخلية لكن بشكل غير منظم، بعدما التمسنا أثناء مقابلتنا مع مدير مصلحة المحاسبة والمالية وبعض متخذي القرارات لديها بوجود اهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية بالرغم من كونها مازالت تعتمد على إجراءات المراجعة التقليدية دون الحديثة، إضافة الى عدم وجود منصب رسمي أو قسم خاص بوظيفة المراجعة الداخلية.

2.2. الفرضية الفرعية الثانية: والتي تنص على أن "مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud بأوماش بسكرة تستخدم بعض أساليب المحاسبة التقليدية والحديثة في عملية التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرار " غير محققة، فقد توصلنا الى أن المؤسسة لا تستخدم أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية سواء التقليدية أو الحديثة في وظائفها (التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء، اتخاذ القرار... الخ)، وحتى أداة الموازنات التقديرية التي تستخدمها المؤسسة فهي لا تلي الغرض المفروض أنها أنشأت لأجله، لأن هذه الأخيرة تستخدمها بشكل تقليدي ومبسط جدا، فميزانية السنة الجارية هي الميزانية التقديرية للسنة القادمة دون أن يتم تقييمها وتحليلها بشكل دوري، أو تدعيمها بأداة أخرى في سبيل تحقيق الهدف المراد منها.

3. الفرضية الرئيسية الثالثة: والتي تنص على أن " الخدمات التوكيدية للمراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GM Sud بأوماش بسكرة، تساهم في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية من خلال تقديم ضمانات توكيدية حول صحة ودقة البيانات المالية التي تعتبر من أهم مدخلات المحاسبة الإدارية" محققة، فبناء على إجراءات المراجعة الداخلية المقترحة لتحسين مخرجات المحاسبة الإدارية انطلاقا من المشكلات المكتشفة أثناء تطبيق أدواتها (التحليل المالي، نظام التكلفة المستهدفة ونظام ABC) في المؤسسة محل الدراسة، توصلنا الى أن الخدمات التوكيدية التي يقدمها المراجع الداخلي والمتمثلة في الضمانات التي يقدمها حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، والتي تستخدم كمدخلات أساسية لكل من التحليل المالي، نظام التكلفة المستهدفة ونظام ABC كبيانات حول الواقع المالي للمؤسسة، إضافة الى الضمانات التي يقدمها حول سلامة، مصداقية وشفافية التكاليف المستخدمة كمدخلات لكل من نظام التكلفة المستهدفة ونظام ABC (قيم وعناصر: التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة، التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة) ... الخ؛

4. الفرضية الرئيسية الرابعة: والتي تنص على أن " الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud بأوماش بسكرة في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية من خلال الإستشارات والتوصيات التي يقدمها المراجع الداخلي لطاقتهم المحاسبة الإدارية انطلاقا من خبراتهم الواسعة في المجال المحاسبي والمالي ودرايتهم بكل جوانب المؤسسة وخباباها " محققة، فبناء على إجراءات المراجعة الداخلية المقترحة لتحسين مخرجات المحاسبة الإدارية انطلاقا من المشكلات المكتشفة أثناء تطبيق أدواتها (التحليل المالي، نظام التكلفة المستهدفة ونظام ABC) في المؤسسة محل الدراسة، توصلنا الى أن الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الداخلي والمتمثلة في: الإستشارات التي يقدمها حول كفاية أساليب التحليل المالي المستخدمة للتأكد من الوضعية المالية الحقيقية وتشخيص حالتها وتحديد نقط الضعف والقوة لديها، الإستشارات التي يقدمها حول مدى كفاية النسب المالية المستخدمة في التحليل وعلاقتها بالظاهرة المدروسة، الإستشارات التي يقدمها حول علاقة بعض بنود الكشوف المالية ببعضها البعض، الإستشارات التي يقدمها كتفسير لبعض النتائج المتوصل إليها في عملية التحليل المالي... الخ

(بالنسبة للتحليل المالي)، والإستشارات التي يقدمها حول تناسب طبيعة الأنشطة المحددة وعناصر التكاليف التي تستهلكها، الاستشارات التي يقدمها بعد دراسة مدى منطقية العلاقة بين الأنشطة ومسيبات التكلفة والإستشارات التي يقدمها حول تحسين امكانيات ومؤهلات الطاقم القائم على تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة ونظام ABC بعد تقييمها... الخ، كلها تساهم في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية (التحليل المالي، نظام التكلفة المستهدفة ونظام ABC).

ثانياً. نتائج الدراسة: توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية نوضحها كالآتي:

❖ النتائج النظرية:

1. تقوم المراجعة الداخلية على أساس هدفين أساسيين وهما الحماية والبناء، حماية أصول وممتلكات المؤسسة من أي سرقة أو اختلاس وضمان سلامة أنظمتها الداخلية، وبناء وتطوير المؤسسة من خلال الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي والعمل على وقاية المؤسسة من أي أخطار محتملة مستقبلاً ومرافقة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها المسطرة؛
2. وظيفة المراجعة الداخلية لم تعد مجرد وسيلة تستخدم لفحص المحاسبة والتأكد من صحتها وخلوها من أي أخطاء أو انحرافات بل تجاوزت ذلك الى مساعدة المسيرين في التحكم في العمليات والأنشطة الداخلية وأصبحت من بين الركائز الأساسية التي يعتمد عليها في عملية اتخاذ القرار؛
3. تمر مهمة المراجعة الداخلية بأربع مراحل أساسية مبنية على أساس الإجراءات المستمدة من الإطار الدولي للممارسات المهنية وتمثل في مرحلة التحضير للمهمة، مرحلة تنفيذ المهمة، مرحلة التقرير ثم مرحلة متابعة التنفيذ؛
4. تركز المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية على خدمة الادارة وخدمة المحاسبة في نفس الوقت وهو ما يبرز المحاسبة والإدارة كأداتين مهمتين تعملان بشكل متكامل لتنفيذ أهداف المؤسسة؛
5. تقوم المحاسبة الإدارية على أساس ضمان توفير المعلومات الملائمة التي تحتاجها الادارة سواء تلك المتعلقة بالتخطيط، الرقابة، تقييم الأداء، اتخاذ القرار... الخ، ثم ضمان استخدام هذه المعلومات بشكل ملائم؛
6. كفاءة وفعالية نظام المحاسبة الإدارية مقترن بكفاءة وفعالية العديد من الانظمة والفروع المحاسبية الاخرى كالمحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، نظام الرقابة الداخلي... الخ.
7. استخدام المراجعة كآلية داخلية لمراقبة ومرافقة مهام المحاسبة الإدارية يمنح ثقة للمحاسبين الإداريين في طبيعة ونوعية المدخلات، وكفاية وملائمة إجراءات المعالجة من خلال وجود أداة رقابية مستقلة تضمن التنبه وفي الوقت المناسب لأي أخطاء أو انحرافات لم تكتشف من طرفهم، كما يمنح للإدارة الثقة في الاعتماد على مخرجات المحاسبة الإدارية في عملية اتخاذ القرار.

❖ النتائج التطبيقية:

1. لا تتضمن وحدة الدقيق والفرينة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud بأوماش، بسكرة على قسم أو منصب خاص بالمراجعة الداخلية، في حين تكلف مدير مصلحة المحاسبة والمالية ببعض مهام المراجعة الداخلية وتمنحه الصلاحيات الكافية لتنفيذها في حدود مسؤولياته؛

2. وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة تقتصر على الخدمات التقليدية للمراجعة والمتمثلة في المراجعة المحاسبية فقط دون الخدمات الحديثة، التي تحولها لتكون داعم أساسي لمختلف وظائف وعمليات المؤسسة وعنصر مهم للتحكم في مختلف أنظمتها الداخلية ومشارك رئيسي في عملية اتخاذ القرارات؛
3. لا تنتهج مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب طريقة منظمة ومنطقية في حساب تكاليف الإنتاج، حيث تحمل كل قنطار من كل منتج بغض النظر عن نوعه وصفاته نفس تكلفة الوحدة من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، ومن غير الممكن أن تتحمل منتجات مختلفة نفس عناصر التكلفة وبنفس القدر؛
4. لا تطبق المؤسسة محل الدراسة أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية، ولا يوجد لديها وعي أو إدراك حول ما يسمى بالمحاسبة الإدارية وأهمية مخرجاتها كما لا يوجد لديها اهتمام بالبحث حول الطرق العلمية الحديثة التي تعالج مختلف المشاكل المتعلقة بالتكلفة.
5. ارتفاع عدد منافسين المؤسسة وطنيا وعلى مستوى ولاية بسكرة فرض عليها ضرورة التفكير في إضافة قيمة جديدة لمنتجاتها وإعادة دراسة سياسة التسعير، من خلال القيام بدراسات أولية حول مدى إمكانية تخفيض أسعار بيع المنتجات مقابل تخفيض تكاليف الإنتاج؛
6. ساهم تطبيق أداة التحليل المالي في تقديم صورة عامة عن الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة خاصة فيما يتعلق بتكاليفها، حيث ساعد التحليل المالي في الكشف عن بعض المشاكل التي تعاني منها؛
7. ساهم تطبيق أداة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة محل الدراسة في إعطاء صورة لطبيعة الأنشطة المستهلكة للتكلفة ومسببات التكلفة، ومدى واقعية حجم التكاليف المستهلكة من طرف كل نشاط؛
8. ساهم تطبيق أداة التكلفة المستهدفة في فحص قدرة المؤسسة محل الدراسة على تخفيض تكاليفها ووصولها الى سعر البيع المستهدف، وتسليط الضوء على بعض الجوانب المهمة التي على المؤسسة إعادة دراستها والتركيز عليها في سبيل تخفيض تكاليف الإنتاج.
9. كفاءة وفعالية مخرجات المحاسبة الإدارية مرتبط بمدى سلامة وصدق البيانات التي تعتمد عليها كمداخلات، والتأكد من صدق وسلامة هذه البيانات تعتبر من مهام المراجع الداخلي بالدرجة الأولى؛
10. جودة مدخلات المحاسبة الإدارية تؤثر بشكل مباشر في جودة المخرجات، لذا يعمل المراجع الداخلي على اخضاع المدخلات للمراجعة، من خلال التأكد من خلوها من أي انحرافات أو أخطاء قد تؤثر على المخرجات واستخداماتها في عملية اتخاذ القرار.
11. تقدم المراجعة الداخلية تأكيدات حول شفافية ومصداقية مدخلات المحاسبة الإدارية، من خلال فحصها بشكل يضمن عدم تأثيرها سلبا على مخرجاته.
12. تقدم المراجعة الداخلية خدمات استشارية للمحاسبة الإدارية من خلال اقتراحات واستشارات ونصائح بناء على خبراته الواسعة في المجال المحاسبي والمالي وقدرته التنبؤية العالية.

ثالثا. الاقتراحات:

1. نشر الوعي بين مختلف مسغولي المؤسسة محل الدراسة وعملها بالدور الفعال الذي تلعبه كل من وظيفة المراجعة الداخلية والمحاسبة الإدارية في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة واستمراريتها؛
2. تخصيص ميزانية لتكوين مراجعين داخليين نظريا وتطبيقيا، ثم إنشاء قسم أو مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة من أجل الاستفادة من الخدمات المتطورة لوظيفة المراجعة الداخلية وضمان جودة العمل والأداء؛
3. تخصيص ميزانية لتكوين محاسبين إداريين نظريا وتطبيقيا، ثم إنشاء قسم أو مصلحة خاصة بالمحاسبة الإدارية بهدف تطوير جانب التحليل المالي في المؤسسة والوقوف على المشاكل المالية التي تعاني منها وإيجاد الحلول المناسبة لها، والاستفادة من الدور الفعال لهذه الوظيفة في عملية التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرار؛
4. قيام المؤسسة بدراسات معمقة لكل عناصر تكاليفها وتحليلها ومحاولة إيجاد الطرق المناسبة التي تساهم في تخفيض التكاليف والتحكم فيها باستخدام أدوات محاسبة التكاليف أهمها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC ونظام التكلفة المستهدفة.
5. تفعيل دور الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية والمحاسبة الإدارية من أجل تحسين التسيير والأداء الداخلي للمؤسسة، وضمان حماية أصولها وممتلكاتها واستخدامها بكل كفاءة وفعالية.

رابعا. آفاق البحث:

حاولت دراستنا أن تساهم في تغطية جانب من بين العديد من الجوانب الخاصة بالعلاقة التي تربط بين المراجعة الداخلية والمحاسبة الإدارية، والدور الهام الذي تلعبه كلتا الأداتين في إضافة قيمة للمؤسسة وتطويرها والرفع من مكانتها، وقد حاولنا من خلالها معالجة اشكلية واحدة (كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية ؟)، في ظل وجود العديد من الاشكاليات الأخرى التي يمكن طرحها ومعالجتها بمختلف الأساليب النظرية والتطبيقية، وفي إطار ذلك نقترح مجموعة من الاشكاليات والتساؤلات التي يمكن تطويرها وطرحها بشكل يمكن الباحث من معالجتها بطريقة علمية منظمة، يستطيع من خلالها الخروج بنتائج علمية تساعد الباحثين والمهنيين في معالجة العديد من المشكلات العلمية والعملية المطروحة، وتفتح أمامهم آفاق بحث جديدة:

❖ تعتبر نظام الرقابة الداخلي ونظام المعلومات المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف متغيرات وسيطية بين المراجعة الداخلية وتحسين مخرجات المحاسبة الإدارية، لذا نقترح وجود أبحاث تبرز هذه العلاقة وتوضح أبعادها وتدرس طرق وآليات تحسين وتطوير هذه الأنظمة في سبيل تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية، ونقترح المواضيع الآتية:

- مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلي، وإنعكاسها على مخرجات المحاسبة الإدارية.
- مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين نظام المعلومات المحاسبي، وإنعكاسها على مخرجات المحاسبة الإدارية.
- مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين نظام محاسبة التكاليف، وإنعكاسها على مخرجات المحاسبة الإدارية.

❖ اقتضرت دراستنا على إجراءات المراجعة داخلية لتحسين مخرجات المحاسبة الإدارية من خلال ثلاث أدوات فقط وهي مخرجات التحليل المالي ومخرجات نظام التكلفة المستهدفة ومخرجات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، وقد

احتزنا واقتصرنا على هذه الأدوات نظرا لعدة اعتبارات من بينها واقع المؤسسة محل الدراسة والمعلومات التي تستطيع مشاركتنا بها، إلا أننا نقترح وجود أبحاث مستقبلية بنفس إشكالية دراستنا تبرز دور المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات أدوات أخرى للمحاسبة الإدارية مثل نظام الموازنات التقديرية، نظام محاسبة المسؤولية، بطاقة الأداء المتوازن، نظام التكاليف على أساس

النشاط الموجه بالوقت TD ABC... الخ، ونقترح المواضيع الآتية :

- مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام محاسبة المسؤولية؛

- مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات بطاقة الأداء المتوازن؛

- مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت TD ABC.

❖ ربما مالت دراستنا وركزت أكثر على أهمية تحسين البيانات المالية كمدخلات للمحاسبة الإدارية وذلك يرجع أيضا لعدة

اعتبارات متعلقة بظروف الدراسة والمعلومات التي توفرت لدينا، لذا نقترح وجود دراسات مستقبلية تركز أكثر على البيانات غير المالية وتبرز أهمية تحسينها كمدخلات للمحاسبة الإدارية وأثر ذلك على المخرجات، ونقترح الآتي:

- مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين البيانات غير المالية، وانعكاسها على مخرجات المحاسبة الإدارية.

❖ الدراسات التي تعالج وتبرز أهمية المراجعة الداخلية وأدوات المحاسبة الإدارية في المؤسسات الإقتصادية كثيرة على عكس تلك

المتعلقة بالمؤسسات غير ربحية، لذا نقترح الباحثة وجود أبحاث مستقبلية تدرس واقع ودور هذين المتغيرين في المؤسسات غير ربحية مثل المدارس، الجامعات، الإقامات الجامعية، المستشفيات التي تقدم خدمات مجانية والمراكز الإدارية للولايات والبلديات التي تعمل على خدمة المجتمع المحلي... الخ، وحتى وان لم تكن هذه المؤسسات تواجه نفس المشكلات التي تواجهها المؤسسات الإقتصادية (الانتاجية، التجارية، الخدمائية) والمتمثلة في طرق تخفيض التكاليف، تعظيم الأرباح، المنافسة... الخ فإنها تواجه مشكلات أخرى قد يساهم كلا المتغيرين في معالجتها ومن بينها الضبط والتحكم الداخلي، محاسبة المسؤولية،

حماية أموال وممتلكات الدولة، تقييم الأداء الداخلي... الخ، ونقترح المواضيع الآتية:

- مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق الضبط والتحكم الداخلي في المؤسسات العمومية؛

- مساهمة نظام محاسبة المسؤولية في تحقيق الضبط والتحكم الداخلي في المؤسسات العمومية؛

- دور أدوات المحاسبة الإدارية في تخفيض النفقات العامة للدولة.

قائمة المراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية:

I. الكتب:

1. القرن الكرم
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، الإصدارات المهنية المترجمة: إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المترجم: المجمع الدولي العربي للمحاسبين IASCA القانونيين، 2015
3. أحمد أمين لطفي السيد، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، القاهرة، مصر: المؤلف، 2001
4. أحمد علي إبراهيم، المحاسبة الإدارية في دعم قرارات البنوك، مصر: مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، 2011
5. استيفان بيليندا، أساسيات المحاسبة الإدارية، ترجمة: علاء أحمد إصلاح، القاهرة: مجموعة النيل العربية، 2020
6. اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية: بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2010.
7. أنعام محسن حسن الزويلف، المحاسبة الإدارية، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2022
8. ايهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات - الاطار النظري، عمان: دار وائل للنشر، 2012
9. بشير العلاق، العلاقات العامة في الأزمات، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2014
10. ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الطبعة الأولى، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2010
11. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الكويت: دار السلاسل، 1990
12. عبد اللطيف حاج عمر امام و زين العابدين مصطفى أحمد عالم، المحاسبة الإدارية، صنعاء: دار الكتاب الجامعي، 2011.
13. عبد الله الواردات خلف، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، عمان: دار الوراق للنشر والتوزيع، 2014
14. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الكويت: دار السلاسل، 1990
15. زياد عبد الحليم الذبية، نزال محمود الرحي، عمر عيد الجعدي، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، الطبعة الأولى، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2011
16. المهندس نايف الجابري، الإدارة الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2020
17. اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية: بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2010
18. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، القاهرة: الدار الجامعية، 2003 .
19. عبد الرزاق رمضان شبشانة، إدارة الإنتاج والتصنيع، الإصدار الطبعة الأولى، طرابلس: دار حميثراء للنشر والتوزيع، 2022
20. عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2002
21. عبد الوهاب نصر علي والسيد شحاتة شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحد المعايير الدولية والأمريكية (مدخل الحكومة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات)، الاسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2014
22. عدنان تايه النعيمي وأرشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي (اتجاهات معاصرة)، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2007
23. علاء مصطفى أبو عجيلة وعبد المنعم فياض، مناهج البحث العلمي في الاقتصاد بين النظرية والتطبيق، الاسكندرية: دار الفكر الجامعي، 2021
24. العياشي عنصر، نحو علم اجتماع نقدي: دراسات نظرية وتطبيقية، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 1999
25. فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، 2008

26. كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، غزة: مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، 2018
27. لطيفة بكوش، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الاسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2021
28. مجدي الجعري، التحليل المالي المتقدم الإصدار الطبعة الأولى، مصر: دار الحكمة للطباعة والنشر والتوزيع، 2014
29. محمد بربري، محاسبة تحليلية، عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2017
30. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003
31. محمد عبد الفاتح العشماوي، نظام التكاليف الصناعية لأغراض القياس والرقابة، عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2012
32. محمود أحمد ابراهيم وساطع زروق وعبد العزيز الدغيم، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما (نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف المعيارية)، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2001
33. مكرم عبد المسيح باسيلي وسمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الادارية، مصر: جامعة المنصورة، كتاب الالكتروني، 2022 .
34. موريس أنجوس، منهجية البحث العلمي في العلوم الانسانية (تدريبات علمية)، المترجمون: صحراوي بوزيد، كمال بوشرف، سعيد سبعون، و مصطفى ماضي، الجزائر: دار القصبية للنشر، 2004
35. نائل عدس و شركاءه، محاسبة التكاليف: مدخل حديث، عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2013
36. نجم العزاوي وعبد الله حكمة، استراتيجيات ومتطلبات تطبيقات ادارة البيئية، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2018
37. نعيم نمر داوود، التحليل المالي: دراسة نظرية تطبيقية، الطبعة الأولى، عمان: دار البداية ناشرون وموزعون، 2012
38. نعيمة زعور، محاسبة التكاليف في المؤسسات العامة، الطبعة الاولى، الأردن: دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، 2017
39. نور الدين حامد ومريم عمارة، التدقيق الداخلي للشبكات في المؤسسات الاقتصادية، الطبعة الأولى، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 2016
40. وليد ناجي الحياي، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، الدنمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007
41. وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الادارية، لبنان: مؤسسة مي للطباعة، 1991

II. الرسائل والأطروحات:

❖ أطروحات الدكتوراه:

1. أبو بكر الصديق قيدوان، التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2019.
2. أحلام قراوي، محاولة تطبيق بطاقة الاداء المتوازن للتحكم في الأداء المستخدم للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة شركة الاسمنت لعين الكبيرة - سطيف، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة فرحات عباس - سطيف، 2020
3. بلال براجح، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية-دراسة عينة من المراجعين الداخليين، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير: جامعة أحمد بوقرة، بومرداس 2015
4. رحيمة العيفة، مساهمة أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في اتخاذ القرار المالي - دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (E. G. T BISKRA)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2021
5. سامي عمري، دور بطاقة الاداء المتوازن في قيادة الاداء الشامل في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة فرحات عباس - سطيف 1، سطيف، 2021

6. سناء مالطي، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات (دراسة ميدانية في السياق الجزائري)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة الجليلي اليابس، سيدي بالعباس، 2019.
7. صبرينة عون، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ببسكرة، أطروحة دكتوراه، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019.
8. عريان عميروش، بيئة تكنولوجيا المعلومات والتصال وانعكاساتها على أعمال التدقيق المالي- دراسة حالة شركة حمود بوعلام وحدة الجزائر العاصمة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، 2020.
9. عمر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية (دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر)، أطروحة دكتوراه، أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018.
10. لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.
11. محمد عبد الواحد، محاولة لتقييم حوكمة نظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة *Evolutec International*، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018.
12. محمد قريشي، التغيير التكنولوجي وأثره على أداء المؤسسات الاقتصادية من منظور بطاقة الأداء المتوازن: دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل- فرع جينيرال كابل- بسكرة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.
13. محمد ملين علون، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة *OPGI*، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.
14. محمد يزيد صالح، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010-2015، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.
15. مختارية خراف، دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة: دراسة تطبيقية على المؤسسات ذات الأسهم على مستوى الغرب الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة الدكتور طاهر مولا، سعيدة، 2018.
16. مريم عمارة، مقاربة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل ارساء آليات حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة فرتيال خلال الفترة 2014/2017، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018.
17. المهند أحمد ميرغني بابكر، استقلالية المراجع الداخلي وأثرها على تقويم الأداء المالي- دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي: جامعة شندي، السودان، 2019.

18. ميلود عزوز، دور مراجعة القوائم المالية الجديدة في تحسين مراقبة التسيير: دراسة حالة مجمع صيدال-فرع باتنة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017
19. نجاة شمالة، مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية (دراسة احصائية)، أطروحة دكتوراه، مستغافم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغافم، 2016
20. نجلاء نوبلي، إستخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015
21. نيسة أوسعيدة، دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية-دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2021
22. وليد محمادي، دور المحاسبة البيئية في تحقيق أداء بيئي متوازن ومستدام في المؤسسات الصناعية- دراسة حالة مؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة بولاية سطيف -SCAEK-، أطروحة دكتوراه، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة فرحات عباس- سطيف 1، سطيف، 2022
- ❖ رسائل الماجستير:
23. ابراهيم محمود كساب، دور نظام التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية غدارة المال والعمال: جامعة آل بيت، الأردن، 2012
24. أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك الأردنية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر، الجزائر، 2007
25. أحمد يحيى نواف العمري، استخدام النسب المالية للتنبؤ في مجال الصناعة الفندقية في الأردن، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية: جامعة آل بيت، الأردن، 2000
26. حمزة بوسكين، فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة الوكالة الوطنية لتحويل وتوزيع الذهب والمعادن الثمينة AGENOR، رسالة ماجستير، البليدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة البليدة 2، البليدة، 2016
27. سعاد معليم، المتطلبات الأساسية لتبني وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة: مجموعة من مؤسسات قطاع الطحن لولاية بسكرة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014
28. سراج طلعت عبد النبي الوحيدي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على كفاءة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة: الجامعة الاسلامية، غزة، 2017
29. شادن هاني عرار، مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال: جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009
30. الصادق عبد الله هارون محمد، تقويم نظام الرقابة الداخلية في شركة سكر كنانة، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا: جامعة أم درمان الاسلامية، السودان، 2007
31. طارق أحمد الخليفة، أثر تخطيط الطاقة الانتاجية على أداء المشروعات بالتطبيق على مصنع سعيد للمواد الغذائية-الخرطوم البحري، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا: جامعة أم درمان الاسلامية، أم درمان، 2012 .

32. عيبر محمد بدران، أثر التكلفة المستهدفة على تعظيم أرباح الشركات الصناعية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال : جامعة عمان العربية، عمان، 2014
33. فايز بني أحمد، أثر نظام الرقابة الداخلي وفق لجنة COBIT5 على فعالية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال: جامعة جرش، الأردن 2020
34. كنزة براهيمه، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات -دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة قسنطينة2، قسنطينة، 2014
35. محمد الحسن أكرم عبد الغني القاضي، أثر نظام المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الداخلي-دراسة ميدانية على المستشفيات الأردنية الخاصة، رسالة ماجستير، كلية الاعمال: جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2016
36. محمد لمن عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة-دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة "مبيعات-مقبوضات"، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير : جامعة الجزائر، الجزائر 2008
37. ياسر صاحب الزبيدي، أثر تدقيق التكاليف الصناعية غير المباشرة على رأي المدقق الخارجي، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد: جامعة بغداد، بغداد، 2007
- III. المجالات العلمية:**
1. أحمد ديبش ومرورة بوقدوم ومختار صابة، المحاسبة البيئية كركيزة لتجسيد البعد البيئي للتنمية المستدامة، مجلة المستقبل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01 ، الصفحات 75-84، 2018
2. أحمد عبد الرحمان المخادمة و حاكم الرشيد، أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق-دراسة ميدانية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 03، العدد 04، الصفحات 484-497، 2018
3. الأحضر عياشي، شاهد الياس، أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية، دراسة مقارنة بين أدلة الاثبات العادية وأدلة الاثبات الالكترونية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، العدد 08، الصفحات 616-625، 2017
4. أسماء أحمد حسين الهاشمي وغزوان محمد راهي الحدراوي، دور التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن وأسلوب التكاليف على اساس النشاط في تقويم الاداء -دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد15، العدد 02، 2018
5. أسماء شاوش، تدخل الدولة في تقنين الأسعار في قانون المنافسة الجزائري، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 05، العدد 01، الصفحات 296-312، 2022
6. اسماعين جوامع ونصيرة سليمان وسميرة خواري، أهمية محاسبة تكاليف التلوث البيئي في تحقيق تنمية بيئية مستدامة، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 01، الصفحات 54-80، 2019
7. أحمد بن البار ومهني بوريش، مساهمة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات -دراسة حالة شركة "تشرين حليب" ببيجاية، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 13، العدد 02، الصفحات 114-122، 2021
8. أحمد بن الدين، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتقدير تكلفة الخدمة المصرفية حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية -BADR-، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 02، العدد 04، الصفحات 54-85، 2014
9. أمل حسين كحيط ونهلة ثابت مدلول، دور بطاقة الأداء المتوازن في تخطيط موارد المشروع، مجلة دراسات ادارية، المجلد 13، العدد 25، الصفحات 245-266، 2020

10. آمنة تونسي وإبراهيم بورنان، المراجعة الاجتماعية ودورها في تضيق فجوة التوقعات عن المسؤولية الاجتماعية من خلال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 07، العدد 03، الصفحات 333-360، 2016.
11. باسم عمروش وأحمد علمواي، الموازات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المركب المنجمي - بئر العاتر، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، الصفحات 139-252، 2021.
12. جمال الدين يخلف ومحمد حامدي، دور بطاقة الاداء المتوازن في تحسين أداء المنظمات، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد 15، العدد 01، الصفحات 192-214، 2020.
13. حازم أحمد فروانة، أثر اعتماد المصارف الفلسطينية على التحليل المالي كأداة لترشيد قراراتها الائتمانية، دراسة وأبحاث المجلة العربية في العلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد 10، العدد 03، الصفحات 477-497، 2018.
14. حسين يحيى، استخدام نظام التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الصناعية دراسة حالة المؤسسة الصناعية للسباكة، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 22 العدد 01، الصفحات 265-284، 2022.
15. حسين يحيى، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الصناعية دراسة حالة المؤسسة الصناعية للسباكة، دراسات اقتصادية، المجلد 22، العدد 01، الصفحات 265-284، 2022.
16. خلادي راضية، دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 02، العدد 02، الصفحات 12-22، 2020.
17. زوبينة مخلخل، تخفيض تكاليف الانتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC : دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب اوماش - بسكرة، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 03، العدد 04، الصفحات 121-140، 2020.
18. سارة محمود حسين، نضال رؤوف أحمد، التدقيق والفحص الضريبي لنظم المعلومات المحاسبية والالكترونية - إنموذج مقترح مقترح بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 16، العدد 54، الصفحات 82-95، 2021.
19. سرحان زياد حوري وأحمد محمد العمري، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية: دراسة ميدانية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 09 العدد 02، الصفحات 372-390، 2013.
20. سلوى النور عبد المحمود أحمد وفتح الرحمان الحسن منصور، نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الاداري بالمنشآت الصناعية السودانية (دراسة ميدانية على قطاعي المشروبات الغازية والسكر)، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 01، الصفحات 92-109، 2016.
21. سليمة مباركي ويوسف مسعداوي، استخدام أدوات مراقبة التسيير في تفعيل عملية مراقبة التسيير لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية- دراسة حالة لعينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية البليدة، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 11، العدد 03، الصفحات 283-296، 2020.
22. سميرة شهرزاد صالح والحاج مسكين، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 03، العدد 01، الصفحات 251-275، 2016.
23. سهاد جواد مطرود وأحمد صويلح طرخ وحيدر عباس العطار، تأثير أخلاقيات الأعمال في فعالية تقارير محاسبة المسؤولية في ظل تباين ثقافة الوحدة الاقتصادية: دراسة استطلاعية على عينة من المحاسبين في الشركات الصناعية العراقية، مجلة اقتصاديات الأعمال للبحوث التطبيقية، المجلد 02، العدد 01، الصفحات 405-424، 2022.

24. شافية جاب الله، فعالية نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 14، العدد 01، الصفحات 169-194، 2010
25. صافية بن عامر، واقع تطبيق الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 07، العدد 01، الصفحات 35-49، 2021
26. صباح هاشم جابر، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معهد هيئة التعليم التقني، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 01، الصفحات 81-92، 2013
27. صليحة بوسليمان، تقييم المصادر المختلفة للقيام بمهام المراجعة الداخلية، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد 01، العدد 09، الصفحات 497-512، 2020
28. عبد الحق بوقفة وزكرياء دمدوم ووليد مرغني، أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية - دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 06، العدد 01، الصفحات 27-38، 2020
29. عبد الرحمان العايب، دور التدقيق الداخلي في الممارسات السليمة لحكومة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 16، العدد 16، الصفحات 46-67، 2016
30. عبد الشكور عبد الرحمان الفراء، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية، مجلة جامعة الأزهر بغزة، المجلد 14، العدد 02، الصفحات 249-280، 2012
31. عبد القادر قادري، قياس المخزون وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في ظل أزمة كورونا - اعتبارات خاصة بالشركات المنتجة للقاح كوفيد-19، مجلة تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المجلد 02، العدد 01، الصفحات 91-106، 2020
32. عبير الخالد الحر، محمد سليم العيسى، أثر استخدام التكلفة المستهدفة على قرارات التسعير بالتطبيق على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 11، العدد 01، الصفحات 141-162، 2021
33. عفاف خشعي وعبد القادر الشيخ، مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف: دراسة حالة مؤسسة بيسكوم فروي - بسكرة، مجلة الحوكمة المسؤولة الاجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 02، الصفحات 15-31، 2021
34. عمار شلابي، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 04، العدد 01، الصفحات 41-59، 2019
35. غزيباوي علي، نظام المعلومات وأثره على تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة معارف، المجلد 07، العدد 13، الصفحات 267-280، 2012
36. غسان داوود اللامي، حيد محمد عبد الصاحب، دراسة تحليلية لواقع عملية تخطيط الطاقة الانتاجية في معمل سمنت كربلاء، مجلة الدراسات الادارية، المجلد 01، العدد 03، الصفحات 15-15، 2007
37. فاتح دبله، الأسس الفكرية والابستمولوجية لمنهجية البحث العلمي في علوم التسيير، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 23، الصفحات 335-351، 2011
38. فتيحة مختاري ومراد مسعود سعداوي ومبارك بن زاير، دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات، حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، المجلد 06، العدد 01 الصفحات 1-16، 2019

39. فليح زامل وهادي عواد، قياس جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة العراقية، مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الانسانية، المجلد 01، العدد 01، الصفحات 91-102، 2020
40. كريم قوية، أثر تطور مهنة المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات، مجلة معارف، المجلد 12، العدد 22، الصفحات 129-142، 2017
41. كريمة علي الجوهر وناظم حسن رشيد، معايير واجراءات مقترحة لمراجعة التكاليف، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 04، الصفحات 149-169، 2006
42. لطفي بوناب ومحمد بوناب، أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الانتاج في شركة الاسمنت SCHS حجار السود- سكيكدة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، الصفحات 1803-1817، 2022
43. لويزة بجاز وحورية عجيلة وصفية مصطفى، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 01، العدد 02، الصفحات 22-34، 2019
44. ليلي جار الله خليل، أسامة علي هادي العلي، دور تكنولوجيا المعلومات في التدقيق التسويقي - دراسة استطلاعية لآراء عينة من موظفي معمل ألبن الموصل / محافظة نينوي، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 57، الصفحات 100-117، 2022
45. ليلي مصباح، تأثير تطبيق تدقيق البيئة التسويقية على الأداء التسويقي للمؤسسة : دراسة ميدانية لمتعاملي سوق خدمة الهاتف النقال في الجزائر، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 17، العدد 04، الصفحات 633-648، 2017
46. مجيد نبو، احمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد اقرارات التسعير في المؤسسات الخدمية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 05، الصفحات 461-487، 2019
47. محاد عريوة، اشكالية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام (SBSC) في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المتدام: دراسة عينة من المجالس الشعبية البلدية بالجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 09-، العدد 15، الصفحات 143-164، 2016
48. محمد الأمين بن قسمية، مختار راجحي، نحو تدقيق تسويقي فعال في المؤسسة الاقتصادية. مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 01، العدد 01، الصفحات 199-209، 2010
49. محمد الخطيب نمر وهواري سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 02، العدد 02، الصفحات 71-89، 2013
50. محمد الصالح فروم، دور الآليات الداخلية للرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 03، العدد 01، الصفحات 249-268، 2019
51. محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الادارية، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 18، العدد 13، الصفحات 167-277، 2018
52. محمد العربي عويقات وابراهيم دوار، متطلبات استخدام أسلوب المعاينة الاحصائية وفقا للمعيار الدولي والجزائري رقم 530، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 04، الصفحات 339-357، 2020
53. محمد أنيس كليبات، عمر بنية، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وأثرها على فاعلية المراجعة في الجزائر، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 01، العدد 40، الصفحات 11-40، 2016

54. محمد بن جاب الله، محاسبة المسؤولية كأداة للتنسيق بين أهداف مراكز المسؤولية في المؤسسة، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، الصفحات 249-264، 2014
55. محمد سيد، ابراهيم شيخ التهامي، التدقيق التسويقي ودوره في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد 16، العدد 01، الصفحات 240-264، 2021
56. محمد عبد الماجد بوركايب، متطلبات تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية على ضوء المعايير الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01، العدد 12، الصفحات 261-284، 2015
57. محمد نجيب دبابش وعبد العالي شحتاني، ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 12، العدد 03، الصفحات 111-130، 2018
58. محمد هادي، استخدام بطاقة الاداء المتوازن BSC في تحليل وتقييم الاداء التسويقي، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 06، العدد 02، الصفحات 127-148، 2021
59. مروة مويسي، دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية، حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01 الصفحات 368-369، 2018
60. مليكة سليمان، تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وأثرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 05، العدد 08، الصفحات 70-90، 2017
61. ناصر طالب شريف، استخدام محاسبة المسؤولية في تقييم أداء الشركات (قطاع الفنادق والسياحة) المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 10، العدد 21، الصفحات 363-384، 2018
62. نجلة جعفر جبار، دور التحليل المالي لقائمة كشف التدفق النقدي في تقييم الأداء المالي دراسة تطبيقية في شركة غاز الجنوب- البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 15، العدد 57، الصفحات 181-201، 2020
63. نعيم لونيس وعادل رويحة، استخدام المراجعة التحليلية في التدقيق (دراسة ميدانية في الجزائر)، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 09، العدد 01، الصفحات 169-188، 2021
64. نوال بناي وغنية زايدي، دور الاستمولوجيا في حل مشكلة الاستمولوجيا، مجلة الحكمة للدراسات الفلسفية، المجلد 10، العدد 01، الصفحات 496-525، 2022
65. نور الدين أحمد قايد والحام بروب، استخدام الموازنة التقديرية للمبيعات كأسلوب فعال لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات داخل المؤسسة- دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB فرع GENERAM CABL، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 12، العدد 20، الصفحات 305-326، 2015
66. يزيد تفرات، بشير بن عيشي، محاسبة المسؤولية كأسلوب حديث في المحاسبة الادارية لغرض تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة رماح للبحوث والدراسات، المجلد 16، العدد 19، الصفحات 363-394، 2016
67. اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، الصفحات 282-294، 2017

IV. ملتقيات، حوليات ومحاضرات

1. أمال زواي، المراجعة المالية والمحاسبية، محاضرات وتطبيقات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر 3، 2022
2. حبيبة بن زغدة، المحاسبة التحليلية، مطبوعة مقدمة الى طلبة السنة ثانية ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير : جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2020.
3. سناء جبيرات وأحلام خان، نحو استخدام بطاقة الأداء المتوازن (IT Scorecard) في حوكمة نظم المعلومات، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، مخبر مالية بنوك وإدارة الاعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07/05/2012
4. فاتح دبله، النماذج الاستمولوجية للبحث العلمي في علوم التسيير: حتمية الاختيار وتبرير الشرعية، ملخص ملتقى وطني حول: من دراسة المنهج الى المرحلة العملية. مخبر العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2017
5. فاتح دبله، تحديد الموقف الاستمولوجي والمنهجي للباحث في علوم التسيير، كيف ولماذا؟ اشكالية العلوم الاجتماعية في الجزائر واقع وآفاق، الملتقى الوطني الأول حول: إشكالية العلوم الاجتماعية في الجزائر واقع و آفاق، كلية العلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 07-08/03/2012
6. معهد المراجعين الداخليين IIA، حوليات عن: المعايير الدولية للممارسات المهنية للمراجعة الداخلية مترجمة، المترجمون: فريق عمل من مجلس حكام جمعية المراجعين الداخليين في لبنان، صدرت في 01/01/2017

V. قوانين ومراسيم:

1. المرسوم التنفيذي رقم 70-402 مؤرخ في 25/12/2007، المتعلق بتحديد أسعار سميد القمح الصلب عند الإنتاج وفي مختلف مراحل انتاجه وتوزيعه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، الصادرة في 23 ديسمبر 2007.
2. القرار المؤرخ في 26 / 07 / 2008، المتضمن لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009
3. القانون رقم 10-01 مؤرخ في 29/06/2010، يتعلق بتعديل مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 جويلية 2010
4. المقرر رقم 15 المؤرخ في 15/10/2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300، 500، 510، 700)، المجلس الوطني للمحاسبة.
5. المقرر رقم 77 مؤرخ في 24/09/2018، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230، 540، 530، 501)، المجلس الوطني للمحاسبة.
6. المرسوم التنفيذي رقم 20-242 مؤرخ في 31/08/2020، المتعلق بتعديل واتمام المرسوم التنفيذي رقم 07-402 الذي يحدد اسعار القمح الصلب عند الانتاج في مختلف مراحل توزيعه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 52، الصادرة في 02 سبتمبر 2020

VI. المواقع الالكترونية

1. علاء أبو نبعة، أبرز الفروقات بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية، مقال منشور في 2020، تاريخ الاسترداد 2022/07/15 من www.linkedin.com

2. علاء أبو نبعة، تقييم الضوابط الرقابية، مقال منشور في 2020، تاريخ الاسترداد 2022 /07/15، من LinkedIn: www.linkedin.com

3. وكالة الأنباء الجزائرية، تسعير تكلفة الكهرباء في الجزائر، مقال منشور في 2021/02/18، تاريخ الاسترداد 2023/03، من www.aps.dz

ثانيا. قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

I. Books:

1. Atrill peter & McLaney Eddie, Management Accounting for decision makers, (éd. Eighth edition), London: Pearson Education, 2015
1. Désiré-luiciani Marie Noelle & Others, Le grand livre du controle de gestion, Paris: editions-eyrolles, 2013
2. Dimitris N CHorafas, Implementing and Auditing the Internal Control System, London: Palgrave Macmillan, 2001
3. Grandguillot Béatrice & Grandguillot Francis, L'essentiel du Contrôle de Gesstion, France: Gualino, 2015
4. H. Doxey Christine, Internal Controls Toolkis, USA: John Wiley & Sons- Inc, 2019
5. Hightower Rose, Internal Controls Policies and Procedures, USA: John Wiley & Sons- Inc, 2009
6. Institut français de l'audit et controle interne, les outils de l'audit interne 40 fiches pour conduire une mission d'audit, paris: Groupe Eyrolles, 2013
7. Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan, Cost Audit Handbook, (éd. 3erd edition), Pakistan: Research Department Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan, 2008
8. Jitendra Sonar & Khandelwal, Management And Cost Accounting, India: SBPD Publications, 2020
9. khoutra Thierry, comptabilité de gestion, Paris: Ellipses, 1996
10. Manmohan Prasad, Principles of Management Accounting, (éd. First edition), Delhi: Motilal Banarsidass, 1990
11. Monin Martine & Others, Gestion & Organisation, (éd. 2eme édition), Paris: Editions Bréal, 2003
12. Ralph Smith, Business Process Management and the Balanced Scorecard, Hoboken- New Jersey: John Wiley & Sons- Inc, 2007
13. Renard Jacques, Comprendre et mettre en oeuvre le controle interne, paris: Groupe EYROLLES, 2012
14. Renard Jacques, Théorie et pratique de l'audit interne, Paris. edition-eyrolles, 2016
15. The institute of company secretaries of india, Cost and Management Accounting, New Delhi: The institute of company secretaries of india, 2017
16. The Institute Of Company secretaries of india, Fundamentals of Accounting and Auditing, New Delhi: AArushi Graphics- Prashant Vihar- New Delhi, 2014
17. Thukaram Rao, Management Accounting, (éd. First Edition), New age international Pvt Ltd: New Delhi, 2003
18. Weetman Paouline, Financial and management accounting in introduction, (éd. Eighth edition), London: Pearson, 2019

II. Theses :

19. Djellal Aneur Nezha, **Le role de la fonction audit interne dans la prise de decition : cas du Groupe ERCO**, Mémoire de magister, Faculté des Scéences Economique des Sciences de gestion et des Sciences Comerciales: Universté D'oron Es-senia, Oran, 2007
20. Zergoune Mohammed, **La pratique et la mise en place de l'audit interne dans le contexte algérien**, Mémoire de Magister, Faculté des sciences économiques des sciences de gestion et des sciences commerciales: University D'oran, Oran,2014
21. Ziani Abdelhak, **Le rolz de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise- cas Entreprises Algériennes**, *These de doctorat*, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion: Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, Tlemcen, 2014

III. Scientific Journals:

1. Achim Andra & Chis Anca, **Financial Accounting Quality and it's defining characteristics**, *SEA-Practical Application of Science*, V 03, IS 05, Pages 93-98, 2014
2. Ahmed Gaid Noureddi, Helaili Islam, **The contribution of the ERP system to the activation of the accounting information system in the economic institution**, *Ramah for research and studies*, IS 50, Pages 397-416, 2020
3. AL-Bachtawi Suliman Hussein & AL-Husbn Atallah, **Determinants of Auditing electronique Accounting Informayion System- A case study in the Jordanin commercial Banks**, *European Scientific Jornal*, V 9, IS 10, Pages 72-92, 2013
4. Al-Hattami Hammoud Mohamed & kabra Jawahar & Lokhande Murlidhar, **Reducing costs in manufacturing firms by using arget costing technique**, *International Journal of Business Excellence*, V22, IS1, Pages 69-82, 2020.
5. Baharudin Norhafiza & Jusoh Ruzita, **Target Cost Management (TCM)- a case study of an automotive company**, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, IS 172, Pages 525-532,2015.
6. Benyounes Sihem, **Le Système D'information Comptable Un Véritable Outil De Gestion De La Performance**, *Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale*, V 8, IS 15, Pages 107-138, 2013
7. Bouchouva Markéta, **Mangement Accounting ana Agency Theory**, *Procedia Economics and Finance*, IS 25, Pages 5-13, 2015
8. Celayir Duyigu, **Target Costing as a Strategic Cost Management Tool and a Survey on Its Implementation in the Turkish Furniture Industry**, *Journal of Business Resarch-turk*, V12 , IS 2, Pages 1308-1321,2020.
9. duçi Ejona, **The Relationship between Management Accounting- Strategic Management Accounting and Strategic Cost Management**, *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, Pages 376-389, 2021
1. Firmin Peter, **La comptabilité: système d'informations pour la gestion**, *Management International Review*, Pages 56-61, 2016
10. Friederike Wall & Dorothea Greiling, **Accounting information for managerial decision-making in shareholder management versus stakeholder management**, *Manag Sci*, Pages 92-135, 2011
11. Gonçalves Tiago, Gaio Cristina & Silva Mariana, **Target costing and innovation-exploratory configurations Acomparison of fsOCA and multivariate regression and variable cluster analysis**, *Journal of Business Research*, V 89, Pages 1-7,2018.

12. Herath Siriyama Kanthi & Albarqi Norah, **Financial Reporting Quality: A Literature Review**, *International Journal of Business Management and Commerce*, V 02, IS 02, Pages 1-14, 2017
13. Kaplan Robert & Norton David, **Linking the Balanced Scorecard to strategy**, *California Management Review*, V 39, IS 01, Pages 53-79, 1996
14. Mojgan Safa, **Examining the Role of Responsibility Accounting in organizational Structure**, *American Academic & Scholarly Research Journal*, V 04, IS 05, Pages 1-6, 2012
15. Ritika & Minaxi Rani, **The role of responsibility accounting in organisation stucture**, *International Journal of Science, Technology & Management*, V 04, IS 01, Pages 185-190, 2015
16. Souissi Mohsen & Ito Kazunoti, **Integrating Target Costing and the Balanced Scorecard**, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, V15 , IS 6, Pages 57-62, 2004.
17. Waweru Nelson Maina, The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Problems and Perspectives in Management*, V 08, IS 03, Pages 165-182, 2010
18. Zaman Monir, **The Impact Of Activity Based Costing On Firm Performance: The Australian Experience**, *International Review of Business Research Papers*, 200-208, 2009

IV. Présentations

1. Tripathi Ravindra, **Présentation on Auditing**, Humanities and Social Sciences, Institut national de technologie Motilal Nehru.

V. Websites

1. COSO, (2013), **Interna Control - Integrated Framework**, Consulté le 09/26/2022, Récupéré sur Committee of Sponsoring Organizations of th teadway commission: www.coso.org
2. Consortium for Advanced Management International CAM-I, (2022), **CAM-I**, Visited on 26/09/ 2022, sur Who is CAM-I: www.cam-i.org
3. Institute of management accounting, (2008), **Definition of Management Accounting**, Visited on 08/ 12/ 2022, sur Institute of management accounting: www.imanet.org
4. L'institut français de l'audit et du contrôle internes IFACI, (2013), **Les métiers de l'audit et du contrôle internes**, Visited on 26/03/2022, Récupéré sur L'institut français de l'audit et du contrôle internes: www.ifaci.com
5. Tamplin True, (2021), **Cost Audit**, Visited on 09/07/2022 Récupéré sur financestrategists.com
6. The Institute of Internal Auditors, (2017), **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**, Visited on 15/09/2022 , Récupéré sur The Institute of Internal Auditors: www.theiia.org
7. The Institute of Internal Auditors, (2017), **Performance Standards**, Visited on 15/09/2022 , Récupéré sur The Institute of Internal Auditors: www.theiia.org
8. The Institute of Internal Auditors, (2017), **Recommended Guidance**, visited on 17/09/2022, Récupéré sur The Institute of Internal Auditors: www.theiia.org

- 9 . The institute of Internal Auditors, ***About Internal Audit***, Visited on 02/07/2022, sur <https://www.theiia.org>
10. Tamplin True, (2021), **Definition-Features- and Importance of Management Accounting**, Visited on 08 14, 2022, sur Finance Strategists: www.financestrategists.com

الملاحق



الرقم: 300 / ر، ج، ع، خ / 2021

إلى السيد المحترم/ مدير مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
-ولاية بسكرة -

ملحق رقم (01)

الموضوع: طلب ترخيص للقيام بدراسة ميدانية

تحية طيبة و بعد،

في إطار التعاون العلمي بين الجامعة والمؤسسات الوطنية الاقتصادية و الخدمية، يسعدنا أن نطلب منكم تقديم
التسهيلات و المساعدات الممكنة للطالب (ة):

الاسم و اللقب: ملاك قرون

المسجلة: السنة الثانية دكتوراه

كلية: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق

بغرض القيام بدراسة ميدانية لاستكمال أطروحة الدكتوراه المعنونة ب:

"مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة-"

ولكم مني سيدي فائق عبارات الاحترام و التقدير

بسكرة في : 09- 02 - 2022

نائب مدير الجامعة المكلف بالتنشيط و الاتصال
والعلاقات الخارجية و التعاون و التظاهرات العلمية

أ.د/ محمودة دبابيش





المطاحن الكبرى للجنوب

Les Grands Moulins du Sud

PROCES-VERBAL D'INSTALLATION DE COMMISSIONS AD-HOC D'INVENTAIRE AU 31 Décembre 2021.

COMPOSITION :

ملحق رقم (02)

I- MINOTERIE - SEMOULERIE :

1^{ère} commission :

- a) Matières premières (blé tendre et dur) dans les silos et hangars.
- b) Produits finis dans les silos (farine, semoule et issues de meuneries).

2^{ème} commission :

- a) Produits finis conditionnés.
- b) Emballages, autres matières et fournitures.

3^{ème} commission :

Magasin des pièces de rechange.

II-COUSCOUSSERIE :

- a) Matières premières
- b) Déchets de production
- c) Produits finis (dans les silos) et conditionnés.
- d) Emballages et pièces de rechange.

Siège social : Zone d'activité Oumache
BP 64 OUMACHE - BISKRA - ALGERIE
Tél : 033 70 81 38/99/50 - Fax : 033 70 81 61 /51
e-mail: gmsudoumache@yahoo.fr

S.R.A au Capital de : 300.000.000 DA
NIS : 0999 0702 00126 38 - R.C. : 99/B/0342139
I.R. : 0999 0702 00126 38 - Art. Imp : 07020360101

Bureau de liaison :
10, Rue Mohamed Tahar Serf
(Ex-Panorama) Hydra 16000
Tél/Fax : 021 60 23 63 Fax : 021 60 23 63
gms@msn.com

ملحق رقم (03)

LABORATOIRE ET MOBILIER DU BUREAU :

Matières premières

- ✓ [Redacted]
- ✓ [Redacted]

II- PARC AUTO :

- ✓ [Redacted]
- ✓ [Redacted]

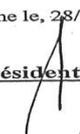
III- CAISSE :

- ✓ [Redacted]
- ✓ [Redacted]

L'opération commencera le, 30 Décembre 2021 à 08^H : 00 et doit être clôturée le, 31 Décembre 2021 A 12H00 au plus tard.

Monsieur [Redacted] tenu d'encadrer les commissions, et veiller à l'application de cette décision.

Oumache le, 28/12/2021

Le Président 



LE DIRECTEUR DE
L'ADMINISTRATION GENERALE


BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecarts d'acquisition-goodwill positif ou négatif	R1S1L1			
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	R1S3L1	74 715 080,00	0,00	74 715 080,00
Bâtiments	R1S3L2	427 467 260,74	167 643 198,35	259 824 062,38
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	755 729 181,02	709 334 637,82	46 394 543,21
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	R1S4L1	137 575 129,94	9 575 129,94	128 000 000,00
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L4	342 609 683,88	8 868 800,00	333 740 883,88
Impôts différés actif	R1S5L5	380 402,58	0,00	380 402,58
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 738 476 738,16	895 421 766,10	843 054 972,06
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		28 746 923,75	0,00	28 746 923,75
Créances et emplois assimilés				
Clients		122 592 232,32	36 579 896,00	86 012 336,32
Autres débiteurs	R2S2L2	11 169 190,09	0,00	11 169 190,09
Impôts et assimilés	R2S2L3	167 318 841,45	0,00	167 318 841,45
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	R2S3L2	13 709 366,77	0,00	13 709 366,77
TOTAL ACTIF COURANT		343 536 554,38	36 579 896,00	306 956 658,38
TOTAL GENERAL ACTIF		2 082 013 292,54	932 001 662,10	1 150 011 630,43

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2016
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		300 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-67 013 139,86
Autres capitaux propres - Report à nouveau		167 918 451,51
Comptes de liaison	R1L10	231 036 259,78
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		631 941 571,43
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	R2L01	167 160 713,82
Impôts (différés et provisionnés)	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		168 769 397,02
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	326 904 701,53
Impôts	R3L02	2 690 468,88
Autres dettes	R3L03	19 705 491,57
Trésorerie passif		
TOTAL III		349 300 661,98
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 150 011 630,43

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2016
Ventes et produits annexes		871 576 974,85
Variation stocks produits finis et en cours		20 001 905,57
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		891 578 880,42
Achats consommés		-749 998 770,05
Services extérieurs et autres consommations		-59 545 925,06
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-809 544 695,10
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		82 034 185,31
Charges de personnel		-70 757 348,91
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 276 023,74
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		7 000 812,66
Autres produits opérationnels		157 588,59
Autres charges opérationnelles		-6 247 026,24
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-113 674 459,82
Reprise sur pertes de valeur et provisions		60 489 529,47
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-52 273 555,34
Produits financiers		
Charges financières		-14 739 584,53
VI-RESULTAT FINANCIER		-14 739 584,53
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-67 013 139,86
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		952 225 998,48
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 019 239 138,34
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-67 013 139,86
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-67 013 139,86

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

LIBELLE	NOTE	2016
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients		705 149 243,85
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-656 108 298,14
Intérêts et autres frais financiers payés		-5 944 295,38
Impôts sur les résultats payés		
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		43 096 650,33
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		9 410,39
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		43 106 060,72
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décassements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-11 243 806,41
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décassements sur acquisitions d'immobilisations financières		-29 773 778,36
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)		-41 017 584,77
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		
Encaissements provenant d'emprunts		126 704 098,92
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-132 391 160,76
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-5 687 061,83
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-3 598 585,88
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		14 566 079,30
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		10 967 493,41
Variation de la trésorerie de la période		-3 598 585,88
Rapprochement avec le résultat comptable		50 011 926,01

Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA

الملحق رقم 08

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

PERIODE DU:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	R1S1L1			
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments	R1S3L1	74 715 080,00	0,00	74 715 080,00
Autres immobilisations corporelles	R1S3L2	427 467 260,74	178 858 719,95	248 608 540,78
Immobilisations en concession	R1S3L3	765 100 099,28	715 745 386,63	49 354 712,65
Immobilisations encours				
Immobilisations financières	R1S4L1	137 575 129,94	9 575 129,94	128 000 000,00
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L4	363 726 915,66	8 868 800,00	354 858 115,66
Impôts différés actif	R1S5L5	380 402,58	0,00	380 402,58
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 768 964 888,20	913 048 036,52	855 916 851,68
ACTIF COURANT				
Stocks et encours				
Créances et emplois assimilés				
Clients		55 306 916,47	0,00	55 306 916,47
Autres débiteurs		129 668 909,76	36 579 896,00	93 089 013,76
Impôts et assimilés	R2S2L2	14 703 295,24	0,00	14 703 295,24
Autres créances et emplois assimilés	R2S2L3	188 918 291,87	0,00	188 918 291,87
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	R2S3L2	5 485 211,55	0,00	5 485 211,55
TOTAL ACTIF COURANT		394 082 624,90	36 579 896,00	357 502 728,90
TOTAL GENERAL ACTIF		2 163 047 513,10	949 627 932,52	1 213 419 580,58

5-100

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2017
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		
Capital non appelé		300 000 000,00
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		23 591 699,26
Autres capitaux propres - Report à nouveau		100 905 311,65
Comptes de liaison	R1L10	238 149 376,74
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		662 646 387,65
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	R2L01	192 868 561,90
Impôts (différés et provisionnés)	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		194 477 245,10
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	293 924 650,50
Impôts	R3L02	2 517 548,68
Autres dettes	R3L03	20 095 960,89
Trésorerie passif		39 757 787,77
TOTAL III		356 295 947,83
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 213 419 580,58

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2017
Ventes et produits annexes		845 357 335,93
Variation stocks produits finis et en cours		19 824 033,37
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		865 181 369,30
Achats consommés		-726 691 945,31
Services extérieurs et autres consommations		-28 091 621,05
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-754 783 766,36
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		110 397 602,94
Charges de personnel		-64 785 834,06
Impôts, taxes et versements assimilés		-3 702 682,25
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		41 909 086,63
Autres produits opérationnels		16 390 736,26
Autres charges opérationnelles		51 035,31
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-115 359 197,48
Reprise sur pertes de valeur et provisions		97 293 139,64
V- RESULTAT OPERATIONNEL		40 284 800,36
Produits financiers		
Charges financières		-16 693 101,10
VI-RESULTAT FINANCIER		-16 693 101,10
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		23 591 699,26
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		978 865 245,19
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-955 273 545,93
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		23 591 699,26
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		23 591 699,26

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

LIBELLE	NOTE	2017
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients		852 496 708,50
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-904 080 318,92
Intérêts et autres frais financiers payés		-9 116 321,77
Impôts sur les résultats payés		
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		60 699 932,19
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		15 283 700,84
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-45 416 231,35
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-7 033 493,73
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-23 140 031,78
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		3 222 800,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-26 950 725,51
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		
Encaissements provenant d'emprunts		61 936 167,68
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-37 551 153,80
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		24 385 013,88
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-47 981 942,98
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		13 709 366,77
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		-34 272 576,22
Variation de la trésorerie de la période		-47 981 942,98
Rapprochement avec le résultat comptable		-71 573 642,25

Minoterie Semoulerie

ملحق رقم 12

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18
PERIODE DU:01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	R1S3L1	74 715 080,00		74 715 080,00
Bâtiments	R1S3L2	427 659 260,74	190 077 441,55	237 581 819,18
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	768 071 987,22	722 100 996,89	45 970 990,33
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	R1S4L1	137 575 129,94	9 575 129,94	128 000 000,00
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L4	360 091 956,42	8 868 800,00	351 223 156,42
Impôts différés actif	R1S5L5	380 402,58	0,00	380 402,58
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 768 493 816,89	930 622 368,38	837 871 448,51
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		30 314 781,91		30 314 781,91
Créances et emplois assimilés				
Clients		136 560 618,51	30 557 600,00	106 003 018,51
Autres débiteurs	R2S2L2	15 034 031,39		15 034 031,39
Impôts et assimilés	R2S2L3	229 769 033,57		229 769 033,57
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	R2S3L2	3 593 154,16		3 593 154,16
TOTAL ACTIF COURANT		415 271 619,54	30 557 600,00	384 714 019,54
TOTAL GENERAL ACTIF		2 183 765 436,43	961 179 968,38	1 222 585 468,06

Minoterie Semoulerie

ملحق رقم 13

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18
PERIODE DU:01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2018
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		300 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		23 941 442,11
Autres capitaux propres - Report à nouveau		124 497 010,91
Comptes de liaison	R1L10	269 511 368,68
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		717 949 821,70
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	R2L01	169 398 446,58
Impôts (différés et provisionnés)	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	R2L04	2 889 011,08
TOTAL II		173 896 140,86
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	268 126 124,26
Impôts	R3L02	1 957 910,61
Autres dettes	R3L03	29 489 231,60
Trésorerie passif	R3L04	31 166 239,02
TOTAL III		330 739 505,50
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 222 585 468,06

Minoterie Semoulerie**ملحق رقم 14**ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18
PERIODE DU:01/01/18 AU 31/12/18**COMPTE DE RESULTAT/NATURE**

LIBELLE	NOTE	2018
Ventes et produits annexes		884 055 293,54
Variation stocks produits finis et en cours		46 527 777,71
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		930 583 071,25
Achats consommés		-769 804 008,86
Services extérieurs et autres consommations		-32 531 891,69
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-802 335 900,54
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		128 247 170,70
Charges de personnel		-68 150 234,51
Impôts, taxes et versements assimilés		-3 344 791,04
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		56 752 145,15
Autres produits opérationnels		162 154,94
Autres charges opérationnelles		-1 237 542,55
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-112 257 561,20
Reprise sur pertes de valeur et provisions		97 777 287,06
V- RESULTAT OPERATIONNEL		41 196 483,41
Produits financiers		
Charges financières		-17 255 041,30
VI-RESULTAT FINANCIER		-17 255 041,30
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		23 941 442,11
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 028 522 513,26
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 004 581 071,14
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		23 941 442,11
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		23 941 442,11

ملحق رقم 15

Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

ERCICE: 01/01/18 AU 31/12/18

CDE DU: 01/01/18 AU 31/12/18

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

LIBELLE	NOTE	2018
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients		876 888 267,90
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-875 067 778,53
Intérêts et autres frais financiers payés		-10 999 663,10
Impôts sur les résultats payés		-8 000,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-9 187 173,73
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		-1 203 172,96
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-10 390 346,69
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-1 424 947,13
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-4 441 327,22
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		8 000 000,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		2 133 725,65
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		
Encaissements provenant d'emprunts		193 605 200,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-178 649 087,61
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		14 956 112,39
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		6 699 491,35
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		-34 272 576,22
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		-27 573 084,86
Variation de la trésorerie de la période		6 699 491,35
Rapprochement avec le résultat comptable		-17 241 950,76

Minoterie Semoulerie

ملحق رقم 16

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903EXERCICE: 01/01/19 AU 31/12/19
PERIODE DU: 01/01/19 AU 31/12/19**BILAN (ACTIF)**

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	R1S3L1	74 715 080,00	0,00	74 715 080,00
Bâtiments	R1S3L2	427 659 260,74	201 331 363,15	226 327 897,58
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	768 592 229,23	728 644 263,11	39 947 966,12
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours	R1S4L1	137 575 129,94	9 575 129,94	128 000 000,00
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L4	360 160 078,07	8 868 800,00	351 291 278,07
Impôts différés actif	R1S5L5	380 402,58	0,00	380 402,58
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 769 082 180,56	948 419 556,20	820 662 624,36
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	R2S1L1	36 538 795,69	0,00	36 538 795,69
Créances et emplois assimilés				
Clients	R2S2L1	147 403 780,64	30 557 600,00	116 846 180,64
Autres débiteurs	R2S2L2	15 615 447,46	0,00	15 615 447,46
Impôts et assimilés	R2S2L3	235 439 540,44	0,00	235 439 540,44
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	R2S3L2	18 848 717,06	0,00	18 848 717,06
TOTAL ACTIF COURANT		453 846 281,28	30 557 600,00	423 288 681,28
TOTAL GENERAL ACTIF		2 222 928 461,84	978 977 156,20	1 243 951 305,64

Minoterie Semoulerie

ملحق رقم 17

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903EXERCICE: 01/01/19 AU 31/12/19
PERIODE DU: 01/01/19 AU 31/12/19**BILAN (PASSIF)**

LIBELLE	NOTE	2019
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	R1L01	300 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	R1L06	13 785 754,67
Autres capitaux propres - Report à nouveau	R1L07	148 438 453,02
Comptes de liaison	R1L10	268 365 908,22
Part de la société consolidante (1) Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		730 590 115,92
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	R2L01	143 033 787,94
Impôts (différés et provisionnés)	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	R2L04	2 689 948,11
TOTAL II		147 332 419,25
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	273 869 936,18
Impôts	R3L02	4 269 100,90
Autres dettes	R3L03	33 018 319,58
Trésorerie passif	R3L04	54 871 413,82
TOTAL III		366 028 770,47
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 243 951 305,64

Minoterie Semoulerie

ملحق رقم 18

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903EXERCICE: 01/01/19 AU 31/12/19
PERIODE DU: 01/01/19 AU 31/12/19**COMPTE DE RESULTAT/NATURE**

LIBELLE	NOTE	2019
Ventes et produits annexes	R1L01	776 288 962,30
Variation stocks produits finis et en cours	R1L02	21 703 953,27
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		797 992 915,57
Achats consommés	R2L01	-667 050 155,56
Services extérieurs et autres consommations	R2L02	-21 980 696,87
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-689 030 852,43
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	VALAJ	108 962 063,14
Charges de personnel	R3L01	-60 925 345,89
Impôts, taxes et versements assimilés	R3L02	-3 638 299,78
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		44 398 417,46
Autres produits opérationnels	R4L01	4 428 185,02
Autres charges opérationnelles	R4L02	-384 051,42
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	R4L03	-113 653 180,56
Reprise sur pertes de valeur et provisions	R4L04	95 684 987,52
V- RESULTAT OPERATIONNEL		30 474 358,02
Produits financiers		
Charges financières	R5L02	-16 672 603,35
VI-RESULTAT FINANCIER		-16 672 603,35
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		13 801 754,67
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	R6L01	-16 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		898 106 088,11
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-884 320 333,44
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		13 785 754,67
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		13 785 754,67

ملحق رقم 19

Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE: 01/01/19 AU 31/12/19
ERIODE DU: 01/01/19 AU 31/12/19

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

LIBELLE	NOTE	2019
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients		776 725 027,48
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-751 330 817,54
Intérêts et autres frais financiers payés		-14 358 390,87
Impôts sur les résultats payés		-8 000,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		11 027 819,07
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		3 509 330,70
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		14 537 149,78
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-2 031 200,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-117 432,18
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)		-2 148 632,18
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		
Encaissements provenant d'emprunts		176 052 295,54
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-197 271 044,66
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-21 218 749,13
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-8 830 231,54
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		-27 573 084,86
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		-36 022 696,77
Rapprochement avec le résultat comptable		-22 615 986,21

ملحق رقم 20

Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20
PERIODE DU:01/01/20 AU 31/12/20

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	R1S3L1	74 715 080,00		74 715 080,00
Bâtiments	R1S3L2	427 659 260,74	212 585 284,75	215 073 975,98
Autres immobilisations corporelles	R1S3L3	765 168 728,74	728 388 493,14	36 780 235,60
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	R1S4L1	137 575 129,94	9 575 129,94	128 000 000,00
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	R1S5L4	361 064 342,07	8 868 800,00	352 195 542,07
Impôts différés actif	R1S5L5	380 402,58		380 402,58
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 766 562 944,07	959 417 707,83	807 145 236,24
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	R2S1L1	39 961 801,55		39 961 801,55
Créances et emplois assimilés				
Clients	R2S2L1	125 277 489,03	30 557 600,00	94 719 889,03
Autres débiteurs	R2S2L2	16 391 278,98		16 391 278,98
Impôts et assimilés	R2S2L3	212 008 076,44		212 008 076,44
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	R2S3L2	3 228 123,84		3 228 123,84
TOTAL ACTIF COURANT		396 866 769,84	30 557 600,00	366 309 169,84
TOTAL GENERAL ACTIF		2 163 429 713,91	989 975 307,83	1 173 454 406,08

ملحق رقم 21

Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE: 01/01/20 AU 31/12/20
PERIODE DU: 01/01/20 AU 31/12/20

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	R1L01	300 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	R1L06	-34 404 042,58
Autres capitaux propres - Report à nouveau	R1L07	162 224 207,70
Comptes de liaison	R1L10	264 940 427,62
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		692 760 592,74
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	R2L01	116 734 072,53
Impôts (différés et provisionnés)	R2L02	1 608 683,20
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	R2L04	2 662 233,18
TOTAL II		121 004 988,91
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	R3L01	297 008 743,89
Impôts	R3L02	5 419 446,90
Autres dettes	R3L03	23 244 222,97
Trésorerie passif	R3L04	34 016 410,67
TOTAL III		359 688 824,42
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 173 454 406,08

ملحق رقم 22

Minoterie Semoulerie

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903

EXERCICE: 01/01/20 AU 01/01/20
PERIODE DU: 01/01/20 AU 01/01/20

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2020
Ventes et produits annexes	R1L01	752 473 883,22
Variation stocks produits finis et en cours	R1L02	41 765 041,85
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		794 238 925,07
Achats consommés	R2L01	-678 528 318,05
Services extérieurs et autres consommations	R2L02	-23 775 418,81
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-702 303 736,86
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	VALAJ	91 935 188,22
Charges de personnel	R3L01	-66 106 311,09
Impôts, taxes et versements assimilés	R3L02	-5 350 040,10
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		20 478 837,03
Autres produits opérationnels	R4L01	410 291,82
Autres charges opérationnelles	R4L02	-2 093,29
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	R4L03	-112 324 303,71
Reprise sur pertes de valeur et provisions	R4L04	94 362 892,66
V- RESULTAT OPERATIONNEL		2 925 624,51
Produits financiers		
Charges financières	R5L02	-37 321 667,09
VI-RESULTAT FINANCIER		-37 321 667,09
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-34 396 042,58
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	R6L01	-8 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		889 012 109,53
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-923 416 152,13
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-34 404 042,58
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-34 404 042,58

ملحق رقم 23

Minoterie SemoulerieZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA
N° D'IDENTIFICATION:099907024213903EXERCICE: 01/01/20 AU 31/12/20
PERIODE DU: 01/01/20 AU 31/12/20**TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE**

LIBELLE	NOTE	2020
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients		794 492 899,74
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-793 710 824,75
Intérêts et autres frais financiers payés		-13 615 273,71
Impôts sur les résultats payés		-8 000,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-12 841 198,72
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		260 011,08
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-12 581 187,64
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-5 037 693,90
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-88 264,00
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)		-5 125 957,90
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		
Encaissements provenant d'emprunts		252 453 952,26
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-229 512 396,78
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		22 941 555,47
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		5 234 409,94
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		-36 022 696,77
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		-30 788 286,83
Variation de la trésorerie de la période		5 234 409,94
Rapprochement avec le résultat comptable		39 638 452,51

ملحق رقم 24

مرسوم تنفيذي رقم 20-242 مؤرخ في 12 محرم عام 1442 الموافق 31 غشت سنة 2020، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 07-402 المؤرخ في 16 ذي الحجة عام 1428 الموافق 25 ديسمبر سنة 2007 الذي يحدد أسعار سميد القمح الصلب عند الإنتاج وفي مختلف مراحل توزيعه.

إن الوزير الأول،

- بناء على تقرير وزير التجارة ووزير الفلاحة والتنمية الريفية ووزير الصناعة،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 99-4 و143 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى الأمر المؤرخ في 12 يوليو سنة 1962 والمتعلق بتنظيم سوق الحبوب في الجزائر والديوان الجزائري المهني للحبوب،

- وبمقتضى الأمر رقم 03-03 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 الموافق 19 يوليو سنة 2003 والمتعلق بالمنافسة، المعدل والمتمّم، لا سيما المادة 5 منه،

- وبمقتضى القانون رقم 04-02 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق 23 يونيو سنة 2004 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، المعدل والمتمّم،

- وبمقتضى القانون رقم 04-08 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1425 الموافق 14 غشت سنة 2004 والمتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية، المعدل والمتمّم،

- وبمقتضى القانون رقم 09-03 المؤرخ في 29 صفر عام 1430 الموافق 25 فبراير سنة 2009 والمتعلق بحماية المستهلك وقمع الغش، المعدل والمتمّم،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 19-370 المؤرخ في أول جمادى الأولى عام 1441 الموافق 28 ديسمبر سنة 2019 والمتضمن تعيين الوزير الأول،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 20-163 المؤرخ في أول ذي القعدة عام 1441 الموافق 23 يونيو سنة 2020 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل والمتمّم،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-402 المؤرخ في 16 ذي الحجة عام 1428 الموافق 25 ديسمبر سنة 2007 الذي يحدد أسعار سميد القمح الصلب عند الإنتاج وفي مختلف مراحل توزيعه،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 90 - 367 المؤرخ في 22 ربيع الثاني عام 1411 الموافق 10 نوفمبر سنة 1990 والمتعلق بوسم السلع الغذائية وعرضها،

- وبعد أخذ رأي مجلس المنافسة،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى: تطبيقا لأحكام المادة 5 من الأمر رقم 03 - 03 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 الموافق 19 يوليو سنة 2003 والمذكور أعلاه، يحدد هذا المرسوم أسعار السميد الناتج عن تحويل القمح الصلب عند الإنتاج وفي مختلف مراحل توزيعه.

المادة 2 : يعتبر سميد القمح الصلب المنتج المحصل عليه من خلال حبوب القمح الصلب النظيفة والمنقاة صناعيا.

زيادة على الخصائص المحددة أدناه، يجب أن تتوفر في سميد القمح الصلب المميزات الخاصة بالقمح الصلب "تريتيكوم دوروم" (Triticum-durum).

المادة 3 : يصنف سميد القمح الصلب المعروض للاستهلاك، كما يأتي :

- السميد العادي من القمح الصلب،

- السميد الرفيع من القمح الصلب.

المادة 4 : تحدد الخصائص التقنية لسميد القمح الصلب المعروض للاستهلاك، كما يأتي :

مرسوم تنفيذي رقم 07 - 402 مؤرخ في 16 ذي الحجة عام 1428 الموافق 25 ديسمبر سنة 2007، يحدد أسعار سميد القمح الصلب منذ الإنتاج وفي مختلف مراحل توزيعه.

ملحق رقم 25

إن رئيس الحكومة،

- بناء على تقرير وزير التجارة ووزير الصناعة وترقية الاستثمارات ووزير الفلاحة والتنمية الريفية،

- وبناء على الدستور، لاسيما المادتان 85 - 4 و125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 89 - 02 المؤرخ في أول رجب عام 1409 الموافق 7 فبراير سنة 1989 والمتعلق بالقواعد العامة لحماية المستهلك،

- وبمقتضى الأمر رقم 03 - 03 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 الموافق 19 يوليو سنة 2003 والمتعلق بالمنافسة، لاسيما المادة 5 منه ،

- وبمقتضى القانون رقم 04 - 02 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق 23 يونيو سنة 2004 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 07 - 172 المؤرخ في 18 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 4 يونيو سنة 2007 والمتضمن تعيين رئيس الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 07 - 173 المؤرخ في 18 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 4 يونيو سنة 2007 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

نسبة الرطوبة القصوى	نسبة الحموضة المعبر عنها بـ حمض السولفيريك	نسبة الرماد في المادة الجافة	تعيين المنتج
14,5%	0,08 م ج على الأكثر	1,3% على الأكثر	السميد العادي
14,5%	0,065 م ج على الأكثر	1% على الأكثر	السميد الرفيع