الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة:

أليات المراجعة الداخلية في النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة مؤسسة تغدية الأنعام ORAVIO

تحت إشراف الأستاذة المحترمة: **: إعداد الطالبة**

– كحيلي وردة ***– مقيدش فاطمة الزهرة***

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذة قويع خيرة..... رتبة أستاذة مساعدة أ.....رئيسا

الأستاذة مقيدش فاطمة الزهرة.....رتبة أستاذة مساعدة ب.....مقررة

الأستاذة سلمان عائشة.....رتبة أستاذة مساعدة أ.....مناقشة

السنة الجامعية 2017/2016

كلمة شكر

الشكر والحمد والثناء لله تعالى على ما وهبني من النعم ، وأعانني ووفقني على إتمام هذا العمل ،فالله تعالى الحمد والثناء لجلال وجهه وعظيم سلطانه.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة المشرفة مقيدش فاطمة الزهراء على قبولها الإشراف على تأطيري في إنجاز هذا العمل ،فلم تبخل علي بآرائها وتوجيهاتها القيمة.

كما لا تفوتني أن أتقدم بخالص الشكر غلى الأساتذة الذين رافقوني وحرصوا على تكويني وتوجيهي خلال مسيرتي الدراسية فلهم مني كل الاحترام والتقدير.

وشكر خاص لصديقاتي (قدور إيمان ،أوغاري نسرين ،وبن خداش نادية)

كما أشكر كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو بعيد.

كحيلي وردة

إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.....

ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك.....

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .....ونصح الأمة.....إلى نبي الرحمة ونور

العالمين.....

سيدنا محمد صل الله عليه وسلم

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى القنديل الذي جف ريقه فخبأ ضياؤه في دنيا الوجود لكنه

سيظل يضيء نفسي ما حييت وبنور الله إلى والديين الكريميين رحمهما الله برحمته وأسكنهما

فسيح جنانه.

إلى الكتكوتة حرب نور اليقين وأبوها حرب إبراهيم

كحيلي وردة

الفهرس

شكر والإهداء

قائمة الأشكال..... IV

قائمة الجداول..... V

قائمة المختصرات والرموز..... VI

المقدمة العامة..... أ

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

تمهيد..... 3

المبحث الأول:ماهية المراجعة الداخلية..... 4

المطلب الأول:مفهوم المراجعة الداخلية..... 4

المطلب الثاني: أهمية و أهداف المراجعة الداخلية..... 7

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية..... 9

المبحث الثاني: تأثيرات المراجعة الداخلية..... 11

المطلب الأول: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية..... 11

المطلب الثاني: الفرق بين المحاسبة والمراجعة..... 12

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في الرقابة الداخلية..... 14

المبحث الثالث: الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية..... 16

المطلب الأول:معايير المراجعة الداخلية..... 16

المطلب الثاني :تنظيم المراجعة الداخلية..... 19

المطلب الثالث: آلية المراجعة الداخلية ونماذج تقييمها..... 21

خلاصة الفصل: 24

الفصل الثاني :الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي SCF

تمهيد .....*26.*

المبحث الأول:عموميات حول النظام المحاسبي المالي.....27

المطلب الأول:ماهية النظام المحاسبي المالي.....27.

المطلب الثاني:أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي.....30

المطلب الثالث:*مبادئه، ومجال تطبيقه*.....32

المبحث الثاني:الإطار العام للنظام المحاسبي المالي.....34

المطلب الأول:الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي SCF.....34

المطلب الثاني:شروط الانتقال السليم للنظام المحاسبي المالي.....40

المطلب الثالث:مدى استجابة SCF للمعايير المحاسبة الدولية.....41

المبحث الثالث:المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.....42

المطلب الأول:ماهية المعايير المحاسبية الدولية.....42

المطلب الثاني: معايير الاعتراف وقياس عناصر القوائم المالية.....45

المطلب الثالث:المعايير المهتمة بالقوائم المالية.....46

خلاصة الفصل: 47

الفصل الثالث :عموميات حول المؤسسة

تمهيد: 49

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة.....50

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها. 50

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....51.

المطلب الثالث:نطاق العمل في وحدة تغذية الأنعام.....55

المبحث الثاني:منهجية عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام.....56

المطلب الأول:آلية عملية المراجعة الداخلية.....56

المطلب الثاني:تقرير المراجع في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام.....59

المطلب الثالث:دراسة حالة حساب البنك ح/512.....61

خلاصة الفصل: 70

الخاتمة: 72

قائمة المراجع 76

الملاحق

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	المقارنة بين المحاسبة والمراجعة	13
02	موقع المراجعة الداخلية من الرقابة الداخلية	15
03	تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة	20
04	تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجعة	20
05	خطوات عملية المراجعة الداخلية	22
06	إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية	43
07	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	52

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	عدد العمال الموزعين حسب مهنتهم	53
02	يوضح رصيد المؤسسة لدى البنك	61

قائمة المصطلحات والرموز:

The signifiance	code/الرمز	الدلالة
international accounting standards board	IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية
financial accounting standards board	FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية
international accounting standards committee	IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية
International federation of accountants	IFAC	الإنقاد الدولي الدولي المحاسبي
International accounting standards	IAS	معايير المحاسبة الدولية
International financial reporting standards	IFRS	معايير التقارير المالية الدولية
standard interpretation committee	SIC	اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير
Standards advisory council	SAC	المجلس الاستشاري للمعايير
american accounting association	AAA	جمعية المحاسبة الأمريكية
institute of internal auditors	IIA	معهد المراجعين الداخليين
international standards for the professional practice of internal auditing	ISPPIA	المعايير الدولية للممارسة المعنية للمراجعة الداخلية
certified internal auditor	SIA	شهادة مراجع داخلي معتمد
Commit of sponsoring organisations	COSO	لجنة حماية المنظمات
american institute of certified public accountants	AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
Comité de la mise en place su SCF		لجنة متابعة تنفيذ تطبيق النظام المحاسبي

قائمة IAS

module	anglais	arabe
IAS 1	presentation of financial statements	عرض البيانات المالية
IAS 2	Inventories	البضاعة
IAS 7	Cash flow statement	بيان التدقيق النقدي
IAS 8	Accounting policies, changes in accounting estimates and errors	صافي الربح أو خسارة الفترة
IAS 10	events after the balance sheet date	الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ المركز المالي
IAS 11	Construction contrats	عقود الإنشاء
IAS 12	Income taxes	ضرائب الدخل
IAS 16	property plant and equipment	الممتلكات والمنشأة والمعدات
IAS 17	Leases	عقود الإيجار
IAS 18	Revenus	الإيرادات
IAS 19	employee benefits	منافع الموظفون
IAS 20	Accounting for converment and disclosure of government assistance	محاسبة المنتج الحكومة والإفصاح على المساعدات الحكومية
IAS 21	The effects of changes in foreign exchange rates	أثار تغير في أسعار صرف العملات الأجنبية
IAS 23	Borrovting costs	تكاليف الإقتراض
IAS 24	Related party disclosures	الإفصاح عن الأطراف والعلاقة
IAS 27	consolidated and separate financial statements	برامج منافع التقاعد
IAS 28	Investment in associates	القوائم المالية الموحدة ومحاسبة الإستثمارات في المنشأت البديلة

IAS 29	financial reporting in hyperinflationary high economies	التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع
IAS 31	interests in joint ventures	التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة
IAS 32	financial instruments disclosure and presentation	الأدوات المالية: الإفصاح والعوض
IAS 33	earning per share	نصيب السهم من الأرباح
IAS 34	interim financial reporting	التقارير المالية المرحلية
IAS 36	impairment of assets	انخفاض قيمة الموجودات
IAS 37	provisions contingent liabilities and contingent assets	المخصصات، المطلوبات المحتملة، الموجودات المحتملة
IAS 38	intangible assets	الموجودات غير الملموسة
IAS 39	financial instruments recognition and measurement	الأدوات المالية : الإعتراف والقياس
IAS 40	investment property	استمارات العقارات
IAS 41	Agricole	الزراعة

Liste des IFRS

module	anglais	arabe
IFRS1	first time adoption of international financial reporting standards	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى
IFRS2	Share based payment	الدفع على رأس الأسهم
IFRS3	Business combination	اندماج الأعمال
IFRS4	insurance contracts	عقود التأمين
IFRS5	non-current assets held for sale and discontinued operations	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لرسم البيع والعمليات الموقفة
IFRS6	exploration for and evaluation of mineral resources	اكتشاف وتقييم الموارد الطبيعية
IFRS7	financial instrument : disclosures	الأدوات المالية الإفصاح
IFRS8	operating segments	القطاعات العملية

تمهيد:

إن توسع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عقد من مهام الإدارة، خاصة فيما يخص الرقابة، وحتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها، كان لا بد القيام بإنشاء قسم خاص يهدف إلى مساعدتها في إتخاد قراراتها وهو قسم المراجعة الداخلية .

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الأساليب و الأدوات التي تعتمد عليها في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، فهي تعمل على فحص ودراسة هذا النظام من خلال عمل المراجع الداخلي من ناحيتين، من ناحية المحتوى أي كما هو الموضوع من قبل الإدارة قصد التأكد من مدى كفايته وإمكانية الاعتماد عليه، ومن ناحية التنفيذ أي كما هو منفذ فعلا في جميع المراحل والعمليات قصد التأكد من إتباع السياسات والإجراءات اللازمة أتناء الأداء .

وللوقوف على كل هذه الجوانب ارتأينا أن نتناول في هذا الفصل أهم الجوانب النظرية للمراجعة الداخلية من خلال المباحث الثلاث التالية:

المبحث الأول:ماهية المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: تأثيرات المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية.

المبحث الأول:الإطار النظري للمراجعة الداخلية

إن ظهور المراجعة الداخلية وتطورها وصولا إلى ما هي عليها اليوم،كان أمرا حتميا،بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها وزيادة فروعها،الأمر الذي زاد من صعوبة التحكم في تسيير المؤسسة من كل الجوانب المالية والإدارية .

المطلب الأول:مفهوم المراجعة الداخلية

أولا:نشأة المراجعة الداخلية

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى التلاثنيات، وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية ومن الأسباب التي أدت إلى ظهورها رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض تقل حجم المراجعة الخارجية لكنها لم تحض بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر،إ لا أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكونوا مايسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين IIA ، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية واتساع نطاق الانتفاع الخدماتي، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطور المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة من أجل المضي قدما بهذه المهنة، حيت تم في عام 1947 إصدار أول توصياتة عن المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي.[1]

وفي عام 1957 تم إدخال تعديلات عليها وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف آخر للمراجعة الداخلية بدلا من تعريف السابق حيت تم توسيع مجال عمل المراجع الداخلي و كذلك أهدافه،حيت لم يقتصر على الأهداف الوقائية ولكنه تناول الأهداف البناءة وبذلك طلبت الإدارة من المراجع الداخلي التقييم واقتراح الحلول للمشاكل وتوجيه الموظفين إن أمكن وإبداء الآراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات .[2]

وتعتبر أهم انجازات معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين"IIA" في قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية،حيت تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، وفي عام 1979 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراستها وتم التصديق عليها،وهذه المعايير تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة .

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي،" **فلسفة المراجعة** "،الدار الجامعية،الإسكندرية،2008،ص،13.

[2] نادر شعبان السواح،"**المراجعة الداخلية في ظل تشغيل الإلكتروني**"،دار الجامعية،الإسكندرية،2006،ص،24 .

وفي عام 1999 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية الصادر من قبل معهد المراجعين الداخليين الأمريكي وتم تعريف المراجعة الداخلية على" أنها نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشاة وتحسين عملياتها".[1]

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر.

في الجزائر يمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاعتراف أو حديثة الاستعمال بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه .فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية التمنيات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي1988 على" أنه يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها".[2]

كما تنص المادة 40 من القانون 01/91 على " أن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ".[3]

ثانيا: مفهوم المراجعة الداخلية

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم المراجعة الداخلية وتدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة، إلا أن المراجعة الداخلية كمفهوم علمي لم يظهر إلا في الآونة الأخيرة وبصفة خاصة بعد إنشاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكي

حيت عرفت بأنها" نشاط مستقل، وموضوعي واستشاري، مصمم ليزيد من قيمة المنشاة، وتحسين عملياتها، إذ يساعدها على تحقيق أهدافها وفق منهج منظم وصارم لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر، وترشيد العمليات".[4]

كما عرفت بأنها" النشاط المحايد الذي يتم داخل المنشاة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم خدمات وقائية لإدارة ".[5]

كما عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها" عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية،تم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".[6]

---

[1] مرجع نفسه،ص،24 .

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية، العدد 02 القانون01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي1988، ص،36.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد20 القانون01/91 الصادر بتاريخ،1991.

[4] خلف عبد الله الوردات،"**التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا للمعايير التدقيق الدولية**،"مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن،طبعة الأولى،2006،ص،32.

[5] نادر شعبان السواح، مرجع سابق ذكره،ص،25.

[6] محمد التهامي طواهر،مسعود صدقي، (ب)، "**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**". ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون،الطبعة الثانية،2005،ص،19 .

وعرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها" مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم" .[1]

فالمفهوم الشامل للمراجعة الداخلية يتضمن في محتواه الواسع المفاهيم التالية:

_ نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها؛

_ أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة ؛

_ وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازم إدخالها،كما أن هناك فريق من الكتاب يرون أن المراجعة الداخلية على أنها" مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئها الإدارة بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، والتأكد من كافة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المنشاة .

استنادا إلى تعاريف المراجعة سابقة نجد أنها ترتكز على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي:[2]

_ **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي لكل نشاط اقتصادي تقوم به المؤسسة .

_ **التحقيق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كونها أداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة،في فترة زمنية معينة وعليه فان الفحص والتحقيق هما عمليتان مرتبطان قصد تمكين المراجع من إ بداء رأي فني محايد .

_ **التقرير:** يقصدبه بلورت نتائج عمليتي(فحص والتحقيق)على شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها،وهذا الإبداء الرأي النهائي حول التسيير .

المطلب الثاني: أهمية و أهداف المراجعة الداخلية

مرت المراجعة الداخلية بكثير من المراحل،مما ساهم في تطورها وكذلك بالنسبة لأهدافها وأهميتها، وفيمايلي سنتعرض إلى أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

أولا: أهمية المراجعة الداخلية

---

[1] المرجع نفسه،طبعة الأولى،2003،ص،11 .

[2] محمد التهامي طواهر،مسعود صدقي،(أ)، **"المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية"**،ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، طبعة الثانية،2003،ص،11 .

لقد حظيت مهنة المراجعة الداخلية بأهمية كبيرة في الآونة الأخيرة وأصبح لها دورا هاما في المؤسسات، ولقد ساهمت عدة عوامل في زيادة أهميتها منها:[1]

- كبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها؛
- التوسع في احتياجات الإدارة؛
- التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية؛
- ظهور الشركات المساهمة وحاجاتها للمعلومات لسلامة استثمار أموالها؛
- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة؛
- تطور مفهوم الرقابة الداخلية؛
- التحول إلى المراجعة الاختيارية .

وتكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة.

ثانيا: أهداف المراجعة الداخلية

طبقا لما ورد في بيان مسؤوليات المراجعة الداخلية الذي أصدره المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين "هو معاونة جميع أعضاء الإدارة العليا في الإبراء الفعلي لمسؤولياتهم عن طريق تزويدهم بتحليلات وتقييم وتوصيات وتعليقات مرتبطة بالأنشطة التي تناولتها المراجعة ."[2]

وينبغي أن لا تقف المراجعة الداخلية موقف الجمود يل يجب أن تتطور مع الزمن لتنسجم مع التغيرات التي

---

[1] نادر شعبان السواح،مرجع سابق ذكره،ص،17 .

[2] القبطان محمد،"**قواعد المراجعة الداخلية في أعمال البنوك**"،دار النصر،القاهرة،2006،ص،178.

تطرأ على نشاط المؤسسة، فقد حددت أهداف المراجعة الداخلية كما يلي:[1]

_ فحص ودراسة وتحليل أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي وتقييم مدى كفايتها وفعاليتها؛

_ التحقق من وجود أصول المؤسسة وصحة تقييدها بالدفاتر وكفاية وسائل حمايتها من الخسائر بكافة أنواعها؛

_ تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى؛

_ التحقق من صحة البيانات الحسابية الظاهرة بالقوائم المالية أو التقارير التي تعدها الإدارات المختلفة والإدارة العليا؛

_ التحقق من إتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية؛

_ تحقيق أفضل كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة بتقديم خدمات لأعضاء الإدارة .

بالإضافة إلى الأهداف التالية:[2]

1_ هدف الحماية:

قيام المراجع الداخلي بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعة مسبقا لكل من سياسة المؤسسة،الإجراءات المحاسبية، نظام الضبط الداخلي،سجلات المؤسسة،قيم المؤسسة،أنشطة التشغيل .

2_ هدف البناء:

ويعني هذا الهدف اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة وعلى ذلك يقوم المراجع الداخلي بإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية:

_ التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعة؛

_ التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول .

3_ هدف الشراكة:

من أجل تحقيق الأهداف السابقة يجب على المراجع الداخلي أن يبني بينه وبين العاملين في المؤسسة شراكة حقيقية يضمن من خلالها تذليل العقبات التي قد تنشأ لأسباب سلوكية وتقنية عند هؤلاء العاملين .

4_ هدف خلق قيمة مضافة:

---

[1] المرجع نفسه،ص،179.

[2] سجال هاجر،" **دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة** "، مذكرة ماستر في علوم التجارية،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير،جامعة عبد الحميد ابن باديس،مستغانم،2014،ص،14.

وهو قدرة المراجعة الداخلية على إضافة القيمة للمؤسسة بتحقيق العائد النهائي للاستثمار في المؤسسة وأن فعالية المراجعة الداخلية في خلق القيمة المضافة تتوقف على أمرين:

_ **الأول**:ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من خدماتهم.

_ **الثاني**:هو النظر لوظيفة المراجعة الداخلية في ضوء سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة من تلك القيمة.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية

1_ مراجعة العمليات:

تشمل مراجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم . وفي هذا الصدد يفحص المراجعون ويقيموا مختلف الأنشطة المرتبطة بهذه الوظائف كالتسويق والنقل والإنتاج وإدارة المخزون والأمن وتشغيل البيانات بواسطة الحاسب الآلي وإدارة الأفراد والإدارة المالية والمحاسبة .[1]

ويعتبر الأساس في فهم مراجعة العمليات هو فهم أوجه الرقابة الداخلية،وتساعد مراجعة العمليات المؤسسة على تحقيق المنافع التالية:[2]

_ توفير معلومات دقيقة عن التشغيل وفي الوقت المناسب ؛

_ الاتساق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين ؛

_ حماية الأصول من سوء الاستخدام ؛

_ تحقيق الأهداف المقررة بأكبر قدر من الفاعلية .

2_ مراجعة الأداء:

ترتكز مراجعة الأداء على الكفاءة والفاعلية ويتطلب القيام ضرورة وضع معايير تشغيلية تقارن بها نتائج الأداء الفعلي،وإذا كانت الكفاءة والفاعلية مقاييس للأداء إلا أنها لا تعتبر بمثابة إخلال أو بديل لتنفيذ أداء الإدارة بذاتها .

ويشير مفهوم الفاعلية إلى مستوى تحقيق الأهداف أما مفهوم الكفاءة مرتبط بالموارد المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف ولذلك فان استخدام موارد بدرجة اقل يعني تحقيق كفاءة أكبر.[3]

3_ مراجعة الالتزام بالسياسات:

---

[1] محمد السيد سرايا،فتحي رزق السوافيري (أ) ،"**الرقابة والمراجعة الداخلية** "، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ،طبعة أولى،2006،ص،240.

[2] محمد السيد سرايا (ب)،" **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل** "، المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،طبعة أولى،2007،ص،127.

[3] المرجع نفسه،ص،128.

تهدف مراجعة الالتزام بالسياسات إلى تحديد ما إذا كان التنظيم يراعي عملية الالتزام بالسياسات والإجراءات والمعايير والقوانين والتعليمات الحكومية .[1]

4_ مراجعة القوائم المالية:

يدور الاستفسار حول السبب الذي من أجله يهتم المراجعون الداخليون بعدالة القوائم المالية في تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائجه عن الفترة المعدة عنها تلك القوائم .[2]

المبحث الثاني: تأثيرات المراجعة الداخلية

[1] محمد السيد سرايا،فتحي رزق الله ،(أ)، مرجع سابق ذكره ،ص،241 .

[2] محمد السيد سرايا، (ب)،مرجع سابق ذكره،ص،128.

تنشأ علاقة تكاملية بين المراجعة الداخلية والخارجية، فيستفيد كل طرف من الآخر، فيستغل هذا التكامل في زيادة الفاعلية *التسييرية للمؤسسة،حيث يحدد المراجع الداخلي ماينبغي القيام به، من أ جل بناء نظام رقابي قوي وفعال،ويستفيد هو آ خر من المراجعة الداخلية* من خلال التنبيهات التي يقدمها المراجع الداخلي له،حيث أن هذا التكامل له آثار إيجابية على العملية التسييرية بصفة عامة، وعلى عملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة، كما يعمل على تفعيل العمليات الرقابية داخل المؤسسة .

المطلب الأول: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

يعتبر التكامل بين المراجع الداخلي والخارجي الغاية الأساسية الممكنة من تحقيق الكفاءة الإدارية،عن طريق الضخ المتوازي للمعلومات ذات المصداقية لإدارة بغية اتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، وتحقيق مستويات أعلى من الرشادة في القرارات المتخذة من قبل مستعملي المعلومات المصادق عليها من قبل المراجع والتكامل كما جاء به المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية يعني "أن المراجعين الخارجيين يستعملون نتائج المراجع الداخلي لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة ويشترط أن المراجعين يحافظون على استقلاليتهم ونوعية كفاءة أعمالهم". [1]

والتكامل أيضا هو:في حالة وجود نوعين من المراجعة يكون هناك تعاون كامل بين المراجعين الخارجيين والداخليين أمر ضروري لابد من تحقيقه مع الحفاظ على استقلال كل منها .[2]

إن الفائدة من هذا التكامل تكمن في:[3]

_ أن أعمال التنسيق والتعاون بين المراجع الخارجي والداخلي تكمن من منع الازدواجية وتكرار العمل من الاثنين؛

_ أن تجنب تكرار العمل يؤدي إلى التقليل من النفقات ؛

_ إن تجنب تكرار العمل يوفر الوقت لتركيز عملية المراجعة الخارجية أو الداخلية في بنود أخرى مما يسمح من الفحص المؤدي إلى الرأي الصادق والسليم .

_ كما أن الانتشار الجغرافي للمؤسسة كبيرة الحجم في الدولة الواحدة وممارسة هذه المؤسسات لأساليب التجارة الجديدة كالتجارة الالكترونية، وإنشاء بعض المؤسسات خاصة الافتراضية أصبح يعقد عملية الرقابة لذا فتأهيل المراجعة الداخلية باعتبارها ملازمة للمؤسسة أمرا أساسيا لتفعيل نمط الرقابة الداخلية ومن تم تسهيل و توجيه عملية المراجعة الخارجية مما يخدم طالبي الرأي الفني المحايد .

المطلب الثاني: الفرق بين المحاسبة والمراجعة

يدور هناك بعض الخلط بين المراجع الداخلي والمحاسب من حيت القيام بإعداد القوائم المالية ومراجعتها، فكلاهما يختص بالعمليات المالية التي تحدت خلال فترة زمنية معينة وتلخيص وتفسير نتائج تلك العمليات ولهذا"تعتبر

---

[1] شوقي عطاء الله، **"المراجعة الداخلية كأداة لمتابعة في المشروعات "**،مجلة المحاسبة والإدارة، العدد،08، 1997،ص،118.

[2] محمد التهامي طواهر،مرجع سابق ذكره،ص،65.

[3] المرجع نفسه،ص،6.

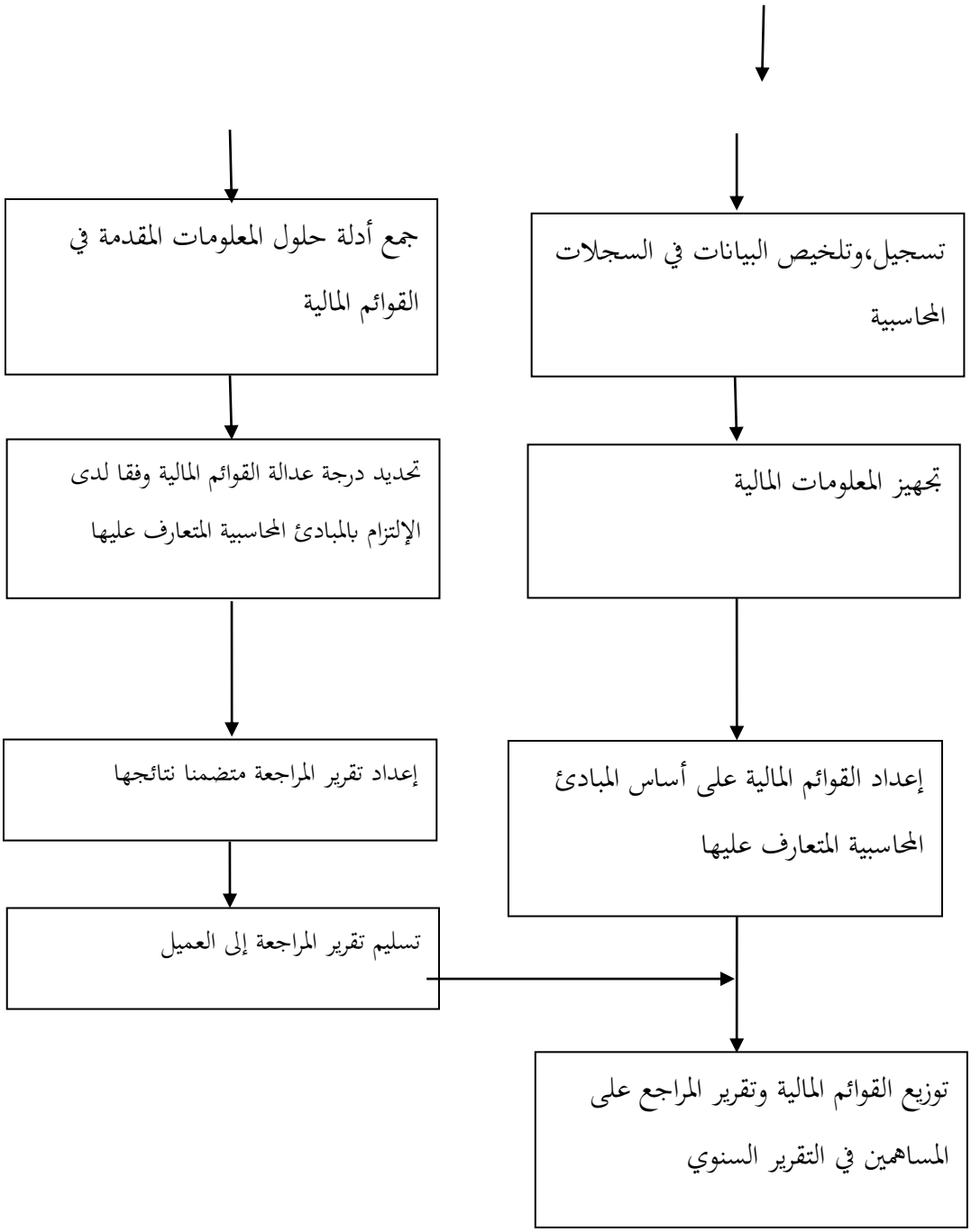
المحاسبة بمثابة عمل إنشائي يهتم بتحليل وتبويب وتسجيل وتشغيل البيانات الأولية أو الأساسية وتصل بها حتى إعداد القوائم المالية" .[1]

أما المراجعة فهي على خلاف ذلك لأنها تعتبر عمل انتقادي تقييمي، حيث يبدأ عمل المراجع بعد نهاية عمل المحاسب ويكون عمله تحديد مدى ملائمة القوائم المالية في عرض نتائج أعمال المؤسسة،إذ يعتمد على مخرجات الأساسية للمحاسبة وهي القوائم المالية . من خلال هذين المفهومين يتضح لنا العلاقة بين المحاسبة والمراجعة وهي علاقة تكاملية حيث نجد أن المحاسبة عملية خلاقة لإنتاج معلومات اقتصادية وكمية مقيدة حيث تستخدم أساليب و الإجراءات لقياس ووصف وتفسير البيانات الاقتصادية في شكل تقارير محاسبية أما المراجعة فتستخدم أساليب الإجراءات وأساليب الجمع وتقييم الأدلة المطلوبة لتحديد درجة توافق المعلومات المحاسبية،إذن نجد أن المراجعة تزيد من القيمة الاقتصادية للمعلومات التي تنتجها المحاسبة، وفي الشكل الموالي يوضح الأنشطة التي تنطوي عليها كل منها:

الشكل رقم (1.1): المقارنة بين المحاسبة والمراجعة:

تحليل الأحداث والعمليات التي قامت بها المنشأة	دراسة نظام الرقابة الداخلية للعميل(المنشأة التي يقوم بها المراجع بمراجعتها)

[1] محمد أمين مرباح،ورقلة **تجارية** "،مذكر



المصدر: محمد أمين طفيش، صالح مرصاد المراجعة الداخلية والتدقيق في البنوك التجارية مذكرة ليسانس، تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة، 2013، ص،20.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في الرقابة الداخلية

يدور هناك بعض الخلط بين المفهومين التاليين:المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية والحقيقة أن كلاهما متكاملين مع بعضهما حيت أن أهدافهما إدارية ومالية على حد سواء،فمفهوم الرقابة الداخلية هو" أنها عبارة عن

مجموعة السياسات والإجراءات المتكاملة والتي تضعها إدارة المؤسسة وتكون مسؤولة عن متابعة تنفيذها من خلال العاملين لديها وذلك لتوفير تأكيد معقول بتحقيق أهداف المؤسسة الموضوعة".[1] "كما تعرف بأنها خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها وتحقيق دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية".[2] ويكمن دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لبعض المراحل الجوهرية هي:[3]

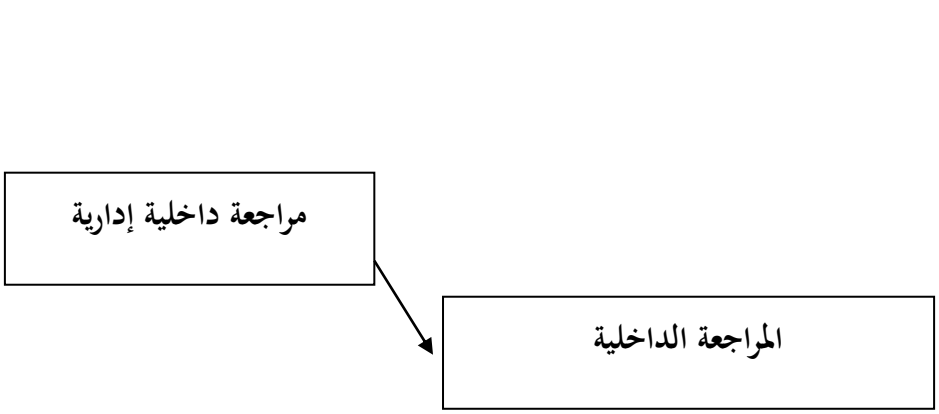
_ **دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية:** فعلى المراجع أن يحقق المعرفة الكافية والفهم الكامل للنظام المحاسبي للمؤسسة،وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة بها وذلك للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية كافية .

_ **التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية :** يمكن للمراجع أن يعقد تقييما مبدئيا،لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل هذا التقييم يجب أن يقدم بعض كأن يختار المراجع عملية تم انجازها،ويعاد تكرار خطواتها، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد بأن الإجراءات المستخدمة تطبق فعلا،وفق لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون .

الشكل: (2.1): يوضح موقع المراجعة الداخلية من الرقابة الداخلية.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي،محمد السيد سرايا،"**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** "،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،2009،ص،229.

[3] سجال هاجر،مرجع سابق ذكره،ص،74.



المصدر:من إعداد طالبة اعتمادا على محمد السيد سرايا،مرجع سابق ذكره،ص،232.

ويتمثل دور المراجعة الداخلية في نظام الرقابة الداخلية من خلال المعيار رقم 2130 والذي ينص على"يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المؤسسة في الحفاظ على الضوابط رقابية من خلال تقييم فعاليتها وكفايتها،والدفع لتحسينها المستمر" .[1]

كما نص المعيار 2130A1 على"أنه يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة، والعمليات وأنظمة المعلومات من خلال تحقيق الأهداف الإستراتجية من جهة، والإمتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات المسطرة من جهة أخرى".[2]

المبحث الثالث: الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية

تعتمد معظم الإدرات حاليا على وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز نظم الرقابة لديها،حيث أن وظيفة المراجعة داخلية بمفهومها الحديث تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون إستثناء، ولهذا سوف نتطرق إلى كل من معايير المراجعة الداخلية وعملية تنظيم المراجعة الداخلية في إطار الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية

[1] أحمد حلمي جمعة،" **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** "، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان،الطبعة أولى،2008 ،ص98.

[2] المرجع نفسه،ص،99.

المطلب الأول:معايير المراجعة الداخلية

إن من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها ويسيرون على هديها في كافة مراحل العمل.ولمهنة المراجعة معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدمة محاسبيا، وهذه المعايير هي المرشد للقضاء، وللمحاكم وللممارسين للمهنة، وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم.

ولقد كان المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدر في عام1954 ضمن كتاب تحت عنوان"**معايير المراجعة المتعارف عليها**" وقد نضمن هذا الكتاب معايير للمراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:[1]

1_معايير عامة :وهي مجموعة المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة ومن هذا أطلق عليها البعض معايير شخصية .

2_معايير العمل الميداني:وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراء تنفيذ عملية المراجعة .

3_معايير إعداد التقرير:وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط ذلك التقرير .

أولا:معايير العامة

تتعلق هذه المعايير بتكوين الشخص القائم بعملية المراجعة بحيث أن جميع الأشخاص الذين يشتركون في عملية المراجعة يجب أن يكونوا معنيين ولهم علم بالإجراءات المراجعة لذلك يطلق عليها اسم المعايير العامة أو الشخصية و تتكون هذه المعايير من:

1- معيار تأهيل المراجع:

يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكامل،والخبرة وبالرغم من أن هذا المعيار ركز على التأهيل المهني إلا أنه لم يتناسى التأهيل العلمي، فهذا الأخير يعطي الثقة لمن طلب خدمات المراجع، ويعتمد تأهيل المراجع على ثلاثة عناصر أساسية وهي:[1]

[1] خالد أمين عبد الله، "**علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية** "دار وائل للنشر،عمان،2007،ص،49.

أ) التأهيل العلمي:

على المراجع أن يلتزم تأهيلا علميا حتى يكون قادرا على القيام بالمهام التي سيكلف بها في مجال المحاسبة والمراجعة، بحيث يتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة والتكوين في مختلف المعاهد والجامعات.

ب)التأهيل المهني:

من ناحية تأهيل المهني فينبغي أنه على المراجع أن يكتسب الخبرة عن طريق التدريب،وهذا قبل ممارسة المهنة بصفة مستقلة، وهذا حتى يتعرف على أكبر قدر من المشاكل التي يمكن أن يتلقاها أتناء ممارسة المهنة .

ج) التعليم المستمر:

على المراجع أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات والتكوينات باختلافها، وهذا حتى يقوم بتحديث معلوماته ومعرفته العلمية وهذا ما يتيح له مواكبة آخر *مستجدات المهنة* .

2- الاستقلالية:

يعني هذا المعيار أن مراجع يبقى مستقلا ظاهرا وواقعا عند قيامه بعملية المراجعة،حيت ترتبط الاستقلالية بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية،وفي حالة عدم توفرها يجب على المراجع أن يتخلى عن عملية المراجعة بدون الحاجة إلى ذكر الأسباب هذا التخلي .فالاستقلال المراجع في الواقع يعني عدم خضوع لأي ضغوطات من مختلف الجهات خلال كافة عملية المراجعة ومختلف مراحلها، وفي هذا الصدد نميز بين استقلالية المراجع من الناحية المادية ،ومن الناحية الذهنية،فالاستقلال المادي يعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع بخلاف أتعابه المتفق عليها، أما الاستقلال الذاتي فيعني استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوطات أو تدخل من طرف المؤسسة الطالبة لخدماته .

3- معايير العناية المهنية:

يعتبر هذا المعيار بمثابة المعيار الثالث من المعايير العامة والني يعني إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة،أي لا يكفي أن يكون المراجع مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عملية المراجعة .

ثانيا :معايير الفحص الميداني

---

[1] عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية** "،مذكرة ماجستير في علوم التسيير،تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات،جامعة محمد خيضر،بسكرة،2007 ،ص،25.

إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي على المراجع أن يأخذ بها عند قيامه بعملية المراجعة كما يجدر الإشارة إلا أن هذه المعايير أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للمراجعة،فمعايير الفحص الميداني تشمل على معايير أساسية وهي:

_معايير وضع الخطة والتخطيط السليم والإشراف على المساعدين؛

_معايير تقييم مد إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛

_معايير حصول على الأدلة الكافية.

ثالثا:معايير إعداد التقرير

بعد أن تطرقنا إلى كل من المعايير التي يجب أن يتوفرها المراجع،و المعايير العمل الميداني سوف نتعرف على معايير إعداد التقرير التي من خلالها يبدي المراجع رأيه ويدون فيها النتائج التي توصل إليها من عملية المراجعة التي قام بها، ومعايير إعداد تقرير كالتالي:

_ إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية؛

_ احتواء القوائم المالية على كل الإيضاحات والبيانات؛

_ إلمام تقرير المراجع بجميع القوائم المالية .

المطلب الثاني :تنظيم المراجعة الداخلية

نحاول في هذا المطلب دراسة تنظيم مهنة المراجعة الداخلية وكذلك تموضع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري .فيما يخص تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية يتمثل كالتالي:

أولا :ميثاق المراجعة

هو وثيقة أساسية لوظيفة المراجعة الداخلية ويخصص لتقييمها وتعريف باقي أعمال المؤسسة بها ،هذه الوثيقة فرضتها المعايير المهنة من خلال المعيار رقم 1000 "إن أهداف وسلطات ومسؤولية مصلحة المراجعة داخلية يجب توضيحها في وثيقة رسمية"[1] هذه الوثيقة تحتوي على المعلومات التالية:

_ تحديد وضعية مصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسة؛

_ السماح للمراجع بالإطلاع على كل الوثائق والاتصال بكل الأشخاص ومعاونة كل المعدات،و الأدوات اللازمة للسير الحسن لمهنة المراجعة؛

_ تحديد مجال المراجعة

_ الرقابة الداخلية .

هذه الوثيقة عند إعدادها وتحضيرها يجب أن توزع على كل إطارات المؤسسة .

ثانيا:مخطط المراجعة الداخلية:

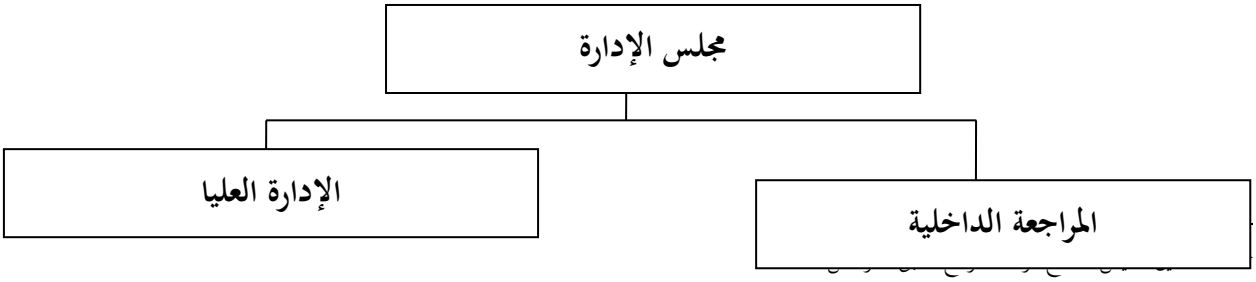
مخطط المراجعة في المؤسسة يجب أن يشمل كل المواضيع الممكن مراجعتها وأن هذا المخطط لا يمكن إعداده في سنة واحدة وإنما يتطلب تحضيره عدة سنوات خلالها يتم إثراؤه واستكماله وأن كل مهمة أساسية تكون في سطر،وعموما فإن مخطط كامل لمؤسسة كبيرة قد يشمل عشرات الأوراق .

ويمكن القول أيضا أن مخطط المراجعة تفرض طريقة متعددة المواضيع و هذا لتغطية كل نشاطات المؤسسة

ثالثا:موقع وظيفة المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري

إن تبعية وظيفة المراجعة الداخلية إلى أعلى المستويات الهرمية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الاقتصادية هو القاعدة الأساسية والعامة لضمان إستقلالية وحيادية كل من أداء هذه الوظيفة من جهة وأرائها استنتجاتها من جهة أخرى.[2]

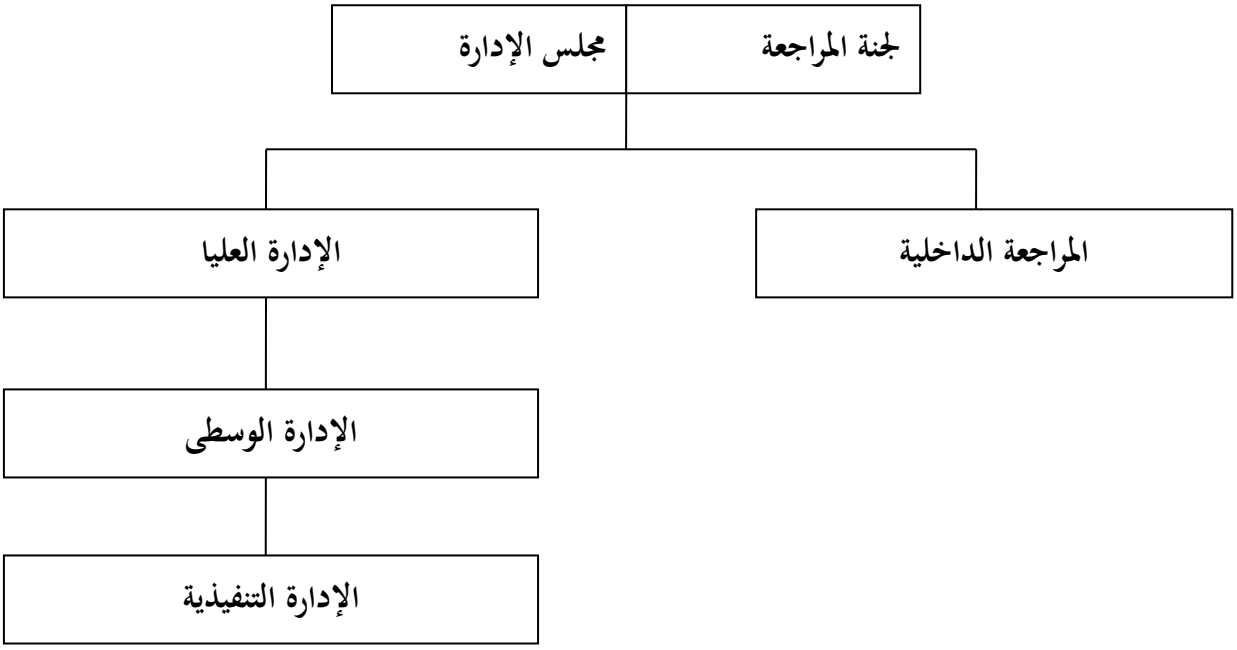
الشكل (3.1): تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة



[2] رابح بلال، **"تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية"**، "مذكرة ماجستير في علوم التسيير،تخصص محاسبة،جامعة محمد بوقرة،بومرداس،2014،ص،58.

المصدر:فتحي السوافيري وآخرون،مرجع سابق ذكره،ص،236.

الشكل (4.1): تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجعة



المصدر:فتحي السوافيري،مرجع سابق ذكره،ص،235.

المطلب الثالث: آلية المراجعة الداخلية ونماذج تقييمها

تتمثل هذه الخطوة في تطبيق إجراء المراجعة كما تم تحديدها في برامجها والتعديلات التي أدخلت عليها إن

وجدت كمرحلة أولى، وتختلف طريقة وأداء المراجع الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تسير عليه إدارتها إلا أن هناك عناصر مشتركة في أداء المراجعة وهي:[1]

1_ التحقق:

يهدف التحقق إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيت الدقة المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات،ويستلزم التحقق والتفرقة بين الحقائق والآراء حيت أن قوة أي استنتاج تتوقف وتكمن في مدى الاعتماد على الحقائق وطبقا لذلك فإن التحقق يختص أساسا بالعمليات و الحسابات، ويعتبر عاملا مشتركا بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

2_ التحليل:

يقصد بالتحليل الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب إجراء مقارنات والربط بين العلاقات مثل الربط بين الاستثمار وعائده .

3 _ الإلتزام:

يقصد به الإلتزام بالسياسة المرسومة من طرف الإدارة وفقا للطرق والنظم والقررات الإدارية حتى يتحقق الإنضباط بالتنظيم .[2]

4_التقييم:

هو التقرير الشخصي المبني على كفاءة وفعالية السياسات والإجراءات التي تسير عليها المؤسسة و مالديها من تسهيلات، والتقييم يجعل عمل المراجع الداخلي لا يقتصر على نطاق الرقابة المحاسبية والمالية والتي في العادة يحدد المراجع الداخلي عمله بها إنما إلى نطاق الرقابة الإدارية العامة .[3]

5_التقرير:

يبرز التقرير الذي يقدمه المراجع الداخلي أراء فنية حول المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليها من نتائج وتوصيات .[4]

---

[1] أسامة عدالة، "**دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار** "،مذكرة ماستر في علوم التجارية،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير،جامعة عبد الحميد ابن باديس،مستغانم،2015،ص،67.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن،سمير كامل، "**المراقبة الداخلية** "،الدار الجامعة الجديدة،للنشر،2001،ص،231.

[3] المرجع نفسه،ص،233.

[4] أسامة عدالة،مرجع سابق ذكره،ص،68

كما يفضل عرض التقرير على المسؤول على النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير عن بعض الأمور، وتبلور قدرة المراجع الداخلي على العرض الواعي والواضح لما قام به من فحص وتقصي .

من خلال ما سبق فإنه على العموم يجب أن تقتضي عملية المراجعة مايلي:

_ التخطيط الميداني والورقي؛

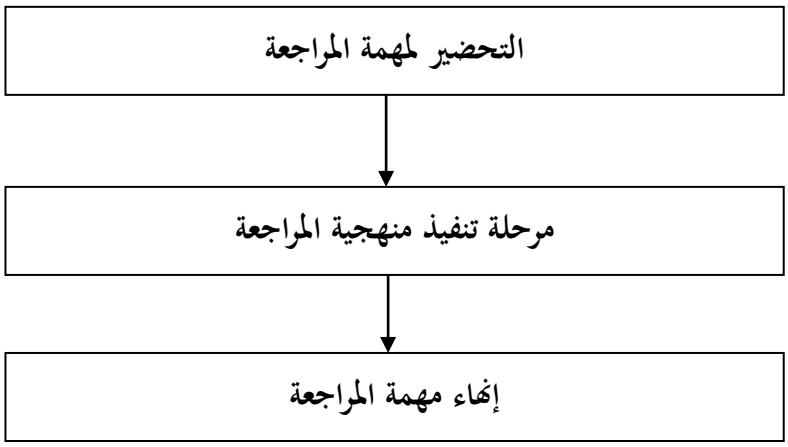
_ فحص وتقييم المعلومات التي تم التوصل إليها؛

_ توصيل نتائج ذلك إلى مجلس الإدارة؛

_ المتابعة لتنفيذ النتائج والتوصيات .

ويمكن إظهار الخطوات التي يتم القيام بها عند أداء مهام المراجعة الداخلية من الشكل التالي:

الشكل (5.1): خطوات عملية المراجعة الداخلية



المصدر:من إعداد طالبة إعتمادا على مذكرة ماستر،أسامة عدالة،مرجع سابق ذكره،ص،70.

1- المرحلة التحضيرية:

تهدف هذه المرحلة إلى إعداد كل الأعمال التحضيرية قبل الانتقال إلى التنفيذ، وتتطلب من المراجع القدرة على القراءة،التركيز والفهم للتوصل إلى المعرفة التامة بالمؤسسة،لتحديد مكان وجود المعلومات المفيدة،وهي مرحلة

ضرورية يجب البدء بها،وقد حدد المعيار رقم 2200 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ضرورة إعداد خطة لكل مهمة وذلك بتحديد نطاقها،مجالها الزمني والموارد اللازمة لتنفيذها.

2- المرحلة التنفيذية:

ينتقل المراجع الداخلي في هذه المرحلة إلى الميدان للقيام بالأعمال المراجعة، وتبدأ هذه المرحلة بالاجتماع الافتتاحي ثم الدخول في العمل الميداني.

3- مرحلة إنهاء مهمة المراجعة:

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية والتي تنتهي بالإعطاء تقرير نهائي يسلم إلى الأطراف المعنية.[1]

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل توصلنا إلى أن المراجعة الداخلية تحتل مكانة هامة في المؤسسة، فهي تعد من بين مجموعة من الأنظمة والإجراءات التي تعتمد عليها المؤسسة في تطبيق السياسات التسريرية المنتهجة

[1] رابح بلال، مرجع سايق ذكره،ص،61.

فباعتبارها نشاط تقييمي مستقل يهدف إلى فحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر لخدمة الإدارة، فهي رقابة إدارية تمارس لقياس فعالية أساليب الرقابة الأخرى،وذلك عن طريق المراجع الداخلي الذي يقوم بمجموعة من المهام والتي بدورها تساهم في نجاح عملية المراجعة الداخلية وبالتالي تحقيق فعالية وكفاية .

ولضمان نجاح عملية المراجعة الداخلية وأداء المراجع الداخلي يجب أن تكون هذه الوظيفة تابعة لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة.

الفصل الثاني الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي SCF

تمهيد:

إن انتشار الشركات المتعددة الجنسيات في العالم وزيادة نشاطاتها الدولية،واتساع رقعة أعمالها ،أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت محاسبة المؤسسة عن حلها،وهذا ينطبق أيضا على المحاسبة في الجزائر،وخصوصا المخطط المحاسبي الوطني الجزائري الذي تم إعداده في ظل مبادئ الاقتصاد الموجه، وبالتالي صار من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة ،مما دفع بالسلطات الجزائرية بإصدار قانون النظام المحاسبي المالي الجديد والذي بدأ العمل به مطلع سنة 2010 بمقتضى القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر بتاريخ 2007/11/25 .

وللوقوف على كل هذه الجوانب ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الثلاث:

***المبحث الأول:**عموميات حول النظام المحاسبي المالي.*

***المبحث الثاني:**الإطار العام للنظام المحاسبي المالي.*

***المبحث الثالث:**المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.*

المبحث الأول:عموميات حول النظام المحاسبي المالي

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية على عكس المخطط الوطني الذي لا يستجيب لمتطلبات إدارية و جبائية للاقتصاد المخطط .

المطلب الأول:ماهية النظام المحاسبي المالي

أولا:تعريف النظام المحاسبي المالي

عرفته المادة 3 من القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر بتاريخ2007/11/25 "نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها، تقييمها،وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (الشخص الطبيعي أو المعنوي) و نجاعته ووضعية خزينة في نهاية السنة المالية ."[1]

تضمن النظام المحاسبي المالي معطيات جديدة تتمثل فيما يلي:

_ تصنيف الكتل المحاسبية إلى مجموعات؛

_ تحديد الحسابات؛

_ وضع القوائم المالية؛

_ تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية؛

_ من خلال الملاحظات نجد أن الجزائر اعتمدت النموذج الذي تكون الدولة هي المشرفة على إعداد المعايير المحاسبية،بمعنى النموذج الذي يركز على الاقتصاد الكلي .

[1] القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر في 25 نوفمبر 2007 ،الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، المادة رقم 03،ص،3.

كما تمحورت عملية الإصلاحات المحاسبية حول العناصر التالية:

ـ بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد

ـ إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء، والنواتج؛

ـ تحديد طرق التقييم المحاسبي؛

ـتنظيم مهنة المحاسبة؛

ـ إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، ووضع جداول خاصة بالمفاهيم والجداول الملحقة؛

ـ تحديد الحسابات والمجموعات؛

ـتحديد قواعد و ميكاريزمات سير الحسابات .

يمكن القول أنه حسب طبيعة النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني وبناء الإطار التصوري،يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكتر مما كان عليه سابقا.[1]

ثانيا:أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي:[2]

ـ يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة ؛

ـ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم وكذا إعداده القوائم المالية؛

ـيستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية المستقبلية، كما أنه يسمح بالإجراء المقارنة؛

ـ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛

ـ يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح ؛

---

[1] بورزوق أمينة،" **إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية** "،مذكرة ماجستير،قسم العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة أبي بكر بلقايد،تلمسان، 2012،ص،108 .

[2] المرجع نفسه،ص،**112** .

ـ يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب، لا سيما في مجالات المحاسبي المالية ؛

ـ يضمن تطبيق المعايير المحاسبي الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛

ـ انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية ؛

ـ يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى تنتمي لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير الدولية ؛

ـ يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني،مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة؛

ـ تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

ثالثا: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي

يمكن تلخيص أهم الأسباب التي دفعت بالجزائر للتوجه إلى النظام المحاسبي الجديد في ما يلي:[1]

ـالتمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات؛

ـ الاقتراب من الممارسات المحاسبية العالمية والسماح لنا بالعمل على مبادئ أكتر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛

ـ النقائص والثغرات التي خلفها المخطط المحاسبي الوطني الذي يتلاءم والنظام الاقتصادي السابق لاقتصاد السوق؛

ـ إمكانية تطبيق الكيانات الصغيرة للنظام معلومات مبني على محاسبية مبسطة؛

ـ الاعتماد على مبادئ وقواعد واضحة التي تساعد التوجه المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية،الأمر الذي يسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات؛

---

[1] مرحوم الحبيب،" **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر SCF،مفهوم،أهداف وتحديات** "،يوم دراسي حول النظام المحاسبي المالي،جامعة مستغانم، 10 ديسمبر 2015،ص،4 .

_ محاولة جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيت الإجراءات أومن حيت إعداد القوائم المالية،لأن التنوع المحاسبي بين الدول ينجز عنه مشاكل عديدة، يمكن أن نذكر منها مايلي:[1]

_ عند القوائم المالية الموحدة التي تعدها المؤسسة الأم التي لها عدة فروع ومؤسسات تابعة لها في دول أجنبية،حيت أن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية المعتمدة في البلد الأصلي للمؤسسة الأم؛

_ غياب مجال للمقارنة للمعلومة بين مختلف المؤسسات في العالم مما يؤدي إلى عدم التجانس في المخرجات الموجهة إلى المستعملين وبالتالي إلى ضعف جودة ونوعية المعلومات .

المطلب الثاني:أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي

أولا:أهداف النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:[2]

_ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية ؛

_ السماح بالتحكم في الحسابات تمنح كل الضمانات للمسيرين والمساهمين والشركاء،إلى الدولة والمستعملين الآخرين المعنيين بالأمر،كالمستخدمين والدائنين،فيما يخص صدقهم وشفافيتهم؛

_ إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية،وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة،بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها،دون استثناء تنظيمها،حجم وطبيعة نشاطها؛

_ نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق منها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم؛

_تخدم ترقية وتعليم المحاسبة والتسيير يرتكز على أسس مشتركة ولتكوين المهنيين المختصين الأحرار الأجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية؛

---

[1] ضيف الله محمد الهادي،" **مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير الدولية للمحاسبة** "،الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي في الجزائر،المركز الجامعي بالوادي،ص،4.

[2] سفيان نقماري،رحمة بلهادف،"**الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية** "،يوم دراسي حول تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي،يومي،13و14 جانفي 2013،ص،6.

_ السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثوق منها لكل المعاملات والعقود الاقتصادية للمؤسسة،حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق منها، مضمونة، منتظمة(الرسم على القيمة المضافة،الضرائب على الأرباح) حيت أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقرير المالية الدولية .

ثانيا:مميزات النظام المحاسبي المالي

يمتاز النظام المحاسبي المالي بثلاث مميزات:

_ احتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل، وطرق التقييم وإعداد القوائم المالية، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية و اللاإرادية .

_ وفرة المعلومات المالية الواضحة والمتوافقة وقابلة للمقارنة وأخذ القرار، وهذا لتلبية حاجات المساهمين الحاليين منهم أو المستقبليين، ولهذا فإن النظام المحاسبي المالي يحتوي على الإطار التصوري أو المفاهمي، وهو نفسه الإطار التصوري لIFRS الذي يقدم مفاهيم متمثلة في:

_ الاتفاقيات المحاسبية؛

_ الخواص النوعية للمعلومة *المالية*؛

_ المبادئ المحاسبية الأساسية؛

لهذا فإن النظام يسهل ويساعد على شرح قواعد المعالجة لبعض الأحداث الغير المدرجة في المخطط المحاسبي الوطني؛

_ إعطاء نماذج في القوائم المالية:الميزانية،جدول حسابات النتائج،جدول تدفقات الخزينة،جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق ؛

_ تقديم قائمة الحسابات ؛

_ قواعد سير الحسابات ؛

المطلب الثالث: مبادئه،ومجال تطبيقه

_ أولا: مبادئ النظام المحاسبي المالي

_ يتضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوريا ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعروف بها عامة ولا سيما :[1]

_ **محاسبة التعهد:** تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به .

_ **استمرارية الاستغلال:** تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية،لدا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل .

_ **الدلالة:**يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبنية على وثائق تبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها وذات معلومات متنوعة بدلائل حول العملية .

_ **قابلية للفهم:**يقصد بذلك قابلية فهم البيانات من حيت المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم .

_ **المصداقية:** يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة وأن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأداء الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها.

_ **التكلفة التاريخية:**تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتماد على تكلفة الحصول عليها.

_ **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:**يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، فمثلا من خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

---

[1] مرحوم الحبيب،مرجع سابق ذكره،ص،3 .

ثانيا:مجالات تطبيق النظام المحاسبي الجديد:[1]

يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد كل شخص طبيعي ومعنوي يخضع للقانون التجاري والمتمثلين في المؤسسات العمومية وشبه العمومية أو الاقتصاد المختلط وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات السوقية أما مستعملو المعلومة المالية حسب النظام المحاسبي المالي لجديد هم:

_ المسرين؛

_ أعضاء الإدارة والهياكل الداخلية للمؤسسة؛

_ أصحاب رؤوس الأموال (المساهمين، بنوك .....)؛

_ موردين، زبائن، الجمهور، والتأمين؛

[1] القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي،الصادر في 25 نوفمبر 2007 ،الجريدة الرسمية الجزائرية،العدد 47،المادة رقم4،ص،5 .

المبحث الثاني:الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

ترتبط المحاسبة بالجانب القانوني بشكل كبير، فهو الذي يحدد البدائل المحاسبية المقبولة في مجال التطبيق وذلك بما يتوافر واستراتجيات كل دولة وتوجهاتها الاقتصادية والسياسية، أما في الجزائر ومن أجل وضع النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ فقد تم إصدار مجموعة من التشريعات يمكن أن نوردها حسب تسلسلها الزمني كالأتي:

المطلب الأول:الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي SCF

1_ القانون رقم 11/07 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي

يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط و كيفيات تطبيقه .

تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبية مالية على اعتبار أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتبويب،تقييم وتسجيل معطيات أو بيانات عددية وعرض قوائم أو كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان وأداءه ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية .

ويجب أن تستوفي المحاسبة الالتزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بالمسك المحاسبي والمراقبة والإفصاح عن المعلومات،ويدخل التزام المحاسبي المالي المحدد بموجب هذا القانون حيز التطبيق من 2010/01/01 وتلغى إبتداءا من هدا التاريخ الأحكام المخالفة لاسيما الأمر رقم 75/35 بتاريخ 1975/04/29 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني .

اشتمل القانون على سبعة فضول احتوت الكثير من المفاهيم و التعاريف الجديدة تناولت لأول مرة موضوع التوطيد المحاسبي كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس المقاربة المالية واعتبر هذا النظام في صلب النصوص بالمحاسبة المالية التي اعتبرت على أنه"نظام لتنظيم المعلومة المالية"، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية .[1]

تضمن القانون كذلك لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وأجال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم.كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحدود التي نص عليها التنظيم.أما بالنسبة للقوائم المالية أو كشوف ألزم القانون الكيانات بضرورة إعداد إضافة للميزانية وجدول حسابات النتائج. [2]

جدولا لتدفقات الخزينة وأخرا لمتابعة التغير في الأموال الخاصة ونص على ضرورة أن تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة .تضمن هذا القانون كذلك عشر إحالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر غي أوقات لاحقة تتعلق بالنقاط التالية:

_ المادة رقم 05 :التي تعالج المحاسبة المالية المبسطة ؛

_ المادة رقم07:التي الإطار التصوري؛

_ المادة 08:حول المعايير المحاسبية؛

_ المادة رقم 09:مدونة الحسابات ومضمونها وقواعد سيرها؛

_ المادة رقم 22: مسك الضبط اليومي للنفقات والإيرادات؛

_ المادة رقم 24:مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي؛

_ المادة رقم 25:محتوى وطرق إعداد القوائم (الكشوف المالية) ؛

_ المادة رقم 30: الحالات الاستثنائية التي تختلف فيها السنة عن 12 شهر؛

_ المادة رقم 36: شروط و كيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة ،

---

[1] سليم بن رحمون،" **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي"الجديد**،" مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،تخصص محاسبة،جامعة محمد حيضر،بسكرة،ص،57 .

[2] سليم بن رحمون ، مرجع نفسه،ص،58.

_ المادة رقم 40: كيفيات أخد تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن القوائم المالية .

2_المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن SCF

يتضمن هذا المرسوم 44 مادة نصت المادة الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11،هذه المواد التي كانت موضوعات إحالات إلى نصوص تنظيمية ماعدا المادة 24 المتعلقة بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي التي كانت محل موضوع مرسوم تنفيذي .تناول هذا المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات بداية بالإطار التصوري الذي تم عرضه من خلال أهدافه، كما تناول بعض المبادئ المحاسبية المتبناة مثل:

_ مبدأ الأهمية النسبية ؛

_ مبدأ الحيطة ؛

_ مبدأ التكلفة التاريخية؛

_ مبدأ التغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني .

تضمن هذا المرسوم أيضا تحديدا لمحتوى ومضمون الأصول المحاسبية للكيانات وخصومها وكذلك تحديدا للمنتوجات والأعباء، ورقم الأعمال والنتيجة،وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة : [1]

_ الأصول؛

_ الخصوم؛

_ قواعد التقييم والمحاسبة؛

_ معايير ذات صبغة خاصة .

اشترك هذا المرسوم التنفيذي مع القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي في تضمنه لستة عشر إحالة على قرارات تصدر عن وزير المكلف بالمالية وهي:

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008،المتضمن **تطبيق أحكام القانون 07-11المتعلقة بSCF** الجريدة الرسمية للجمهورية،العدد27، 2008ص،13.

_ المادة رقم 04: حول بعض القضايا المتعلقة بالتنظيم المحاسبي؛

_ المادة رقم 16:حول تقييم الأصول وتسجيلها؛

_ المادة رقم 18:حول تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني؛

_ المادة رقم 25: حول الإيرادات؛

_ المادة رقم 26:حول الأعباء؛

_ المادة رقم 30:حول المعايير المحاسبية المنصوص عليها في القانون 11/07؛

_ المادة رقم 31:حول مدونة الحسابات؛

_ المادة رقم 33:حول محتوى ونموذج وعرض الميزانية؛

_ المادة رقم 35: حول تدقيق فصول ونموذج عرض جدول الأموال الخاصة؛

_ المادة رقم 37: حول محتوى ونموذج الملحق؛

_ المادة رقم 38: حول إقفال السنة المالية في تاريخ آخر غير 12/31؛

_ المادة رقم 41: حول الحسابات المدمجة والحسابات المركبة؛

_ المادة رقم 42: حول أخد القوائم المالية بعين الاعتبار تغيرات التقدير والطرق المحاسبية؛

_ المادة رقم 43:حول القوائم المالية الواجب إعدادها من طرف الكيانات الخاضعة للمحاسبة المبسطة.

3_ المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 الذي يحدد شروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي

جاء المرسوم في (26) مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذا الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية.... لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج .

4_القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات

يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد الستة عشر السابقة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المذكور أعلاه والتي كانت موضوع إحالات إلى قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية، ويعتبر هذا القرار مرجعي من حيت أنه يعتبر أنه أكتر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية، وجاء هذا القرار في أربعة أبواب وهي:

_**الباب الأول**: قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والنواتج وإدراجها في الحسابات؛

_**الباب الثاني**:عرض القوائم المالية؛

_**الباب الثالث**:مدونة الحسابات والية سيرها؛

_ **الباب الرابع**:المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة؛

كما تضمن هذا القرار في خاتمته معجما لتسع وتسعون مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.

3_ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة

وتضمن هذا القرار الأسقف كما يلي:[1]

✓ **بالنسبة للنشاط التجاري:**

_ رقم الأعمال 10 ملايين دينار جزائري .

_ عدد المستخدمين 9 عمال بوقت كامل .

✓ **بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي:**

_ رقم الأعمال 06 ملايين دينار جزائري.

_ عدد المستخدمين 9 عمال بوقت كامل.

✓ **بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى:**

_ رقم الأعمال 03 ملايين دينار جزائري.

_ عدد المستخدمين 9 عمال بوقت كامل.

6_ التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

بصدور هذه التعليمة المتضمنة الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها من أجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام **المحاسبي** المالي الجديد، يكون قد تأكد عزم وزارة المالية– المجلس الوطني للمحاسبة على بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2010/01/01.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008،**المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات**، "الجريدة الرسمية،الجزائر، العدد2009،19،ص،20 .

المطلب الثاني:شروط الانتقال السليم للنظام المحاسبي المالي

من أجل تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتبني هذا النظام، يجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات والإجراءات والتي نراها ضرورية لنجاح اعتماد المخطط المحاسبي الجديد والتي نلخصها في النقاط التالية:[1]

_ المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي للنظام الحالي والإدخال التدريجي للنظام الجديد؛

_ توضيح معالم هذا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات والملتقيات؛

_ تحديد مختلف التشريعات والتنظيمات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات لاسيما مصلحة الضرائب؛

_ تخصيص الأظرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد هذا النظام الجديد؛

_ الانخراط في برنامج IFAC للإتحاد الدولي للمحاسبة، وتشجيع ظهور التعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين؛

_ تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين لهذا النظام المحاسبي الجديد؛

_ يجب على الدولة دعم عمليات البحث والتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع .

[1] مرحوم الحبيب،مرجع سابق ذكره، ص،12.

المطلب الثالث:مدى استجابة SCF للمعايير المحاسبة الدولية

1- من حيت مجال التطبيق:

يطبق النظام المحاسبي المالي SCF في جميع المؤسسات ذات الشكل القانوني(مؤسسات خاضعة للقانون التجاري والتعاونيات) وذلك بصفة إجبارية، بينما معايير المحاسبية الدولية وبصفة إجبارية في المؤسسات والشركات المدمجة في البورصة أما الشركات الأخرى فهي مخيرة نظرا لغياب القوة الإلزامية لمعايير المحاسبية الدولية، وبها يتضح خضوع النظام المحاسبي المالي إلى القانون التجاري بينما لا ترتبط معايير المحاسبية الدولية بأية تشريعات خاصة .[1]

2- من حيت المبادئ والفروض المحاسبية :

تتفق المبادئ والفروض المحاسبية في النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير مع تلك المقررة في الإطار المفاهمي النظري لمعايير المحاسبة الدولية .[2]

3_ من حيت طرق التقييم:

حسب معايير المحاسبة الدولية فإن أساس التقييم المحاسبي يشمل علي: التكلفة التاريخية، القيمة الجارية، القيمة القابلة للتحقيق، أما إذا نظرنا إلى أساس التقييم في النظام المحاسبي المالي فنجد أن الطريقة الأساسية للتقييم تتم وفق التكلفة التاريخية وفي بعض الحالات فإنه يجب إعادة تقييم بعض العناصر انطلاقا من القيمة العادلة القيمة المحققة ، والقيمة الحالية .[3]

4_ من حيت الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

حدد النظام المحاسبي المالي خصائص نوعية يسمح توافرها بجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة عالية بالنسبة لمستخدميها تتطابق مع تلك المقررة لدى معايير المحاسبية الدولية، وهو ما يؤكد الغاية من وضع هذا النظام المحاسبي من خلال خدمة كل مستعملي القوائم المالية الختامية ومساعدتهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية بأكثر فعالية . [4]

---

[1] رقايقية فاطمة الزهراء،"**إصلاح وتكييف النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، "الملتقى الوطني حول معايير المحاسبي الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،جامعة سوق أهراس،25و26 ماي 2010،ص،12.

[2] المرجع نفسه،ص،13 .

[3] شنوف شعيب، (أ) ،"**محاسبية المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** "،مكتبة الشركة، بودوا،الجزائر،2008،ص،96 .

[4] سعود ي بلقاسم ،سعودي عبد الصمد ،" **مكانة النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية** "مداخلة حول أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية،ص،6 .

المبحث الثالث:المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

دفعت الإحاطة بالجوانب المرتبطة بالإطار التصوري للنظام المحاسبي بتعميق الإدراك لمختلف الأطراف الفاعلة في تطوير عناصر هذا النظام،وذلك من خلال وجود هيئات دولية للمحاسبة تعمل على دعم تنمية وتطوير مهنة المحاسبة بشكل متجانس باستخدام معايير توافقية تعزز من مهنة المحاسبة .

المطلب الأول:ماهية المعايير المحاسبية الدولية

أولا:تعريف المعايير المحاسبية

تم تعريف المعايير المحاسبية بأنها" نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة ومراجعة الحسابات .[1]

من خلال تعريف السابق يمكن تستخلص نقطتين أساسيتين وهما:

_ يتصف المعيار بالبناء جراء عملية الممارسة؛

_ يسترشد بالمعيار في تأطير الممارسة المحاسبية .

وتكمل أهمية المعايير المحاسبية في النقاط التالية:[2]

_ قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة؛

_ استعمال هذه المعايير على نطاق دولي؛

_ زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية؛

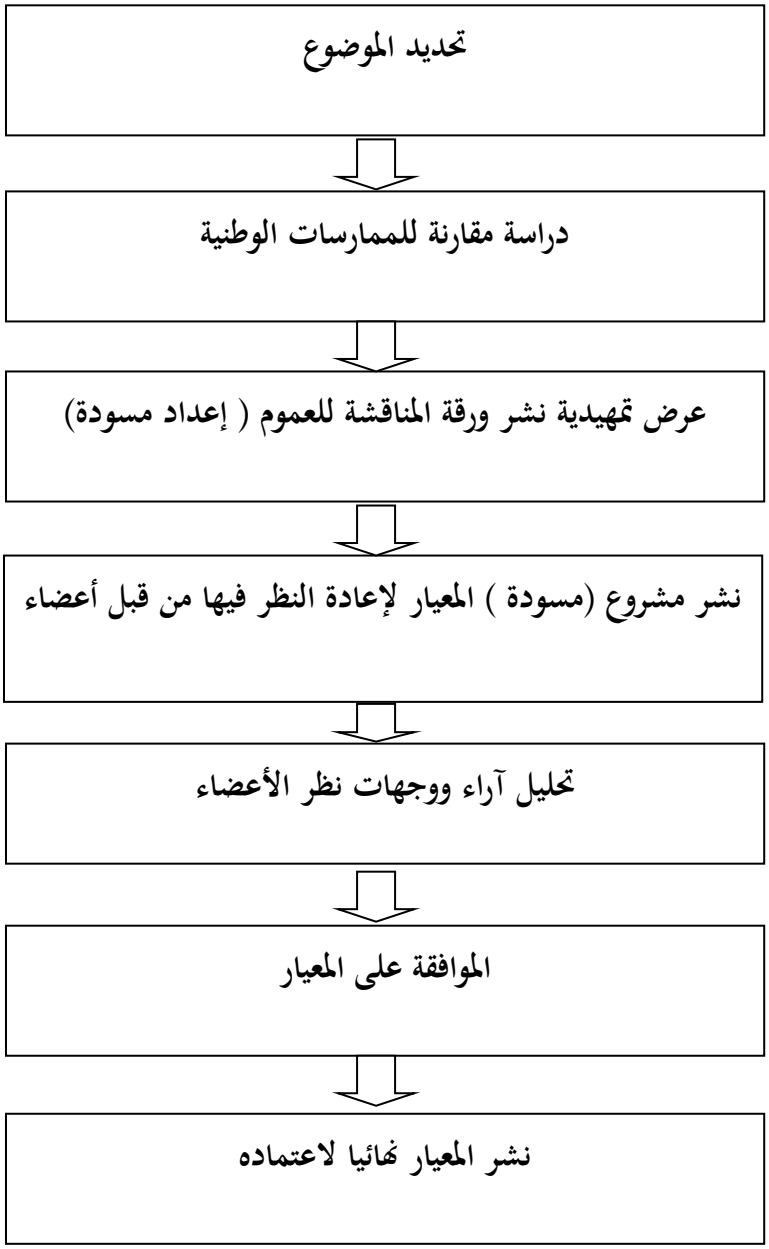
_ سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل .

---

[1] محمد حسان بن مالك،علاء بوقفة، "**المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS** "،دار الهدى للنشر والتوزيع، طبعة الأولى،2014،ص،30 .

[2] المرجع نفسه،ص،31 .

الشكل رقم (1.2) إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على محمد حسن بن مالك ، مرجع سابق ذكره،ص31

ثانيا:الهيئات الدولية للمحاسبة:

_الإتحاد الدولي للمحاسبين :

وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضو ومنظمة 118 دولة يمثلون أكثر من 2. 5 مليون محاسب ، ويهدف إلى تعزيز معايير مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية دولية والتشجيع على اعتمادها ،ويبلغ عدد المحاسبين في المنظمات الأعضاء بالإتحاد الدولي للمحاسبين تقريبا 2 000.000 محاسبا .[1]

_ مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS:

للتقليل من الاختلافات والتناقضات المحاسبية بين مختلف الدول (مثل معالجة مشكلة الإيجار التمويلي،تقويم المخزون السلعي آخر المدة،كل ذلك صعب من إجراء مقارنات بين مختلف القوائم المالية للدول) ،فقد أصدرت معايير محاسبية موحدة من قبل لجنة معايير المحاسبية الدولية IASC التي أنشأت سنة 1973،وسميت ب "معايير المحاسبة الدولية "، حيت أول معيار محاسبي كان سنة 1974 يوضح عملية الإفصاح عن السياسات المحاسبية المعتمدة .

وفي سنة 1983، وقع انضمام كل المنظمات المحاسبية الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى هذه اللجنة، لترتفع عدد أعضائها إلى 142 منظمة ممثلة ل 103 دولة إلى غاية سنة 1999، وإصدار 41 معيار محاسبي إلى غاية 2001.

ومنذ ذلك التاريخ تغير اسم اللجنة إلى اسم " مجلس معايير المحاسبية الدولية " IASB، كما أصبحت المعايير التي تصدر عن هذا المجلس تسمى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC ، أو معايير الإبلاغ المالي IFRS.

ومن خلال هذه المعايير،تحددت القوائم المالية والعناصر المتضمنة فيها بمفهوم مغاير للسابق، فمثلا الأموال الخاصة والتي تدعى كذلك حقوق الملكية تمثل كل الموجودات المؤسسة بعد استبعاد مطلوباتها.[2]

ومن أهم المزايا التي تقدرها المعايير المحاسبية الدولية نذكر:[3]

---

[1] سعودي بلقاسم،مرجع سابق ذكره،ص،4.

[2] هشام سفيان صلواتشي،"**آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر** "،الملتقى الوطني الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي بالوادي،يومي 17و18 جانفي 2010،ص،10.

[3] المرجع نفسه،ص،11

_ إتاحة الفرص للدخول في أسواق المال العالمية ؛

_ تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، والذي يؤدي إلى الرفع من أداء الإدارة و الوصول إلى اتخاذ قرارات ملائمة ؛

_ الحصول على محاسبين ذوي كفاءات عالمية يمكن استخدامهم في الشركات الدولية؛

ولقد أوجدت 41 معيارا محاسبيا دوليا من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC، وإلى غاية سنة 2006، لم يبقى إلا 31 معيارا من خلال عمليات التعديل والتحسين.

المطلب الثاني: معايير الاعتراف وقياس عناصر القوائم المالية

مجال تطبيق المعيار :IAS 39

ينبغي أن تطبق المؤسسات هذا المعيار على جميع الأدوات المالية باستثناء تلك الحصص غي الشركات التابعة أو الحليفة والمؤسسات المشتركة التي تتم محاسبتها بموجب المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون الذي يتناول القوائم المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة ، و المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون الذي يتناول محاسبية الاستثمارات في الشركات الحليفة، والمعيار المحاسبي الدولي الواحد والثلاثون الذي يتناول تقديم التقارير المالية حول الحصص في المؤسسات المشتركة .

_ الحقوق والالتزامات بموجب عقود الإيجار التي ينطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر عقود الإيجار والتمويل؛

_ الحقوق والالتزامات بموجب عقود التأمين كما هي معرفة في المعيار المحاسبي الثاني والثلاثون،إلا أن هذا المعيار ينطبق على المشتقات المدمجة في عقود التأمين؛

_ عقود التعويض المحتمل في عملية دمج مؤسسات حسب معيار الإبلاغ المالي IFRS3 اندماج مؤسسات الأعمال .

والاعتراف هو " يجب على المؤسسة الاعتراف بالأصول المالية أو الخصوم المالية في الميزانية فقط عندما تصبح طرفا في الأحكام التعاقدية للأداة ، وذلك نتيجة للمبدأ في الفقرة السابقة تعترف المؤسسة بكافة حقوقها أو التزاماتها التعاقدية بموجب المشتقات في ميزانيتها على أنها أصول أو خصوم .

_ يتم الاعتراف بالذمم الدائنة غير المشروطة عندما تصبح المؤسسة طرفا في العقد، ونتيجة لذلك لها حق قانوني باستلام أو دفع النقد .

_ أما القياس فإنه عندما تقوم المؤسسة بالاعتراف بأحد عناصر الأصول أو أحد عناصر الالتزامات المالية بشكل مبدئي فإنه يجب على المؤسسة قياسه بمقدار التكلفة، وهي القيمة العادلة للعوض المعطى في حالة أصل، أو المستلم في حالة الالتزام مقابله، ويتم إدخال تكاليف العملية في القياس المبدئي للأصول والالتزامات المالية .[1]

المطلب الثالث:المعايير المهتمة بالقوائم المالية

المعيار الأول:عرض القوائم المالية IAS 1

يعتبر معيار عرض القوائم المالية من أهم المعايير كونه يهدف إلى تحديد معالم وحدود وأساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان مقارنتها مع قوائم المؤسسة للفترات الماضية أو مع وحدات اقتصادية مشابهة، إذ عرض هذا المعيار الحدود الدنيا والمواصفات اللازمة لبناء قوائم مالية ختامية .

من خلال الإطلاع على حدود وتفصيلات تطبيق هذا المعيار تبين الآتي:[2]

_ تطبيق مواصفات وحدود عرض القوائم المالية على كل القوائم المالية الصادرة عن الوحدات الاقتصادية لجعلها تستجيب وما يمليه المعيار رقم 01 ؛

_ استخدام هذا المعيار مفاهيم ومصطلحات تنسجم مع التنظيمات الهادفة للربح .

تهدف القوائم المالية إلى عرض المركز المالي للمؤسسة من خلال الوقوف على تطوها في شكل معلومات مالية حول حقيقة الوضعية الاقتصادية لها، لتمكين مختلف الأطراف من اتخاذ القرارات على أساسها. تكمن هذه القوائم في الأصول والخصوم، الأموال الخاصة والنواتج والأعباء وحركة تدفق الخزينة.

تجدر الإشارة إلى أن المعيار أورد كذلك مكونات القوائم المالية وخصائص المعلومات المحتواة فيها، فضلا عن كيفية عرضها وما ينبغي أن توفره من مصداقية وطرق إعدادها وكذلك المعلومات الملحقة التي تقدم تفسيرا دقيقا حول المركز المالي لها .

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إلية في هذا الفصل لاحظنا أن الاهتمام المتزايد من قبل العديد من المنظمات المحاسبية بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الممارسات والإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول،ساهمت في

---

[1] شعيب شنوف (ب)، **"محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS "**،مكتبة الشركة، بوداود، الجزائر،2009،ص،223 .

[2] شنوف شعيب ، (أ)، مرجع سابق ذكره،ص،65 .

إيجاد معايير محاسبية دولية تعمل على توجيه وترشيد الممارسات العملية للمحاسبة،حيت بدأت محاولات وضع معايير على مستوى الدولي مند عام 1904 وتلتها عدة محطات تاريخية أصفرت سنة 1973 على تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC تهتم بإصدار معايير المحا سبة الدولية IAS وفي سنة 2001 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيت أصبحت تسمى معايير المحاسبة الدولية IAS بالمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS .

شهدت الجزائر منذ تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق عدة إصلاحات اقتصادية ميزها تخليها عن المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يستجيب لاحتياجات المستثمرين، واعتماد النظام المحاسبي المالي وذلك حسب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، حيت يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف بها عامة .

الفصل الثالث دراسة حالة مؤسسة تغذية الأنعام

تمهيد:

سنحاول في هذا الفصل تجسيد الجانب النظري الذي تطرقنا له في الفصل السابق مع الواقع العملي وذلك من خلال دراسة حالة مؤسسة وحدة تغذية الأنعام، حيت سنحاول من خلال هذه الدراسة التعرف على المراجعة الداخلية وآلية تنفيذها وذلك في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد ، ولذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

- **المبحث الأول**: عموميات حول المؤسسة.
- **المبحث الثاني**: منهجية سير عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام.

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها.

الديوان الوطني القومي يعتبر من الوحدات الاثني والثلاثين المورثة عن العهد الاستعماري والموزعة عبر الوطن.

تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الإسبانية « makala » ورممت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام بـ 4 أفريل1969وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي لأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة.

مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قدر بـ 7.000.000.000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لامركزي وسميت بـ ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث:

ORAVIOو OREVIو ORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار وإفلاس فقرر ONAB.

دمجهم ليصبحوا شركة ومنظمة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال قدره 80% والشركات الثلاث الأخرى ساهمت بـ20% من رأس المال وكان هذا كله بتاريخ ماي 1998 وحولت:

ORAVIO إلى GAO وتقع في ناحية الغرب

OREVI إلى GAE وتقع ناحية الشرق

ORAC حولت إلى GAC وتقع هذه الأخرى في الوسط

وكل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية الشركة القابضة ONAB الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن للغرب GAO–ORAVIO والذي أنشأت 19 جانفي1998 برأس مال قدره 7.000.000.000دج وارتفع إلى 7.003.000.000دج مقرها مستغانم وتوظف حاليا 86 عامل.

يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج والبيع والمديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر، مستغانم وتعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولة والمتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتوج معين أو تغييره وهي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة ومعالجة أي طوارئ كما أنها تتحمل النتيجة.

هذه الوحدة تنتمي إلى الغرب وتضم سبع وحدات فرعية: وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، تيارت، بشار، البيض، وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات والتعامل يكون مع بعضها البعض وهذا لسد حاجاتها الضرورية والتبادل المشترك للمواد الأولية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

_ **تعريف التنظيم:** تعني كلمة التنظيم التجديد وهو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة ضمنه ويمكن تعيين الجهات المعنية به فيما يلي:

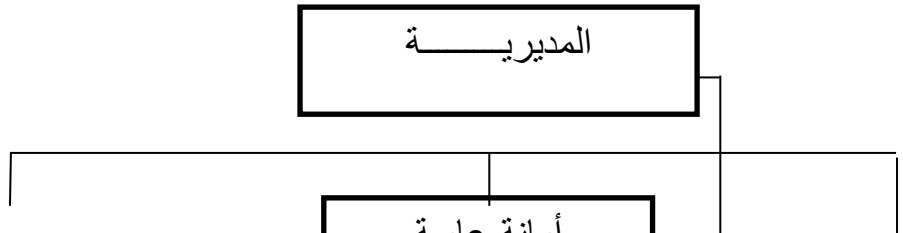
_ **المدير العام والمساعدون:** مهامهم وضع الأهداف والسياسات رؤساء الإدارة والمصالح: وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بإنجاز الأهداف والسياسات المسطرة.

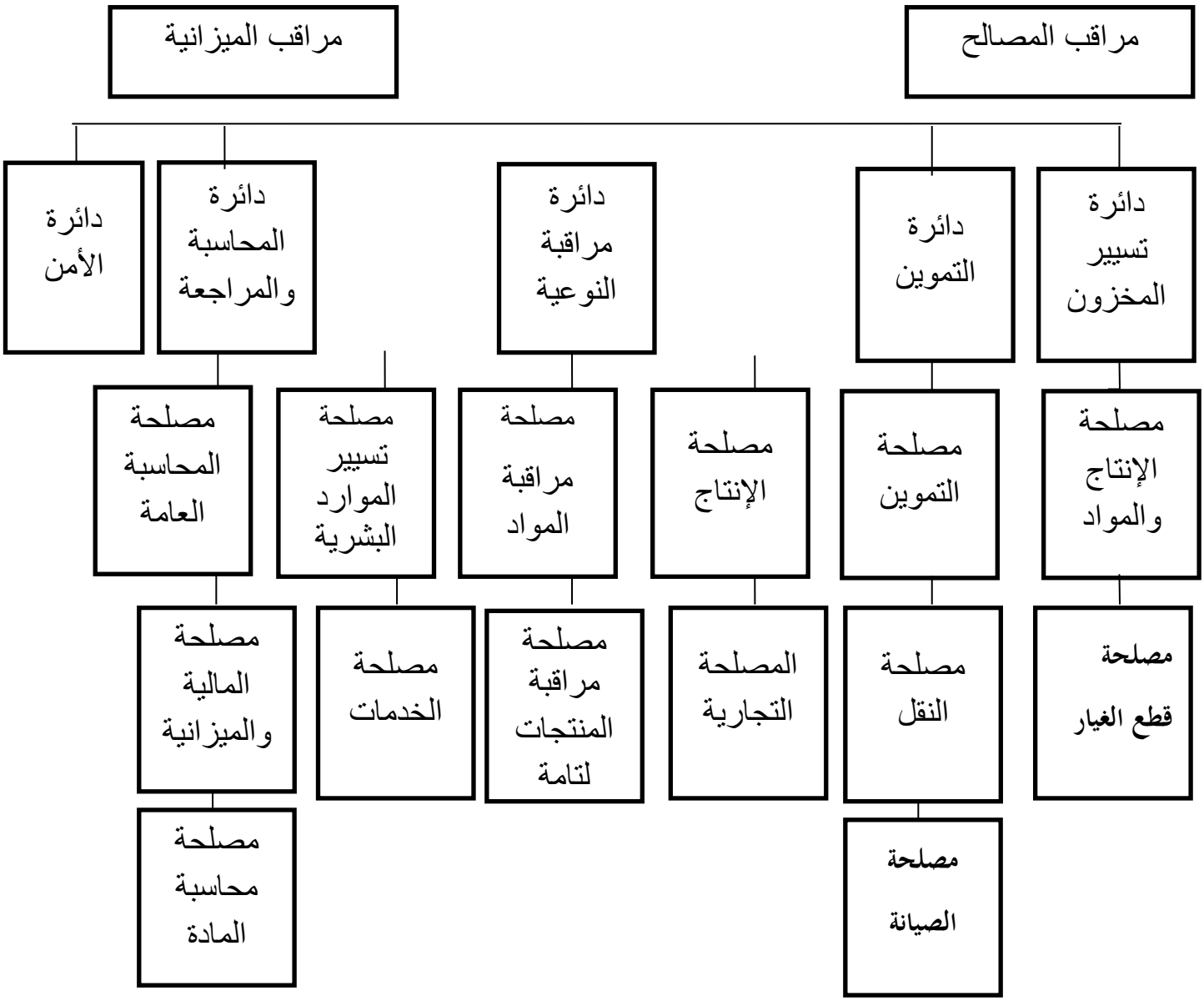
_**الهيكل التنظيمي:** هو مخطط يمثل مجموع هياكل المؤسسة الموجودة بين المصالح كما أنه يحتوي على وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة ويبين معظم المهام المؤذاة من طرف المصالح والأشخاص فهو يلعب دورا هاما في المؤسسة ويمتاز بسرعة التنفيذ وبالبساطة والسهولة.

_ **الهيكل الخاص بالوحدة:** تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح ومراقب الميزانية وأمانة المدير وتتكون هذه الأخيرة من ستة دوائر وتتفرع بدورها إلى مصالح كما هو مبين في الهيكل الآتي:

الهيكل التنظيمي للمؤسســة:

الشكل رقم (6.3): الهيكل التنظيمي للمؤسسة





المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لوحدة مستغانم يتضح أن هذا الهيكل وضع وفق التقسيم حسب الوظائف كما يتضح وجود نوع من التنسيق بين مختلف الأقسام.

إن حجم هذه الوحدة من النوع المتوسط حيث يبلغ عدد عمالها 154 عامل موزعين حسب أعمالهم وذلك ما يظهره الجدول التالي:

جدول رقم (1.3): عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم.

البيان	عدد العمال	%
الإدارة	88	57
الأمن	25	16
عمال الإنتاج	41	27
المجموع	**154**	**100**

المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

التعليق:

نلاحظ أن الأغلبية المقدرة ب 57 % من عمال هذه الوحدة يمثلون الإدارة كما أن 16 % يمثلون الأمن في حين أن عمال الإنتاج نسبتهم ب27 % فقط.وما يمكن ملاحظته هو أن نسبة عمال الإنتاج تعتبر قليلة مادامت هذه الوحدة إنتاجية.

قراءة الهيكل التنظيمي للمؤسسة

_ دائرة المحاسبة والمالية:هو القسم المختص بتجميع وتبويب البيانات المالية ومن ثم إعداد قيود اليومية والترحيلات إلى إعداد القوائم الختامية.

والمختص أيضا بإدارة الأموال بالشركة من مصروفات ومقبوضات وتوجيهها إلى إدارة الموارد المالية الداخلة والخارجة

وتقوم بتسجيل وتبويب التعاملات المالية وعرضها بشكلها التاريخي بدون الاهتمام بالقيمة الحالية (للأصل أو القرض) في شكل قوائم مالية، منها ما يبين الوضع المالي للمنشأة كالميزانية، ومنها ما يوضح الأداء التجاري لها خلال مدة معينة كقائمة الدخل.

_ دائرة تسيير المخزون: والقسم الذي يلبي حاجيات الزبائن العملية والإنتاجية من المواد المخزنة تقوم بتزويد قطاع الإنتاج بالمواد اللازمة (طلبيات)، وكذا مستلزمات الصيانة وقطع الغيار واللوازم الضرورية للمحافظة على الطاقة الإنتاجية وضمان استمرارية العمليات الإنتاجية.

كما تساعد على تحقيق التوازن في تدفق المواد الأولية والأجزاء والمعدات والمهمات الضرورية لمقابلة الاحتياجات التشغيلية كما، تقدم المخازن لإدارة الإنتاج المواد في الوقت المطلوب و بالكميات المطلوبة لمقابلة الجداول الزمنية الموضوعة و تكون على استعداد لتلقي الكميات الجاهزة التامة الصنع في أي وقت من الأوقات، كما تكون مسؤولة عن استلام مخلفات الإنتاج أو بواقي الصناعة. بالمقابل من واجب إدارة الإنتاج الإعلام عن جميع التغيرات أو التعديلات في جداول الإنتاج وخاصة عندما يستدعي الأمر زيادة أو تخفيض الكميات المخزنة.

ـ **دائرة مراقبة التسيير**: مهمتها إعداد الميزانية التقديرية للوحدة تغذية الأنعام هذا يشمل إعداد الميزانية لكل نشاط، قسم، وحدة وكذلك إعداد تقرير شهري، ثلاثي، سداسي، وسنوي تحت إشراف المؤسسة الأم المتواجدة بصلامندر.

ـ **دائرة تسيير الموارد البشرية**: وتعمل هذه المصلحة على مساعدة الإدارة العليا، مجلس الإدارة أساسا، في تحديد السياسات المرتبطة بالموارد البشرية، وفي تحقيق التكامل بين إستراتيجية الموارد البشرية والبرامج وإستراتيجية المؤسسة في النمو والتطور.

– التعرف على المشاكل (المتعلقة بالأفراد) وتحديد مواقعها وطبيعتها؛

– متابعة المسار المهني للموظف من بداية إلى نهاية التوظيف؛

ـ انجاز قرارات التربص.

دائرة مراقبة النوعية: تتكون من عدة مراحل

أمين مخزن: يقوم بتفقد المواد المستوردة ونوعيتها قبل الالتحاق بالمخازن فان كان مشكل في نوعيتها لا يسمح بتخزينها

المشرف على الميزان: بعد عملية مراقبة المواد الأولية تمر الحمولة على الميزان وبعد ذلك تخزن في المخازن مستودعات (مطامير) وبعدها توزن الشاحنة فارغة للحصول على النتيجة صافية

مراقب الجودة والنوعية: مهمته مراقبة كل ما تطرقنا إليه سابقا وله علاقة بالمصلحة تسيير المخزون كما يراقب عملية التصنيع بداية بإتباع المقادير المناسبة (سوجا، ذرى، فوسفات .....) للحصول على المنتوج المطلوب بعد عملية التصنيع توضع في أكياس ذات 50 كلغ، وبعدها توزن الحمولة حسب الطلبية للزبائن.

المطلب الثالث:نطاق العمل في وحدة تغذية الأنعام

أولا:نشاط المؤسسة

تسهر المؤسسة على تنفيذ مصلحتين هما:مصلحة البيع ومصلحة الإنتاج التي يتم فيها تطبيق برنامج الإنتاج الذي يتضمن تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة على عكس الأولى التي من خلالها ضمان السير الحسن للمنتجات وتوزيعها على عملائها من الزبائن،خواص، المؤسسات العمومية،تعاونيات .....إلخ.

ثانيا:مراحل عملية الإنتاج في الوحدة

- ✓ **المواد الأولية الأساسية:**

_ فيما يخص عملية إنتاج الأغذية، على الشركة أن تتحصل على احتياجاتها من المواد الأولية وأهم مورديها:

_ الذرة و السوجا: ميناء وهران (الإستيراد من الخارج بنسبة 90%).

_ النخالة: المؤسسة الوطنية للحبوب ومشتقاته بمستغانم(sempact).

_ الكلس: المؤسسة الوطنية للملح.

_ الملح والملح الرطب: المؤسسة الوطنية للملح (enasel).

_ الأكياس: المؤسسة الوطنية للورق المقوى (enapac).

ثالثا:عملية الإنتاج في الوحدة الأغذية:

تنتج مجموعة من الأغذية وهي:

_ **أغذية الدجاج الموجه ليصبح لحوم بيضاء**:هذا الدجاج يكون موجها للإستهلاك مباشرة بمعنى أن تخصص مباشرة من الدجاج ليصبح لحوم بيضاء فيمر هذا الدجاج من مرحلة الكتكوت إلى أن يصل إلى مرحلة الدجاج الموجه للاستهلاك.

- ✓ **أغذية دجاج البيوض**:هنا نستطيع التحكم في المنتج الذي نرغب به إما بيض موجه للاستهلاك أو بيض موجه ليصبح كتاكيت
- ✓ **تغذية البقر**:وهو غداء خاص بالبقر الحلوب يساعد على إنتاج الحليب ولا يجوز للثور التناول من نفس غداءها لأن كل نوع له غداء يتوافق حسب حاجته وطبيعة الحيوان بنفسه.
- ✓ **تغذية أخرى تدعى Divers**:تخص بالذكر باقي الأنعام(الديك الرومي،الحصان،الأرنب).

المبحث الثاني:منهجية عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام

تعتمد مؤسسة وحدة تغذية الأنعام على المناهج العلمية المتعارف عليها في عمليات المراجعة الداخلية،كما تسعى إلى تطبيق المعايير العالمية للمراجعة الداخلية، وتتم عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة حسب مراحل ومنهجية محددة ضمن القانون الداخلي لخلية المراجعة الداخلية في المؤسسة وهذا ما سوف نتطرق إليه من خلال شرح آلية عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام.

المطلب الأول:آلية عملية المراجعة الداخلية

1- وضع برنامج للمراجعة الداخلية:

يتم وضع برنامج سنوي للمراجعة الداخلية من قبل المكلف بالمراجعة في المؤسسة محل الدراسة يكون مقسم إلى ثلاثيات ويتم تقسيم كل ثلاثي إلى أشهر تحدد فيه أي مصلحة تراجع ويتم أيضا تقسيم كل شهر إلى أسابيع وذلك في إطار البرنامج العادي الغير المحدد بنشاط أو مصلحة معينة بل يشمل مثلا:

_ المراجعة الداخلية لوظيفة الإنتاج؛

_ المراجعة الداخلية لوظيفة المشتريات؛

_ المراجعة الداخلية لوظيفة المخزونات؛

_ المراجعة الداخلية للجرد؛

_ المراجعة المالية والمحاسبية.

2- رسالة مهمة المراجعة:

بعد الموافقة على برنامج السنوي للمراجعة الداخلية من طرف المدير العام للمجمع وليس مدير المؤسسة يتم إرسال رسالة تتضمن أمر البدء بمهمة المراجعة الداخلية وذلك حسب ما هو محدد في البرنامج.

3- اختيار لجنة المراجعة

بعد تلقي أمر البدء بالمهمة يقوم المراجع الداخلي باختيار موظفين آخرين يساعدانه في المهمة ويجب أن يكونا على دراية كاملة بكافة فروع المصلحة.

4- العمل الميداني:

بعد اختيار لجنة المراجعة يقوم المراجع الداخلي بالانتقال إلى المديرية محل المراجعة وبالضبط إلى مصلحة مبرمجة بالمراجعة.

أولا:على مستوى مصلحة التموين

ـ فحص فواتير ووثائق مشتريات المواد الأولية،

ـ إحصاء حالات المدخلات والمخرجات للمواد الأولية للشهر،

ـثم يقوم المراجع بطرح سؤال:هل ثم استلام شحنات المواد الأولية في نفس اليوم الذي استلمت فيه فواتير الشراء؟

ثانيا:على مستوى مصلحة الإنتاج:

ـ التأكد من الوثائق الخاصة باستهلاكات الشهر من المواد الأولية؛

ـ الوقوف على كيفية سير عملية إنتاج الأغذية؛

_ حالات الإنتاج اليومية في الشهر.

ثالثا:على مستوى المصلحة التجارية

_فحص فواتير ووثائق المبيعات المنتوج النهائي للشهر؛

_ استخراج كشوف المبيعات خلال الشهر؛

_ يقوم بطرح سؤال:هل الزبون يأخذ معه الفاتورة في وقت استلامه للمبيعات؟.

5- إعداد التقرير الأولي:

يتم إعداد تقرير أولي للمراجعة الداخلية حيث يتضمن كل الملاحظات التي لوحظت من طرف المراجع الداخلي و أيضا تسجل فيه المشاكل التي واجهتهم محل المراجعة.بناءا على هذا التقرير يتم معالجة المشاكل وأخذ بملاحظات المراجع الداخلي التي أشار إليها .

6- إعداد تقرير المراجعة الداخلية النهائي:

بعد الانتهاء من كل مهمة يتم رفع تقرير المراجعة الداخلية والذي يتضمن ردود المديرية المعنية بالمراجعة ويتضمن المشاكل التي لم يتم حلها بناءا على التقرير الأولي فيتم رفعها في التقرير النهائي حيث يتم تقييم النقاط التي تم ملاحظتها أتناء عملية المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني:تقرير المراجع في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام

من خلال المهمة التي تمت بتاريخ 2016/11/29 على مستوى الوحدة بموجب مراجعة ومراقبة القسم المالي والمحاسبي للفترة ثلاثي الثالث لسنة 2016.

تضمن تقرير المراجع المشكلات الآتية:

1- دفتر اليومية والجرد موقفة بتاريخ 2015/12/31 ؛

2- اليومية العامة موقفة بتاريخ شهر أكتوبر (الملحق رقم 01)؛

3- عدم وضوح كشف بنكي الموقف بتاريخ 2016/09/30 والمقدر بمبلغ 3241652.72DA ؛

4- بطاقة حالة التسويات المصرفية الموقوفة بتاريخ 2016/10/31 والذي يظهر رصيد قدر ب 3741652.72DA والذي يخالف مبلغ الكشف البنكي (الملحق رقم 03)؛

5- بناءا على فحص البطاقات التسوية البنكية لاحظنا دوران الشيكات القديمة والذي يتعلق ب:

- شيك رقم 948588 جبار نبية بتاريخ 2015/03/27 مبلغ 47000 DA؛

- شيك رقم 1981761 مخاطرية إسماعيل بتاريخ 2015/04/20 مبلغ 4000DA (الملحق قم 02و03).

6- غياب ختم وإمضاء وتوقيع رئيس المصلحة المالية على بطاقة أو الحالة التسويات المصرفية للكشف البنكي لشهر سبتمبر 2016 (الملحق رقم 03).

7- بناءا على كشوف قابضة الصندوق سجلنا مايلي:

- كشف الصندوق الموقوف بتاريخ 2016/11/29 برصيد قيمته 1844.28DA

- محضر إيقاف الصندوق بتاريخ 2016/11/29 سجل رصيد قدره 1850.00DA

- ورقة 1000 DA ← 1

- ورقة 200DA ←2

- ورقة 100 DA ←1

- ورقة 50DA ←3 (الملحق رقم 04)

مراقبة أمر بدفع سمحت بكشف ما يلي:

- غياب توقيع وإمضاء المدير؛

- غياب توقيع وإمضاء رئيس قسم المحاسبة؛

- غياب توقيع وإمضاء قسم المالي.

بإضافة إلى بعض الملاحظات أخرى والتي تمثلت في:

- مطابقة حسب SCF حساب 512100 BADR لبنك مستغانم دائنة بطريقة غير عادية بمبلغ 26341800.19DA في الميزانية العامة باستغلال الرصيد؛

- مطابقة SCF حساب 5811000 تحويل أموال مدينة بطريقة غير عادية بمبلغ5000.00 DA في الميزانية العامة مع العلم أنه حساب عابر يجب ترصيده.

المطلب الثالث:دراسة حالة حساب البنك ح/512

بناءا على تقرير المراجع ثم اكتشاف مشكلة على مستوى حساب البنك الموقوف بتاريخ 2016/09/30 وتضمن المبلغ 3241652.72DA، بإضافة بطاقة التسوية المصرفية الموقوفة بتاريخ 2016/10/31 الذي يخص مبلغ قدره 3741652.72DA الذي يخالف مبلغ الكشف البنكي.حيث صرح المراجع أنه لا توجد أي

تسويات في حساب البنك(ح /512) الذي طلب تعديله في نهاية جوان 2016 علما أن المشكلة مصرح بها منذ سنة 2015 ولكن لم تأخذ بعين الاعتبار ولم تتم تسوية هذا الحساب وعليه نقترح على مدير المصلحة المالية والمحاسبية بإتباع الإجراءات التصحيحية لمعالجة هذه المشكلة وهذه الأخطاء المتضمنة، وعليه ثم تطبيق ما يلي:

الجدول رقم(2.3): يوضح رصيد المؤسسة لدى البنك

التاريخ	**رقم الحساب**	**رقم الشيك**	**شرح العملية**	**مدين**	**دائن**
2015/04/20	4013200	1981761	مخاطرية اسماعيل	4000.00	
2015/04/20	5121000	1981761	مخاطرية اسماعيل		4000.00
2015/03/26	4016200	948588	جبار نبية	47000.00	
2015/03/26	5121000	948588	جبار نبية		47000.00
			المجموع	**51000.00**	**51000.00**
			الرصيد	**00.00**	**00.00**

المصدر :من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

التحليل:

بخصوص المشكلة التي كانت على مستوى الحساب البنكي والتي تتعلق بكل من الزبون مخاطرية إسماعيل وجبار نبية المتعلقة بدوران شيكات قديمة والمصرح بها في نهاية جوان 2015 من طرف المراجع الداخلي خلال تقريره والتي لم تأخذ بعين الاعتبار، فإن أهم الإجراءات التصحيحية المتبعة من طرف القسم المحاسبي والمالي لمعالجة هذه

الأخطاء تمثلت في ترصيد هذين الحسابين وجعل رصيدهما يساوي صفر في نهاية السنة من أجل إقفال السنة المالية لسنة 2016، وذلك تبعا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وعليه فإن عملية المراجعة التي قام بها المراجع الداخلي كانت أمرا لابد منه وذلك من أجل المساهمة في اكتشاف مختلف الأخطاء المحاسبية والمالية والعمل على معالجة هذه الأخطاء والمشكلات وفق مبادئ وأسس قانونية متعارف عليها محاسبيا.

كيفية تطبيق SCF في المؤسسة: يقوم المراجع الداخلي بتأكد وفحص من أن جميع عمليات التي تسير في المؤسسة الإنتاجية لوحدة تغذية الأنعام(شراء، بيع) وفق قواعد وأسس قانونية ومبادئ محاسبية ، وذلك في إطار النظام المحاسبي المالي

أولا:التسجيل المحاسبي لعملي ة شراء المواد الأولية

تعريف المواد الأولية:هي الموارد واللوازم المشتراة من أجل تحويلها إلى منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة.

مثال 1: استلم وحدة تغذية الأنعام الفاتورة التالية من بريمكس واد تليلات. (ملحق رقم17)

الفاتورة رقم 735

وحدة تغذية الأنعام بتاريخ n/12/14 ***مؤسسة بريمكس***	
المبلغ الصافي للدفع HT	**595180.00**
الرسم على القيمة المضافة19%	**47986.60**
المبلغ الصافي للدفع المتضمن الرسم TTC	**643166.60**
التسديد بشيك بنكي رقم 735	

تسجيل الفاتورة في دفاتر وحدة تغذية مستغانم

عند استلام الفاتورة:

- ✓ المصدر: حساب 512 البنوك والحسابات الجارية 643166.60دج
- ✓ الاستخدام:-حساب 381 المواد الأولية واللوازم المخزنة.....595180.00دج
- حساب 4456الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع.... 643166.60دج

/11/24

381 4456		المواد الأولية واللوازم المخزنة الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع	595180.00	

	512	بنوك وحسابات جارية الفاتورة رقم 10254	47986.60	643166.60

عند استلام المواد الأولية ولوازم وإدخالها المخازن.

✓ **المصدر**: حساب 381 المواد الأولية واللوازم المخزنة..... 595180.00دج

الاستخدام: حساب 31 مواد أولية ولوازم 595180.00دج

/12/04

31	381	المواد الأولية واللوازم المواد الأولية واللوازم المخزنة إذن الدخول رقم	595180.00	595180.00

_ شراء التموينات الأخرى :

تعرف التموينات الأخرى بأنها المواد والأشياء التي تساهم في النشاط الاستغلالي للمؤسسة مثل مواد التنظيف و التغليفات غير المسترجعة ولوازم المكتب ...إلخ

تسجل التموينات الأخرى مثل البضائع والمواد الأولية.

مثال 2: استلمت وحدة تغذية الأنعام من بن عليوة تم شراء 2 آلة حاسبة، علبة أوراق 20،دبوس3، أصبع إلكتروني 2،طابع 1.(ملحق رقم24)

الفاتورة رقم 40

وحدة تغذية الأنعام

بتاريخ n/12/14

مؤسسة بن عليوة

المبلغ الصافي للدفع HT	14255
الرسم على القيمة المضافة 19 %	/
المبلغ الصافي للدفع المتضمن الرسم TTC	14255
التسديد بشيك بنكي رقم 40	

عند استلام الفاتورة:

- ✓ **المصد**ر:حساب512البنك.....14255.00دج

الاستخدام: -حساب 382 التموينات الأخرى المخزنة.....14255.00دج

382		التموينات الأخرى المخزنة	14255.00	
	512	البنك		14255.00
		الفاتورة رقم 40		

عند استلام التموينات الأخرى وإدخالها المخازن.

- ✓ المصدر: حساب 382 التموينات الأخرى المخزنة.....14255دج
- ✓ الاستخدام: حساب32التموياتالأخرى.....14255دج

/6/14

32		تموينات أخرى	14255	
	382	تموينات أخرى مخزنة		14255
		إذن الدخول رقم 948		

المشتريات غير المخزنة من المواد و التوريدات (اللوازم):

تتمثل في المقتنيات غير القابلة للتخزين مثل الكهرباء والغاز التي تستهلك مباشرة من طرف الكيان.

عند استلام فاتورة المشتريات غير المخزنة يجعل حساب 607 المشتريات غير المخزنة من المواد و التوريدات مدينا وأحد حسابات المالية (512 أو 53) أو حساب 401 موردو المخزونات والخدمات دائنا.

مثال 5: بتاريخ n/4/14 استلمت وحدة تغذية الأنعام الفاتورة الخاصة باستهلاك الكهرباء والغاز للثلاثي الأول مبلغها 88782.17دج.

_ بتاريخ n/4/20 سددت وحدة تغذية الأنعام فاتورة الكهرباء والغاز شيك.(ملحق رقم25)

تسجيل العملية عند وحدة تغذية الأنعام

المصدر:حساب 401 موردو المخزونات والخدمات 88782.17دج

- ✓ **الاستخدام**: حساب607المشترياتغير المخزنة من المواد والتوريدات88782.17دج

/4/14

607		المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	88782.17	
	401	موردو المخزونات والخدمات الفاتورة رقم		88782.17

عند تسديد الفاتورة:

- ✓ **المصدر**: حساب 512 البنك.....88782.17دج
- ✓ **الاستخدام**:حساب401موردو المخزونات والخدمات.....88782.17دج

401		موردو المخزونات والخدمات	88782.17	
	53	الصندوق		88782.17
		وصل نقدي رقم		

ثانيا:التسجيل المحاسبي للمبيعات

مثال3: لفاتورة بيع منتوج لوحدة دجاج البيوض زبون حافيب.(ملحق رقم 26)

رقم الفاتورة :19

وحدة تغذية الانعام

رقم السجل التجاري :

رقم الجبائي :

اسم الزبون : وحدة حافيب

العنوان : عين النويصي

تاريخ الفاتورة : 2017/01/09

المبلغ خارج الضريبة : 358708.00

مبلغ الضريبة : 60980.36.

التسجيل المحاسبي عند عملية البيع :

حساب منتجات مبيعات (701) 358708.00

حساب الضريبة على البيع (445).....60980.36

حساب الزبون (411).....419688.36

التسجيل المحاسبي عند عملية التسديد:

حساب البنك (512).....390991.72

حساب الزبون (411).....390991.

خلاصة الفصل:

تناولت في هذا الفصل كل ما يتعلق ب مؤسسة تغذية الأنعام "UAB" من حيث دوائر المؤسسة ومصالحها مرورا بمهام كل مصلحة ودورها الفعال في المؤسسة وعلاقة كل دائرة بأخرى لاستناد إلى الهيكل التنظيمي، كما حاولت تسليط الضوء على نشاط المراجعة الداخلية من خلال إبراز دور المراجع الداخلي في عملية تنفيذه للمراجعة سعيا منه لمدى تطبيق المؤسسة لإجراءات والقوانين والمبادئ المحاسبية في إطار النظام المحاسبي المالي المعمول به دوليا.

خاتمة عامة

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها،وذلك حفاظا على بقائها واستمرارها،هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل التنظيمي وهي وظيفة المراجعة الداخلية، كونها كفيلة بمراقبة وحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أنواع التلاعب والإهمال، كما تضمن سلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية وذلك من خلال الفحص الدائم لها من حالات الأخطاء والغش والتزوير، فهذه الوظيفة تعتمد على تنظيم جيد وتقييم الوظائف وتحديد المسؤوليات وعلى نظام محاسبي سليم، وفي إطار الدراسة التي قمنا بها المتضمنة آليات المراجعة الداخلية في النظام المحاسبي حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول كيفية تكييف آلية المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي، ومن خلال الفصول الثلاثة لهذه المذكرة وانطلاقا من الفرضيات الأساسية حاولنا إبراز الأهمية الكبيرة التي تكتسبها المراجعة الداخلية في المؤسسة باعتبارها وظيفة رئيسية هدفها مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها على أكمل وجه، كونها تقوم على مقومات ومعايير متعارف عليها دوليا ومن أجل تطبيق هذه الوظيفة يجب إتباع مجموعة من الآليات والمراحل وذلك بغية الوصول إلى النتائج المرجوة، وفي هذا الإطار عملت السلطات الجزائرية على تبني طرق تسييرية حديثة من أجل مواكبة كل التطورات التي تحصل على المستوى الدولي، وقد تجسد ذلك في ميلاد نظام محاسبي مالي جديد الذي دخل حيز التطبيق بداية سنة 2010 هذا النظام المتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، هذا وتعول السلطات الجزائرية وكذلك الخبراء الاقتصاديين كثيرا على النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتماشى مع النظام الاقتصادي الذي اختارته الجزائر الذي يعرف بالاقتصاد السوق .

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

– أن عمل المراجع يبدأ بعد نهاية عمل المحاسب من عمله فمخرجات المحاسبة هي مدخلات المراجعة؛

– عملية المراجعة عملية إنتقادية على خلاف المحاسبة التي تعتبر عمل إنشائي يهتم بالتحليل والتبويب والتسجيل لتصل إلى تحضير إعداد القوائم المالية؛

– المراجعة الداخلية جاءت كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور الشركات متعددة الجنسيات؛

– للمراجعة الداخلية أساليب فنية وآليات من شأنها الرفع من درجة مصداقيتها وكفائتها؛

– تعتمد مؤسسة وحدة تغذية الأنعام على لجنة المراجعة الموجودة على مستوى مؤسسة الأم GOA فهذه الأخيرة هي المسؤولة عن هذه الوحدة وعن نتائجها، كما تتحمل كل المسؤولية من حيث النتيجة وغيرها؛

– لم تتطور المراجعة الداخلية في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجتها الملحة لها في عديد الجوانب، فمهنة المراجعة في الجزائر تعاني قصورا تجعل المهنة والمراجعين أمام صعوبات تؤثر على فعالية المعلومات فضلا عن كونها تؤدي إلى انخفاض مستوى المراجعين، مما يجعل المهنة في الجزائر تبدو بمستوى أقل بنظيرتها في الدول المتقدمة؛

– تعتمد مؤسسة وحدة تغذية الأنعام على كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؛

–تطبق مؤسسة وحدة تغذية الأنعام النظام المحاسبي المالي الجديد في جميع معاملاتها المحاسبية والمالية.

المقترحات

بناء على ماسبق توصلنا إلى جملة من النتائج:

- العمل على إصدار معايير تتلائم وبيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

- ضرورة المتابعة المستمرة للمراجعين الداخليين وإعداد دورات تكوينية من أجل مواكبة كل المستجدات والتطورات في المجال المتعلق بالمراجعة؛

- تبني آلية المراجعة في كل مؤسسة تريد التعايش والظروف الراهنة؛

- إقامة ملتقيات دورية للمراجعين الغرض منها اطلاع المراجعين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة بغرض تحسين جانب الممارسة،

- ضرورة تكييف الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

أفاق البحث

بعد دراستنا لهذا الموضوع، آليات المراجعة الداخلية في النظام المحاسبي المالي، تبين أنه يمكن فتح الباب لعدة إشكاليات وبحوث مستقبلية تستحق الدراسة وذلك بالتطرق للمواضيع التالية:

_ حاجة المراجعة في الجزائر لمعايير المراجعة الدولية في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية؛

_ واقع وأفاق المراجعة الداخلية في إطار معايير المراجعة الدولية وكيفية تطبيقها في الجزائر؛

_ انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي.

قائمة المراجع

الكتب:

1- أمين السيد **أحمد، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية**، الإسكندرية، مصر، 2008.

2- أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، طبعة أولى، 2008.

3- خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة أولى، 2006.

4- خالد أمين عبد الله، **علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.

5- شنوف شعيب،الجزء (أ)، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**،مكتبة الشركة، بوداود، الجزائر، 2008.

6- شنوف شعيب، الجزء (ب)، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**،مكتبة الشركة،ب وداود، الجزائر،2009 .

7- عبد الفتاح محمد صحن، سمير كامل، **المراقبة الداخلية**، الدار الجامعة الجديدة للنشر، 2001.

8- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا،**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر،2009 .

9- القبطان محمد، **قواعد المراجعة الداخلية في أعمال البنوك**، دار البصرة، القاهرة، 2006.

10- محمد التهامي طواهر،مسعود صدقي (ب)،**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**،ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون ،الجزائر،طبعة ثانية ، 2005.

11- محمد التهامي طواهر، مسعود صدقي، الجزء (ب)،**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، طبعة أولى،2003.

12- محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، (أ)، **الرقابة والمراجعة الداخلية** ، المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر،طبعة أولى،2006.

13- محمد السيد سرايا، (ب)، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، طبعة أولى، 2007.

14- محمد حسان بن مالك، علاء بوقفة، **المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS**، دار الهدى للنشر والتوزيع، طبعة أولى، 2004.

15- نادر شعبان السواح،**المراجعة الداخلية في ظل تشغيل الإلكتروني**، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006.

قائمة المذكرات

16- أسامة عدالة، **دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار**، مذكرة ماستر في علوم التجارية،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير،جامعة عبد الحميد ابن باديس،مستغانم،2015/2014.

17- بورزوق أمينة،**إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية**،مذكرة ماجستير،قسم علوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية ،علوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/ 2011.

18- رابح بلال، **تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير،تخصص محاسبة،جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2015/2014.

19- سجال هاجر،**دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة ماستر في علوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية،علوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم،2014/2013.

20- سليم بن رحمون،**تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**،مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، علوم التجارية وعلوم التسيير،تخصص محاسبة،جامعة محمد خيضر، بسكرة،2013/2012.

21- عزوز ميلود،**دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**،مذكرة ماجستير في علوم التسيير،تخصص اقتصاد وتسير المؤسسات،جامعة محمد خيضر،بسكرة،2007/2006.

22 - محمد أمين طفيش،صالح مرصاد،**المراجعة الداخلية والتدقيق في البنوك التجارية**،مذكرة ليسانس،في علوم التجارية،تخصص محاسبة،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2013/2012.

المجلات والدوريات

23- شوقي عطاء الله، **المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات**، مجلة المحاسبة والإدارة، العدد، 08، مصر، 1997.

المداخلات والملتقيات

24- رقايقية فاطمة زهراء،**إصلاح وتكييف النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية** ، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،جامعة سوق أهراس، يومي25 و26 ماي2010.

25- سعودي بلقاسم،سعودي عبد الصمد،**مكانة النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية**،مداخلة حول أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية،2014.

سفيان نقماري،رحمة بلهادف، ملتقى حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر،وعلاقته بالمعايير الدولية، يوم دراسي حول تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي، يومي 13و14 جانفي2013.

26-ضيف الله محمد الهادي،مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير الدولية للمحاسبة،الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي في الجزائر، المركز الجامعي بالوادي.

27- مرحوم الحبيب،النظام المحاسبي المالي في الجزائر SCF، مفهوم وأهداف وتحديات،جامعة مستغانم، 10 ديسمبر 2015.

28- هشام سفيان صلواتشي،آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الملتقى الوطني الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية،المركز الجامعي بالوادي،يومي 17و18 جانفي 2010.

القوانين ومراسيم :

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

30- الجريدة الرسمية للجمهورية، العدد20 القانون 01/91 الصادر بتاريخ ،1991.

31- المادة 03 القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في 25 نوفمبر2007 الجريدة الرسمية للجمهورية، العدد 74.

32- المادة 04 القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في 25 نوفمبر2007 الجريدة الرسمية للجمهورية،العدد 47.

33- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي2008،المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتعلقة بSCF الجريدة الرسمية للجمهورية،العدد 27.

34- المرسوم التنفيذي رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008،المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات،الجريدة الرسمية،الجزائر،العدد 19.

ملخص الدراسة

إن المراجعة الداخلية تعد من الوظائف الأساسية في المؤسسة التي تعتمد عليها الإدارة العليا ومختلف مصالح والأقسام كمصدر للمعلومات والبيانات التي تتميز بالمصداقية والجودة، ومن هنا يمكن اعتبار هذه الوظيفة حديثة الاعتراف بها كنشاط يزاول في المؤسسات الجزائرية، وقد شهدت هذه الأخيرة تطورات وذلك في إطار الإصلاحات التي باشرت بها السلطات الجزائرية، حيث أصبح من الضروري تكييف منظومة المحاسبة الدولية وبدلك تبنت الجزائر خيار إعادة تشكيل نظام جديد بديل للنظام السابق وهو النظام المحاسبي المالي الجديد مطلع سنة 2010 المنبثق من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، والذي يتوافق معها إلى حد كبير من حيث الإطار المفاهيمي ومدونة الحسابات، طرق التسجيل والتقييم ومن حيث عرض القوائم المالية ولهذا تسعى المؤسسات الجزائرية إلى تكييف عملية المراجعة تماشيا مع تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد من أجل مواكبة كل تطورات الاقتصادية والظروف الراهنة.

الكلمات المفتاحية:المراجعة الداخلية، النظام المحاسبي المالي، المحاسبة الدولية، المعايير المحاسبية الدولية .

Résumé

L’audit interne est l'une des fonction de bas de l'institution sur laquelle la haute direction et les différents départements et division en tant que source d'information et des données qui se caractérise par la crédibilité et la qualité, et ici cette fonction être considérés comme modernes reconnue comme une activité engagée les entreprises algériennes, et ce dernier a vu plusieurs développements dans le cadre de la réforme qui a commencé par les autorités algériennes, ou il est devenu nécessaire d'adapter le cadre du système de comptabilité financière afin que l'Algérie a adopté une nouvelle formation d'une nouvelle alternative du système a l'option d'un nouvelle système de comptabilité financière début 2010 tirer des normes comptable internationales IAS/IFRS ce qui est compatible avec elle dans une large mesure le cadre conceptuel et le code cadre, les méthodes d'enregistrement et d'évaluation et saluant la présentation des états financière et les entreprises algériennes cherchent a adapter le processus d'audit interne en conformité avec l'adoption du système comptable Algérien nouvelle financière afin de suivre tous l'évolution économique et la situation actuelle

.**les mots clés**: audite interne, le nouveau système de comptabilité financière, la comptabilité, normes comptables internationales.