

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم مالية و محاسبة



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
التخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة تسيير

**دور المراجعة الداخلية في تصحيح
الأخطاء المحاسبية في المؤسسة
دراسة حالة وحدة تغذية الانعام (U.A.B) مستغانم**

تحت إشراف الأستاذة
• سليمان عائشة

مقدمة من طرف الطالب
• موساوي ياسين

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم و اللقب	رتبة	عن الجامعة
رئيسا	مكاوي أمين	أستاذ مساعد -أ-	جامعة مستغانم
مقررا	سليمان عائشة	أستاذ مساعد -أ-	جامعة مستغانم
مناقشا	قوبع خيرة	أستاذ مساعد -أ-	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2016-2017

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم مالية و محاسبة



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
التخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة تسيير

**دور المراجعة الداخلية في تصحيح
الأخطاء المحاسبية في المؤسسة
دراسة حالة وحدة تغذية الانعام (U.A.B) مستغانم**

تحت إشراف الأستاذة
• سليمان عائشة

مقدمة من طرف الطالب
• موساوي ياسين

السنة الجامعية : 2016-2017

الشكر و التقدير

أشكر الله تعالى الذي وفقنا لإنهاء هذا البحث المتواضع
كما اتقدم بخالص الشكر و الامتنان إلى الدكتورة الفاضلة
سليمان عائشة

التي لم تبخل عليّ بتوجيهاتها ونصائحها التي سمحت لي بإعداد
هذا العمل المتواضع .

كما اتقدم بالشكر إلى كل أساتذة كلية علوم اقتصادية و تجارية و
وعلوم التسيير الذين ساهموا في تكويني
ولا أنسى بالشكر عمال المكتبة بالجامعة على تزويدنا بالكتب و
التساهل و التسامح شكرا و الف شكر.

كما أشكر السيد شهيدة يوسف محاسب بوحدة تغذية الأنعام
UAB – مستغانم الذي كان لي معينا في فهم الجانب التطبيقي
للبحث أثناء فترة تربصي بالوحدة.

وفي الأخير اتقدم بجزيل الشكر و العرفان الى كل من ساهم من
قريب او بعيد وأمدني بيد المساعدة من اجل انجاز هذا العمل .

ياسين موساوي

الاهداء

اهدى خاتمة السنوات الجامعية الى من قال فيهم خالق هذا الكون
"وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا اما يبلغن عندك الكبر احدهما
او كلاهما فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما "

اهدى عملي هذا

الى من تعجز الكلمات عن ذكر مآثرهما إلى الشمس التي أنارت دربي بوجودها الى نبض
قلبي الى من تمننت وصول هذا المقام الى من كان دعاءها سر نجاحي إلى التي لن أوفيهما
حقها مهما قلت فيها.

اليك امي اطال الله عمرك

الى من افتخر بحمل اسمه و الذي طالما حلم بأن يراني أتخطي درجات العلم و النجاح.

اليك ابي الغالي

إلى من تقاسمت معهم الحزن والفرح الى اخوتي

الى كل افراد عائلة صغارا و كبارا وكل من يحمل لقب صديق و صالح .

الى كل صديقات و الاصدقاء من الابتدائية إلى أخر سنة الجامعية

إلى كل من صادفتني بهم الحياة أحبكم جميعا .

الى كل هؤلاء اهدى عملي المتواضع

ياسين موساوي

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى توضيح دور المراجعة الداخلية في تصحيح الأخطاء المحاسبية المرتكبة في المؤسسة، حيث تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الوظائف داخل المؤسسة، ويكمن هذا الأثر عند استخدام هذه الوظيفة كأداة فعالة في مراجعة المحاسبة وتصحيح الأخطاء المرتكبة، وذلك من أجل الحصول على قوائم مالية موثوقة وتعبير بعدالة عن الموقف المالي بحيث يمكن الاعتماد عليها في وضع القرارات الاقتصادية.

في الجزء النظري قمنا بإتباع المنهج الوصفي من خلال عرض مفاهيم حول المراجعة بصفة عامة و المراجعة الداخلية بصفة خاصة وأهميتها في تصحيح الأخطاء المحاسبية، أما في الجزء التطبيقي كانت لنا دراسة حالة وحدة تغذية الأنعام UAB – مستغانم.

الكلمات المفتاحية : المراجعة، المراجعة الداخلية، الأخطاء المحاسبية، وحدة تغذية الأنعام

Résumé

Cette étude vise à clarifier le rôle de l'audit interne pour corriger des erreurs comptables commises dans l'organisme économique, qui est considérée comme fonction la plus importante au sein de cet organisme. L'audit interne joue un rôle très important comme un outil efficace pour la révision et l'examen de la comptabilité et la correction des erreurs commises, afin d'obtenir des états financiers fiable et reflète fidèlement la situation financière et qu'elle puisse être invoquée pour mettre les décisions économiques.

Dans la partie théorique, nous suivons l'approche descriptive à travers la présentation des concepts de l'audit en général et en particulier l'audit interne et son importance dans la correction des erreurs comptables, alors que dans la partie pratique on a consacré notre étude au cas d'unité d'alimentation du bétail UAB - Mostaganem.

Mots clés : Révision, Révision interne, Audit interne, Erreurs comptables.

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	صفحة
1-3	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	47
2-3	تغير رقم الأعمال من سنة 2010 إلى سنة 2015	52

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	صفحة
1-3	عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم بمؤسسة U.A.B لسنة 20	48
2-3	تطور رقم الأعمال وحدة تغذية الأنعام مستغانم	52

مقدمة عامة

تعد المؤسسة العضو المحرك والهيكل القائم عليه أي نظام اقتصادي، كونها تجمع بين المورد البشري والطبيعي و العنصر المالي والفني ،تحت مجموعة من الضر وف و هذا لتحقيق أهداف قد تكون تقديم خدمات أو إنتاج منتجات مع الحرص على تحقيق أرباح تضمن بقاء واستمرار المؤسسة في وسط يمتاز بالمرونة و التغيرات اليومية.

ومن جراء هاته التغيرات، عرف الاقتصاد الوطني في الفترة الأخيرة موجة من التحولات تمحورت في مجملها حول البنية الهيكلية الاقتصادية من خلال الانتقال إلى الاقتصاد القائم على آليات السوق ، ما جعل المؤسسات الاقتصادية أكثر من أي وقت مضى تهتم بالمشورات التي تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة ، وتعمل على حفظ التوازن المالي و التوسع في السوق لتحقيق البقاء.

أدى هذا التطور والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إدارتها وتعدد مشاكلها، وقد سائر ذلك تطور في مفهوم وأهداف وأساليب المراجعة الداخلية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية وكلما كبر حجم المشروع ازدادت الحاجة إلى توافر نظام مراجعة داخلية فعال والتي يجب أن تمارس على كل أوجه نشاطات المشروع إذ أن وجودها أصبح أمراً ضرورياً وحتماً لكل عملية من عمليات المشروع كالعمليات النقدية مثلاً والتي تحتاج لمراجعة بغرض اكتشاف أية اختلاسات أو تلاعب بها .

سنتناول في هذه الدراسة مفهوم المراجعة وبيان دورها في تقليل من الأخطاء المحاسبية وكذلك توضيح أنواع الأخطاء المحاسبية المرتكبة و كيفية تقليل فرص ارتكابها لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك، ووضحنا الجانب النظري بدراسة حالة تطبيقية لوحدة تغذية الانعام-(U.A.B) مستغانم- .
و من هذا المنطلق نطرح اشكالية التالية:

كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في التقليل و الحد من إرتكاب الأخطاء المحاسبية ؟

للإجابة على الإشكالية نطرح الأسئلة التالية وذلك للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع:

1.ما المقصود بالمراجعة و المراجعة الداخلية؟

2. ماهي أسباب إرتكاب الأخطاء المحاسبية؟

❖ فرضيات البحث :

للإجابة على الأسئلة السابقة ننتقل من الفرضيات التالية :

1. المراجعة هي فحص دوري يقوم به شخص محترف محايد والغرض منه إعطاء رأي شخصي محايد مدعم بأدلة وبراهين حول صدق وشرعية الحسابات وكذا القوائم المالية والبيانات المحاسبية.

2. هناك عدة أسباب لإرتكاب الأخطاء المحاسبية في الدفاتر والسجلات المحاسبية منها :

- الجهل بالمبادئ المقبولة قبولاً عاماً والتي يجب أن يتبعها المحاسب في الإثبات والتسجيل والترحيل والتبويب والتلخيص وعرض البيانات المحاسبية في القوائم المالية .

- السهو أو عدم العناية أي إهمال وتقصير القائم على العملية المحاسبية في أداء عملة والقيام بواجبة.

❖ أهمية البحث :

تظهر أهمية البحث بسبب الطلب المتزايد على مهنة المراجعة من سائر الأطراف، وذلك من أجل الحصول على قوائم مالية موثوقة وتعبر بعدالة عن الموقف المالي بحيث يمكن الاعتماد عليها في وضع القرارات الاقتصادية. لذلك فإن موضوع هذا البحث يعتبر على قدر كبير من الأهمية ليس للمراجعين فحسب، بل لجميع الأطراف ذات العلاقة من المستثمرين، المقرضين، الموردين، العملاء، الإدارة وغيرهم، حيث تتأثر مصالحهم بأي خطأ محاسبي وتؤثر على مصداقية القوائم المالية.

والخروج بنتائج وتوصيات تسهم في الارتقاء بأداء مهنة المراجعة والمحاسبة إلى المستوى المطلوب.

❖ الهدف من البحث:

إن الأهداف التي نسعى للوصول إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع هو إظهار فعالية المراجعة الداخلية في لتقليل و الحد من إرتكاب الأخطاء المحاسبية

ولقد دعمنا هذا الموضوع بدراسة تطبيقية لأهمية المراجعة الداخلية في تصحيح الأخطاء المحاسبية بوحدة تغذية الانعام.

❖ أسباب إختيار البحث :

يرجع سبب اختيار لهذا الموضوع لعدة اعتبارات من الجانبين الذاتي والجانب الموضوعي.

- الجانب الذاتي :

1. كون موضوع البحث له علاقة مباشرة بتخصصنا.

2. محاولة التعمق في دراسة فوائد المراجعة بصفة عامة و المراجعة الداخلية بصفة خاصة للمؤسسة.

3. الميل الطبيعي إلى احتراف مهنة المراجعة.

4. إثراء المكاتب الجامعية و المكاتب العمومية الأخرى.

- الجانب الموضوعي:

1. الضعف الذي تعيشه المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية.

2. أهمية و مكانة المراجعة الداخلية في المؤسسة.

3. ضرورة تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة.

❖ منهج البحث :

اعتمدنا في دراستنا على منهج الوصفي و التحليلي في الجانب النظري، اما الجانب التطبيقي فتم اعتماد منهج دراسة الحالة.

❖ تقسيم البحث:

من اجل الاجابة على الاشكالية و معالجة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة (3) فصول.

الفصل الأول تحت عنوان: " المدخل الى المراجعة "، ويتضمن هذا الفصل مبحثين، حيث بدأنا في المبحث الأول مفاهيم عامة حول المراجعة و الذي يشمل تعريف المراجعة، مبادئها وأهدافها و أنواع المراجعة و علاقة المحاسبة بالمراجعة و أما في المبحث الثاني و الأخير فتطرقنا إلى المراجعة الداخلية و الذي يشمل على مفهومها و خصائص و أركان المراجعة الداخلية و أهمية و أهداف و أنواع المراجعة الداخلية.

و الفصل الثاني تحت عنوان: " دور المراجعة الداخلية في تصحيح الأخطاء المحاسبية"، و يتضمن هذا الفصل مبحثين، حيث تطرقنا في المبحث الأول الأخطاء المحاسبية و الذي يشمل مفهوم الخطأ المحاسبي و أسباب ارتكابها و مراحل اكتشافها و أنواع الأخطاء المحاسبية ، و أما في المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى طريقة البحث عن الأخطاء المحاسبية وتصحيحها.

اما الفصل الثالث فجاء تحت عنوان: " أهمية المراجعة الداخلية في تصحيح الأخطاء المحاسبية بوحدة تغذية الانعام U.A.B مستغانم" ويتضمن هذا الفصل مبحثين، في المبحث الأول نعرض تقديم عام لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام من تاريخ و مهام المؤسسة الى فروعها مرورا بدراسة الهياكل التنظيمية لها.

و في المبحث الثاني و الأخير نعرض أهمية المراجعة الداخلية في تصحيح الأخطاء المحاسبية بوحدة تغذية الانعام.

الفصل الأول

المدخل الى المراجعة

تمهيد:

تعتبر دراسة المراجعة بمثابة المراجعة النهائية الدراسات المحاسبية أي أن دارس المراجعة ينبغي أن يكون ملما بالمبادئ و الإجراءات المحاسبية المقبولة إماما كاملا ، إن مهمة مراجع الحسابات الرئيسية هي فحص الحسابات و القوائم المالية قصد التحقق من تطبيق هذه المبادئ و الإجراءات بطريقة سليمة و متجانسة من سنة إلى اخرى، و يكون الغرض من قيامه بفحصه هو إعداد تقرير، يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، سواء داخل المشروع او خارجه. ولاشك أن وجود هذا الرأي المهني الصادر من جهة خارجية محايدة يوفر لها الخبرة و المعرفة و المكان مناسب يزيد من امكانية الاعتماد على القوائم المالية و يرفع من درجة الدقة فيها. و يخدم مراجع الحسابات نتيجة قيامه بفحص و إعداد تقريره على القوائم المالية جهات عديدة هي إدارة المشروع التي ترى في تقرير مراجع الحسابات الخارجي المحايد شهادة لها يحسن قيامها بالمهام الموكلة إلهما من ملاك المشروع، كما يخدم مراجع الحسابات الدائنين و البنوك و غيرها من بيوت الإقتراض و التي تعتمد على القوائم المالية كأساس للتوسيع أو منح الائتمان.

إن هذه المهمة تعتبر من المهن العريقة في الدول المتقدمة، ولها تقاليد و مسؤوليتها المهنية التي تحددها جمعيات و نقابات المحاسبين و المراجعين، لقد ساهمت هذه المهنة بشكل كبير في تنمية تلك المجتمعات، نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات و توضيح حالات التلاعب و الاختلاس، و إدارة الاقتصاد القومي بصفة عامة.

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المراجعة

إن همزة الوصل بين المؤسسة و الملاك لا يمكن الاستغناء عليها للدور الفعال الذي تلعبه هذه الأخيرة في اتخاذ أي قرار و المساهمة في أي نشاط و جب التأكيد من صحة و صدق و شرعية و دقة البيانات المحاسبية بالدفاتر و مدى الاعتماد عليها نظرا لحاجة المؤسسة للمراجع لإعطاء رأي محايد مسند بأدلة قوية و مرافقة بمدى مصداقية القوائم المالية و المركز المالي و إعطاء صورة مثالية لحسن التسيير.

المطلب الأول : تعريف المراجعة، مبادئها وأهدافها

لقد تعددت التعاريف التي تناولت المراجعة، حيث ركزت معظمها على بيان أهدافها و مجالها و سنحاول تقديم أهم التعاريف و التي هي كالتالي :

تعرف المراجعة بأنها: " التحقيق الانتقادي المنظم لأدلة و القرائن لإثبات ما تحتويه دفاتر و سجلات المنشآت من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها، من خلال برنامج محدد مسبقا بهدف إبداء رأي فني محايد عن صدق و عدالة التقارير المالية لقراء و مستخدمي هذه التقارير".⁽¹⁾

و تعرف بأنها: " عملية فحص و اختيار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات و السجلات المنشأة لها، وكذلك المستندات المؤيدة لها، و ذلك لغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي و نتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية موضوع المراجعة".⁽²⁾

كما تعرف بأنها: " هي علم يتمثل في مجموعة من المبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المتمثلة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية الختامية من نتيجة أعمال المؤسسة، من ربح أو خسارة أو عن المركز المالي في نهاية الفترة المحددة"⁽³⁾

1- أحمد حلمي جمعة - المدخل الحديث في تدقيق الحسابات- دار الصفاء للنشر و التوزيع 2009 - مصر- ص06

2- إدريس عبد السلام الشتيوي - المراجعة معايير و اجراءات — دار النهضة العربية- 1996 - لبنان - ص13

3- خالد راغب الخطيب - خليل محمود الرفاعي - الأصول العلمية و العملية للتدقيق الحسابات - دار المستقبل للنشر و التوزيع - 1998- ص90

وتعرف أيضا بانها: " هي فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة و الحكم على العمليات التي جرت و النظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".⁽¹⁾

كما عرفت الجمعية الأمريكية المراجعة على أنها " عملية منظمة للحصول على اثبات و تقويم هذه الأدلة عن التأكيدات بشأن تصرفات و أحداث اقتصادية لتحديد درجة التطابق بين هذه التأكيدات و معايير معلنة و توصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين".⁽²⁾

و مما سبق يمكننا استخلاص التعريف الآتي:

المراجعة هي عملية فحص انتقادي منظم، بقصد الخروج برأي فني محايد. فيما يخص صدق وشرعية القوائم المالية، اعتمادا على تقنيات علمية و مدعما هذا الرأي بأدلة و قرائن الإثبات مبينا مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة.

أولا : مبادئ المراجعة :

فيما سبق رأينا أن المراجعة تقوم بركنين (الفحص) و (الإيصال) أي (التقرير) ومن هنا نقوم بتقديم المبادئ المتعلقة بهذين الركنين وهي على التالي :

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

أ - مبدأ تكامل الادراك الرقابي : يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة و آثارها الفعلية و المحتملة على كيانها.

ب - مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري : يعني أن يشمل مدى الفحص أهداف المؤسسة الرئيسية و الفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

ج - مبدأ الموضوعية في الفحص : يشير إلى ضرورة العقل إلى حد أقصى ممكن، منه عنصر التقدير الشخصي، و بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق و تدعمه

1- محمد بوتين - المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق - ديوان المطبوعات الجامعية، ص 11.

2- مصطفى عيسى خضير - مفاهيم و معايير و إجراءات - جامعة الملك سعود 1991 - السعودية، ص 4.

خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، و تلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.⁽¹⁾

د - مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : نشير إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة و هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها و هو تعبير ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

أ- مبدأ كفاية الاتصال: يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

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

ج- مبدأ الانصاف : يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق و كذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

ثانيا : أهداف المراجعة:⁽²⁾

من التعاريف المختلفة للمراجعة يظهر لنا أن هذه الأخيرة إن أهدافها تطورت في فترة الى أخرى و هذا نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة و نتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك سنذكر الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية :

1- محمد سمير الصبان- عبد الله عبد العظيم هلال - الأسس العملية و العملية لمراجعة الحسابات - دار الجامعية - الإسكندرية - 1998-ص(24،25)
2- محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، - ص.ص16-17.

1- الجودة والتحقيق:

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا و أن التحقيق من الجودة يتطلب ضرورة القيام بالجرد الفعلي أو المادي⁽¹⁾.

2- الملكية و المديونية:

تعمل المراجعة هنا إلى إتمام الهدف السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك المؤسسة و الخصوم التزام عليها، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد و صدق حقيقة المعلومات المحاسبية.

3- الشمولية

بغية الوصول الى الشمولية ينبغي التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات من جهة و من جهة اخرى العمل على تجهيز هذه البيانات يسمح من توفير معلومات شاملة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

4- التقييم و التخصيص

الهدف يكمن هنا في ضرورة تقييم العمليات المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهلاك الاستثمار أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات و غيرها، ثم يتم تخصيص هذه العمليات في الحسابات المعنية و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

5- العرض الإفصاح:

للحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة يجب أن يتم التحقق من القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير الممارسة المهنية و شكل سليم يتماشى و المبادئ المحاسبية و الإفصاح هنا يكون عن كل المعلومات اللازمة و المهمة و بشكل عرض مفصل عن كل ما جاء في القوائم المالية.

6- ابداء رأي فني :

يسع المراجع من خلال عملية المراجعة إلى ابداء رأي فني محايد عن مدى تمثيل القوائم المالية محل المراجعة بصدق و عدالة لوضعية المؤسسة و هذا عن طريق تجميع الأدلة الكافية المقنعة.

1- محمد سمير الصبان- عبد الله عبد العظيم هلال، نفس المرجع السابق، ص26

مما سبق يمكننا تقسيم الأهداف الى :

أ - اهداف تقليدية : و التي تتمثل فيما يلي :

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية و مدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة و براهين عن عدالة القوائم العالية.
- اكتشافها قد يوجد في الدفاتر و السجلات المحاسبية من أخطاء و غش و تلاعب.
- التقليل من ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات و اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

ب - أهداف حديثة : و التي تتمثل فيما يلي :

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها و تحديد انحرافات و أسبابها.
- تقييم الأداء بالنسبة للوحدة الاقتصادية.
- تحديد حد أقصى من الكافية الاقتصادية.
- تحديد حد أقصى من الرفاهية للمجتمع .

المطلب الثاني : أنواع المراجعة

يمكن النظر إلى أنواع المراجعة من زوايا متنوعة و متعددة إلا أن هذا التنوع وصفي، أي أنه يمس الناحية الوصفية للمراجعة و ليس جوهرها، لأن مفهومها و معناها و قواعدها لا تتغير بتغيير الزاوية التي تنظر منها إلى المراجعة.

أولاً: من حيث نطاق عملية المراجعة :⁽¹⁾

يمكن تقسيم من حيث نطاق المراجعة إلى نوعين هما مراجعة كاملة و مراجعة جزئية.

1- المراجعة الكاملة:

هنا يقوم المراجع بفحص القيود و المستندات و السجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول مدى سلامة ودقة القوائم المالية ككل، و قد كان هذا النوع من المراجعة هو السائد يوم كانت المشاريع التي تراجع حساباتها صغيرة الحجم و عملياتها قليلة العدد، و نتيجة لتطور الذي حدث في

1 - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، 2006، ص 29.

عالم الأعمال و ما صاحب ذلك من نشأة الصناعات الكبيرة و شركات المساهمة، بحيث أصبح من غير المعقول أن يقوم المراجع بمراجعة جميع العمليات و كافة السجلات و المستندات و لهذا أصبح يتبع أسلوب العينات و الاختيار في المراجعة مما زاد من اهتمام المؤسسات بأنظمة الرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات و حجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة، حيث يزيد المراجع من نسبة اختباره في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلة و وجود تعارف فيها.

2- المراجعة الجزئية :

و هذا بتقصير عمل المراجع إلى بعض العمليات دون غيرها، كان يعهد إليه بمراجعة جزء معين، كمراجعة المبيعات أو التنفيذ أو جرد المخازن.... الخ، ففي هذه الحالة لا يمكن الخروج حول القوائم المالية ككل، إنما يقتصر تقرير المراجع على ما حدد له من مواضيع، و لهذا يجب على المراجع ان يحصل على عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة المحولة إليه، حتى لا تنسب إليه إهمال و تقصير في القيام بالمراجعة، و بذلك يحى نفسه بواسطة العقد من أي مسؤوليات كهذه.

ثانيا : من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة⁽¹⁾

و تنقسم المراجعة من حيث الوقت الذي تتم فيه الفحص و اجراء الاختبارات إلى نوعين أساسيين:

1- المراجعة النهائية :

و يكلف المراجع بالقيام بمثل هذه المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها و بعد إجراء التسويات تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي، ليتولى بعد ذلك المراجع فحص و مراجعة حسابات و عمليات المؤسسة، و هذا النوع من المراجعة يصلح تطبيقه على المنشآت الصغيرة أو المتوسطة، حيث يقتصر في غالب الأحيان على تدقيق و مراجعة عناصر القوائم المالية و خاصة كشف الميزانية، و لهذا كثير ما يطلق عليها اسم مراجعة الميزانية و إن المزايا التي تحققها المراجعة المالية ما يلي:

- القضاء إلى حد كبير على حالات التلاعب أو التعبير (تعديل) في البيانات التي قام المراجع بمراجعتها.

1- د. كمال مصطفى الدهراوي و د. محمد السيد سرايا، المحاسبة والمراجعة، دار الجامعية، مصر، ص 194 إلى 197.

- هي مفضلة من قبل المراجع في حالة قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة و اطمئنان على أنه نظام قوى و جديد.
- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة لأن المراجع و مساعديه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة، و لأنهم لن يحتاجوا كثيرا إلى السجلات و الدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الأفعال.
- و من جهة أخرى يواجه إلى هذا النوع من المراجعة عدة عيوب يمكن حصرها في :
- يغلب على هذا النوع من المراجعة الأسلوب العلاجي و ليس الوقائي لأنها تعمل على كشف الأخطاء و الانحرافات بعد وقوعها.
- لا يصلح تطبيق هذا النوع من المراجعة في المنشآت كبيرة الحجم، لأنها قد تستغرق وقتا طويلا مما يؤخر في تقديم التقرير في موعده.
- تعتبر المراجعة غير شاملة في الغالب لأن المراجع عادة يقوم باختيار عينات من كل نوع من العمليات، و يترك باقي العمليات دون المراجعة.⁽¹⁾

2- المراجعة المستمرة :

و هنا يقوم المراجع بمراجعة المستندات بصفة مستمرة بحيث يقوم بزيادات متعددة للمنشأة موضوع المراجعة التي يراجع فيها، ثم يقوم في نهاية العام بمراجعة الحسابات الختامية و الميزانية و من الواضح أن هذا النوع يصلح تطبيقه في المنشأة الكبيرة حيث يصعب مراجعتها عن طريق المراجعة النهائية .

و تتميز هذه المراجعة بعدة مزايا نذكر منها :

- وجود وقت كافي للمراجع مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل و من الزيادة في نطاق الفحص و من المراجعة بشكل كافي و أوفى.
- سرعة اكتشاف الغش و الخطأ، و معالجة الأخطاء أولا بأول بمجرد اكتشافها دون الانتظار حتى نهاية السنة.
- الانتهاء من عمية المراجعة في وقت مناسب، دون الانتظار لفترة طويلة بعد انتهاء السنة المالية.

1- د. كمال مصطفى الدهراوي و د. محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص 195.

- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المراجع من أثر نفسي على موظفي المشروع.

كما يعاب على هذا النوع من المراجعة ما يلي :

- احتمال قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات و السجلات بعد مراجعتها، سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية الاختلاس على أساس أن المراجع لا يعاود مراجعة ما راجعه من سجلات و مستندات.

- تعطيل موظفي قسم المحاسبة بين فترة و أخرى عند زيارة المنشأة في أوقات غير مناسبة من قبل المراجع.

- احتمال نشوء صلات تعارف و صداقة بين المراجع و موظفي المشروع بسبب كثرة تردده على المشروع، مما قد يؤدي بالمراجع إلى غض النظر عند اكتشافه لغش أو خطأ في دفاتر المشروع.

ثالثا : من حيث الهيئة التي تقوم بمراجعة المشروع⁽¹⁾

و يمكن تقسيم المراجعة من حيث الهيئة التي تقوم بها إلى نوعين هما:

1- المراجعة الخارجية:

و هي مراجعة تتم من طرف شخص مستقل، محايد خارجي عن المؤسسة، قد تنتهي إلى إحدى مكاتب المحاسبة و المراجعة و الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحصى الدفاتر و المستندات و سجلات المؤسسة فحصا انتقاديا و محايدا، للتحقق من صحة العمليات التي قامت بها المؤسسة في فترة مالية معينة، و للتأكد من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة و صحيحة، و ذلك بفرض إبداء الرأي فيما تتضمنه القوائم و البيانات المحاسبية من حقائق مالية و مدى دقتها، في التعبير عن نتيجة نشاط المؤسسة خلال الفترة و مركزها المالي و لا يقتصر عمل المراجع الخارجي على الأعمال السابقة فقط بل يتعد ليشمل تحقيق أغراض أخرى، مثل إبداء الرأي عند نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، و مدى تحقيقه لأغراض الضبط الداخلي و الرقابة على العمليات المختلفة.

1- د. يوسف محمود جربوع، نفس المرجع السابق، ص 30 .

2- المراجعة الداخلية:

تعرف بأنها الفحص المنتظم لعمليات المؤسسة و دفاترها و سجلاتها و مستنداتها، بواسطة جهة داخلية و مراجعين تابعين كموظفين تابعين للمؤسسة، و السبب الراجع في نشأة هذا النوع من المراجعة هو كبر حجم المؤسسات و تنوع عملياتها، الأمر الذي جعل الإدارة العليا للمؤسسة، تبعد عن تنفيذ السياسات و الخطط الموضوعة مما استلزم وجود أداة رقابية ووقائية تضمن التحقق من عمليات المؤسسة و يهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية و إنتاجية ممكنة للمؤسسة عن طريق محو الإسراف و اكتشاف الأخطاء و التلاعب في الحسابات و التأكد من صحة البيانات التي تقدم الإدارة، لتسترشد بها في رسم خططها و اتخاذ قراراتها و مراقبة تنفيذها و منه يمكن القول بأن المراجعة الداخلية تمثل إحدى حلقات الرقابة الداخلية.

رابعا : من حيث درجة الإلزام بعملية المراجعة⁽¹⁾

و تنقسم المراجعة من حيث الالتزام القانوني إلى نوعين:

1- المراجعة الالزامية:

و هي المراجعة التي يلزم القانون بالقيام بها، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية و من ثم يترتب على عدم القيام بتلك المرحلة للحسابات المؤسسة توقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام و لا تقدم تقارير بحساباتها الختامية و مراكزها المالية مراجعة من قبل مراجعي الحسابات مرخصة و في ضوء هذه المراجعة يؤدي المراجع عمله بالطريقة التي يراها مناسبة و ضرورية كما أنه يجب ان توضع حدود أو قيود على هذا المرجع أثناء تنفيذه وإجابته حتى و لو كانت هذه القيود واردة بالقوانين النظامية للمؤسسة و تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع و يعتبر مراجع الحسابات مسؤولا إذا ما وضع لمثل هذه القوانين و يشار هذا النوع أحيانا المراجعة القانونية و من أمثلة المراجعة الإلزامية في الجزائر القوانين الخاصة بشركات المساهمة حيث نصت عليه المادة 715 لرسوم القانون التجاري 93 - 08 الموافق ل 27 / 1993 و المتمثلة في :

"تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصرف الوطني، و تتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل

1- د. كمال مصطفى الدهراوي و د. محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق ، ص 192 الى 193.

في التسيير في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها . كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها و يصدقون على انتظام الجرد و حسابات الشركة و الموازية و صحة ذلك".⁽¹⁾

2- المراجعة الاختيارية :

هذا النوع من المراجعة يطلبه أصحاب المنشأة أي أنها دون إلزام قانوني ففي المؤسسات الفرد و الشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المؤسسة و إعداد قوائم المالية الختامية نتيجة للفائدة، التي تحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء من صحة المعلومات المحاسبية على نتائج الأعمال و المركز المالي و منه نلاحظ أن وجود المراجع في هذه المؤسسات الفردية تعطى الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر و تلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية و خاصة لمصلحة الضرائب.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة بالمراجعة

تهتم المحاسبة بتسجيل العمليات المالية التي تحدث خلال فترة زمنية معينة، و تلخيص و تفسير نتائج تلك العمليات، و إعداد القوائم المالية التي تحدد نتائج العمليات في شكل ربح او خسارة و إعداد المركز المالي للمشروع. و المحاسبة بهذا المعنى تتعامل مع البيانات الاصلية و تكون مسؤولة أساسا عن تسجيل البيانات، و لهذا فهي تعتبر بمثابة عمل إنشائي يهتم بتحليل و تبويب و تسجيل و تشغيل البيانات الأولية أو الأساسية، و تصل بها حتى إعداد القوائم المالية.

أما المراجعة فهي على خلاف ذلك لأنها تعتبر عمل انتقادي، و يبدأ المراجع في عمله المتعلق بالتحقق، عندما يكون المحاسب قد انتهى من عمله إلى درجة كبيرة، و تكون مهمة المراجع هي تحديد مدى ملائمة القوائم المالية في عرض نتائج أعمال المشروع، و لكي يؤدي المراجع هذا العمل فإنه يبدأ بالمرجات الأساسية للمحاسبة و هي القوائم المالية بمعنى المرجات الأساسية للمحاسبة (القوائم المالية) هي المدخلات الأساسية للمراجعة؛ و التي يقوم المراجع بفحصها و تحديد دقتها و

1- القانون التجاري الجزائري، 08-93 المادة 715.

إمكانية الاعتماد عليها، ويتطلب فحص القوائم المالية من المراجع أن يرجع إلى الوارد للإطلاع على دفاتر القيد والتراويل ومنها إلى المستندات الأصلية للعمليات.

وقد يتطلب عمل المراجع أيضا، الرجوع إلى بعض الأدلة خارج النظام المحاسبي لتقييم مدى إمكانية الاعتماد على القوائم الختامية، و في جميع الحالات فإن السؤال الأساسي الذي يحاول المراجع الخارجي الاجابة عليه هو:

"هل القوائم المالية للمنشأة كاملة، دقيقة ومعرضة بطريقة صادقة؟"

و حتى يستطيع المراجع الإجابة على هذا التساؤل، فإنه لا يتعامل فقط مع البيانات الأساسية أو الخام الواردة في مستندات العمليات المختلفة للمشروع، ولكنه يتعامل أيضا مع نتائج وملخصات هذه البيانات. ونتيجة لذلك فمن الضروري أن يرتد المراجع إلى الوراء لتحديد ما إذا كان عمل المحاسب مرضيا أم لا، وقد يتوافر لدى مراجع الحسابات في حالات معينة قوائم و سجلات و حسابات معدة بطريقة جيدة ودقيقة، أو قد تكون السجلات غير دقيقة وتنتهك كثيرا من المبادئ المحاسبية العليمية، وقد يقع عائق المراجع دائما تحديد نوعية القوائم و السجلات و البيانات كنقطة انطلاق رئيسية لما ينبغي أن يقوم به من فحوص.

المبحث الثاني : ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية أداة الإدارة وعينها في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في المشروع، ففي أي مشروع منظم تنظيماً جيداً لا بد أن تتوفر لديه طرق ووسائل لغرض التأكيد من العمل التنفيذي أي للتأكد من الرقابة الداخلية وفعاليتها وتطبيقها وعلى هذا فإن الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية هي الفحص والتقرير المستمر للنظم الإدارية من سياسات وإجراءات وتسجيل للأحداث المالية وصحة تسجيل هذه الأحداث وسلامة ما تنتجه من بيانات .

المطلب الأول : تعريف المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم، وتهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطين بها بدرجة عالية من الكفاءة عن طريق توفير التحليل، والتقييم، والتوصيات، والمشور، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.⁽¹⁾

وستتناول فيما يلي بعض التعاريف الخاصة بالمراجعة الداخلية.

عرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية المراجعة الداخلية على أنها " وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الانتقادي للمنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الإلتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة ومدى كفاءتها وفعاليتها وأداء الإدارات والأقسام".⁽²⁾

وكما عرفها المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين الداخليين (IFACI) المراجعة الداخلية في نشرته عن مسؤوليات المراجع الداخلي بأن وظيفة المراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط تقييمي مستقل، يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من أجل خدمة الإدارة وبالتالي فهي رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الداخلية".⁽³⁾

1- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 30-33.

2- عبد الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا المعلومات، دارالراية للنشر والتوزيع، عمان، ص 57.

3- زين يونس، تفعيل المراجعة عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية للسيارات الصناعية، المركز الجامعي بالوادي، 2010.

وتعرف كذلك أن المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة داخل المشروع تهدف إلى فحص الأمور المالية والمحاسبية والعمليات الأخرى الخاصة بالمشروع بهدف خدمة الإدارة، فهي نوع من أنواع الرقابة الإدارية وتهدف إلى قياس وتقويم درجة كفاية أنظمة الرقابة الأخرى".⁽¹⁾

وكما تعرف المراجعة الداخلية في المؤسسة هي وظيفة مستقلة لتقدير مراقبة العمليات وهي في خدمة الإدارة، كما أنها مراقبة التي لها عمل تحليل و تقييم الفعالية للرقابات الأخرى والتي تغطي كل أعمال المؤسسة (إنتاج، شراء، تسويق، مالية، محاسبة... الخ) ⁽²⁾.

وكتعريف شامل للمراجعة الداخلية يمكننا القول بأنها وظيفة مستقلة للفحص والمراقبة بصفة دائمة داخل المؤسسة بحيث يقوم بها عضو منها دوريا بصدد تحديد مدى توافق أو تطابق الإنجازات القائمة داخلها مع قراراتها وقوانينها والمعايير المتفق عليها سواء تمثلت في أعمال إدارية أو محاسبية.

المطلب الثاني : خصائص وأركان المراجعة الداخلية.

من خلال التطرق إلى المراجعة الداخلية و مختلف تعارفها نلاحظ أن المراجعة الداخلية تتميز بمجموعة من الخصائص، كما أنها تقوم على عدة أركان نوجزها فيما يلي :⁽³⁾

أولاً: خصائص المراجعة الداخلية: تتميز المراجعة الداخلية بمجموعة من الخصائص نذكر منها ما يلي:
1/ المراجعة الداخلية وظيفة شاملة:

تعد المراجعة الداخلية وظيفة شاملة لكونها تطبق في جميع المؤسسات، فالمؤسسة المعنية بالمراجعة الداخلية مهما كان نوعها و حجمها، كما تطبق في كل أنواع الإدارات و المؤسسات غير الربحية و المؤسسات السيادية للدولة مثل : الواردات، القطاعات العسكرية المستشفيات العامة ... الخ. و المراجعة الداخلية تطبق على جميع الوظائف حيث كانت سابقا تهتم بالجانب المالي و المحاسبي فقط.

1- مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، فهرسة المكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، السعودية، الطبعة الثانية، 1996، ص 219

2 - Mokhtar Belabiod, Guide pratique d'audit financier et comptable, la maison des livres, Algérie, 1989, p 11

3- حشلاف بلال، المراجعة الداخلية و دورها في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة تخرج شهادة ليسانس، جامعة المدية، دفعة 2006 / 2007، ص 24

2/ المراجعة الداخلية وظيفه دورية:

تعد المراجعة الداخلية وظيفه دورية بالنسبة للذين يستقبلونها (رؤساء المصالح، رؤساء الدوائر، المديرين) فهم يستقبلون المراجعون الداخليون عند أداء مهامهم لمدة معينة ثم تنتهي المهمة بعد فترة زمنية حسب أهمية الخطر المتعلق، فعملية المراجعة الداخلية تبدأ من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر بصفة دورية لفحص الأنشطة و المهام في كل النقاط، و مصلحة المراجعة الداخلية تكون مهياة بأدوات تقدير المخاطر.

3/ المراجعة الداخلية وظيفه حديثة نسيا:

حيث يعود تطورها إلى الأزمة الاقتصادية عام 1929 بالولايات المتحدة الأمريكية أين كانت المؤسسات تلجأ إلى خدمات مكاتب المراجعة الخارجية و التنظيمات المستقلة من أجل المراجعة و المصادقة على القوائم المالية، و كانت هذه العملية تكلف المؤسسات مبالغ ضخمة مما أدى ما إلى البحث عن وسيلة لتخفيض هذه التكاليف و الحصول على تأشيرة المصادقة على القوائم المالية . فاستعانت بأشخاص موظفين بالمؤسسة و تتولى مكاتب المراجعة المصادقة عليها فأطلق على هؤلاء الأشخاص اسم المراجعين الداخليين.

ثانيا : أركان المراجعة الداخلية : إن أداء و تنفيذ المراجعة الداخلية و تحقيق أهدافها و وظائفها و خدماتها يرتبط ارتباطا مباشرا بمجموعة من العناصر أو الأركان تتلخص فيما يلي :⁽¹⁾

أ/ الفحص و التدقيق: يعتبر الفحص عنصرا أو ركنا أساسيا من أركان المراجعة الداخلية و الذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية و المحاسبية من حيث:

- الدقة في تسجيل هذه العمليات دفتريا.
- التوجيه المحاسبي للعمليات المالية و التحديد السليم لطرفي العملية (مدين ، دائن) و مدى صحة و قانونيات المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من القرائن الرئيسية للمراجعة.

1- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر، 2001 ، ص 167 - 168

ب/ التحليل : يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية و اجراءات الرقابة الداخلية و السجلات و التقارير لتحديد نقاط الضعف فيها.

ج/ الالتزام : يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المنشأ بالسياسات الإدارية المرسومة و أداء العمليات وفقا للنظم الموضوعة و القرارات المتخذة في هذا المجال.

د/ التقييم : و يتمثل هذا العنصر في تحديد النتيجة السابقة على أساس أن دور المراجع الداخلي يركز هذا العنصر حول تقييم مايلي:

- مدى كفاءة السياسات الإدارية المختلفة و الإجراءات المنتجة.
- مدى فعالية هذه السياسات و الإجراءات في تحقيق الأهداف.

هـ/ التقرير: يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر المراجعة الداخلية باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المراجع على الآتي:

- المشاكل التي واجهها و أسبابها.
- نقاط الضعف في السياسات و الإجراءات.
- التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف هذه و حل أي مشاكل.
- النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة المراجعة الداخلية، و يرجع هذا التقرير إلى الإدارة التي يتبعها المراجع الداخلي لتنفيذ ما جاء به التقرير من توصيات و آراء و ملاحظات و تحفظات.

المطلب الثالث : أهمية و أهداف و أنواع المراجعة الداخلية .⁽¹⁾

أولا : أهمية المراجعة الداخلية.

إن إدارة المؤسسة بتوظيفها لآلاف الأشخاص و امتلاكها لوحات متباعدة عن بعضها جعلها تتعرض لنقص في رقابة تنفيذ قرارات الإختلاسات و كذا عدم دقة و كفاءة المعلومات المقدمة ، إضافة إلى هذا فإن زيادة حجم المعاملات أدى إلى توسع تدخل المراجعين الخارجيين، وبالتالي إلى

1- عبد السلام الشتوي، المراجعة الداخلية معايير و اجراءات، دار النهضة العربية والنشر، ط4، بيروت، لبنان، 1996 ، ص 6

زيادة تكلفة تدخلاتهم و لهذا الغرض فإن النمو السريع للمؤسسات و أهمية حجم العمليات المحققة من طرفها يفرض على إدارتها مضاعفة الطلب على المعلومات و البحث عن وسائل للتحقق من التطبيق الصحيح للتوجيهات، في الحقيقة أن كل المسيرين ليس لديهم المعلومات الصحيحة فيما يخص المراجعة الداخلية و ما يمكنها التقديم لهم، فالبعض يعتقد أنها كاشف لعدم الكفاءة و الخيانة، و البعض الآخر يتوقعها عامل آخر للفعالية، و يمكن اعتبار هذان انعكاس لنظريتين إحداهما تشاؤمية و الأخرى تفاؤلية بالنسبة للفرد و للعالم، و لكنهما في الحقيقة غير قابلين للإنفصال (متلازمين، مترابطين) و من المؤكد أن هناك خطورات محتملة فورية ضارة و مراجعة بسهولة، مثل هذه المشاكل لا تعتبر ذات أولوية في الوقت الحاضر و هذا يعني أنها لن تصبح ذات أولوية أبد إلا في حالة انفجارها و ذلك بسبب التخلي عنها، المهم هو الإقرار بأن كل أصل من الأصول و كل نشاط هو خاضع لخطر معين، و بالتالي قابل للمراجعة و لهذا فإن ترك قطاع معين خارج مجالها لأسباب غير مقنعة نظرا لضعفها أو نوعيتها مقارنة بالنشاط الأساسي للمؤسسة قد يعرضها للضرر.

كما أنه يبدو للبعض باعتقادهم أن قرارات الإستراتيجية هي ذات طبيعة كما هو الحال بالنسبة لتسيير انتاج أو مسك خزينة باعتبارها تابعة لأعلى مستوى منحها بمثابة اعفاء بسبب تعقدها و التي لا يمكن ضبطها إلا من طرف هذا التسلسل، تلك الحجة لا تستعمل واقية للرقابة الداخلية على مستوى المبادئ و بدرجة أقل حيث إذا أخذنا بعين الإعتبار المخاطر المرتبطة بالقرارات الإستراتيجية و التي تعتبر من أخطر النواتج و بالمقابل فإن مثل هذه المراجعات تشهد على تطبيق متقدم بوجه خاص للوظيفة، في هذه الحالة فإن خلق خلية مراجعة داخلية تبدو ضرورية داخل كل مؤسسة .

ثانيا : أهداف المراجعة الداخلية .

إن أهداف المراجعة الداخلية كثيرة نذكر منها :⁽¹⁾

أ/ التقييم الدوري للسياسات الإدارية و الإجراءات التنفيذية المتعلقة بها و إبداء الرأي حيالها بغرض تطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.

1- عبد السلام الشتوي، نفس المرجع السابق ، ص 7

ب/ التقييم الدوري للسياسات المالية والمحاسبية وكل المسائل المتعلقة بها، والتأكد من أنها تسيير الخطة الموضوعية دون انحراف و حماية أموال المؤسسة.

ج/ التحقق من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.

د/ التحقق من مدى كفاءة وفعالية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع .

هـ/ التحقق من صحة البيانات المحاسبية والإحصائية.

ثالثا : أنواع المراجعة الداخلية.⁽¹⁾

إن التوسع و التطور اللذان شهدتهما المراجعة الداخلية وصلا إلى مستوى رفيع نسبيا صاحبهما تطور في الأهداف و توسع في المجالات، فبعد أن كان مجال المراجعة الداخلية يقتصر على الوثائق المحاسبية و المالية فقط، أصبح يشمل جميع نشاطات المؤسسة، مما أدى إلى ظهور أنواع جديدة منها، يمكن حصرها فيما يلي :

1/ المراجعة المالية والمحاسبية:

وهي التي يهدف من خلالها المراجع الداخلي إلى فحص و مراجعة الوثائق المحاسبية و المالية لتجنب وقوع أخطاء في التسيير، و ذلك للتأكد من أن جمع المعلومات المالية صحيحة و تتمتع بدرجة كافية من الدقة.

إن المعطيات المالية والمحاسبية العادية هي :

• النتائج الشهرية المحاسبية العامة:

يقوم المراجع الداخلي بفحص و تائق المحاسبة العامة المتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج الملاحق الثانوية الأخرى، و التحقق من مدى الإلتزام بمبادئ و قواعد المحاسبة العامة و سلامة معلوماتها المستخرجة مثل رقم الأعمال تطور التكاليف حسب طبيعتها ... الخ

1- أحمد عبد المالك، محمد فتحي رزق السواقيري، دراسات في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2002-2003 ص 62 - 64

• النتائج الشهرية للمحاسبة التحليلية⁽¹⁾:

تقدم المحاسبة التحليلية لمسيرى المؤسسة بالإضافة إلى سعر التكلفة و الهامش الإجمالي، تحليلاً للتكلفة لكل قسم، وهي أداة للتسيير الداخلي و المراجع هنا يقوم بمراجعة التسجيلات المحاسبية لمختلف التكاليف.

• معطيات الموازنة التقديرية:

يتم إعداد الموازنة التقديرية من قبل الإدارات بالمؤسسة، و تعتبر هذه الموازنات وسيلة لتقدير و مراقبة الأداء. و دور المراجع الداخلي هنا يكمن في مراقبة و فحص مدى جدية التنبؤات في عملية الموازنة.

• المعطيات الإحصائية:

كل الإحصائيات تدخل ضمن المعطيات المحاسبية سواء المالية التحليلية أو الخاصة بعمليات الموازنة، وهي تظهر في التقارير اليومية للإنتاج، ... الخ. و تتمثل هذه الإحصاءات في المواد المستهلكة، كمية الفضلات، الكميات المباعة ... الخ و يكمن دور المراجع الداخلي هنا في التأكد من صحة و سلامة هذه المعطيات الرقمية المقدمة.

2/ المراجعة التسييرية:

تتمثل مراجعة العمليات التسييرية في الرقابة و التحقق من حسن تطبيق إجراءات التسيير الداخلي و ذلك باحترام السياسات المطبقة عن طريق إدارات المؤسسة، و لهذا فإن عملية تقديم المراجع الداخلي لهذه الإجراءات تتطلب منه معرفة السياسات المطبقة و تمكنه من فهم كل الإجراءات التقنية بالإضافة إلى رقابة حسن تطبيقها، فإن مراجعة العمليات التسييرية تهدف إلى تحسين الطرق المستعملة و رفع رقابة حول فعالية العمليات، و هنا استخلصت الإجراءات التالية للمراجع الداخلي:

• احترام الإجراءات للتسيير الداخلي.

• تحسين الإجراءات الموجودة في المؤسسة.

• مراقبة عمليات التسيير.

1- أحمد عبد المالك، محمد فتحي رزق السواقيري، نفس المرجع السابق، ص 65

3/ المراجعة الإدارية:

هي قيام المراجع الداخلي برقابة شاملة و كاملة لكل عمليات التسيير سواء كانت تجارية تقنية، إدارية، مالية... الخ

وبالتالي فهي تلخيص سلسلة من مراجعات العمليات التسييرية في مدة معينة بحيث يقوم المراجع بتلخيص النتائج و يقدم التوصيات للإدارة العامة للمؤسسة.

خلاصة :

إن القيام بأي عمل داخل المؤسسة يتطلب مراجعته بصورة حسنة لضمان بلوغ الأهداف، وتتصف المراجعة بطبيعتها الإنتقادية التحليلية، حيث أنها تختص بالفحص، وقياس ما أعدته المحاسبة، ومن الملاحظ أن الإلمام بالأفكار الأساسية للمراجعة لا يتم التوصل إليها عن طريق دراسة نظرية المحاسبة وأفكارها، بل يتطلب ذلك دراسة لعملية المراجعة ذاتها.

ويظهر لنا من دراسة عملية المراجعة أنها مجال متخصص للمعرفة يرتكز على البراهين والقرائن والمعايير والمراحل والخطوات والإجراءات التي تحكم عملية المراجعة ومن ثم فإن جذورها تنبع من المنطق، وهذا بطبيعة الحال يجعل من الممكن القيام بدراسة عملية لطبيعتها.

الفصل الثاني

دور المراجعة الداخلية في تصحيح الأخطاء المحاسبية

تمهيد:

يعتبر توازن ميزان المراجعة دليلاً على التوازن الحسابي لدفتر الأستاذ ولكنه لا يثبت صحة القيود في الدفاتر ، فتوازن الميزان يدل على أن قواعد القيد المزدوج قد اتبعت في إثبات العمليات المالية وترحيلها ولكنه لا يذهب إلى أكثر من ذلك ، فقد يتوازن الميزان ومع ذلك تحدث أنواع معينة من الأخطاء لا يكون لها تأثير على توازن ميزان المراجعة . ويمكن إعداد ميزان المراجعة في أي وقت طالما أن قيود اليومية قد رحلت إلى حساباتها في دفتر الأستاذ، إلا أنه عند إعداد ميزان مراجعة شهري يتم تحديد الفترة التي يحتمل أن يكون قد حدثت فيها أخطاء وبالتالي يسهل إكتشاف هذه الأخطاء وتصحيحها.

إن احتمال وجود أخطاء في المستندات والسجلات المحاسبية أمر طبيعي ترجع أسبابه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات بدءاً من المسودة وإنهاء بالقوائم المالية وكذلك تقلل من هذه البيانات بين مجموعة كبيرة من المسجلين والمحاسبين تضيف جديداً إلى المستندات ومصادر القيد الأخرى بالإضافة إلى إجراءات التسجيل في دفتر اليومية، الترحيل إلى دفتر الأستاذ، ترصيد الحسابات الظاهرة في هذا الدفتر إعداد ميزان المراجعة من واقع هذه الأرصدة وأخيراً عرض نتائج العمليات المتعددة في القوائم المالية .

المبحث الأول : الأخطاء المحاسبية

نظرا إلى تعدد مراحل الدورة المحاسبية قد تحدث بعض الأخطاء المحاسبية في واحدة أو أكثر من مراحل الدورة المحاسبية

المطلب الأول : مفهوم الخطأ المحاسبي وأسبابه.

أولا: مفهوم الأخطاء المحاسبية:

إن احتمال وجود أخطاء في المستندات والسجلات المحاسبية أمر بديهي ترجع أسبابه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات بدءا من المسودة و انتهاء بالقوائم المالية الختامية، والتي تنقل هذه البيانات بين أيد كثيرة تضيف جديدا إلى المستندات ومصادر القيد الأخرى بالإضافة إلى إجراءات التسجيل في دفتر أو دفاتر ، الأستاذ، وترصيد الحسابات الظاهرة في هذا الدفتر الأخير وإعداد ميزان المراجعة من واقع هذه الأرصدة، ثم إجراء التسويات الجردية على الحسابات التي تقتضي طبيعتها إجراء تسويات عليها، وعرض نتائج العمليات المتعددة في الحسابات الختامية والقوائم المالية الأخرى(1) ويقصد بالخطأ المحاسبي ذلك الإثبات أو التسجيل أو الترحيل المغاير للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمخالف للقواعد والطرق التي تحكم هذه العمليات ، وهكذا تصبح الإحاطة بأسباب الأخطاء ومجالاتها من الأهمية بمكان بحيث تساعد على اكتشاف تلك الأخطاء ومن ثم تصحيحها.

ثانيا: أسباب ارتكاب الأخطاء المحاسبية:

يعزى وقوع الأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية إلى سببين رئيسيين هما:

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما التي يجب ان يتبعها المحاسب، والتسجيل والترحيل والتبويب والتلخيص، عرض البيانات المحاسبية في القوائم المالية الختامية المختلفة
- السهو أو عدم العناية أي إهمال وتقصير القائم على العملية المحاسبية في أداء عمله والقيام بواجباته.

1- أحمد الظاهر وآخرون، مبادئ المحاسبة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات 2010 ، ص 235.

يضاف إلى هذين السببين أسباب أخرى تتعلق غالباً بالأخطاء المتعمدة أي تلك التي ينظر إليها على أنها غش ومنها:

- الرغبة في اختلاس بعض موجودات المشروع.
- محاولة تغطيه عجز في الخزينة أو اختلاس سابق.
- محاولة الإدارة التأثير على القوائم المالية بحيث تخدم أغراضاً معينة.
- محاولة التهرب من الضرائب.

وهكذا يمكن القول إن البيانات المحاسبية عرضة للخطأ العادي غير المتعمد والخطأ المتعمد (الغش) من جهات عدة، ولأسباب متباينة، وما دامت هذه البيانات ضرورية وعلى درجة كبيرة من الأهمية للطوائف التي تستخدمها لإتخاذ القرارات المختلفة فإن دور المحاسب في كشف هذه الأخطاء وتصحيحها هام وحيوي وكذلك دور مدقق الحسابات هام وحيوي في مطابقة البيانات بواقع المشروع بحياد تام، ليخرج برأي في محايد حول صحة القوائم المالية كلها.⁽¹⁾

المطلب الثاني : مراحل اكتشاف الأخطاء المحاسبية

يمكن تقسيم الأخطاء المحاسبية حسب المرحلة التي يتم عندها اكتشاف الخطأ إلى :

أولاً: اكتشاف الأخطاء قبل إعداد ميزان المراجعة وتتمثل هذه الأخطاء في :

- أخطاء الحذف⁽²⁾
- أخطاء التكرار
- أخطاء الإثبات (التسجيل)
- الأخطاء الفنية
- أخطاء في الترحيل
- أخطاء في الترسيد

1- أحمد الظاهر وآخرون، مرجع سبق ذكره ص 236

2 - سليمان مصطفى الدلاهمة , مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، 2008 ص 107 .

ثانياً: اكتشاف الأخطاء أثناء إعداد ميزان المراجعة⁽¹⁾

- أخطاء الترحيل
- الأخطاء الحسابية
- الأخطاء في نقل الأرصدة
- أخطاء الإثبات

وهناك مجموعة من الأخطاء لا يكتشفها ميزان المراجعة مثل:

- الأخطاء الفنية.
- أخطاء الحذف.
- أخطاء في ترحيل جانبي القيد.
- أخطاء تكرار إثبات عملية.
- الأخطاء المتكافئة

وهي الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها البعض أي أن أثر الخطأ في بعضها يمحو أثر الخطأ في البعض الآخر .

ثالثاً: اكتشاف الأخطاء بعد إعداد ميزان المراجعة :

هناك بعض الأخطاء المحاسبية التي قد تحدث ولم تؤثر على توازن الميزان ويتم اكتشافها في وقت لاحق بعد إعداد ميزان المراجعة وقبل إعداد الحسابات الحسابية وتنقسم هذه الأخطاء إلى قسمين هما:

أ- أخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة.

ب- أخطاء تؤثر على توازن ميزان المراجعة ولم يتم اكتشافها أثناء إعداد ميزان المراجعة.

1 - سليمان مصطفى الدلاهمة , نفس المرجع السابق، ص 110 .

المطلب الثالث : أنواع الأخطاء المحاسبية

تتمثل الأخطاء المحاسبية فيما يلي :⁽¹⁾

أولاً : أخطاء الحذف والسهو:

وهي تلك الأخطاء التي تحدث بسبب عدم اثبات عملية بأكملها أو إثبات أحد طرفيها في دفاتر القيد الأولية كاليومية أو اليومية المساعدة، أو عدم ترحيل طرفي العملية أو إحداها إلى حساباتها الخاصة بدفتر الأستاذ العام أو دفاتر الأستاذ المساعدة، ومن الجدير بالملاحظة أن السهو أو الحذف الكامل للقيد لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة مما يجعل اكتشافه صعباً ، ولكن هذا لا يعني استحالة اكتشاف خطأ حذف كلي ، لأن مراجعة المستندات وإجراء المقارنات مع السنوات السابقة وقيام ذوي العلاقة (كالعلاء والموردين) بمراجعة حساباتهم مع المشروع قد تكشفه لنا بسهولة ويسر ، أما السهو أو الحذف الجزئي فمن الطبيعي أن يكون أمر اكتشافه سهلاً لما يترتب عليه من عدم توازن جانبي ميزان المراجعة مما يؤدي بالضرورة إلى القيام بمراجعة صحة الترسيد ومن ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ وهذا الإجراء كفيل باكتشاف مثل هذا الخطأ "هذا في ظل النظام اليدوي لتشغيل البيانات" ،

وهذا النوع من الأخطاء يستحيل وقوعه الآن في ظل التشغيل الآلي للبيانات، حيث يرفض الكمبيوتر قبول قيد يومية إذا كان غير متوازن أي أن الجانب المدين لا يساوي الدائن ، ولكن الكمبيوتر قد يقبل قيماً يتساوى جانباه ، لكن توجد أخطاء في نصيب الحساب من العملية المالية غير أن نصيب حساب على حساب غيره من الحسابات في القيد المركب

ثانياً: أخطاء ارتكابية:

وهي ناتجة عن الخطأ في العمليات الحسابية (طرح، جمع أو ضرب ...إلخ) أو عن خطأ في ترحيل الأرقام أو ترصيد الحسابات وما شابه، وقد يكون الخطأ الإرتكابي كلياً، أي أن الخطأ الجنابي متساوي في طرفي العملية وهنا لا يتأثر ميزان المراجعة من حيث التوازن، ومثال ذلك تسجيل فاتورة شراء على حساب من مجالات فوائد بمبلغ 95 ديناراً بدلاً من 59 ديناراً في كل من حساب المشتريات وحساب محلات فوائد ، ويكشف هذا الخطأ بالطبع عند قيام المدقق الداخلي أو الخارجي بمراجعة المستندات،

1 - أحمد الطاهر و آخرون ، مرجع سبق ذكره ص 239.

أو عند إرسال كشوف الحسابات إلى العملاء فيكشفون مثل هذه الأخطاء عند مقارنة ما ورد بالكشف مع ما هو مثبت في دفاترهم، وكذلك قد يكون الخطأ الإرتكابي جزئياً أي في أحد طرفي العملية فقط، ويؤثر هذا قطعاً على توازن ميزان المراجعة ، ويمكن اكتشافه عند إجراء العمليات المحاسبية البسيطة بالبحث عن الفرق بين جانبي الميزان في القيود التي تتضمن مثل هذا الرقم مثلاً.

ثالثاً: أخطاء فنية⁽¹⁾ :

وهي تلك الأخطاء الناتجة عن عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن هنا جاءت تسميتها أحياناً بالأخطاء في المبادئ (Erreur de principales) وقد تنشأ هذه الأخطاء عن جهل أو قلة دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذه الأخطاء لا تؤثر في توازن ميزان المراجعة، كما قد لا تؤثر في الرقم النهائي لربح مشروع ، ومن أمثلة ذلك ترحيل مصروف إيرادي إلى حساب مصروف إيرادي آخر خلاف الحساب الصحيح، مثل ترحيل الأجور إلى حساب الإيجار، ولكن قد يؤثر بعضها في ربحية المشروع، ومن الأمثلة الشائعة على هذا النوع الأخير ، الخلط بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية ، كإعتبار مصروفات تصليح المباني مصروفا رأسمالية يحمل على حساب العقار نفسه ، أو عدم استهلاك الموجودات الثابتة بنسبة كافية لمقابلة النقص في قيمتها ، أو عدم تكوين المخصصات الأخرى كمخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، أو تعديل قيمة الموجودات المالية ، وغيرها على الرغم من وجود أسباب تبررها.

رابعاً : أخطاء متكافئة:

ويقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ، أي أن أثر الخطأ في بعضها يمحو أثر الخطأ في البعض الآخر أو يعوضه، وهكذا فإنها لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة، مما يجعل اكتشافها صعباً، يعجز الشخص المعني المحاسب أو المدقق، عن اكتشافه من غير أن يبذل عناية تامة في مراجعة المستندات والعمليات الحسابية، وقد يدل تكرار مثل هذه الأخطاء على عدم متانة وسلامة النظام المحاسبي المتبع في المشروع أما من حيث تأثير هذا النوع من الأخطاء على نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي، فيعتمد ذلك على طبيعة الحسابات التي ارتكبت فيها الأخطاء المتكافئة، فإذا كان التكافؤ بين خطئين في الحساب نفسه ، فلن يكون لتلك الأخطاء أي أثر على نتائج أعمال المشروع المعني أو مركزه المالي.

1 - أحمد الطاهر و آخرون ، مرجع سبق ذكره ص 240.

خامسا: أخطاء كتابية⁽¹⁾ :

وتنشأ عن خطأ في القيد أو الترحيل، ومنها ما يؤثر على توازن ميزان المراجعة، ومنها ما لا يؤثر إطلاقاً، ومن الأمثلة عليها:

- الترحيل إلى الجانب العكسي من الحساب المعني، وهذا لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة ويمكن اكتشافه من خلال تدقيق عملية الترحيل، وهذا النوع من الأخطاء يصعب حدوثه في ظل التشغيل الألي للبيانات ووجود شجرة للحسابات وأرقامها.

- الترحيل إلى نفسه ولكن إلى حساب آخر ، وهذا لا يؤثر بالطبع على توازن ميزانية المراجعة، ولكنه يقود إلى تصوير غير صحيح لنتائج أعمال المشروع أو مركزه المالي.

- تسجيل قيد عملية ما مرتين، وهذا لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، وإن المراجعة الحسابية كفيلة باكتشاف مثل هذه الأخطاء.

ويمكن تقسيم الأخطاء بأنواعها السابقة جميعاً إلى أخطاء قابلة للإكتشاف تلقائياً (self – Resraling – Erreur) وأخطاء غير قابلة للإكتشاف تلقائياً أو الإفصاح عن نفسها (Non – Nelf - Revealing)

أما النوع الأول فهي تلك الأخطاء التي تظهر بسهولة عند القيام بالتدقيق الداخلي أو الخارجي ويعود ذلك إلى اتباع المشروع لأنظمة أو سياسات معينة ، مثل استعمال نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات ، حيث أن عدم تحقق التوازن الحاسبي في أي مرحلة من مراحل النظام المحاسبي القائم على القيد المزدوج يعني وجود خطأ في تلك المرحلة ، كذلك فإن استخدام حسابات المراقبة ، الحسابات الإجمالية ، يدل على وجود أخطاء إذا لم تتوافق أرصدها مع مجموع أرصدة الحسابات الفردية للعملاء أو الموردين أو ما شابه ، ثم اتباع المؤسسة لسياسات معينة كإعداد مذكرات التسوية الحسابية للبنوك.

1 - أحمد الطاهر و آخرون ، مرجع سبق ذكره ص 241.

المبحث الثاني: البحث عن الأخطاء وتصحيحها

تجدر الإشارة في هذا الجانب من الدراسة أن البحث عن الأخطاء وتصحيحها غالبا ما تتم في نهاية السنة المالية بعد أن تظهر على إثر ميزان المراجعة الأول ، ليتم البحث عن الأخطاء و الخلل الوارد من ميزان المراجعة وبالتالي محاولة تصحيحها ، الأمر الذي جعل موضع هذه الدراسة ضمن الفصل الخاص بأعمال نهاية السنة غير أن هذه العملية يمكن أن تحدث خلال السنة المالية وبالتالي لا يمكن اعتبارها بالضرورة من أعمال نهاية السنة⁽¹⁾.

المطلب الأول : البحث عن الأخطاء

أ- حالة توازن ميزان المراجعة:

غالبا ما يشير ميزان المراجعة إلى صحة الحسابات والعمليات الحسابية والمحاسبية وفقا لمعايير المراجعة، غير أنه تبقى هذه العمليات محاسبيا غير صحيحة ولا يمكن لميزان المراجعة اكتشافها، ومنها:

* أخطاء التعيين:

ويظهر مثل هذه الأخطاء عندما يقوم المحاسب بوضع أحد الحسابات مدينا عوض حساب آخر ، فيسجل مثلا :

من ح /العميل (س) 1000

إلى ح /المبيعات من البضائع 1000

عوض أن يسجل من

ح /العميل (ص) 1000

إلى ح /المبيعات من البضائع 1000

1 - كنوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق SCF . ديوان المطبوعات الجامعية، 2013ص: 224.

ففي هذه الحالة إذا تم ترحيل المبلغ بصورة صحيحة، ميزان المراجعة يبقى صحيحا، ولا يتم اكتشاف الخطأ إلا عند استلام العميل (س) كشفه المالي واعتراضه له.

* اخطاء التوازن (Erreurs De Compensation) :

وتحدث مثل هذه الأخطاء عند تسجيل قيد محاسبي صحيح من حيث المبدأ المحاسبي غير أن المبلغ المسجل لا يوافق المبلغ المدون في المستندات القانونية (الفاتورة مثلا) مثلا تسجيل مشتريات بقيمة : 25.215.70 عوض 25.225.70 و لإكتشاف مثل هذه الأخطاء يتوجب مراجعة مجمل القيود بدفتر اليومية مقارنة مع المستندات المحاسبية القانونية:

ب- حالة الاخلال بقواعد ميزان المراجعة :

* اخطاء ناتجة عن الترحيل :

وهنا نلاحظ العديد من الحالات التي يمكن ان تصادف المحاسب على إثر عدم توازن ميزان المراجعة أو الإخلال بقواعد المراجعة من خلاله مثل:

- توازن طرفي المجاميع مع عدم تساوي المبلغ مع مبلغ مجموع دفتر اليومية.
- عدم توازن طرفي المجاميع مع تساوي أحد الطرفين بمبلغ مجموع دفتر اليومية.
- عدم توازن طرفي المبالغ مع عدم التوافق مع مجموع دفتر اليومية.

ففي هذه الحالة يتوجب على المحاسب أن يأخذ بعين الإعتبار مبلغ الخطأ ويبحث عن القيود التي تم تسجيلها أكثر من مرة، أو لم يتم تسجيلها إطلاقا، أو تم تسجيلها مع عدم مراعاة تساوي الجانبين المدين والدائن، وهذا بنفس قيمة الخطأ.

* اخطاء حسابية :

وهي الأخطاء التي تنجم عموما على إثر جمع مبالغ حساب ما، أو الخلط في موقع الأرقام لنفس المبلغ.

المطلب الثاني : تصحيح الأخطاء⁽¹⁾

ويمكن تصحيح الأخطاء بإحدى الطرق التالية:

1 - كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 244

أولاً : طريقة إلغاء القيد:

1- أخطاء في المبالغ: على إثر عملية بيع بضاعة بموجب فاتورة مبلغها 380 بتاريخ 2016/06/10

تسجيل القيد التالي :

		2016/06/10		
	350	العملاء		411
350		المبيعات من البضاعة	700	
		بيع بضاعة بموجب فاتورة رقم (...) 2016/06/10		

ويتم تصحيح الخطأ اما عن طريق إلغاء القيد السابق كالتالي:

		تاريخ تصحيح		
	350	المبيعات من البضاعة		700
350		العملاء	411	
		بيع بضاعة بموجب فاتورة رقم (...) 2016/06/10		
		تاريخ تصحيح		
	380	العملاء		411
380		المبيعات من البضاعة	700	
		بيع بضاعة بموجب فاتورة رقم (...) بتاريخ تصحيح القيد		

أو تسجيل قيد واحد مكمل فقط كما يلي:

		تاريخ تصحيح		
	30	العملاء	411	
30		المبيعات من البضاعة	700	
		بيع بضاعة بموجب فاتورة رقم (...)/10/06/2016		

من خلال التصحيح الأول نلاحظ بأنه بالرغم من عدم سرعة التسجيل غير أنه يظهر ميزة تسجيل التصحيح بكامله في دفتر اليومية وكذا المبلغ الإجمالي للفاتورة. إلا أنه يضحك في النهاية المبلغ الإجمالي لدفتر اليومية.

2 - أخطاء في الحسابات المدينة والدائنة: (1)

يتم إلغاء القيد الخاطئ و إستبداله بالقيد الصحيح كما يمكن أحيانا تصحيح الخطأ عن طريق تسجيل قيد واحد فقط .

مثال: شراء بضاعة على الحساب من المورد (س) بقيمة 2000 دج في 2016/05/14 وسجل القيد التالي:

		2016/05/14		
	2000	بضائع مخزنة	380	
2000		المورد (ص)	401	
		شراء بضاعة على حساب بموجب فاتورة رقم (...)/ من مورد(ص)		
		بتاريخ 2016/05/14		

ولتصحيح الخطأ يسجل:

		تاريخ تصحيح		
	2000	المورد (ص)	401	401
2000		المورد (س)	401	
		شراء بضاعة على حساب بموجب فاتورة رقم (... من مورد(س)) بتاريخ التصحيح		

ب_ طريقة المتمم الصفري: (1)

إن المتمم الصفري للعدد هو العدد المعاكس، ومعنى ذلك هو أن
أضيف إلى الأول كانت النتيجة صفراً.

مثال: العدد (38) له متمم للصفير العدد (- 38) وكذا العدد (3450) له متمم للصفير العدد (-
3450) ويعتبران العددان (-38)، (-3450) أعداد سالبة، غير أنه يمكن كتابتهما بشكل آخر

مثال: (3450) = 10000 - 6550

والذي يكتب كما يلي: 16550 والعلامة الصغيرة () الموجودة فوق 1 تدل على أن كل أرقام العدد
16550 موجبة ماعدا الرقم 1 فيعتبر سالبا.

وبعبارة أخرى يمكن القول أنه للبحث عن متمم للصفير للعدد 3450 نتبع الطريقة التالية

_ نطرح أحاد العدد 3450 من 10 والباقي (أي العشرات والمئات...) من 9 على النحو التالي:

9 9 9 10

3 4 5 0

6 5 5 0

- ونضيف إلى النتيجة الرقم 1 من اليسار مصحوبا من الأعلى بالعلامة () للدلالة على أنه سالب، فتصبح لدينا متمم العدد 3450 هو العدد 16550.

- وهكذا إذا جمعنا العدد 3450 مع العدد 16550 كان الناتج صفرا

16550

3450

00000

فإذن متمم العدد 38 للصفر هو 162

ومن مزايا هذه الطريقة أنها لا تغير مجموع دفتر اليومية وبالتالي مجموع العمليات المرحلة في الحسابات.

المطلب الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي في تصحيح الأخطاء داخل المؤسسة

تتمثل أهمية هذا النظام في تزامنه مع التغير الحاصل في الأنظمة المحاسبية بالجزائر وهذا لتبنيها لفكرة المعايير المحاسبية الدولية من خلال مشروع النظام المالي الجديد والذي جاء ليطور نظام المحاسبة في الجزائر وتقريبه من التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف مستخدمي المعلومة المحاسبية تتمثل المزايا التي يوفرها تطبيق النظام المحاسبي المالي بالجزائر في العناصر التالية: (1)

- يؤدي إلى اقتصاد الجهد والزمن والكلفة العامة للإصلاح المحاسبي بالاعتماد على معايير محاسبية معترف بها دوليا

- النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية ، وبالتالي

فهو قريب من التطبيقات المحاسبية العالمية المتطورة ومتكيف مع الإقتصاد الحديث بإنتاجه لمعلومة مالية ذات جودة ويؤدي ذلك إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية ، من

1 - كنوش عاثر ، مرجع سبق ذكره ص : 229.

حيث الإعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ موحدة أكثر ملائمة مع الإقتصاد المعاصر.

- النظام المحاسبي المالي الجديد يأتي لسد الثغرات بوضع أدوات ملائمة لجمع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري الجزائري ، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والإختلاسات ومحاولات الفساد ، ومن خلال تشديد الرقابة على حسابات المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري.

- يعرف النظام المحاسبي المالي بوضوح قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم بما يسهل من عملية التحقق من الحسابات ومراقبتها ، كما يحتوي على إطار تصوري يتضمن المبادئ ، الفرضيات ، الاتفاقيات ، وعلى قواعد واضحة تضمن مزيد من التناسق وتقلل من عدم الفهم ، كما كان عليه المخطط الوطني للمحاسبة.

- يؤدي إلى الترقية التعليم المحاسبي في المدارس وللجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات بالإرتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا و يؤدي بالتالي إلى تأهيل مهنة المحاسبية في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية كما يساعد على إنشاء و ظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال و التمويل للمؤسسات.

خلاصة :

تطرقنا في هذا المبحث الى الأخطاء المحاسبية وما المقصود بها، أسبابها ومراحل اكتشافها كما أوضحنا طرق معالجة الأخطاء المحاسبية، وبالمختصر المفيد نقول أن الأخطاء المحاسبية تقع نتيجة للتعامل يومي بها فأينما وجدت المحاسبة وجد الخطأ سواء في التسجيل، الترحيل أو مرحلة إعداد ميزان المراجعة.

ومن خلال دراسة هذا الفصل نكون قد توصلنا إلى معرفة النتائج التالية:

- الخطأ المحاسبي هو ذلك الإثبات أو التسجيل أو الترحيل المغاير للمبادئ المحاسبية.
- التمييز بين التغير في التقدير المحاسبي وتصحيح خطأ الفترة السابقة و التغير في السياسة المحاسبية.
- تطور سياسة محاسبية لمعاملة أو حدث أو فارق أو تراكم يتناوله على وجه التحديد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.
- المحاسبة والإفصاح عن تصحيح خطأ الفترة السابقة ضمن البيانات المالية.

الفصل الثالث

دراسة حالة

وحدة تغذية الانعام (U.A.B)

مستغانم

تمهيد:

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لدور المراجعة الداخلية في تصحيح الاخطاء المحاسبية سوف نحاول إسقاط ذلك على واقع "وحدة أغذية الأنعام" لتكون حقلا لدراسة الميدانية من خلال دراسة دور المراجعة الداخلية في التقليل من الاخطاء المحاسبية في المؤسسة.

ولذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهي على النحو التالي:

❖ المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة

❖ المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية و دورها في تقليل الاخطاء المحاسبية بمؤسسة U.A.B

مستغانم.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة

تعتبر وحدة تغذية الأنعام من الوحدات الاثني والثلاثين المورثة عن العهد الاستعماري والموزعة عبر الوطن فهو يملك انتاجا قد يصل إلى 29.750 طن من الأعلاف حسبما أفاد به ممثل عن هذه المؤسسة. و يتوزع هذا الانتاج على 11250 طن لتغذية الدجاج الموجه للإستهلاك و9025 طن كغذاء لدجاج البيض و4875 طن موجه للمواشي والأبقار و750 طن لمختلف أنواع الطيور. و سيتم تسويق هذه الكمية عبر العديد من الولايات المجاورة على غرار غليزان ومعسكر وهران باعتبارها مناطق تنتشر فيها تربية الدواجن والمواشي. كما استفادت وحدة الديوان الوطني لتغذية الأنعام بمستغانم من عملية لإعادة تجديد كامل للتجهيزات والمعدات الخاصة بالإنتاج حيث ينتظر أن يشرع في تجسيدها خلال الموسم المقبل 2016-2017 بهدف تطوير الوحدة والرفع من قدرتها الإنتاجية. و من جهة أخرى شرع هذا الفرع الجهوي للديوان الوطني مؤخرا في منح كمية من بذور الذرة لفائدة عدد من الفلاحين بالولاية وذلك لتجسيد زراعة هذا المحصول التي انطلقت بداية شهر ماي الماضي. كما يسعى الديوان المذكور إلى تكوين مستقبلا عدد من الشباب في مجال صناعة الأعلاف الحيوانية لتشجيعه على خوض تجربة الاستثمار في هذا المجال. وللإشارة فإن وحدة الديوان الوطني لتغذية الأنعام لمستغانم ذات طابع جهوي حيث تغطي حاليا ولايات غليزان وهران والشلف وتيسمسيلت وتيارت وجزء من إقليم ولاية معسكر علما أن إنتاجها المحقق السنة الماضية قد قدر ب 19619 طن من مختلف الأعلاف .

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 ب 4-4-1969 وهذا 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⁽¹⁾:

ORAVIO و OREVI و 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 بـ 20% 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 أنشأ بـ 19-1-1998 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج وارتفع إلى 7.003.000.000 دج 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 منتج معين أو تغييره وهي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة ومعالجة أي طوارئ كما أنها تتحمل النتيجة.

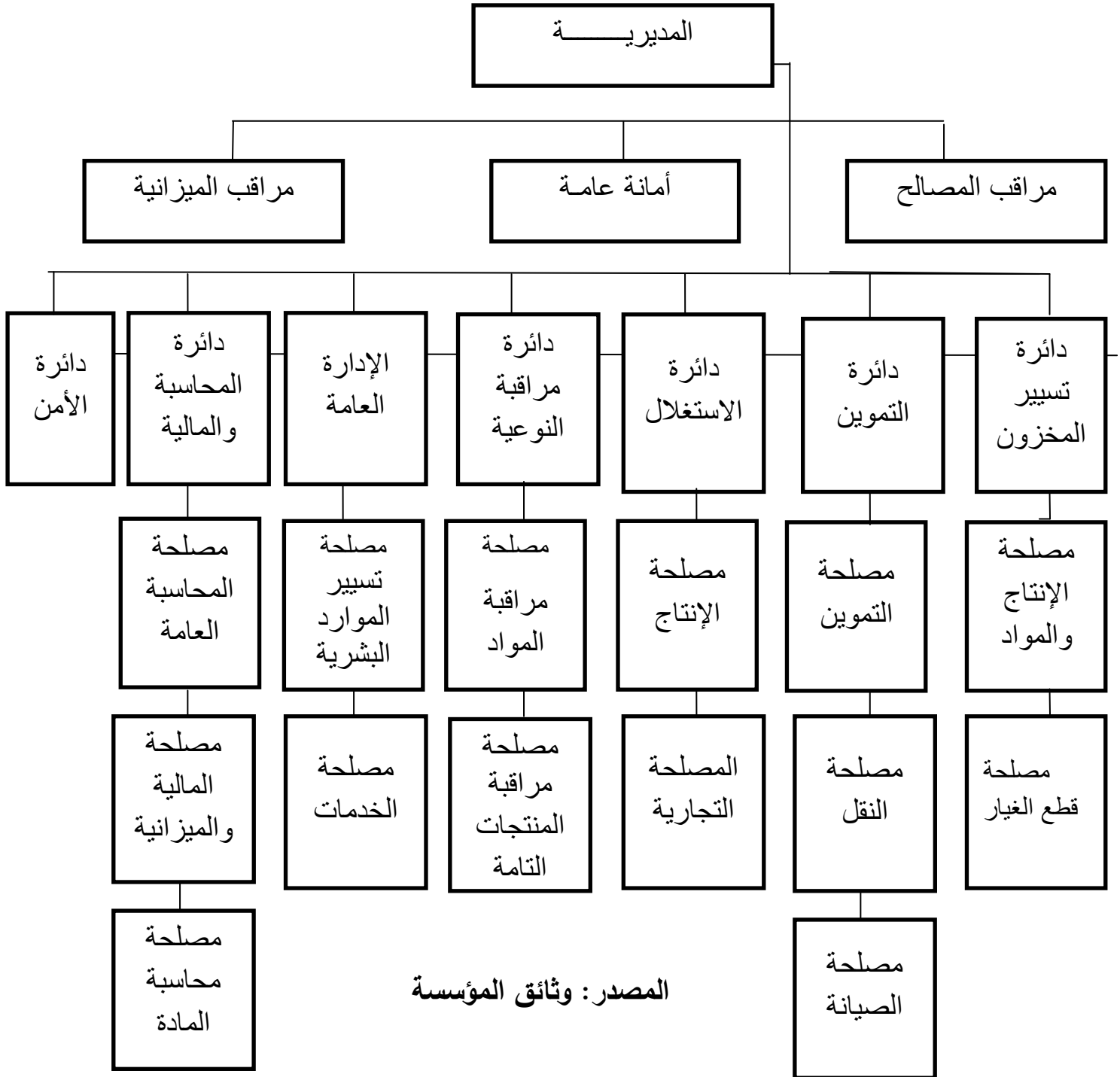
هذه الوحدة تنتمي إلى الغرب وتضم سبع وحدات فرعية: وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، تيارت، بشار، البيض، وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات والتعامل يكون مع بعضها البعض وهذا لسد حاجاتها الضرورية والتبادل المشترك للمواد الأولية.

¹ - وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة⁽¹⁾

- 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 ش\هياكل المؤسسة الموجودة بين المصالح كما أنه أحيان وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة ويبين معظم المهام المؤداة 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: الشكل رقم (1-3)

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



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.

الجدول رقم (3-1): عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم بمؤسسة U.A.B لسنة 20

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

المصدر: مصلحة الموارد البشرية

نلاحظ أن الأغلبية المقدره بـ 57 % من عمال هذه الوحدة يمثلون الإدارة كما أن 16 % يمثلون الأمن في حين أن عمال الإنتاج نسبتهم بـ 27 % فقط. وما يمكن ملاحظته هو أن نسبة عمال الإنتاج تعتبر قليلة ما دامت هذه الوحدة إنتاجية.

المطلب الثالث: دوائر المؤسسة

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 : هو القسم الذي يلبي حاجيات الزبائن العملية والإنتاجية من المواد المخزنة تقوم بتزويد قطاع الإنتاج بالمواد اللازمة (طلبية)، 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.

دائرة التموين و النقل: وهو القسم الذي يساهم في تحديد الحاجات الأساسية التي يجب استيرادها، وتوفيرها دائماً، مثل: المواد الأولية التي تعتبر جزءاً من العمل الرئيسي لبعض الشركات، ويحرص على تطبيق الاستراتيجيات التي تساهم في تجنب حدوث أي نقص بالمتطلبات الأساسية التي يجب توفيرها في الوحدة، يعمل على تنسيق وتزويد أقسام المؤسسة بحاجاتها الأولية، تحرص على التأكد من جودة المواد، والمشتريات المطلوبة قبل البدء باستخدامها فعلياً. المحافظة على توفير الكمية المناسبة للمواد المخصصة للإنتاج في المخازن.

* كما أنها تنفرع إلى ثلاثة أقسام رئيسية:

- قسم المشتريات: هو القسم الذي يهتم بشراء كافة المواد التموينية المطلوبة سواءً أكانت مواد

إنتاجية، أو تُستخدم في الوظائف المكتبية، والإدارية، أو في الأعمال الميدانية.

- قسم المتابعة: هو القسم الذي يُتابع عملية الشراء منذ بدايتها حتى نهايتها، ويتأكد من الحصول

على كافة المواد المطلوبة من أجل تزويدها للمخازن، أو لاستخدامها مباشرة في الإنتاج.

- قسم المراجعة: هو القسم الذي يتأكد من نجاح كافة أقسام وظيفة التموين بتحقيق المهام

المطلوبة وفقاً للمعايير والخُطط المُتفق عليها مسبقاً.

✓ دائرة الإنتاج: تلعب إدارة الإنتاج دورا أساسيا في العملية الإنتاجية للوحدة وعن طريقها تحقق المنشأة أغراضها الأساسية.

وتضم إدارة الإنتاج مجموعة من النشاطات المشاركة في:

- التصميم.
- الموارد (العتاد والمال والبشرية).
- الجدولة.
- ترسيم النشاطات الإنتاجية.
- مراقبة نشاطات الإنتاج.
- تحديد خصائص العمليات.
- إيصال المنتجات المطلوبة للعملاء وذلك من خلال:
 - أ- الإنتاج بكميات تتناسب مع الطلب المتوقع.
 - ب- تقديم المنتجات المطلوبة في الوقت المناسب للعميل.

ج- إنتاج المنتجات (سلعة أو خدمة) بمستوى الجودة المرغوب به من قبل العملاء.

هدفها هو الوصول لأداء أحسن للنشاطات بالتحسين المتواصل لسلسلة المسارات من الممونين حتى الزبائن.

وهي الجزء المسؤول عن كل الأنشطة المتعلقة مباشرة بإنتاج المنتجات. وعن تجميع وتهيئة المداخلات المطلوبة ومعالجتها ومن ثم تحويلها للمنتجات المرغوب فيها.

✓ دائرة تسيير الموارد البشرية: وتعمل هذه المصلحة على مساعدة الإدارة العليا، مجلس الإدارة أساسا،

- في تحديد السياسات المرتبطة بالموارد البشرية،
- وفي تحقيق التكامل بين استراتيجية الموارد البشرية والبرامج واستراتيجية المؤسسة في النمو والتطور.
- التعرف على المشاكل (المتعلقة بالأفراد) وتحديد مواقعها وطبيعتها.
- متابعة المسار المهني للموظف من بداية إلى نهاية التوظيف
- تسيير ملفات المستخدمين حسب الآتي:

- انجاز قرارات التريص.
 - انجازات قرارات التثبيت.
 - انجاز قرارات العطل المرضية الطويلة المدى.
 - التكفل، الشطب الانتداب.
 - التحويلات عن طريق الحركة العادية أو الإدارية.
 - الإجازات والعقوبات.
 - التأهيل والترقية إلى مناصب عليا.
 - انجاز القوائم الإسمية لجميع المستخدمين موقوفة إلى غاية: 31 ديسمبر من كل سنة.
 - ملفات التقاعد على مستوى الصندوق.
- جميع العمليات السابقة الذكر معظمها يخضع للتأشيرة من قبل مصالح الرقابة المالية وتبليغ القرارات المؤشرة إلى مصالح الوظيفة العمومية.
- انجاز حصيلة الشغل.
- متابعة المسار المهني للموظف من بداية إلى نهاية التوظيف.

✓ 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 الولية 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 (صوجا - ذرى - فوسفات) للحصول على المنتج المطلوب بعد عملية التصنيع توضع في أكياس ذات 50 كلغ، وبعدها توزن الحمولة حسب الطلبية للزبائن.

تحليل رقم الأعمال: (1)

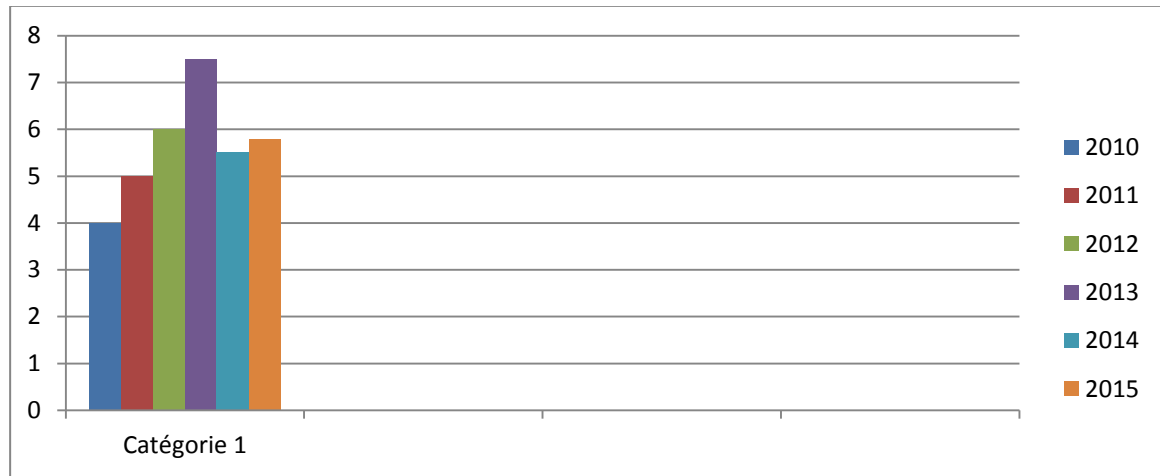
رقم الأعمال هو مجموعة مبيعات السلع والموارد او مجموع الخدمات المحققة والمقدمة من طرف المؤسسة للغير خلال دورة الاستغلال.

الجدول (2-3): تطور رقم الأعمال وحدة تغذية الأنعام مستغانم .

السنوات	2010	%	2011	%	2012	%
رقم الأعمال	406056387.88		539532222.25	32.87%	623089723.98	15.48%

السنوات	2013	%	2014	%	2015	%
رقم الأعمال	748119768.64	20.06%	543969987.50	-27.28%	551241949.80	1.33%

المصدر : وثائق مصلحة المحاسبة بمؤسسة U.A.B



الشكل (2-3): تغير رقم الأعمال من سنة 2010 إلى سنة 2015

من خلال الجدول أعلاه الذي بين لنا تطور رقم الأعمال خلال السنوات المدروسة نلاحظ تزايد مستمر في رقم الأعمال، هذا الارتفاع ناتج عن توسع السوق التي تغطيها منتوجات الوحدة (زيادة الحصة السوقية)، بينما في السنوات الأخيرة 2014 و2015 نلاحظ تناقص في رقم الأعمال مقارنة مع السنوات الماضية ويعود سبب هذا إلى المنافسة في السوق خاصة المؤسسات الخاصة المنافسة لوحدة تغذية الأنعام وكذلك عدم توفر المادة الأولية .

المبحث الثاني : المراجعة الداخلية بمؤسسة U.A.B و دورها في تقليل الاخطاء المحاسبية.

نستعرض من خلال هذا المبحث إلى عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملاءمتها مع الموضوع ،

والمثلة في أسباب إختيار الموضوع و مصادر المادة العلمية و مجتمع الدراسة ، و الجزء محل الدراسة و المتمثل في العينة، بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة .

المطلب الاول : المالية والمحاسبة و اجراءات التسيير بالمؤسسة

أولا : المالية والمحاسبة

في هذا القسم أو الجزء من التسيير و خلال مهمة المراقبة والمراجعة التي تقوم بها ولقد سجل المراجع من خلالها ما يلي :

1- كل عمليات التي تم تسويتها بواسطة البنك خلال الثلاثي الأول 2017 مدعومة بالوثائق المبررة بما فيها نسخة مطابقة للأصل عن الشيك.

2- حالة التقارب البنكي موقوفة بتاريخ 2017/03/31

3- التسجيلات المحاسبية ممسوكة إلى غاية 2017/03/31 بدون إعادة ترصيد (إفتاح) ميزانية السنة المالية 2016

4- دفتر اليومية العامة موقوف بتاريخ 2017/03/31

5- ميزان المراجعة الخاص بالزبائن لثلاثي الأول 2017 يبرز أرصدة غير طبيعية دائنة متعلقات ببعض الزبائن لدى يجب تطبيق رقابة صارمة من أجل تسهيل تحليل الحساب وتهيئها و وضعها في طور التسوية.

6- بالنسبة للصندوق سجل من خلال ثلاثي الأول 2017 تعبئة بقيمة 15 000,00 دج في المقابل ذلك بلغت المصاريف 8 890,00 دج أي رصيد الصندوق موجب بقيمة 6 110,00 دج والذي فصله حسب

النقود على النحو التالي:

ورقة نقدية ذات 1000 دج ← 6 اوراق

قطعة نقدية فئة 100 دج ← 1 قطعة

قطعة نقدية فئة 10 دج ← 1 قطعة

ثانيا : إجراءات التسيير

إجراءات جرد المخزونات و الإستثمارات مطبقة بطريقة سليمة ولم تسجل بخصوصها أي ملاحظات أو إحترازات في غياب صور إجراءات المتعلقة بعملية الشراء من طرف المجمع، فإن الوحدة تعتمد على المشتريات الجارية بواسطة الطلبية البسيطة عندما يتعلق الأمر بالمشتريات التي تقل قيمتها عن 100 000 دج إلا أن العملية تتم بطريقة مغايرة عندما يتعلق الأمر بقيمة مشتريات أكبر من 100 000 دج، حيث يتم إعداد دفتر الشروط يوضع تحت التصرف المكتتبين من أجل إختيار العرض أقل تكلفة (مناقصة) عملية الشراء لا يتم تنفيذها إلا بعد موافقة وتأشيرة القبول من طرف لجنة المشتريات المخولة قانونيا بالوحدة أما بالنسبة بما يتعلق بجانب الإستثمار فإنه يترجم مدى كفاءة المديرية العامة لمجمع تربية الدواجن الغرب.

عملية تسيير الوقود على مستوى الوحدة مثبتة بواسطة الإرسالية رقم 2006/GAO/DAL/134 المؤرخة في 12 فيفري 2007 و عليه و بعد فحص والمراجعة الدقيقتين فإنه لم يسجل في هذا المجال "إجراءات التسيير " أي تجاوزات أو مخالفات غير قانونية وعليه فإن إجراءات التسيير المنتهجة في الوحدة تتم بطريقة سليمة وفق القوانين المعمول بها.⁽¹⁾

المطلب الثاني : الوثائق والمستندات الداخلية و الممتلكات و المؤونات

أولا : الوثائق والمستندات الداخلية:

المؤسسة تتوفر على النظام داخلي بالإضافة إلى إتفاقية الجماعية من طرف مديرية العامة (GAO) مع مختلف تعليمات وتوصيات جمعية وعليه لم نسجل أي إحترازات في هذا الجانب أما فيما يتعلق الهيكل التنظيمي فإن هذا الأخير يحتاج إلى المراجعة وإعادة النظر وذلك بسبب خروج بعض العمال والموظفين أما على تقاعد أو خروج تطوعي وهذا تحت تأثير النشاط و قدرة الإنتاج مقارنة بطاقات الحقيقية للوحدة.

ثانيا : الممتلكات

بالنسبة لمصلحة التوثيق فلقد سجلنا أن سجل الجرد الممسوك بطريقة سليمة و محدثة وكذلك الأمر بالنسبة لسجل الاستثمارات و بطاقات الجرد الخاصة المكاتب عملية التدوين الجديدة وفق التعليمات محترمة.

ثالثا : المؤونات

المستندات المتعلقة بالتسيير المستعملة في هذه المصلحة مطابقة للإجراءات بقوة شديدة خاصة التعليم رقم 96/DG/591 المؤرخة في 1996/10/22 من طرف المديرية العامة لديوان الوطني للتغذية الأنعام ONAB والتي تهدف إلى عقلنة تسيير المؤونات والمخزونات .

ولكن قمنا بتسجيل بعض التحفظات والاحترازاات و التي نلخصها على النحو التالي:

- 1- الدفاتر الموجودة على مستوى الجهاز والمتعلقة بعملية نقل و إستقبال المواد الأولية ليست معينة وممسوكة بطريقة سيئة.
- 2- الفوارق في الأوزان الكميات المستقبلية من (CMV) بقيت دون معالجة إلى غاية اليوم التي تمت فيه المراجعة وعلى هذا الأساس فإن الإستقبالات الخاصة بـ 3 و 4 من مارس 2017 سجلت فارق سلبي بـ 60 كغ لكل منها و غير مسجلة ومصرحة في وصل الإستلام رقم 021696 ورقم 021700.
- 3- إستقبالات الشعير تسجيل فوارق في أوزانها غير مشروعة التي يجب تسويتها مع المورد.
- 4- غياب ختم المديرية على بطاقات الموردين
- 5- معالجة فوارق الأوزان المسجلة عند إستقبال المواد الأولية مطابقة لعقد النقل المبرم بين المؤسسة والناقل و الذي يلزم بتعويض الفارق بمقدار مره ونصف عن قيمته.⁽¹⁾

المطلب الثالث : تسيير المخزونات و المبيعات

أولا : تسيير المخزونات

أ- على مستوى المخزونات قمنا بتسجيل مالي:

- سجلات خاصة بهوية الاستقبالات المواد الأولية ليست معينة.
- سجلات متابعه تسيير مخزونات ممسوكة طريقة سيئة.
- بعض المستندات والوثائق لا تتوفر علي أختام مسير المخزن، أمين المخزن و مسؤول محاسبة الموارد و عليه قام المراجع بتقديم تعليمات صارمة إلى المسؤول المباشر من أجل تصحيح الأوضاع.
- ب- على مستوى تسيير الوقود: يتم من طرف مصلحة النقل و مصلحة قطاع الغيار و هذا تطبيق لإرسالية رقم 2006/GAO/DAK/134 المؤرخ في 12 جوان 2006 و هنا أيضا قام المراجع بتسجيل غياب البطاقة خاصة على مستوى مخزن قطاع الغيار.⁽¹⁾

ثانيا : الفوترة (المبيعات)

لقد سجلنا من خلال عملية الفحص والمراجعة أن جميع الفواتير المحررة في ثلاثي أول 2016 لا تحمل أي تجاوز غير قانونية خاصة فيما يتعلق سعر البيع خارج الرسم و المطابق للإرسالية 2012/GAO/DAL/455 المؤرخ في 29 أوت 2012.

الفواتير المحررة تمت إستنادا إلى وجود الوثائق التالية :

- خروج منتجات تامة.
 - وصل الميزان.
 - وصل الإستلام.
 - تذاكر الميزان.
- وعليه لقد سجلنا غياب وصل الطلبات من طرف الزبائن الخواص كما سجلنا أيضا في حالة التقارب لأرقام الأعمال التجارية مع المحاسبية منه والتي يجب القيام بها تماشيا مع حالة التقارب للحقوق (الدمم) في نهاية كل شهر.

خلاصة :

تطرقنا في هذا الفصل حول مؤسسة تغذية الأنعام "UAB" إلى كل دوائر المؤسسة ومصالحها مروراً بمهام كل مصلحة ودورها الفعال في المؤسسة وعلاقة كل دائرة بأخرى بالاستناد إلى الهيكل التنظيمي، وعدد العمال حسب مهامهم كما تطرقنا إلى مشتريات المؤسسة من مواد أولية وغيرها لنمر بعملية التخزين الذي يمر بعدة مراحل إلى التصنيع حسب الطلب ثم البيع الذي يعرف تدني ملحوظ في رقم الأعمال مقارنة بالسنوات السابقة.

فلاحظنا من خلال عملية المراجعة من جانب المالية والمحاسبة أن كل العمليات التي تم تسويتها بواسطة البنك خلال الثلاثي الأول 2017 مدعومة بالوثائق المبررة بما فيها نسخة مطابقة للأصل عن الشيك. غير أن حالة التقارب البنكي موقوفة بتاريخ 2017/03/31، و التسجيلات المحاسبية ممسوكة إلى غاية 2017/03/31 بدون إعادة ترصيد (إفتاح) ميزانية السنة المالية 2016، وهذا ما يمكن أن يكون سببا في ارتكاب الأخطاء المحاسبية في المؤسسة.

كما لاحظنا على مستوى المخزونات بعض الأخطاء التي يمكنها أن تكون كذلك سببا في ارتكاب أخطاء محاسبية وذلك من خلال سجلات متابعه تسيير مخزونات الممسوكة بطريقة سيئة، وعدم توفر بعض المستندات والوثائق على أختام مسير المخزن، أمين المخزن ومسؤول محاسبة الموارد. أما من جانب المبيعات فإننا قد سجلنا غياب وصل الطلبات من طرف الزبائن الخواص.

وكل هاته التجاوزات المسجلة والتي ارتكبت بسبب اللامبالاة أو التهاون العمدي أو الغير عمدي قد يكون سببا في ارتكاب أخطاء محاسبية محتملة في نهاية الدورة المحاسبية.

خاتمة عامة

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أهم الأدوات الضرورية لتصحيح الأخطاء المحاسبية نظرا إلى تعدد مراحل الدورة المحاسبية التي قد تحدث خلالها بعض الأخطاء المحاسبية في واحدة أو أكثر من مراحل الدورة المحاسبية وذلك أمر طبيعي ترجع أسبابه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات بدءا من المسودة وإنهاء بالقوائم المالية في المؤسسة حيث يتم انتقالها بين أيدي كثيرة تقوم بالتسجيل، والترحيل، والترصيد، وإعداد ميزان المراجعة المدقق، وإجراء التسويات وعرض نتائج العمليات المتعددة في الحسابات الختامية أو القوائم المالية الأخرى.

وقد ذكرنا أن الأخطاء يمكن أن تنتج بسبب عدم تسجيل بعض العمليات، تسجيل العمليات بقيم خاطئة، تسجيل بعض العمليات في فترة محاسبية غير صحيحة، التقاضي عن بعض الحقائق أو سوء تفسيرها مما يتسبب في تقديرات محاسبية غير سليمة أو عدم التطبيق السليم لمبادئ المحاسبة المتعلقة بالتقييم والتصنيف أو طريقة العرض أو الإفصاح توضح أن هذه الأخطاء تؤدي إلى تشويه القوائم المالية ولكنها غير متعمدة وغير مقصودة و إذا تم اكتشافها يقوم العاملون بالوحدة بتصحيحها. ويمكن تجنب هذه الأخطاء عن طريق وجود مراجعة داخلية فعالة.

حيث حاولنا في الفصل الأول إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة نظرا لأهميتها، لأنه للقيام بأي عمل داخل المؤسسة يتطلب مراجعة بصورة جيدة لضمان بلوغ الأهداف، وتتصف المراجعة بطبيعتها الإنتقادية التحليلية، حيث أنها تختص بالفحص، وقياس ما أعدته المحاسبة، ومن الملاحظ أن الإمام بالأفكار الأساسية للمراجعة لا يتم التوصل إليها عن طريق دراسة نظرية المحاسبة وأفكارها، بل يتطلب ذلك دراسة لعملية المراجعة ذاتها. ويظهر لنا من دراسة عملية المراجعة أنها مجال متخصص للمعرفة يرتكز على البراهين والقرائن والمعايير والمراحل والخطوات والإجراءات التي تحكم عملية المراجعة ومن ثم فإن جذورها تنبع من المنطق، وهذا بطبيعة الحال يجعل من الممكن القيام بدراسة عملية لطبيعتها.

كما تطرقنا في الفصل الثاني إلى الأخطاء المحاسبية وما المقصود بها، أسبابها ومراحل اكتشافها، ثم تعمقنا في الدراسة بالربط بين المراجعة الداخلية و دورها في تقليل الأخطاء المحاسبية موضحين طرق معالجة الأخطاء المحاسبية، ومن خلال دراسة هذا الفصل نكون قد توصلنا إلى معرفة النتائج التالية:

-الخطأ المحاسبي هو ذلك الإثبات أو التسجيل أو الترحيل المغاير للمبادئ المحاسبية.
-التمييز بين التغيير في التقدير المحاسبي وتصحيح خطأ الفترة السابقة و التغيير في السياسة المحاسبية.

-تطور سياسة محاسبية لمعاملة أو حدث أو فارق أو تراكم يتناوله على وجه التحديد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

- المحاسبة والإفصاح عن تصحيح خطأ الفترة السابقة ضمن البيانات المالية.

أما في الفصل الثالث فقد تطرقنا الى دراسة حالة مؤسسة تغذية الأنعام "UAB" حيث عرضنا كل دوائر المؤسسة ومصالحها مروراً بمهام كل مصلحة ودورها الفعال في المؤسسة وعلاقة كل دائرة بأخرى بالاستناد إلى الهيكل التنظيمي، وعدد العمال حسب مهامهم كما تطرقنا إلى مشتريات المؤسسة من مواد أولية وغيرها لنمر بعملية التخزين الذي يمر بعدة مراحل إلى التصنيع حسب الطلب ثم البيع الذي يعرف تدني ملحوظ في رقم الأعمال مقارنة بالسنوات السابقة.

فلاحظنا من خلال عملية المراجعة من جانب المالية والمحاسبة أن كل العمليات التي تم تسويتها بواسطة البنك خلال الثلاثي الأول 2017 مدعومة بالوثائق المبررة بما فيها نسخة مطابقة للأصل عن الشيك. غير أن حالة التقارب البنكي موقوفة بتاريخ 2017/03/31، و التسجيلات المحاسبية ممسوكة إلى غاية 2017/03/31 بدون إعادة ترصيد (إفتاح) ميزانية السنة المالية 2016، وهذا ما يمكن أن يكون سببا في ارتكاب الأخطاء المحاسبية في المؤسسة.

كما لاحظنا على مستوى المخزونات بعض الأخطاء التي يمكنها أن تكون كذلك سببا في ارتكاب أخطاء محاسبية وذلك من خلال سجلات متابعه تسيير مخزونات الممسوكة بطريقة سيئة، وعدم توفر بعض المستندات والوثائق على أختام مسير المخزن، أمين المخزن ومسؤول محاسبة الموارد.

أما من جانب المبيعات فإننا قد سجلنا غياب وصل الطلبات من طرف الزبائن الخواص.

وكل هاته التجاوزات المسجلة والتي ارتكبت بسبب اللامبالاة أو التهاون العمدي أو الغير عمدي قد يكون سببا في ارتكاب أخطاء محاسبية محتملة في نهاية الدورة المحاسبية.

❖ إختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الأولى : المراجعة هي فحص دوري يقوم به شخص محترف محايد و الغرض منه إعطاء رأي شخصي محايد مدعم بأدلة و براهين حول صدق و شرعية الحسابات و كذا القوائم المالية و البيانات المحاسبية. و من خلال الدراسة النظرية و الميدانية تم اثبات هذه الفرضية.

بالنسبة للفرضية الثانية : "هناك عدة أسباب لإرتكاب الأخطاء المحاسبية في الدفاتر والسجلات المحاسبية منها:

- الجهل بالمبادئ المقبولة قبولاً عاماً والتي يجب أن يتبعها المحاسب في الإثبات والتسجيل والترحيل والتبويب والتلخيص وعرض البيانات المحاسبية في القوائم المالية .
- السهو أو عدم العناية أي إهمال وتقصير القائم على العملية المحاسبية في أداء عملة والقيام بواجبة. " فقد لخصت دراستنا للفصل الثاني حول الأخطاء محاسبية تم اثبات صحة الفرضية .

❖ النتائج النظرية:

- وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من أهم الوظائف حيث تظهر هذه الأهمية في الدور الكبير الذي تقوم به من اجل حماية ممتلكاتها من الإختلاس والتلاعب والضياع و هذا عن طريق الفحص المستمر لجميع أنشطة وأعمال المؤسسة ؛

- تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير و حد من اخطاء محاسبية، و حتى تحقق هذه الوظيفة هدفها لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، ومن أهم هذه الشروط نذكر:

- تغطية المراجعة الداخلية لجميع نشاطات ووظائف المؤسسة ؛

- تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، و يضمن لها عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف المراجع الداخلي ؛

- يجب على الشخص المكلف بأداء وظيفة المراجعة على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان .

- تتبع المراجعة الداخلية منهجية علمية منتظمة و التي بدورها تستند إلى مجموعة من الوسائل والطرق والتقنيات التي تسمح لها بجمع الادلة الكافية لتدعيم حكمها على حالة المؤسسة ؛

❖ النتائج التطبيقية

- المراجعة الداخلية في المؤسسة تتمثل في موظف واحد وهو المراجع الداخلي حيث أنه لا يوجد من يستخلفه أثناء غيابه هذا يمكن أن يتسبب في ثغرة داخل نظام الرقابة الداخلي ؛

- المراجع الداخلي يقوم بعمله باستقلالية نسبية أي أنه تابع لمدير المؤسسة ؛

❖ الإقتراحات:

- زيادة عدد المراجعين الداخليين باعتبار أن المؤسسة كبيرة الحجم ؛

- زيادة الدورات التدريبية الخاصة برؤساء المصالح، وخاصة بالنسبة للمراجع الداخلي؛

- اعطاء استقلالية أكبر لوظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة ؛

- إعادة وضع برنامج رقابي حديث يشمل جميع هياكل المؤسسة من الداخل إلى الخارج؛

- ضرورة وضع برنامج لتقييم نتائج المؤسسة من سنة لأخرى يسمح باكتشاف الأخطاء وتصحيح الانحرافات.

الفهرس

فهرس المحتويات

	إهداء
	شكر
2	مقدمة عامة.....
6	الفصل الأول : المدخل الى المراجعة.....
7	المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المراجعة
7	المطلب الأول : تعريف المراجعة، مبادئها وأهدافها.....
8	أولاً : مبادئ المراجعة
9	ثانياً : أهداف المراجعة
11	المطلب الثاني : أنواع المراجعة.....
11	أولاً: من حيث نطاق عملية المراجعة
12	ثانياً : من حيث الوقت الذى تتم فيه عملية المراجعة
14	ثالثاً : من حيث الهيئة التى تقوم بمراجعة المشروع
15	رابعاً : من حيث درجة الإلزام بعملية المراجعة
16	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة بالمراجعة.....
17	المبحث الثاني : ماهية المراجعة الداخلية.....
17	المطلب الأول : تعريف المراجعة الداخلية.....
18	المطلب الثاني : خصائص وأركان المراجعة الداخلية.....
18	أولاً: خصائص المراجعة الداخلية
19	ثانياً : أركان المراجعة الداخلية
20	المطلب الثالث : أهمية وأهداف وأنواع المراجعة الداخلية
20	أولاً : أهمية المراجعة الداخلية
21	ثانياً : أهداف المراجعة الداخلية.....
22	ثالثاً : أنواع المراجعة الداخلية
25	خلاصة
26	الفصل الثاني : دور المراجعة الداخلية في تصحيح الأخطاء المحاسبية.....
28	المبحث الاول : الأخطاء المحاسبية.....
28	المطلب الأول : مفهوم الخطأ المحاسبي وأسبابه.....
28	أولاً: مفهوم الأخطاء المحاسبية
28	ثانياً: أسباب ارتكاب الأخطاء المحاسبية
29	المطلب الثاني : مراحل اكتشاف الأخطاء المحاسبية.....

30	.....المطلب الثالث : أنواع الأخطاء المحاسبية
33	.....المبحث الثاني: البحث عن الأخطاء وتصحيحها
34	.....المطلب الأول : البحث عن الأخطاء
35	.....المطلب الثاني : تصحيح الأخطاء
39	.....المطلب الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي في تصحيح الأخطاء داخل المؤسسة
41	.....خلاصة
42	.....الفصل الثالث : دراسة حالة وحدة تغذية الانعام (U.A.B) – مستغانم
44	.....المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة
44	.....المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها
46	.....المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
48	.....المطلب الثالث: دوائر المؤسسة
53	.....المبحث الثاني : المراجعة الداخلية بمؤسسة U.A.B و دورها في تقليل الاخطاء المحاسبية
53	.....المطلب الاول : المالية والمحاسبة و اجراءات التسيير بالمؤسسة
54	.....المطلب الثاني : الوثائق والمستندات الداخلية و الممتلكات و المؤونات
56	.....المطلب الثالث : تسيير المخزونات و المبيعات
57	.....خلاصة
58	.....خاتمة عامة
62	.....فهرس المحتويات
64	.....قائمة المراجع
	الملاحق

المراجع

قائمة المراجع

أولا باللغة العربية:

- أحمد حلمي جمعة - المدخل الحديث في تدقيق الحسابات- دار الصفاء للنشر و التوزيع 2009 – مصر.
- أحمد عبد المالك، محمد فتحي رزق السواقيري، دراسات في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2002-2003 .
- أحمد الظاهر وآخرون، مبادئ المحاسبة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات 2010.
- إدريس عبد السلام الشتيوي - المراجعة معايير و اجراءات - دار النهضة العربية- 1996 – لبنان.
- خالد راغب الخطيب - خليل محمود الرفاعي - الأصول العلمية و العملية للتدقيق الحسابات - دار المستقبل للنشر والتوزيع - 1998-
- حشلاف بلال، المراجعة الداخلية و دورها في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة تخرج شهادة ليسانس، جامعة المدية، دفعة 2006 / 2007 .
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، 2006 عمان، الأردن.
- زين يونس، تفعيل المراجعة عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية للسيارات الصناعية، المركز الجامعي بالوادي، 2010.
- سليمان مصطفى الدلاهمة , مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، 2008 .
- عبد الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا المعلومات، دار الياة للنشر والتوزيع، 2008، عمان.
- عبد السلام الشتيوي، المراجعة الداخلية معايير واجراءات، دار النهضة العربية والنشر، ط4، بيروت، لبنان، 1996.

- كمال مصطفى الدهراوي، المحاسبة والمراجعة، دار الجامعية، مصر.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة،
الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر، 2001.
- كنوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق SCF ، ديوان
المطبوعات الجامعية، 2013.
- محمد بوتين - المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق - ديوان المطبوعات
الجامعية، الجزائر 2005
- محمد سمير الصبان- عبد الله عبد العظيم هلال - الأسس العملية و العملية لمراجعة
الحسابات - دار الجامعية - الإسكندرية – 1998
- محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم و المعايير والإجراءات، فهرسة المكتبة الملك فهد
الوطنية للنشر، السعودية، الطبعة الثانية، 1996.
- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة
الوراق للنشر و التوزيع، 2006.
- وثائق المؤسسة

ثانيا باللغة الفرنسية:

- Mokhtar Belabiod, Guide pratique d'audit financier et comptable, la maison des
livres, Algérie, 1989.

الملاحق