وزارة التعليـم العـالي و البحـث العلمـي- الجزائر
جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –
كـلية العلـوم الاقتصـادية و التجـارية و علـوم التسيير
قسـم:العلوم التجارية

الموضوع

دور المراجعة الخارجية في تحسين أعمال نهاية الدورة
دراسة حالة لمؤسسة نقاوس للمصبرات

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في المسار (العلوم التجارية)
فرع: العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالبة:
أحلام كواشي

الأستاذ المشرف:
نبيل قطاف

رقم التسجيل:	/2015
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية: 2014-2015

بسم الله الرحمان الرحيم

"قَالَ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي* وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي* وَاحْلُلْ عُقْدَةً مِّن لِّسَانِي * يَفْقَهُوا قَوْلِي"

سورة طه الأية:(25-28

شكر وعرفان

نحمد الله سبحانه و تعالى حمدا يليق لجلال وجهه و عظيم سلطانه على نعمته وتوفيقي لي على إتمام هذه المذكرة.

وإعترافا بالفضل و تقديرا للجميل أتوجه بجزيل الشكر و الإمتنان إلى أستاذي و مشرفي صاحب الخلق الكريم الأستاذ : قطاف نبيل الذي لم يبخل علي بملاحظاته القيمة و توجيهاته السديدة.

كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير و الإحترام لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا مناقشة هذه المذكرة.

كما أتقدم بجزيل الشكر و الإمتنان إلى الأستاذ تومي ميلود، جوامع إسماعيل و جميع أساتذتي الكرام الذين تعلمت منهم ولو حرفا واحدا طوال مشواري الدراسي.

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد ولو بكلمة أو إبتسامة على إتمام هذه الدراسة.

كواشي أحلام

إهداء

إلى من آزرتني و ساندتني طول المسار ، إلى من أراها بحر الحنان وشاطئ الرعاية و فلك النصيحة و الأمان.

إلى من حملتني وهنا على وهن و سهرت بسهري و فرحت لفرحي و إحتضنت الأحزان من أجل سعادتي و علمتني بأن الإيمان نجاح و الصبر مفتاح العطاء و الحب.....

إلى حبيبتي أمي الحنونة.

إلى من أرى فيه ينبوع السخاء و جود الكرماء و نصح الحكماء و عطف الرحماء، ألى من واجه الصعاب وتعب من أجلي، ووفر لي الراحة ولم يبخل علي بنعمة في سبيل العلم، وعلمني وتعلمت منه أن الحياة تجارب و شجعني على المثابرة و الإجتهاد.

إلى أبي الفاضل

إلى من قاسمني حياتي بحلوها و مرها، إلى زوجي العزيز عبد السلام

إلى أغلى الناس على قلبي إبنتي العزيزة آية الرحمان.

إلى أختي رفيدةو إخوتي شفيق ، يوسف ، وثيق ، رضا.

إلى هؤلاء جميعا أهدي هذا العمل

كواشي أحلام

الملخص:

تهدفه دراستنا إلى إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين أعمال نهاية الدورة، ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بدراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات، وتم توصلنا إلى أن للمراجعة الخارجية دور هام في تحسين أعمال نهاية الدورة حيث أن تعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخليةالمعتمد في المؤسسة ومن خلال فحص المراجع الخارجي لحسابات المؤسسة، وإكتشاف الأخطاء من خلال نقاط القوة ونقاط الضعف ينتج عنه ملاحظات وتحفظات تساعد على تحسين أعمال نهاية الدورة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، النظام المحاسبي المالي، أعمال نهاية الدورة، تقرير محافظ الحسابات.

Abstract

Our studyaims to high light the rolewhichisplayed by the external audit in impraving the session end businesses and the case of ngaouseconserve company،thuswe haveconcludedthat the externat audit has a major ral in improving the session end businesses whereimproving and strenghening the internalcontral system adopted in the company ،and thrughexamining the externalreferences of the companyaccounts ،and the disceaveru of errars ،strenghs and weaknesses؛resultsremarks and reservatansthat help in improving the sessian end businesses.

الفهرس

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
الإهداء	III
شكر وعرفان	IV
ملخص	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الملاحق	IX
المقدمة	أ- د
الفصل الأول: الإطار العام حول المراجعة الخارجية	1-30
تمهيد	2
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة	3
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة ومفهومها	3
المطلب الثاني: أهمية المراجعة وأهدافها	6
المطلب الثالث: أنواع المراجعة	8
المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية	11
المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية	11
المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية	12
المطلب الثالث أنواع المراجعة الخارجية	15
المطلب الرابع: معايير المراجعة الخارجية	17
المبحث الثالث: المراجع الخارجي	22
المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي	22
المطلب الثاني: اهم قواعد عمل المراجع الخارجي	23
المطلب الثالث: خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي	24
المطلب الرابع: مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي	26
خلاصة الفصل	30
الفصل الثاني: إجراءات المراجع الخارجي لتحسين أعمال نهاية الدورة	31-72
تمهيد	32
المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي	33

المطلب الأول: مفهوم وخصائص النظام المحاسبي المالي ومراحل تطوره	33
المطلب الثاني: مبادئ وفروض النظام المحاسبي المالي	35
المطلب الثالث: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي	37
المبحث الثاني: أعمال نهاية الدورة	38
المطلب الأول: أعمال الجرد والتسوية	38
المطلب الثاني: عملية الإقفال المحاسبي	51
المطلب الثالث: مراجعة عناصر القوائم المالية وتحرير التقرير النهائي	64
المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية	59
المطلب الأول: فحص نظام الرقابة الداخلية	59
المطلب الثاني: مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	61
المطلب الثالث: مراجعة عناصر القوائم المالية وتحرير التقرير النهائي	64
خلاصة الفصل	72
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة نقاوس للمصبرات	73-90
تمهيد	74
المبحث الأول: تقديم مؤسسة نقاوس للمصبرات	75
المطلب الأول: تعريف مؤسسة نقاوس للمصبرات ونشأتها	75
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	77
المطلب الثالث: أهداف المؤسسة	82
المبحث الثاني: مراجعة نظام الرقابة الداخلية لتحسين أعمال نهاية الدورة	82
المطلب الأول: عملية الجرد والتسوية في مؤسسة نقاوس للمصبرات	82
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال المراجع الخارجي	86
المطلب الثالث: الميزانية الختامية	86
المطلب الرابع: التقرير النهائي لعملية المراجعة	88
خلاصة الفصل	90
الخاتمة	92
قائمة المراجع	94
الملاحق	100

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1.1	الفرق بين الأشكال الثلاثة لمسؤوليات المراجع	29
1.3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نقاوس	81

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1.1	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية	11
1.2	الفرق بين أنواع المراجعة الخارجية	15
1.2	إعادة النظر في المؤونة المكونة لعناصر الاصول	44
2.2	إعادة النظر في المؤونة المكونة بالنسبة لمؤونة الأعباء والخسائر	45
1.3	جرد المخزونات	83
2.3	جدول الإهتلاك الثابت	84
3.3	أصول ميزانية السنة المالية المقفلة في31 /12 /2010	86
4.3	خصوم ميزانية السنة المالية المقفلة في31 /12 /2010	87

المقدمة

مقدمة

شهد العالم في العقود الأخيرة تطور إقتصادي كبير وتوسع نطاق المبادلات التجارية ، أدى هذا إلى إنتقال المؤسسات من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات معقدة، صاحبها إنفصال الملكية عن الإدارة ، وتوسيع الفجوة بين الإدارة نفسها و مستوياتها الإدارية المختلفة.

وقد شهدت المؤسسات الجزائرية وضعية صعبة في ظل هذه التغيرات حيث أصبحت عملية التسيير صعبة و معقدة نظرا لكثرة المعاملات و غزارة المعلومات المتدفقة.

وبما أن المعاملات التي يقوم بها المحاسب داخل المؤسسة يكون وفق تسلسل منهجي ومبرر بوثائق تدل على إثبات هذه العمليات في دفتر اليومية وكذا دفتر الجرد ورغم حرص كل محاسب إلا أنه يجد نفسه في آخر السنة مجبر على إعادة النظر في جميع العمليات المحاسبية التي قام بها سواء تعلق الأمر بعدم التوازن في ميزان المراجعة أو فروقات الجرد، أو بعض الأخطاء المحاسبية وبالتالي فمجمل الأعمال التي تريد من خلالها المؤسسة تحديد النتيجة الصافية في نهاية نشاطها يطلق عليها أعمال نهاية الدورة، هنا تطلب الأمر وجود المراجعة و خاصة المراجعة الخارجية في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات ، وعدم تقيد هذه الأخيرة بإجراءات و سياسات هذه الأنظمة، مما لا يوفر القدر الكافي من الرقابة و قياس مدى تغيير القوائم المالية الختامية عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة و نتائج أعمالها ، وذلك بغية تأمين حقوق كل الأطراف ، وتوفر معلومات تلبي حاجيات الأطراف المستفيدة مع القدر المطلوب من الثقة في محتوياتها و تمكن من الحصول على إتخاذ قرارات مفيدة و مربحة و مناسبة من حيث الوقت و التكلفة.

وبناء على ما سبق تتجلى معالم إشكاليتنا التالية:

ما هو دور المراجعة الخارجية في تحسين أعمال نهاية الدورة؟

ومن خلال هذه الإشكالية يمكن طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية :

- ماهي أعمال نهاية الدورة؟

-كيف يتم تحسين أعمال نهاية الدورة من طرف المراجع الخارجي؟

- هل تعتبر تقرير المراجع الخارجية وسيلة يعتمد عليها في أعمال نهاية الدورة؟

فرضيات البحث:

للإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية تم وضع الفرضيات التالية:

– يتم تحسين أعمال نهاية الدورة من طرف المراجع الخارجي من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية.

– ستساهم المراجعة الخارجية في تحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام " الإستمرار" للمؤسسة.

– تعمل المراجعة الخارجية على إعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرارات داخل المؤسسة.

مبررات إختيار الموضوع:

* البحث له علاقة بمجال تخصصي

*إبراز الإصلاحات في أعمال نهاية الدورة التي قام بها النظام المحاسبي المالي.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في محاولة تسليط الضوء على النواحي العلمية و العملية للمراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وإبراز أهم التغيرات.

و بما أن المراجعة الخارجية من المهن العريقة في الدول المتقدمة إلا أنها لا تحضى بالإهتمام اللازم في بلادنا.

–الوصول إلى مدى تأثير المراجعة الخارجية على أعمال نهاية الدورة.

أهداف الدراسة:

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فيما يلي:

* التعرف على ماهية المراجعة الخارجية أنواعها ،أهميتها، معاييرها.

*إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية لتحسين حول أعمال نهاية الدورة.

* محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الإقتصادية بإعتبارها أداة فعالة في تقييم النظام.

المنهج المتبع:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه المذكرة وجدنا انه من المناسب إتباع المنهج الوصفي التحليلي .

صعوبات الدراسة:

لم اواجه صعوبات كبيرة في الجانب النظري ، أما الجانب التطبيقي فواجهة صعوبات قاسية وهي :

-عدم القدرة على الحصول على المعلومات والوثائق الكافية بسبب الاشغال الدائمة لوظيفة المحاسبة وسرية المعلومات.

- التأجيل والتأخير في المواعيد عند إجراء الزيارات إلى المؤسة محل الدراسة.

هيكل الدراسة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة ،ومن أجل إختبار صحة الفرضيات أستهل موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة حيث قسم البحث إلى ثلاث فصول كالتالي:

الفصل الأول تناول الإطار العام حول المراجعة الخارجية تضمن تمهيدا للفصل يليه بعد ذلك ثلاث مباحث شمل الأول مفاهيم عامة حول المراجعة أما المبحث الثاني فقد تناول ماهية المراجعة الخارجية، وأما المبحث الثالث فتناول المراجع الخارجي.

الفصل الثاني فتطرقنا إليه من خلال إجراءات المراجع الخارجي لتحسين أعمال نهاية الدورة وقد قسم إلى ثلاث مباحث المبحث الأول الإطار العام للنظام المحاسبي المالي أما المبحث الثاني فتضمن أعمال نهاية الدورة وأما المبحث الثالث فتضمن دور المراجع الخارجي في تحسين أعمال نهاية الدورة من خلال فحص نظام الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثالث دراسة ميدانية لمؤسسة نقاوس للمصبرات بهدف معرفة الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي لتحسين أعمال نهاية الدورة وقسم إلى مبحثين المبحث الأول شمل دراسة ميدانية لمؤسسة نقاوس مصبرات، أما المبحث الثاني فكان أعمال المراجع الخارجي في نهاية الدورة .

الدراسات السابقة:

نظرا لأهمية الموضوع فإن غالبية المؤسسات والباحثين بالأخص إجتهدوا في هذه البحوث نذكر منها:

-دراسة مناعي حكيمة "**تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة،2009/2008، حيث تناولت هذه الدراسة وفق المعايير المحاسبية الدولية أنواع التقارير التي يعدها المراجع الخارجي بينما تضمن الموضوع محل الدراسة مختلف إجراءات المراجعة الخارجية بينما التقرير النهائي لمراجع الحسابات.

-بوبكر عميروش" **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، تخصص مالية ومحاسبة معمقة، جامعة سطيف ، 2011/2010 ، حيث كان الهدف من هذه الدراسة هو مدى إعتماد المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية و الإعتماد على هذا النظام لتحسين عمليات المخزون أما في الموضوع محل الدراسة فهو يشمل جميع العمليات في نهاية الورة.

الفصل الأول:

الإطار العام حول المراجعة الخارجية

تمهيد:

تعتبر المراجعة الخارجية أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في تطورها ونشأتها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ونكتسب مكانتها المستقلة في المجتمع مع منفعتها وقدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح في المجتمع، ولأن الملاك ليسوا دوما هم المسيرين، دعت الضرورة إلى وجود المراجعة لتقف بينها في الحياد وتراقب عمل المسير وتعمل على تأكيد مدى صحة البيانات المالية ومدى تصويرها للمركز المالي للمؤسسة.

ولتناول ما سبق بشكل أكثر تفصيلا خصصنا هذا الفصل الذي قسمناه الى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

المبحث الثالث: المراجع الخارجي

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة

المراجعة علم تتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة .

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة ومفهومها

نستهل هذا المطلب بتقديم نبذة تاريخية حول المراجعة وتطور مفهومها عبر العصور، حيث تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة البيانات في الواقع ، و لقد ظهرت هذه الحاجة لدى الحكام القدامى، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

أولا: التطور التاريخي للمراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم[1].

إن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستند على القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والاخطاء، بالتالي صحتها. وهكذا نجد ان المراجعة "AUDIT"مشتقة من الكلمة اللاتينية «AUDIRE» ومعناها يستمع.[2]

إن ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والمراجعة مما أدى إلى تطورهما كمهنة ،لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي كذلك فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا، في القرنين 15و16، والتطور المستمر الذي تبع تطور المؤسسات الاقتصادية، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان الملك مالكا و مسيرا في نفس الوقت ، غير أن ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن

[1]–التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، ط3 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص:08.

[2]– خالد أمين،**علم تدقيق الحسابات ،الناحية النظرية** ،مطبعة الإتحاد ،عمان، الأردن ،1980، ص5.

عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة ، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة كذا امتناع البعض حيث تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما أدى الى ظهور شركات الأموال ،وهذا أدى بدوره إلى انفصال الملكية عن التسيير تدريجيا.[1]

وقد مرت المراجعة بعدة مراحل قبل أن تصبح بالشكل الذي هي عليه الآن، ويمكن أن نبين هذه المراحل في شكل فترات كالآتي[2]:

المرحلة الأولى: من العصور القديمة 1860

يرجع تاريخ المراجعة الى العصور القديمة، التي تمتد الى ما قبل الميلاد حيث كانت تهتم بالمشروعات الحكومية والعائلية، فكان يستخدم كاتبان للحسابات يمسك كل منهما حسابا مستقلا يسجل فيه نفس العمليات، وكانت تتم مراجعتها من خلال إجراء المطابقة بين الحسابين، ولعل في قصة سيدنا يوسف عليه السلام التي وردت في القرآن الكريم خير دليل على قدم المحاسبة والمراجعة، وانهما لازمتا الحياة الإنسانية منذ نشأتها. وكذا تشير الوثائق التاريخية إلى ان حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكيد من صحة الحسابات العامة، ثم كان لظهور الإسلام وانتشاره دور فعال في مجال الرقابة والمراجعة حيث تميزت هذه الحقبة من الزمن بظهور نظام للمحاسبة والرقابة الإسلامية غفل عنه معظم الكتاب الغربيين والعرب على حد السواء.

المرحلة الثانية: 1860-1930

تميزت بداية هذه الحقبة الزمنية في تاريخ تطور المراجعة بالاعتماد العام والرغبة في ضرورة إخضاع تصرفات مؤسسي الشركات ومديريها لرقابة طرف ثالث مستقل يقوم بفحص أعمالها، وإبداء الرأي في نتيجة الفحص، وذلك بصفة دورية في نهاية كل سنة مالية خصوصا بعد النمو الاقتصادي العظيم الذي تشهده بريطانيا، وظهور الإنتاج الكبير وتعاظم الثورة الصناعية، وانتشار شركات المساهمة وانفصال الإدارة عن الملكية، فقد نص قانون الشركات. لسنة 1862 على ضرورة مراجعة شركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات.

وأن يتضمن تقديرهم الرأي الفني فيما إذا كانت الميزانية قد اكتمل شكلها القانوني، وتشتمل على جميع البيانات التي يتطلبها القانون.

---

[1] محمد بوتين ،**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ،2008، ص:8.

[2] نصر صالح محمد : **نظرية المراجعة** ، ط1، منشورات الدار الأكاديمية للطباعة والترجمة والنشر طرابلس، الجماهيرية الليبية العظمي ، 2011 ، ص:34.

المرحلة الثالثة: 1930-1960

كانت البداية في هذه المرحلة الزمنية من عمر المراجعة بتلك الأزمة التي عرفت في التاريخ بأزمة الكساد العظيم، والتي سادت في الأسواق المالية سنة 1929 – 1930 وكنتيجة لتطور حجم المشروعات الاقتصادية وظهور الشركات الكبيرة التي تميزت بكبر عدد المساهمين فيها، وصعوبة إجراء المراجعة التفصيلية لعملياتها ظهر الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية من قبل إدارة هذه المشروعات الاقتصادية، وبالتالي شهدت هذه المرحلة تحول في أهداف المراجعة من اكتشاف الغش إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى دلالة وصدق القوائم المالية.

المرحلة الرابعة: 1960 حتى الآن

شهدت هذه المرحلة الزمنية من عمر المراجعة تطورا وحيوية في دور المنظمات المهنية المحلية في العديد من الدول لا سيما في الدول المتقدمة منها في تطوير المهنة والرقي بها، كما شهدت هذه الفترة أيضا تطورا ملحوظا في إجراءات المراجعة (التطور الرئيسي) تمثل في استخدام المدخل الاحصائي في المراجعة بدلا من المدخل الحكمي، وذلك لتحقيق المزيد من الموضوعية على نتائج المراجعة.

ثانيا: تعريف المراجعة

كلمة مراجعة أو تدقيق " auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية « audire » ومعناها يستمع، حيث كان المراجع يستمع في جلسة الاستماع العادية ، التي تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المراجعين تقريرهم [1].

كما تعرف المراجعة على أنها:

-عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضعي، والمتعلقة بنتائج المادة محل المراجعة، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة[2].

-وعرف «BONNAULT» et «GERMOND» المراجعة على أنها:

اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول

[1] عثماني سليمان، **المراجعة الخارجية ومدى فعاليتها في حوكمة الشركات الاقتصادية** مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وحوكمة المؤسسات، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر، 2013-2014 ، ص10

[2] نصر صالح محمد، مرجع سابق، ص :158

بها في الصورة الصادقة على الموجودات في الوضعية المالية ونتائج المؤسسة[1].

ويمكن تعريف المراجعة أيضا بأنها:

فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية فحصا حسابيا والتحقق من نتيجة أعمال المشروع من الربح والخسارة والتأكد من سلامة المركز المالي، للخروج برأي فني محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة[2].

وإستنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة و هي[3] :

الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكيد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

التحقيق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

ومن خلال مجموع التعريف السابقة يتضح أن المراجعة علم له مبادىء ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية للمحاسبين و المراجعين إ رساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للمراجعة طرق و أسا ليب التي تنظم عمل المراجع في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية و محتويات الدفاتر و السجلات المالية وللمراجعة أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة .

المطلب الثاني: أهمية المراجعة وأهدافها

أولا: أهمية المراجعة

تؤدى المراجعة من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، تمثل فيها الإدارة الطرف الأول، مراجع الحسابات الطرف الثاني وأصحاب المصلحة في الشركة الطرف الثالث، وتبرز أهمية المراجعة من خلال القيمة المضافة التي

[1] محمد تهامي طواهر ، مرجع سابق ،ص :09

[2] رأفة سلامة محمود وأخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي** ، ط1 ، دار المسير للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن، 2011، ص: 19.

[3] محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص: 11.

نقدمها بمختلف الأطراف فيما يخص القوائم المالية للشركة الذين لديهم مصلحة فيها، ويمكن تلخيص أهمية المراجعة من خلال الأطراف المستفيدة من عمل المراجع كما يلي[1]:

1.مسيرو المؤسسة :يعتمدون اعتماد شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية) ومنه مراقبة الأداء وتقييمه ومنه تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة.

2.البنوك :تعتمد على المعلومات من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وتسهيلات ائتمانية.

3.الدولة :فتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها فيما يلي:

التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية،

تقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها.

4.العمال :حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.

5.المساهمين وملاك المؤسسة :يهتم المساهمين في نتائج المراجعة وهذا للتأكد من:

– قدرة المسؤولين على التسيير الناجح؛

–الإستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛

–الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

6.المساهمين المحتملين :وهم أصحاب المدخرات حيث تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي، أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهماتهم.

7.الدائنون والموردون :إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعامليها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها.

ثانيا: أهداف المراجعة

لقد صاحب تطور مهنة المراجعة تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درج

[1] محمد التهامي طواهر ، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، مرجع سابق ، ص:15.

الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، و يتمثل ذلك في الأهداف التالية[1] :

1- قبل عام 1900 كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كانت المراجعة تفصيلية، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية.

2- من 1905 حتى 1940 كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي و صحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب و الأخطاء، ولذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية.

3- من 1940-1960 كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة و صحة المركز المالي، وتم التحول نحو المراجعة الاختيارية التي تعتمد على متانة و قوة نظام الرقابة الداخلية .

4- من 1960 و حتى الآن أضيف أهداف عديدة للمراجعة منها : مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة .

5- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها :

5-1-القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط .

5-2-تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع .

5-3-تخفيض خطر المراجعة و ذلك لصعوبة تقدير آثار عملية المراجعة على العميل أو المنشآت محل المراجعة.

مما سبق نجد أن الهدف الرئيسي لعملية مراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة و عادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة و نتائج الأعمال عن تلك الفترة .

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

يوجد أنواع متعددة للمراجعة تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إلى المراجعة، لكن هذا التنويع في المراجعة لا يؤثر في جوهر عملية المراجعة أي أن مفهوم المراجعة والأصول والأسس التي تقوم عليها لا تتغير بتغيير المعيار الذي ينظر منه إلى المراجعة، حيث يمكننا تمييز الأنواع التالية للمراجعة[2]:

أولا: من حيث المصدر الذي ينص عليها:

تنقسم المراجعة من حيث المصدر الذي ينص عليها إلى:

[1] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار صفاء للنشر و التوزيع 2000 ، ص : 8.

[2] حسين أحمد دحدوح، و أخرون، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن،2009، ص:50.

1- مراجعة قانونية (الزامية): هي المراجعة التي ينص عليها القانون، حيث يلزم القانون عددا من المؤسسات بمراجعة حساباتها وأهم هذه المؤسسات شركات الأموال.

2- المراجعة الاختيارية: هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وإنما بناءا على اتفاق بين الشركاء للقيام بها بواسطة مراجع خارجي ويحدث هذا غالبا في شركات الأشخاص، أو المؤسسات الفردية. إن واجبات المراجع في هذه الحالة محدد في الاتفاق الذي تم مع الشركة أو المؤسسة الفردية بحيث يمكن توسيع نطاق المراجعة أو تضييقها.

ثانيا: من حيث نطاق عملية المراجعة

يوجد نوعين من المراجعة[1]:

1- مراجعة كاملة:

كانت المراجعة قديما وحتى عهد قريب تتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات للتأكد من أن كافة العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، وأن كافة الدفاتر والسجلات وما تتضمنه من البيانات أو الحسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي المراجعة الكاملة التفصيلية إذا كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة، وكنتيجة لتطور ميادين التجارة والصناعة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها وعمليتها ، أصبحت المراجعة الكاملة التفصيلية مستحيلة ومكلفة وغير عملية، لما تتطلبه من جهد كبير ووقت طويل ونفقات باهظة، مما أدى إلى تطور المراجعة وأهدافها وتحول المراجعة الكاملة التفصيلية إلى مراجعة كاملة اختيارية.

ويهدف هذا النوع الى التأكد من عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمركز المالي ونتيجة الأعمال لذلك يتمتع المراجع بالسلطة المطلقة وغير مقيدة في عمله، فله حق تقرير العمليات التي سيقوم بفحصها والمستندات التي يرى الاطلاع عليها وتقرير كمية الاختبارات وحجم العينات التي يراها مناسبة وضرورية والأشهر التي يريد فحص عملياتها دون أدنى تدخل من الإدارة بأية صورة من الصور أو شكل من الأشكال.

2- المراجعة الجزئية:

هي العمليات التي يقوم بها المراجع وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أ و فحص عمليات البيع النقدي أو الأجل خلال فترة محددة أو فحص حسابات المخازن أو التأكيد من جرد المخزون.

ويهدف هذا النوع إلى الحصول على تقرير متضمن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة

[1] رأفت سلامة محمود، مرجع سابق، ص:29.

الأعمال كما هو في المراجعة الكاملة، ويجب على المراجع في المراجعة الجزئية الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها، ويحمي نفسه حتى لا ينسب إليه التقصير في الأداء.

ثالثا: من حيث وقت عملية المراجعة

تصنف المراجعة من حيث التوقيت إلى[1] :

1- المراجعة النهائية :هي المراجعة في نهاية الفترة المالية للمؤسسة بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت ، وقيود التسوية قد أجريت والكشوف المالية قد أعدت.

2- المراجعة المستمرة: يقصد بها قيام عملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المراجع ومندوبه بزيارة المؤسسة في فترات متعددة خلال السنة المالية لمراجعة وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات بالإضافة لمراجعة نهائية للكشوف المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

رابعا: من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من هذه الجهة إلى نوعين هما المراجعة الخارجية والداخلية[2]:

1- المراجعة الخارجية: هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات والمحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحسبة الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرين، البنوك) .

2- المراجعة الداخلية: عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على انها:

"نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الاعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى ".

وعرف كذلك " ETINNE" المراجعة الداخلية على أنها مراجعة وهي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة.

ولأن المراجعة الخارجية هي محور دراستنا سنتطرق إليها بشكل تفصيلي في المباحث القادمة، وفيما يلي جدول

[1] رأفت سلامة محمود وأخرون ، **علم تدقيق الحسابات** ، مرجع سابق ، ص 31.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص، ص:30،33.

يبين الاختلافات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

الجدول رقم (1): أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية

معاييرالتفرقة	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجة
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من ان النظام المحاسبي كفء، ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعية.	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية، رأي فني بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.
نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة ويعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك.
درجة الاستقلالية	يتمتع بالاستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل ادارة الحسابات المالية ولكن يخدم رغبات وحاجيات الإدارات جميعها.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقويم وإبداء الرأي.
المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	مسؤول امام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم .
نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للمراجعة الداخلية يكون نطاقعملها.	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة.
توقيت االمراجعة	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية .	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة

المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والإجراءات العملية** ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن ،2009، ،ص:53.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

بعد التطرق إلى بعض المفاهيم حول المراجعة بصفة عامة أصبح بالإمكان تناول المراجعة الخارجية كعملية مستقلة، وذلك من خلال تعريفها، أنواعها وأهدافها وخدمات التأكيد التي تقدمها .

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية:

تعرف المراجعة الخارجية بأنها:

– المراجعة التي تتم من قبل طرف من خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلا عن إدارة الوحدة، والهدف الأساسي لهذا النوع يتجلى في إعطاء راي فني حول عدالة القوائم المالية[1].

– وتعرف أيضا: هي الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات والقوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأيا فنيا محايدا عن صحة القوائم المالية ،ومدى الاعتماد عليها لدلالة على المركز المالي ونتائج الأعمال[2]؛

– كما تعرف على أنها: عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكيد من الاحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد مدى التنسيق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعة، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات[3]؛

وإستنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة نجد أن المراجعة الخارجية هي قيام طرف خارجي مستقل ومحايد مؤهل علميا وعمليا ذو كفاءة مهنية بفحص الكشوفات المالية والسجلات المحاسبية، وإعطاء رأي فني محايد كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في شكل تقرير يقدم للأطراف المعنية.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية

أولا: أهمية المراجعة الخارجية

ترجع أهمية المراجعة الخارجية إلى كونها وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات مختلفة تستفيد من مختلف القوائم المالية التي تمت مراجعتها ، وتعتمد في إتخاذ قراراتها سواء على المدى القصير أو البعيد، وكذا رسم سياستها واستراتيجيتها لذا سيتم التطرق لأهمية المراجعة الخارجية من خلال الجهات المستفيدة من خدمتها كما يلي[4]:

1– الملاك والمستخدمين: تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدة متانة مركزها المالي، لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم استمارتهم الموجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين توجب أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

2–الدائنين والموردين: يتم الإعتماد على تقرير المراجع لسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه

[1] حسين أحمد دحدوح، ، **مرجع سابق**، ص:52.

[2] رأفت سلامة محمود، **مرجع سابق**، ص:34.

[3] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، ج01 ، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية، مصر ،2007، ص:7.

[4] رأفت سلامة محمود، **مرجع سابق**، ص:36.

3-حملة السندات الحاليون والمحتملون: إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.

4-العملاء والموردون والمنافسون: إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات أو كمستهلك وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة.

6-**الأجهزة الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من المراجع المستقل في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الإقتصادي، رسم السياسات الإقتصادية للدولة،أو فرض الضرائب.

7-نظام المحاكم: يحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس، وتقييم الأصول الضرورية وفي أغراض الدعاوي القضائية .

8-الدائنون والبنوك: تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تجديد مبلغ القرض وشروطه.

9-حملة الأسهم: يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين ،وإتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي[1].

ثانيا: أهداف المراجعة الخارجية:

ظل الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية منذ نشأة الحاجة إليها في العصور الأولى إلى منتصف القرن التاسع عشر هو تعقب الغش وإكتشاف الأخطاء، بالرغم من التطور في مجال المهنة عبر تلك العصور فقد ظل هذا الهدف يمثل الهدف الرئيسي لأنه كان متماشيا مع صغر حجم المؤسسات وملائما لأهدافها ولأهداف المحاسبة في تلك العصور.

ونتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة أخرى يمكن تقسيم أهداف المراجعة الخارجية إلى[2]:

1- الأهداف الرئيسية: حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية في :

- إن الهدف الأساسي من المراجعة الخارجية هو إبداء رأي فني محايد على صدق تعبير االقوائم المالية لنتيجة المركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبول عاما.

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، **التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية** ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر ، 2010/2009، ص: 55.

[2] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **مرجع سابق**، ص،53.

-إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات حول نظام الرقابة الداخلية ،وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.

- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في إتخاذ القرارات المناسبة.

2- **أهداف الفرعية:** إن هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة وتعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها ، وتتمثل هذه الأهداف الفرعية فيما يلي[1]:

2-1- الوجود والتحقق:

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات الناتجة من نظام المعلومات الحسابية تقر مثلا بالنسبة إلى مخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2-2- التقييم والتخصيص:

تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبة وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الإستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما .

2-3- بداء رأي فني:

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة الخارجية إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والفرق والمطبقة ؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

2-4- العرض والإفصاح:

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية

[1] محمد التهامي طواهر ، **مرجع سابق** ، ص، ص:16،17.

الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية

هناك ثلاث أنواع للمراجعة الخارجية وهي[1]:

أولا: المراجعة القانونية

أي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات والمحاسبين والمعتمدين والمعين من طرف المساهمين وغيرهم، وتهدف إلى المصادقة على شرعية وصدق الحسابات وتطبيق مبدأ عدم التدخل في التسيير، كما أن التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات ترسل إلى المساهمين أو مجلس الإدارة أو الجمعية العامة.

ثانيا: المراجعة التعاقدية

أي التي يقوم بها شخص محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية او الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا والمهمة تكون حسب إتفاقية تهدف إلى المصداقية على شرعية وصدق الحسابات وتقدم إشارات لتحسين التسيير، والتقارير ترسل إلى المديرية العامة أو مجلس الإدارة.

ثالثا: الخبرة القضائية

أي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة تهدف إلى إعلام العدالة بالأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة وتقديم مؤشرات بالأرقام، ترسل التقارير إلى القاضي المكلف بالقضية والخبير يجب أن يكون مسجل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء وطريقة عمله تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

الجدول رقم (02): الفرق بين أنواع المراجعة الخارجية

	مراجعة قانونية	مراجعة تقاعدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد كل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو	من طرف المحكمة

[1] محمد بوتين ، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003؛ ص: 15.

		مجلس الإدارة	
الهدف	المصادقة على الشرعية ووصف الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية تقويم المؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تام اتجاه الأفراد
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي إحترامه
إرسال التقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية وغير عادية)	المديرية العامة مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير شرعية	نعم	لا	غير معني
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية ، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية

التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محدد في العقد	اقتراح من الخبير يحدد منه طرف القاضي
الأتعاب	قانون رسمي	محدد في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة عمل المتبعة	تقييم الإجراءات تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من التظرية إلى التطبيق** ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ،2008، ، ص:18.

المطلب الرابع: معايير المراجعة الخارجية

تقوم معايير مراجعة الحسابات كمختلف العلوم والمهن المتطورة على عدة معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة حين يسهرون على إحترامها في الممارسة العملية في كافة مراحل العمل، حيث يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من وضع معايير أداء معنية صدرت عام 1954 في كتاب بعنوان " معايير المراجعة المتعارف عليها "

حيث قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى ثلاث معايير وهي: المعايير العامة أو الشخصية، معايير العمل الميداني، ومعاير إعداد التقرير[1].

أولا: المعايير العامة أوالشخصية

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما انها توصف بالشخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمراجع الحسابات الخارجي وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير هي التأهيل العلمي والعملي، الاستقلال، العناية المهنية.

1- معايير التأهيل العلمي والعملي:

إن التدريب اللازم لمهمة مراجع الحسابات الخارجي المستقل يشمل منهجا علميا موسعا في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، وتجدر الإشارة أنه ليس من المطلوب من مراجع الحسابات أن يكون خبيرا أو ملما بتخصص معين أو بفرع آخر من فروع المعرفة، مثل القانون أو الإحصاء أو غيرها، إذ أن المراجع يستطيع أن يستعين بالخبرات المتخصصة في المجالات التي يحتاج إليها ومن المتفق عليه أن تعليم المراجعين وتدريبهم ينطوي

[1] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999 ، ص:55.

على مسؤولية شخصية ومسؤولية مهنية فمن ناحية من يرغب أن يكون مراجعا ينبغي أن يتوفر لديه الاستعداد والتفكير السليم والرغبة في ممارسة العمل كمراجع، ومن الناحية المهنية فإنه يقع على عاتق المراجعين ذوي الخبرة تدريب المراجعين حديثي العهد، من خلال عملية التوجيه والإشراف السليم على أعمالهم .

إن مراجع نظام المعلومات المحاسبية يجب أن ينمي خبراته ومهارته التقنية بطريقة مستمرة، وتحديثها (تجاوبا مع الاتجاهات الحديثة) عن طريق التكوين المهني المستمر والمناسب[1]

وفي حالة الجزائر فقد أشار القانون الجزائري إلى ضرورة توفر التأهيل العلمي في مراجع الحسابات والذي تمثل في محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، إذا يشترط في من يمارس مهنة المراجع الشروط التالية[2] :

- التأهيل العلمي والعملي، حيث يجب أن يكون المترشح متحصلا على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو شهادة أجنبية معادلة:
  - ليسانس في العلوم المالية؛
  - ليسانس فرع مالية ومحاسبة (المدرسة العليا للتجارة) ؛
- إضافة إلى هذه الشهادات يشترط أن يزاول إما تدريبا مهنيا كخبير محاسب مدته سنتان ليتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني، أو إثبات خبرة قدرها 10 سنوات في الميدان المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته 6 أشهر؛

وقد حدد القانون الجزائري عدة شهادات أخرى مساوية بالخبرة العملية.

ويلاحظ أن هناك ترابط بين التأهيل العلمي والعملي إذ يتم ربط الشهادات بتربص الخبرة أو بإثبات سنوات الخبرة في الميدان.

ومما سبق يمكن الوقوف على أهم عناصر هذا المعيار وهي:

1- التأهيل العلمي أو المدرسي ؛

2- التأهيل العلمي والخبرة المهنية؛

3- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني؛

1- معايير استقلال المراجع:

يسعى مستعملي المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على

[1] http.//www.ISACA.ORG/STANDARD/STAND2-HTM,copiright c200 ISACA, Information Sijstems Audit and control association8:15 موقع أنترنت ،إطلع عليه بتاريخ 11-04-2015 ، على الساعة

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 32،الموافق لـ 01 ماي 1999، ص:5.

معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع ، لذا ينبغي توافر ثلاث نقاط لتحديد مدى إستقلالية المراجع[1] :

2-1- عدم وجود مصالح مادية للمراجع:

ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وأن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

2-2- وجود إستقلال ذاتي:

يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المواجع بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية، بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجع.

2-3- معايير العناية المهنية[2]:

على المراجع أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة وفي وضع التقرير النهائي وهذه العناية تتطلب مراجعة إنتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، والأحكام التي يقررها المساعدين كما تتطلب عناية لازمة بأوراق عمل المراجع وحصوله على أدلة وقرائن الإثبات، وفي هذا الصدد يقول كولي: " كل من عرض خدماته على الغير، وقبلت خدماته، أخذ على عاتقه واجب استعمال ما لديه من مهارة في العمل المطلوب وذلك بالقدر المعقول من العناية والجهد".

ثانيا: معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المراجع بقدر ما هو ضروري فإنه غير كافي للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المراجع بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني[3] .

وتشمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المراجع خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنطوية عليه ، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات

[1] محمد تهامي طواهر مرجع سابق، ص، ص: 40،41.

[2] خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص: 42.

[3] محمد أمين مازون ، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، ص:22.

على إختلاف عملياتها ونظمها إلا انه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها في[1]:

يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم، ويرتكز هذا المعيار عموما على عنصر الوقت من حيث توقيت تعيين المراجع الخارجي وتوقيت القيام بالمراجعة

وتوقيت تنفيذ إجراءات المراجعة،

– يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها ،

–يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في البيانات المالية محل المراجعة .

ثالثا: معايير إعداد تقرير

إن تقرير عملية المراجعة يعتبر الخلاصة النهائية لها، فهو يحتوي على المعلومات المبلغة من المراجع لمعظم مستخدمي القوائم المالية ولذلك فإنه يجب ان يحتوي على كافة المعلومات اللازمة بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضا أن يكون واضحا ومختصرا.

وقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي[2]:

1– المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: وهي إسم عن قواعد وأصول محاسبة تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، والتي صادق عليها مؤلفون وهيئات يعتبرون مرجعا موثوقا به محاسبيا على أنها تمثل توجيها سليما في التوصل إلى القرارات المالية، ويقصد بالمبادئ هنا ليس القوانين والنصوص العريضة الواجب إتباعها وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضا، ويحتم هذا أيضا على المراجع الإلمام التام ليس فقط بالمبادئ المتبعة في المؤسسة تحت التدقيق، وإنما لمعرفة المبادئ البديلة أيضا .

2– ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية: وهنا يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول بها بنفس طريقة الفترة السابقة وهنا يجب على المراجع أن يذكر في تقريره ثبات استعمال المبادئ ، أو واقعة إستبدال مبدأ متعارف عليه كلما ترتب على هذا الاستبدال أثار جوهرية في الحسابات المعنية، ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري لكي يعلم من يطلع على الحسابات بأن تغييرا طرأ على المبادئ

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص:55 .

[2] خالد امين عبد الله ، **مرجع سابق**، ص، ص: 46،47.

المحاسبية المستعملة، لأن عدم الإفصاح عن حدوث التغيير قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من جانب الذين يعتمدون في قراراتهم على تلك البيانات المحاسبية.

3-كفاية المعلومات (إظهار الواقع في التقرير):

يجب على المراجع أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية، ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها تضليل القارئ، كما يجب الإفصاح عن الأمور التي تقضي بذكرها القوانين المحلية السارية، ويدخل في نطاق هذه القاعدة شكل البيانات الحسابية وترتيبها، والمصطلحات المستعملة فيها والملاحظ المرفقة لها والأسس التي بنيت عليها الحسابات المدرجة فيها، والإلتزامات الطارئة، وحقوق الغير في الموجودات وحصص الأرباح الممتازة المتأخر دفعها، ويعني هذا المعيار أيضا بنطاق الفحص الذي يجريه المدقق المستقل، فإذا لم يتبع قواعد التدقيق المتعارف عليها، وجب عليه الإفصاح عن ذلك في فقرة النطاق من التقرير.

4- إبداء الرأي:

يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية ككل وحينما لا يمكنه التعبير عن رأي شامل فيجب ذكر الأسباب كما يجب أن يحتوي التقرير على إشارة واضحة لعمل المراجع وحدود المسؤولية التي يتحملها، إن تقارير المراجعة التي يتم صياغتها بصورة جيدة تدل على درجة المسؤولية التي يتحملها المراجع وتتكون معايير التقرير من البنود التالية[1]:

- التقرير النظيف ؛
- التقرير التحفظي؛
- التقرير السالب ؛
- تقرير عدم إبداء الرأي .

4-1- التقرير النظيف:

يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذا يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية داخل المؤسسة، قد يمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف لاعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا ؛
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى ؛

[1] محمد التهامي طواهر، مرجع سابق ، ص، ص:55، 57.

- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛
- غياب معايير المراجعة المتعارف عليها.

4-2- التقرير التحفظي:

يعتبر التقرير التحفظي امتداد معدل للتقرير النظيف كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، في هذا الإطار يشير المراجع إلى هذا التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيراتها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للمؤسسة والمركز المالي لها.

4-3- التقرير السالب:

يصدر المراجع هذا التقرير، إذا قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها وراي بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، كأن يقيم ويسجل جزاءا كبيرا من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا من التكلفة الحقيقة لها، أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإرادية على انها مصروفات رأسمالية

4-4- تقرير عدم إبداء الرأي[1]:

إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعده على إبداء رايه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة أو بسبب ظروف خارجية عن إدارة هذه الأخيرة والمراجع على حد السواء.

المبحث الثالث: المراجع الخارجي

إن المتتبع لمهنة المراجع الخارجي عبر العصور يتبين له أهمية هذه المهنة في الرقابة على المؤسسات، وتظهر هذه الأهمية من خلال المهام الموكلة إليه والدور الذي يلعبه في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات، وذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وانتظام الحسابات السنوية ومدى صدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة و نتائج نشاطها.

المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي

يعرف المراجع الخارجي على أنه:

" كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة

[1] محمد التهامي طواهر، مرجع سابق ، ص:58.

على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد"[1].

كما عرفه القانون التجاري لمحافظ الحسابات في مادته 715 مكرر4(المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993) كما يلي[2]:

" تعيين الجمعية العامة من بين المهنيين والمسجلين في جدول المصف الوطني ، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها".

ويعرف المراجع الخارجي أيضا: كما نصت عليها المادة 02 من قانون 01/10 المؤرخ في 29 ماي 2010 " هو كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص، وتحت مسؤوليته تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية او المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهنة للقيام بصفة تعاقدية[3].

وما نصت عليه المادة رقم 02 من قانون رقم01/10 المؤرخ في 29 ماي 2010 "يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، وتحت أي تسمية كانت مهمة خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو مهنة محاسب معتمد إذا ما توفرت فيه الشروط المنصوص عليها ".

المطلب الثاني: أهم قواعد عمل المراجع الخارجي

لممارسة مهنة مراقبة الحسابات على الشخص القائم بها الإلتزام بمجموعة من القواعد منها[4]:

أولا: الاستقلالية والموضوعية

متى يتسنى للمراجع إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ المراقبة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم.

ثانيا: العناية المهنية

على محافظي الحسابات تحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلزمون بتوفير الوسائل دون النتائج" أي على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بمراجعة حسابات الشركة وإعداده للتقرير

[1] شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية** ، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،ع 12 كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف ، 2012، ص:93.

[2] القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص:184.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ع 42 ،القانون 01/10 المؤرخ في 2010/05/29، ص:04.

[4] عبد العالي محمدي، **عنوان المداخلة : دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حكومة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، المتلقي الوطني حول: حكومة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي الإداري**، يوم 06-07 ماي 2012، جامعة الجزائر ، ص:3.

كالتخطيط للمراجعة والإشراف على مساعديه والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها، إعداده لأوراق عمل المراجعة، تقييمه للقوائم المالية، وابداء رأيه الفني المحايد، مع التزام مقاييس الفحص والواجبات المهنية .

ويتطلب بذل العناية المهنية حتى تتحقق بالمستوى الملائم مراعاة ما يلي[1]:

– على مراجع الحسابات أو مؤسسة أو مكتب مراجع الحسابات باعتبار أي منهما كيان مهني معترف به مراعاة أداء خدمات المراجع الخارجي بحرص وعناية مهنية يتوفر فيها درجة معقولة من المهارة الفنية والممارسة الأخلاقية التي تتناسب والمسؤولية الملقاة على عاتقه والدور المتوقع منه؛

– على المراجع الخارجي أن يلعب دورا اجتماعيا هاما بما يتمتع به من فطنة وحكمة وتقدير شخصي في مجال تحديد طبيعته ومدى وتوقيت إجراءات مراجعة الحسابات اللازمة ؛

– على المراجع الخارجي أو مكتب مراجعة الحسابات ضرورة تحديد دور كل فرد من المساعدين ومسؤوليته من إكتشاف أي تصرفات غير مشروعة أثناء عملية مراجعة الحساب كالتلاعب او الغش أو التزوير بشكل واضح ؛

– لتأكيد ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة كقاعدة أساسية من قواعد مراجعة الحسابات والمراجعة العامة فإنه ينبغي على مراجع الحسابات عند إعداد تقريره وإبداء رأيه المهني أن يراعي ارتباط هذا التقرير وما يتضمنه من راي لقطاع كبير من المستفيدين منه داخل أو خارج الوحدة التي يتم مراقبة حساباتها ومراجعتها.

ثالثا: الكفاءة المهنية

لكي يزاول محافظ الحسابات نشاط على أكمل وجه عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي واكتساب معارف مختلفة منها:

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة ؛
- معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة فهما جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها؛
- معارف كافية في القانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية .

المطلب الثالث: خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي

إن العلاقة التعاقدية التي تربط بين الملاك والإدارة ،أدت إلى الطلب أكثر على مهنة المراجعة الخارجية حيث توسع دور المراجع الخارجي ، فأصبح يقدم خدمات جديدة وهي ماتسمى بخدمات التاكيد المهني.

[1] رأفت سلامة محمود، مرجع سابق، ص:186.

وتعرف خدمات التأكيد المهني على أنها الخدمات المهنية المستقلة التي تحسن جودة المعلومات أو سياقها لمستخدمي القرارات[1].

ويشير الإطار الدولي لعمليات التأكيد إلى أن المراجعة خدمة تاكيد معقولة تهدف (200:IAS) إلى التأكيد من إعداد الكشوف المالية وفقا لإطار محدد (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)،كما يشير تقرير المراجع في فقرة الرأي (IAS :700) إلى أن الكشوف المالية تعبر بعدالة عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية : والتغيرات في حقوق الملكية[2].

ومنه فإن خدمات التأكيد هي الخدمات التي تقوم من طرف مراجع مستقل.

أولا: خدمات الشهادة

تمثل خدمات الشهادة المقدمة من قبل المحاسبي القانونيين أهم خدمات التأكيد المقدمة من قبلهم ، وتتمثل خدمة الشهادة في إصدار مؤسسة المحاسبة القانونية شهادة أو تقريرا حول مصداقية القضايا التي هي من مسؤولية طرف أخر.

وهناك أربع أنواع من تقارير الشهادة وهي[3]:

1- مراجعة الكشوف المالية التاريخية:

وهي شكل من خدمات الشهادة يصدر المراجع بموجبه تقريرا مكتوبا يعبر فيه عن رأيه فيما إذا كانت الكشوف المالية تتفق من النواحي الجوهرية مع معايير المحاسبة الدولية (أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموما أو اي مبادئ أو معايير أخرى)،وتمثل خدمة المراجعة الشكل الأكثر شيوعا والمنجز من قبل مؤسسات المحاسبة القانونية؛

2-الإطلاع على الكشوف المالية التاريخية :

إن الإطلاع على الكشوف المالية التاريخية هو نوع أخر من خدمات الشهادة الذي يقدمه المحاسبون القانونيون ، إذ أن كثيرا من الشركات أو المشروعات الأخرى غير المساهمة العامة ترغب في تقديم تأكيد حول كشوفاتها المالية ، دون أن تتحمل تكلفة المراجعة، فبينما تقدم المراجعة مستوى عاليامن التأكيد، فإن الإطلاع يتضمن تأكيدا متوسطا على الكشوف المالية ، ويعتمد بالتالي على أدلة إثبات أقل للوصول إلى هذا المستوى من التأكيد ، مما يعني أتعابا أو تكلفة أقل؛

---

[1]أمين السيد أحمد لطفي ، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007، ص :09.

[2]أحمد حلمي جمعة ، **التدقيق والتأكيد الحديث (المشاكل والمسؤوليات- الأدوات والخدمات)**،دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان ،الأردن، 2009، ص:25.

[3]حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة – الإطار النظري والإجراءات العملية** ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن،2009، ص: 30 .

3-الشهادة بالرقابة الداخلية بالإضافة إلى الكشوف المالية:

كان من المألوف مهنيا أن تقويم المراجع لنظام الرقابة الداخلية، إنما يهدف إلى تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف من أجل تحديد مدى الإجراءات الجوهرية ونطاقها ، إلا أن الإجراءات التي إتخذت في الولاية المتحدة بعد فضيحة إنرون أوجبت على المراجعين الخارجيين التقرير عن الرقابة الداخلية بالإضافة إلى الكشوفات المالية ، نظرا لأن كفاءة الرقابة الداخلية وفعاليتها تقلل من إمكانية التضلل في هذه الكشوف المالية؛

4-خدمات شهادة أخرى:

يقدم المحاسبون القانونيون خدمات شهادات مختلفة ، ويمثل بعضها تطورا لعمل المحاسبين القانونيين الحالي، فقد يطلب البنك الذي قدم قرضا للعميل (شركة أو مشروع أو مؤسسة) تقديم تقرير من محاسب قانوني يتضمن إلتزام العميل بالشروط التي وضعها البنك، كأن يشترط البنك مثلا عدم توزيع أرباح إلى أن ينتهي سداد القرض، أو يشترط استكمال أجزاء من المشروعات تحت التنفيذ قبل دفع القسط الثاني من القرض مثلا.

ثانيا : خدمات التأكيد الأخرى

إن معظم خدمات التأكيد الأخرى التي يقدمها المراجع الخارجي لا تقابل التعريف الرسمي لخدمة التأكيد ، بل هي مشابهة لخدمة الشهادة إذ أنها تتطلب إستقلاليته ،كما تتطلب قيامه بالتأكيد حول المعلومات المستخدمة من قبل متخذي القرارات، إلى أنها تختلف عن المراجعة الخاصة بالشهادة من حيث أن المراجع الخارجي ليس ملزما بإصدار تقرير مكتوب ، وأن التأكيد لا يشترط أن يكون حول مصداقية قضايا طرف أخر ومدى إلتزامها بمعيار محدد، بل إن خدمات التأكيد الأخرى ترتكز على قابلية تصديق المعلومات وعلاقتها بالهدف المقصود هذه المعلومات التي قد تعد من قبل طرف أخر أو قد لا تعد من قبله، على أن المظهر العام لجميع خدمات التأكيد بما في ذلك المراجعة وخدمات الشهادة،هو التركيز على تحسين نوعية المعلومات المستخدمة من قبل متخذي القرارات.

المطلب الرابع: مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي

إن تدخل محافظ الحسابات على مدى دورة الاستغلال ولاسيما بعد الإقفال توجب عليه الالتزام بتنظيم صارم و تخطيط محكم حتى يتمكن من إتمام مهمته واحترام بعض الآجال القانونية و الجبائية، إذ يتوجب عليه وضع برنامج دقيق للأعمال التي ستنجز ولآجالها و للمتدخلين إن وجدوا.

أولا: مهام المراجع الخارجي

يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية[1]:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،المادة 23 من القانون رقم 10-01، مرجع سابق، ص:08.

– يشهد أن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا

– الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات ؛

– يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو شركاء أو حاملي الحصص ؛

– يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

– يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة ؛

– يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة .

وتخص هذه المهام فحص قيم وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

ثانيا: مسؤوليات المراجع الخارجي

إن مسؤوليات محافظ الحسابات أثناء تأديته لمهامه تقسم إلى ثلاثة أشكال:

- المسؤولية المدنية؛
- المسؤولية الجزيئة ؛
- المسؤولية التأديبية .

1- المسؤولية المدني[1]:

إن مسؤولية محافظ الحسابات لا تهم فقط المساهمين والأسواق المالية التي تتداول فيها هذه الأسهم بطريقة قانونية، بل تهم وبدرجات مختلفة العديد من الأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة المراقبة سواء لأنهم يعملون بداخلها كالمسيرين والأجراء، أو تربطهم علاقات اقتصادية معها كالمستثمرين والبنوك والدائنون إن كل هؤلاء ينتظرون من محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه، وفي حالة لم يبذل هذه العناية المهنية فإنهم لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك واضعين بذلك محافظ الحسابات أمام مسؤولية مدنية.

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات يجب أن تتوفر ثلاث أركان هي:

[1] شريقي عمر، مرجع سابق، ص :97.

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في آداء واجباتهم؛
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات؛
- علاقة سلبية بين الضرر الذي يلحق بالغير وبين الإهمال وتقصير المراجع؛

2- المسؤولية الجزئية[1]:

إن أهم ما يميز المسؤولة الجزائية عن المسؤولية المدنية أن الأولى تتعلق بالعقوبات الناتجة عن مسؤوليات المراجع تجاه المجتمع ككل، بينما تتعلق الثانية بتعويض الضرر الناتج عم إهمال المراجع نتيجة لمسؤوليته التقصيرية أو التعاقدية، وتتبع أهمية المسؤولية الجزائية من ضرورة المحافظة على كرامة المهنة والثقة بها وإعطائها المكانة اللائقة في المجتمع. ولقد حددت القوانين والتشريعات في الدول العديد من العقوبات التي يتعرض لها المراجع إذ أخل بمسؤولياته الجزائية اتجاه المجتمع .

ولا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات إلا بتوفر ثلاثة عناصر رئيسية وهي[2]:

- العنصر القانوني: لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة إلا بنص قانوني؛
- العنصر المادي: يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلا ؛
- العنصر الأخلاقي: حيث الخطأ يجب أن يحدث عمدا وبشكل مفترض .

المسؤولية التأديبية:

إن مهمة محافظ الحسابات هي في الواقع وفي جميع الدول تنظمها قوانين ومراسيم تنص على أحكام خاصة بهذه المهنة وتضع الواجبات المهنية الخاصة بها، كما تمارس هذه المهنة تحت سلطة هيئة معينة لها نظامها الداخلي، وتنشأ المسؤولية التأديبية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية ، والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها هذه الهيئة التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتبكة وتسهر على تنفذها.

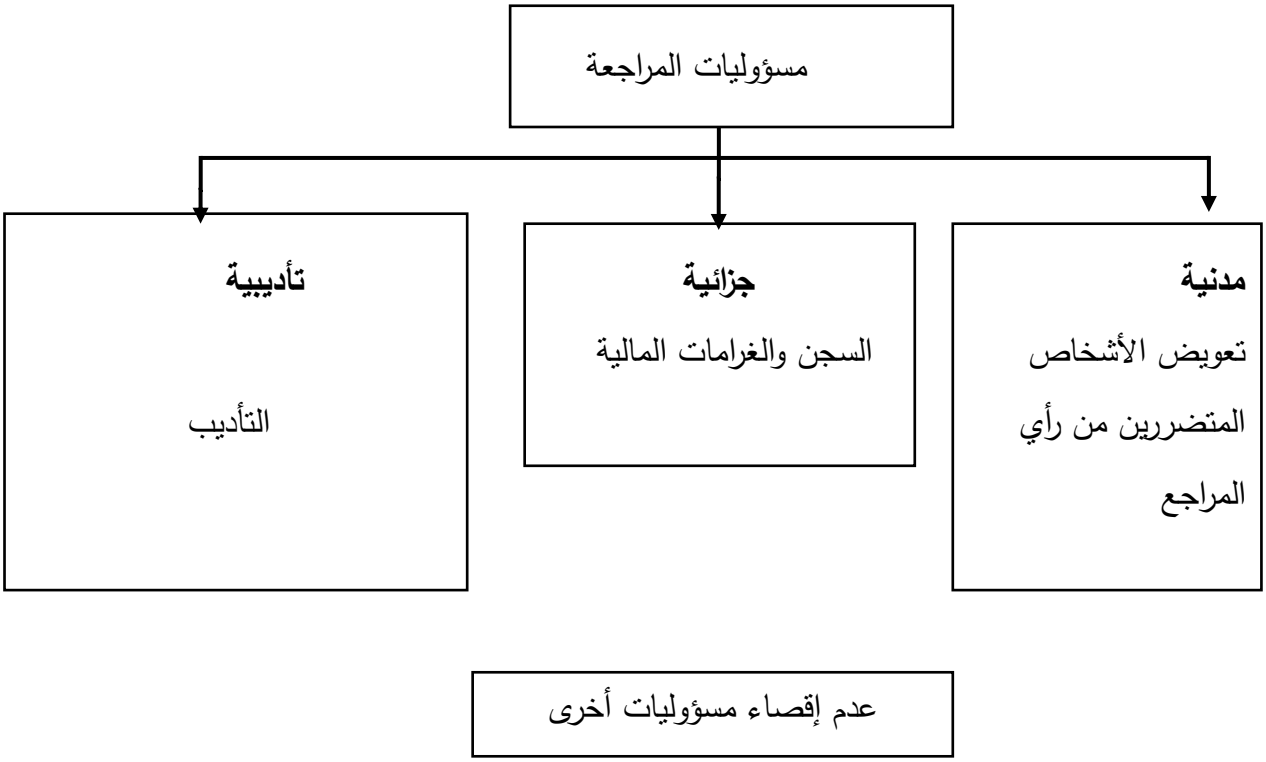
ويمكن أن تأخذ العقوبات حسب درجة الفعل المرتكب إحدى الحالات التالية:

التوبيخ، الإنذار، التوقيف المؤقت، التوقيف النهائي، أو الشطب.

[1] نصر صالح محمد، مرجع سابق، ص :196.

[2] شرقي عمر ، مرجع سابق ، ص:97.

الشكل رقم (01): الفرق بين الأشكال الثلاثة لمسؤوليات المراجع



المصدر: شريقي عمر، ، **مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية** ، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، ع 12 ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف ، 2012، ص:57.

خلاصة الفصل

المراجعة علم لها أسس وقواعد ومعايير متعارف عليها تحكمها في تنظيم المهنة، فدور مهنة المراجعة تبدأ عندما تنتهي مهنة المحاسبة وذلك لإضفاء الثقة في صحة وعدالة ومصداقية الكشوفات، حيث ان أهمية المراجعة تخدم بالدرجة الأولى الأطراف الطالبة لها، وللمراجعة الخارجية دور هام في القليل من التلاعب في صحة الكشوف المالية النهائية وتضليل مستعمليها ،إذ أن الكشوفات المالية تعتمد عليها الأطراف الخارجية عند إتخاذ القرارات ونستنتج خلال دراستنا لهذا الفصل أن:

المراجعة الخارجية تتم وفق منهجية منتظمة تقوم بها جهة خارجية متخصصة لتحسين جودة المعلومات وإيصالها لمستخدمي القرارات، ويقوم بالمراجعة الخارجية شخص محايد مستقل ذو كفاءة علمية ومهنية ،

كما أن المراجع الخارجي يجب ان يكون مسؤول مسؤولية مدنية وجزائية، وتأديبيه وفي المقابل خول له القانون صلاحيات متمثلة في حقوقه أثناء تأدية مهامه.

الفصل الثاني:

إجراءات المراجع الخارجي للتحسين من أعمال نهاية الدورة

تمهيد:

تمثل عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية لمختلف البلدان عملية جد صعبة وبالخصوص الدول النامية، كما هو الحال بالنسبة للجزائر حيث تم الانتقال من تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، ومن خلال صدور هذا النظام احتلت المحاسبة مكانة خاصة بالمقارنة مع ما كانت عليه، حيث أصبحت هناك درجة من الارتباط بين كل من المحاسبة والمراجعة.

إن هذا الترابط بين المحاسبة والمراجعة كان له أثر في الجزائر، فقد أثر النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية خاصة الأعمال التي يقوم بها المراجع الخارجي في نهاية السنة من جرد وتسوية وإعداد التقرير النهائي.

وهذا ما سنتناوله في هذا الفصل الذي قسم إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: أعمال نهاية الدورة.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

قامت الجزائر في السنوات الأخيرة بتبني نظام محاسبي جديد يتوافق والمتطلبات الدولية، كأحد الأساليب لتسهيل المعاملات الدولية وخاصة مهام المستثمر الأجنبي، الذي يقف مع اختلاف الطرق المحاسبية كحجر عثرة أمامه ووجود صعوبة في التأقلم والتعامل مع النظام المحاسبي القائم خاصة إذا كان هذا النظام أقل تطورا، كما يبدوا الحال بالنسبة للجزائر لذلك تقوم بتطوير نظامها المحاسبي المالي لتواكب متطلبات العولمة المالية والمحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم و خصائص النظام المحاسبي المالي ومراحل تطوره

يعتبر النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، حيث يتم تصنيفها تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية.

أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي:

حسب المادة 3 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي فإن المحاسبة المالية هي[1]:

نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقديمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالي.

كما يمكن تعريفها[2]:

- هي أحد فروع المحاسبة الذي يقوم بتحديد وقياس الأحداث الاقتصادية المالية الخاصة بمؤسسة ما ، ومن ثم تقديم وتوصيل معلومات عن نتائج أعمال تلك المؤسسة والتغيرات في مركزها المالي عن فترة زمنية معينة إلى الأطراف المهتمة والذي تتأثر قراراتهم بتلك النتائج.

ثانيا: خصائص النظام المحاسبي المالي:

هناك مجموعة من الخصائص تمثل أهم خصائص المعايير المحاسبية الدولية هي[3]:

- معدة لمصلحة المستثمرين؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،المادة 3 من قانون رقم 07: 11 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ص:

[2] محمد كويسي، واخرون، **عنوان المداخلة دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 05-2013/05/06، جامعة الوادي، الجزائر، ص :04.

[3] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/ IFRS)** ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا – العدد السادس، جامعة الشلف ،الجزائر، ص:291.

- معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة أي إطار مفاهيمي وليس قواعد؛
- تنميط شامل في نفس الوقت للقواعد المحاسبية وعناصر المعلومة المالية من محلق، تقارير تسيير.
- تطبيق إجباري لكل المعايير وكل التفسيرات؛
- أولوية الميزانية على حساب النتيجة وأهمية الملحقات؛
- إدخال مفهوم القيمة العادلة، والتي تعوض التكلفة التاريخية في عملية تقييم الأصول والخصوم بقيمتها العادلة أو الصحيحة وهي القيمة التي يمكن بها بيع أو شراء الأصل أو الخصم في تاريخ إقفال الحسابات، وذلك بغية معرفة وتقدير جيد لذمة المؤسسة؛
- إدخال مفهوم التحيين والتي تهدف إلى معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم؛
- تفوق الجوهر على الشكل والتطبيق بأثر رجعي.

ثالثا: مراحل تطور النظام المحاسبي المالي

مر النظام المحاسبي المالي بعدة مراحل بداية من الثلاثي الثالث لسنة 2001 أين مولت عملية الإصلاح من طرف البنك الدولي وقامت عملية تحديث المخطط المحاسبي بتوكيل ذلك إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين حيث مرت عملية بثلاث مراحل هي[1]:

1- المرحلة الأولى:

تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ومقارنته بالمعايير المحاسبية الدولية مع إبراز نقائص المخطط وتم وضع نهاية هذه المرحلة ثلاثة خيارات تمثلت في:

1-1- الخيار الأول: إبقاء الشكل الحالي للمخطط الوطني وإجراء إصلاحات تقنية تماشيا مع التغيرات التي تعرفها بيئتنا الاقتصادية والقانونية، تم رفض هذا الخيار من قبل مجمع المهتمين بالمحاسبة وخبرائها.

1-2- الخيار الثاني: إبقاء المخطط المحاسبي الوطني بتركيبته والعمل على موافقة الحلول التقنية التي أدخلتها معايير المحاسبة الدولية، رفض هذا الخيار أيضا لكونه سيحدث ازدواجية بين نظامين مختلفين ومعقدين.

1-3-الخيار الثالث: إنجاز نسخة جديدة من المخطط الوطني المحاسبي بشكل محدث ومتطور يستند على مبادئ ومفاهيم وحلول متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية.

[1] زكية محلوس، سعادة وردة، **الملتقى الوطني حول:** " **واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر** "، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-2013/05/06، ص 09.

- تم قبول هذا الخيار من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعية المنعقد في 2001/09/05، وتم الاتفاق على تبني نظام محاسبي مالي جديد متوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

2- المرحلة الثانية:

إعداد مشروع نظام محاسبي جديد حيث يتضمن:

- التعريف بالإطار التصوري وبقواعد تقييم الأصول؛
- الخصوم والأعباء والإيرادات؛
- مدونة الحسابات؛
- قواعد عمل الحسابات؛
- قواعد مالية جديدة بملاحقتها وبتفسيراتها.

3- المرحلة الثالثة:

تم إعداد مشروع النظام المحاسبي المالي والقيام بيوم تكويني حول موضوع التوحيد المحاسبي بالإضافة إلى القيام بتجمعات جهوية تشرح برنامج المشروع الجديد.

المطلب الثاني: مبادئ وفروض النظام المحاسبي المالي

أولا: مبادئ النظام المحاسبي المالي:

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوري ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد الكشوف المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعرف بها عاما ولا سيما[1]:

1- محاسبة التعهد:

تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء خاصة بالسلع والخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبط به.

2- استمرارية الاستغلال: تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي عليهم التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية، القوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل.

3- الدلالة: يجب ان تكون المعلومات المالية البيانات المحاسبية مبينة على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن

[1] ربيع بوصبيع العايش، و آخرون، **الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-2013/05/06 ص:04.

مصداقيتها وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.

4- قابلية الفهم:

يقصد بذلك قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم.

5- المصداقية:

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

2- التكلفة التاريخية:

تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرضه في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينة دون الأخذ في الحساب آثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة، بخلاف فإنه يمكن تعويض التكلفة التاريخية وتقييم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة وفي حالات خاصة[1].

3- أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:

من الضروري تسجيل وإظهار العمليات والأحداث الاقتصادية حسب حقيقتها الاقتصادية، وليس حسب شكلها القانوني.

4- مبدأ عدم المقاصة:

لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر من الأصول وعناصر من الخصوم، ولا عناصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء تتابعا، أو على أساس صاف.

ثانيا: الفروض الأساسية للنظام المحاسبي المالي

تتمثل الفروض الأساسية فيما يلي[2]:

1- أساس الاستحقاق: الأحداث الناتجة عن التعاقدات سواء كانت نواتج أو أعباء والمتعلقة بالفترة المعنية، يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة التي نشأت فيها حتى ولو ان التسديد سيتم في الفترة الاجتماعية

[1] لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة ، الجزائر،2012/2011 ص: 29.

[2] شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة باتنة، الجزائر ،2008-2009 ، ص: 30.

اللاحقة، يعني أنه يتم الاعتراف بأثر العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها، وليس عند استلام أو دفع النقدية، فهي تظهر في قوائم الفترات التي هي مرتبطة بها.

2- الاستمرارية في الاستغلال:

القوائم المالية تحضر على أساس فرضية أن عملية الاستغلال مستمرة يعني أن المؤسسة ستواصل نشاطها في المستقبل، باعتبار أن التوقف عن النشاط يعتبر حالة استثنائية، في حالة العكسية لما يكون هناك شك في الاستمرار لابد من تقديم المبررات التي من أجلها المؤسسة ليست في وضعية استغلال مستمرة.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي

سنتطرق فيما يلي إلى أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي:

أولا: أهمية النظام المحاسبي المالي

يستمد هذا النظام أهميته من خلال المزايا الكثيرة التي يقدمها والتي يمكن حصرها فيما يلي[1]:

- SCF مستمد من (IAS/IFRS) وبذلك فهو قريب من النظم المحاسبية المالية التي تعتمد على نفس المرجعية وهو ما يؤدي إلى إنتاج معلومة مالية ذات جودة وتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية؛
- تنشيط السوق المالية وزيادة دورها في تمويل الاقتصاد، حيث أنها تعتمد على موثوقية المعلومات وهو ما يحتاج إليه المستثمرون وبذلك يزداد الادخار والاستثمار وإنشاء مؤسسات جديدة تتخذ من السوق المالية مصدر لتمويلها.

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي:

- تتركز الأهداف الأساسية في توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين بخصوص كلا من اتخاذ القرارات ومعرفة حصتهم النقدية من الاستثمارات والقروض، وكذلك في تقدير التدفقات النقدية التي تمكنهم من الحصول على عوائدهم.
- إن تنفيذ ما سبق يقوم على أن النظام المحاسبي المالي يقدم المعلومات المطلوبة توافرها عن طريق قوائم مالية تخدم الفئات المختلفة من المستخدمين.

[1] مليكة زغيب، سوسن زيرق، عنوان المداخلة "**دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحكومة في الجزائر**، الملتقى الوطني حول: "**حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري** ، " كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة بسكرة ،الجزائر 06-2012/05/07 ص:11.

ويمكن تقسيم أهداف النظام المحاسبي المالي إلى[1]:

1- أهداف مرتبطة بالجانب التطبيقي.

حيث تتمثل في:

1-1- توفير سجل كامل لجميع العمليات المالية للمؤسسة سواء تعلقت بالمصروفات والإيرادات أوبالمدينين...؛

1-2- تحديد نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة مالية معينة؛

1-3- تحديد المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية.

2- أهداف أساسية للجانب النظري العلمي:

وهو عبارة عن:

2-1- إعداد التقارير الدورية اللازمة للمستويات الإدارية المختلفة التي تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة؛

2-2- تقديم البيانات والمعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الخارجين مثل الموردين والمقرضين؛

2-3- توفير البيانات والمعلومات التي تخدم الجهات الحكومية في الأغراض الضريبية وفي مجالات إعداد الخطط العامة على مستوى الدولة؛

2-4- تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمشروع وبالالتزامات المترتبة عليه نتيجة حصوله على تلك الموارد.

المبحث الثاني: أعمال نهاية الدورة

تتصادف نهاية السنة المالية أو الدورة المحاسبية مع نهاية السنة المدنية أي N/12/31، خلال هذه المرحلة وقبل الإعداد النهائي لمختلف الكشوف المالية ولغرض عرض الصورة الصادقة عن وضعيته المالية تقوم المؤسسة بمراجعة عملياتها المحاسبية وجرد مختلف ممتلكاتها والتزاماتها إتجاه الغير أو ما يعرف بأعمال الجرد والتسوية.

المطلب الأول: أعمال الجرد والتسوية

إن المؤسسات وبطبيعة نشاطها الاقتصادي تلجأ إلى تحديد وضعيتها المالية، وبذلك توجب عليها إجراء مجموعة من التعديلات لمعرفة حقيقة حساباتها الخاصة بكل من الأصول والخصوم وفي نهاية السنة المالية تلجأ لما يعرف بأعمال الجرد والتسوية بهدف مراجعة كل الحسابات والعمليات الواردة في الدفاتر المحاسبية ومقارنتها مع ما هو موجود فعلا ثم تحديد الفرق.

[1] محمد كويسي وأخرون ، مرجع سابق، ص04.

أولا: أعمال الجرد والتسوية

1- أعمال الجرد

يمكن تعريف الجرد على أنه:

مجموعة من العمليات التي تتمثل في حصر أصول وخصوم المؤسسة، عند تاريخ الجرد، استنادا إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية على الأقل مرة واحدة كل اثني عشرا شهرا (عادة عند إقفال السنة المالية)[1].

1-1-أنواع الجرد:

ويوجد نوعان من الجرد في المؤسسة هما[2]:

1-1-1- طريقة الجرد المستمر:

تقوم هذه الطريقة على أساس إدخال كل صنف من البضاعة إلى المخازن بسعر التكلفة وإخراجه منها بسعر التكلفة بحيث يمكن تحديد الربح أو خسارة الإجمالية الناجمة عن كل عملية بيع مستقلة، وتحديد الرصيد الدفتري للمخزون في أي تاريخ كان.

وقد سميت الطريقة بطريقة الجرد المستمر لأنه بعد كل عملية بيع (إخراج للبضاعة) أو لعملية الشراء (إدخال البضاعة) أو بعد كل عملية رد للبضاعة المشترات أو المباعة يمكن تحديد الرصيد الموجود بالكمية والتكلفة.

1-1- 2-طريقة الجرد الدائم:

وفقا لهذه الطريقة يتم فتح حسابات منفصلة للمشتريات والمبيعات ومردودات المشتريات والمبيعات وللمصاريف الشراء والبيع هذه الطريقة تقوم بشراء البضاعة وبيعها دون تكلفة البضاعة الباقية في آخر المدة فإنها تلجأ إلى عملية الجرد التي تسمح بحصر أصناف السلع المتبقية وتحديد كميته.

1-2- مراحل أعمال الجرد (أعمال نهاية السنة):

إن عملية الجرد تمر بمرحلتين هما الجرد المادي والجرد المحاسبي كالتالي:[3]

1-2-1- الجرد المادي (الجرد خارج المحاسبة)

تنص المادة 14 من القانون 07-11 على:

---

[1] علاوي لخضر ، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد scf**، pages bleues internationale،2014، ص:376.

[2] مصطفى يوسف كافي، وأخرون، " **مبادئ المحاسبة المالية الأصول العلمية والعملية**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،عمان، 2012 ، ص: 210.

[3] علاوي لخضر ، مرجع سابق،ص:337.

تكون أصول وخصوم المؤسسات خاضعة لهذا القانون محل جرد حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء لوثائق ثبوتية.

1-2-2- الجرد المحاسبي (قيود تسوية الحسابات):

الجرد المحاسبي هو المرحلة الثانية من اعمال نهاية السنة حيث يتم خلالها تسجيل قيود التسوية الناتجة عن الجرد المادي بعد الموافقة بين المعطيات (الجرد المادي لمختلف حسابات المؤسسة وبين أرصدة هذه الحسابات المسجلة في دفاتر المحاسبة) .

2-أعمال التسوية

تتمثل أعمال التسوية في دراسة البيانات وإجراء التعديلات التي يراها المراجع ضرورية لتطبيق مبدئ الاستحقاق والمقابلة المحاسبي، بهدف تحضير الكشوف المالية وإعداد القوائم المحاسبية إذ يتم دراسة كافة المستندات وتحليلها لغرض التأكد من[1]:

- أن كافة الإيرادات والمصاريف المستحقة خلال السنة قد اخذت بالاعتبار، كما هو الحال للمستحقات التي يتطلب المحاسبة عنها قبل أن يتم تحضير حسابات النتيجة؛
- أن المصروفات والإيرادات المثبتة في الدفاتر المحاسبية تخص السنة المالية الجارية، ولا تتضمن بنود تخص سنة أو سنوات مالية قادم مما يتطلب إجراء التسوية؛
- أن كافة المصاريف الفعلية والمتوقعة التي ساهمت في تحقيق المنافع والإيرادات الحالية للمؤسسة قد تم مراجعتها خلال السنة المالية، ولم يتم تأجيلها إلى السنة أو السنوات اللاحقة.

ثانيا: عمليات الجرد والتسوية لحسابات الميزانية

تقوم المؤسسة في نهاية الدورة بعملية الجرد المحاسبي والمادي لممتلكاتها ومن بين العمليات التي تقوم بها.

1- الإهتلاكات:

1-1- تعريف الإهتلاك:

الإهتلاك هو انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، أما النظام المحاسبي المالي في مادته 121-07 فقد عرف الإهتلاك على أنه:" هو استهلاك للمنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه"[2].

[1] هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية**. الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2011، ص:353.

[2] عبد الرحمان عطية،" **المحاسبة المعقمة وفق النظام المحاسبي المالي**"، دار النشر جيطلي، الجزائر2009، ص:126.

1-2- أهمية حساب الإهتلاك:

يعتبر الإهتلاك من أهم مصادر تمويل الإستثمارات أو التثبيتات، فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة تعوض الإستثمارات التي تم إهتلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للاستخدام.

1-3-أنواع الإهتلاكات:

هناك ثلاث طرق من الإهتلاك هي الإهتلاك الخطي أو الثابت والإهتلاك المتناقص ، والإهتلاك المتزايد[1].

1-3-1- الإهتلاك الثابت :

يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل، حسب هذه الطريقة قسط الإهتلاك يحسب من القيمة الأصلية حيث يهتلك الاستثمار بأقساط متساوية خلال كل سنة، مع العلم أن:

$$\text{قسط الاستهلاك} = \frac{\text{القيمة الأصلية}}{\text{العمر الإنتاجي}}$$

$$\text{معدل الإهتلاك} = \frac{\text{القسط الإهتلاك} \times 10}{\text{القيمة االأصلية}}$$

1-3-2- الإهتلاك المتناقص:

يؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية، حسب هذه الطريقة قسط الإهتلاك يحسب من القيمة المتبقية الصافية مع العلم أن:

معدل الإهتلاك المتناقص = معدل الإهتلاك الثابت × المعامل.

إذا كان عمر الاستثمار:

- من 3 إلى 4 سنوات يكون المعامل 1,5؛
- من 5 إلى 6 سنوات يكون المعامل 2؛
- أكثر من 6 سنوات يكون المعامل 2,5.

1-3-3- الإهتلاك المتزايد :

يؤدي إلى عبء متزايد على المدة النفعية للأصل وحسب هذه الطريقة قسط الإهتلاك يحسب من القيمة الأصلية حيث أن :

- قسط السنة 1 = القيمة الأصلية $\times \frac{\text{رقم السنة الأولى}}{\text{مجموع أرقام السنوات}}$

[1] رميدي عبد الوهاب، سماي علي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، ط1،2011 ، ص، ص : 232، 233.

- قسط السنة 2 = القيمة الأصلية × رقم السنة الثانية / مجموع الأرقام السنة

- قسط السنة الأخيرة = القيمة الأصلية × رقم السنة الأخيرة / مجموع أرقام السنوات

أولا :التسجل المحاسبي لاهتلاك القيم المعنوية والعينية

1- تعرف التثبيتات العينية والمعنوية[1]:

التثبيت العيني هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو الاستعمال لأغراض إدارية، والذي من المنتظر أن يستعمل إلى ما بعد السنة المالية.

أما التثبيت المعنوي فهو أصل قابل للتجديد، غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية للمؤسسة كالعلامات التجارية ، برامج المعلوماتية، رخص الاستغلال، الإعفاءات، ورخص تنمية الحقول المنجمية الموجهة للاستغلال التجاري.

1-1- اهتلاك القيم المعنوية[2]:

عند نهاية كل دورة مالية 31-12-N تقوم المؤسسة بتسجيل قسط الإهتلاك القيم المعنوية حـ / 681 مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – أصول غير جارية مدينا ويجعل حـ/ × 280 إهتلاك القيم المعنوية دائنا، وعند الإنتهاء من إهتلاك (السنة الأخيرة للإهتلاك) يتم إخراج المصاريف المتعلقة بالتنمية والتطوير من ميزانية المؤسسة فيجعل حـ/2802 مدينا ويجعل حـ/ × 20 دائنا بالقيمة الإجمالية للإهتلاك.

1-2- إهتلاك القيمة الثابتة:

عند نهاية كل دورة تقوم المؤسسة بتسجيل قسط الإهتلاك الخاص بها فيجعل حـ / 681 مخصصات الإهتلاك والمؤونات مدينا ويجعل حـ/ ×1 28 دائنا بقسط الإهتلاك.

وعندما يهتلك الإستثمار بالكامل يتم إخراجه من موجودات المؤسسة فيجعل مجموع حساب الإهتلاك .حـ/ ×281 مدينا ويجعل حساب الاستثمار المهتلك دائنا بتكلفة شرائه.

[1] رفيق يوسفي،" **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تبسة، الجزائر 2010-2011 ص : 67.

[2] رميدي عبد الوهاب، سماي علي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد** ، الطبعة الأولى ،2011 ، ص، ص : 232، 233.

1-3- التنازل عن القيم الثابتة:

تقوم المؤسسة بالتنازل عن أصولها في حالات استثنائية فقط مثلا إستبدال آلة قديمة بآلة جديدة نظرا للتطور التكنولوجي.

1-3-1- التسجيل المحاسبي للتنازل عن القيم الثابتة المالية: عند التنازل عن التثبيتات المالية لابد من المقارنة بين سعر التنازل وسعر الاقتناء فإذا كان سعر التنازل أكبر من تكلفة الاقتناء يسجل الفرق في حـ/ 752 الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية، أما إذا كان سعر التنازل

أقل من تكلفة الاقتناء يسجل الفرق في حـ/652 " الخسائر الصافية عن عمليات بيع أصول مالية"

ثانيا: التثبيتات المالية (الأصول المالية غير الجارية):

التثبيت المالي هو أصل يمثل ديون مستحقة يجب سدادها في أجل سنة واحدة أو سندات أو قيم مماثلة قررت المؤسسة الإحتفاظ بها لأكثر من سنة، وتظهر التثبيتات المالية في الميزانية على أنها أصول مالية غير جارية وتأخذ إحدى الأشكال التالية[1]:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيد للمؤسسة، ويسمح له بممارسة نفوذه على الشركات التي تصدر السندات أو يمارس الرقابة عليها؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لأن توفر للمؤسسة مردودية مرضية على المدى الطويل دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- السندات المماثلة الأخرى التي تمثل أقساط من رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل، التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل إستحقاقها أو ينوي الاحتفاظ بها ؛
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة، والتي لا ينوي أو لا يسعى القيام بيعها في الأجل القصير.

وتدرج التثبيتات المالية أو الأصول المالية غير الجارية المملوكة للمؤسسة في الحسابات تبعا لنفعيتها ولدواعي اقتنائها أو تغيير وجهتها.

2- المؤونات:

2-1- تعريف المؤونة:

هي عبارة عن عبء تتحمله المؤسسة عند نهاية كل دورة محاسبية حيث تقوم بتكوين هذه المؤونة لمواجهة

[1] رفيق يوسفي، مرجع سابق، ص:67.

التدني في أحد عناصر الأصول أو الزيادات في احد عناصر الخصوم[1].

2-1-1-مؤونة المخزونات

تقوم المؤسسة بتكوين مؤونة لمخزوناتها عندما يحدث تدهور في المخزونات أو انخفاض القيمة الدفترية عن القيمة السوقية، فيجعل حـ/685 أعباء استثنائية مدينا ويجعل حـ/ × 39 مؤونة تدني المخزون دائنا بقيمة النقص.

2-1-2- مؤونة تدني الزبائن

يجعل حـ/685 المخصصات للأهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة-الأصول الجارية مدينا، ويجعل حـ/491 أو تدهور قيم حسابات الزبائن دائنا.

2-1-3- مؤونة تدني الأوراق المالية (الأسهم والسندات)

يجعل حـ/ 686 المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة- الأصول الجارية مدينا، ويجعل حـ/591 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية دائنا.

ثالثا: إعادة النظر في المؤونة المكونة:

1- بالنسبة لعناصر الأصول:

عند نهاية كل دورة محاسبية تقوم المؤسسة بإعادة النظر في المؤونة المكونة سابقا وهنا تصادف ثلاث حالات[2]:

- المؤونة =الانخفاض المتوقع وعندئذ لا نسجل أي شيء ؛
- المؤونة أصغر من الانخفاض المتوقع، هنا تقوم المؤسسة بتكوين مؤونة إضافية بالفرق فيجعل حـ/ 685 مخصصات الإهتلاكات والمؤونات مدينا ويجعل حـ/ 39 – خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها وحـ / 49 – خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية – دائنا ؛
- المؤونة أكبر من الانخفاض المتوقع، هنا تقوم المؤسسة بإلغاء جزء من المؤونة المكونة سابقا فتجعل حسابات39،49 ،59 مدينا ويحمل حـ/ 785 إسترجاعات الإستغلال عن الخسائر القيمة والتموينات- الأصول جارية دائنا.

ويمكن تلخيص كل ما سبق في الجدول التالي:

[1] رميدي عبد الوهاب، مرجع سابق، ص: 241.

[2] رميدي عبد الوهاب، مرجع سابق، ص: 243.

جدول رقم(03):إعادة النظر في المؤونة المكونة لعناصر الاصول

الحساب / البيان	حـ/ 685		حـ/785 أو حـ/ 781		حـ/ 39، 49، 59	
	م	د	م	د	م	د
تكوين مؤونة إضافية	X					×
إلغاء جزء من المؤونة				XX	XX	
الإلغاء الكلي				XX	XX	

المصدر :رميدي عبد الوهاب،سماي علي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، الطبعة الأولى ،2011 ، ص: 243.

1- بالنسبة لمؤونة الأعباء والخسائر – خصوم غير جارية حـ / 15:

في نهاية كل دورة محاسبية ينبغي إعادة النظر في مخصصات المؤونات إما بالزيادة ودائنا في حالة النقصان أو الإلغاء، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(04):إعادة النظر في المؤونة المكونة بالنسبة لمؤونة الأعباء والخسائر

الحساب / البيان	حـ/ 681 او حـ/ 686		حـ/ 786		حـ/ × 15	
	م	د	م	د	م	د
تكوين مؤونة إضافية	X					X
إلغاء جزء من المؤونة				XX	XX	
الإلغاء الكلي				XX	XX	

المصدر : رميدي عبد الوهاب، سماي علي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، الطبعة الأولى ،2011 ، ص:245.

3- المخزونات:

3-1- تعريف المخزونات:

تتمثل في مجمل الأملاك التي تمتلكها المؤسسة والتي اشترتها، أو أنشأتها بهدف بيعها وتوريدها أو استهلاكها في عملية الإنتاج والتحويل أو الاستغلال بشكل عام وتسمى " المخزونات " ويرمز لها بالرمز " 3 "[1].

[1]بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر،2010-2011 ص: 54.

وتعتبر المخزونات كأصول بالنسبة للمؤسسة وتتضمن ما يلي[1]:

- مخزونات قيد الإنجاز لغرض البيع؛
- مخزونات تحت شكل مواد أو موارد التي يجب أن تستهلك خلال عملية الإنتاج أو خلال عملية تقديم الخدمات؛
- مخزونات تمتلكها لإعادة بيعها خلال النشاط العادي للدورة.

3-2- جرد وتقييم المخزونات:

إن الجرد وتقييم المخزونات من العمليات الأساسية لوظيفتي التخزين والمحاسبة، حيث يهدفان من جهة إلى التحكم وضمان سير الحسن للمواد المخزنة والمحافظة عليها، ومن جهة أخرى توفير المعلومات لاستخدامها في حساب أسعار التكلفة للمنتجات المباعة والمخزنة وإعداد الميزانية الختامية للمؤسسة، إلا أن اعتماد طريقة من طرق تقييم المخزونات يؤثر على حساب النتيجة والمخزونات النهائية للمؤسسة، وهناك نوعان من الجرد تقوم بها المؤسسة نظام الجرد المستمر أو الدائم و نظام الجرد الدوري أو النهائي[2]:

3-2-1-نظام الجرد المستمر أو الدائم:

يتم من خلال الجرد المحاسبي الدفتري بشكل مستمر بالكميات والقيمة اعتمادا على الوثائق والسجلات المتعلقة بحركة المخزونات من إدخالات وإخراجات والمتابعة بالتسجيل ويتم الحصول على كميات وقيم المخزون في نهاية الفترة من خلال العلاقة الأساسية التالية:

مخزون آخر الفترة = مخزون أول الفترة + مدخلات الفترة –إستهلاك الفترة.

وهذا النوع من الجرد له أهمية بالغة في التسيير يسمح بالوقوف على وضعية المخزونات بالكمية والقيمة خلال دورة الاستغلال بشكل دائم.

3-2-2- نظام الجرد الدوري أو النهائي:

هو جرد مادي يتم القيام به للتحقق من وجود المواد كميا عن طريق العدو الفحص مرة على الأقل في السنة ويكون في آخرها من أجل تقييم المخزون لغرض إقفال الحسابات وإعداد الميزانية الختامية للمؤسسة[3].

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية**، المؤرخة في 25 مارس 2009، المتضمنة لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007، العدد 19، ص :62.

[2] بو بكر عميروش، مرجع سابق، ص: 54.

[3] عبد الرحمان عطية ،مرجع سابق،ص:142.

إن عملية تقدير المخزون وفق هذا تتم بشكل دوري وعلى أساس الجرد الميداني لمحتويات المخزون وبتاريخ محدد، وعلى هذا الأساس نجد أن قيمة المخزون التي ستظهر في الميزانية هي القيمة التي تم تقديرها ميدانيا والجدير بالذكر هو أن صافي تغيير المخزون (الفرق بين مخزون أول المدة وآخر المدة) سيتم أخذه بعين الاعتبار عند حساب تكلفة البضاعة المباعة.

3-3- تسوية حسابات المخزونات في نهاية الفترة:

- تسوية الفارق العادي في المخزون بين الجرد المادي كان مغايرا للجرد المحاسبي (ونعني بذلك رصيد الحسابات وفي حالة اعتبار الفارق بين الجردين فارقا عاديا، فإن تسوية هذا الفارق تتم كالتالي:

الحالة 1:

- إذا كان الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي للمخزون، في هذه الحالة تتم تسويتها بالقيد التالي:

31 /12/ ن

30		حـ/ مخزون بضاعة	
31		حـ/ مواد ولوازم	
32		حـ/ تموينات أخرى	
35		حـ/ منتجات	حـ/ مشتريات بضاعة مباعة
	600		حـ/ مواد أولية (مستهلكة)
	601		حـ/ تموينات أخرى (مستهلكة)
	602		حـ/ إنتاج مخزون
	72		ح/إنتاج مخزون

تسوية الفارق بين الجرد المادي والمحاسبي

الحالة 2:

- الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي للمخزون:

تتم تسوية الفارق بتسجيل قيد معاكس للقيد المسجل أعلاه .

- تسوية الفارق غير العادي في المخزون بين الجرد المادي والجرد المحاسبي:

هناك حالتان لهذه التسوية:

الحالة 1:

الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي:

في هذه الحالة نجعل الحساب 657 أعباء استثنائية للتسيير الجاري مدينا، وحساب المخزون المعني دائنا.

الحالة 2:

الجرد المادي للمخزون أكبر من الجرد المحاسبي:

في هذه الحالة نجعل المخزون المعني مدينا والحساب 757 نواتج استثنائية عن عمليات التسيير دائنا

4-جرد حسابات العملاء والموردين:

تتمثل في عمومها المبالغ التي اكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقتها التجارية المالية مع الغير، فهي إذن مجموعة حسابات المدينين الناشئة بين المؤسسة والمتعاملين معها، وفي إطار أعمال نهاية السنة المالية فإنه يتم فحص هذه الحسابات من أجل التأكد من التسجيل الصحيح لها محاسبيا ، والمقصود بذلك تحديد المدينين في نهاية كل دورة محاسبية.

4-1- جرد حسابات العملاء:

بالنسبة لحساب العملاء، يجب تقييمها اعتمادا على أرصدتها وذلك بعد المراقبة والتدقيق في مختلف الفواتير التابعة لها والمقصود بجرد العملاء هو معرفة الجيد منها الديوان المشكوك في تحصيلها والديون المعدومة[1].

4-1-1- الجرد المادي للعملاء:

تتمثل هذه العملية في مراجعة الوثائق التي تثبت الديون التي هي في ذمة العملاء لصالح المؤسسة وتصحيح أي خطأ في مبالغ هذه الديون، وكذلك إعادة تصنيفها تبعا لطول فترة استحقاقها.

4-1-2-تسوية حسابات العملاء: وتشمل[2]:

تسوية حسابات العملاء التي لها رصيد دائن مع الحساب 419 العملاء الدائنون، في الحالة العادية تكون أرصدة حسابات العملاء في نهاية السنة مدينة، فإذا كان رصيد أحد هذه الحسابات دائنا فهذا يعني أن هذا الحساب قد تحول من أصول إلى الخصوم عليه يجب إظهار هذا الحساب ضمن الخصوم وهذا بعد دمجه في الحساب419 " عملاء دائنون.

---

[1] كتوش عاشور، **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات)وفق النظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ،2011، ص:221.

[2] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص:147.

إذن في نهاية السنة نجعل حسابات العملاء ذات الرصيد الدائن مدينا وهذا يجعل حـ/ 419 دائنا. وفي بداية السنة الموالية نسجل قيدا معاكسا، بهذا يرصد حساب 419 والذي نقول عنه أنه حساب تسوية يفتح في نهاية سنة ما ليرصد في بداية السنة الموالية.

حـ/418 عملاء – منتجات لم تعد فواتيرها بعد: (فواتير قيد التحرير)

في نهاية السنة يجعل حـ/418 مدينا بقيمة النواتج التي لم يتم إعداد فواتيرها بعد والتي (النواتج) تجعل حساباتها دائنة، وخلال السنة المواد وبعد إعداد الفواتير وإرسالها إلى العميل يتم ترصيد الحساب 418 بجعله دائنا وجعل حسابات الغير المعنية مدينة.

- ولإلغاء خسارة القيمة (المؤونة) نجعل الحساب 491 خسارة القيمة لديون العملاء مدينا وحساب 785 استرجاع خسارة قيمة الأصول جارية دائنا.
- عند زيارة خسارة القيمة تسجل بقيد مماثل لقيد تكوينها أي نجعل الحساب 685 مدينا والحساب 791 دائنا بمبلغ زيادة خسائر القيمة ويتم ذلك في نهاية السنة.

4-2- جرد حسابات الموردين

تتمثل عملية جرد الموردين في[1]:

- مراجعة الوثائق التي تثبت التزامات (أي ديون) المؤسسة نحو الغير وكذلك تصحيح أي خطأ في مبالغها وإعادة تصنيفها إلى خصوم جارية وأخرى غير جارية وهذا تبعا لتاريخ استحقاقها.
- تسوية الأرصدة المدينة لحسابات الموردين، حيث ان حسابات الموردين هي حسابات خصوم، فالمنطقي أن رصيد هذه الحسابات يجب أن يكون دائنا في نهاية السنة، لكن يحدث أن أرصدة بعض الموردين تكون مدينة في نهاية السنة.
- ويجب تسوية هذه الحالات وذلك:
  - يجعل الحساب 409 حـ/ الموردين– حسابات مدينة (أو أحد فروعه) مدينا وحساب الموردين ذات الرصيد المدين دائنا، وبهذا ترصد هذه الأخيرة ويظهر الحساب 409 ضمن الأصول.
  - الحساب 409 هو حساب تسوية مؤقت يتم ترصيده في بداية السنة الموالية بكتابة قيد معاكس للقيد المسجل في نهاية السنة.

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص:151.

ثالثا: الجرد والتسوية لحسابات التسيير

حسابات التسيير تضم حسابات خاصة بالإيرادات والأعباء تقدم من خلال جدول حسابات النتائج وتعرض أو تصنف إما حسب طبيعتها أو حسب الوظائف الموجودة بالمؤسسة[1].

1-الإيرادات:

1-1-تعريف الإيرادات:

هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتمثل في التدفقات الداخلية أو الزيادة في قيمة الأصل ،أو نقص في قيمة الخصوم التي ينتج عنها زيادة حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمتها

الشركة[2].

1-2- تسوية الإيرادات في نهاية السنة

في نهاية السنة وحتى تستفيد كل دورة من نواتجها الحقيقية فإن على المؤسسة القيام بتسوية الإيرادات وهذه العمليات تتمثل في[3]:

- تسجيل النواتج التابعة لسنة الحالية وغير المحصلة بعد، وهذا يجعل حساب النواتج المعني دائنا والحساب المناسب من المجموعة الرابعة أو الثانية مدينا.
- تخفيض النواتج المحصلة المسجلة مقدما، أي أن النواتج التابعة للسنة القادمة والمحصلة خلال السنة الحالية يجب أن تخفض وهذا تطبيقا لمبدأ استفادة كل دورة من نواتجها وتحميلها الأعباء الخاصة بها.

ولتحقيق ذلك فإن في نهاية السنة (N) تجعل حساب النواتج المعني مدينا وحساب 487 نواتج محصلة سلفا دائنا بقيمة النواتج المحصلة مقدما.

- الحساب 487 يرصد في بداية السنة الموالية بعكس القيد المسجل في نهاية السنة (N).

نواتج سنوات سابقة لم يخصص لها النظام المحاسبي المالي حساب خاص بها ولقد تباينت المراجع

2- الأعباء:

2-1- تعريف الأعباء: هي إنخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل تدفقات خارجة أو نقص في قمة الأصول، أو زيادة التزام والتي تؤدي إلى تخفيضات في الأموال الخاصة، ونجد ضمن الأعباء والإهتلاكات

---

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IFRS / IAS**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر.2009، ص: 65.

[2] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص:65.

[3] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الجزائر، 2011، ص:64.

والمؤونات وخسائر القيمة.

وتكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة، تصنف من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات، حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، وذلك حسب طبيعة واحتياجات المؤسسة، لكن المؤسسات التي تقوم بإعداد حسابات وتكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة، تصنف من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات، حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، وذلك حسب طبيعة واحتياجات المؤسسة، لكن المؤسسات التي تقوم بإعداد حسابات النتائج حسب الوظيفة ، ينبغي عليها إعداد جداول ملحقة تبين فيه الأعباء حسب طبيعتها[1]

2-1-1- تسوية الأعباء في نهاية السنة:

في نهاية السنة وحتى تحمل الدورة بأعبائها الفعلية فإن المؤسسة تقوم بتسوية الأعباء، وتتمثل هذه العمليات في[2]:

- تسجيل الأعباء التابعة للسنة الحالية وغير المسددة بعد، شريطة أن يكون مبلغها معروفا بما فيه الكفاية، حيث نجعل حساب المصاريف المعنية مدينا، والحساب المناسب من المجموعة الرابعة (موردون، مستخدمين الدولة...) دائنا.
- تخفيض المصاريف المسددة سلفا حيث نجعل الحساب حـ/ 486الأعباء المقيدة سلفا مدينا وحساب الأعباء المناسبة دائنا بقيمة المصاريف المسددة خلال السنة الحالية والتابعة للسنة القادمة.

المطلب الثاني: عملية الإقفال المحاسبي

إن المحاسبة تعتمد على مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد في تحليل وتسجيل وتبويب العمليات المالية لغرض استخراج نتيجة أعمالها وبيان المركز المالي، ومرور العمليات بهذه المراحل فمن البديهي الوقوع في بعض الأخطاء المحاسبية والتي تعود إلى أسباب متعددة، وعند قيام المدققين بمراجعة الدفاتر والسجلات المحاسبية نكتشف هذه الأخطاء وحال اكتشافها يجب القيام بتصحيحها بالطرق المناسبة.

1- البحث عن الأخطاء وعملية التصحيح:

1-1- تعريف الأخطاء:

تعرف الأخطاء على انها مجموعة عبارة عن القيام بعملية او جزء منها تخرج عن القواعد والتعليمات او إسقاط عملية بكاملها بحسن نية أي غير قيد، إن الأخطاء قد تسيء إلى مصداقية المعلومات المحاسبية انطلاقا من عدم تمثيلها للحقيقة وعدم ملاءمتها لاتخاذ القرارات المناسبة[3].

[1] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص:66.

[2] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص: 59.

[3] محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص: 141.

ومعرفة أسباب الأخطاء تساعد على اكتشافها ومن ثم القيام بتصحيحها وتتمثل هذه الأسباب في:

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- السهو أوعدم بذل العناية المهنية من قبل موظفي دائرة المحاسبة في أداء الأعمال المعهود بها إليهم.

1-2- أنواع الخطاء:

هناك عدة أنواع من الأخطاء نذكر منها[1]:

-**أخطاء الحذف أو السهو:** تنتج هذه الأخطاء عن عدم إثبات عملية بأكلها أ و أحد طرفيها بدفاتر القيد الأولية، أو عدم ترحيل طرفي العملية أو إحداهما إلى حساباتها الخاصة بدفتر الأستاذ، والسهو أو الحذف الكامل للقيد لا يؤثر على ميزان المراجعة مما يجعل اكتشافه صعبا ولكن هذا لا يعني استحالة اكتشاف خطا الحذف الكلي، فالمراجعة المستندية وأسلوب المقارنات عبر السنوات السابقة وأسلوب المصادقات قد تكتشفه لنا ،أما السهو أو الحذف الجزئي فمن الطبيعي أن يكون اكتشافه سهلا لما يترتب عليه من عدم توازن ميزان المراجعة، وأن عملية الترحيل كفيلة باكتشاف مثل هذا الخطاء.

-**أخطاء ارتكابية:** تنتج مثل هذه الأخطاء عن الخطأ في العمليات الحسابية أو ترحيل الأرقام او ترصيد الحسابات وما شابه، وقد يكون الخطأ الإرتكابي كليا، أي أن الخطأ الحسابي متساوي في طرفي العملية، وهنا لا يتأثر ميزان المراجعة الحسابية.

-**أخطاء فنية:** تنتج هذه الأخطاء عن خطأ في تطبيق المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها ، ومن هنا جاءت تسميتها أحيانا بالأخطاء في المبادئ وقد تنشأ هذه الأخطاء عن جهل أو عدم دراية من قبل موظفو قسم الحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومثل هذه الأخطاء

لا تؤثر على ميزان المراجعة من حيث التوازن، كما قد لا تؤثر على نتيجة النشاط النهائي كترحيل مصروف إيرادي آخر خلاف الحساب الصحيح.

-**أخطاء معوضة:** يقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافئ مع بعضها أي خطأ في بعضها يمحو أثر خطأ البعض الآخر أو يعوضه بالتالي فهي لا تؤثر على ميزان المراجعة، مما يجعل اكتشافه صعبا، ولا يأتي إلا إذا بذل المدقق عناية تامة في التدقيق المستندي والحسابي.

-**أخطاء كتابية:** تنشأ الأخطاء الكتابية عن خطأ في القيد أو الترحيل، ومنها ما يؤثر على توازن ميزان المراجعة، ومنها ما لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، ويمكن اكتشافه من خلال مراجعة عملية الترحيل إلى نفس الجانب

[1] توفيق رزمان، **فعالية استعمال المحاسبة البنكية في التدقيق و الرقابة**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك وتأمينات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة،2005 ،2006 ص:97.

ولكن إلى حساب آخر، وبالطبع فهو يقود إلى تصوير غير صحيح لنتائج الدورة، أو قيد عملية مرتين وهذا ما لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، والمراجعة الحسابية كفيلة باكتشاف مثل هذه الأخطاء.

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

1-3- تصحيح الخطاء في اليومية:

يمكن أن نشير إلى الطرق الكفيلة بتصحيح الأخطاء الواردة من خلال تبني إحدى الطرق التالية[1]:

1-3-1-طريقة إلغاء القيد:

- أخطاء في المبالغ:

على إثر عملية بيع بضاعة بموجب فاتورة مبلغها 280 بتاريخ 11/06/02 ثم تسجيل القيد التالي:

N / 06 /02

411		حـ/العملاء	250	
	700	حـ/ المبيعات من البضاعة		250

ويتم تصحيح الخطأ إما عن طريق إلغاء القيد السابق كالتالي:

تاريخ تصحيح القيد

700		حـ/المبيعات من البضاعة	250	
	411	حـ/ العملاء		250
411		حـ/العملاء	280	
	700	حـ/المبيعات من البضاعة		250

أو التسجيل قيد واحد مكمل فقط كما يلي:

411		حـ/ العملاء	30	
	700	حـ/المبيعات من البضاعة		30

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

[1] كتوش عاشور، مرجع سابق، ص:244.

أخطاء الحسابات المدنية والدائنة: يتم إلغاء القيد الخاطئ واستبداله بالقيد الصحيح كما يمكن أحيانا تصحيح الخطأ عن طريق تسجيل قيد واحد فقط

مثـــــــل[1]:

شراء بضاعة على الحساب من المورد (س) بقيمة 100، وسجل القيد التالي:

380		حـ/البضاعة المخزونة	100	
	401	حـ/المورد (ص)		100

ولتصحيح الخطأ يسجل:

401		حـ/المورد(ص)	100	
	401	حـ/ المورد (س)		100

وبصفة عامة فإن تصحيح الأخطاء عن طريق إلغاء القيود يؤدي إلى تضخيم المبالغ لدى الحسابات المصححة دون إجراء أي عمليات مالية حقيقية، ولذلك فإن الطريقة الموالية سوف تجنبنا ذلك.

1-3-2- طريقة المتمم للصفر

إن المتمم للصفر لعدد هو العدد المعاكس، ومعنى ذلك هو أن المتمم للصفر لعدد هو عدد آخر إذا أضيف إلى الأول كانت النتيجة صفرا[2].

2-ميزان المراجعة بعد الجرد:

إن الهدف الرئيسي لإثبات القيود المحاسبية في دفتر اليومية و ترحيلهم إلى دفتر الأستاذ هو الوصول إلى نتائج عمليات المؤسسة خلال فترة معينة سواء كانت ربح أو خسارة علاوة على إعداد كشوف الميزانية في نهاية الفترة الفترة المالية ولأغراض تسهيل عملية إعداد حسابات النتيجة والميزانية العمومية يتم إعداد كشف ميزان المراجعة.

2-1- تعريف ميزان المراجعة[3]:

ميزان المراجعة عبارة عن كشف يتضمن الأرصدة المدينة والدائنة أو المجاميع المدينة والدائنة للحسابات الظاهرة في الدفاتر يعتبر أداة لقياس التوازن الحسابي للتأكد منصحة التسجيل والترحيل بالدفاتر المحاسبية.

[1] كتوش عاشور، مرجع سابق، ص:244.

[2] كتوش عاشور، مرجع سابق، ص:247.

[3] مصطفى يوسف كافي . مرجع سابق ، ص ، ص:120،121.

2-2- إعداد ميزان المراجعة:

لابد من إعداد ميزان المراجعة بشكل دوري في نهاية كل عام ، لأنه يعتبر كخطوة تمهيدية لإعداد الحسابات الختامية والميزانية والتي تعد عادة في نهاية السنة المالية ، ومن الممكن إعداده في فترات دورية أقل من عام.

2-3- أنواع ميزان المراجعة

2-3-1- ميزان المراجعة بالمجاميع:

وهو كشف يعد في تاريخ محدد ويبين مجاميع الجانب المدين ومجاميع الجانب الدائن بكافة الحسابات المتعلقة بالأصول والخصوم والمصاريف والإيرادات الظاهرة في دفتر الأستاذ.

2-3-2- ميزان المراجعة بالأرصدة:

هو كشف مشابه من حيث الشكل لميزان المراجعة بالمجاميع إلا أنه يحتوي على أرصدة المدينة والأرصدة الدائنة لجميع حسابات الميزانية والنتائج وهو يعد بتاريخ محدد ويهدف إلى التأكد من صحة عمليات الترصيد وله نفس الشكل لميزان المراجعة بالمجاميع.

2-3-3- ميزان المراجعة الكامل (بالمجاميع والأرصدة):

وهو كشف يتضمن أسماء الحسابات المختلفة في دفتر الأستاذ والمجاميع المدينة والدائنة لكل حساب ورصيده المدين أو الدائن، ولتحديد مجاميع الخانات من المبالغ والأرصدة لابد من أن تكون :

- مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة ؛
- مجموع الأرصدة المدينة=مجموع الأرصدة الدائنة.

2-4-أهداف إعداد ميزان المراجعة[1]:

- يعتبر ميزان المراجعة وسيلة تأكد مبدئي من توازن الحسابات في دفتر الأستاذ؛
- خطوة تمهيدية لإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية؛
- يساعد على إكتشاف الأخطاء التي تؤثر على توازنه مما يؤدي إلى تصحيحها قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

[1] حسام الدين مصطفى الخداش ، واخرون، **أصول المحاسبة المالية** .دار المسير للنشر والتوزيع ،عمان ، الأردن ،1998 ،ص 276.

المطلب الثالث: عرض الكشوف المالية وتحديد نتيجة الدورة

أولا : عرض الكشوف المالية

تتضمن الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي زيادة على الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول سيولة الخزينة أو تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة ،كذلك ملحق يتضمن الطرق والقواعد المحاسبية المعتمدة.

أي هناك (5) وثائق إلزامية لكل منها أهمية خاصة وهي[1]:

1-الميزانية:

1-1- تعريف الميزانية:

تعتبر أهم وثيقة مالية يتم التصنيف فيها حسب المصدر والغاية ، حيث يفترض تقديم الميزانية حسب مفهوم دورة الإستغلال بالتمييز بين العناصر الجارية والعناصر الغير الجارية.

فالميزانية هي جدول أو قائمة تظهر عناصر كل من الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص، حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وغير جارية ، أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية[2].

1-1-1- تعريف الأصول:

عرف النظام المحاسبي المالي الاصول على أنها[3]:

الأصول هي موارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر منافع إقتصادية للكيان ، ومن خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أن الأصول التي يستأجرها الكيان لهدف ما تعتبر ضمن عناصر الأصول وتدرج في الميزانية وتنقسم الأصول إلى:

- **أصول جارية:** وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة أن يتبعها أو تستهلكها خلال دورة الإستهلاك العادية ، كما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراءها بهدف بيعها خلال الإثني عشر شهرا وكذا العملاء والنقديات .

[1] توفيق جوادي، واخرون،" **المؤتمر العلمي الدولي حول إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية** "،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر ، 29 .30 نوفمبر 2011 ، ص:9.

[2] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص:10.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008،المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجزائر ،ع 27، ص: 13.

- **أصول غير جارية:**هي الأصول الموجهة للإستعمال المستمر لتغطية إحتياجات أنشطة المؤسسة وهي الأصول المعنوية .

1-1-2- الخصوم :

1-1-2-1- تعريف الخصوم:

تعرف الخصوم على أنها الإلتزامات الأقتصادية القائمة على المؤسسة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها وقياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها[1].

وتعتبر الخصوم خصوم جارية عندما يتوقع تسديدها خلال دورة الإستغلال العادية أو خلال الإثني عشرا الموالية لتاريخ نهاية الدورة المحاسبية.

2-جدول حسابات النتائج

هو كشف ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية دون الاخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب، ويكشف من خلال الفرق في النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة[2].

3- جدول تدفقات الخزينة

إن الهدف الأساسي من قائمة التدفقات الخزينة هو مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية عن طريق توفير معلومات ملائمة عن التحصيلات والمدفوعات النقدية خلال الدورة المالية.

هذا الجدول يقدم سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية أثناء السنة المالية حسب مصدرها والتي تنقسم إلى[3]:

- التدفقات المالية التي تولدها الأنشطة العملياتية (غير مرتبطة لا بالإستثمار لا بالتمويل)
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الإستثمار (سحب اموال عن إقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)

4- جدول تغيير الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغيير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي تأثر في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية .

---

[1] توفيق جودي وأخرون ، مرجع سابق ، ص:10.

[2] رفيق يوسفي ،مرجع سابق ،ص:93.

[3] جودي محمد رمزي،"**إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية** ، أبحاث إقتصادية وإدارية ،ع6، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة بسكرة، الجزائر ، 2009 ص:79.

ويقدم جدول تغيرات رأس المال حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية ويمكن عرض وذكر أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول على النحو التالي :

- النتيجة الصافية؛
- حركة رأس المال؛
- مكافئة رأس المال؛
- نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال؛
- تغيرات في الطرائف المحاسبية أو تصحيح أخطائها لها الأثر المباشر على رأس المال .

5- ملحق الكشوف المالية:

الملحق هو وثيقة تلخيصية تعد جزء من الكشوف المالية وهو يوفر التفسيرات الضرورية من أجل فهم أفضل للميزانية وحساب النتائج ويتم كلما اقتضت الحاجة للمعلومات المفيدة لقارئ الحسابات[1].

حيث يحتوي على كل التفاصيل المتعلقة بإعداد القوائم المالية السابقة ، كما تعد عناصر المعلومات العددية الواردة في ملحق وفق نفس المبادئ والطرق التي أعدت بها القوائم المالية الأخرى ويشمل الملحق على المعلومات التالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسلك المحاسبية واعتماد القوائم المالية ؛
- المعلومات المكملة والتي تعتبر ضرورية أحسن فهم للميزانية وحساب النتائج وجدول التدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها ؛
- المعلومات ذات الطابع العام والمتعلقة ببعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على الصورة الصادقة.

ثانيا: تحديد نتيجة الدورة

يتم تحديد نتيجة الدورة من خلال إعداد الميزانية الختامية: [2]

[1] ربيع بوصبيع العايش ، واخرون، الملتقى الوطني حول " **واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي، الجزائر، ص:07.

[2] رميدي عبد الوهاب ،مرجع سابق ، ص:260.

1- إعداد الميزانية الختامية[1]:

في نهاية الدورة وبعد إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد تقوم المؤسسة بإعداد الميزانية الختامية وهذا كمرحلة أخيرة من المراحل المحاسبية، حيث يتم أخذ أرصدة حسابات الميزانية من دفتر الأستاذ العام ، ومن خلالها يتم معرفة رصيد كل حساب والنتيجة التي تحصلت عليها من جدول من جدول حسابات النتائج .

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعمل المراجع الخارجي بالتحقيق من الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة و مراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها، كما يقوم بالتأكيد من صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وكذلك التأكد من الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها ، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة.

المطلب الأول: فحص نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع بفحص أنظمة الرقابة الداخلية و تبيان نقاط الضعف ونقاط القوة في الإجراءات والهدف من كل هذا هو التأكد من حقيقة نقاط القوة ووجودها باستمرار ، والبحث عن نقاط الضعف لإجراء تصحيحات اللازمة.

تعريف نظام الرقابة الداخلي أولا:

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها حيث[1]:

عرف- الصبان والفيومي- " نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الأصول؛
- إخبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- تشجيع العمل بكفاءة؛

تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

كما عرفه الإتحاد الدولي للمحاسبين على أنه " يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف الإدارة بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال[2] "

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية:

[1] محمد التهامي طواهر ، مرجع سابق ، ص:84.

[2] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف ، الجزائر،2011،2012 ، ص:67.

إن أهداف نظام الرقابة الداخلية المراد تحقيقها تتمثل في[1]:

1- التحكم في المؤسسة: إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ، وينبغي عليها تحديد أهدافها ، هياكلها ، طرقها وإجراءاتها ، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

2- حماية الأصول: إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية المادية وحماية محاسبية بجميع عناصر الأصول، حيث تمكن المؤسسة من الإبقاء على أصولها والمحافظة عليها.

3- ضمان نوعية المعلومات: بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، حيث أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام الرقابة الداخلية.

4- تشجيع العمل بكفاءة: إن التحكم نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لموارد المؤسسة أو من تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا.

5- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: إن الالتزام بالسياسات الإدارة المرسومة من قبل الإدارة تقتضي إمتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة ، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل المؤسسة وأهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية.

ثالثا: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة المراجع:

بعد انتهاء المراجع من فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية، يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه، نظر لأن الجزء الكبير من المراجعة الباقية تعتمد على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ويهتم المراجع بنظام الرقابة الداخلية لتحقيق هدفين:

1- المساعدة في تخطيط المراجعة؛

2- تقييم مخاطر الرقابة الداخلية.

[1] محمد تهامي طواهر، مرجع سابق ، ص، ص:91 ، 92 .

وذلك وفقا للخطوات لتالي[1]:

- فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة لغرض تخطيط المراجعة (التقييم المبدئي) يستخدم المراجع المعلومات التي يحصل عليها من خلال محاولته فهم نظام الرقابة الداخلية.
- البيئة الرقابية : يجب أن يركز المراجع جهده على جوهر تصميم وتنفيذ الإجراءات الرقابية وليس على شكلها فقط.؛
- تقدير المخاطر: يجب على المراجع أن يفهم كيفية تحديد الإدارة لهذه المخاطر ليفهم المراجع كيف تأخذ المؤسسة في الاعتبار المخاطر المتعلقة بأهداف التقارير المالية، وقراراتها المواجهة هذه المخاطر؛
- المعلومات والاتصال : يجب على المراجع الحصول على معرفة كافية بنظام المعلومات الخاص بالتقارير المالية لفهم: أنواع عمليات المؤسسة ذات العلاقة بالقوائم المالية ، السجلات المحاسبة ، الوثائق والمستندات والبيانات المؤيدة ومعالجة والاحتفاظ ولاتصال المعلومات.

المطلب الثاني : مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من أجل حماية كافية لأصول وممتلكات هذه المؤسسات لمنع السرقة والاختلاس ،من أجل الحصول على البيانات المالية الدقيقة لاستخدامها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات.

أولا : مسؤولية المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية

تتمثل مسؤولية المراجع في[2]:

1- الرقابة المحاسبية:

يعتبر محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها ، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، واكتشاف الأخطاء لأنه يؤثر تأثير مباشر وواضح على درجة الإفصاح في الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على المركز المالي والذي يعتبر هدف أساسي من أهداف المراجعة الخارجية ، كذلك يجب على محافظ الحساب أن يبذل العناية المهنية خاصة لهذا النظام كونه ذات أثر جوهري في عملية المراجعة.

[1] أحمد محمد مخلوق ،" **المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**" ، رسالة ماجستير ،علوم التسيير ، جامعة الجزائر ،2006 /2007 ، ص:23.

[2] غسان الفلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصرة** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ،2006 ، ص :213.

2- الرقابة الإدارية:

لا يعتبر المراجع الخارجي مسؤول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص ، لأنه يهدف أساسا إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاج ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة ، ولكن إذا تبين في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع المراجعة، يجب عليه عندها دراسة وتقييم تلك الوسائل والأنظمة.

3- الضبط الداخلي:

يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن فحص وتقييم نظام الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة في المؤسسة محل المراجعة ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع أو موجوداته ضد أي اختلاس أو سوء استعمال ، وبالتالي يعتبر مسؤول عن تحقيق هذا الهدف ، حيث يطلب منه تحقيق التزامات وموجودات المشروع، ولهذا نرى إلتزاما عليه التقليل من إحتمالات الغش والإختلاس فيها[1].

ثانيا : أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تتم عملة تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الأساليب التالية[2]:

1- أسلوب قوائم الإستقصاء: تكون في نظام الرقابة الداخلية عند مجموعة الأسئلة المرتبطة بكل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة والإجابة عليها تكون بصورة " نعم " أو " لا " أو تكون غير قابلة للتطبيق، ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها إلى مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط ويتميز هذا الأسلوب ب[3] :

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال؛
- إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم المالية مما جعل من الممكن إستخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية ويعاب عليها أنها في حالة إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة بالإجابة تعتبر الإجابة بـ " نعم " أو " لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات وتكون قائمة الأسئلة منظمة حسب الوظائف حيث توجد يتولى الإجابة عن الأسئلة الواردة بها ويعيدها إلى المراجع.

---

[1] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك** ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن، 2006، ص116.

[2] عزوز ميلود ، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، الجزائر،2006-2007، ص، ص:76،77.

[3] شدري معمر سعاد ، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية**، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية وعلوم التسيير، بومرداس، الجزائر، 2008-2009، ص:116.

ويمكن أن تكون قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية طريقة فعالة وذات كفاءة عند توثيق فهم المراجعة لأنظمة الرقابة الداخلية كون أن قوائم الاستقصاء تتميز بهيكلية ثباتها وتنظيمها ، كما يساعده ذلك في وضع برنامج عمله وحصر المعلومات التي يحتاجها ، وهذه المعلومات تسمح له بتكوين رأي أولي عن الإدارة والواقع الحقيقي للمحاسبة .

وقد تم تطوير استخدام قوائم الاستفسارات من أجل تحقيق الأهداف المرسومة مع مراعاة:

- التفرقة بين أسباب القصور البسيطة والجسمية في الرقابة الداخلية
- إحتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في الرقابة الداخلية يمكن المراجع من كتابة خطاب تفصيلي حول نواحي الضعف هذه؛
- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات عن كل الأسئلة والتحقيقات التي تمت للتأكد منها.

2-الأسلوب الوصفي للرقابة:

يقوم المراجع الخارجي بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية الداخلية ، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية ، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية ، ويقوم بتوجيه بتسجيل الإجابات ، بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن تغيرات أو ينقص بعض الضوابط .

الرقابية وهناك نوعية من الوصف:

- الوصف من قبل الشخص الخاضع للمراجعة ؛
- الوصف من قبل المراجع؛

3-**الإستبيان الإحصائي:**

هي طريقة تسمح إنطلاقا من عينة مأخوذة بطريقة عشوائية في مجتمع مرجعي ثم تعميم الملاحظات المأخوذة من العينة على المجتمع.

4-**المقابلات :**

الهدف منها هو أخذ رأي أولي نوعي بشكل أساسي على مختلف الأنظمة المكونة للمؤسسة حيث يقوم المراجع بتنفيذ مقابلات معمقة مع المدراء المعنيين بالمجال الرئيسي للدراسة ، ويتم تحضيرها بناءا على خبرته وحدسه ومساعدة الزملاء.

5-خرائط التدفق:

يمكن تعريفها بأنها:" رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل المستندات ومسار تدفقات داخل المؤسسة وبذلك فهي تعمل على إيصال كل المعلومات الملائمة ، والتي تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل ونظام الاعتماد داخل المؤسسة .

المطلب الثالث: مراجعة عناصر القوائم المالية وتحرير التقرير النهائي

تتم مراجعة عناصر القوائم المالية وتحرير التقرير النهائي من خلال:

أولا : مراجعة عناصر القوائم المالية:

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة يجب على عناصر القوائم المالية أن تستجيب للمعايير المختلفة التي تضمن جودها وتسمح بذلك للمراجع بالمصادقة عليها ، وتلخص هذه المعايير في[1]

1- الكمال :

في هذا المعيار يجب أن تظهر كل العمليات التي قامت بها المؤسسة في القوائم المالية ، وذلك بإحترام ما يلي:

- تسجيل العمليات منذ نشأتها ؛
- تسجيل كل العمليات؛
- وإحترام إستقلالية الدورات.

2- الوجود:

يعبر هذا المعيار على:

- الوجود الفعلي لعناصر المادية؛
- ترجمة العمليات الحقيقية للمؤسسة بالنسبة لباقي العناصر (أصول ، خصوم، أعباء ونواتج) ، أي لا نجد عملية وهمية؛
- عمليات الدورة فقط هي التي تظهر في القوائم المالية؛

3-الملكية:

يعبر هذا المعيار على أن عناصر الأصول التي تظهر في ميزانية المؤسسة ترجع ملكيتها فعلا، للمؤسسة ويعبر كذلك على أن عناصر الخصوم تعبر عن إلتزامات فعلية للمؤسسة.

[1] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، سطيف ، الجزائر ،2011 ، ص :98.

3-1- التقييم:

يعبر هذا المعيار على أن العمليات المسجلة في محاسبة المؤسسة ثم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبة المقبولة عموما وبطريقة ثانية من سنة لأخرى

3-2- التسجيل المحاسبي :

يعبر هذا المعيار على أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تم تسجيلها محاسبيا المقبولة عموما .

ويقوم المراجع في هذه المرحلة بمراجعة عناصر القوائم المالية من خلال[1]:

- التحقق من حسابات الأصول الثابتة؛
- التحقق من حسابات المخزونات؛
- التحقق من حسابات الحقوق والديون ؛
- التحقق من حسابات الأموال المملوكة ؛
- التحقق من حسابات النواتج والأعباء؛

1-التحقق من حسابات الأصول الثابتة:

إن عملية التحقق من الأصول يعتبر سهلا بالنسبة للمراجع ولكن مع الأخذ في الحساب أن الإستثمارات تمثل نسبة كبيرة من الميزانية ، وأي تغيير فيها يؤثر على المصداقية بالنسبة للميزانية.

ومن أجل ضمان وتسهيل السير الحسن للعمل على المؤسسة تحضير مجموعة من الوثائق والملفات كالآتي :

1-1- الكمال:

يقوم المراجع في هذا العنصر بالتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية بالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي لها، وذلك من خلال التأكد من الأرصدة الأولية والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر ، وحذف كل التنازلات خلال

الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على العنصر موضوع المراجعة ، كما ينبغي أن يتأكد المراجع من صحة حسابات الإهتلاك المقابلة لإستخدام العنصر وتسجيلها ، ومدى تحميل كل عنصر للأعباء المتعلقة به وعدم تحميله للمصاريف الأخرى.

1-2- الوجود :

يقوم المراجع بالتحقق من الأصول الثابتة المسجلة في القوائم المالية الختامية

[1] دليمي عمر، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية بالمعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، باتنة، الجزائر،2009/2008 ، ص:45.

من أنها موجودة بالفعل وأن إستعمالها لا يتنافي مع إهتلاكها ، حيث يتم التأكد من هذا الوجود من خلال المقارنة بين الجرد الفعلي الذي يقوم به المراجع وبين ما هو مسجل فعلا في الدفاتر والسجلات للمؤسسة سجل المراجعة.

1-3-الملكية :

يتأكد المراجع من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية من خلال فواتير الشراء ، أو عقود تثبت ملكية الأصل موضوع المراجعة .

1-4-التقييم:

إن الاستثمارات تسجل في المحاسبة بتكلفة شرائها ،أما تلك الاستثمارات المنشأة من طرف المؤسسة في حد ذاتها ، فإنه يتم تسجيلها محاسبيا بالتكلفة الحقيقة لإنجازها من طرف المؤسسة.

ويتم ذلك عن طريق التأكد من صحة التقييم الأولى لأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد مصاريف الحصول عليه، كما يتحقق من صحة الحساب وتسجيل إهتلاكاته تبعا لطرق الإهتلاك المحددة ، ومراعاة الثبات في استخدام طرق الإهتلاك من سنة لأخرى ، وكذلك طرق تقييم الأصول الثابتة (التقييم على أساس سعر السوق أو التكلفة التاريخية).

1-5-التسجيل الحاسبي:

يعمل المراجع على التأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المثبتة لهذه التسجيلات موجودة ومرفقه معه.

2- التحقق من المخزونات :

بالنسبة للمخزونات فإن عملية المراجعة لها تتم من خلال[1]:

2-1- الكمال :

تظهر القوائم المالية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة ، لذا يقوم المراجع بالتحقيق من أن هذه المعلومات كانت وفق معالجة محاسبية سليمة ، مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم يمسها أي حذف أو نسيان من طرف المحاسب ، ليكون للمراجع الحجة على التأكيد بصحة المعلومات التي يولدها هذا النظام ومدا تمثيلها للعناصر موضوع المراجعة.

2-2- الوجود :

يسعى المراجع إلى التأكد من أم المخزون موجود فعلا ، من خلال التحقق من أنت المخزون موجود فعلا بالمخازن وذلك بالوقوف على عملية الجرد وتوجيه وقف ما تنص عليه التشريعات المعمول بها ، كما يعمل على

[1] عمر دليمي مرجع سابق، ص:47.

عملية الجرد و توجيهه وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها ، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية والتي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونيا.

2-3-الملكية:

تعتبر عناصر المخزون داخل المؤسسة ملك لها حتى يثبت العكس لذلك فعلى المراجع أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر ، إنطلاقا من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون ، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخولة خارجها.

2-4- التقييم :

ينبغي على المراجع أن يتأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة خلال التأكد من ثبات طرق تقييم المخزونات من سنة لأخرى ، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات .

2-5- التسجيل المحاسبي :

يسعى المراجع إلى التأكد من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات قد تم تسجيلها محاسبيا وفق الطرق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجود فعلا ومرفقه به.

3-التحقق من الحقوق والديون:

تعتبر الحقوق والديون وجهات لعملة واحدة من حيث أن الديون تمثل إلتزام المؤسسة إتجاه الغير والعكس صحيح بالنسبة للحقوق.

ويمكن أن يتحقق المراجع من هذين العنصرين من خلال[1]:

3-1-الكمال

تظهر المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعمليها معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار أرصدة مالية لكل حساب على حدى إنطلاقا من تفاعل العمليات المختلفة سواء كانت سلبا أو إيجابا وأخذ الرصيد الأولي لكل حساب ، لذلك وجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على معلومات محاسبية معبرة.

[1] محمد التهامي طواهر ، مرجع سابق، ص:154.

3-2-الوجود

يعمل المراجع على التحقق من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقابلات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبا وبين ما هو مسجل عند الغير، كأن يتأكد من صحة رصيد المورد (س) مع ما هو مسجل عنده عن طريق المصادقات التي يتحصل عليها المراجع.

3-3-الملكية

إن الحقوق والديون المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق بها فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه.

فعلى المراجع أن يتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة ، فالحقوق لها والديون إلتزام عليها.

3-4-التقييم

يستعمل المراجع المستندية والحسابية للوقوف على تقييم سليم لحقوق وديون المؤسسة وفق طرق معتمدة للتقييم، كأن يستعمل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو إعتماد نمط مدروس متفق عليه بين الطرفين سواء كان دائنا للمؤسسة أو مدين لها لتقييم الديون والحقوق .

3-5-التسجيل المحاسبي

بغية تقديم معلومات محاسبية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ينبغي أن تعالج البيانات المتعلقة بالعمليات المختلفة للعناصر وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

4-التحقق من حسابات الأموال المملوكة

إن تفكير أي مستثمر بالنشاط والإستثمار في قطاع معين يؤدي حتما إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف وبعقد تأسيسي يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، وفي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم وتقسيم لإلى أسهم أو حصص تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته ويحدد في ظلها عدد أسهمه أو حصصه ويقوم المراجع بالتحقق من الأموال المملوكة كما يلي[1]:

- التأكد من العقد الإبتدائي والقانون المنظم للشركة محل المراجعة بمعرفة رأس مالها وأنواع الأسهم المكونة له؛
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص تخصيص الأسهم وزيادة أو تخفيض رأس مال وتعديل حقوق المساهمين؛

[1]شريفي عمر، مرجع سابق، ص:101.

- فحص المكتتبين في الأسهم والإطلاع على جميع المستندات المؤيدة للإكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم؛
- التحقق من أن المساهمين سددوا كل ما عليهم تجاه الشركة؛
- فحص سجل المساهمين وكل البيانات الواردة فيه مثل عدد وقيم وشهادات الأسهم؛
- وفي حالة عدم سداد رأس المال بالكامل ، يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية.

5-التحقق من حسابات النواتج والأعباء

تعتبر حسابات التسيير المكونات الأساسية لحساب النتائج ، وبتفاعلها تنتج حسابات النتائج ، وتتميز هذه الحسابات برصيدها الأولي الصفري كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبنى من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها ، ومراجعة هذه الحسابات يكون كالآتي:

- التأكد من أن المؤسسة سجلت جميع العمليات الخاصة بالأعباء والنواتج أي يتأكد المراجع من إحترام مبدأ الشمولية في تسجيل الإيرادات والمصاريف الخاصة بالدورة محل المراجعة؛
- التأكد من أن جميع الأعباء والنواتج تخص الدورة محل المراجعة ، أي يتأكد من إحترام مبدأ إستقلالية الدورات؛
- التأكد من إحترام المؤسسة للمبادئ المحاسبية في تسجيل الأعباء والنواتج إذ تسجل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج تتعلق مباشرة بنشاط المؤسسة ، أي أن تكزن طرفا فيها ، ويكون ذلك بإستعمال المراجعة المسندية ، بحيث يتأكد المراجع من أن لكل عملية مستند مبرر؛
- ينبغي على المراجع ان يتحقق من صحة تقييم الأعباء والنواتج من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة لأخرى.

ثانيا : تحرير التقرير النهائي:

تستهدف عملية المراجعة إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالي بناء على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحص وإختبارات ويقوم المراجع بتخطيط أعمال المراجعة للوصول إلى هذا التقرير في نهاية عملية المراجعة.

بالإضافة إلى إعتبار أن التقرير هو ختام عملية المراجعة والذي يقصد به بلورة الرأي مراجع الحسابات فس شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية فالتقرير الذي يعده المراجع بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة الذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة .

حيث يقوم المراجع من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها والإعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمراجع[1].

1- العناصر الرئيسية لإعداد تقارير المراجع الخارجي:

بغض النظر عمن يقوم بالمراجعة يجب أ يتضمن تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية العناصة الرئيسية التالية[2]:

1-1- عنوان التقرير:

يجب أن يكون هناك عنوان للتقرير ، وذلك يتميز عن بقية التقارير التي قد تصدر من طرف الآخرين ، كمديري المؤسسات أو مجلس الإدارة أو المدققين الداخليين ، حيث لا يتطلب عملهم الإلتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها المراجع الخارجي الذي يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة

كما تتطلب معايير المراجعة أن يحتوي التقرير على كلمة محايدة ، ويرجع السبب في ذلك إلى أهمية أن يشعر مستخدمين هذا التقرير أن المراجعة قد تم القيام بها على نحو متحيز في كافة مراحله.

1-2- الموجه إليه التقرير:

يجب أن يوجه تقرير المراجع إلى الفئة المعنية وفقا لعملية المراجعة والقوانين واللوائح ، وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو الشركاء أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تتم مراجعتها قوائمها المالية

1-3- الفقرة الإفتتاحية:

وهي الفقرة الأولى في تقرير المراجع ، ويجب أن تتضمن إشارة واضحة إلى كل من ، القوائم المالية التي تمت مراجعتها السنة التي تمت فيها المراجعة مسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد هذه القوائم المالية ، ومسؤولية المراجع عن مراجعة هذه القوائم المالية وإبداء رأيه فيها.

1-4- فقرة النطاق :

وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ بعد فقرة المقدمة أو الفقرة الإفتتاحية ، ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المراجع لمعايير التدقيق المتعارف عليها ، وأن عملية المراجعة تهدف للتواصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري في ضوء الأهمية النسبية وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين للتقرير.

---

[1] مؤيد راضي خنفر، واخرون، " **تحليل القوائم المالية" مدخل نظري وتطبيقي** ، ط3، دار المسيرة للنشر،الاردن،2011 ، ص:51.

[2] بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة** ، شهادة ماجيستير ،كلية العلوم الإقتصادية التجارية ،جامعة سطيف الجزائر 2011/2010 ، ص:42.

كما يجب أن تشمل هذه الفقرة كذلك عملية جمع الأدلة ومدى الاعتماد على العينات ، أو تدقيق كافة العمليات المالية، وفي الأخير توضيح فقرة النطاق ، قيام المراجع بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبة المتعارف عليها.**1-5-فقرة الرأي :**

هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ ، وتحتوي على رأي المراجع في القوائم المالية ككل ، وتهدف هذه الفقرة إلى توضيح النتائج التي تم الوصول إليها والمراجع مطالب بإبداد رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك إلتزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

1-6-إسم المراجع

يحدد إسم المدقق الذي قام بأداء عملية المراجعة نظرا لحملة مسؤوليته القانونية والمهنية للتحقق من إتفاق عملية المراجعة التي تم تنفيذها مع المعايير المهنية[1].

1-7- تاريخ التقرير:

يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة ، وبما أن مسؤولية المراجع هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة ، لذا فيجب على المراجع عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم.

وترجع أهمية هذا التاريخ إلى أنه يمثل اليوم الأخير لمسؤولية المراجع عن فحص الأحداث التي ستقع بعد التاريخ المذكور بالقوائم المالية ، وهي ما يطلق عليها بالأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية.

1-8- التوقيع

يجب أن يوقع التقرير بإسم مكتب المراجعة أو الإسم الشخصي للمراجعة والذي قام بأداء عملية المراجعة .

[1] بوبكر عميروش، مرجع سابق،ص:43.

خلاصة الفصل الثاني :

يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من ديون المؤسسة وحقوقها لكي تكون المعلومات صحيحة ومعبرة عن الواقع كما يقوم بالتأكد من عمليات الجرد والتسوية وتصحيح الأخطاء وكذلك مراجعة ميزان المراجعة بعد الجرد الكشوف المالية ،كما يقوم المراجع بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك مراجعة عناصر القوائم المالية وتحرير التقرير النهائي لعملية المراجعة وهذا بهدف الحصول على معلومات صحيحة للتحسين من أعمال نهاية الدورة من خلال القيام بإعطاء الملاحظات اللازمة لذلك.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لمؤسسة نقاوس مصبرات

تمهيد :

تناولنا في الجانب النظري المراجعة بصفة عامة والمراجعة الخارجية بصفة خاصة بإعتبارها أهم الأدوات الإدارية لتقديم المعلومات عن مدى تحكم المؤسسة في عملياتها ،والتي تقوم بها ومدى تأثيرها على أعمال نهاية الدورة .

وبالرغم منا في إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي ،حاولنا القيام بدراسة ميدانية إلى مؤسسة نقاوس للمصبرات وهذا نظرا لما تحتله من مكانة في السوق والإستعانة بخدمات المراجعة الخارجية للقيام بعمليات نهاية الدورة نظرا لكبر حجمها وعملياتها.

ولتناول هذا الموضوع أكثر تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول :تقديم مؤسسة نقاوس للمصبرات؛

المبحث الثاني: تحسين أعمال نهاية الدورة من خلال المراجع الخارجي.

المبحث الأول : تقديم مؤسسة نقاوس للمصبرات

سيتم من خلال هذا الفصل التعرف على المؤسسة محل الدراسة من خلال تقديم المؤسسة ومعرفة مجال نشاطها ونشأتها.

المطلب الأول: تعريف مؤسسة نقاوس للمصبرات و نشأتها.

يمكن تعريف مؤسسة نقاوس للمصبرات على أنها:

أولا: تعريف مؤسسة نقاوس للمصبرات

مؤسسة نقاوس للمصبرات هي مؤسسة إقتصادية ذات أسهم برؤوس أموال خاصة، تنشط في سوق المصبرات و المشروبات يتمثل نشاطها في تحويل الفواكه إلى نوعين من المنتجات، العصير و المصبرات و بعض المنتجات الأخرى المتعلقة بتحويل الفواكه، و يختلف إنتاج منتجاتها حسب الفواكه الموسمية التي تصلها.

ثانيا: نشأتها

كان إنشاء وحدة لتحويل المشمش في منطقة نقاوس ضرورة ملحة بسبب الظروف التي كان يعانيها الفلاحون في هذه المنطقة، وكان الهدف منها إغاثة الفلاحين من العوائق و الصعوبات التي كانت تضطرهم للتخلي عن محصولهم من هذه المادة خصوصا في المواسم المثمرة، إضافة إلى إهتمام الدولة بالتنمية المحلية بناءا على تطوير آليات الصناعة الغذائية ، هذه الدوافع و غيرها دفعت الحكومة إلى تكليف المؤسسة الوطنية لإدارة و لتنفيذ هذا المشروع المهم، وقد قامت هذه SOGEDIA.تنمية المواد الغذائية المؤسسة بالإتصال بمكتب دراسات زراعية من أجل تحضير دراسات تقنية إقتصادية لمردودية هذا المشروع من النواحي البشرية، الإقتصادية و الإدارية.

في أكتوبر 1978 وإنطلقت أعمال البناء سنة 1979 SOGEDIA إنتهت الدراسات و أمضيت إتفاقية ثم أرسلت التجهيزات إبتداءا من أكتوبر 1979، وفي جانفي 1980 بدأت عمليات التركيب أما المحاولات الأولى للإنتاج فبدأت في جوان 1980 مع سلسلة اللب المغربلchaine pulpe tamisée

بناءا على المرسوم رقم82-425 المؤرخ في 1982/12/11 و الذي يقتضي بإعادة هيكلةSOGEDIA و التي ضمت 13 وحدة على التراب الوطني ENAJUC ثم إنشاء المؤسسة الوطنية للعصير ووحدة نقاوس واحدة من بينها، ثم تمت هيكلتها من جديد سنة 1998 فيما سمية بمرحلة الإدارة جمع نشاطها حسب الإختصاص GROUPE ENAJUC المركزية بمجمع البليدة، حيث أصبحت تدعى في الشركة القابضة ، وقد تم خلق خمسة فروع في هذا المجمع و نقاوس للمصبرات واحدة منها. خلال كل هذه الفترة كانت وحدة نقاوس وحدة إقتصادية عمومية متخصصة في إنتاج العصير و المصبرات، ثم تم خوصصتها في مجلس

الخصوصية رئيس الحكومة، وزير القطاع و ممثلين من القطاع الذي تم خوصصته) وذلك حسب اللائحة 64/13 بتاريخ 2006/04/14، تم إعلان قرار البيع في 2007/02/17 و SARL SIMAGOFأصبحت بذلك شركة خاصة ذات مسؤولية محدودة وذات الشخص الوحيد تحمل إسم و برأس مال يقدر ب 50 مليون دينار جزائري بعد ذلك تم بيع 71٪ من أسهم المؤسسة–لأسباب مالية– لمجموعة ترافل لتصبح شريكا أساسيا ،ثم إرتفع رأسمالها إلى 158 مليون دج و الذي أصبح حاليا يقدر بـ:1.790.030.000.00 دج ثم في هذا الصدد تغير الشكل القانوني للمؤسسة لتصبح شركة مساهمة يتولى إدارتها مجلس إدارة مكون من ممثلي الشركات و الأفراد المساهمين فيها ولكن على مستوى ترافل ككل ، و يتحمل مجلس الإدارة المسؤولية الجزائية بكل ما يتعلق بإدارة المجموعة ، أما وحدة نقاوس فيديرها مدير عام تحت رئاسة المدير العام للمجموعة، وتبقى وحدة نقاوس من الوحدات الممتازة من الناحية المالية و الأرباح تحصلت المؤسسة على شهادة الجودة إيزو سنة 2005 و تمتعت بإمتيازاتها مدة 3 سنوات ، ثم تم تحديدها لثلاث سنوات أخرى من 2008إلى2011.

تقع مؤسسة نقاوس على بعد 2 كلم من مقر دائرة نقاوس بولاية باتنة على طول الطريق الوطني رقم 78 الرابط بين ولاية باتنة و مدينة نقاوس، إذ يعتبر موقعها إستراتيجيا، وهذا لإشتهار المنطقة بفاكهة المشمش التي تعتبر من أكثر المناطق إنتاجا لها ، حيث تتربع على مساحة قدرها 6هكتارات منها 19000م^{2}مساحة مغطاة موزعة كما يلي:1200م^2 الإدارة،1800م^{2}للمصالح العامة،5000م^{2}للمصالح الإنتاجية ،9700م^2 لمصالح البيع و التخزين و 900م^2 للملحقات، أما المساحة المغطاة فتقدر بـ: 5525م^2 نصفها مساحات خضراء.

تمتلك مؤسسة نقاوس للمصبرات تشكيلة كبيرة من المنتجات تسمح لها بالوصول إلى أكبر فئة من المستهلكين ، هذه المنتجات منها من يعبأ في العلب المعدنية و منها ما يعبأ في علب التتراباك و أخرى في قارورات زجاجية

1–التشكيلة الاولى: منتجات العصير: وتحتوي على المنتجات التالية:

1–1– **عصير الفواكه** :BOISSON DE FRUITS

وهي عصير المشمش , عصير البرتقال , عصير المندرين , وعصير الليمون ويتم تعبئة هذا النوع من المشروبات في قارورات زجاجية مختلفة السعة

1–2– **نكتار الفواكه** :NECTAR DE FRIUTS

ويوجد فقط في فاكهة المشمش , ويتميز باحتوائه على 50% من الفواكه كما تنتج ايضا نكتار المشمش لايت الموجه لفئة مرضى السكري

1–3– **المياه الثمرية** : EAUX FRUITIERS

والتي تشكل المنتج الرئيسي للمؤسسة وتشمل مجموعة من الفواكه :

المياه الثمري بفاكهة البرتقال, المياه الثمرية المتنوعة , المياه الثمرية بالعنب, المياه الثمرية بفاكهة البرتقال لايت.

1-4- **ثلاثي المركز** TRIPLE CONCENTRE

منها ثلاثي مركز المشمش, ثلاثي مركز البرتقال , ثلاثي مركز المندرين , ثلاثي مركز الليمون الهندي.

1-5- **مزيج الفواكه** : COCKTAIL DE FRUITS

ويتكون المزيج من : البرتقال , المشمش, العنب , التوت , الموز و الفرولة.

2- **التشكيلة الثانية** : المصبرات : وتتكون من:

2-1- مربى الفواكه :منها التفاح , التين , الاجاص, المشمش.

2-2- مربى لهريسة HARISSAوالذي تنتجه المؤسسة فقط في الفصل الذي يتم فيه جني الفلفل.

2-التشكيلة الثالثة: وتتمثل في بعض الحلويات المجففة من لباب ومستخلصات الفواكه

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

عرف الهيكل التنظيمي للمؤسسة تطورات كبيرة بعد2005، حيث تم إستحداث مديريات و فروع جديدة و القيام ببعض التعديلات على جميع مستوياتها، وهذا نظرا للتطورات الإقتصادية و القانونية التي حصلت المؤسسة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي ،فقد إستحدثت كل من مديرية الإمداد و مصلحة الإعلام الألي كما تم إجراء بعض التعديلات في المديرية التجارية و مديرية المحاسبة المالية، و يتشكل الهيكل التنظيمي الحالي لمؤسسة نقاوس من:

1-الإدارة العامة:

يشرف عليها المدير العام الذي يعتبر رأس الهرم السلمي للمؤسسة، ومن أهم مهامه:

-تحديد الأهداف العامة للمؤسسة و العمل على تحقيقها،

-التنسيق بين مختلف المديريات،

-إيصال التقارير إلى مجلس الإدارة.

يساعد المدير العام أربعة مساعديين رئيسيين لإتمام مهامه هم:

1-1- مساعد المدير العام:

يقوم بإستقبال و معالجة البريد الوارد و تنظيم الإجتماعات و مواقيت الزيارات

1-2-مراقب التسيير: يقوم بعدة مهام هي:

- التأكد من مدى صحة و دقةمعطيات التسيير الخاصة بالمؤسسة؛

- مقارنة ما هو منجز مع ماهو مخطط؛

- تحديد مختلف النتائج و إعداد تقارير التسيير.

1-3-مكلف بالنزاعات:

هو محامي المؤسسة، يهتم بحل الخلافات التي قد تكون بين المؤسسة و متعامليها، و يعتبر كمستشار قانوني للمدير العام.

1-4-مساعد مكلف بالإعلام الألي:

هو المشرف على عتاد الإعلام الإلي ووضع البرامج لتسهيل التواصل بين مختلف عمليات المؤسسة ، كما يقوم ببعض البرامج الكونية لعمال المؤسسة فيما يخص التعامل مع برانامج الإعلام الألي.

2-مديرية الإنتاج:

تعتمد مديرية الإنتاج في أداء نشاطها على مكتب الأوامر، والذي يقوم بتحديد طرق وكيفية و حجم الإنتاج وفق المخططات الموضوعة و تشمل على أربعة ورشات هي: ورشة المياه الثمرية، المصبرات ، الحلوى و التترابالك.

3-مديرية التجارة: وهي الرابط بين المؤسسة و محيطها الخارجي كما تعتبر المسؤولة عن الأنشطة التسويقية كدراسات السوق و الأنشطة الترويجية، وتتكون من مصلحتين:

3-1- مصلحةالبيع: تقوم بإعداد برامج البيع و تنفيذها، من خلال العقود المبرمة مع زبائنها المختلفين،

3-2- مصلحة تسيير المخزونات: تقوم هذه المصلحة بإستلام المشتريات من مواد أولية، أغلفة وقطع الغيار كما نقوم بتتبع حركة المخزونات من المنتجات نصف المصنعة و التامة الصنع و القيام بعملية الجرد.

4-**مديرية الإمداد:** تهتم بعملية الشراء و التعامل مع الموردين الخارجيين و إعداد برامج الشراء و إبرام العقود و فتح المناقصات، كما تهتم بتوفير وسائل التقل التي تحتاجها المؤسسة لتوزيع بعض منتجاتها، وتنقسم هذه المديرية إلى المصالح التالية:

4-1- مصلحة التموين: وهي مسؤولة عن التعامل مع الموردين و إمداد المؤسسة بما تحتاجه من مواد ووسائل وفق عدة معايير تمليها الإدارة العامة و بالتنسيق مع إدارة الإنتاج.

4-2- مصلحة الأغلفة: نتيجة لتنوع منتجات المؤسسة و طبيعتها كان عليها إنشاء مصلحة خاصة للأغلفة تحدد التصاميم وطبيعة الإستعمال وذلك لدورها في عملية التسويق، وتنقسم إلى نوعين هي: الأغلفة المسترجعة، و الأغلفة الغير قابلة للإسترجاع؛

4-3-مصلحة النقل: تهتم هذه المصلحة بجميع وسائل النقل المتوفرة من شاحنات ،سيارات ورافعات كما تقوم بتحديد برامج النقل بالتنسيق مع مصلحة البيع.

5-**مديرية الصيانة:** تتمثل مهمتها في ضمان السير العادي لوسائل الإنتاج و إصلاح التعطيلات حيث تشمل 52 عاملا معظمهم أعوان تقنيون موزعون على ورشتين ، ورشة ميكانيكية وورشة كهربائية،كما تتشكل من مصلحتين ، مصلحة التدخل و مصلحة الوقاية.

6-**مديرية المحاسبة والمالية :** تهتم هذه المديرية بجميع ما يتعلق بتحرير الكشوفات المالية ومتابعة التسجيلات اليومية الخاصة بنشاط المؤسسة, وتتكون من مصلحتين وفرع وهي:

6-1- مصلحة المحاسبة العامة: يتولاها محاسب يقوم بالوظائف التالية:

- تسجيل في دفتر اليومية؛
- تحرير الفواتير وتسديدها؛
- إعداد الميزانية؛
- حساب التكاليف الاجمالية.

6-2- مصلحة المالية : تهتم بالمعاملات مع البنوك وتسديد بعض المصاريف الفورية كالهاتف ، الكهرباء، تسبيقات على الأجور..

6-3- فرع الخزينة: يتولى هذا الفرع عون إداري يهتم بحساب حالة الصندوق و إعداد التقارير الخاصة بسيولة المؤسسة.

7-مديرية الجودة: تتكون مديرية الجودة من مصلحتين تعملان تحت مسؤولية مديريها هي:

7-1- مصلحة المخبر: تعمل على التأكد من مدى مطابقة المواد المنتجة مع المعايير الأصلية بهدف ضمان الجودة؛

7-2- مصلحة مراقبة الجودة: و التي تهتم بمراقبة المواد الأولية و المنتجات النهائية وجميع مراحل عملية الإنتاج لتجنب العيوب الممكن حدوثها.

8-مديرية الأمن الداخلي: مهمتها حماية المؤسسة داخليا، بالحرص على أمن و سلامة أملاكها و موظفيها من جميع الأخطار كالسرقة و الحرائق، كما تقوم بتنظيم عمليات الدخول و الخروج للأشخاص و السلع.

9-مديرية الموارد البشرية و الوسائل العامة: تتكون هذه المديرية من مصلحتين هما:

9-1- مصلحةالإدارة: تتكون مصلحة الإدارة من ثلاث فروع هي:

-**فرع تسيير المستخدمين:** يتكون هذا الفرع من رئيس فرع و عون إداري تتلخص مهامه في:

- متابعة حركة العمال؛
- تنفيذ القرارات و العقوبات.

-فرع الخدمات الإجتماعية: تتمثل مهامه في متابعة مجموع الخدمات الإجتماعية التي يستفيد منها العمال كالتعويضات ، السكنات.....

9-2- مصلحة الوسائل العامة: يتمثل دور هذه المصلحة في تسيير أملاك المؤسسة من مختلف العقارات من أراضي و بنايات و هياكل و الإعتناء بالمساحات الخضراء وحضيرة وسائل النقل.

ويمكن تلخيص هذه المديريات و الوظائف من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة في الشكل التالي:

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة

تتمثل الأهداف العامة للمؤسسة في النقاط التالية:

- إستغلال الثروات الطبيعية للمنطقة المتواجدة فيها المؤسسة، خاصة فاكهة المشمش؛
- توفير منتجات طبيعية ، والسعي للوصول إلى الريادة في السوق؛
- تكثيف عملية التوزيع عبر كافة أنحاء الوطن، وتوفير عدد أكبر من نقاط البيع؛
- تقديم منتجات ذات جودة عالية وموافقة للمقاييس العالمية.

المبحث الثاني: مراجعة نظام الرقابة الداخلية لتحسين أعمال نهاية الدورة

للمراجع الخارجي دور هام في أعمال نهاية الدورة وذلك من خلال مراجعة البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد مصداقية المعلومات المحاسبية للتحسين من أعمال السنوات القادمة.

المطلب الأول: عمليات الجرد والتسوية في مؤسسة نقاوس للمصبرات

في نهاية كل سنة مالية تقوم مؤسسة نقاوس للمصبرات بالاعتماد على محافظ الحسابات بالقيام بفحص وجرد حساباتها، حيث تعتمد المؤسسة على نظام الجرد السنوي.

أولا: جرد وتسوية التثبيتات

في نهاية السنة المالية تقوم المؤسسة بتقييم استثماراتها وذلك من خلال القيام بعملية الجرد المفصل لكل ما تمتلكه من معدات وأدوات ومباني .... وذلك للتأكد من وجودها الفعلي.

ثانيا:جرد وتسوية المخزونات :

إن عملية الجرد للمخزون ضرورية في المؤسسة حيث تعطي لنا صورة حقيقية عن المخزون حيث تبين لنا التطابق مع ما هو مسجل بما هو موجود حقيقة .

وعملية الجرد المخزونات في مؤسسة نقاوس للمصبرات تتم مرة واحدة على الأقل في السنة وذلك خلال نهاية السنة المالية من أجل التأكد من الوجود الفعلي للمخزونات عن طريق المراحل التالية:

- التحضير لعملية الجرد
- إشعار كل المعنيين وخاصة أمين المخزن؛
- تشكيل لجنة تابعة للمؤسسة للقيام بعملية الجرد؛
- تعيين مجموعات للقيام بعملية الجرد وهناك ثلاث مجموعات" A "و"B"و" C "وكل مجموعة تتكون من أربعة أشخاص على الأقل؛

- يقوم «A» بحساب الكميات الموجودة في المخازن وإثبات صحة وجود السلع في المخازن مع تطابقها ؛
- كما يقوم «B» بنفس عملية الجرد للمخزونات؛
- أما المجموعة الثالثة فتقوم بالمقارنة بين الفرقتينA و B .
- وعند التأكد من صحة المجموعتين عن طريق المجموعة الثالثة يقوم بتسجيلها في دفتر الجرد؛
- وبعدها يتم المقارنة بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي.

ويمكن تلخيص ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم:(05) جرد المخزونات

الفريق A	الفريق B	الفريق C
- الرمز	- الرمز	- الرمز
- اسم المنتج	- اسم المنتج	- اسم المنتج
- الوحدة	- الوحدة	- الوحدة
- العدد	- العدد	- العدد
- الوزن	- الوزن	- الوزن
- عدد الموظفين	- عدد الموظفين	- عدد الموظفين
- تاريخ الجرد	- تاريخ الجرد	- تاريخ الجرد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من المؤسسة الملحق رقم (03)

ثالثا: تصحيح الأخطاء المحاسبية:

هناك عدة أسباب لوجود المحاسبية داخل المؤسسة مثل السهو، الجهل بالمبادئ المحاسبية، تغطية العجز، وكذلك الرغبة في الاختلاس وهنا يستخدم المحاسب طريقة المتم بالصفر أو عكس القيد.

رابعا: تسوية الإهتلاكات:

يتعلق الإهتلاك بالإثبات المحاسبي لنقص قيمة الاستثمارات بفعل الزمن أو الاستخدام، والطريقة التي ستخدمها مؤسسة نقاوس للمصبرات هي طريقة الإهتلاك الثابت .

– بالنسبة للأراضي والمباني فإنها تعالج كل على حدى حتى ولو تم إقتناءها معا ، فالبنايات هي أصل قابل للإهتلاك بينما الأراضي هي أصل غير قابل للإهتلاك.

ولا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيتات معنوية 20 سنة ، وفي حالة حصول إهتلاك في مدة أطول أو عدم حولها إطلاقا ، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوف المالية .

مثلا: في 2009/01/01 اشترت مؤسسة نقاوس للمصبرات معدات بـ 650 000 دج، مدة الإهتلاك:5 سنوات

مبلغ الشراء: 650 000دج

العمر الإنتاجي: 5 سنوات

معدل الإهتلاك :100 % ÷ 5 = 20 %

قسط الإهتلاك السنوي: 650 000 ÷ 5 = 130 000دج

الجدول رقم(06): جدول الإهتلاك الثابت

السنة	قيمة الأصل	قسط الإهتلاك السنوي	مجموع الإهتلاك	VNC
2009	650 000	130 000	130 000	520 000
2010	650 000	130 000	260 000	390 000
2011	650 000	130 000	290 000	360 000
2012	650 000	130 000	520 000	130 000
2013	650 000	130 000	630 000	0

المصدر:من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة

التسجيل المحاسبي لقسط الإهتلاك:

يسجلها قسط الإهتلاك في نهاية السنة يجعل الحساب ح/ 6815 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات أصول غير جارية مدينا حساب وح/ 2815 إهتلاكات معدات صناعية دائنا.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

2010/12/31

ح/6815		ح/مخصصات الإهتلاكات والمؤونات أصول غير جارية	130000	
	ح/2815	ح/ اهتلاكات معدات صناعية		130000
		قسط الاهتلاك لسنة 2010		

خامسا: جرد وتسوية حسابات البنك:

يقوم بنك البدر بإرسال كضف حساب المؤسسة نقاوس مصبرات في نهاية كل شهر وذلك بإعداد حالة المقاربة لحساب البنك من خلال المقارنة بين العمليات المسجلة لديها في حساب البنك والعمليات المسجلة في حساب المؤسسة لدى البنك ويتم إجراء قيود التسوية وتسجيل العمليات التي سجلها البنك ولم تسجلها المؤسسة والعكس. ويتم من خلال جدول المقاربة البنكية حيث أن هناك أسباب عديدة لعدم تطابق رصيد حساب المؤسسة لدى البنك مع رصيد حساب البنك لدى المؤسسة لعدة أسباب نذكر منها:

- إيداع الزبائن مبالغ للبنك دون علم المؤسسة.
- تقديم المؤسسة شيكات لدائنها وتسجيلها ولا يقوموا بتحصيلها.

حيث يجب إنجاز حال التقرب من خلال:

- التسجيل ضمن حساب البنك لدى المؤسسة العمليات المسجلة لدى البنك والغير مسجلة لدى المؤسسة والواردة ضمن الكشوف بالإضافة إلى الرصيد وتصريح العمليات للحصول على رصيد صحيح ونفس الشئ بالنسبة لحساب المؤسسة لدى البنك وأما في حالة تسجيل البنك لمصاريف في حساب المؤسسة لديه دون إشعارها ولجعل الرصيدين متقاربين لابد من جدول المقاربة البنكية.

الكشوف المالية :

تم الحصول من المؤسسة على بعض الوثائق الخاصة بالكشوف المالية والهدف منها هو:

1-جدول التدفقات النقدية:

من خلال الوثائق المقدمة لنا من قبل المؤسسة نجد بأن الهدف من جدول تدفقات الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الاموال وكذلك معلومات بشأن إستخدام السيولة لمالية .

2-ملحق الكشوف المالية:

تعتمد مؤسسة نقاوس للمصبرات على ملحق الكشوف المالية لفهم أفضل للميزانية وجدول حسابات النتائج كلما إقتضت الحاجة لذلك ، غياب وثائق تبريرية لذلك.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال المراجع الخارجي

بعد القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة التي ستتخذ أساس للحكم على مدى صحة الأداء من ناحية ، وعلي النتائج الختامية التي تظهرها قوائم النشاط المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات .

إذا كانت الرقابة الداخلية قوية فإن برنامج المراقبة يتقلص والمراجع يكتفي بما يلي:

- التحقق من عمليات نهاية السنة ؛
- التأكد من صحة الأرصدة ؛

وبالتالي فإن المراجع الخارجي يقوم بإعطاء التوصيات التالية :

- تدوين مجموع الإستثمارات ؛
- حفظ ملف الأصول الثابتة ؛
- حفظ سجلات الاستثمارات؛
- تسيير الاستثمارات وحساب الانخفاضات عبر تطبيق حاسوبي؛
- التقارب المادي المحاسبي بالنسبة لمجموع الممتلكات.

المطلب الثالث :الميزانية الختامية

الجدول رقم(07): أصول ميزانية السنة المالية المقفلة :2010/12/31

الأصول	الإجمالية (N)	اهتلاك رصيد (N)	(N) الصافي	(N-1) الصافي
أصول غير جارية				
تثبيتات معنوية	9098478,55	1819695,71	7 278782,84	
تثبيتات عينية	3313299254 ,66	1375320312,98	1943978941 ,68	2009433 601,3
أراضي	766 600 000		766 600 000	766 6000000
مباني	1146392474,84	596085912 ,37	550306 562,47	1689 605 658,37
التثبيتات العينية الأخرى	1406306779,82	7 79234400,61	627072379,21	2023 159 889,43
التثبيتات الجارية	13653074		13653074	13653074
إنجازها	240600		240600	240600
التثبيتات المالية الأخرى	47660135,93		47660135,93	47660135,93
الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة				
مجموع الأصول غير جارية	3389951543,14	1377140 008 ,69	2012811534,45	21483 83 283,53

الأصول الجارية				
المخزون من البضائع	53 1469 141,6	44159 129,14	487 310012,46	504555 168,46
الزبائن	825 643 502,6	181610 838,17	644 032 664,43	831896832,28
مدينون آخرون	974 860 717,09		974860717,09	7 13 9723551,65
الضرائب	26 521 797,58		26 5217 97, 58	251 74 699,91
الخزينة	74 564 927,14		74 5649 27,17	74891 128 82
مجموع الأصول الجارية	2433060086,04	225 769 967,31	2207 290 118,73	2150 490 181,12
المجموع العام للأصول	5823 011629 ,18	1602 909 976	4220101 653,18	4298 8734464,65

المصدر : إعداد الطالبة على الوثائق المقدمة من المؤسسة من خلال الملحق رقم(01)

الجدول رقم (08): خصوم ميزانية السنة المالية المقفلة 2010/12/31

الخصوم	N	N-1
روس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر	1790 030 000	17900 30000
إحتياطات	11 858 9728,43	118589728,43
فرق إعادة التقييم		
النتيجة الصافية	-22 783 082,88	-113423744,92
الترحيل من جديد	-180 213 937,37	-66790 192,45
المجموع (1)	1705622708,18	1728405 791,06
الخصوم غير الجارية	1705 622 708,18	
إقتراضات أخرى وديون مماثلة	1088 188 273,18	1088 188 273,18
المؤونات		
مجموع الخصوم الغير الجارية (2)	1088 188 273,18	1088 188 273,18
الخصوم الجارية		
موردون وحسابات ملحقة	172 911 214,36	312 315 942,02
ضرائب	17497 895,86	19302 801,32
ديون أخرى	951 183n644, 57	6401 181 507,27
خزينة سالبة	2846 97, 917,82	510 479 400,41
مجموع الخصوم الجارية	1426290671,18	1482 279 400,41
المجموع الكلي للخصوم	4220101 653,18	42 98 873 464,65

المصدر: إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من المؤسسة الملحق رقم(02)

من خلال الميزانية الختامية يمكننا تحليل النتائج :

1- بالنسبة للأصول:

- بالنسبة للتثبيتات المعنوية: قامة المؤسسة خلال هذه السنة بإقتناء تثبيتات معنوية بقيمة 5.55 847 909دج وطبقت عليها إهتلاك بقيمة 59.71 969 181دج وقدرت القيمة المحاسبية الصافية ب872.84 727دج

- الأراضي: لم تقم المؤسسة بإعادة تقييم قيمة الأراضي لذلك بقية قيمتها ثابتة والمحددة ب: 776 660 000.0دج.

- التثبيتات العينية الأخرى: نلاحظ أن قيمتها قد إنخفض نتيجة التنازل عن الإهتلاك والتنازل عن بعض التثبيتات.

- التثبيتات الجاري إنجازها: لم يطرأ عليها أي تغيير.

- التثبيتات المالية الاخرى: لم يطرأ عليها اي تغيير.

2- بالنسبة للمخزونات :

2-1- كأن هناك فرق في المخزون لسنة 2009 و2010.

إن هذا الفحص للمخزونات هدفه:

أ- فحص الفواتير .

ب-تقريب الجرد المادي من الجرد المحاسبي في 2010/12/31 .

المطلب الرابع: التقرير النهائي لعملية المراجعة

بعد إنتهاء المراجع الخارجي من فحص نظام الرقابة الداخلية والتنبيه إلى الأخطاء وكذلك تحديد نقاط القوة والضعف يقوم بإعداد تقريره كما يلي:

تقرير محافظ الحسابات لمؤسسة نقاوس مصبرات في 2009/12/31

رئيس الجمعية العامة العادية لمجمع مؤسسة نقاوس مصبرات

الموضوع: تقرير محافظ الحسابات 2009

سيدي الرئيس

تطبيقا للمهمة الموكلة إلي يشرفني ان اجعلكم طرفا في تقرير محافظ الحسابات حول الوضعية المالية لمؤسسة نقاوس مصبرات فيما يخص 31 ديسمبر 2009 والتي سيتم وضعها للموافقة في اطار التجمع السنوي.

التقرير الحالي يحتوي على 4 أجزاء .

- الجزء الأول بعنوان "التقرير العام "حول الحسابات المجمعة الموقفة الى غاية 31ديسمبر 2009؛
- الجزء الثاني تحت عنوان تقرير خاص يعالج مراقبات خاصة؛
- الجزء الثالث والرابع من التقرير موجه الى التعليقات الرئيسية حول حسابات التخطيط والتسيير.

لحالات المالية التي اوقفت من طرف هيئتكم المحاسبية مرفوقة.

سأبقى تحت تصرفكم لكل المعلومات التي سترغبون الاطلاع عليها حول محتوى التقرير كما اقدم تشكراتي الى مديرية وطاقم المؤسسة للروح التعاونية التي لقيت خلال فترة تدخلي.

تقبلوا مني سيدي الرئيس أخلص التحيات.

التقرير العام

سيدي الرئيس ، السادة أعضاء المجلس العام

تطبيقا للمهمة الموكلة الي من طرف مجلسكم أقدم لكم تقريري حول مراقبة الحسابات لمؤسسة نقاوس مصبرات للدورة المقفلة31ديسمبر 2008 والمتمثلة في :

- مراقبة الحسابات السنوية للمؤسسة؛
- مراقبة المعلومات الخاصة ؛
- الرأي حول الحسابات السنوية؛
- مراقبات ومعلومات خاصة.

لقد قمت بالفحص حسب المعايير المهنية المعمول بها وعند تشخيصنا لنظام الرقابة الداخلية وجدنا بعض نقاط القوة و نقاط الضعف وبالتالي نوصي ب:

- تدوين مجموع الحسابات؛
- حفظ ملف الأصول الثابتة؛
- حفظ سجل الإستثمارات؛
- تسيير الإستثمارات وحساب الإنخفاضات؛
- التقارب المادي المحاسبي بالنسبة لمجموع الممتلكات.

بإستثناء ما سبق أصرح بأن الحسابات السنوية هي منظمة وصريحة وتعطي صورة وفية لنتيجة العمليات حول ممارسات 2009 وأيضا الوضعية المالية لممتلكات المؤسسة في نهاية السنة.

ومن خلال تقرير المراجع الخارجي نجد أن الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي لتحسين أعمال نهاية الدورة هو إعطاء توصيات و ملاحظات تمكن المؤسسة في نهاية السنوات القدمة من تحسين أعمالها حتى تستمر المؤسسة في نشاطها.

خلاصة الفصل :

حاولنا من خلال هذا الفصل سرد ما توصلنا إليه في الجانب النظري إتجاه الجانب التطبيقي فكانت دراستنا حول تحديد الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية للتحسين من الأعمال التي تقوم بها المؤسسة في نهاية الدورة

حيث تم إجراء دراسة ميدانية في مؤسسة نقاوس للمصبرات بهدف الحصول على وثائق تبين جميع العمليات التي يقوم بها محافظ الحسابات من أجل التحسين حيث توصلنا إلى أن المراجع الخارجي يقوم بمراجعة عمليات الجرد والتسوية كما يقوم بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات فحصا إنتقاديا منظم للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتبويبها للتأكد من خلوها من الإنحرافات والأخطاء كدلالة على وضعية المؤسسة في نهاية الفترة وإذا حدث ووجدة بعض الأخطاء أو التحريفات يضعها في تقريره النهائي على شكل ملاحظات وتوصيات في شكل نقاط للتحسين فيها في نهاية الدورة والتحسين فيها في السنوات القادمة.

الخاتمة

خاتمة

من خلال تناولنا لموضوع دور المراجعة الخارجية في تحسين أعمال نهاية الدورة فلقد كانت هذه الدراسات محاولة لمعرفة دقيقة للمراجعة الخارجية وإبراز الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في إضفاء المصداقية على شفافية وسلامة الحسابات حيث يتمثل دور المراجع الخارجي في القيام بتحسين أعمال نهاية الدورة من خلال الميزانية وجدول حسابات النتائج وكل الجداول الملحقة الأخرى وفي الأخير إبداء رأيه حول مصداقية المعلومات والنتائج المتوصل إليها في شكل تقرير نهائي .

أما ما يخص الدراسة الميدانية فقد توجهنا إلى مؤسسة نقاوس للمصبرات للحصول على الوثائق والكشوف المالية التي يقوم بها المحاسب في نهاية الدورة والحصول على توضيحات وتوجيهات فيما يخص تحسين أعمال نهاية الدورة من خلال التقرير المقدم لنا.

وقد حاولنا من خلال موضوعنا معالجة إشكالية البحث والمتمثلة في ما هو دور المراجعة الخارجية في تحسين أعمال نهاية الدورة؟ من خلال الفصول الثلاثة بإستخدام المنهج والأدوات المشار إليها في المقدمة إنطلاقا من الفرضيات ،وبهذا تتوزع هذه الخاتمة إلى نتائج البحث وإختبار الفرضيات والتوصيات والإقتراحات.

نتائج إختبار الفرضيات:

بعد عرضنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع ، توصلنا إلى نتائج تتعلق بالفرضيات الموضوعة في بداية البحث نلخص اهمها في :

- الفرضية الأولى :تساهم المراجعة الخارجية في تحسين أعمال نهاية الدورة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية بحصر نقاط القوة والضعف وإعطاء ملاحظات وتوصيات للتحسين فيها.
- الفرضية الثانية: حول مساهمة المراجعة الخارجية في تحقيق أهداف المؤسسة، فالمراجعة تعمل على إظهار نقاط القوة والضعف وتقديم التوصيات للإدارة العليا، على شكل تحسينات ومقترحات يتضمنها التقرير النهائي .
- الفرضية الثالثة: حول إعطاء المراجعة الخارجية نصائح لمتخذي القرارات بالمؤسسة، لإتخاذ إجراءات تصحيحية كنتيجة لتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف التحسين من أعمال نهاية الدورة.

النتائج المتوصل إليها:

من خلال تحليل دراستنا توصلنا إلى جملة من النتائج هي :

– تعمل المراجعة الخارجية على منع وتقليل الأخطاء وهذا مايزيد الحاجة إليها ،كما تسعى أيضا إلى الحد من الإسراف الشيء الذي يزيد من أرباح المؤسسة والحفاظ عليها.

خاتمة

– أن الأعتماد على نظام الرقابة الداخلية له دور كبير في عملية مراجعة الحسابات لأنها توفر درجة من التأكد على صحة وإكتمال البيانات المحاسبية والتي تأخذ كاساس للحكم على مدى فعالية النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية.

– الإعتماد على الجرد في نهاية السنة له أثر كبير في تحسين العمليات وإعداد تقرير نظيف.

التوصيات:

- ضرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية لأنها مجموعة ضمانات للتحكم في المؤسسة حيث يتسنى للمراجع الخارجي فحص الحسابات.
- عدم إهمال محافظ الحسابات لفحص نظام الرقابة الداخلية لأن عملية فحص هذا النظام تعتبر اللبنة الاساسية في عمل محافظ الحسابات.
- ضرورة التواصل مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير والشروحات الجديدة التي تصدر عن معايير المحاسبة الدولية ، وتكييف النظام المحاسبي بها.

افاق الدراسة:

إن موضوع دراستنا الخاص بدور المراجعة الخارجية في تحسين أعمال نهاية الدورة يبقا مفتوح للدراسات أخرى يمكن أن تساهم في إثرائه، وبذلك يمكن أن نقترح بعض الدراسات:

- المراجع الخارجي ودوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- دور المراجعة الخارجية في تحسين القوائم المالية.

قائمة المراجع

أولا: بالغة العربية

❖ **الكتب:**

1 -أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد الحديث (المشاكل والمسؤوليات-الأدوات والخدمات)**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

2 -أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع 2000.

3 -أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

4 -التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية – بن عكنون – الجزائر 2008.

5 -جودي محمد رمزي، "**إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، أبحاث اقتصادية وإدارية، ع 6، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2009.

6 -حسام الدين مصطفى الخداش، واخرون، **أصول المحاسبة المالية** . دار المسير للنشر والتوزيع، عمان، 1998.

7 -حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة – الإطار النظري والإجراءات العملية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن،2009.

8 -خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2006.

9 -خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية** ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999.

10 -خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة** الاتحاد، عمان، الأردن ،1980.

11 -رأفة سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، ط1، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

12 -رميدي عبد الوهاب، سماي علي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، ط1، غير منشورة، 2011.

13 -شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IFRS / IAS**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر.2009.

14 طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة** ، ج 01، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكيةوالعربية، الدار الجامعية مصر ،2007.

15 عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي** ، بدون نشر، الجزائر، 2011.

16 عبد الرحمان عطية،" **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي** "، دار النشر جيطلي، الجزائر2009.

17 علاوي لخضر، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد scf**، pages bleues internationale،2014.

18 غسان الفلاح الطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2006.

19 محمد امين ما زون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010.

20 محمد بوتين 'المراجعة **ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

21 مصطفى يوسف كافي، وآخرون، " **مبادئ المحاسبة المالية، الأصول العلمية والعملية**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

23-مؤيد راضي خنفر، واخرون، " **تحليل القوائم المالية" مدخل نظري وتطبيقي**، دار المسيرة للنشر،الاردن، الطبعة الثالث،2011.

24 هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية** . الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، ،2011.

❖ مذكرات ورسائل جامعية:

25 أحمد محمد مخلوق،" **المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية** "، رسالة ماجستير، علوم التسيير، جامعة الجزائر ،2006 /2007.

26 بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة** ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر،2010-2011.

27 توفيق رزمان، **فعالية استعمال المحاسبة البنكية في التدقيق و الرقابة**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك وتأمينات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة،2005 ،2006.

28 دليمي عمر، **أثرالمراجعة الخارجية على مصداقية بالمعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الم اجستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، باتنة، الجزائر،2009/2008.

29 رفيق يوسفي،" **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق** ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تبسة، الجزائر 2010-2011.

30 شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية وعلوم التسيير، بومرداس، الجزائر، 2008-2009.

31 شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر،2011

32 شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصاديةوالتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر،2008-2009.

33 عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة،**التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية**،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادةالماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصاديةوالتجاريةوعلوم التسيير،الجزائر، 2010/2009.

34 عثماني سليمان، **المراجعة الخارجية ومدى فعاليتها في حوكمة الشركات الاقتصادية** مذكرة مقدمة كجزء من متطلباتنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وحوكمة المؤسسات، جامعة محمد خيضر،بسكرة، الجزائر،2013-2014.

35 عزوز ميلود،**دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، الجزائر،2006-2007.

36 لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي** ، رسالة ماجيستر،كلية العلومالاقتصادية والتجاريةوعلوم التسيير،جامعة قسنطينة، الجزائر،2012/2011.

❖ **الملتقيات والمؤتمرات:**

37 توفيق جوادي، واخرون،" **المؤتمر العلمي الدولي حول إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية** "،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 29 -30 نوفمبر2011.

38 ربيع بوصبيع العايش، وآخرون، **الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر** ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-2013/05/06.

39 زكية محلوس، سعادة وردة، **الملتقى الوطني حول: " واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر** "، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-2013/05/06.

40 عبد العالي محمدي، **المتلقي الوطني حول: حكومة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي الإداري، عنوان المداخلة: دور محافظ الحسابات في تفعيل آلياتحكومة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، جامعة الجزائر، يوم 06-07 ماي 2012.

41 محمد كويسي، واخرون، **الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 05-2013/05/06.

42 مليكة زغيب، سوسن زيرق، الملتقى الوطني حول: "**حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، عنوان** المداخلة "**دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحكومة في الجزائر** " كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة بسكرة، الجزائر 06-2012/05/07.

❖ **المجلات العلمية:**

43 - شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ع 12 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2012.

44 كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/ IFRS)**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا – العدد السادس، جامعة الشلف الجزائر.

❖ **المنشورات:**

45 **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية** ، المؤرخة في 25 مارس 2009، المتضمنةلمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007، العدد 19.

46 **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** العدد 32، الموافق لـــ 01 ماي 1999.

47 **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، ع42، القانون 01/10 المؤرخ في 2010/05/29.

48 **الجريدة الرسمية**، المرسوم التنفيذي رقم 08-156المؤرخ 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجزائر، عدد 27.

49 **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** المادة 3 من قانون رقم 07: 11 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

❖ **موقع الانترنيت:**

51-http.//www.ISACA.ORG/STANDARD/STAND2-HTM,copiright c200 ISACA,Information System Audit and control association.

الملاحق

ملحق رقم01

أصول ميزانية السنة المالية المقفلة2010/12/31

N'GAOUS CONSERVES
RC N°:98 B 222059
N° IF:099805022205986

3. Mai 201
Page
BELAZI

ACTIF DU BILAN

Periode :01/01/10..31/12/10

Désignation	Brut(N)	Amort-Prov(N)	Net(N)	Net(N-1)
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles	9 098 478,55	1 819 695,71	7 278 782,84	
Immobilisations corporelles	3 319 299 254,66	1 375 320 312,98	1 943 978 941,68	2 009 433 601,3
Terrains	766 600 000		766 600 000	766 600 000
Batiments	1 146 392 474,84	596 085 912,37	550 306 562,47	1 689 605 658,37
Autres immobilisations corporelles	1 406 306 779,82	779 234 400,61	627 072 379,21	2 023 159 889,43
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours	13 653 074		13 653 074	96 498 126,23
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence-entreprise assciées				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	240 600		240 600	135 600
Impôts différés actif	47 660 135,93		47 660 135,93	42 315 956
TOTAL ACTIF NON COURANT	3 389 951 543,14	1 377 140 008,69	2 012 811 534,45	2 148 383 283,53
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours	531 469 141,6	44 159 129,14	487 310 012,46	504 555 168,46
Créances et emplois assimilés				
Clients	825 643 502,6	181 610 838,17	644 032 664,43	831 896 832,28
Autres débiteurs	974 860 717,09		974 860 717,09	713 972 351,65
Impôts	26 521 797,58		26 521 797,58	25 174 699,91
Autres actifs courants				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	74 564 927,17		74 564 927,17	74 891 128,82
TOTAL ACTIF COURANT	2 433 060 086,04	225 769 967,31	2 207 290 118,73	2 150 490 181,12
TOTAL GENERAL ACTIF	5 823 011 629,18	1 602 909 976	4 220 101 653,18	4 298 873 464,65

ملحق رقم02 خصوم ميزانية السنة المالية المقفلة2010/12/31

N'GAOUS CONSERVES
RC N°:98 B 222059
N° IF:099805022205986

PASSIF DU BILAN

Periode :01/01/10..31/12/10

Désignation	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	1 790 030 000	1 790 030 000
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)	118 589 728,43	118 589 728,43
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net (Résultat part du groupe)	-22 783 082,88	-113 423 744,92
Autres capitaux propres-Report à nouveau	-180 213 937,37	-66 790 192,45
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	**1 705 622 708,18**	**1 728 405 791,06**
PASSIFS NON COURANTS	**1 705 622 708,18**	
Emprunts et dettes financières	1 088 188 273,18	1 088 188 273,18
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**1 088 188 273,18**	**1 088 188 273,18**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	172 911 214,36	312 315 942,02
Impôts	17 497 895,86	19 302 801,32
Autres dettes	951 183 644,57	640 181 507,27
Trésorerie Passif	284 697 917,03	510 479 149,8
TOTAL PASSIFS COURANTS III	**1 426 290 671,82**	**1 482 279 400,41**
TOTAL GENERAL PASSIF	**4 220 101 653,18**	**4 298 873 464,65**

ملحق رقم 03

طريقة الجرد

N'Gaous Conserves SPA	N'Gaous Conserves SPA	N'Gaous Conserves SPA
N° 001900	N° 01900	N° 001900
C	B	A
Code :	Code :	Code :
Désignation Produit :	Désignation Produit :	Désignation Produit :
Unite de Compotage :	Unite de Compotage :	Unite de Compotage :
Nombre :	Nombre :	Nombre :
Poids :	Poids :	Poids :
N° personnel Compteur :	N° personnel Compteur :	N° personnel Compteur :
Date d'Inventaire :	Date d'Inventaire :	Date d'Inventaire :

ملحق رقم04

N'GAOUS CONSERVES
RC N°:98 B 222059
N° IF:099805022205986

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

Periode :01/01/10..31/12/10

Désignation	N	N-1
Ventes et produits annexes	1 552 979 133,77	1 515 066 818,98
Variation stocks produits finis et en cours	-91 924 561,97	-97 660 315,8
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	**1 461 054 571,8**	**1 417 406 503,18**
Achats consommés	-790 057 646,17	-892 881 926,57
Services extérieurs et autres consommations	-84 586 745,93	-103 162 688,09
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**-874 644 392,1**	**-996 044 614,66**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**586 410 179,7**	**421 361 888,52**
Charges de personnel	-222 343 791,42	-213 911 988,34
Impôts, taxes et versements assimilés	-23 347 328,43	-22 077 416,23
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**340 719 059,85**	**185 372 483,95**
Autres produits opérationnels	23 057 191,61	116 087 285,15
Autres charges opérationnalles	-34 910 555,64	-107 983 713,54
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-384 853 187,15	-263 801 199,22
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	65 778 769,8	
V-RESULTAT OPERATIONNEL	**9 791 278,47**	**-70 325 143,66**
Produits financiers	2 402 068,21	287 537,89
Charges financières	-40 320 609,49	-69 991 708,15
VI-RESULTAT FINANCIER	**-37 918 541,28**	**-69 704 170,26**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	**-28 127 262,81**	**-140 029 313,92**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	5 344 179,93	26 605 569
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**1 552 292 601,42**	**1 533 781 326,22**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-1 575 075 684,3**	**-1 647 205 071,14**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-22 783 082,88**	**-113 423 744,92**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**-22 783 082,88**	**-113 423 744,92**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

ملحق رقم 05

N'GAOUS CONSERVES
RC N°:98 B 222059
N° IF:099805022205986

3. Mai 201
Page
BELAZI

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

Periode :01/01/10..31/12/10

Désignation	N	N-1
Encaissements reçus des clients	1 858 344 037,44	1 690 650 100,68
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	-1 231 041 875,52	-1 140 572 922,53
Intérêts et autres frais financiers payés	-17 579 115,16	-3 615 488,52
Impôts sur les résultats payés	-172 943,28	-101 504 992,1
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	609 550 103,48	444 956 697,53
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires	3 750 036,73	32 030 831,41
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	**613 300 140,21**	**476 987 528,94**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	-71 464 202,48	-166 720 316,72
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	3 010 380	44 140,15
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		
Intérêts encaissés sur placements financiers		
Dividendes et qoute-part de résultats reçus		
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	**-68 453 822,48**	**-166 676 176,57**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		
Encaissements provenant d'emprunts	6 728 847,42	166 120 961,99
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	-326 120 134,03	-904 565 148,33
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	**-319 391 286,61**	**-738 444 186,34**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	**225 455 031,12**	**-428 132 833,97**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période	-435 588 020,98	-7 615 187,01
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période	-210 132 989,86	-435 588 020,98
Variation de la trésorerie de la période	**225 455 031,12**	**-427 972 833,97**
Rapprochement avec le résultat comptable		

ملحق رقم 06

N'GAOUS CONSERVES
RC N°:98 B 222059
N° IF:099805022205986

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

Periode :01/01/10..31/12/10

Désignation	N	N-1
Encaissements reçus des clients	1 858 344 037,44	1 690 650 100,68
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	-1 231 041 875,52	-1 140 572 922,53
Intérêts et autres frais financiers payés	-17 579 115,16	-3 615 488,52
Impôts sur les résultats payés	-172 943,28	-101 504 992,1
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	609 550 103,48	444 956 697,53
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires	3 750 036,73	32 030 831,41
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	**613 300 140,21**	**476 987 528,94**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	-71 464 202,48	-166 720 316,72
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	3 010 380	44 140,15
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		
Intérêts encaissés sur placements financiers		
Dividendes et qoute-part de résultats reçus		
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	**-68 453 822,48**	**-166 676 176,57**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		
Encaissements provenant d'emprunts	6 728 847,42	166 120 961,99
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	-326 120 134,03	-904 565 148,33
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	**-319 391 286,61**	**-738 444 186,34**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	**225 455 031,12**	**-428 132 833,97**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période	-435 588 020,98	-7 615 187,01
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période	-210 132 989,86	-435 588 020,98
Variation de la trésorerie de la période	**225 455 031,12**	**-427 972 833,97**
Rapprochement avec le résultat comptable		

ملحق رقم 08

4421999	**T.Personnel, rémunération dues**		**26 052 129,67**	**152 141 824,40**	**151 261 209,22**		**25 171 514,49**
4422100	Fonds des Oeuvres Sociales		1 887 696,18	2 778 630,22	4 685 097,05		3 794 163,01
4422200	Prêt Social (Retenue O.S)		965 292,00	1 475 000,00	1 089 750,00		580 042,00
4422999	**T.Fonds des oeuvres sociales**		**2 852 988,18**	**4 253 630,22**	**5 774 847,05**		**4 374 205,01**
4425100	Avance & Acomptes Sur Salaires	945 000,00		9 331 389,44	9 085 430,00	1 190 959,44	
4425200	Avance Sur Frais de Mission			262 500,00	121 500,00	141 000,00	
4425999	**T.Pers. Avance&acompte accordé**	**945 000,00**		**9 593 889,44**	**9 206 930,00**	**1 331 959,44**	
4427100	Personnel,Opposition S/Salaire			32 440,00	32 440,00		
4427900	Autres Détention P/Cpte Person			339,30	339,30		
4427999	**T.Personnel, oppositions**			**32 779,30**	**32 779,30**		
4429999	**T.Personnel et compte rattaché**		**27 960 117,85**	**166 022 123,36**	**166 275 765,57**		**28 213 760,06**
4431100	Sécurité Sociale - CNAS 9%		6 007 729,44	51 413 385,07	52 446 617,52		7 040 961,89
4431200	Sécurite Sociale - CNAS 25%				3 595 632,39		3 595 632,39
4431999	**T.Sécurité sociale CNAS**		**6 007 729,44**	**51 413 385,07**	**56 042 249,91**		**10 636 594,28**
4432100	Autres Org-Sociaux (Mutuelles)		183 121,51	638 520,94	549 760,28		94 360,85
4432999	**T.organismes sociaux B**		**183 121,51**	**638 520,94**	**549 760,28**		**94 360,85**
4439999	**T.Organis.sociaux&cpt rattaché**		**6 190 850,95**	**52 051 906,01**	**56 592 010,19**		**10 730 955,13**
4442100	IRG Retenu Sur Salaires		2 691 638,19	16 145 260,89	16 196 074,56		2 742 451,86
4442200	IRG Autres Retenue		621 649,53	1 359 426,08	959 998,76		222 222,21
4442300	Timbre Sur Ventes		39 195,00	518 323,14	512 247,14		33 119,00
4442999	**T.Etat,impô.&taxe recouv.tiers**		**3 352 482,72**	**18 023 010,11**	**17 668 320,46**		**2 997 793,07**
4444400	Acomptes IBS	6 382 517,00		4 500,00	4 500,00	6 382 517,00	
4444999	**T.Etat, mpôts sur les résultat**	**6 382 517,00**		**4 500,00**	**4 500,00**	**6 382 517,00**	
4445200	TVA 17% Sur Achats Investisst	59 012,10		5 090 703,27	4 938 890,80	210 824,57	
4445300	TVA 17% Déductible sur Achats	613 489,71		158 853 216,85	158 883 146,03	583 560,53	
4445400	TVA 17% Déductible S/Services			1 225 214,38		1 225 214,38	
4445600	Précompte TVA						
4445700	TVA Collectée Sur Ventes		8 773 068,24	275 553 735,62	271 465 621,78		4 684 954,40
4445800	TVA à Décaisser Sur Ventes		6 642 514,00	110 497 145,04	112 892 227,37		9 037 596,33
4445900	TVA A Regulariser				364 358,42		364 358,42
4445999	**T.Etat, taxe chiffre d'affaire**		**14 743 080,43**	**551 220 015,16**	**548 544 244,40**		**12 067 309,67**
4447100	TAP		1 984 485,41	22 404 884,71	22 066 839,84		1 646 440,54
4447200	Taxes Foncieres		1 522 937,50	586 437,50	468 250,00		1 404 750,00
4447600	Taxes Apprentis & Formation		379 796,17	20 000,00			359 796,17
4447900	Autres Impots & Taxes	18 119 681,10				18 119 681,10	
4447999	**T.Aut.impôt taxe & vers.assimi**	**14 232 462,02**		**23 011 322,21**	**22 535 089,84**	**14 708 694,39**	
4449999	**Etat,Coll.Pub.Org.Int.Cpt rat.**	**2 519 415,87**		**592 258 847,48**	**588 752 154,70**	**6 026 108,65**	
4451100	Dettes Envers Les Sociétés App		584 650 527,02		299 999 473,50		884 650 000,52
4451999	**Total Opérations Groupe**		**584 650 527,02**		**299 999 473,50**		**884 650 000,52**
4456100	Associés Sarl Simagrof	665 484 212,67		222 823 043,79		888 307 256,46	
4456200	Associés TLemsani Mahmoud	660 000,00		2 328 888,78		2 988 888,78	
4456300	Associés TLemsani Med Nabil	1 450 829,41		1 933 485,20		3 384 314,61	
4456400	Associés TLemsani Khaled			1 166 666,67		1 166 666,67	
4456700	Associés Houari Djilali	8 059 350,96		5 803 332,20		13 862 683,16	
4456800	Créances ENAJUC	2 804 949,00				2 804 949,00	
4456999	**T.Associé opérations capital**	**678 459 342,04**		**234 055 416,64**		**912 514 758,68**	
4459999	**Total Groupe et associés**	**93 808 815,02**		**234 055 416,64**	**299 999 473,50**	**27 864 758,16**	
4462100	Créances Sur Cessions D'immo.			4 674 085,60	3 010 380,00	1 663 705,60	
4462999	**T.Créance sur cession d'immo.**			**4 674 085,60**	**3 010 380,00**	**1 663 705,60**	
4467100	Autres Avances Pour Compte	1 110 857,94		979 765,32	354 329,10	1 736 294,16	
4467400	Autres Avance S/ impot & taxes			9 000,00	9 000,00		
4467999	**T.Autre Cpte.débiteur/crediteu**	**1 110 857,94**		**988 765,32**	**363 329,10**	**1 736 294,16**	
4469999	**T.Débitreur div.& créditeur di**	**1 110 857,94**		**5 662 850,92**	**3 373 709,10**	**3 399 999,76**	
4472000	Frais preliminaires						
4476000	Depense en attente d'imputat			680 961 090,01	680 961 090,01		
4476990	Resorption Frais preliminaires						
4477000	Recette en attente d'imputatio			346 852 168,81	346 852 168,81		
4479100	Compte de Passage PCN-SCF						
4479200	Compte transitoire						
4479999	**Total Cpte transitoire ou d'at**			**1 027 813 258,82**	**1 027 813 258,82**		
4486600	Charges Constatées D'avance	9 576 388,49		11 229 279,33	8 303 538,49	12 502 129,33	
4486999	**T.Charges constatées d'avance**	**9 576 388,49**		**11 229 279,33**	**8 303 538,49**	**12 502 129,33**	
4489999	**T.Chrg ou prod.const.avc.& pro**	**9 576 388,49**		**11 229 279,33**	**8 303 538,49**	**12 502 129,33**	
4491100	Perte.Val.S/Comptes Clients		44 280 733,42	44 280 733,42	181 610 838,17		181 610 838,17
4491999	**T.Pert.val.sur comptes clients**		**44 280 733,42**	**44 280 733,42**	**181 610 838,17**		**181 610 838,17**
4499999	**T.Pertes valeur sur cpts.tiers**		**44 280 733,42**	**44 280 733,42**	**181 610 838,17**		**181 610 838,17**
4999999	**Total Comptes de tiers**	**599 243 633,23**		**5 866 736 398,90**	**5 962 157 607,82**	**503 822 424,31**	
5511100	Chèques à encaisser	1 536 917,89		272 818 811,54	265 392 051,60	8 963 677,83	
5511200	Virements En Cours De Position	1 016 392,24		1 076 865 199,21	1 077 665 199,21	216 392,24	
5511999	**T.Valeurs à l'encaissement**	**2 553 310,13**		**1 349 684 010,75**	**1 343 057 250,81**	**9 180 070,07**	
5512100	BADR 046/47 Dépenses -NGAOUS	102 440,67			24 976,68	77 463,99	
5512200	BADR 047/20 Dépenses -NGAOUS	5 007 361,14		1 385 309 547,72	1 379 336 375,39	10 980 533,47	
5512300	BEA 091/7562 OULED AICHE BLIDA			5 265 381 765,55	5 265 381 765,55		
5512400	BADR 069/08 Recettes N'GAOUS	6 531 349,97		229 019 307,69	234 833 645,09	717 012,57	
5512500	BADR 336/418 CCE DINARS BATNA	1 610 060,78		6 240 151,82	5 226 050,33	2 624 162,27	
5512600	BADR Devises Euro 050 N'GAOUS	4 866 220,65				4 866 220,65	
5512700	BADR 039/86 Dépenses MENAA	123 640,74			2 047,50	121 593,24	
5512800	BADR 073/41 Recettes MENAA	52 047,43			2 047,50	49 999,93	
5512900	TRUST BANK ALGERIE SETIF						
5512999	**Total .Banques comptes courant**	**18 293 121,38**		**6 885 950 772,78**	**6 884 806 908,04**	**19 436 986,12**	
5518600	Intérêts courus						
5518999	**Total Intérêts courus**						
5519100	Concours bancaires courants		33 479 149,80	33 479 149,80	24 697 917,03		24 697 917,03
5519300	Concours Courant BEA BLIDA		477 000 000,00	4 266 000 000,00	4 049 000 000,00		260 000 000,00
5519800	**T.Concours bancaires courants**		**510 479 149,80**	**4 299 479 149,80**	**4 073 697 917,03**		**284 697 917,03**

5519999	**Total Banque etablis.financ.&**		**489 632 718,29**	**12 535 113 933,33**	**12 301 562 075,88**		**256 080 860,84**
5530100	Caisse Principal	624 765,91		269 322 775,41	264 376 456,32	5 571 085,00	
5530200	Caisse Campagne			10 066 600,00	10 066 600,00		
5530300	Caisse Depot Blida			100 877 081,73	98 932 874,73	1 944 207,00	
5539999	**Total Caisse**	**624 765,91**		**380 266 457,14**	**373 375 931,05**	**7 515 292,00**	
5542100	Accréditifs Compte BEA	53 419 931,40		153 889 896,87	168 877 249,29	38 432 578,98	
5542999	**Total Accréditifs**	**53 419 931,40**		**153 889 896,87**	**168 877 249,29**	**38 432 578,98**	
5549999	**T.Régies d'avances & accréditi**	53 419 931,40		**153 889 896,87**	**168 877 249,29**	**38 432 578,98**	
5581300	Virements Inter - Banque			770 178 371,48	770 178 371,48		
5581999	**Total Virement de fonds**			**770 178 371,48**	**770 178 371,48**		
5999999	**Total Comptes financiers**		**435 588 020,98**	**13 839 448 658,82**	**13 613 993 627,70**		**210 132 989,86**
6600100	Achat Marchandises Vendues			11 130 326,10	989 993,15	10 140 332,95	
6600999	**Total Achats de marchandise ve**			**11 130 326,10**	**989 993,15**	**10 140 332,95**	
6601100	Matieres Premieres Consommees			198 554 217,23	139 645 319,14	58 908 898,09	
6601200	Fournitures Consommees			1 343 532 216,45	944 217 232,46	399 314 983,99	
6601999	**Total Matières premières**			**1 542 086 433,68**	**1 083 862 551,60**	**458 223 882,08**	
6602130	Pièces détâchées auto			2 662 149,64	50 455,07	2 611 694,57	
6602140	Pièces détâchées indust			24 072 115,27	4 637 777,56	19 434 337,71	
6602150	Petits Outillages			1 055 900,60		1 055 900,60	
6602160	Produit divers entretien			4 226 893,78	991 877,78	3 235 016,00	
6602210	Fournitures de bureau			1 231 421,98	342 800,00	888 621,98	
6602220	Carburant			6 075 777,07		6 075 777,07	
6602230	Lubrifiant			20 360,09		20 360,09	
6602240	Autres			506 228,21		506 228,21	
6602290	Habillements			1 480 440,00		1 480 440,00	
6602610	Emballages Métalliques			904 794 118,53	637 798 394,72	266 995 723,81	
6602999	**Total Autres approvisionnement**			**946 125 405,17**	**643 821 305,13**	**302 304 100,04**	
6607100	Consommation energie			18 436 474,41		18 436 474,41	
6607200	Consommation Eaux			916 580,29		916 580,29	
6607800	Autres Achats Non Stockées			36 276,40		36 276,40	
6607999	**Total Achat non stocké matière**			**19 389 331,10**		**19 389 331,10**	
6609999	**Total Achats consommés**			**2 518 731 496,05**	**1 728 673 849,88**	**790 057 646,17**	
6613100	Locat.Immobil.Bureau & Logemen			4 766 500,00		4 766 500,00	
6613800	Loca.Matériel Divers & Industr			24 000,00		24 000,00	
6613999	**Total Locations**			**4 790 500,00**		**4 790 500,00**	
6615100	Entretien Réparat Batiments			30 000,00		30 000,00	
6615200	Entretien Réparat Mat.Techni			22 800,00		22 800,00	
6615300	Entretien Réparat Mat.Roulant			200,00		200,00	
6615800	Entretiens & Reparation Divers			19 697 380,19		19 697 380,19	
6615999	**T.Entret.réparat.& maintenance**			**19 750 380,19**		**19 750 380,19**	
6616800	Autres Assurances			6 524 032,23		6 524 032,23	
6616999	**Total Primes d'assurances**			**6 524 032,23**		**6 524 032,23**	
6618100	Documentation Abonnement & div			20 026,59		20 026,59	
6618999	**Total Documentation et divers**			**20 026,59**		**20 026,59**	
6619999	**Total Services extérieurs**			**31 084 939,01**		**31 084 939,01**	
6622100	Honoraire			1 768 774,10		1 768 774,10	
6622300	Frais d'actes et Contentieux			1 015 374,14		1 015 374,14	
6622800	Autres frais et commissions			2 669 747,42		2 669 747,42	
6622999	**Total Rémun.intermédiaire & ho**			**5 453 895,66**		**5 453 895,66**	
6623100	Publicite			2 000 000,00		2 000 000,00	
6623200	Echantillons			381 655,14		381 655,14	
6623999	**Total Publicite publication re**			**2 381 655,14**		**2 381 655,14**	
6624100	Transport Marchandise			25 403 882,73	69 100,00	25 334 782,73	
6624999	**Total Transp.biens & Transp co**			**25 403 882,73**	**69 100,00**	**25 334 782,73**	
6625100	Frais déplacements			6 980 008,77		6 980 008,77	
6625200	Frais déplacement à l'étranger			647 000,00		647 000,00	
6625300	Frais hébergement & Restaurat			543 482,92		543 482,92	
6625600	Réceptions Autres Frais			496 133,00		496 133,00	
6625999	**T.Déplace.missions & réception**			**8 666 624,69**		**8 666 624,69**	
6626100	Frais postaux & télécommunicat			3 079 945,10	4 222,97	3 075 722,13	
6626999	**T.Frais postaux & télécommunic**			**3 079 945,10**	**4 222,97**	**3 075 722,13**	
6627100	Frais de banques et de recouvr			4 855 670,46		4 855 670,46	
6627200	Frais Ouverture Credoc			1 610 318,49		1 610 318,49	
6627300	Frais Sur Caution et Avales			59 946,22		59 946,22	
6627999	**T.Services bancaires & assimil**			**6 525 935,17**		**6 525 935,17**	
6628100	dons			505 481,40		505 481,40	
6628700	Autres cotisations			1 557 710,00		1 557 710,00	
6628999	**Total Cotisations et divers**			**2 063 191,40**		**2 063 191,40**	
6629999	**T. Autres services extérieurs**			**53 575 129,89**	**73 322,97**	**53 501 806,92**	
6631090	Salaire de base			67 116 257,40		67 116 257,40	
6631100	I.E.P			10 737 671,20		10 737 671,20	
6631110	Heures supplémentaires			13 798 972,76		13 798 972,76	
6631120	P.R.I			8 507 436,50		8 507 436,50	
6631130	P.R.C			26 653,21		26 653,21	
6631150	Prime de representation			433 249,84		433 249,84	
6631160	Echelon de merite			2 511 384,57		2 511 384,57	
6631170	Prime de disponibilité			2 064 736,21		2 064 736,21	
6631180	I.T.P			2 930 696,83		2 930 696,83	
6631200	I.F.F			2 720 232,47		2 720 232,47	
6631210	I.S.S			1 674 646,88		1 674 646,88	
6631220	I.R.A			1 116 431,17		1 116 431,17	
6631230	I.F.S.P			651 853,37		651 853,37	
6631240	Prime de responsabilité			2 269 910,17		2 269 910,17	
6631250	Prime d'astreinte			79 500,00		79 500,00	
6631260	Prime de caisse			36 000,00		36 000,00	

6631270	Ind. Nuissance			6 069 910,72		6 069 910,72	
6631280	Prime technicité			124 293,70		124 293,70	
6631290	IND. Complementaire de revenue			5 855 553,58		5 855 553,58	
6631300	I.C.A			14 158 861,69		14 158 861,69	
6631310	Ind. Congés payés			2 503 487,99		2 503 487,99	
6631320	P.R. Exceptionnelle			545,46		545,46	
6631330	Prime de Remplacement			551 359,81		551 359,81	
6631500	Complement ICA			1 955 058,74		1 955 058,74	
6631510	Prime de panier			15 111 940,00		15 111 940,00	
6631520	Prime de transport			702 089,98		702 089,98	
6631530	Ind.Vehicule			247 681,40		247 681,40	
6631540	Prime de Bilan			50 000,00		50 000,00	
6631700	Pre-Salaire stagaire			54 000,00		54 000,00	
6631710	Ind Forf Charges Location			303 181,79		303 181,79	
6631720	Femme au foyer			3 487 000,00		3 487 000,00	
6631730	I.F.R.I			1 710 203,10		1 710 203,10	
6631740	Complement Prime Scolarité			534 000,00		534 000,00	
6631750	Prime d'Inventaire			71 000,00		71 000,00	
6631770	Prime de mariage			770 000,00		770 000,00	
6631780	Prime depart en retraite			8 244 371,38		8 244 371,38	
6631999	**Total Traitements et salaires**			**179 180 171,92**		**179 180 171,92**	
6635200	Cotisations sociales CNAS			38 220 773,79		38 220 773,79	
6635999	**Total Cotisations sociales**			**38 220 773,79**		**38 220 773,79**	
6637100	Contribution Œuvres sociales			4 648 742,03		4 648 742,03	
6637999	**Total Autres charges sociales**			**4 648 742,03**		**4 648 742,03**	
6638100	Formation et Perfectionnement			289 253,68		289 253,68	
6638200	Frais Medecine de travail			4 850,00		4 850,00	
6638999	**T.Autres charges de personnel**			**294 103,68**		**294 103,68**	
6639999	**Total Charges de personnel**			**222 343 791,42**		**222 343 791,42**	
6642100	TAP Impô & Taxe Non Récup.S/CA			22 066 839,84		22 066 839,84	
6642999	**T.Impôt & taxes non récupérab.**			**22 066 839,84**		**22 066 839,84**	
6645100	Droits d'enregistrement			14 020,00		14 020,00	
6645200	Droits de timbres			193 348,59		193 348,59	
6645800	Autres impots et taxes			1 073 120,00		1 073 120,00	
6645999	**T.Autre impôt & taxe hor imp.r**			**1 280 488,59**		**1 280 488,59**	
6649999	**T.Impôt.taxe & versement.assim**			**23 347 328,43**		**23 347 328,43**	
6652100	Moin.val.srt.actif.immo.non fi			20 300 866,22	18 142 785,36	2 158 080,86	
6652999	**T.Moin.val.srt.actf.im.non fin**			**20 300 866,22**	**18 142 785,36**	**2 158 080,86**	
6656100	Amendes & pénalites fiscales			267 337,34		267 337,34	
6656200	Amendes & pénalites sociales			202 013,89		202 013,89	
6656999	**Total Amde pénal.sub.acc.don &**			**469 351,23**		**469 351,23**	
6657931	Pertes exp.P/stocks M/C & EMB			219 010,20		219 010,20	
6657935	Pertes exp.P/stocks P.finis			10 720 102,15		10 720 102,15	
6657999	**Total.Charge.excep.Gestion cou**			**10 939 112,35**		**10 939 112,35**	
6658610	Charges ex.Ant Mat & Fournit			1 141 354,41		1 141 354,41	
6658620	Charges ex.Ant Services			1 428 485,00		1 428 485,00	
6658630	Charges ex.Ant frais person			10 784 967,51		10 784 967,51	
6658660	Charges ex.ANT frais financier			1 035 693,01		1 035 693,01	
6658900	Autres charges gestion courant			6 953 511,27		6 953 511,27	
6658999	**Total .Autre.charge. gestion c**			**21 344 011,20**		**21 344 011,20**	
6659999	**Total .Autres charge opération**			**53 053 341,00**	**18 142 785,36**	**34 910 555,64**	
6661100	Charges d'intérêts agios			38 943 232,38		38 943 232,38	
6661999	**Total Charges d'intérêts**			**38 943 232,38**		**38 943 232,38**	
6666100	Pertes de change			1 447 268,96	69 891,85	1 377 377,11	
6666999	**Total Pertes de change**			**1 447 268,96**	**69 891,85**	**1 377 377,11**	
6669999	**Total Charges financières**			**40 390 501,34**	**69 891,85**	40 320 609,49	
6681100	Dot.amort.prov.perte.val.actf.			159 083 219,84		159 083 219,84	
6681999	**T.Dt.amr.prv.prt.vl.actf.n.crt**			**159 083 219,84**		**159 083 219,84**	
6685100	Dot.amort.prov.perte.val.actif			225 769 967,31		225 769 967,31	
6685999	**T.Dot.amr.prv.prt.vl.actf.cour**			**225 769 967,31**		**225 769 967,31**	
6689999	**T.Dotat.amort.prov.&perte val.**			**384 853 187,15**		**384 853 187,15**	
6692100	Imposition différée actif				5 344 179,93		5 344 179,93
6692999	**T.Imposition différée actif**				**5 344 179,93**		**5 344 179,93**
6699999	**T.Impôts sur résultat & assimi**				**5 344 179,93**		**5 344 179,93**
6999999	**Total Comptes de charges**			**3 327 379 714,29**	**1 752 304 029,99**	**1 575 075 684,30**	
7700100	Ventes de marchandises			634 664,06	13 107 892,88		12 473 228,82
7700999	**T.Ventes de marchandises**			**634 664,06**	**13 107 892,88**		**12 473 228,82**
7701100	Ventes de produits finis			44 290 408,42	1 584 796 313,37		1 540 505 904,95
7701999	**T.Ventes de produits finis**			**44 290 408,42**	**1 584 796 313,37**		**1 540 505 904,95**
7709999	**T.Vte de prod.fabriques & Mses**			**44 925 072,48**	**1 597 904 206,25**		**1 552 979 133,77**
7724100	Variation stocks de produits			5 206 617 524,91	5 114 692 962,94	91 924 561,97	
7724999	**Total.Variation stocks de prod**			**5 206 617 524,91**	**5 114 692 962,94**	**91 924 561,97**	
7729999	**T.Production stockée/déstockée**			**5 206 617 524,91**	**5 114 692 962,94**	**91 924 561,97**	
7752100	Plu.val.sort.actf.immo.non fin			930 342,66	1 860 554,97		930 212,31
7752999	**Total.Plu.val.sort.actf.immo.n**			**930 342,66**	**1 860 554,97**		**930 212,31**
7757931	Prod.exception.S/stocks M/C				14 704,68		14 704,68
7757935	Prod.exception.S/Stock- PF				415 295,35		415 295,35
7757999	**Total.Prod.exception.opéra.ges**				**430 000,03**		**430 000,03**
7758620	Reprise S/charge exer Ant Sce				5 662,00		5 662,00
7758630	Rep.S/charge exe Ant Fr.Pers				8 326 803,03		8 326 803,03
7758900	Autres Produit gestion courant				13 364 514,24		13 364 514,24
7758999	**Total .Autres.produits gest.co**				**21 696 979,27**		**21 696 979,27**
7759999	**Total.Autres produits opératio**			**930 342,66**	**23 987 534,27**		**23 057 191,61**
7766100	Gains de change				2 399 679,91		2 399 679,91
7766999	**Total.Gains de change**				**2 399 679,91**		**2 399 679,91**

7768100	Autres produits financiers				2 388,30		2 388,30
7768999	**Total.Autres produits financie**				**2 388,30**		**2 388,30**
7769999	**Total Produits financiers**				**2 402 068,21**		**2 402 068,21**
7785100	Reprise d'expl perte val.prov.				65 778 769,80		65 778 769,80
7785999	**T.Rep.exp.prt.vl.prv.Act.crant**				**65 778 769,80**		**65 778 769,80**
7789999	**Total.Reprise.Perte de val .&**				**65 778 769,80**		**65 778 769,80**
7999999	**Total Comptes de produits**			5 252 472 940,05	6 804 765 541,47		1 552 292 601,42
8810000	**Résultat brut de l'exercice**			8 579 852 654,34	8 557 069 571,46	22 783 082,88	
9000000	**TOTAUX BALANCE**			37 418 086 789,74	37 418 086 789,74		

ملحق رقم09

SPA N'gaous conserves
N'GAOUS CONSERVES SPA

ETAT DE RAPPROCHEMENT Compte BADR (51202) AU 30.04.2015

DATE	LIBELLE	CHEZ N'GAOUS CONSERVES		DATE	N° P/C	LIBELLE	CHEZ BADR N'GAOUS	
		DEBIT	CREDIT				DEBIT	CREDIT
	SOLDE AU 30.04.15	12 883 034.67				SOLDE AU 30.04.15		18 700 494.11
				26.04.15		CH N°9287967 XXXXXXXX XXXX	3 590 000.00	
				29.04.15		CH N°9287968 XXXXXXXX XXXX	2 027 500.00	
				30.04.15		CH N°9287969 XXXXXXXX XXXX	199 959.44	
	TOTAL GENERAL	12 883 034.67	-			TOTAL GENERAL	5 817 459.44	18 700 494.11
	SOLDE RAPPROCHE		12 883 034.67			SOLDE RAPPROCHE	12 883 034.67	

LE Chef de Sce Cpté générale LE DIRECTEUR FINANCIER Le Directeur N'GAOUS LE 03/05/2015

ملحق 10

N'GAOUS CONSERVES SPA
DIRECTION FINANCES ET COMPTABILITE

Fiche de contrôle Papillon de comptage
Inventaire Physique Exercice 2014

EMBALLAGES METALLIQUES CARTONS ET ETIQUETTES

N°Papillon	Code Article	Désignation	Equipe A	Equipe B	Ecart	Equipe C	Observation
1372		Couvercle Canette 33 cl	7 776 000	7 200 000	576 000-	7 200 000	
1920	EM-000263	FILM THERMI IMP pet 2 l	-	-		4 844,5	après inventaire (non inventorié par A & B)
1919	EM-000204	Barquette Canette	-	-		33 000	après inventaire (non inventorié par A & B)
1917	EM-000173	Film Etirable 1500	-	-		4 740	après inventaire (non inventorié par A & B)
1918	EM-000237	Carton Combibloc 100 cl	-	-		16 500	après inventaire (non inventorié par A & B)

Matière Consommables

N°Papillon	Code Article	Désignation	Equipe A	Equipe B	Ecart	Equipe C	Observation
1885		Chainlub B1	700	800	100	400	
1886		Acide Citrique	0	0	0	10	article non inventorié par A & B
1537		CO2	15780	15400	-380	14900	
1595	MC-000124	PROXITANE 5AS(Acide)	66	66	0	33	produit Unité Droh (33 kgs)
1597	MC-000120	OBA FLOW 50 Passiv	90	90	0	0	produit Unité Droh (90 kgs)

Produits Finis

N°Papillon		Désignation	Equipe A	Equipe B	Ecart	Equipe C	Observation
1745		TPK orange 20 cl	20277	20277	0	27	dont 05 pal vendu après inventaire
1706		TPK péche abricot au lait 100 cl	49740	49788	-48	46176	
1706		tpk fraise lacté 100 cl	0	0	0	2700	
1707		TPK Combi Nectar d'abricot 100 cl	14268	14280	-12	14268	
1702		TPK Combi Mangue Abricot 100 cl	8244	8952	-708	3552	
1702		tpk combi peche poire 100 cl	0	0	0	3600	
1702		tpk combi nectar d'abricot 100cl	0	0	0	1800	
1715		eaux fruitees 100 cl caisse	100392	101148	-756	99636	
1721		TPK COMBI PECHE POIRE 100 CL	45900	49500	-3600	49500	
1723		TPK COMBI PECHE POIRE 100 CL	8100	7200	900	8100	
1722		TPK COMBI ORANGE ABR 100 CL	105300	106200	-900	105300	
1732		TPK COMB Coktail Fruit Divers 100 cl	24300	25200	-900	24300	
1732		TPK COMBI ORANGE 100 CL	0	0	0	876	
1733		TPK COMBI PECHE POIRE 20 CL kids	68850	114750	-45900	68850	dont 05 pal vendu après inventaire
1734		TPK COMBI Mandarine 20 CL kids	91800	45900	45900	68823	
1746		TPK péche abricot au lait 20 cl kids	34452	33237	1215	33237	
1739		cat 850 grs	9264	9168	96	9072	
1740		conf de pomme 1/2	39936	37632	2304	37632	
1744		cat 400 grs	87552	910	86642	912	
1737		conf de figue 400 grs	18216	18264	-48	18216	
1759		boisson orange 17,5 cl	72000	86400	-14400	86400	
1760		nectar d'abricot 17,5 cl	39600	47520	-7920	47520	
1753		TPK Combi Nectar d'abricot 100 cl	66600	78300	-11700	165372	dont 10 pal vendu après inventaire
1754		TPK Combi Nectar d'abricot 100 cl	105072	96084	8988	0	
1767		boisson Raisin Mure 17,5 cl	45648	54648	-9000	54648	
1752		TPK Combi Orange 100 cl	50400	49500	900	51300	
1770		efg canette citron menthe 33 cl	4704	3360	1344	3720	
1770		efg canette classic 33 cl	0	0	0	1344	
1774		tpk multivitamine 100 cl	158400	157500	900	157500	
1773		boisson orange 17,5 cl	110304	108912	1392	132288	pal 90 fx au lieu de 75 fx
1769		boisson orange sanguine 17,5 cl	2544	2904	-360	2904	pal 90 fx au lieu de 75 fx

Produits Semi-Finis

N°Papillon		Désignation	Equipe A	Equipe B	Ecart	Equipe C	Observation
		néant					Aucun Ecart

Pièce Dét Auto + MXPA

N°Papillon		Désignation	Equipe A	Equipe B	Ecart	Equipe C	Observation
							Une Seule Equipe de Comptage

Pièce Dét industrièlle

N°Papillon		Désignation	Equipe A	Equipe B	Ecart	Equipe C
	PI-000140	transmiteur 4-20 ma	1	-	1-	-
	PI-000289	RESSORT 180	2	1	1-	1
	PI-000483	RONDELLE INOX REP 34 SI 0119	28	29	1	29
	PI-002257	ROULEMENT 6001	7	16	9	16
	PI-003469	JT RONINET GEA 363	376	367	9-	367
	PI-003482	JOINT DE FERMETURE	31	81	50	81
	PI-003690	HUILE P22	22	2	20-	2
	PI-007071	ECROU INOX MB	8	5	3-	5

Visa Cellule De Controle

ملحق رقم 11

TRAVAUX COMPTABLES DE FIN D'EXERCICE ET INVENTAIRES

Programme

Premier jour : Organisation des travaux comptables de fin d'exercice

0. Introduction : La nécessité de planifier les travaux de fin d'exercice.
1. Rappel des principes comptables relatifs à l'établissement du bilan comptable de fin d ' exercice.
2. Organisation et planning des opérations de clôture des comptes .
3. Inventaire des créances et des dettes : reclassement des comptes et constitution de provisions.
4. Les régularisations diverses
5. L' inventaire des investissements :
   - La procédure de gestion et de suivi des investissements.
   - La procédure d'inventaire
   - Rapprochement comptable et régularisations
   - Les cas de mise à la réforme.

Deuxième jour : L' inventaire des stocks et l'établissement du bilan de fin d'exercice.

1. Inventaire des stocks :

   - La préparation de l'inventaire
   - La prise d'inventaire
   - La valorisation des stocks
   - Rapprochement comptable et régularisations
   - Constitution des provisions et mise à la réforme
   - Etats et documents comptables

2. Elaboration et contrôle du bilan comptable

ملحق رقم 13

PDF Complete

T ET DE COMPTABILITE

Cité des 180 logements BRAKNI Bt A3 N°3 – BLIDA

- Agrément n° 1322 du 24 juillet 1994 -

RAPPORT DE

COMMISSARIAT AUX COMPTES

N'GAOUS Conserves SPA

BILAN arrêté au 31 décembre2009

Juin 2010

PDF Complete
Your compliments of use period has ended. Thank you for using PDF Complete.

Cité des 180 lgts BRAKNI Bt A3 n°3-BLIDA

A MONSIEUR

LE PRESIDENT DE L'ASSEMBLEE GENERALE ORDINAIRE

DE LA SOCIETE N'GAOUS CONSERVES SPA

Zone Industrielle – N'GAOUS-Wilaya de BATNA

Objet : Rapport de commissariat aux comptes 2009.

Monsieur le Président,

En exécution de la mission que vous m'avez confiée, j'ai l'honneur de vous faire part de mon rapport de Commissariat aux Comptes sur les états financiers de la Société N'GAOUS Conserves SPA pour l'exercice clos le 31 décembre 2009 qui seront soumis pour approbation dans le cadre de l'assemblée annuelle.

Le présent rapport comporte quatre parties :

- La première partie intitulée « rapport général » vaut opinion sur les comptes sociaux arrêtés au 31décembre 2009.
- La seconde partie intitulée « Rapport spécial » traite des vérifications spécifiques.

  La troisième et dernière partie du rapport est consacrée aux principaux commentaires sur les comptes de bilan et de gestion.
- Les états financiers qui ont été arrêtés par votre structure comptable et visés par mes soins sont joints en annexe.

Je reste à votre entière disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous désirez sur le contenu de ce rapport.

Je tiens à exprimer mes remerciements à la Direction et au personnel de la société pour l'esprit de coopération et la courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de mon intervention.

Veuillez agréer, Monsieur le Président, l'expression de mes salutations les meilleures.

Fait en mon cabinet, le 13 juin 2010

PDF Complete

Your complimentary use period has ended. Thank you for using PDF Complete.

...ie : RAPPORT GENERAL

Monsieur le Président, Messieurs les Membres de l'Assemblée Générale,

En exécution de la mission qui m'a été confiée par votre assemblée, et conformément aux diverses dispositions législatives en la matière, je vous présente mon rapport sur :

- **Le contrôle des comptes annuels de la société,**

tels qu'ils sont annexés au présent rapport et qui se caractérisent par les chiffres suivants :

- Total du Bilan : 4.396.586.822,57 DA
- Chiffres d'affaires : 1.515.066.818,98 DA
- Résultats d'Exploitation négatif : (-) 67.405.630,60 DA
- Résultat de l'Exercice négatif : (-) 140.029.313,90 DA

Les vérifications et informations spécifiques,

prévues par la loi, relatif à l'exercice clos le : 31 décembre 2009

I. OPINION SUR LES COMPTES ANNUELS :

J'ai effectué mon audit selon les normes de la profession.

Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligence permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiants les données contenues dans ces comptes.

Il consiste également à apprécier les principes suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

J'estime que mes contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.

Je certifie que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice 2009 ainsi que de la situation financière du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

II. VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES :

J'ai également procédé, conformément aux normes de la profession, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Je n'ai pas d'observations à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

ملحق رقم 14

b)– SORTIES D'INVESTISSEMENTS

243	Mat.& outillage	270 000,00	52 500,00	15 500,00	(-) 37 000,00
244	Matériels de Transport	1 804 584,65	0,00	1 913 500,00	1 913 500,00
245	Equipements de Bureau	32 499,77	0,00	3 500,00	3 500,00
	Sous-totaux	**2 107 084,42**	**52 500,00**	**1 932 500,00**	**1 880 000,00**
246	Casiers & bouteilles réformés	19 251 175,12	7 603 498,39	2 769 000,00	(-) 4 834 498,39
246	Bouteilles vendues jetables	6 041 368,72	4 536 503,93		
246	Casiers détruits	25 263,87	20 899,12		
	Sous-totaux	**25 317 807,71**	**12 160 901,44**	**2 769 000,00**	**(-) 4 834 498,39**
	Totaux	**27 424 892,13**	**12 213 401,44**	**4 701 500,00**	**(-) 2 954 498,39**

LES AMORTISSEMENTS

Les investissements de la société sont amortis suivant le système linéaire. La dotation aux amortissements constatée pour l'exercice 2008 s'élève à 184 millions de dinars. Comparativement à l'exercice précédent, cette charge a connu une progression de 16.8 %. En outre, les amortissements cumulés à fin 2007 représentaient 33 % des investissements bruts alors que pour cet exercice, ce ratio est passé à 36 %.

Amort fin 2007	678 950 536,26	365 822 900,82	1 044 773 437,08
Dot 2008	150 176 316,15	33 995 054,61	184 171 370,76
Amort s/cession	(-) 15 211 490,69		(-) 15 211 490,69
Amort fin 2008	813 915 361,72	399 817 955,43	1 213 733 317,15

LES INVENTAIRES

L'inventaire physique des investissements a été réalisé au 31/12/2008 pour les deux unités. Pour l'U.P MENAA, le rapprochement entre le physique et le comptable a permis de dégager des écarts positifs et négatifs qui nécessitent un assainissement. S'agissant de l'U.P N'GAOUS, le rapprochement physico-comptable a été fat uniquement pour l'emballage et dont les écarts qui apparaissent tant positifs que négatifs ne sont toujours pas régularisés.
Aussi pour cette même unité, l'opération d'inventaire physique a permis de recenser le matériel de production hors services qui doit être expurgé de la comptabilité.

RECOMMANDATIONS

- Codification de l'ensemble des investissements
- Tenue d'un fichier des immobilisations
- Tenue d'un registre des investissements
- Gestion des investissements et calcul des amortissements par une application informatique
- Rapprochement physico-comptable pour l'ensemble des immobilisations.