

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université de M'SILA

Faculté des Sciences Économiques,

Commerciales et des Sciences de Gestion

Département : des Sciences Commerciales



جامعة محمد بوضياف - المسيلة  
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

جامعة المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم التجارية

## العنوان

أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في

المؤسسة

– دراسة حالة وحدة مطاحن الحضنة بالمسيلة –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق

إشراف الأستاذ:

– عريوة رشيد

إعداد الطالب:

– بن يحي عبد الوهاب

لجنة المناقشة

الصفة

الرتبة

أعضاء اللجنة

رئيسا

أستاذ محاضر (أ)

1. د. القري عبد الرحمان

مشرفا

أستاذ مساعد (أ)

2. أ. عريوة رشيد

مناقشا

أستاذة مساعدة (أ)

3. أ. سعدي هند

السنة الجامعية: 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بسم الله الرحمن الرحيم

قالى تعالى :

( وأما بنعمة ربك فحدث )

سورة الضحى الآية(11)

قالى تعالى :

( قل لن يصيبنا إلا ما كتب الله لنا هو مولينا  
وعلى الله فليتوكل المؤمنون )

سورة التوبة الآية(51)

صدق الله العظيم



- الفهرس

- الجداول

- الأشكال

- ترجمة بأهم المصطلحات

- الملاحق



## شكر وتقدير

أشكر الله القدير الذي خلق الخلق بقدرته

وميزهم بأحكامه، وأعزهم بدينه، وأكرمهم بنبيه محمد صلى الله عليه وسلم

أتقدم بشكري وتقديري وعرفاني وامتناني إلى

الأستاذ المشرف الفاضل عريوة عبد الرشيد

الذي لم يخل علي بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة، وكذا حرصه الدائم لإتمام

هذا العمل، كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين

قبلوا وتحملوا عناء قراءة وتمحص ومناقشة هذا العمل

وأخيرا، أسدي عبارات العرفان إلى كل زملائي بالدراسة (ماستر محاسبة وتدقيق)

على تشجيعاتهم المتواصلة وحرصهم الدائم على إتمام هذا العمل.

بن يحيى عبد الوهاب

## الإهداء

إلى من كلفه الله بالهبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انظار  
إلى من أحمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثمارا  
قد حان قطافها بعد طول انظار وسنبقى كلما تك لجوم امندي لها اليوم وإلى الأبد والدي العزيز .  
إلى ملاكي في الحياة وإلى معنى الحب والحنان إلى بسمته الحياة وس الوجود  
إلى من كان دعائها سنجاحي وحنانها باسمر إلى أعلى الجباب أمي الغالية .  
إلى من لها أكبر وعليها أعتمد إلى شمعتي الملتدة أختي البشوشة "مريم"  
إلى من يعجز اللسان عن وصف ما أكنه لهر من حب وحنان إخوتي : لحسن، لحسين، لخص،  
دون أن أنسى فرحة العائلة يزيد .

إلى من بوجود ما أكسب قوة ومحبة لا حدود لها إلى من عرفت معها معنى الحياة إبتت عمي أميرة .  
إلى أخوالي وخالاتي إلى أعمامي وعماتي  
إلى كل أفراد عائلتي دون أن أنسى جدتي مرحما الله .  
إلى من يرتاح لها قلبي وتهدي لها نفسي وينير لرؤيتها وجهي إلى أعلى وأرق إبتت خالي "بسمته" .  
إلى من تخلوا بالإخاء ونيزوا بالوفاء والعطاء إلى يتابع الصدق الصافي  
إلى من معهم سعدت برقتهم في دروب الحياة وسرت معهم  
إلى طريق النجاح : فاتح، خالد، هشام، جينة، عادل، علي، بلال، فؤاد .  
إلى من تقاسمت معهم الحياة خلوها ومرها زميلاتي : أمينة، سماح، هدى، فريدة ...  
إلى من جمعني لهم أحلى أيام الجامعة : محمد، يوسف، عبد الرحيم  
صدام، يزيد، حسن، رابع ...  
إلى من جمعني لهم الأقدار عبر طيات الحياة تاركين بصمات الحب والوفاء  
ولم يسعني المقام إلى ذكرهم ونسيهم قلبي .

أهدي هذا العمل

بن يحيى عبد الوهاب

	فهرس المحتويات
	شكر وتقدير
	الإهداء
	الفهرس
أ-ز	مقدمة عامة
01	<b>الفصل الأول : مدخل المراجعة</b>
02	تمهيد
03	<b>المبحث الأول: ماهية المراجعة</b>
03	المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المراجعة
06	المطلب الثاني : تعريف المراجعة وأنواعها.
12	المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة
15	المطلب الرابع : فروض المراجعة
18	<b>المبحث الثاني : المراجعة الخارجية</b>
18	المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية
19	المطلب الثاني: أهداف المراجعة الخارجية
20	المطلب الثالث : محافظي الحسابات وأنواع المراجعة الخارجية
24	المطلب الرابع: مسؤولية المراجع الخارجي
26	<b>المبحث الثالث : منهجيات تنفيذ المراجعة الخارجية</b>
26	المطلب الأول: خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية
32	المطلب الثاني: وسائل وتقنيات تنفيذ المراجعة الخارجية
35	المطلب الثالث: فحص الحسابات
39	المطلب الرابع: التقرير النهائي
41	خلاصة الفصل
42	<b>الفصل الثاني: المراجعة الداخلية</b>
43	تمهيد
44	<b>المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية</b>
44	المطلب الأول: نشأة المراجعة الداخلية
46	المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية وأنواعها.
49	المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية
51	المطلب الرابع: معايير المراجعة الداخلية

57	المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية
57	المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية
59	المطلب الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية
62	المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية.
64	المطلب الرابع: مقومات نظام الرقابة الداخلية
69	المبحث الثالث: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية
69	المطلب الأول: مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية
70	المطلب الثاني: أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية
70	المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية
72	المطلب الرابع: مدى التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية
74	خلاصة الفصل
75	الفصل الثالث: دراسة حالة وحدة مطاحن الحضنة
76	تمهيد
77	المبحث الأول : التعريف بميدان التربص
77	المطلب الأول : لمحة تاريخية عن مؤسسة الصناعة والحبوب ومشتقاتها بسطيف
84	المطلب الثاني: بطاقة فنية حول مطاحن الحضنة بالمسيلة
86	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدة مطاحن الحضنة
92	المطلب الرابع : أهداف المؤسسة وآفاقها المستقبلية
93	المبحث الثاني: الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة
93	المطلب الأول: خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية في شركة مطاحن الحضنة
96	المطلب الثاني : تقييم تقارير المراجعة الخارجية
98	المطلب الثالث : خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية في وحدة مطاحن الحضنة
103	المطلب الرابع: أوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية داخل وحدة مطاحن الحضنة
107	خلاصة الفصل
108	الخاتمة العامة
115	قائمة الجداول والأشكال والمختصرات
117	قائمة المراجع
121	الملاحق



مقدمة عامة



## 1- إشكالية الدراسة:

المؤسسة عبارة عن مجموعة من الوظائف المتكاملة والمتفاعلة فيما بينها والتي بدورها تؤثر وتتأثر بالبيئة التي تعيش فيها، فهذه الأخيرة مجموعة من الأهداف تم التخطيط لها مسبقا وفقا لإستراتيجية معينة موضوعة من قبل مؤسسيها.

إن ظهور المراجعة بشقيها المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وتطورهما إلى ما هما عليه اليوم، جاء تبعا للتطور المستمر للحياة البشرية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وقد كان ظهور المراجعة الخارجية قبل ظهور المراجعة الداخلية بوقت طويل، نتيجة لتولد حاجة المجتمع من المراجعة الخارجية قبل حاجاته من المراجعة الداخلية.

فالمراجعة الداخلية التي تستند مهمتها إلى مصلحة تابعة للمؤسسة، يتم من خلالها مراجعة جميع الأنشطة الداخلية للمؤسسة بهدف مساعدة الإدارة للقيام بمسؤولياتها بفعالية، ويهتم المراجع الداخلي بمراجعة الالتزام ومراجعة التشغيل ومراجعة البيانات المحاسبية والمالية.

أما المراجعة الخارجية التي يقوم بها محافظو الحسابات وخبراء المحاسبة والمالية، والذي تستند إليهم هذه المهمة من طرف مجلس الإدارة محل المراجعة وفق إجراءات قانونية معينة. والهدف الرئيسي للمراجع الخارجي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدره عن مدى صحة وعدالة تلك القوائم المالية .

إن تعدد المستخدمين من خدمات المراجعة خلق أنواع عديدة لها، فالمراجعة الداخلية جاءت لخدمة أطراف داخل المؤسسة من أجل الرقابة والحكم على أدائها التسييري، أما المراجعة الخارجية جاءت لخدمة أطراف خارج المؤسسة سبق لنا ذكرها من أجل إعطاء الصدق والثقة للمعلومات المالية المعطن عنها من قبل المسيرين في القوائم المالية للمؤسسة .

وأمام هذا الطرح تبرز ملامح إشكالية البحث التالي : ما أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة ؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية نوردتها على النحو التالي:

أ- ما لمقصود بالمراجعة الخارجية للمؤسسة ؟

ب- ما لمقصود بالمراجعة الداخلية للمؤسسة ؟

ت- كيف يمكن تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية للمؤسسة ؟

## 2- فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة وضعنا الفرضيات التالية:

أ- إن المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وظيفتان هامتان لا غنى للمؤسسة عنهما.

ب- تتبع كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية منهجيات علمية منتظمة، تستند إلى وسائل وتقنيات تسمح بجمع الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم حكمهما لحالة المؤسسة.

ت- مجالات التكامل بين عمل المراجع الداخلي، وعمل المراجع الخارجي واسعة، ويتحدد مستوى التكامل بين عمليهما على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر، ودرجة الثقة المتبادلة بينهما.

## 3- إطار الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة في العنصرين الآتيين:

أ- الحدود المكانية: ترتبط هذه الدراسة بواقع المراجعة الداخلية والخارجية في وحدة مطاحن الحضنة بالمسيلة من خلال تقديمهم للتقرير الخاص بمحافظ الحسابات.

ب- الحدود الزمنية: سنحاول التركيز في هذه الدراسة على تقرير محافظ الحسابات لسنة 2012 لوحدة مطاحن الحضنة.

4- أسباب اختيار الموضوع.

أ- هناك أسباب شخصية تتمثل في:

✓ الميول الشخصي للمراجعة.

✓ تناول هذا الموضوع لفتح مجال البحث فيه مستقبلا.

✓ الرغبة في التطرق إلى مثل هذه المواضيع الجديدة.

✓ الرغبة في توسيع معرفتنا بالمراجعة الداخلية والخارجية وتقاريرها.

ب- أما الأسباب الموضوعية هي:

✓ طبيعة مجال التخصص الدراسي وحتى تكون الفائدة بالتطرق لمثل هذه المواضيع أكبر.

✓ الرغبة في الإطلاع على واقع المراجعة في المؤسسات الجزائرية.

5- أهداف الدراسة :

تهدف دراستنا هذه إلى تحقيق جملة من الأهداف نبرزها على النحو التالي:

✓ التطرق إلى دوافع القيام بعملية المراجعة للمؤسسة.

✓ توضيح أهمية وفائدة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لصالح المؤسسة،

ومدى ضرورة توفر خدماتها معا في المؤسسة.

✓ توضيح مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وبيان أهميته

وفائدته على عمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وكذلك على

المؤسسة محل المراجعة.

✓ توضيح مدى إمكانية تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

✓ السعي إلى إيجاد سبيل من خلاله تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

في المؤسسة .

✓ إبراز الغاية من تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في

المؤسسة .

## 6- أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الموضوع من خلال النتائج المتوقع الوصول إليها ألا وهي تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا بتضافر جهود المراجع الخارجي والداخلي والتعاون فيما بينهما .

## 7- المنهج المستخدم :

من بين أهم المناهج التي اعتمدنا عليها في دراستنا هذه، اعتمدنا على المنهج التاريخي في تناولنا لمراحل تطور المراجعة، وعلى المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في استعراضنا لبقية الفصول النظرية، أما الفصل الأخير المتعلق بدراستنا للحالة الميدانية فقد قمنا بالجمع بين المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، إلى جانب منهج دراسة الحالة من خلال تحديدنا لمستوى ودرجة التكامل المتحققة فعلا مقارنة بما تم عرضه في الجانب النظري .

## 8- تقسيمات الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى قسمين أساسيين، القسم الأول الجانب النظري يتكون من فصلين أساسيين، يتعلق الفصل الأول بمدخل للمراجعة بشكل عام، من خلال عرض مراحل تطورها التاريخي، وكذلك عرض أهم جوانب الإطار النظري والفكري للمراجعة المتمثل في : المفهوم الأهمية الأهداف والفروض، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه ماهية المراجعة الخارجية، من حيث تعريفها أهدافها أنواعها وكذا مسؤوليات المراجع الخارجي.

بينما خصص المبحث الثالث على منهجيات تنفيذ المراجعة الخارجية والمتمثلة في خطوات التنفيذ ووسائل وتقنيات تنفيذ تلك الخطوات وكذا فحص الحسابات وإعداد التقرير النهائي.

في حين يتعلق الفصل الثاني بالمراجعة الداخلية، فخصص المبحث الأول لاستعراض ماهية المراجعة الداخلية، من حيث نشأتها تعريفها أهدافها أهميتها وأنواعها بالإضافة إلى معايير المراجعة الداخلية، بينما خصص المبحث الثاني لاستعراض ماهية نظام الرقابة الداخلية، من حيث تعريف النظام أهداف النظام وأنواع الرقابة الداخلية وكذلك مقومات نظام الرقابة الداخلية.

أما المبحث الثالث، والذي عنوانه التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، فيعتبر أهم المباحث النظرية، وأكثرها علاقة بموضوعها والإجابة على الإشكالية الرئيسية لها.

ففي هذا المبحث تم توضيح مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، بعدها تم الاستعراض إلى أهداف التكامل والعلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وكذلك مدى التكامل بينهما.

أما الفصل الثالث والأخير، فتدور أحداثه حول دراسة الحالة العملية الميدانية، والتي تم تطبيقها في وحدة مطاحن الحضنة بالمسيلة، حيث تم عرض مقدمة تعريفية حول المؤسسة، ثم انتقلنا إلى توضيح الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية المتبعة في المؤسسة ومن ثم تقييم تقارير المراجعة الخارجية، وكذلك خطوات أعمال المراجعة الداخلية الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية للمؤسسة، بعد ذلك تم استعراض مجالات وأوجه التكامل المحققة فعلا بينهما، وتحديد استفادة كل منهما من عمل الآخر، وذلك على ضوء ما تم تناوله في الجانب النظري من الفصل الثاني من علاقة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

**9- الدراسات السابقة :**

- ✓ من بين الدراسات المتناولة في هذا الموضوع مذكرة ماجستير للطالبة بوردبالة حدة بعنوان " دور المراجعة في تحسين نوعية المعلومة المالية للتسيير مع دراسة حالة مؤسسة سونطراك"المدرسة العليا للتجارة 2007.
- ✓ من بين الدراسات أيضا مذكرة ماجستير للطالب مدات جمال تحت عنوان "الرقابة والمراجعة في المؤسسة حالة تسيير وحدة المنتج الروبية " المدرسة العليا للتجارة،2003 .

**10- صعوبات الدراسة:**

- ✓ ضيق الوقت فالموضوع يحتاج إلى دراسة معمقة.
- ✓ صعوبة الحصول على مختلف المعلومات من طرف المؤسسة وهذا نظرا لطبيعتها.

الفصل الأول

مدخل المراجعة

**تمهيد:**

أصبح للمراجعة أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي، وهذا لما ظهر من حاجات متزايدة لها من داخل المؤسسة ومن خارجها، فكانت هناك حاجة ملحة من داخل المؤسسة إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفعالية وكفاءة تضمن به تحقيق أهدافها ومحاولة التقليل أقصى ما يمكن من الانحرافات التي قد تظهر عند ممارسات المهنة.

ومن ثم قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، تناولنا في المبحث الأول ماهية المراجعة أما في المبحث الثاني تناولنا فيه الإطار العام للمراجعة الخارجية، والمبحث الأخير استعرضنا فيه منهجيات تنفيذ المراجعة الخارجية .

## المبحث الأول: ماهية المراجعة

لقد عرفت المراجعة تغيرات جذرية منذ ظهور أول ممارسة لها إلى غاية اليوم، ولقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة، وكانت محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين والمفكرين، كان لهم الفضل الكبير في إعطاء المراجعة نقلة نوعية وشكلية كبيرة في جميع جوانبها.

### المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة.

إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها<sup>1</sup>.

لهذا سنتطرق إلى أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة.

### أولاً: فترة ما قبل 1500م.

" في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية وخصوصاً العائلات المالكة، وكانت المراجعة غير معروفة، ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بهما نفس العمليات"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 07.

<sup>2</sup> أمناش جمال، أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة، رسالة ماجستير، مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، 2012، ص 03.

## الفصل الأول .....مدخل المراجعة

في نهاية الفترة، تتم عملية مقارنة مختلف التسجيلات المدونة في الدفاتر المحاسبية المحتفظ بها من أجل منع حدوث أي تلاعب متعمد فيه.

وفي عهد الإمبراطورية الرومانية، كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المراجع في الساحات العامة، وحول الإيرادات والمصروفات.

إن ازدهار التجارة في مختلف المدن الإيطالية خاصة بعد سقوط الإمبراطورية الرومانية كان لها الفضل في استعمال المراجعة لأول مرة، من أجل مراقبة مختلف العمليات المسجلة في الدفاتر التي كانت تحتفظ من قبل التجار.

### ثانيا :الفترة من 1500حتى 1850م

في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف المراجعة يميزها عن الفترة التي سبقتها، وكانت أهداف المراجعة مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي :

- 1- انفصال الملكية عن الإدارة، مما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين.
- 2- تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

### ثالثا : الفترة من 1850م حتى 1905م.

عرفت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة نتيجة الثورة الصناعية، حيث تم الفصل بين الملكية والإدارة، فقد كانت تستند مهمة تسيير وإدارة هذه الشركات إلى غير مالكيها، الشيء الذي زاد من اهتمام المساهمين بمصير أموالهم المستثمرة في هذه الشركات<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أحمناش جمال، مرجع سابق، ص 04.

كل هذا أدى إلى خلق جو ملائم للقيام بعملية المراجع، خاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف يدلي برأي محايد حول أمانة ومصداقية القائمين والمكلفين بإدارة ممتلكات وأموال الشركات التي ساهموا في إنشائها.

وعرفت هذه الفترة صدور قانون الشركات البريطاني الذي نص على وجوب القيام بعملية المراجعة على شركات المساهمة.

في هذه الفترة أصبحت المراجعة تنفذ بصورة أقل تفصيلا، وهذا راجع إلى بداية استعمال المراجعة الاختيارية، بالاعتماد على العينات الإحصائية من جهة، وبداية اعتماد المراجعين على نظم الرقابة الداخلية للشركات للقيام بعملية المراجعة من جهة أخرى.

**رابعا: الفترة من 1905 إلى وقتنا الحاضر.**

في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940م وبحضور الشركات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة وأصبحت المراجعة اختيارية.

وفي أواخر هذه الفترة أستخدم أسلوب العينات الإحصائية في عملية المراجعة ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات مختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع<sup>1</sup>.

أما في الوقت الحاضر نستطيع القول أن المراجعة تعتمد اعتمادا كليا على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلا بالمؤسسة، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة.

<sup>1</sup> رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 28.

## المطلب الثاني: تعريف المراجعة وأنواعها.

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف للمراجعة وكذا التطرق إلى أنواعها.

### أولاً: تعريف المراجعة.

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"<sup>1</sup>.

كما عرفها صديقي مسعود على أنها " طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو ظاهر على الدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية"<sup>2</sup>.

كما عرفها محمد بوتين على أنها " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات"<sup>3</sup>.

وعرف أمين السيد أحمد لظفي المراجعة على أنها : "...عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات- بشكل موضوعي- تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية،

<sup>1</sup> محمد تهايمي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات- الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 3، الجزائر، 2006، ص 09.

<sup>2</sup> صديقي مسعود وأحمد نقار، المراجعة الداخلية، ط 1، الجزائر، 2010، ص10.

<sup>3</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص 11.

بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين<sup>1</sup>.

وقد عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة والمنبثقة عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) American Accounting Association عملية المراجعة على النحو التالي " المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بمزاعم عن أحداث وأنشطة اقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه المزاعم وبين المعايير المقررة وتوصيل نتائج هذه المراجعة إلى الأطراف المعنية<sup>2</sup>.

من خلال هذه التعاريف المختلفة للمراجعة نجد أنها جاءت لتبين المفهوم التقليدي للمراجعة الذي يشمل فحص العمليات المالية، التي أثبتت في الدفاتر والسجلات من واقع المستندات، والتأكد من صحتها ودقتها طبقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بشكل يجعل المراجع مقتنعاً بأن البيانات المالية توضح بصدق المركز المالي للمؤسسة بتاريخ معين ويدلي من خلاله رأيه الفني المحايد عن مدى تطبيق واحترام المؤسسة للمبادئ المحاسبية المعترف عليها.

### ثانياً: أنواع المراجعة.

سوف نميز بين مختلف أنواع المراجعة انطلاقاً من الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة، وكذلك من زاوية القائم بها وهي كالتالي:

- من زاوية الإلزام القانوني.
- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة.
- من زاوية توقيت المراجعة.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 18.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، 2007، ص 17.

- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات.

- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة.

1- **من زاوية الإلزام القانوني:** تنقسم المراجعة من ناحية الإلزام القانوني إلى نوعين هما

المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية:<sup>1</sup>

أ- **المراجعة الإلزامية:** وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع

من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال

القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى أهداف المراجعة.

ونص المشرع الجزائري في القانون التجاري 9 وفي مادته (609) على ضرورة

تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة.

ب- **المراجعة الاختيارية:** وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب

المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي شركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص

الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية

الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية

وعن نتائج الأعمال والمركز المالي ونص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي

مادته رقم 584 على تعيين مندوب للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

2- **من زاوية مجال أو نطاق المراجعة:** يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم

المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما على النحو التالي المراجعة الكاملة

والمراجعة الجزئية:

أ- **المراجعة الكاملة:** في هذا النوع من المراجعة يحول للمراجع إطار غير محدود للعمل

الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 21.

محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل، فعملية المراجعة لا بد أن تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها.

ب- **المراجعة الجزئية:** تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقاً في المراجعة الخارجية، كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون، وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

تبعا لما سبق، أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر الآتية:

✓ وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة.

✓ إبراء ذمة المراجع من القصور والإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه.

✓ حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود إليه.

3- **من زاوية توقيت المراجعة:** تنقسم المراجعة من ناحية التوقيت إلى نوعين هما المراجعة المستمرة والمراجعة النهائية:<sup>1</sup>

أ- **المراجعة المستمرة:** يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء

الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ

عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني مضبوط مسبقاً ويستجيب إلى

الإمكانات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح إلى المؤسسات كبيرة

الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوطة بها.

✓ من بين مزايا المراجعة المستمرة توفير الوقت الكافي لدى المراجع، مما يساعد

على التوسع في نطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات والمجالات التي تخضع

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 23.

للتدقيق كما تمل أيضا على إمكانية كشف الأخطاء والغش والتلاعب في وقت مبكر للعمل على تصحيح الأخطاء وتفاذي حدوثها في المستقبل.

✓ ومن بين عيوب المراجعة المستمرة حدوث ملل لدى المراجع ولدى الموظفين نظرا للوقت الطويل المستغرق، إذ ربما يؤدي إلى تكوين علاقات شخصية بين الطرفين ويصبح عمل المراجع روتيني لا يؤدي تحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة من جهة، ومن جهة أخرى يؤثر على حياد واستقلال المراجع.

ب- **المراجعة النهائية:** يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة. ✓ ومن مزايا المراجعة النهائية نذكر ما يلي:

- عدم إمكانية تلاعب الموظفين في المستندات والسجلات وكل ما يتعلق بالسنة المالية الماضية من معالجة للبيانات المحاسبية والقوائم المالية الختامية.

- انخفاض تكاليفها نسبيا مقارنة بالمراجعة المستمرة، اعتمادا في ذلك على الوقت المستغرق.

✓ من عيوب المراجعة النهائية اكتشاف الأخطاء والتلاعب بعد انتهاء السنة المالية، قد يترتب عليه عدم إمكانية معالجة ما تم اكتشافه.

بالإضافة إلى ذلك، قصر الفترة الزمنية للمراجعة، مما يؤدي إلى عدم التمكن من إصدار حكم سليم حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في ظل العمليات العديدة للمؤسسة.

4- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات: تنقسم المراجعة من حيث حجم الاختبارات

إلى نوعين هما المراجعة الشاملة والمراجعة الاختيارية:

أ- المراجعة الشاملة (التفصيلية): تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية والواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة<sup>1</sup>.

ب- المراجعة الاختيارية: يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة ( العينة ) على كل أو مجموع المفردات ( المجتمع )، وهذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات.

5- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة: يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوعين هما المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية:

أ- المراجعة الخارجية: هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وهدف المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها.

ب- المراجعة الداخلية: " هي نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة فهي رقابة إدارية تمارس لقياس فعالية أساليب الرقابة الأخرى"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، ص28.

<sup>2</sup> يوسف محمد جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة وراق للنشر والتوزيع ، ط 1، 2000، ص128.

## المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة .

### أولاً: أهمية المراجعة.

تتجلى أهمية المراجعة فيما يلي:<sup>1</sup>

- 1- كون المراجعة وسيلة لا غاية ، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، بحيث تعتمد عليها في إتخاذ قراراتها.
- 2- اعتماد إدارة المؤسسة اعتماد كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص على أن تكون تلك البيانات صحيحة وتعكس الحالة الفعلية والسليمة، أي تكون مدققة من قبل هيئة فنية محاسبية.
- 3- إعتقاد المستثمرين على القوائم المالية عند إتخاذ قراراتهم الإستثمارية وتوجيه مدخراتهم لتحقيق أكبر عائد ممكن.
- 4- اعتماد البنوك على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند قيامها بدراسة الوضعية المالية والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.
- 5- اعتماد الإقتصاديون في هياكل الدولة على هذه القوائم للوصول إلى تحديد المؤشرات الوطنية مثل الدخل القومي، الناتج الداخلي الخام.

### ثانياً: أهداف المراجعة.

إن تتبع التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومضمونه المهني يقودنا إلى ملاحظة التغيير الهائل الذي يطرأ على هذه الأهداف<sup>2</sup>، إلا أن هذه النظرة تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي صراحة سنة 1897م أن إكتشاف الغش ليس هدفاً من أهداف عملية التدقيق وأنه ليس مفروضاً في المراجع أن يكون جاسوساً أو بوليس سري، ويجب على المراجع أن لا يبدأ

<sup>1</sup> صديقي مسعود وأحمد نقار، مرجع سابق، ص19.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص16-17.

عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات فيمكن توضيح هذا التطور الحاصل في أهداف عملية المراجعة من خلال هذا الجدول:

**جدول رقم (01): التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة**

الفترة	الهدف من عملية المراجعة
قبل عام 1500	إكتشاف التلاعب والإختلاس
1850-1500	إكتشاف التلاعب والإختلاس
1905-1850	إكتشاف التلاعب والإختلاس إكتشاف الأخطاء الكتابية
1933-1905	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي . إكتشاف التلاعب والإختلاس .
1940-1933	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي . إكتشاف التلاعب والإختلاس .
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي

**المصدر:** محمد بوتين، مرجع سابق، ص 43.

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك تطور ملحوظ في الأهداف المرجوة من المراجعة، من مجرد إكتشاف التلاعب والإختلاس إلى تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي، حيث أن هذا الهدف الأخير أصبح ضروري خاصة لأي مؤسسة تريد التسعير في البورصة. وإجمالاً لكل تلك التطورات، فإنه يمكننا تقسيم أهداف المراجعة إلى أهداف تقليدية أخرى حديثة.

## 1- الأهداف التقليدية:

- أ- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الإعتماد عليها.
- ب- الحصول على رأي فني محايد يستند إلى قرائن وأدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها المؤسسة التي تم مراجعة حساباتها، لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.
- ت- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تزوير.
- ث- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش وذلك عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة<sup>1</sup>.

## 2- الأهداف الحديثة:

- أ- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.
- ب- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات.
- ت- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية.
- ث- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.
- ج- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة.
- ح- مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية، دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم - محاسبون قانونيون - وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، كلية العلوم التجارية، قسم محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، ص10- 11.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 12.

## المطلب الرابع: فروض المراجعة.

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، لذلك سنورد أهم الفروض التجريبية لها فيما يلي<sup>1</sup>:

- قابلية البيانات للفحص.
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجعة والإدارة.
- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية.
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية.
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل
- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط.

### أولاً: القابلية للبيانات للفحص.

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية<sup>2</sup>:

1- ملائمة المعلومات.

2- قابلية الفحص.

3- عدم التحيز في التسجيل.

4- قابلية القياس الكمي.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 12- 13.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 15.

**ثانيا: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة.**

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساس قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمداه معلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

**ثالثا: خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية.**

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

**رابعا: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.**

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا، كما يجعل المراجعة اقتصادية وعملية بتبني المراجعة الإختيارية بدلا عن التفصيلية<sup>1</sup>.

**خامسا: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية.**

يقوم هذا المبدأ على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقي للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق ص 17.

سادسا: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.

يعتبر هذا المبدأ أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح، لذا من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.

سابعا: مراقب الحسابات يزول عمله كمراجع فقط.

يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفق ما توضحه الإتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن تخل هذه الإتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله، نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 20

## المبحث الثاني: المراجعة الخارجية

تتم عملية المراجعة الخارجية بواسطة طرف خارجي عن المؤسسة، ويشترط فيه التمتع بمؤهلات عملية وأخلاقية، كما يجب عليه الإستجابة والخضوع لمعايير المراجعة عند مزاوله عمله.

### المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية.

تعرف المراجعة الخارجية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة<sup>1</sup>.

كما تم تعريفها بأنها " عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تطويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة " <sup>2</sup>.

كما تم تعريفها على أنها " مراجعة الحسابات المالية هي فحص من قبل جهات مهنية مختصة ومستقلة من أجل التعبير عن الرأي على أساس انتظام وصدق حسابات الشركة"<sup>3</sup>.

كما تم تعريفها على أنها المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء

<sup>1</sup> محمد السيد سريا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإسكندرية، 2007، ص 39.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، ط 2، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2001، ص 13.

<sup>3</sup> HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le Contratspsychologique, Thèse de doctorat, TOULOUSE, 2000, p18

رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة ( المساهمون، المستثمرون، البنوك )<sup>1</sup>.

من خلال استعراض التعاريف السابقة نستنتج أن المراجعة الخارجية تعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الإقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية وموضوعية هادفة بنتائج المراجعة.

### المطلب الثاني: أهداف المراجعة الخارجية.

تهدف المراجعة الخارجية إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الإقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتهدف أيضا إلى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة، وبصفة عامة نستطيع القول أن المراجعة الخارجية تتضمن الجوانب التالية<sup>2</sup>:

- 1- ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة ومبادئها وأهدافها الرئيسية.
- 2- التعرف على أساليب وأدوات التحقق الرئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية المراجعة وتدقيق عناصر النشاط المختلفة في المنشأة.
- 3- الإمكانات المادية والبشرية التي يمتلكها المراجع الخارجي ومدى ما يتمتع به من قدرات شخصية وفكر سليم في مجال أداء عمله.
- 4- مستوى المسؤوليات التي يقبلها المراجع الخارجي ( مهنيا وفنيا وقانونيا ) والتي يقبلها للتعبير على آرائه المهنية.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص30.

<sup>2</sup> محمد السيد سريا، مرجع سابق، ص 39- 40.

5- تحديد مستوى العلاقة بين المراجع الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية في المنشأة لتحديد مستوى التعاون بينهما في مجال إنجاز عملية المراجعة.

### المطلب الثالث: محافظي الحسابات وأنواع المراجعة الخارجية.

#### أولاً: محافظ الحسابات.

تجدر الإشارة إلى الأغلبية الساحقة من خبراء المحاسبة هم محافظي حسابات في نفس الوقت، بحكم أن شهادة الخبرة تخلو لحاملها أن يكون محافظ حسابات بمجرد طلبه لذلك، وسنستعرض فيما يلي تعريف محافظ الحسابات، كيفية تعيينه، مهام محافظ الحسابات.

**1- تعريف محافظ الحسابات:** هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات سنذكر منها.

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 27 من قانون رقم 91-08 المؤرخ في أفريل 1991 المتعلق بهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المعتمد كما يلي: " يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات بموجب أحكام التشريع المعمول به"<sup>1</sup>.

كما تم تعريفها على أنها "رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانون للمصادقة على دقة و صدق البيانات المالية و المستندات السنوية للمؤسسة، الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج، الذي يسمح بتحديد النتائج المتسلسلة (هامش الربح، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 91-08 مؤرخ في 27-04-1991، العدد 20، المادة 34، ص 655.

<sup>2</sup>MokhtareBelaïbaud, Guide pratique l'audit financière et comptable, la maison des livres, Alger, 1982, p04.

يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي: "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"<sup>1</sup>.

2- **تعيين محافظ الحسابات:** قبل التطرق إلى الهيئات التي تعين محافظ الحسابات يجب معرفة شروط مزاوله المهنة وهي:

أ- جزائري الجنسية.

ب- حيازة شهادة أو اعتماد ممارسة المهنة.

ت- التمتع بالحقوق المدنية والسياسية.

ث- أن لا يكون قد صدر في حق جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

ج- أن لا يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية.

ح- أن يكون مسجلا بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وأن يؤدي اليمين المنصوص عليه قانونا.

ويكون نص القانون: " أقسم بالله الذي لا إله إلا هو أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف"<sup>2</sup>.

3- **هيئات تعيين محافظ الحسابات:** حسب المادة 30 من قانون رقم 91-08 : "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظي حسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في هذا القانون"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42، ص 07.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 08.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 91-08، مرجع سابق، ص 655.

وحسب المادة **31** من نفس القانون: " تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن بعد لوكالتين تعيين نفس المحافظ إلا بعد ثلاث سنوات "1.

ووفقا للمادة **32** من نفس القانون: "عندما تعين شركة محافظ الحسابات كمحافظ حسابات لدى مؤسسة أو شركة أو هيئة تعين من طرفها أو من بين أعضائها المسجلين في جدول المنظمة الوطنية محافظا أو محافظي حسابات يعملون باسمها، ولا يمكن لهؤلاء الأشخاص أن يمارسوا مهنتهم بصفة شريك ومشارك أو أجير إلا في شركة واحدة فقط ."

✓ بالنسبة لمراقبة شركات المساهمة، في المادة **715** مكرر **4** من القانون التجاري ورد ما يلي:

- تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني.  
وإذا لم تعين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات أو في حالة وجود مانع أو عارض أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو إستبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقرئي الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

- ووفقا للمادة **715** مكرر **4** من القانون التجاري: " يعين مندوبو الحسابات لثلاث سنوات مالية، وتنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنوات المالية الثلاثة، يبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية بدل مندوب آخر، يمارس وظيفته حتى إنتهاء مهمة المندوب الذي استخلفه، وإذا أغلقت الجمعية تعيين مندوب للحسابات، يجوز لهم مساهم أن يطلب من العدالة تعيين مندوب الحسابات، ويبلغ قانونا بالحضور

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 91-08، مرجع سابق، ص 655.

رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين مندوب أو مندوبي الحسابات.

#### 4- مهام محافظ الحسابات: تنص المادة 28 من القانون رقم 91-08 الصادر في 27

أفريل 1991 على أن مهام محافظ الحسابات تتمثل فيما يلي:

أ- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية.

ب- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها.

ت- يعلم المسكرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.  
وهذه المهام عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير<sup>1</sup>.

#### ثانيا: أنواع المراجعة الخارجية.

توجد ثلاث أنواع للمراجعة للحسابات وهي:<sup>2</sup>

1- المراجعة القانونية **Audit legal**: أي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة

السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات (Commisraire aux comptes).

2- المراجعة التعاقدية الإختيارية **Audit contractuel**: وهي التي يقوم بها محترف

بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 91-08، مرجع سابق، ص 656.

<sup>2</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص 27-28.

3- الخبرة القضائية *Expertise judiciair* : التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

**المطلب الرابع: مسؤولية المراجع الخارجي.**

يمكن تقسيم مسؤولية المراجع الخارجي إلى الأنواع التالية:<sup>1</sup>

**أولاً: المسؤولية الفنية.**

وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للمؤسسة وتتلخص فيما يلي:

- 1- مسؤولية التحقق بشكل سليم من تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 2- مسؤولية التحقق من تطبيق مختلف النصوص القانونية واللوائح والعقود المتعلقة بتنظيم أعمال المؤسسة.

**ثانياً: المسؤولية الأخلاقية.**

وهي التي تتعلق بالإخلاء بأمانة المهمة وأخلاقياتها، ونذكر منها ما يلي:

- 1- إخفاء المراجع لحقائق عرفها عند قيامه بعملية المراجعة.
- 2- التظليل في تقديم البيانات.
- 3- إخفاء أي تلاعب أو غش ثم إكتشافه في المستندات أو الدفاتر.
- 4- التقصير والإهمال في أداء عمله.
- 5- الإدلاء برأي غير حقيقي خدمة لمنفعة أحد المسؤولين.

---

<sup>1</sup> أمناش جمال، مرجع سابق، ص 33-34.

### ثالثا: المسؤولية المدنية.

تتمثل هذه المسؤولية في بعض نواحي القصور المتعلقة بعمل المراجع ومن أهمها ما يلي:

- 1- حالة عدم بذل المراجع للعناية المهنية اللازمة لأداء عمله.
- 2- حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء قيامه بعملية المراجعة.
- 3- عند قيامه أصلا بعملية المراجعة.

### رابعا: المسؤولية الجنائية.

قد يعد المراجع نفسه مسؤولا جنائيا، عن قيامه ببعض التصرفات المخالفة لنصوص قانون العقوبات في الحالات التالية:

- 1- تأمر المراجع مع إدارة المؤسسة، على توزيع أرباح غير حقيقية على مختلف المساهمين.
- 2- تأمر المراجع مع مجلس إدارة المؤسسة، عن إتخاذ قرار معين في ظاهرة أنه في مصلحة المؤسسة، ولكنه في الحقيقة عكس ذلك.
- 3- التجاهل العمدي للمراجع عن بعض الإنحرافات التي إرتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وذلك خوفا عن مصلحته الشخصية.
- 4- الكذب عن كتابة التقرير أو في شهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين.
- 5- إفشاء بعض أسرار المؤسسة، أي عدم احترام المراجع لسر المهنة.

### المبحث الثالث: منهجيات تنفيذ المراجعة الخارجية.

إن الهدف الأساسي لمهمة المراجع الخارجي هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بالأدلة والبراهين حول شرعية وصدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة.

وحتى يستطيع المراجع الخارجي الوصول إلى ذلك الرأي، فإنه يجب عليه أن يسير وفق منهجية علمية منظمة، هذه المنهجية تمثلها مجموعة من الخطوات التنفيذية ومجموعة من الوسائل.

#### المطلب الأول: خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية.

لكي تتحقق مهنة المراجعة الخارجية أهدافها بكفاءة عالية فإنها تفرض على المراجع الخارجي ثلاث خطوات رئيسية وتتمثل في الآتي:<sup>1</sup>

- الحصول حول معرفة عامة حول المؤسسة.
- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- فحص الحسابات والقوائم المالية.

وفيما يلي شرح الخطوات:

#### أولاً: الحصول حول معرفة عامة حول المؤسسة.

يستحيل قيام المراجع بفحص حسابات المؤسسة دون حصوله على معرفة عامة عنها، فيجب عليه أن يقوم بزيارة مختلف وحداتها لكي يتسنى له التعرف على كيفية تقسيم المهام ووظائف العمل بداخلها ومناخ العمل السائد فيها، والسلع والخدمات المنتجة من قبل المؤسسة وكيفية تسويقها.

---

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 76.

أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها، فيحددان حسب أهداف ومسؤوليات المراجع، وهذه الخطوة الرئيسية تتضمن خطوات فرعية يوضحها الشكل التالي:

**الجدول رقم(02):الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة**

أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة	التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة التنظيم المهني عناصر المقارنة بين المؤسسات حوار مع المسؤولين زيارات ميدانية التعرف على الوثائق الداخلية
إنطلاق الأعمال	تكوين الملف الدائم إعداد برنامج المراجعة الأول

**المصدر:** محمد بوتين، مرجع سابق، ص 67.

وفيما يلي شرح للخطوات الفرعية السابقة، التي تضمنها الشكل السابق:

**1- أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة:** في هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع

المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية، نذكر منها:<sup>1</sup>

الإطلاع على ودراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات السابقة.

أ- دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.

ب- الإطلاع على ودراسة بعض التقارير المالية للمؤسسات المماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط.

<sup>1</sup> صديقي مسعود وأحمد نقار، مرجع سابق، ص 25.

ت- دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة.

ث- دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات.

ج- الإطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة.

2- إنطلاق الأعمال: بعد حصول المراجع على نظرة عامة حول المؤسسة، يقوم بتكوين الملف الدائم الذي سبق الإشارة إليه، كما يمكنه إعادة النظر في برنامج المراجعة المسطر له.

### ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

على المراجع أن يحصل على معرفة كافية عن التنظيم الإداري ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، وذلك بغرض تقييم الوجود الإحتمالي للأخطاء في الحسابات أو مجموع العمليات الخاصة بالمؤسسة والعمل على منع حدوثها وتصحيحها في وقت معقول.

إن المعايير العامة للمراجعة تفرض على المراجع القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا التقييم له هدفين:<sup>1</sup>

1- تقييم الأخطاء العامة للمنظمة أو الإجراءات الخاصة بمسك الحسابات ومعالجة العمليات المتعلقة بالمؤسسة.

2- يعتمد المراجع على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لتنظيم عملية الرقابة وحجم الإختبارات التي يقوم بها.

إن نظام الرقابة الجيد والفعال يسمح للمراجع بتكوين قناعة وضمنان متعلق بالسير الحسن للنظام المحاسبي للمؤسسة ونوعية المعلومات المولدة منه.

<sup>1</sup> صديقي مسعود وأحمد نقار، مرجع سابق، ص27.

ويسعى المراجع عند قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية للحصول على أجوبة للأسئلة  
الثلاث التالية:<sup>1</sup>

1- ما هي الإجراءات المعمول بها لغرض تحقيق رقابة داخلية فعالة ؟

2- هل هناك تطبيق فعلي لهذه الإجراءات ؟

3- هل الإجراءات المعمول بها كافية لخلق رقابة داخلية حسنة تضمن صحة ومصداقية  
القوائم المالية؟

بناء على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية المتوصل إليها، يقدم المراجع حوصلة في  
وثيقة شاملة يبين من خلالها آثار نظام الرقابة الداخلية على المعلومات المالية مع تقديم  
اقتراحات قصد تحسين الإجراءات المتعلقة به والوقوف على نقاط الضعف التي تم اكتشافها.

**ثالثاً: فحص الحسابات والقوائم المالية.**

بعد أن ينتهي المراجع من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام  
بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية، والموضحة بالشكل التالي:

---

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص80.

الجدول رقم ( 03): إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية.

<p>إعادة النظر في برنامج المراجعة تخفيف البرنامج . تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية .</p>	<p>تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية.</p>
<p>اختبارات التطابق ( إعادة النظر في المعلومة ، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية ) . اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية . اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية . اختبارات التطابق بواسطة المشاهدة المادية .</p>	<p>اختبارات السريانة والتطابق .</p>
<p>التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة . فحص الأحداث ما بعد الميزانية . فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية . إعادة النظر في أوراق العمل . إصدار الرأي .</p>	<p>إنهاء عملية المراجعة</p>

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 83.

وفيما يلي توضيح للإجراءات التي تضمنها الشكل السابق:

**1- تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية:** على ضوء نتائج التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يقوم المراجع بإعادة النظر في برنامج مراجعته وتحديد نطاق وطبيعة وتوقيت وحجم إجراءات الفحص التي ينبغي عليه أن يقوم بها، ففي حالة قوة النظام يقوم المراجع

بتخفيض إجراءات فحصه، إلا أنه لا يمكنه الإستغناء على إجراءات فحص الحسابات أو إستبعادها نهائياً حتى وإن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية ممتاز، وذلك بسبب أوجه القصور الضمنية في نظام الرقابة الداخلية.

أما في حالة ضعف النظام فيقوم بتدعيم برنامج مراجعته بإجراءات مراجعة إضافية أهمها إجراءات فحص الحسابات.

**2- إختبار السريانة والتطابق:** هي اختبارات يتم تصميمها لاختيار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر على أرصدة القوائم المالية، فهي تمثل تحديدا واضحا للتحريف في الحسابات وتتمثل في:

**أ- اختبارات التطابق من خلال المراجعة التحليلية:** تتعلق هذه الإختبارات بتقييم القوائم المالية عن طريق دراسة العلاقات المعقولة بين المعلومات المالية ذاتها، أو بين المعلومات المالية والمعلومات الغير مالية.

**ب- إختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية:** إن هذا النوع من الاختبارات هو ما يطلق عليه المراجعة المستندية، والتي كما ذكرها دي بولا "بأنها تمثل لب عملية المراجعة، وأن نجاح أية مراجعة يعتمد على الكيفية التي تتم بها المراجعة المستندية<sup>1</sup>.

**ت- إختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية:** تستعمل المصادقات للتأكد من صحة الأرصدة، حيث يتم إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة بهدف التأكد من صحة أرصدهم التي تعكسها دفاتر وسجلات المؤسسة، مثل: العملاء، الموردين، البنوك.

**ث- إختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية:** من هذه الإختبارات قيام المراجع بالتزول الميداني إلى المؤسسة وفروعها للقيام بعمليات الجرد لأصولها بنفسه أو

<sup>1</sup> رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 40.

حضور عمليات الجرد مع لجنة الجرد المشكلة من قبل المؤسسة، التي تتم عادة في نهاية السنة، ويكون حضور المراجع مع لجنة الجرد بصفة مراقب فقط.

**3- إنهاء عملية المراجعة:** كما نعلم أن نهاية عملية المراجعة هي قيام المراجع بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة.

فبعد أن يقوم المراجع بتنفيذ خطوات وإجراءات المراجع السابق ذكرها وقبل إدلائه بهذا الرأي النهائي فإن عليه أن يقوم بالإجراءات التالية استكمالاً لعملية المراجعة:

أ- التأكد من مدى توفر مبادئ وقواعد المحاسبة.

ب- فحص الأحداث ما بعد الميزانية.

ت- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية.

ث- إعادة النظر في أوراق العمل.

ج- إصدار الرأي.

**المطلب الثاني: وسائل وتقنيات تنفيذ المراجعة الخارجية.**

**أولاً: وسائل وتقنيات تنفيذ المراجعة الخارجية.**

يعمل المراجع على الحصول على مجموعة من أدلة الإثبات بغية تأكيد ودعم رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية للمؤسسة، ومن بين هذه الوسائل نذكر منها<sup>1</sup>:

- الجرد الفعلي.

- المراجعة الحسابية.

- المراجعة المستندية.

- المراجعة القياسية.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 136 - 137.

- المصادقات.

- الإستفسارات.

- المقاربات.

1- **الجرد الفعلي:** يعتبر الجرد الفعلي أحد أهم الوسائل التي تمكن من الحصول على أدلة الإثبات، فإجراء الجرد وفق ما ينص عليه المخطط المحاسبي الوطني في مادته 17 المتعلقة بالجرد الفعلي للإستثمارات وما ينص عليه الأمر الرئاسي رقم 19 المؤرخ في 27 جانفي 1982م والمتعلق بالجرد الفعلي لموجودات المؤسسة، يمكن إعطاء دليل مادي على الوجود الفعلي للإستثمارات والمخزونات، وذلك من خلال النتائج النهائية لعملية الجرد في جدول ممضي عليه من الأطراف القائمة بالعملية.

2- **المراجعة الحاسوبية:** يقوم المراجع وفق هذه الوسيلة بالتحقق من صحة العمليات الحاسوبية التي يقوم بها المحاسب أو التي تحتويها المستندات الحاسوبية كالعمليات الحاسوبية على الفاتورة، بغية توضيح المبلغ خارج الرسم والمبلغ الإجمالي ومقابلة ذلك بالتدفق المالي الذي يحدث نتيجة عملية البيع أو الشراء مثلا.

3- **المراجعة المستندية:** تعتبر المراجعة المستندية وسيلة للحصول على أدلة الإثبات من خلال إعتقاد التسجيل المحاسبي للعمليات على المستندات، لذلك يقوم المراجع بفحص المستندات بغية التأكد من صحتها وتطابقها مع الشروط الشكلية والموضوعية الواجب توافرها والتحقق من أن لكل عملية وتسجيل محاسبي له مستند يعتمد عليه، وأن لكل مستند قد تم تسجيله ولم يتم إستبعاده أو إخفاؤه لإعطاء الصبغة الشمولية للمعلومات المحاسبية المقدمة لمستعملها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 138.

4- **المراجعة القياسية:** هي وسيلة يلجأ إليها المراجع بغية الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر آخر، كأن يقيس ربحية المؤسسة خلال الخمس سنوات الأخيرة مثلاً.

5- **المصادقات:** هي عبارة عن اعترافات وشهادات من طرف المدينين والدائنين بصحة الرصيد أو عدم صحته، إذ يتم إعدادها من طرف المؤسسة موضوع المراجعة بطلب من المراجع على أن يكون الرد موجه إليه مباشرة، وتأخذ هذه المصادقات الأشكال التالية:

أ- **مصادقات إيجابية:** في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على صحة أو خطأ الرصيد الموضح في المصادقة.

ب- **مصادقات سلبية:** في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحته.

ت- **مصادقات بيضاء:** في هذه الحالة يتم إعداد المصادقة بدون رصيد ويطلب من الطرف الآخر التقرير عن الرصيد المتواجد في دفاتره.

6- **الإستفسارات:** تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة الإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والإلتزام بالخطط، ومن أجل تحقيق ذلك يمكن أن يكون الإستفسار شفوياً أو تحريراً كحالات تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة<sup>1</sup>.

7- **المقاربات:** تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة تثبت صحة ماتم تسجيله محاسبياً من عمليات، إذ يقوم المراجع مثلاً بمطابقة التسجيلات المحاسبية المتعلقة ببيومية البنك في المؤسسة بما تم فعلاً على مستوى البنك من خلال الكشوف المرسله من قبله، وتضفي هذه الوسيلة على المعلومات المحاسبية مصداقية أكبر وقبولاً واسعاً لدى قراء القوائم المالية للمؤسسة.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 139.

### المطلب الثالث: فحص الحسابات.

بعد حصول المراجع على معرفة عامة حول المؤسسة المكلف بمراقبتها وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية لها، يتسنى له وضع حوصلة حول المؤسسة ونظامها الداخلي ويحدد بصفة نهائية برنامج تدخله، في هذا الصدد يجدر بنا الإشارة إلى أنّ برنامج المراجعة يتسع أو يضيف بالإعتماد على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية من جهة، وحسب خبرة وتجربة المراجع من جهة آخر سوف نتطرق فيما يلي إلى كيفية قيام المراجع بفحص حسابات المؤسسة<sup>1</sup>.

#### أولاً: المحاسبة العامة.

يتأكد المراجع من أنّ مصلحة المحاسبة العامة للمؤسسة منظمة لذلك يقوم بما يلي:

- 1- فحص التنظيم الخاص بمصلحة المحاسبة للمؤسسة.
- 2- التأكد من وجود مخطط محاسبي للمؤسسة.
- 3- الإطمئنان على المعالجة الآلية للمعلومة المحاسبية.
- 4- التحقق من وجود اللوائح الداخلية المتعلقة بعمليات مراقبة المعلومات المحاسبية.

#### ثانياً: الإستثمارات.

يتحقق المراجع من الإستثمارات من خلال قيامه بما يلي:

- 1- يقوم المراجع بفحص السجل الخاص بالإستثمارات.
- 2- التأكد من قيام المؤسسة بالجرد المادي لإستثماراتها وإجراء عملية المقارنة مع أرصدة حسابات الميزانية.
- 3- التأكد من صحة تقييم الإستثمارات وتسجيلها بتكلفة الحصول عليها.

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص 157.

4- يطمئن المراجع عن صحة رصيد حساب إهلاكات الإستثمارات، وذلك من خلال التأكد من تطبيق المؤسسة للطرق والمعادلات المسموح بها.

### ثالثاً: المخزونات.

يتمثل هدف قيام المراجع بعملية فحص حسابات المخزونات فيما يلي:

- 1- يطمئن بأن مصلحة المحاسبة تسجل من خلال عملية لجرد المستثمر كل كمية البضائع والمواد واللوازم التي بحوزتها.
- 2- التأكد من وجود ترابط منطقي بين حسابات المخزونات والحسابات المتعلقة بالمشتريات والمبيعات.

لأجل تحقيق هذه الأهداف، يقوم المراجع بما يلي:<sup>1</sup>

- 1- فحص السجل الخاص بالمخزونات.
- 2- يتأكد المراجع من كيفية قيام المؤسسة بتقييمها للمدخلات والمخرجات من المخزونات.
- 3- يقوم المراجع بفحص الحسابات الخاصة مثل مخزونات قيد الإنجاز.
- 4- يتحقق المراجع من صحة حساب تكلفة شراء المواد الأولية وتكلفة إنتاج المنتجات التامة.
- 5- يتأكد المراجع من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفقاً لما نصت عليه المبادئ المحاسبية وأن كل تسجيل محاسبي مرفق بالوثائق المدعمة له.

---

<sup>1</sup> أحمناش جمال، مرجع سابق، ص 18.

**رابعاً: الحقوق.**

يتحقق المراجع من حقوق المؤسسة من خلال قيامه بما يلي:

- 1- يتأكد المراجع من صحة الأرصدة المالية لكل حساب.
- 2- يعمل المراجع على جرد الأوراق المساهمة والتأكد من صحة المؤونات المكونة لأجلها.
- 3- يقوم المراجع بمراقبة العقود والوثائق الخاصة بالإفتراضات.
- 4- يعمل المراجع على مقارنة الرسوم القابلة للإرجاع بمختلف اليوميات والتأكد من قابلية لكل الرسوم للإرجاع.
- 5- يقوم المراجع بفحص الحسابات المصرفية البريدية، ومقارنة الأرصدة المصرح بها في الكشوف مع تلك التي تظهر الحسابات المتعلقة بذلك.

**خامساً: الأموال الخاصة.**

يتحقق المراجع من الأموال الخاصة على النحو التالي:

- 1- التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظم للمؤسسة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم ( ممتازة، عادية ) وحقوق المساهمين.
- 2- فحص المكتتبين في الأسهم والإطلاع على جميع الستندات المؤيدة للإكتتاب.
- 3- يتحقق المراجع من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة.
- 4- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وشهادة الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.
- 5- يعمل المراجع على فحص مختلف المؤونات المكونة مع التأكد من صحة تقديرها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبوا سرعة، مرجع سابق، ص 50.

**سادسا: الديون.**

يقوم المراجع بفحص حساب الموردين من خلال قيامه بما يلي:

- 1- تحديد المسؤولين الذين لهم حق إعداد طلبات الشراء.
- 2- تحديد هوية موردي المؤسسة.
- 3- التحقق من إعداد سند التسليم أو لا، لكل عملية تسليم البضاعة من المورد.
- 4- تحديد وسائل دفع مستحقات الموردين.
- 5- التحقق من وجود رقابة على فواتير الموردين قبل تسديدها أم لا.
- 6- يتأكد المراجع من صحة التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات المتعلقة بالمؤسسة.

**سابعا: حسابات التسيير.**

تنقسم حسابات التسيير إلى مجموعتين، مجموعة حسابات النفقات ومجموعة حسابات الإجراءات، حيث تفتح هذه الحسابات في بداية كل دورة محاسبية وتقف في نهايتها بترحيل أرصدها إلى حسابات النتائج.

**ثامنا: حسابات النتائج .**

يتم التحقق من حسابات النتائج، بقيام المراجع بفحص كل حساب من حسابات النتائج على حدى والتأكد من صحة المبالغ المرحلة إليه، وترحيل رصيده إلى حساب النتيجة المالية له.

### المطلب الرابع: التقرير النهائي.

بعد إنتهاء المراجع من عملية الفحص، يقوم بكتابة تقرير المراجعة الذي يعتبر كوسيلة يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية الختامية للمؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى، يعتبر كحوصلة لمجمل النقائص والملاحظات التي تم التوصل إليها<sup>1</sup>.

كما يجب على المراجع أن يذكر في التقرير، أن عملية الفحص التي قام بها قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي سبق لنا الحديث عنها.

سنتطرق فيما يلي إلى إعطاء نموذج لتقرير المراجعة مع ذكر أنواع البدائل المختلفة المتاحة أمام المراجع عند إبداء رأيه<sup>2</sup>.

### أولا: نموذج تقرير المراجعة.

قمنا بفحص ميزانية المؤسسة A المؤرخة في 31 ديسمبر ... ، وقوائم الدخل والأرباح المحتجزة والتغيرات في المركز المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وقد تم الفحص طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبالتالي قد إشتمل على الإختبارات للسجلات المحاسبية وإجراءات المراجعة الأخرى.

وفي رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تظهر بعدالة المركز المالي للمؤسسة في 31 ديسمبر ... ، ونتائج عملياتها والتغيرات في مركزها المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم تطبيقها على نفس الأساس المستخدم في العام الماضي.

---

<sup>1</sup> أمناش جمال، مرجع سابق، ص54.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص55 .

ثانيا: أنواع التقارير .

يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني عن القوائم المالية الختامية للمؤسسة بإستعمال أحد أنواع التقارير التالية:

1- **التقرير الخالي من التحفظات:** يبدي فيه المراجع عن رأيه الخالي من التحفظات بشأن

القوائم المالية التي تم فحصها وكذا المبادئ المحاسبية المستخدمة لإعدادها ويطلق على هذا النوع من التقرير بالتقرير النظيف

2- **التقرير الذي يحتوي على تحفظات:** يشير المراجع في هذا التقرير إلى التحفظ الذي له

تأثير على القوائم المالية للمؤسسة، كما يجب عليه ذكر أسباب تحفظه وشرحها.

3- **التقرير السالب:** هو ذلك التقرير الذي يقرر فيه المراجع أن القوائم المالية لا تظهر

بعدالة المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، وكذلك عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما يجب على المراجع ذكر أسباب رأيه السالب ومدى تأثيرها على القوائم المالية.

4- **الإمتناع عن إبداء الرأي:** في هذه الحالة لا يبدي المراجع عن أي رأي في القوائم

المالية للمؤسسة، ويجب عليه الذكر في فقرة مستقلة في تقريره جميع الأسباب الرئيسية التي دعتة إلى ذلك.

من بين الأسباب التي تؤدي إلى إمتناع المراجع عن إبداء رأيه، عدم كفاية نطاق

الفحص الذي قام به ووجود قيود جوهرية على ذلك.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>أحمناش جمال، مرجع سابق، ص56.

### خلاصة الفصل:

تم التوصل في هذا الفصل إلى أن ظهور المراجعة وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا بسبب توسع المؤسسة وزيادة وظائفها.

فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها، هذا عن طريق إبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المراجع الخارجي، والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو خبرة وكفاءة مهنية، هذا في إطار المعايير التي تحضى بالقبول والمنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة.

الفصل الثاني

المرآة الجعة الداخلية



**تمهيد:**

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دورياً، كان من الأسباب المباشرة في ظهور المراجعة الداخلية.

وإذا كانت المراجعة الداخلية تهتم في السابق بالناحية المالية والمحاسبية فقط كما هو عليه الحال في معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فإن مجال تدخلها قد توسع لدى المؤسسات الغربية وله أن يغطي مختلف الوظائف فيها.

## المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن اعتماد الضوابط المحاسبية والإدارية التي تتمثل في الاحتفاظ بالموجودات، وتصميم السجلات المالية بصورة تمكن من الاعتماد عليها، وتنفيذ العمليات بكفاءة عالية.

استنادا لما سبق، اقتضى الأمر ضرورة وجود مصلحة مستقلة للمراجعة بداخل المؤسسة، تتكفل بفحص وتقييم كافة الأنشطة والعمليات لتفاعل عمليات المراجعة الداخلية مع العمليات الإدارية الأخرى.

### المطلب الأول: نشأة المراجعة الداخلية.

يرجع المؤرخون وجود المراجعة الداخلية إلى أكثر من ستة آلاف سنة مضت<sup>1</sup>.

حيث يعتقد بوجود دليل على أن هناك أنظمة رسمية للتسجيل والتحقق، كانت تستخدم في ذلك الوقت في منطقة الشرق الأدنى، وبدأ الاهتمام بالمراجعة الداخلية يزيد في أوروبا في القرن 18 م نتيجة ظهور حالات كثيرة للغش، ومع انتقال المحاسبة إلى الدول الأوروبية والمراجعة إلى الولايات المتحدة والنمو المضطرب في أنشطة الأعمال بدأ الاتجاه نحو ضرورة وجود وظيفة رقابية مستقلة داخل المؤسسة.

ولقد أدى النمو في أنشطة الأعمال، وكبر حجم المؤسسات، وتعدد العمليات التي تقوم بها إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بفعالية وكفاءة وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية وحماية الأصول.

<sup>1</sup> صديقي مسعود وأحمد نقار، مرجع سابق، ص 64-65.

إن الزيادة في حالات الفشل وإفلاس المؤسسات في الولايات المتحدة خلال الأربعينيات من القرن السابق، أدى إلى بدأ الإتجاه نحو ضرورة الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة تكون لها مقوماتها التي تمكنها من تحقيق الغرض منها.

ولقد تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في عام 1941م، ومنذ ذلك التاريخ عمل هذا المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية حيث تم إصدار أول توصياته عن المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي سنة 1947م<sup>1</sup>.

ويعد أول تعريف للمراجعة الداخلية<sup>2</sup> هو التعريف الصادر من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي "IIA" فقد جاء فيه أن المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطة بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

وعرفت المراجعة الداخلية على أنها حلقة من حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة حول صيرورة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.

<sup>1</sup> ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 24.

<sup>2</sup> صديقي مسعود وأحمد نقار، مرجع سابق، ص 67.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية وأنواعها.

أولاً: تعريف المراجعة الداخلية.

عرف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين " IFACI " المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة. هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين، في إطار هذا النشاط الدوري، هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة<sup>1</sup>.

المراجعة الداخلية من الناحية الوظيفية بأنها " نشاط تقييمي مستقل داخل المشروع بغرض فحص وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من نواحي أنشطة التشغيل للمشروع وذلك كأساس لخدمة الإدارة في وظيفتها الرقابية"<sup>2</sup>، فهي تعتبر إذن وسيلة رقابية في خدمة الإدارة بحيث تعمل على قياس فاعلية نظم الرقابة المختلفة.

"هي نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة فهي رقابة إدارية تمارس لقياس فعالية أساليب الرقابة الأخرى"<sup>3</sup>.

" المراجعة الداخلية هي أداة من أدوات الرقابة السلوكية أي الرقابة من خلال الأفراد، ويكون تأثير المراجعة الداخلية داخل التنظيم من خلال العمل على تحفيز كل الأفراد في التنظيم على تحقيق الأهداف المرغوبة، وتقليدا اهتم المراجعين الداخليين بالنواحي المالية

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2003، ص15.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وكمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، دار الهدى للمطبوعات، الإسكندرية، ص172.

<sup>3</sup> يوسف محمد جريوع، مرجع سابق، ص128 .

والمحاسبية، ثم امتد نطاق المراجعة الداخلية ليشمل النواحي التشغيلية **operational areas** حيث بشكل مباشر أو غير مباشر فإن السجلات المحاسبية تعكس الأنشطة التشغيلية<sup>1</sup>.

من التعاريف السابقة، نستنتج أن المراجعة الداخلية هي عبارة عن وظيفة مستقلة بداخل المؤسسة، مكلفة بالفحص والتحقق من مدى احترام وتطبيق الإجراءات التي وضعتها الإدارة، كما تساهم على تقييم الأداء فيها.

### ثانياً: أنواع المراجعة الداخلية.

هناك ثلاث مجالات مميزة لوظيفة المراجعة الداخلية، فقد يلجأ المراجع إلى تنفيذ مراجعة النواحي المالية والمحاسبية ويطلق على ذلك المراجعة المالية (المحاسبية)، كما يمكن أن تقوم الإدارة بمراجعة مباشرة تتعلق بالأعمال المختلفة التي تتم في المشروع (الإنتاج، المخزون، سياسة الأجور، التأمين... الخ) ويطلق على ذلك مراجعة الأعمال، كما تلجأ إلى إعداد مراجعة وفحص الهيكل التنظيمي للمشروع أو أحد أقسام الإدارة وهذا ما يعرف بالمراجعة الإدارية، وسوف نتطرق فيما يلي للأنواع الثلاث للمراجعة الداخلية:

**1- المراجعة الإدارية:** هي أداة تختبر وتفحص بصورة دقيقة وبناء الهيكل التنظيمي للمشروع وفروعه أو أحد الأقسام والإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه، تشمل فحص واختيار الخطط الموضوعية وأساليب التنفيذ للعمليات والموارد المادية والبشرية، وذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نقاط الضعف وما يترتب عنه من أخطاء في العناصر محل الفحص، ثم اقتراح الإجراءات الصحيحة والمناسبة والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤولياتها بكفاءة وفعالية<sup>2</sup>.

من التعريف الشامل يتضح أن طبيعة المراجعة الإدارية تتمثل في ناحيتين:

<sup>1</sup> محمد السيد سريرا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية 2013، ص122.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وكمال خليفة أبو زيد، مرجع سابق، ص 180.

أ- عملية فحص وتحليل وتقييم أداء المسئول على الإدارة وليس على الدفاتر أو السجلات أو التقارير والقوائم المالية.

ب- إن عملية الفحص والتحليل تهدف إلى ترشيد قرارات الإدارة عن طريق بيان نقاط الضعف واقتراح الحلول بالكيفية التي تتناسب مع إمكانيات الإدارة.

2- **المراجعة المالية (المحاسبية)**: وهي المراجعة التي يتحدد مجالها بالفحص المستندي وفحص السجلات والدفاتر المحاسبية والإحصائية والإجراءات التي تستخدم في تحديد مدى دقة وسلامة العمليات والأنظمة.

والمراجعة المحاسبية لا تعني المراجعة ككل بل هي جزء من هذه الأخيرة ويتمثل هدفها في المصادقة على الحسابات وهو هدف جد محدود، مستخدمة في ذلك أشخاص مستقلين يقومون بمهمة الرقابة، وتشمل على:

أ- **رقابة المنتج النهائي**: تخص المستندات التنظيمية الخاصة بدورة الشراء كما هي واردة في التعليمات المحددة قبل اعتمادها للصرف.

ب- **مراجعة لاحقة**: وتهدف إلى اكتشاف أي خطأ حدث أثناء التسجيل في الدفاتر المختلفة وبالتالي اكتشاف سوء التصرفات والقضاء عليها<sup>1</sup>.

ت- **الجرد المستمر على الأصول**: ويهدف إلى حماية الأصول والموجودات عن طريق إجراءات الجرد المستمر والمفاجئ، لاكتشاف السرقة أو التلاعب أو سوء الاستعمال.

ث- **مراجعة العمليات**: إذا كانت المراجعة المحاسبية تقوم بمراقبة مدى احترام القواعد المحاسبية، فإن مراجعة العمليات تقوم بمراقبة مدى حسن تطبيق الإجراءات، فهي تعتبر بمثابة المرآة العاكسة للسياسات المطبقة من طرف إدارة المؤسسة لذا فإن المراجع الداخلي يكون مرتبط مباشرة بمدى معرفته واطلاعه على السياسات المطبقة، وحتى تتم المراجعة بالشكل الأمثل يجب أن يكون القائم بها مختص في القطاع المرقب، وأن يكون مؤهلاً لفهم الإجراءات التقنية.

<sup>1</sup> محمد تهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 70.

**3- مراجعة الأعمال:** يهتم هذا النوع من المراجعة بالمراجعة التي تتعلق مباشرة بالأعمال المختلفة التي تتم في المشروع ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى التأكد من مدى إتباع الإدارة لنظام المراقبة الداخلية ويتضمن تقرير المراجع نتيجة مراجعته للأعمال، ويعتمد المراجع في هذا النوع على وسائل فنية كما أن يفحص احتمالات زيادة الإنتاجية دون الزيادة في تكاليف وقد يستفسر على أعباء العمل ومدى كفاية القوى العاملة وعليه أن يراجع التكاليف الفعلية، بنظيرتها التقديرية واستخراج الانحرافات وتحديد المسؤوليات عن كل انحراف.

### المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية.

#### أولاً: أهمية المراجعة الداخلية.

تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة إضافة لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:<sup>1</sup>

- 1- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها.
- 2- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة.
- 3- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات.
- 4- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموالها من الغش والسرقة والأخطاء.
- 5- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية، والتسعيرة.

<sup>1</sup> يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط 1، مؤسسة وراق للنشر والتوزيع، عمان ، 2008، ص28.

6- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

### ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية.

من خلال هذه الأهمية يمكن تحديد الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية من جهة وأهداف أفراد إدارة المراجعة الداخلية من جهة أخرى، إذ لا بد أن نميز بين نوعين من الأهداف وهي:<sup>1</sup>

#### 1- هدف الحماية: حيث يتم القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير

الموضوعة مسبقاً لكل من:

أ- سياسات الشركة.

ب- الإجراءات المحاسبية.

ت- نظم الضبط الداخلي.

ث- سجلات المنشأة .

ج- قيم المنشأة لأنشطة التشغيل.

#### 2- هدف البناء: ويعني اقتراح الحلول اللازمة لتصحيح الفحص والمطابقة وتقديم النصح

للإدارة، وعلى ذلك يعمل المراجع الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية إلى:

أ- تحقيق مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية.

ب- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.

ت- الاقتراح بتطوير وتحسين الأداء.

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص

## المطلب الرابع: معايير المراجعة الداخلية.

### أولاً: معايير المراجعة الداخلية.

المعيار بصفة عامة هو كل ما يستخدم للقياس، وتتمثل معايير المراجعة في مجموع المقاييس والقواعد التي يمكن بواسطتها تقييم عمل وخدمات مصلحة المراجعة الداخلية للمؤسسة، فهي تتمثل في مجموع الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين الأمريكي، حيث وضعت من أجل التحكم في الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

في عام 1978 توج هذا المعهد جهوده المتواصلة في تدعيم مهنة المراجعة الداخلية عن طريق إصدار " معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية " والتي تهدف إلى الارتقاء بمستوى المهنة وأداء المشتغلين بها في مختلف المشروعات<sup>1</sup>، وتتنصر معايير المراجعة الداخلية في خمسة معايير أساسية وهي:<sup>2</sup>

- المعيار الأول: يتناول استقلالية المراجع الداخلي.
- المعيار الثاني: يتناول الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي.
- المعيار الثالث: يتعلق بنطاق عمل المراجعة الداخلية.
- المعيار الرابع: يتناول فيه أداء عمل المراجعة الداخلية.
- المعيار الخامس: يتناول فيه إدارة قسم المراجعة الداخلية.

يشمل كل معيار رئيسي مجموعة من المعايير الفرعية، ساهمت في وضع الخطوط العريضة لواجبات ومسؤوليات المراجع الداخلي ونطاق عمله وهي:

<sup>1</sup> ثناء علي قباني، مرجع سابق، ص 28.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص266.

## 1- المعيار الأول: استقلالية المراجع الداخلي.

ويشمل هذا المعيار عدد من المعايير الفرعية وهي:

أ- **الاستقلال**: ويعني استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، ويتحقق الاستقلال عندما يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله بحرية **freely** وبموضوعية **objectively** ويسمح ذلك للمراجع الداخلي بإعطاء رأي غير متحيز.

ب- **الوضع التنظيمي**: يجب أن يكون لإدارة المراجعة الداخلية وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها، ويجب أن يحصل المراجعين الداخليين على دعم من الإدارة العليا ومن مجلس الإدارة وذلك لكي يكون الأفراد الخاضعين للمراجعة متعاونين بدون أي تدخل **interference**.

والوضع الأمثل للوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية هو أن تكون تابعة للجنة المراجعة بالشركة أو لمجلس الإدارة مباشرة.

ت- **الموضوعية**: يجب أن يكون المراجع الداخلي موضوعيا عند أدائه لوظيفة المراجعة الداخلية وتعتبر الموضوعية أمرا ذهنيا يجب أن يتحقق لدى المراجع الداخلي أثناء أدائه لعمله بحيث يجب ألا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور المراجعة<sup>1</sup>.

يجب ألا يجعل المراجع الداخلي نفسه في وضع يجعله غير قادر على إبداء رأي موضوعي مع ضرورة تخصيص الأفراد على المهام.

ويجب أن يقوم المراجعين الداخليين بالتقرير لمدير الإدارة ( إدارة المراجعة الداخلية ) حول المواقف التي تحتوي على تعارض في المصالح بحيث يقوم المدير بتخصيص المهام على هؤلاء الأفراد لتخفيض حدة التعارض في المصالح.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 60.

## 2- المعيار الثاني: الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي.

يجب أن تؤدي أعمال المراجعة الداخلية بما يتفق والعناية المهنية اللازمة -عناية الشخص الحريص وهذا يتطلب ما يلي:<sup>1</sup>

### أ- بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية:

✓ يجب أن يتأكد المسئول عن قسم المراجعة الداخلية من أن المراجعين الداخليين لديهم التأهيل العلمي والعملية المناسبين للقيام بعملية المراجعة في صورتها الصحيحة.

✓ يجب أن يكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة، والمهارات، والأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة.

✓ يجب أن يتأكد المسئول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

### ب- بالنسبة للمراجع الداخلي:

✓ يجب على المراجع الداخلي الالتزام بمعايير السلوك للمهنة.

✓ يجب أن تتوفر لدى المراجع الداخلي المعرفة والمهارات والأصول الضرورية لأداء أعمال المراجعة.

✓ يجب أن تتوفر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال بفعالية.

✓ يجب على المراجع الداخلي الحفاظ والزيادة من تأهيله الفني والعلمي عن طريق التعلم المستمر.

✓ يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة.

<sup>1</sup> صديقي مسعود وأحمد نقار، مرجع سابق، ص 77- 78.

✓ إن أي نقص في الالتزام بهذا التقسيم من شأنه أن يفقد المراجعة الداخلية مدلوليتها، بل وتصبح أداة مهدمة لا محسنة ومرشدة لمتخذي القرارات المختلفة في مختلف المستويات.

### 3- المعيار الثالث: نطاق عمل المراجعة الداخلية.

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة. ولتحقيق ذلك يجب على المراجع القيام بما يلي:

أ- مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات وتصنيفها.

ب- مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، والخطط، والإجراءات، والقوانين، واللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير.

ت- مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول، والتحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا.

ث- تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول.

ج- مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعة ومراقبة مدى تنفيذها كما خطط لها.

يتبين من خلال هذا المعيار بأنه يساهم بدرجة كبيرة في متابعة وترشيد القرارات التي تم اتخاذها، وما هي أهم النتائج المتوصل إليها للقيام بالإجراءات التابعة واللازمة وبذلك تتحدد المسؤوليات المختلفة.

#### 4- المعيار الرابع: أداء عمل المراجعة الداخلية.

يجب أن تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية المراجعة وفحص وتقييم المعلومات، والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات، حيث تتضمن عملية التخطيط تحديد ما يلي:

أ- وضع أهداف المراجعة.

ب- برنامج أداء مهمة المراجعة.

ت- تحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية المراجعة.

ث- الحصول على الموافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة.

ج- فحص وتقييم المعلومات وضرورة قيام المراجع بتجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها

لتدعيم نتائج المراجعة وتتم عملية الفحص وتقييم المعلومات على النحو التالي:

✓ تجميع المعلومات بما يتفق مع أهداف ونطاق عملية المراجعة ومقارنة المعلومات

بمعلومات مماثلة في مؤسسات أخرى من نفس الحجم والشكل والنشاط.

✓ يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها.

✓ يجب اختيار إجراءات المراجعة المناسبة، وأساليب المعاينة الإحصائية التي

تستخدم... الخ.

✓ يجب توفر الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، تحليلها، تفسيرها

للحفاظ على موضوعية المراجع والتأكد من تحقيق أهداف المراجعة.

## 5- المعيار الخامس: إدارة قسم المراجعة الداخلية.

يجب أن يدير مدير إدارة المراجعة الداخلية إدارته بشكل سليم، حيث أُلزم هذا المعيار مدير إدارة المراجعة الداخلية بضرورة القيام بما يلي:<sup>1</sup>

أ- أن يحقق عمل إدارته الأهداف والمسؤوليات التي وافقت وترغب فيها الإدارة.

ب- تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية.

ت- تتماشى جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية الداخلية وحتى يمكن المشرف على قسم المراجعة الداخلية إدارة القسم بما يحقق تلك الأهداف العامة يجب أن:

✓ تكون لدى المشرف على قسم المراجعة الداخلية لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات القسم.

✓ يوفر المشرف على قسم سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في القسم.

✓ يضع المشرف على قسم برنامج لاختيار وتطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية.

✓ يقوم المشرف على قسم المراجعة بالتنسيق بين جهود كل من قسم المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.

يجب أن يحظى قسم المراجعة بتنظيم محكم يضمن تحقيق أهداف المراجعة، وتمثل هذه المعايير إطارا عاما للقواعد التي يلتزم بها المراجعين الداخليين في ممارسة المهنة.

<sup>1</sup> محمد السيد سريرا وآخرون، مرجع سابق، ص144.

## المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

إن تعدد أصناف المؤسسات وكبر حجمها واتساع رقع نشاطها وتنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها وتضافرها تستطيع المؤسسات رسم خطط يجسد سياستها، ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها.

### المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية.

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور، لذا سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:<sup>1</sup>

عرف نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

1- حماية الأصول.

2- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية.

3- تشجيع العمل بكفاءة.

4- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

وعرف أيضا نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 83- 85.

وعلى حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين OECCA الفرنسية نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة.

نشير في الأخير إلى أن هذا التعريف قدم سنة 1977م من طرف منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين OECCA.

ويتضح من هذا التعريف أن مفهوم الرقابة الداخلية يدور حول إيجاد أساليب مختلفة لعملية التقييم الداخلي لأنشطة وبرامج المشروع أو الوحدة أو الإدارة المعنية بحيث تتضمن هذه الأساليب مختلف نواحي هذه الأنشطة والبرامج، وتمثل الرقابة الداخلية بصفة عامة أداة لخدمة الإدارة في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية أدائها من ناحية ومدى فاعلية أنواع وأدوات الرقابة الأخرى من ناحية أخرى<sup>1</sup>.

ولقد عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية على أنها "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية الأصول وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سريا، المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، البلد - تانيس سابقا - 2001، ص232.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للطباعة والنشر، ط 1، عمان، 2000، ص167.

كما تم تعريف الرقابة الداخلية أن الرقابة الداخلية يمكن أن تنقسم إلى قسمين " بالإضافة إلى نظام الضبط الداخلي " يختص القسم الأول بالجوانب المحاسبية ويسمى الرقابة المحاسبية **control accounting** ، ويختص القسم الثاني بالجوانب المتعلقة بالكفاءة الإنتاجية وتحقيق كفاءة العمليات والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية ويسمى الرقابة الإدارية **administrative control**.

ومن الجدير بالذكر القول أنه في الممارسة العملية لا يوجد خط فاصل بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية<sup>1</sup>.

كما تم تعريف الرقابة الداخلية على أنها عبارة عن مجموعة من الأنظمة والقوانين المالية والإدارية تضعها الإدارة لأجل التأكد من سير الإجراءات للوصول إلى نهاية هذه العملية<sup>2</sup>.

**المطلب الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية.**

**أولاً: أهداف الرقابة الداخلية.**

أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:

- التحكم في المؤسسة.
- حماية الأصول.
- ضمان نوعية المعلومات.
- تشجيع العمل بكفاءة.

<sup>1</sup> وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية، مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2010، ص 125.

<sup>2</sup> صديقي مسعود وأحمد نقار، مرجع سابق، ص 125.

- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

1- **التحكم في المؤسسة:** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي 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.

على ضوء ما سبق نستطيع أن نقول بأن هذه العناصر التي تم سردها سواء المتعلق منها بعناصر التحكم أو المراد التحكم فيها أنشأت رقابة للتسيير في المؤسسة.

2- **حماية الأصول:** من خلال التعاريف السابقة ندرك بأن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسات العامة للمؤسسة.

3- **ضمان نوعية المعلومات:** بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، وتجهيز هذه البيانات المحاسبية يتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

أ- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن.

ب- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها.

ت- تبويب البيانات على حسب صنعها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة.

<sup>1</sup> وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، 127.

ث- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.

ج- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

4- **تشجيع العمل بكفاءة:** إن إحكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان لاستعمال الأمثل والكفاء لمورد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسن في مردودية المؤسسة.

5- **تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:** إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية.

من أجل التطبيق الأمثل للأوامر، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:<sup>1</sup>

أ- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه.

ب- يجب أن يكون واضحاً ( مفهوماً ).

ت- يجب توافر وسائل التنفيذ.

ث- يجب إبلاغ الجهات الأمرة بالتنفيذ.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، 175.

### المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية.

استنادا إلى مجموعة من التعاريف السابقة للرقابة الداخلية، يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاث أنواع وهي:

#### أولا: الرقابة المحاسبية **accounting controls**.

وتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسيا من عناصرها في المشروع وتتضمن هذه الرقابة وتهتم بالإجراءات اللازمة لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها.

#### ثانيا: الرقابة الإدارية **administrative control**.

وتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الإدارية في المشروع وعنصرا من عناصرها، وتهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المشروع استخداما أمثلا من ناحية والتحقق من مدى التزام المشروع والعاملين فيه بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على السواء والمنظمة لأعمال وأنشطة المشروع من ناحية أخرى<sup>1</sup>.

المقصود بذلك النظم والقوانين الداخلية في المشروع أو التي يتم وضعها على مستوى القطاع أو الصناعة أو على مستوى الدولة ومعنى ذلك تحقيق الكفاية الإنتاجية الملائمة.

والجدول التالي يبين المقارنة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية:

<sup>1</sup> يوسف محمد جريوع، مرجع سابق، ص45.

الجدول رقم (04) : يبين المقارنة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام. - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.	- التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. - التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة المؤسسة.
طبيعة عملية الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقا لنظام تعويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة. - التحقق من أن عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	- إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة. - التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، مرجع سابق، ص17.

ثالثاً: نظام الضبط الداخلي.

يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه مجموعة من الوسائل والأساليب التي تصنعها الإدارة بهدف ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية وباستمرار، بغية ضمان حسن سير العمل،

وعدم حدوث أخطاء أو الاختلاس في المؤسسة وتتمثل الأساليب التي تعمل على إرساء قواعد نظام الضبط الداخلي فيما يلي:

- 1- إجراء الجرد المادي للأصول بواسطة أشخاص محايدين.
- 2- لا ينبغي أن يكون شخص معين مسئول عن عملية معينة بالكامل من بدايتها إلى نهايتها.
- 3- أن يحصل كل فرد في المشروع على إجازة سنوية.
- 4- استخدام نظام التفتيش والرقابة المزدوجة.
- 5- مراقبة البريد الصادر والوارد من وإلى المؤسسة.
- 6- عدم السماح لأي موظف بالاحتفاظ بأكثر من عهدة أو بأكثر من نوع من الأصول القابلة للإحلال.

#### المطلب الرابع: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة، ومن جهة ثانية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، لذاك سنتطرق إلى المقومات في العناصر التالية:<sup>1</sup>

- الهيكل التنظيمي.
- نظم المعلومات المحاسبية.
- إجراءات تفصيلية.
- اختيار الموظفين الأكفاء.
- رقابة الأداء.

<sup>1</sup> وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 88.

- استخدام كافة الوسائل الآلية.

### أولاً: الهيكل التنظيمي.

من أجل الوقوف على نظام للرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه، لذلك ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديرية ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم.

وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل يراعي فيه العناصر الآتية:

- 1- حجم المؤسسة.
- 2- طبيعة النشاط.
- 3- تسلسل الاختصاصات.
- 4- تحديد المديرية.
- 5- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل.
- 6- البساطة والمرونة<sup>1</sup>.

### ثانياً: نظام المعلومات المحاسبية.

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانوناً وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون

<sup>1</sup> صديقي مسعود وأحمد نقار، مرجع سابق، ص 140.

أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، انطلاقاً مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

- 1- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدققها.
- 2- تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات.
- 3- تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

### ثالثاً: إجراءات تفصيلية.

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديريات المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أي أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر، إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه<sup>1</sup>.

### رابعاً: اختيار الموظفين الأكفاء.

مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دوراً مهماً في إنجاز وتحقيق غاية المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، ويراعي في اختيار العمال الأكفاء العناصر التالية:

<sup>1</sup> محمد السيد سريا، مرجع سابق، ص 89.

1- شهادة في ميدان العمل.

2- خبرة تمكنه من التحكم في الوظيفة الخاصة به.

3- الالتزام بالسياسات المرسومة.

4- احترام نظام التدريب.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين، ويزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.

#### خامسا: رقابة الأداء.

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياستها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحه وتمثل في الآتي:<sup>1</sup>

1- الطريقة المباشرة: وتكون بالتدخل المباشر من المسئول على العمل الذي ينفذه أعوانه.

2- الطريقة الغير مباشرة: وتكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة ( ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية ).

#### سادسا: استخدام كافة الوسائل الآلية.

إن استعمال الآلة الحاسبة وتألية العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه التآلية توفر الآتي:

1- دقة وسرعة المعالجة.

2- سهولة الحصول على المعلومات.

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص 80.

3- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة.

4- توفير الوقت.

5- تدعيم العمل بكفاءة.

6- خفض تكلفة المعالجة.

7- التحكم في المعلومات.

إن تأمين مسار المعالجة الآلية للبيانات يكون من خلال:

**1- الالتزام:** يجب أن يتم مسار المعالجة الآلية للبيانات وفق طرق وإجراءات منطقية

منظمة ومتجانسة .

**2- الوقاية:** يجب أن يخضع مسار المعالجة الآلية للبيانات إلى شكل منظم للمراقبة، بغية

تدارك الأخطاء والغش وإجراء التصحيحات اللازمة.

### المبحث الثالث: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.

يعتبر التكامل بين المراجع الداخلي والخارجي الغاية الأساسية الممكنة من تحقيق الكفاءة الإدارية عن طريق الضخ المتوالي للمعلومات ذات المصادقية للإدارة بغية اتخاذ القرارات وتحقيق مستويات أعلى من الرشادة في القرارات المتخذة من قبل مستعملي المعلومات المصادق عليها من قبل المراجع.

#### المطلب الأول: مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.

حسب المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية يعني أن "المراجعين الخارجيين يستعملون نتائج المراجع الداخلي لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة وبشرط أن المراجعين الداخليين يحافظون على استقلاليتهم ونوعية كفاءة أعمالهم"<sup>1</sup>.

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

إن الفائدة من هذا التكامل تكمل في:

- 1- إن أعمال التنسيق والتعاون بين المراجع الخارجي والداخلي تمكن من منع الازدواجية وتكرار العمل من قبل الاثنين.
- 2- إن تجنب تكرار العمل يؤدي إلى التقليل من النفقات.
- 3- إن التكامل الإيجابي يؤدي إلى تبادل المنافع والمصالح بين المراجع الخارجي والداخلي.

<sup>1</sup> صديقي مسعود وأحمد نقار، مرجع سابق، ص 112 - 113.

### المطلب الثاني: أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.

يمكننا تحديد أهم أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في النقاط التالية:

1- تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة.

2- تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية.

3- الحد من التكرار وازدواجية العمل.

4- تخفيض تكلفة أعمال المراجعة.

5- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح.

### المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية.

إن الهدف الرئيسي للمحاسبة بصفة عامة هو توفير المعلومات لمتخذي القرارات ولكن هذه المعلومات تحتاج إلى التدقيق للتأكد من أنها تعبر عن نتائج أداء الوحدة الاقتصادية والمركز المالي لها، وتصبح عملية التدقيق ضرورية كلما ارتفعت نسبة احتمال وجود أخطاء في مرحلة إعداد تلك المعلومات، ويمكن أن تتم عملية التدقيق إما من خلال المراجعة الداخلية وأخرى من خلال المراجعة الخارجية حيث يبدي المراجع الخارجي برأيه نحو مدى صدق القوائم المالية وعدالتها في التعبير عن ذلك، أما المراجع الداخلي فيقوم بالتحقق من صحة البيانات المحاسبية ومدى الالتزام بتطبيق السياسات والإجراءات والخطط الموضوعية، بالإضافة إلى مراجعة الأنشطة وإعداد التقارير وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة<sup>1</sup>.

وعلى ذلك الجدول التالي يبين العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية من حيث:

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري، مرجع سابق، ص 209- 211.

أولاً: أوجه الاختلاف

الجدول رقم(05): العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
تنفيذ المراجعة من شخص مستقل تماماً عن المؤسسة.	تنفيذ مهمة المراجعة من شخص داخل المؤسسة ( مأجور ) .
المراجعة الخارجية تعتبر إجبارية على المؤسسة فالمشروع يرخص عليها تدقيق محافظ الحسابات.	المراجعة الداخلية تعتبر اختيارية فإنشاؤها يدخل ضمن استراتيجيات وأهداف المؤسسة.
التدقيق في العمليات قصد تحديد مدى فعالية نظام المراقبة الداخلية ومصداقية المعلومات المالية.	التدقيق في العمليات هدفه وضع تحسينات وتطبيق صحيح للسياسات والإجراءات، فالتدقيق لا يقتصر على الجانب المالي فقط.
يكون المراجع مستقل تماماً عن إدارة المؤسسة في كل عمليات الفحص والتقييم.	من الضروري أن يكون المراجع مستقل عن الخزينة ومصالح المحاسبة وكذا باقي وظائف المؤسسة، لكنه يبقى يتبع الأوامر الصادرة عن إدارة المؤسسة.
المراجعة تكون بصفة دورية، يحددها المراجع حسب برنامج تدخلاته.	مراجعة العمليات في المؤسسة تكون بصفة مستمرة، على مدار أيام السنة.

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري، مرجع سابق، ص213.

ومن أوجه الاختلافات أيضاً، أن كثير من المتطلبات ينبغي توافرها في المراجع الخارجي من حيث درجة الكفاءة والتأهيل العلمي والفترة الزمنية والاختبارات الواجبة لكي يمارس المهنة.

وبالإضافة إلى اختلافات الهدف ودرجة الاستقلال ومتطلبات ممارسة المهنة، يمكن القول أن المستفيد الأول من المراجعة الداخلية هو الإدارة، بينما المستفيد الأساسي للمراجعة الخارجية هم المساهمين وغيرهم من الأطراف الخارجية.

### ثانياً: أوجه الشبه.

من حيث المصلحة المشتركة لكلا المراجع الداخلي والخارجي وجود نظام فعال للضبط الداخلي بقصد منع حدوث الأخطاء وأوجه التلاعب أو الحد منها.

أيضاً كلاهما يهتم بالمراجعة المالية للعمليات التي يقوم بها المشروع، لذلك من المصلحة المشتركة لكلاهما وجود نظام محاسبي ملائم يعمل على توفير المعلومات لإعداد القوائم المالية يترتب على ذلك أن كلاهما يعتمد على نظام الضبط الداخلي وعلى فحص السجلات المحاسبية وأيضاً تحقيق عناصر وقيم الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع: مدى التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.

على الرغم من الاختلافات التي أوردناها بين المراجعة الداخلية والخارجية سواء من حيث الهدف أو درجة الاستقلال أو متطلبات ممارسة المهنة، وعلى الرغم أيضاً من أوجه التشابه في ممارسة كليهما لعملية المراجعة من حيث الاعتماد على نظام فعال للضبط الداخلي والقيام بالمراجعة المالية وأيضاً المراجعة التشغيلية، فإن التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية متكاملتان، إذ تعتمد الثانية إلى حد كبير على الأولى فتسهل أو تصعب مهمة المراجع الخارجي بمدى جودة أو عدم جودة نظام المراقبة الداخلية ومدى جدية وكفاءة الساهرين على مدى تطبيقه، والمراجعة الخارجية مكمل لا بد منه للمراجعة الداخلية لما لاستقلالية وموضوعية المراجع الخارجي.

<sup>1</sup> أمناش جمال، مرجع سابق، ص 87.

والشعور المهني للمراجع الداخلي ويتقنه بأن الكل يراقب ومراقب وحرصه الدائم من جهته على تفادي، بل القضاء على النفاثص والانحرافات وبالتالي نجاح المؤسسة وازدهارها.

### خلاصة الفصل:

تعتبر المراجعة الداخلية بمثابة نشاط تقييمي مستقل يقوم به أفراد مؤهلين علميا وخلقيا، متمتعين بالأمانة والموضوعية والاستقلالية عن الإدارة، ويساهم هذا النشاط في تحسين أداء عمليات ووظائف المؤسسة من خلال العمل على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات الناجمة عن وجود خلل في نظام الرقابة الداخلية الخاص بها والعمل على تصحيحها، وتفاذي وقوعها مستقبلا من خلال إعطاء توجيهات تسمح بتصحيح ومعالجة مناطق ضعف نظامها الرقابي.

كما تساعد المراجعة الداخلية المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال تطبيق مدخل منظم لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة والحكومة فيها.

الفصل الثالث

دراسة حالة



**تمهيد:**

بعد تطرقنا إلى القسم النظري الذي تناول تطور إدارة المراجعة ، نجد من الضروري أن نقوم بدراسة ميدانية لتحديد مدى فعالية المراجعة الداخلية والخارجية بمؤسسة مطاحن الحضنة، و كذا دور نظام المعلومات داخل المؤسسة، و الذي سنتطرق فيه أيضا إلى عرض و تقديم الشركة التابعة ( مطاحن الحضنة ) وذلك من خلال التعريف بالشركة الأم ( رياض سطيف ) و كذا نشأة الشركة التابعة و إبراز مهام مصالحها وهيكلها التنظيمي إلى تحليل أسئلة المقابلة، بعدها تفسير النتائج.

المبحث الأول: التعريف بميدان التربص.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة الصناعة والحبوب ومشتقاتها بسطيف

أولاً: التعريف بالمؤسسة الأم.

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات ففي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطحن وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن غير أن دورها آنذاك كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته، كذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية و وضع وحدات أخرى في بعض المناطق، ففي سنة 1982 قامت المؤسسة الوطنية للدقيق و الطحن بإنشاء خمس مؤسسات مماثلة للصناعة الغذائية من الحبوب ومشتقاتها بسطيف، فقد أنشئت بمرسوم تنفيذي رقم: 367/82 بتاريخ 27 نوفمبر 1982 ابتداء من 2 أفريل 1990 تحولت إلى شركة مساهمة في إطار الإصلاحات الاقتصادية رأسمالها في 1997 قدر بـ : 2.525.000.000 د ج، ويكمن النشاط الأساسي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين ) و إنتاج وتسويق المواد المشتقة (سميد ،دقيق ،عجائن غذائية وكسكسي ).

تستغل ممتلكات مجمع الرياض سطيف وتسيير من قبل عشر (10) شركات تابعة ذات أسهم، سبعة (07) منها تختص في تحويل القمح الصلب واللين (43000 قنطار/يوميا) ، موفرة بذلك للسوق<sup>1</sup>:

1- 22000 قنطار في من اليوم السميد.

2- 8700 قنطار في من اليوم الدقيق.

<sup>1</sup> المصلحة التجارية بالمؤسسة.

3- 680 قنطار في اليوم من العجائن الغذائية.

4- 120 قنطار في اليوم من الكسكسى.

5- 60 قنطار في اليوم من العجائن بدون علوتين.

تمتلك المؤسسة عدة وحدات موزعة على عدة ولايات منها: (سطيف، المسيلة، برج بوعرييج، بجاية، بسكرة، ورقلة).

**ثانيا: الشركات التابعة لها.**

1- مطاحن البيبان/ش م .برج بوعرييج.

2- مطاحن الهضاب العليا /ش م .شوف لكداد.سطيف.

3- مطاحن الصومام /ش م.سيدي عيش(بجاية).

4- مطاحن الزيبان/ش م.بسكرة .

5- مطاحن الحضنة /ش م .المسيلة .

6- مطاحن سيدي عيسى/ش م (المسيلة).

7- مطاحن الواحات /ش م توقرت<sup>1</sup>.

8- أما الشركات التابعة الثلاث المتبقية، فإثنتان منهما تضمنان الدعم اللوجستيكي، فهما مختصتان في النقل البري للبضائع (المواد الأولية والمواد تامة الصنع ) والمسمأة " نقل الفوارة /ش م "سطيف -الإنجاز والصيانة الصناعية والمسمأة "صورمي /ش م"سطيف. وتختص الثالث في إستصلاح الأراضي بالجنوب وتدعى " فلاحا الجنوب /ش م " ورقلة.

---

<sup>1</sup> المصلحة التجارية بالمؤسسة.

### ثالثا: المؤهلات والتنمية في رياض سطيف

تتركز أهم مؤهلات الشركة الأهم فيما يلي:

- 1- القدرات الإنتاجية والوضعية المالية المريحة للمجتمع، فهما عاملان يشجعان على التشهير بعلامة مؤسسة الرياض سطيف.
- 2- الخبرة الكبيرة المكتسبة في مجال تحويل الحبوب.
- 3- كفاءة إطارات المؤسسة.
- 4- الشفافية في التعامل مع الشركاء (الزبائن، المساهمين، المحيط.....إلخ)
- 5- تنمية برامج تسيير حديثة وإنجاز مشاريع هامة.
- 6- وفي إطار سياستها التنموية ومراعاة للتحويلات والتغيرات المستمرة للسوق إتمد "الرياض" سطيف جملة الأساليب التي تسمح لها بتوطيد مكانتها الرائدة في مجال الصناعات الغذائية، وبدرجة مردودية رأسمالها وكذا رأسمال مساهميها من خلال:
  - أ- توطيد وتجميع قدراتها الإنتاجية.
  - ب- إنشاء مصنع للعجائن الغذائية بطاقة إنتاجية تقدر ب200طن /يوميا ببجاية.
  - ت- إنشاء مصنع لتغليف المواد المنتجة (بوليبر وبيلان) بسطيف<sup>1</sup>.

### رابعا: النتائج المالية.

بين سنتي 1997 و1999 إرتفع رقم أعمال مؤسسة "الرياض" سطيف من 21.032مليار دينار جزائري إلى 22.227مليار دينار جزائري، كذلك الشأن بالنسبة للقيمة المضافة التي عرفت خلال نفس الفترة إرتفاع قدر ب41.83%.

<sup>1</sup> المصلحة التجارية بالمؤسسة.

### خامسا: الرياض " سطيف " ودخول البرصة.

تعد الرياض سطيف أول مؤسسة تقوم باللجوء العلني للإدخال، وقد نجم عن ذلك رفع رأسمالها الإجمالي، وتسعيرة سهمها في البورصة يوم 13 سبتمبر 1999.

#### 1- تركيبة رأسمالها الإجمالي

- 80% الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية الأساسية.

- 11% المؤسسات المالية (البنوك وشركات التأمين )

- 9% أشخاص طبيعيين.

#### 2- ووجه نتائج اللجوء العلني للإدخال، نحو التأهل التقني والتسيير وسيستهدف خاصة:

- وضع نظام المحاسبة التحليلية.

- مطابقة مقياس النوعية العالمية (إيزو 2000/2001)

- وضع نظام تسيير متكامل.

- عصنة وتآلية الانتاج.

- تطوير مجالي الاتصال ودراسة السوق<sup>1</sup>.

كما تجدر الإشارة إلى أنه بعد أن تحولت المؤسسة إلى شركة مساهمة في سنة 1995 حققت الرياض سطيف أرباحا معتبرة فقد تطورت أرباحها الصافية بنسبة 68.51 % خلال ثلاث سنوات الأخيرة و التي قدرت بـ : 21.032.231.000 دج في سنة 1997 مقابل 13.866.198.000 دج سنة 1995 .

وقد زاد رأس المال مرتين سنة 1997/1993 وذلك عن طريق إصدار أسهم نقدية و إدماج الاحتياطات .

<sup>1</sup> المصلحة التجارية بالمؤسسة.

## الفصل الثالث..... دراسة حالة وحدة مطاحن الحضنة

يمكننا توضيح الزيادة في رأس المال خلال ثلاث سنوات كما هو موضح في الجدول

التالي :

### الجدول رقم (06): تطور رأس المال

مبلغ تحولات رأس المال					
سنة	إصدارات أسهم نقدية	إدماج الإحتياطات	حوص عينية	المبالغ المثالية المالية	عدد أسهم الشركة
-	إسمية/علاوة إصدار	-	-	-	-
1995	-	-	-	-	8500
1996	-	-	3.150.000.000	-	8500
1997	-	-	-	4.000.000.000	8500.4000.000

المصدر: المصلحة التجارية بالمؤسسة

**ملاحظة :** إن الزيادة في رأس المال في سنة 1997 يطابق إصدار 3.150.000 سهم

بقيمة ألف دينار للسهم . إن رأس المال الإجمالي للشركة موزع كالتالي:<sup>1</sup>

1- مطاحن الصومام / ش م / سيدي عيش (بجاية): 628.000.000 دج

2- مطاحن البيبان / ش م / برج بوعريريج : 627.000.000 دج

3- مطاحن الحضنة / ش م / المسيلة : 479.000.000

4- مطاحن الهضاب العليا / ش م / سطيف : 265.000.000 دج

5- مطاحن الواحات / ش م / تقرت : 261.000.000 دج

<sup>1</sup> المصلحة التجارية بالمؤسسة.

6- مطاحن الزيبان / ش م / القنطرة : 235.000.000 دج

7- مطاحن سيدي عيسى / ش م / : 81.000.000 دج

8- نقل الفوارة / ش م / : 42.000.000 دج

9- الفلاحة الجنوبية : 4.000.000 دج

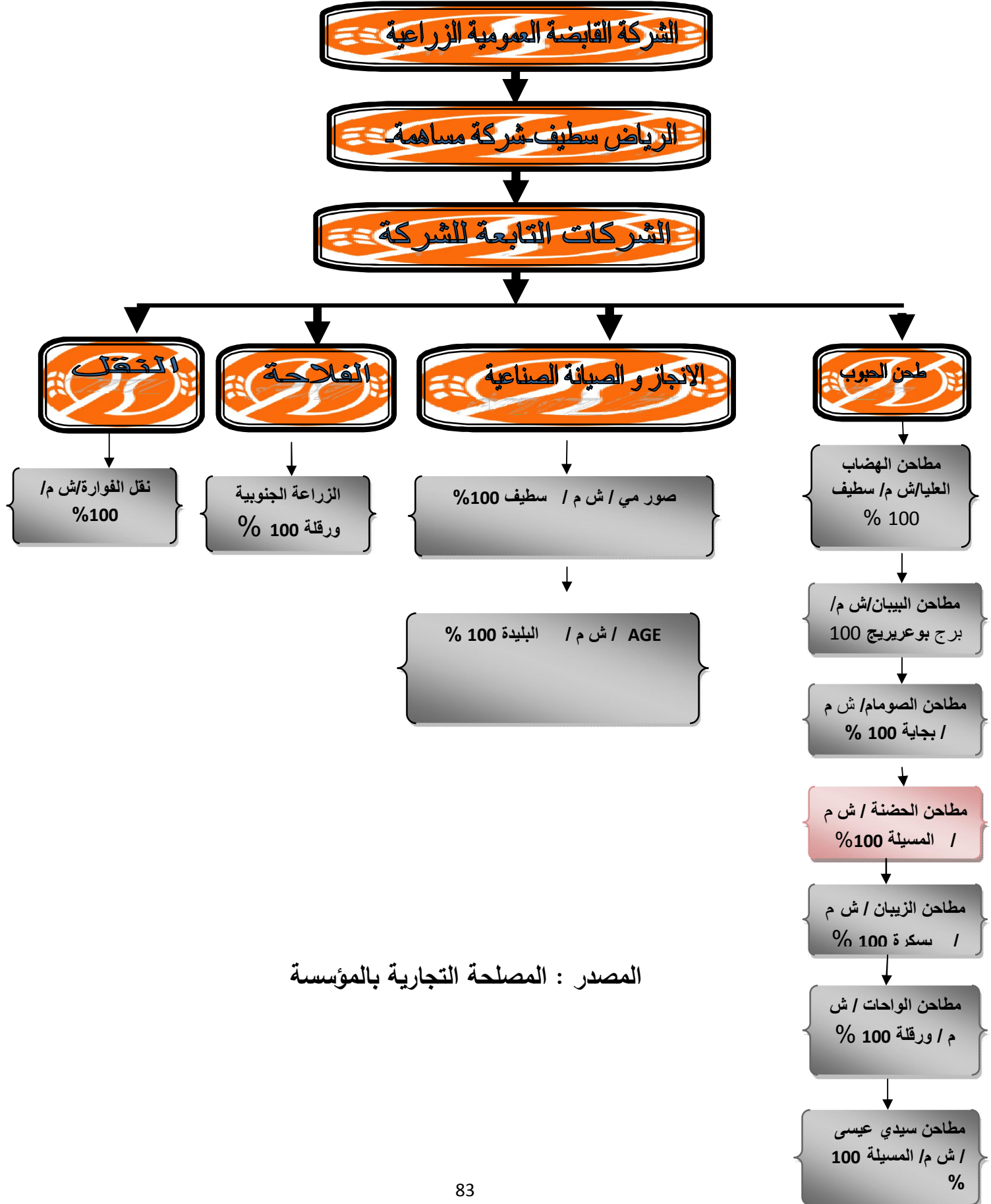
10- صورمي / ش م / سطيف : 3.500.000 دج<sup>1</sup>.

ملاحظة : يقدر رأس مال رياض سطيف الحالي 5.000.000.000 دج

---

<sup>1</sup> المصلحة التجارية بالمؤسسة.

شكل رقم(01) الهيكل التنظيمي " لرياض سطيف "



## المطلب الثاني: بطاقة فنية حول مطاحن الحضنة بالمسيلة

### أولاً: نشأة مطاحن الحضنة بالمسيلة.

تقع مطاحن الحضنة على بعد 02 كلم من وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على طريق الرابط بين برج بوعريريج والمسيلة، بدأ بناؤها سنة 1980 حيث تم تشغيلها لأول مرة سنة 198.

وقد حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة في شكل مساهمة مطاحن الحضنة وهذا في 02 أكتوبر 1997 على مساحة 30755م<sup>2</sup> منها 12555م<sup>2</sup> مغطاة.

أسست الشركة التابعة "مطاحن الحضنة" في 1997.10.01 مستخلص محضر مجلس الإدارة رقم 06، جلسة يوم 1997.09.07، تحولت إلى شركة تابعة، شركة مساهمة بتاريخ 1997.10.01 مبلغ رأس المال الأجمالي 60.000.000 دج ابتداء من 1997.10.01، تم رفعه في 1998.04.30 إلى 479.000.000 دج وفي 2009 بلغ 1.449.460.000 دج، وتنقسم الوحدة إلى قسمين قسم قديم وقسم جديد هما:<sup>1</sup>

**1- القسم الأول:** يتكون من مسمدة ومطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية من نوع " buhler «" بيلر وتاريخ بداية استغلالها سنة 1981 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 2000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 220.915.480.55 وارتفعت القدرة الإنتاجية ب: 242.202.253.51 دج.

**2- القسم الثاني:** يتكون من مسمدة جديدة وقد تم إنجازها من طرف الشركة الإيطالية من نوع " Golfetto «" قولفيطو وتاريخ بداية استغلالها سنة 1993 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 4000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 563.986.101.84 دج .

<sup>1</sup> المصلحة التجارية بالمؤسسة.

ثانيا : قدرات مطاحن الحضنة بالمسيلة.

1- قدرات الشركة: البطاقة الفنية للشركة التابعة:

- أ- قدرة الطحن 5.500 قنطار/يوميا من القمح الصلب و 1.500 من القمح اللين.
- ب- قدرة الانتاج 3.630 قنطار/يوميا من السميد (سميد ممتاز ب: 64% نسبة الاستخلاص)، و 1.080 قنطار/يوميا من الدقيق (دقيق خبز ب: 72% نسبة استخلاص).
- ت- قدرة تخزين 125.000 قنطار (قمح صلب 62.500 قنطار-قمح لين 62.500 قنطار).
- ث- طاقة الحمولة للمواد الأولية ،حيث أن عدد الوحدات 19 وحدة والحمولة المقيدة 330 طن.
- ج- أما المنتجات بمختلف أنواعها حسب إحصائيات سنة 2009 فهي كالاتي:  
السميد 199.283 قنطار، الدقيق 209.629 قنطار، بقايا الطحن 189.004 قنطار، العجائن الغذائية 531 قنطار.
- ح- رقم الأعمال المنجز خلال سنة 2009 = 1.256.752.274.58 دج

2- وظائف الشركة:

- أ- الوظيفة الإدارية: وهي وظيفة غير منتجة ولكنها ضرورية ولها من الأدوار ما يلي:<sup>1</sup>
- ✓ ضمان التسيير الإداري (سير الملفات، الاتصالات، التوجيه... إلخ)
  - ✓ ضمان التسيير المالي والمحاسبي (المالية، التسجيلات، التقييم... إلخ)
  - ✓ ضمان النشاط المصالح التقنية والإنتاجية (الدراسات، التموين، صيانة التجهيزات، الإنتاج، تسيير الملفات التقنية... إلخ).

<sup>1</sup> المصلحة التجارية بالمؤسسة.

ب- الوظيفة الإنتاجية: تتمثل في الأدوار التالية:

- ✓ تسجيل طلبات الزبائن وتحقيقها.
- ✓ بيع المنتجات التامة المتمثلة في السميد والفرينة والمنتجات الثانوية المتمثلة في النخالة والكسكسى...إلخ.

**المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدة مطاحن الحضنة.**

إن الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل و التركيب السلمي الإداري من حيث تباين دوائر و مصالح و فروع الشركة وسنعرض أهم دوائر هذه الشركة وخصائصها والجدير بالذكر أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة عرف بعض التغيرات وهذا أهم ما جاء فيه:

**أولاً: رئيس المدير العام**

هو المكلف بإدارة جميع شؤون الوحدة و التنسيق بين مختلف المصالح المتواجدة بالوحدة وكذلك التنسيق بين الوحدة و مثيلاتها من نفس القطاع و الاتصال بجميع السلطات المعنية بنشاط الوحدة و لهذا توكل له عدة مهام أهمها:<sup>1</sup>

- 1- الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة.
- 2- يعتبر الواجهة الأولى للوحدة.
- 3- التنسيق بين الوحدة و ممثليها من نفس القطاع.
- 4- يقوم بالربط بين جميع الدوائر.
- 5- يقوم بإعلام الرئيس المدير العام برياض سطيف بالحالة اليومية للمؤسسة.

<sup>1</sup> المصلحة التجارية بالمؤسسة.

وتنقسم المصالح التي تعمل مباشرة مع المدير العام إلى قسمين هما قسم مهمته التنظيم و التسيير الداخلي " الهيكلية " للوحدة و تنوزع مهامه إلى النواحي التالية:

✓ قسم التنظيم والتسيير الداخلي - الهيكلية - للوحدة:

- الأمانة العامة: تابعة للمديرية العامة ومكلف بتسجيل البريد الصادر والوارد و طبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.

- مصلحة النوعية: مكلف بنوعية الإنتاج وفقاً للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية، تغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار المنافسة.

- المحاسب: يقوم بمساعدة المدير العام في الحسابات التي يقوم بها.

- المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارته أو بمناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو المحامي لدى الشركة والمكلف بالمنازعات التي تدخل فيها الشركة سواء كانت بين الشركة ومورديها أو زبائنها أو داخل الوحدة.

- مكتب مساعد الأمن و الوقاية: ومهمته حماية الشركة داخلياً وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، السرقة وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة و حمايتها من مختلف الأخطار<sup>1</sup>.

✓ قسم الإشراف على العمال والتسيير الإداري والمالي والمبيعات: وينقسم هذا القسم

إلى ثلاث مديريات أساسية هي:

- مديرية الاستغلال: و تنقسم بدورها إلى أربعة مصالح هي:

<sup>1</sup> المصلحة التجارية بالمؤسسة.

• مصلحة التموين ومن شراء الحبوب والمواد الأولية التي تدخل في عملية الإنتاج، وتزويد مختلف المصالح والمديريات بالتجهيزات الخاصة بالتنظيم و الإنتاج.

• مصلحة الإنتاج مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج و العمل على احترام كل مراحل الإنتاج و طرق تنفيذها محددة علمياً و تنقسم هذه المصلحة إلى مصنعين هما:

**مصنع التحويل رقم (1):** يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية قدرها 5000 قنطار خلال 24 ساعة.

**مصنع التحويل رقم (2):** يضم آلات تحويل القمح الصلب و اللين إلى دقيق و فرينة على الترتيب بطاقة إنتاجية 1500 قنطار من القمح الصلب و 1500 قنطار من القمح اللين خلال 24 ساعة.

كما أن هذه المصلحة تتفرع إلى ثلاث فروع فرع محاسبة المواد، وفرع الطحن والإنتاج وفرع الشحن والتوظيف.

ويوجد تحت تصرف هذه المصلحة مخبر يعمل على متابعة النوعية المنتجة وكذا متابعة الوزن تبعاً للقانون كما تعمل على استمرارية الإنتاج وذلك بتخصيص أفواج عمل تعمل بالتناوب طيلة 24 ساعة و لهذا تعتبر من أهم المصالح.<sup>1</sup>

- **مصلحة الصيانة:** ويشغلها رئيس المصلحة و مهمته إصلاح العطب الخاص بآلات الإنتاج وتشغيل هذه الأجهزة 24 سا / 24 سا و تتفرع هذه المصلحة إلى:

<sup>1</sup> المصلحة التجارية بالمؤسسة.

- فرع الإلكترونيك والكهرباء: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية كالثلاجات والمكيفات .
- فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحن والشاحنات.
- مصلحة تسيير المخزونات: تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتنفرع إلى ثلاث فروع متمثلة في:
  - فرع استقبال وتخزين الحبوب.
  - فرع تسيير مخزونات الأكياس.
  - فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات<sup>1</sup>.

#### ثانيا: مديرية التسويق.

وهي مديرية حديثة النشأة بعدما كانت مصلحة تابعة لمديرية الاستغلال و تشرف هذه المديرية على توزيع جميع المواد المنتجة عبر المراكز الموجودة تحت تصرفها (المسيلة، بوسعادة، عين الملح) كما لها نقاط بيع محلية.

#### ثالثا: مديرية الإدارة والمالية: وتنقسم إلى ثلاث مصالح وهي:

- 1- مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى و يقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات و تنفرع هذه المصلحة إلى:
  - أ- فرع المالية والصندوق.
  - ب- فرع المحاسبة العامة.
  - ت- فرع محاسبة المبيعات.

---

<sup>1</sup> المصلحة التجارية بالمؤسسة.

ث- فرع المحاسبات.

2- **مصلحة الموارد البشرية:** لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال و كيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي وذلك لإعطاء أكبر كفاءة ، تتفرع هذه المصلحة إلى:

أ- فرع تسيير المستخدمين.

ب- فرع الخدمات الاجتماعية.

3- **مصلحة الوسائل العامة:** ومن مهامها متابعة جميع الأشغال والترميمات التابعة للوحدة و المتابعة الميدانية للاستثمارات .

4- **مكتب الإعلام الآلي :** ويعمل هذا المكتب بكل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي و متطلباته<sup>1</sup>.

والشكل التالي يوضح هذه المديریات بمختلف مصالحها

---

<sup>1</sup> المصلحة التجارية بالمؤسسة.



المطلب الرابع: أهداف المؤسسة وآفاقها المستقبلية.

تنشط المؤسسة مطاحن الحضنة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية ولهذا فإن المؤسسة مطاحن الحضنة تسعى إلى تحقيق أهداف وآفاق مستقبلية أهمها:

- 1- تعظم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية.
- 2- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيته.
- 3- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.
- 4- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.
- 5- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية .
- 6- سد حاجيات المستهلك بمادتي السميد والفريضة.
- 7- المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني.
- 8- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة.
- 9- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج و تسويقه.
- 10- محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية.
- 11- محاولة القضاء على المشاكل السائدة داخل المؤسسة مثلا: مشاكل الإنتاج، التوزيع والاتصال.<sup>1</sup>
- 12- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية و خارجها.

<sup>1</sup> المصلحة التجارية بالمؤسسة.

## المبحث الثاني: الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة.

كما ذكرنا سابقا أن المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لكل منهما أهدافها ومسؤولياتها وصلحياتها وخطوات تنفيذها، في هذا المبحث سوف نقوم باستعراض الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية لشركة مطاحن الحضنة والخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الداخلية في المؤسسة نفسها وذلك من خلال المطلبين التاليين:

### المطلب الأول: خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية في شركة مطاحن الحضنة.

إن الهدف الأساسي لشركة مطاحن الحضنة من فحص ومراقبة القوائم المالية هو إبداء رأي عن مدى صحة تعبير هذه القوائم عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج عملياتها.

ويتركز أسلوب الشركة في المراجعة على فهم نشاط العميل، وتقييم الخطر المتعلق بهذا النشاط ومدى أثره على القوائم المالية للعميل، ثم تقوم بفحص النظم الرئيسية ووسائل الرقابة التي تحكم استخراج البيانات والقوائم المالية، فبعد فحص وتقييم هذه النظم يتم تصميم برامج مراجعة فعالة تكفل تحقيق أقصى استفادة من الوقت المخصص لأعمال المراجعة.

والتقرير الذي قام به محافظ الحسابات حول نشاط وحدة مطاحن الحضنة لسنة 2012 نص على العديد من الملاحظات والتوصيات التي من الضروري مراجعتها وهي:

أولاً: توضيح وتعديل أو التنسيق مع مجمع ERIAD سطيف.

ثانياً: ضرورة إعادة النظر في الملفات التالية والتي تتضمن هيكله قنوات الصرف الخاصة بالعقارات (الردم التقني، إعادة الهيئة... الخ).

ثالثاً: القيام بإجراء يخص مركزية الكتابات المحاسبية المراقبة / الملائمة للمرسوم التنفيذي 110-09 يوم 2009/04/07 - صفحة رقم 04- مقال رقم 12 (تجميعية عامة قوائم المحاسبة الجزئية).

رابعاً: متابعة لقرار الإحالة أو الإغلاق الذي قام به مجمع ERIAD سطيف و IRCOC

خامساً: تحديث السجل التجاري.

سادساً: العرض و/أو التحديث الخاص بالقانون الداخلي لمجلس الإدارة.

سابعاً: وبتطبيق المرسوم الرئاسي المؤرخ في 13/01/2013 ( 13/03)، قامت وحدة مطاحن الحضنة بتقديم وإدماج من طرف مجلس الإدارة لمجموعة من الإجراءات التي تمر للسوق حسب خصوصياتها، التي أطرت حسب مبادئ حرية الدخول إلى الطلب، والمساواة في اختيار المترشحين وكذا الشفافية.

ثامناً: الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات الأخرى المذكورة في الجزء الثالث، تحاليل وتعاليق الخاصة بهذا القرار.

ومحافظ الحسابات في هذه الحالة قام بإبداء رأي عام حول وضعية المؤسسة الذي جاء فيه أن كل التحفظات والملاحظات المذكورة في الأسفل تحاليل وتعاليق وكذا الأخذ بعين الاعتبار القيادات الاحترافية المعرفة حسب تعليمات المهنة، يمكننا بأن نصرح أن الحساب السنوي الخاص بـ EPE/SPA مطاحن الحضنة- مسيلة- ( أدمج 100% من مجمع ERID سطيف )، مقررة 2012/12/31 بالشكل الذي قدموا فيه والملحق أو الملاحق المذكورة في التقرير، بأنها جديّة وأنها تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وبناء على ذلك تقسم أعمال المراجعة الخارجية إلى الخطوتين التاليتين:

**1- التعرف على النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية وتقييمها:** وتشمل هذه الخطة الأعمال التالية:

أ- الفهم الكامل للنظم المحاسبية ونظم المعلومات المختلفة وبالتالي تحديد مناطق الخطر في نشاط المؤسسة.

ب- القيام بدراسة شاملة وتقييم لكافة نظم الرقابة المطبقة بالمؤسسة، وفي سبيل قيام

مراجعي الشركة بتنفيذ هذا العمل، فإنهم يتبعون ثلاث مراحل تتمثل في الآتي:

✓ تحديد الرقابة.

✓ تقييم خطر الرقابة.

✓ اختيار تصميم الرقابة.

✓ فحص كافة البيانات المالية التي تعدها إدارة المؤسسة، بما يمكن من تحديد

مناطق المراجعة الهامة والحساسة.

✓ رسم الإجراءات وإعداد خطط فعالة لمراجعة الحسابات تتضمن المجالات

الهامة التي ستخضع للمراجعة.

✓ القيام بإجراء اختبارات ومراجعات للقيود المحاسبية والمستندات المؤيدة إلى

المدى المناسب وذلك للتحقق من سلامة وصحة الحسابات<sup>1</sup>.

2- **مراجعة القوائم المالية في نهاية العام:** بناء على ما تم القيام به في الخطوة الأولى من

تفهم نشاط العمل وتقييم مناطق الخطر ونظم الرقابة الداخلية، وفي ضوء نتائج اختبارات

العمليات التي تم القيام بها، فإنه يتم تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة

النهائية للقوائم المالية للمؤسسة، وتتضمن أعمال المراجعة النهائية للقوائم المالية

للمؤسسة ما يلي:

أ- مطابقة الحسابات الختامية النهائية مع السجلات والدفاتر المحاسبية في نهاية

العام.

ب- التحقق من الوجود والملكية والقيمة لكافة عناصر الأصول الظاهرة بالميزانية،

وكذلك التحقق من أن الالتزامات قد تم إثباتها وفق لقيمتها السليمة للتعبير بوضوح

عن المركز المالي للمؤسسة.

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبوا سرعة، مرجع سابق، ص 65.

- ت- التحقق من اكتمال السجلات المحاسبية عن طريق إجراءات المراجعة المناسبة.
- ث- فحص حسابات النتيجة، للتأكد من أنها تعطي صورة صادقة وحقيقية عن نتيجة أعمال المؤسسة عن السنة المالية.
- ج- المساعدة في إعداد وتصوير القوائم المالية للمؤسسة، والتأكد من أنه قد تم إعدادها وتصويرها والإفصاح عنها بطريقة مناسبة ومقبولة وفقا للسياسات والمبادئ والقوانين واللوائح التي تحكم أعمال المؤسسة.

### المطلب الثاني: تقييم تقارير المراجعة الخارجية.

نقوم أولاً بعرض مجمل التقارير التي قام بها محافظ الحسابات وفي الأخير نستعرض النتائج المتوصل إليها.

**أولاً: تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة المقال رقم 628 الخاص بقانون التجارة المعدل والمتمم:** كل الاتفاقيات ما بين الشركة وأحد أعضائها (المتصرفين) سواء بشكل مباشر أو غير مباشر والتي تحدد وجوب متابعة أي خسارة وأن تتبع التصريح الأولي لمجلس الإدارة بعد التقرير المقدم من قبل محافظ الحسابات.

لا ويخص أيضاً بالذكر أن هذه الاتفاقيات المنعقدة بين الشركة ومؤسسات أخرى، فإن كان أحد المتصرفين، من الشركة يعتبر مالكا أولاً، متصرف أو مدير للمؤسسة فنعلمكم بأننا لا نملك علماً مجريات هذه الاتفاقية والمحددة من قبل المقال المذكور في هذا القانون.

**ثانياً: تقرير خاص بحالة التهديد المتعلق باستمرارية الاستغلال:** مقال رقم 25- قانون- 10/01 المؤرخ في 29/06/2010 والمتعلق بمهنة الخبير في المحاسبة، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

## الفصل الثالث..... دراسة حالة وحدة مطاحن الحضنة

بتطبيق مواد المقال من قانون التجارة المتم والمعدل والمتعلق بالتقرير الخاص بالعقبات والتهديدات التي تمس استمرارية الاستغلال، نعلمكم بأن مجال مهمتنا لم يسبق له وأن تعرض لأي مشكل متعلق باستمرارية الاستغلال.

**ثالثا: تقرير خاص بأفضل خمسة مسؤولي نشاط 2012:** مقال رقم 680 و 819 من القانون التجاري المعدل والمتم.

**رابعا: تقرير خاص حول إيجابيات المتعلقة بتسيير مصلحة المستخدمين:** مقال رقم 25 من قانون 10/01 المؤرخ يوم 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

**خامسا: تقرير خاص بتطور النتائج للسنوات الخمس الأخيرة للنشاطات والنتائج (المداخل) ذات الأسهم:** مقال رقم 25 - قانون 10/01 المؤرخ يوم 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير إجمالي حول تطور النتائج للسنوات الخمس الأخيرة الخاصة بالنشاطات والنتائج ذات الأسهم لشركة مطاحن الحضنة / المسيلة.

**سادسا: تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية:** مقال رقم 25 قانون 10/01 المؤرخ يوم 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

بتطبيق مواد المقال وكذا التقرير الخاص المفصل حول الإجراءات المراقبة الداخلية بالمقارنة مع مؤسستكم، بحيث أننا قمنا ببحث تحت إطار المهمة التي أوضحت التقرير، وحسب الملفات المقدمة من طرف المؤسسة، مهام المدقق الداخلي التي أوكلت له فقد تم تطبيقها والتي تحتوي على:

- 1- مراقبة مهمة أخذ الجرد الخاص بالمخزون و الاستثمارات علقت في 2012/12/31.
- 2- مراقبة ومتابعة النشاطات والأعمال لغلق الحسابات الاجتماعية الخاصة بنشاط 2011.
- 3- تسيير الأرشيف - الإنتاج - الموارد البشرية - المحاسبة والمالية - التجارة - المشتريات وتنظيم المخزون - النظافة والحماية - التحضيرات لعملية أخذ الجرد لعام 2012.

- 4- متابعة الحالة الخاصة بتسيير الاحتياطي، والملاحظات والتوصيات المنبثقة من محافظ الحسابات والمتعلقة بمقررة الحسابات ابتداء من 2011/12/31.
- 5- متابعة حالة تطبيق الحلول للاجتماع العام العادي حول إنشاء مخطط لتسيير قنوات الصرف والتطور.

- 6- متابعة حالة تطبيق الحلول للاجتماع العادي المنعقد في حصص حول التناسق التنظيمي للأجور الخاصة بالإطارات المسيرة للمجمع.
- 7- متابعة الحالة التطبيقية للحلول لمجلس الإدارة تحت عنوان نشاط 2012.

مجموعة الملاحظات والتوصيات المذكورة في تقارير المدقق الداخلي والتي بدورها جريت من قبل مجلس الإدارة للفرع والقياسات التي أخذت من أجل الارتقاء بكل الملاحظات المذكورة وتطبيق مختلف التوصيات والتوجيهات المنصوص عليها تقرير المدقق أثناء نشاط 2012.

### **المطلب الثالث: خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية في وحدة مطاحن الحضنة.**

تقوم إدارة المراجعة الداخلية في مؤسسة وحدة مطاحن الحضنة بمهمة المراجعة من خلال ثلاث خطوات والمتمثلة في تخطيط المهمة، وتنفيذ المهمة، والتقرير والمتابعة، وفيما يلي توضيح لتلك الخطوات:

أولاً: تخطيط مهمة المراجعة.

#### 1- السياسة العامة:

أ- على الإدارة العليا ومجلس الإدارة أن يزودوا مدير المراجعة الداخلية برؤية واضحة عن اهتماماتهم، والتي سيتم أخذها بعين الاعتبار أثناء وضع الخطة.

ب- يتم وضع خطة المراجعة الداخلية بناء على تقدير المخاطر لكل وحدات المؤسسة وأنشطتها.

ت- عملية وضع الخطة قد تشمل ما يلي:

✓ **المراجعة المالية:** والتي تغطي مراجعة دقة النظام المحاسبي والحسابات الناتجة.

✓ **المراجعة التشغيلية والانضباط :** والتي تغطي مراجعة الكفاءة وفاعلية الأنظمة والإجراءات.

✓ **مراجعة خاصة:** المراجعة الداخلية قد تقوم بمراجعات خاصة، مثل تحقيقات متعلقة بالاحتيال أو غسل الأموال بحسب طلب من مجلس الإدارة.

ث- تحديد الإدارات أي معرفة كافة الأنشطة القابلة للمراجعة.

ج- دورة المراجعة يجب أن:

✓ تغطي فترة معينة.

✓ تكون قائمة على أساس التقييم النظامي للمخاطر.

✓ تكون معدة بواسطة إدارة المراجعة.

✓ تكون مصادق عليها من قبل مدير إدارة المراجعة الداخلية.

2- **الإجراءات:** يتولى تنفيذها مدير إدارة المراجعة الداخلية و تنص هذه الإجراءات على ما

يلي :

أ- تحديد أهداف المراجعة ونطاق العمل.

- ب- تحديد المخاطر المرتبطة بالنشاطات الخاضعة للمراجعة.
- ت- الحصول على معلومات مسبقة حول النشاطات التي ستخضع للمراجعة مثل تقارير المراجعة السابقة ، تقارير المراجعين الداخليين.
- ث- تزويد المراجعين الداخليين ببرامج العمل التي تم إعدادها.
- ج- إعطاء إرشادات تمهيدية المراجعين قبل القيام بأعمال المراجعة.

### ثانيا: تنفيذ مهمة المراجعة.

#### 1- السياسة العامة:

- أ- على فريق المراجعة القيام بجمع كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بمهمتهم وبرامج الأعمال الخاصة بها.
- ب- يجب مراعاة ما يلي أثناء تنفيذ مهمة المراجعة.
- ت- تقييم نظام الرقابة الداخلي ، وبناء عليه تحديد العينة.
- ث- وقف عملية المراجعة وإبلاغ الإدارة العامة ،إذا وجد المراجعين أمور غير طبيعية.
- ج- تصوير أية مستندات لإثبات حادثة معينة وإرفاقها بالتقرير.

#### 2- الإجراءات : يتولى تنفيذها المراجع الداخلي أو رئيس فريق المراجعة وتنص هذه الإجراءات على:

- أ- استلام ومراجعة الأدوات والمواد التي يمكن أن تزوده بنظرة عامة عن الفرع أو الإدارة التي سيتم مراجعتها مثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- ب- استلام ومراجعة تقارير ومذكرات المراجعة السابقة، التي يمكن أن تزوده بخلفية جيدة عن المشاكل السابقة والحلول الموصى بها.
- ت-تنسيق الأدوار في تنفيذ المهمة بين أعضاء الفريق من قبل رئيس الفريق.

ث- الوصول إلى مركز العمل المراد مراجعته قبل موعد وصول الموظفين في اليوم الأول.

ج- صياغة أوراق العمل بشكل نهائي وإرفاق كل الوثائق ذات العلاقة بها، وتقديمها إلى مدير المراجعة الداخلية.

### ثالثا: التقرير والمتابعة.

#### 1- السياسة العامة:

أ- على المراجعين الداخليين إعداد مسودة التقرير الرسمي لكل مهمة، وتسليمها إلى مدير المراجعة الداخلية ويجب أن يتضمن هذا التقرير ما يلي:

✓ تقييم المراجعة الداخلية لكفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلي من حيث مستويات المخاطر.

✓ تفاصيل الأعمال المنجزة مقارنة ببرامج المراجعة، وتفسير أي اختلاف عن خطط المراجعة المسطرة سابقا.

✓ لفت الانتباه إلى أي توصيات في المراجعة.

ب- على مدير المراجعة الداخلية مراجعة المواضيع الرئيسية والتركيز على المخاطر ووضع حلول مقترحة.

ت- العوامل التي تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد إجراءات المتابعة وهي:

✓ مدى أهمية الملاحظات.

✓ الجهد والكلفة المطلوبة للتصحيح.

✓ درجة تعقيد هذه الإجراءات.

✓ الفترة الزمنية اللازمة للتنفيذ.

✓ وسائل تفعيل إنجاز المتابعة.

ث- توحيد التقارير للمستويات الإدارية المسؤولة عن اتخاذ إجراءات التصحيح

✓ تقييم إجراءات الإدارة حول ملاحظات التقرير .

✓ قيام الإدارة بإعلام إدارة المراجعة الداخلية بما تم التوصل إليه حول تصحيح الأخطاء.

✓ إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بحالات الاستجابة لملاحظات المراجعة

2- الإجراءات: يتولى تنفيذها المراجع الداخلي و تنص هذه الإجراءات على:

أ- إعداد مسودة تقرير المراجعة وتقديمها إلى مدير إدارة المراجعة ويجب أن تحتوي مسودة التقرير على:

✓ ملخص نتائج المراجعة.

✓ ملاحظات وتوصيات على المنطقة التي تمت مراجعتها.

✓ اقتراح حلول عملية.

ب- تحديد ملف أعمال المراجعة بملاحظات برنامج العمل المستكمل.

ت- تحديد فيما إذا تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وأن هذه الإجراءات تحقق النتائج المرجوة.

ث- إدخال أي تعديلات وإعداد التقرير في صيغته النهائية.

ج- بعد موافقة إدارة المراجعة الداخلية بالرد على التقرير، يتم إرسال التقرير مع الرد إلى الإدارة العليا التنفيذية.

ح- مناقشة التقرير مع الإدارة العليا التنفيذية، لاتخاذ إجراءات التصحيح اللازمة، وإعداد محضر بذلك.

## المطلب الرابع: أوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية داخل وحدة مطاحن الحضنة.

من خلال نزولنا الميداني وما تم الإطلاع عليه من وثائق وأوراق عمل المراجعة الخارجية المنفذة في وحدة مطاحن الحضنة ووثائق وأوراق عمل المراجعين الداخليين في الوحدة نفسها، وكذلك نتائج المقابلات الشخصية و الاستفسارات التي تم إجرائها مع بعض الشخصيات المهمة ذات العلاقة مع الطرفين، فقد تبين وجود تكامل وتنسيق حقيقي بين أعمال مراجعي الشركة الخارجيين وأعمال المراجعين الداخليين لوحدة مطاحن الحضنة، إلا أنه يشوب ذلك التكامل بعض جوانب القصور منها:

**أولاً:** أحيانا وأثناء قيام المراجعين الداخليين بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية للوحدة تكشف لهم بعض المعلومات والأمور الهامة التي لها تأثير على عمل مراجعي الشركة الخارجيين، ولا يقومون بإبلاغ مراجعي الشركة الخارجيين بها، بحجة أنها سرية وأن على مراجعي الشركة الخارجيين اكتشافها بأنفسهم.

**ثانياً:** لا يقوم كل من الطرفين بموافاة الآخر بنسخة من تقرير مراجعته بصورة مباشرة، فالمراجعين الداخليين يحصلون على تقارير مراجعي الشركة الخارجيين من الإدارة التي تستلم نسخة من تلك التقارير.

أما مراجعي الشركة الخارجيين فيحصلون على تقارير المراجعين الداخليين من إدارة المراجعة الداخلية للمؤسسة، ولكن بشرط أن يطلعوا عليها اطلاعاً فقط ثم يعيدونها، ولا يمكنهم تصوير نسخة من تلك التقارير إلا إذا تمكنوا من الحصول على نسخة منها من مجلس إدارة المؤسسة.

وفيما يلي سوف نقوم باستعراض جوانب وأوجه ذلك التكامل من خلال الخطوتين التاليتين:

**1- استفادة مراجعي الشركة الخارجيين من عمل المراجعين الداخليين:** توصل مراجعي الشركة الخارجيين إلى قرار أنه بإمكانهم الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين للمؤسسة والاستفادة منه في عملية جمع أدلة المراجعة الكافية التي تمكنهم من إبداء الرأي في القوائم المالية، وأما طبيعة وأوجه هذه الاستفادة فهو ما سوف نوضحه في الآتي:

**أ- في مجال فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:** إن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة والذي تعتبر المراجعة الداخلية أحد عناصره، هو اللبنة الأولى التي يعتمد عليها مراجعي الشركة الخارجيين في تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية للمؤسسة، فدرجة فعالية وفهم هذا النظام، يحدد مراجعي الشركة الخارجيين طبيعة ونطاق وتوقيت ومدى إجراءات مراجعتهم ولذلك فقد تمكن مراجعي الشركة الخارجيين من فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من خلال الأسلوبين التاليين:

- ✓ استخدام توصيف إجراءات النظام، فعل ضوئها تم تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في ذلك النظام.
- ✓ الاستفادة من عمل المراجعين الداخليين للمؤسسة.

**ب- في مجال إجراءات الفحص التفصيلية التي يقوم بها مراجعي الشركة الخارجيين:** توجد استفادة في مجال إجراءات الفحص التفصيلية التي يقوم بها مراجعي الشركة الخارجيين استكمالاً لأعمال مراجعتهم الخارجية للمؤسسة والتي نستعرضها فيما يلي:

- ✓ يستفيد مراجعي الشركة الخارجيين من نتائج المصادقات التي يقوم المراجعين الداخليين للمؤسسة بتنفيذها، حيث يقوم مراجعي الشركة الخارجيين بالإطلاع على نتائج تلك المصادقات.

✓ يقوم المراجعين الداخليين للمؤسسة بمتابعة تنفيذ وتفعيل توصيات ومقترحات مراجعي الشركة الخارجيين المضمنة في تقارير مراجعتهم الخارجية للمؤسسة.

✓ يقوم مراجعي الشركة الخارجيين بالاعتماد على نتائج أعمال الجرد التي يقوم بها المراجعين الداخليين للمؤسسة وفروعها التي لم يتمكن مراجعي الشركة الخارجيين من التروول إليها بسبب عدم وجود الوقت الكافي لديهم للقيام بذلك الجرد.

## 2- استفادة المراجعين الداخليين للمؤسسة من عمل مراجعي المؤسسة الخارجيين: نتيجة

لثقة المراجعين الداخليين للمؤسسة بالمستوى العالي من التأهيل والخبرة لمراجعى الشركة الخارجيين المكلفين بأعمال المراجعة الخارجية للمؤسسة وتتمثل أوجه تلك الإستفادة في التالي:

أ- إن توفر خدمات مراجعي الشركة الخارجيين للمؤسسة، ساعدت المراجعين الداخليين على تعزيز وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة.

ب- كما يستفيد المراجعين الداخليين للمؤسسة من أعمال المراجعة الخارجية في تلافي أي جوانب قصور أو ضعف في عملهم، وبالتالي تحسين وتطوير عملهم باستمرار.

ت- من خلال تقارير مراجعي الشركة الخارجيين الخاصة بنتائج مراجعتهم لأنشطة المؤسسة وبالذات تقارير المراجعة الإدارية فإن المراجعين الداخليين للمؤسسة يستفيدون مما تتضمنه تلك التقارير من ملاحظات وتوصيات.

ث- تعزيز فهم المراجعين الداخليين للمؤسسة لمعايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال الاجتماعات التي تتم بين المراجعين الداخليين للمؤسسة ومراجعى الشركة الخارجيين.

ج- الاستفادة من خبرة مراجعي الشركة الخارجيين في حل بعض الإشكاليات المحاسبية التي قد تظهر.

ح- قيام المراجعين الداخليين للمؤسسة، بتحسين وتطوير برامج مراجعتهم الداخلية للمؤسسة، بإدخال بعض التعديلات على إجراءات تلك البرامج، خاصة إجراءات مراجعة الجانب المالي للمؤسسة، وذلك من خلال استرشادهم ببرامج مراجعي الشركة الخارجيين.

خلاصة الفصل :

بعد التطرق إلى دراسة حالة وحدة مطاحن الحضنة اتضح لنا أنه يوجد تعاون أو اتصال بين المراجع الداخلي والخارجي، وهذا راجع إلى تموقع مصلحة المراجعة الداخلية للشركة لما تتمتع به هذه الأخيرة من استقلالية وموضوعية مناسبتين أثناء تنفيذها لمهامها، وتمركز جهود المراجعة الخارجية على عمليات المصادقة على حسابات المراجعة للشركة وإعطاء أهمية كاملة لتقارير المراجعة الداخلية ومع ذلك إلا أنه يمكننا القول بأن مستوى التكامل المتحقق بين الطرفين جيد ومرضي ونأمل أن يزيد لما فيه فائدة وجودة نتائج أعمال الطرفين، وكذلك فائدة المؤسسة بشكل عام.





## الخاتمة العامة:

بعد تناولنا لهذا الموضوع المعنون بأهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة، دراسة حالة وحدة مطاحن الحضنة، والذي أحطنا بجوانبه من خلال الفصول الثلاثة السالفة الذكر، توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي يمكن بواسطتها الإجابة على الإشكالية العامة، الأسئلة الفرعية واختبار صحة الفرضيات من عدمها.

### 1- نتائج الدراسة:

لقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي يمكن تقسيمها حسب المنهجية المتناولة في دراستنا إلى جانبين الجانب النظري والجانب التطبيقي:

أ- **نتائج الجانب النظري:** توصلنا في دراستنا النظرية إلى جملة من النتائج نوردتها على النحو التالي:

- ✓ المراجعة الخارجية ما هي إلا تكوين رؤية فنية محايدة عن مدى صحة وصدق القوائم المالية الختامية للمؤسسة، أما المراجعة الداخلية فإنها تتحقق من مدى تطبيق واحترام إجراءات الضبط الداخلي في المؤسسة.
- ✓ إن التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يساعد بشكل فعال في توفير التغطية الرقابية في المؤسسة.
- ✓ التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة يقلل من الجهود المكررة في أعمال المراجعة.
- ✓ يتوقف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على الثقة المتبادلة وتضافر الجهود بين المراجع الداخلي والخارجي بما ينعكس إيجابيا على أداء المؤسسة.

✓ يساهم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة من خلال ضخ المعلومات ذات مصداقية للإدارة بغية اتخاذ القرارات المناسبة وتحقيق مستويات أعلى من الرشادة في التسيير.

✓ يتطلب التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ضرورة توافر مؤهلات علمية وتطبيقية للمراجع الداخلي كونه يعين من طرف إدارة المؤسسة حتى ولو لم تتوفر فيه هذه الشر، عكس المراجع الخارجي الذي يتم تعيينه من قائمة المؤهلين مثل خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

**ب- نتائج الجانب التطبيقي:** من أهم النتائج التي توصلنا إليها حول دراسة الحالة الميدانية للمؤسسة ما يلي:

✓ إن طبيعة العلاقة القائمة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لمؤسسة مطاحن الحضنة متكاملة، حيث نلمس تضافر وتعاون الجهود فيما بينهما.

✓ تحفظات المراجعة الخارجية تم التكفل بها، إذ يرجع ذلك لقيام مصلحة المراجعة الداخلية بمتابعة التوجيهات الواردة في تقرير المراجع الخارجي.

✓ عدم اقتصار أعمال المراجع الخارجي على عملية المصادقة على الحسابات المجمعة للوحدة مما أدى إلى الاهتمام لكافة التوصيات من طرف المراجع الداخلي.

✓ إن التكامل بين عمل المراجعين الداخليين وعمل مراجعي الشركة الخارجيين ليست بالمستوى المطلوب الذي يجب أن يكون عليه وحسب ما تتطلبه معايير المراجعة الدولية ومن أسباب ذلك عدم توفر الثقة الكاملة المتبادلة بين الطرفين ومن مؤشرات الآتي:

- تحفظ المراجعين الداخليين للمؤسسة على بعض المعلومات التي تتكشف لهم أثناء تنفيذهم لمهامهم ولها تأثير مهم على عمل مراجعي الشركة الخارجيين ،حيث لا يقومون بالإبلاغ عنها.
  - عدم التبادل المباشر للتقارير بين المراجعين الداخليين ومراجعى الشركة الخارجيين.
  - عدم وجود تشريع محلي يلزم الطرفين ( إلزام أدبي ) بضرورة التعاون والتكامل فيما بينهما، ويحدد أوجه ذلك التكامل وما يمكن أن يقدمه كل منهما للآخر في سبيل تنفيذه لمهامه.
- ومع ذلك إلا أنه وبشكل عام يمكننا اعتبار مستوى التكامل المتحقق فعلا بين المراجعين الداخليين ومراجعى الشركة الخارجيين جيد ومرضى.

## 2- اختبار الفرضيات:

على ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن اختبار صحة الفرضيات أو تفنيدها وذلك على النحو التالي:

- أ- الفرضية الأولى: والتي تمثلت في أن المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وظيفتان هامتان لا غنى للمؤسسة عنهما، فقد تحقق صحتها، فمن خلال ما تناولناه حول طبيعة وأهداف وأهمية كل وظيفة، يتضح دورهما الكبير في تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها وحماية ممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب والضياع.
- ب- وفيما يتعلق بالفرضية الثانية التي مفادها أنه تتبع كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية منهجيات علمية منتظمة، تستند على وسائل وتقنيات تسمح بجمع الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم حكمهما لحالة المؤسسة، فهي كذلك تحققت وثبتت صحتها، فمن ما لاشك فيه أن كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

من خلال تنفيذه لمهمته يسعى إلى جمع الأدلة والبراهين الكافية واللازمة لتمكينه من إصدار حكمه العادل على وضعية المؤسسة كل حسب طبيعة مهمته.

ت- أما الفرضية الثالثة بأن التكامل بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي واسعة، ويتحدد مستوى التكامل بين عمليهما على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر، ودرجة الثقة المتبادلة بينهما، فقد تحققت هذه الفرضية كذلك، أي أن المصادر والمدخلات لعمل المراجع الداخلي هي نفسها مصادر ومدخلات لعمل المراجع الخارجي، والمتمثلة في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

### 3- التوصيات :

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن طرح التوصيات التالية:

- ✓ ضرورة وجود مراجعة داخلية حقيقية مستقلة موضوعية، لديها دليل للمراجعة الداخلية خاص بالمؤسسة نفسها مفصلا خصيصا ليناسبها، وأن تتبع المراجعة الداخلية مباشرة لمجلس الإدارة.
- ✓ ضرورة أن يوجد مراجع خارجي مستقل بأتعاب المؤسسة، يقدم تقاريره إلى الجمعية العامة للمساهمين أو المالكين، ومراسلاته إلى أعلى سلطة تنفيذية في المؤسسة والمتمثلة في مجلس الإدارة.
- ✓ ضرورة اهتمام المؤسسات بإدارة المراجعة الداخلية فيها، من خلال ردها بالعدد الكافي من المراجعين الداخليين المؤهلين علميا وعمليا، والعمل على تدريبهم وتطوير مهاراتهم بشكل مستمر ليقوموا بالدور المناط بهم في ضوء المتغيرات الدولية المستمرة.
- ✓ على المراجع الخارجي أن يكون دائما على علم أنه هو المسئول الأول عن نتائج عمله حتى ولو لم يعتمد في ذلك على عمل المراجع الداخلي.

✓ قبل أن يقرر المراجع الخارجي الاستفادة من عمل المراجع الداخلي للمؤسسة محل المراجعة، فإنه يجب عليه أولاً أن يقوم بتقييم عمل المراجع الداخلي وفقاً لما حددته معايير المراجعة المتعلقة باستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجعة الداخلية.

✓ لا بد من تنظيم لقاءات واجتماعات دورية لمناقشة النتائج المتوصل إليها من طرف المراجع الخارجي والداخلي.

✓ يجب على مصلحة المراجعة الداخلية أن تأخذ بعين الاعتبار التحفظات والتوصيات التي يعدها المراجع الخارجي قصد تصحيح الأخطاء والنقائص المكتشفة.

✓ يجب إعلام الجمعية العامة للشركة أو لجنة المراجعة في حالة وجودها بنتائج التنسيق بين المراجعة الخارجية والداخلية المتوصل إليها قصد إبراز النقاط المتفق عليها من عدمها، والتي تتعلق بفعالية نظام الرقابة الداخلية.

✓ يجب التنسيق بين مهام المراجع الخارجي والداخلي للشركة، ويكون ذلك ببرمجة المصالح المتبادلة بينهما، والتي تكمن في تقييم نظام الرقابة الداخلية والإشراف والمصادقة على عمليات الجرد المادي للشركة.

✓ ضرورة تفعيل كامل ما تضمنته تقارير المراجعين الداخليين للمؤسسة لتحقيق الفعالية الكاملة منها، بما يصب في مصلحة وفائدة الشركة نفسها.

#### 4- آفاق الدراسة:

إن هذه الدراسة تمثل إضافة جديدة في مجال التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، من خلال ما تضمنته من نتائج وتوصيات، والتي من شأنها تحسين ورفع جودة أعمال المراجعة، وكذلك مساعدة المؤسسة على نجاحها وتطورها وتحقيقها لأهدافها بأفضل النتائج،

أملنا أن تستكمل هذه الدراسة بدراسات أخرى تصب في مجال التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، ومن أهم تلك الدراسات نقترح الآتي:

أ- مدى تأثير لجنة المراجعة في تحقيق تكامل فعال بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في المؤسسة محل المراجعة.

ب- أخلاقيات مهنة المراجعة ومنهجية تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.

ت- الرقابة على الأداء بين مسؤولية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

ث- معوقات وسبل تفعيل التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في المؤسسة.

الخطمة

العامّة





قائمة الجداول  
والأشكال و الملاحق  
والمختصرات



## قائمة الجداول والأشكال والمختصرات والملاحق

### قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
13	التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة	01
27	الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	02
30	إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية	03
63	يبين المقارنة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية	04
71	العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية	05
81	تطور رأس المال	06

### قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
83	الهيكل التنظيمي " لرياض سطيف "	01
91	الهيكل التنظيمي لمطاحن الحنونة	02

### قائمة المختصرات

AAA	American Accounting Association
IIA	Institute of Internal Auditors.
IFACI	International Federation of Accountants Interne .
OECCA	Ordre des Experts Comptables et des Commissaires aux Comptes.
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants.

### قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
122	تقرير محافظ الحسابات لسنة 2012	01



قائمة

المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 1- أحمد لطفي أمين السيد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 2- أمين عبد الله خالد ، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للطباعة والنشر، ط 1، عمان، 2000.
- 3- أمين عبد الله خالد ، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، ط 2، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2001 .
- 4- السيد سريرا محمد ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإسكندرية، 2007.
- 5- بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 6- بوتين محمد ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2003.
- 7- جربوع يوسف محمد ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة وراق للنشر والتوزيع ، ط 1، 2000.
- 8- جربوع يوسف محمد ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط 1، مؤسسة وراق للنشر والتوزيع، عمان ، 2008.
- 9- حجازي حامد وجدي ، أصول المراجعة الداخلية، مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2010.
- 10- طواهر محمد تهامي ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات- الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 3، الجزائر، 2006.
- 11- محمد الصحن عبد الفتاح وفتحي رزقي السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

- 12- محمد الصحن عبد الفتاح وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 13- محمد الصحن عبد الفتاح وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، 2007.
- 14- محمد الصحن عبد الفتاح وكمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، دار الهدى للمطبوعات، الإسكندرية.
- 15- مسعود صديقي وأحمد نقار، المراجعة الداخلية، ط 1، الجزائر، 2010.
- 16- مصطفى الدهراوي كمال الدين ومحمد السيد سريا، المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، البلد - تانيس سابقا - 2001.
- 17- خلاصي رضا، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
- 18- علي القباني ثناء، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 19- سريا محمد السيد وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية 2013.

#### المذكرات:

- 20- أحمناش جمال، أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة، رسالة ماجستير، مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، 2012.
- 21- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية، دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم - محاسبون قانونيون - وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والإستثمار في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، كلية العلوم التجارية، قسم محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010.

**القوانين والمراسيم:**

22- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 91- 08 مؤرخ في 27-04 - 1991، العدد 20.

23- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42.

**قائمة المراجع باللغة الأجنبية :**

- 24- HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le Contrat psychologique, Thèse de doctorat, TOULOUSE, 2000.
- 25- Mokhtare Belaibaud, Guide pratique l'audit financière et comptable, la maison des livres, Alger, 1982.

الملاحق



**Monsieur DJERMOUN Ahmed**

**Doctorat 3<sup>ème</sup> Cycle  
Expert Comptable Diplômé  
Commissaire aux Comptes  
Maître de Conférences  
Expert Consultant au Ministère**

---

**Adresse du Cabinet : 22 Rue AISSAOUI Mohamed - Annaba  
Tél: 038.86.30.52 / Fax : 038.86.14.92**

---

**RAPPORT GENERAL DE  
COMMISSARIAT AUX COMPTES  
EXERCICE CLOS 31/12/2012**

**EPE SPA LES MOULINS DU HODNA – M'SILA**

Mr. DJERMOUN AHMED  
Doctorat 3ème Cycle  
Expert Comptable Diplômé  
Commissaire aux Comptes  
22, Rue Aissaoui Mohamed  
ANNABA

Annaba, le 10/03/2013

Tél : (038) 86.30.52  
Fax : (038) 86.14.92

Messieurs les Actionnaires de  
l'EPE/SPA LES MOULINS DU HODNA  
M'SILA

Messieurs les Actionnaires ;

En exécution de la mission que vous nous avez confiée lors de l'assemblée générale ordinaire, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de l'EPE/SPA Les Moulins du HODNA M'SILA (Filiale à 100% du groupe ERIAD SETIF) pour l'exercice clos le 31/12/2012

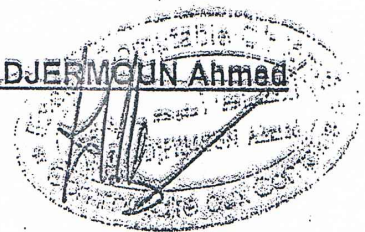
Le présent rapport comporte 4 parties:

Lettre d'accompagnement.

- 1<sup>ère</sup> Partie : Le rapport de certification.
- 2<sup>ème</sup> Partie : Les rapports spéciaux.
- 3<sup>ème</sup> Partie : Analyses & commentaires.
- 4<sup>ème</sup> Partie : Les états financiers au 31/12/2012.

Veuillez agréer, Messieurs les Actionnaires, l'expression de notre parfaite considération.

Mr. DJERMOUN Ahmed



Mr. DJERMOUN AHMED  
Doctorat 3ème Cycle  
Expert Comptable Diplômé  
Commissaire aux Comptes  
22, Rue Aissaoui Mohamed  
ANNABA

---

Annaba, le 10/03/2013

Tél : (038) 86.30.52  
Fax : (038) 86.14.92

Messieurs les Actionnaires de  
L'EPE/SPA les Moulins du HODNA  
M'SILA

**OBJET:** Commissariat aux Comptes Exercice 2012.

Messieurs les Actionnaires,

En exécution de la mission que vous nous avez confiée lors de l'assemblée générale, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport de commissariat aux comptes, version SCF, portant sur :

- Le contrôle des comptes
- Les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi, Relatives à l'exercice courant de la période du 01/01/2012 au 31/12/2012.

Des documents comptables nécessaires à l'accomplissement de notre mission ont été mis à notre disposition.

Nous avons procédé au contrôle des comptes annuels, en application de la décision N°103 / SPM / 94 relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes, et la nouvelle législation/réglementation portant application du Système Comptable Financier en vigueur à compter du 01/01/2010.

Notre examen a été effectué suivants les normes d'audit généralement admises, et donc comporté les sondages de la comptabilité et autres procédures de contrôle jugé nécessaire en conformité avec les règles de diligences professionnelles.

Rapport CAC 2012 – EPE SPA LES MOULINS DU HODNA / M'SILA

Faisant suite à nos contrôles et investigations effectués à travers les documents financiers-comptables de l'exercice 2012, nous formulons les remarques, observations et recommandations suivantes :

- Clarifier et régulariser avec le Groupe ERIAD Sétif, la situation de la remorque déclarée manquante en relation avec la filiale « Les Moulins des Hauts Plateaux »,
- Nécessité de relancer les dossiers pendants, portant assainissement des immobilisations (décharges, réformées, etc....) remis au Groupe ERIAD Sétif pour y statuer, sans résultat à ce jour.
- Procéder à la centralisation des écritures comptables conformément au Décret Exécutif 09-110 du 07/04/2009 – page 4, article 12. (récap. des totaux des journaux comptables et non plus listing des comptes-journaux auxiliaires).
- Régulariser par résolution de la prochaine AGO, les deux séances supplémentaires du conseil d'administration, tenues en 2012
- Suite à l'annulation par décision du Groupe ERIAD Sétif de l'IRCDC et sa comptabilisation en charge, il y a lieu, toutefois, de continuer les recours déjà entamés pour son éventuel aboutissement.
- Actualiser le registre de commerce
- Elaboration et/ou actualisation du règlement intérieur du Conseil d'Administration.
- En application du Décret Présidentiel 13/03 du 13/01/2013, l'entreprise « Les Moulins du Hodna » est tenue « d'élaborer » et de faire « adopter » par son conseil d'administration des procédures de passation de marchés selon ses spécificités, fondées sur les principes de la liberté d'accès à la commande, d'égalité de traitement des candidats et de transparence.
- Prise en charge des autres remarques et observations signalées dans la partie 03- Analyses et Commentaires du présent rapport.

## OPINION GENERALE

Sous réserves & remarques précisées ci – dessus ainsi que dans la partie N° 3 – Analyses et Commentaires et compte tenu des diligences professionnelles accomplies selon les normes de la profession, nous estimons être en mesure de certifier que les comptes annuels, de l'EPE/SPA les Moulins du HODNA M'SILA (Filiale à 100% du Groupe ERIAD SETIF), arrêtés au 31.12.2012 tels qu'ils sont présentés et annexés dans le présent rapport, sont réguliers et sincères.

Mr. DJERMOUN AHMED



**RAPPORT SPECIAL SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES**  
**Article 628 du Code de Commerce – modifié et complété**

Aux termes de l'article 628 de l'ordonnance 75/79 du 26/09/75 portant code de commerce, modifié et complété par le décret législatif N° 93-08 du 25/04/1993, "Toute convention entre une société et l'un de ses administrateurs soit directement, soit indirectement, doit à peine de nullité, être soumise à l'autorisation préalable du conseil d'administration après rapport du commissaire aux comptes...".

Il est de même pour les conventions entre une société et une autre entreprise, si l'un des administrateurs, de la société est propriétaire ou non, administrateur ou directeur de l'entreprise.

Nous vous informons que nous n'avons pas eu connaissance des conventions visées à l'article précité de cette Loi.

**RAPPORT SPECIAL EN CAS DE MENACE SUR LA CONTINUITE  
DE L'EXPLOITATION**  
**Article 25 – Loi 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'Expert  
Comptable, Commissaire aux Comptes et Comptable Agrée**

En application des dispositions de l'article 25 de la Loi 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'Expert Comptable, Commissaire aux Comptes et Comptable Agrée, ainsi que l'article 715 Bis 11 du code de commerce amendé et modifié, relatif au rapport spécial à établir en cas de menace sur la continuité d'exploitation, nous vous informons que dans le cadre de notre mission, nous n'avons relevé aucun fait de nature à compromettre la continuité d'exploitation.

**RAPPORT SPECIAL SUR LES CINQ MEILLEURES REMUNERATIONS DE  
L'EXERCICE 2012**

Articles 680 et 819 du Code de Commerce modifié et complété

N°	NOM ET PRENOMS	FONCTIONS	Mont brut Annuel	Mont net Annuel
1	GHELLAB ABDELKRIM	PRÉSIDENT DIRECTEUR GENERAL	2 893 478.00	1 854 390.00
2	BAKRI MOHAMED TAHAR	CHEF MOULIN	997 568.70	691 170.88
3	BOUZROURA ABDELLAH	CHEF DE DÉPARTEMENT EXPLOITATION	1 050 028.67	681 824.43
4	BAKRI HOCINE	CHEF DE DÉPARTEMENT COMMERCIAL	992 892.83	665 961.97
5	SAFER MOHAMED ABDELKRIM	CHEF DE PROJET DEVELOPPEMENT N°1	949 557.28	723 544.83
Total			6 883 525.48	4 616 892.11

**RAPPORT SPECIAL SUR LES AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES  
AU PERSONNEL**

Article 25 – Loi 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'Expert  
Comptable, Commissaire aux Comptes et Comptable Agrée

A notre demande, l'Entreprise nous a remis le tableau ci-après :

N°	Nom & Prénoms	Fonction	Téléphone	Carburant	Observation
01	GHALLEB ABDELKRIM	P.D.G	120.000 DA	82.300 DA	Suivant contrat du G.S.P

## ETAT DES JETONS DE PRESENCE SERVIS - EXERCICE 2012

Vous trouverez ci-joint l'état relatif aux jetons de présence perçus par les administrateurs du Conseil d'Administration de l'EPE SPA les Moulins du HODNA M'SILA, ayant effectivement assisté aux séances du Conseil d'Administration tenues durant l'exercice 2012.

Nom et Prénoms	Nbre de CA	Montant Brut	Retenue IRG	Montant Net
GHELLAB ABDELKRIM	8	80 000.00	8 000.00	72 000.00
YAHIA ABDELKADER	7	70 000.00	7 000.00	63 000.00
MANSEUR BOUALEM	8	80 000.00	8 000.00	72 000.00
AMROUNE LAYACHI	8	80 000.00	8 000.00	72 000.00
BENKHELIL ALI	8	80 000.00	8 000.00	72 000.00
CHETTIH AMMAR	8	80 000.00	8 000.00	72 000.00
<b>Total</b>		<b>470 000.00</b>	<b>47 000.00</b>	<b>423 000.00</b>

### RAPPORT SPECIAL SUR L'EVOLUTION DES RESULTATS DES CINQ DERNIERS EXERCICES ET DU RESULTAT PAR ACTION

Article 25 – Loi 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'Expert Comptable, Commissaire aux Comptes et Comptable Agrée

Nous avons l'honneur de vous rendre compte de l'évolution des résultats des cinq derniers exercices et du résultat par action de l'EPE SPA LES MOULINS DU HODNA / M'SILA :

Exercice	Résultat Net D.A.	Capital Social (D.A.)	Nombre d'actions	Résultat par Action DA
2008	47 317 203.79	1449.460.000	144.946	326.42
2009	42 442 317.83	1 449 460 000	144.946	292.79
2010	49 589 253.07	1 449 460 000	144.946	342.09
2011	113 731 954,42	1 449 460 000	144.946	784.57
2012	77 329 412.63	1 449 460 000	144.946	533.50

## RAPPORT SPECIAL SUR LES PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE

Article 25 – Loi 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'Expert Comptable, Commissaire aux Comptes et Comptable Agréé

En application des dispositions de l'article 25 de la Loi 10-01 du 29/06/2010 relative aux professions d'Expert Comptable, Commissaire aux Comptes et Comptable Agréé, et concernant le rapport spécial sur les procédures de contrôle interne, en vigueur au sein de votre Entreprise, nous vous avons transmis dans le cadre de notre mission de rapports : l'un d'intérim et l'autre retraçant des recommandations relatives à la prise d'inventaire des immobilisations et stocks, particulièrement par rapport au référentiel SCF.

Aussi, et selon les documents remis par l'Entreprise, des missions d'audit interne ont été effectuées et ont porté sur :

- Suivi de l'opération des prises d'inventaire physique des stocks et investissements clôturé au 31.12.2011
- Suivi des travaux de clôture des comptes sociaux de l'exercice 2011
- Audit des fonctions :
  - Gestion des archives
  - Production
  - Ressources humaines
  - Comptabilité et finances
  - Commerciale
  - Approvisionnement et gestion des stocks
  - Hygiène et sécurité
- Préparatifs de l'opération des prises d'inventaires exercice 2012
- Suivi de l'état d'application des réserves, observations et recommandations du commissariat aux comptes sur l'arrêté des comptes au 31.12.2011
- Suivi de l'état d'application des résolutions de l'assemblée générale ordinaire sur l'arrêté des comptes sociaux de l'exercice 2011
- Suivi de l'état d'application des résolutions de l'assemblée générale extraordinaire sur la mise en œuvre du plan d'assainissement et de développement
- Suivi de l'état d'application des résolutions de l'assemblée générale ordinaire tenue en séance extraordinaire sur l'harmonisation des salaires des GPS - cadres dirigeants des filiales du groupe
- Suivi de l'état d'application des résolutions du conseil d'administration au titre de l'exercice 2012.

L'ensemble des observations et des recommandations émises dans les rapports d'audit interne ont été examinés par le conseil d'administration de la filiale, des mesures ont été prises pour la levée de toutes les observations émises et application des différentes recommandations et orientations prescrites dans différents rapports d'audit établis durant l'exercice 2012.

## ANALYSES ET COMMENTAIRES

Le bilan 2012 de l'EPE SPA les Moulins du HODNA M'SILA, se présente comme suit (amortissements et provisions déduits) :

Désignation des Comptes	ACTIF	PASSIF
<b>ACTIFS NON COURANTS :</b> (Immobilisations incorporelles, corporelles, en cours & financières)	1 241 595 748.85	
<b>ACTIFS COURANTS :</b> (Stocks & Encours, Créances & Emplois assimilés, Disponibilités & assimilés)	1 439 063 060.61	
<b>CAPITAUX PROPRES :</b> (Capital, Réserves, Ecart réévaluat. Résultat net, Autres capitaux propres, Reports à Nouveau)		1 462 765 537.64
<b>PASSIF NON COURANTS :</b> (Emprunts & Dettes financières, Impôts différés et provisionnés, Autres Dettes non courantes, Provisions & Prod Comptabilisés d'avance)		51 664 806.22
<b>PASSIFS COURANTS :</b> (Fournisseurs, Impôts, Autres dettes, Trésorerie Passif)		1 166 228 465.60
<b>TOTAL</b>	<b>2 680 658 809.46</b>	<b>2 680 658 809.46</b>

NB) En application du SCF, le résultat bénéficiaire net de l'exercice d'un montant de 77 329 412.63 DA est inclus dans les Capitaux Propres.

## LES ACTIFS NON COURANTS (IMMOBILISATIONS)

### A- ANALYSE DU POSTE :

Les actifs non courants (immobilisations) de l'EPE SPA les Moulins du HODNA M'SILA, arrêtés sur les états financiers au 31/12/2012 et comparés à ceux du 31/12/2011 se présentent comme suit :

	Intitulé du Compte	Montant au 31/12/2012	Montant au 31/12/2011	Variation
	Immob. Incorporelles	115.653,49	115.653,49	
	Immob. Corporelles	2.921.006.053,87	2 915.988.045,93	5.018.007,94
	Immob. Financières	18.800,00	2 521 572,00	-2.502.772,00
	Impôts différés Actif	10.497.385,17	9 234 569,57	1.262.815,60
	<b>Immobilisations Brutes</b>	<b>2.931.637.892,53</b>	<b>2 927 859 840,99</b>	<b>3.778.051,54</b>
	<b>Amortissements</b>	<b>1.690.042.143,68</b>	<b>1 660 813 079,46</b>	<b>29.229.064,22</b>
	<b>Immobilisations Nettes</b>	<b>1.241.595.748,85</b>	<b>1 267 046 761,53</b>	<b>-25.451.012,68</b>

### B- CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

- Les immobilisations incorporelles n'ont connu aucune variation par rapport à l'exercice 2011, elles demeurent inchangées. Une réflexion doit être engagée pour entamer leur amortissement.

- Les immobilisations corporelles ont enregistré une variation positive de 5.018.007,94 DA par rapport à l'exercice 2011, confirmée par les acquisitions de l'exercice 2012.

#### Détail :

Compte 2155000 Matériel et outillage Section BT	1.705.466,52 DA
Compte 2159500 Matériel et outillage Atelier Maintenance	2.706.694,32 DA
Compte 2159900 Matériel et outillage Auxiliaires	51.272,99 DA
Compte 2180491 Bâches	18.230,40 DA
Compte 2181500 Mobilier le Bureau	120.434,58 DA
Compte 2181521 Matériel, chauffage, climatisation	386.909,13 DA
Compte 2181530 Equipements Informatique	29.000,00 DA
<b>TOTAL</b>	<b>5.018.007,94 DA</b>

Les nouvelles acquisitions ont été contrôlées, avec les différentes pièces comptables justificatives ne laissant apparaître aucune remarque particulière.

Aucune sortie d'immobilisation n'est remarquée.

Le rapprochement entre l'inventaire comptable et l'inventaire physique des immobilisations fait apparaître un écart négatif (ancien) de l'ordre de : 3.508.315,38 DA.

Comptabilité	2.921 006 053,87 DA
Inventaire physique	<u>2.917 497 738,49 DA</u>
<b>Ecart</b>	<b>3.508 315,38 DA</b>
L'ancien écart étant de	3.251.405,46 DA
Le nouvel écart étant de	<u>256.909,92 DA</u>
<b>Total</b>	<b>3.508.315,38 DA</b>

L'ancien écart antérieur à 2011 a fait l'objet d'un dossier complet soumis à la tutelle, (Groupe) pour statuer et prise de décision sans suite à ce jour.

Le nouvel écart (2012) de 256.909,92 DA détaillé comme suit :

-01 Remorque	206.500,00 DA
-01 Bâche égarée (voir le PV de Police)	<u>50.409,92 DA</u>
	<b>256.909,92 DA</b>

Le cas de la bâche égarée (dont PV de Police) doit faire l'objet d'un assainissement.

Par contre, le cas de la remorque demeure toujours d'actualité, il appartient à l'entreprise « les moulins du Hodna » de le traiter, et régulariser, en concertation avec « les moulins des hauts plateaux » et sous l'autorité du Groupe ERIAD Sétif

- Le dossier des immobilisations remis par décharges à la sureté nationale et à la justice demeure toujours malgré nos différentes remarques sur le rapport CAC (2009-2010-2011), il est souhaitable de se pencher sur ces cas, afin d'assainir ce dossier.

- Les agencements et installations n'ont pas fait l'objet de reclassement dans les comptes appropriés, suivant norme SCF en application depuis 2010.

Le retraitement des immobilisations s'effectuera suivant les directives du groupe qui chapote l'opération.

**Compte 275260 : Cautionnements versés : 18.800 DA**

Il concerne la caution versée à l'ENGI des bouteilles oxygènes et acétylènes datant du 31/12/2003.

**Compte 13300 : Impôts différés Actif : 10.497.385,17 DA**

Ce compte a enregistré une variation de 1.262.815,60 DA en positive du au mouvement du compte entre provision IDR 2012 et départ en retraite 2012.

# LES ACTIFS COURANTS

## (STOCKS & ENCOURS – CREANCES – DISPONIBILITES)

### A- ANALYSE DU POSTE :

Les actifs courants (Stocks & Encours, Créances, Disponibilité) de l'EPE SPA les Moulins du HODNA M'SILA, arrêtés sur les états financiers au 31/12/2012 et comparés à ceux du 31/12/2011 se présentent comme suit :

N° Cpt	Intitulé du Compte	Montant au 31/12/2012	Montant au 31/12/2011	Variation
3	Stocks & Encours	180.759.105,31	198 421 082,17	-17.661.976,86
4	Créances & Emplois Assimilés	777 499 095,45	791 547 809,50	-14.048.714,05
5	Disponibilités & Assimilés	819.251.997,95	688 400 898,80	130.851.099,15
<b>Montants Bruts</b>		<b>1.777 510 198,71</b>	<b>1 678 369 790,47</b>	<b>99.140.408,24</b>
<b>Provisions</b>		<b>338.447.138,10</b>	<b>339 387 899,01</b>	<b>-940 760,91</b>
<b>Montants Nets</b>		<b>1.439.063.060,61</b>	<b>1 338 981 891,46</b>	<b>100.081.169,15</b>

### B- CONCLUSION DE NOS CONTROLES :

Stocks et encours : 180.719.105,31 DA

Le solde des stocks arrêtés au 31/12/2012 a subi une variation négative de 17.661.976,86 DA par rapport à l'exercice 2011.

La prise d'inventaire des stocks s'est déroulée en conformité avec les procédures émises par l'entreprise.

Le rapprochement de l'inventaire physique valorisé par rapport au comptable ne laisse apparaître aucune remarque, à noter que le rapprochement s'effectue mensuellement.

Contrairement aux années précédentes 2010/2011, une provision des stocks a été instituée, en 2012 ; suite à nos précédentes remarques dues aux classements préconisés par le SCF en :

- Stocks morts
- Stocks à rotation lente
- Stocks obsolètes

Ceci a permis de déterminer et instaurer des pertes de valeurs sur les stocks en question.

Le montant de la provision sur les stocks est de : 2.244.714,09 DA.

Détail :

-Provision s/ stocks morts	2.190.249,91 DA
-Provision s/stocks obsolètes	54.464,18 DA
<b>TOTAL</b>	<b>2.244.714,09 DA</b>

Créances et emplois Assimilés:

777 499 095.45 DA

Les créances ont enregistré une variation négative de 14 048 714.05 DA par rapport à l'exercice 2011.

Compte 411 : Clients : 351.182.355,87 DA

Détail :

-Clients ERIAD	728.448,77 DA
-Clients (effets en portefeuille)	10.778.859,00 DA
-Clients Douteux	106.850.820,09 DA
-Chèques Impayés	232.824.228,01 DA
<b>TOTAL</b>	<b>351.182.355,87 DA</b>

Remarque :

Le compte 416 « Clients Douteux » doit renfermer uniquement les anciennes créances en litige.

AUTRES DEBITEURS : 6.240.344.53 DA

4094250 avances sur immobilisation :	64.884.45 DA
4250000 avances :	5.074.766.48 DA
4677660 divers litiges :	500.693.60 DA
4862 charges constatées à l'avance :	780.000.00 DA
<b>TOTAL</b>	<b>6.240.344.53 DA</b>

Compte 425000 : Avances : 5.074.766,48 DA

Détail :

-Avances AID	4.878.100,00 DA
-Variable PDG	80.000,00 DA
-Prêt véhicule BERRAH A/Rahmane	36.111,04 DA
-Prêt véhicule ZAHY Saïd	80.555,44 DA
<b>TOTAL</b>	<b>5.074.766,48 DA</b>

-Les avances de l'AID : le remboursement s'opère normalement (mensuellement)

-Le prêt véhicule de BERRAH Abderahmane ; la retenue est effectuée d'après les clauses du contrat de prêt.

-Le prêt de véhicule de ZAHI Said , cadre juridique démissionnaire depuis 31/12/2005 ; Selon les réponses fournies par l'entreprise, toutes les démarches judiciaires ont été effectuées sans aucun résultat.

**Compte 44164 : Acomptes Provisionnels sur IBS : 25.097.187,37 DA**

Ils représentent les 03 acomptes provisionnels 2012

Détail :

- 1 <sup>er</sup> Acompte : du 06/03/2012	2.826.587,00 DA
- 2 <sup>ème</sup> Acompte : du 03/06/2012	13.904.871,00 DA
- 3 <sup>ème</sup> Acompte : du 05/11/2012	<u>8.365.729,37 DA</u>
<b>TOTAL</b>	<b>25.097.187,37DA</b>

**Compte 44212 : TVA déductible : 104.507,29 DA**

Solde au 31/12/2012 relatif à la T.V.A à récupérer sur achats, relatifs au mois de décembre 2012.

**Compte 45144 : Paiement pour compte : 65.520,00 DA**

Solde demeurant inchangé par rapport à 2011, déjà signalé sur le rapport CAC 2011, compte à assainir.

**Compte : 451448 : Opérations Associés : 394.629.180,39 DA**

Solde inchangé, signalé à plusieurs reprises sur les précédents rapports CAC (2010-2011) compte à assainir.

**Compte 4677660 : Divers litiges : 500.693,60 DA**

A subi une variation positive de 11.100,00 DA par rapport à 2011, le solde ancien est pris en charge par le service juridique.

**Compte 4862 : Charges constatées d'Avance : 780.000,00 DA**

Représente le loyer du dépôt de Bologhine Alger « payé d'avance ».

**DISPONIBILITES ET ASSIMILES : 819.251.997,95 DA**

Les disponibilités et assimilés de l'EPE SPA les Moulins « HODNA » de M'SILA ont enregistré une variation positive de 130.851.099,15 DA par rapport à l'exercice 2011.

**Compte 5114 : Chèque à encaisser : 151 712,06 DA**

Représente le montant d'un chèque N° 8724723 remis à l'encaissement au 24/12/2012.

**Compte 5121 : Banque exploitation :**

Le solde au 31/12/2012 est d'un montant de 577.683.148,58 DA justifié par un état de rapprochement ; appuyé par une attestation de solde bancaire.

**Compte 5122 : Banque recette**

Le solde au 31/12/2012 d'un montant de : 240.296.811,36 DA  
Concernent les 03 comptes bancaires « Recettes »

**Détail :**

-BADR	M'SILA	210.285.190,16 DA
-BADR	BOUSAADA	7.366.144,48 DA
-BADR	ALGER	<u>22.645.476,72 DA</u>
	<b>TOTAL</b>	<b>240.296.811,36 DA</b>

Tous les soldes sont justifiés par des états de rapprochements et appuyés par des attestations de solde confirmées par les 03 banques.

**Compte 5111 CCP : 1.117.517,27 DA**

Solde appuyé par un état de rapprochement.

**Compte 530 Caisse : 2.808,68 DA**

Solde confirmé par un PV de caisse dûment approuvé par les responsables concernés.

# LES CAPITAUX PROPRES

## (Capital, Réserves, Résultat Net, Report à Nouveau)

### A- ANALYSE DU POSTE :

Les capitaux propres de l' EPE SPA les Moulins du HODNA M'SILA, arrêtés sur les états financiers au 31/12/2012 et comparés à ceux du 31/12/2011 se présentent comme suit :

N° Cpt	Intitulé du Compte	Montant au 31/12/2012	Montant au 31/12/2011	Variation
101	Capital émis	1.449.460.000,00	1 449 460 000,00	-
106	Primes et réserves	190.237.647,23	190 237 647,23	-
11	Report à nouveau	-254.261.522,22	-367 993 476,64	113 731 954,42
120	Résultat net	77 329 412.63	113 731 954,42	-36 402 541.79
<b>Montants Nets</b>		<b>1 462 765 537.64</b>	<b>1 385 436 125,01</b>	<b>77 329 412.63</b>

### B/ CONCLUSIONS DE NOS CONTROLES :

- Le capital émis et les réserves demeurent inchangés.
- Le report à nouveau a subi une variation de 113.731.954,42 DA par rapport à 2011 due à l'affectation du résultat bénéficiaire de l'exercice 2011, suivant résolution n° 02 de l'AGO du 28/05/2012.
- Le résultat net de l'exercice 2012 d'un montant de 77.329.412.63 DA est en diminution de 36.402.541,79 DA par rapport à 2011 qui affichait 113.731.954,42 DA

# LES PASSIFS NON COURANTS

## (Emprunts & Dettes Financières, Impôts différés & provisionnés, Autres Dettes non courantes, Provisions)

### A - ANALYSE DU POSTÉ :

Les passifs non courants de l'EPE SPA les Moulins du HODNA M'SILA arrêtés sur les états financiers au 31/12/2012 et comparés à ceux du 31/12/2011 se présentent comme suit :

N° Cpt	Intitulé du Compte	Montant au 31.12.2012	Montant au 31.12.2011	Variation
13	Impôts (différés et provisions)	1.321.747,30	1 798 016,50	-476.269,20
15	Provisions et produits comptabilisés d'avance	50.343.058,92	43 527 747,75	6.815.311,17
	Montants Nets	51.664.806,22	45 325 764,25	6.339.041,97

### B/ CONCLUSIONS DE NOS CONTROLES :

Compte 13 - Impôts différés : 1.321.747,30 DA

Solde au 31/12/2012 s'élève à 1.321.747,30 DA, composé par les impôts différés Passif dus aux différents retraitements selon normes SCF en application depuis 2010.

Compte 153 - Provisions et Produits constatés d'avance : 50.343.058,92 DA

Enregistre les mouvements (Actif et Passif) du compte 15 du à la constatation de l'IDR et les départs en retraite.

# LES PASSIFS COURANTS

## (Fournisseurs, Impôts, Autres Dettes, Trésorerie Passif )

### A – ANALYSE DU POSTE :

Les passifs courants de l' EPE SPA les Moulins du HODNA M'SILA, arrêtés sur les états financiers au 31/12/2012 et comparés à ceux du 31/12/2011 se présentent comme suit :

	Intitulé du Compte	Montant au 31.12.2012	Montant au 31/12/2011	Variation
	Fournisseurs et comptes rattachés	50.830.375,79	38 552 828,62	12.277.547,17
	Impôts	21.956.925,00	32 091 270,11	-10.134.345 ,11
	Autres dettes	1.093.441.164,81	1 104 622 665,00	-11.181.500,19
	<b>Montants Nets</b>	<b>1.166.228.465,60</b>	<b>1 175 266 763,73</b>	<b>-9.038.298.13</b>

### B/ CONCLUSIONS DE NOS CONTROLES :

Fournisseurs et comptes Rattachés : 50.830.375,79 DA

Détail :

401- Fournisseur de biens et service	47.264.242,85 DA
404- Fournisseur d'immobilisation	3.402.792,57 DA
408- Fournisseur Factures Non parvenues	<u>163.340,36 DA</u>
<b>TOTAL</b>	<b>50.830.375,79 DA</b>

Le compte des fournisseurs est bien analysé, la majeure partie de la dette soit les 80% sont des dettes récentes 2012 les 20% constatées sont anciennes inter filiales, il est recommandé l'assainissement déjà signalé sur les précédents rapports CAC.

Impôts : 21.956.925,00 DA

Détail :

444100-I B S DU	19.735.863.00 DA
445410-TVA à Payer décembre 2012	1.806.873,00 DA
447120 –TAP Décembre 2012	<u>414.089,00 DA</u>
<b>TOTAL</b>	<b>21.956.925.00 DA</b>

La TVA à payer et la TAP sont conformes aux G50 de décembre 2012, déclarées et réglées en janvier 2013.

**Autres Dettes : 1.093.441.164,81 DA**

**Compte 41921 : Avances Reçues des clients / 2012 : 793.571.63 DA**

**Compte 421 : Personnel : 25.024.259,47 DA**

Solde concerne les différentes provisions de l'exercice 2012, détaillées comme suit :

- PRC/PR1 décembre 2012	3.265.862,51 DA
- PCR/PRC (Paie CTA) décembre 2012	72.969,76 DA
- Congé Payé	3.417.427,20 DA
- Variable PDG 2012	768.000,00 DA
- Prime Intéressement 2012	<u>17.500.000,00 DA</u>
<b>TOTAL</b>	<b>25.024.259,47 DA</b>

**Compte 43100 : CNAS Part ouvrière (9%) : 366.904,66 DA**

Solde au 31/12/2012 relatif à la retenue de décembre 2012 (PRI- PRC) confirmé par la déclaration CNAS du mois de décembre 2012, réglée en janvier 2013.

**Compte 4312 : CNAS Part Patronale (26%) : 1.043.909,44 DA**

Solde concernant les 26% CNAS sur les PRC-PRI décembre 2012, réglé en 2013.

**Compte 4313 : Œuvres Sociales : 241.530,38 DA**

Concerne la cotisation O.S paie décembre 2012+PRI- PRC décembre 2012.

**Compte 4423 : IRG : 1.050.911,16 DA**

Concerne L'IRG s/salaire décembre 2012 conforme aux G50 décembre 2012, Réglé en janvier 2013.

**Compte 451448 : Dettes Intérêts Situation Nettes : 1.064.920.078,07 DA**

Solde demeure inchangé par rapport à 2011, compte à assainir.

**REGISTRÉS LEGAUX ET REGLEMENTAIRES ANNEE 2012**

	INTITULE	DATE	MISE A JOUR	OBSERVATION
A1	Journal général	N°271 du 16/9/2010	A mettre à jour	
A2	Livre d'inventaire	N°246 30/03/2002	A jour	
B1	Livre de paie	28/09/96	A jour	/
B2	R/Congé Payés	N°200 du 16/05/2011	A jour	/
B3	R/du personnel	N°144 21/10/96	A jour 2011	Mettre à jour 2012
B4	R/Accidents de travail	N° 503 19/08/96	A jour	/
B5	R/Hygiène et sécurité	N° 504 19/08/96	A jour	Au niveau médecin de travail
B6	R/Travailleurs étrangers	N° 145 21/09/96	Existe	/
B7	R/Vérif. technique installations	N° 146 21/09/96	A jour	/
B8	R/Mise en demeure	N° 1174 23/09/2004	Existe	/
C1	R/Investissements	N°166	A jour	Absence du fichier
C2	Fichier investissements	13/05/01		
D	Registre AGO/AGEX	20/2009 du 11/02/2009	A mettre à jour	2012 à mettre à jour
	Registre PV/CA	10/2009 du 10/02/2009	A jour	OK
	Registre Présence CA	704/1997 du 24/02/1997	A jour	OK

NB) Le centralisateur doit être mis à jour depuis 2010 (très important), et cela en application de l'arrêté Décret exécutif 09-110 du 07/04/2009 – page 4, article 12.

## Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >  
 Identifiant Fiscal : 99728010499903

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Immobilisations incorporelles		115 653,49	46 261,40	69 392,09	92 522,79
Immobilisations corporelles	01	2 921 006 053,87	1 689 995 882,28	1 231 010 171,59	1 255 198 097,17
<i>Terrains</i>		255 898 153,36		255 898 153,36	255 898 153,36
<i>Bâtiments</i>		1 451 462 857,84	498 887 290,10	952 575 567,74	971 089 365,44
Installation technique, matériel et outil .ind		1 098 152 328,69	1 080 194 522,41	17 957 806,28	17 656 969,29
<i>Autres immobilisations corporelles</i>		115 492 713,98	110 914 069,77	4 578 644,21	10 553 609,08
<i>Immobilisations en concession</i>					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		18 800,00		18 800,00	2 521 572,00
<i>Titres filiales</i>					
<i>Autres participations et créances rattachées</i>					
<i>Autres titres immobilisés</i>					
<i>Prêts et autres actifs financiers non courants</i>	02	18 800,00		18 800,00	2 521 572,00
<i>Impôts différés actif</i>	03	10 497 385,17		10 497 385,17	9 234 569,57
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>2 931 637 892,53</b>	<b>1 690 042 143,68</b>	<b>1 241 595 748,85</b>	<b>1 267 046 761,53</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et encours	04	180 759 105,31	2 244 714,09	178 514 391,22	198 421 082,17
Matière premières et fournitures		129 041 497,63		129 041 497,63	143 316 621,86
Autres approvisionnement		46 843 831,92	2 244 714,09	44 599 117,83	47 943 595,29
Stocks de produits		4 873 775,76		4 873 775,76	7 160 865,02
Autres stocks					
Créances et emplois assimilés		777 499 095,45	336 202 424,01	441 296 671,44	452 159 910,49
Créances parafiscalités cédérales					
Créances intra - groupe		394 694 700,39		394 694 700,39	394 694 700,39
<i>Clients</i>	05	351 182 355,87	336 202 424,01	14 979 931,86	31 951 241,80
<i>Autres débiteurs</i>		6 420 344,53		6 420 344,53	7 065 426,42
<i>Impôts et assimilés</i>	06	25 201 694,66		25 201 694,66	18 448 541,88
<i>Autres créances et emplois assimilés</i>					
Disponibilités et assimilés		819 251 997,95		819 251 997,95	688 400 898,80
<i>Placements et autres actifs financiers courants</i>	07				422 000 000,00
<i>Trésorerie</i>	08	819 251 997,95		819 251 997,95	266 400 898,80
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>1 777 510 198,71</b>	<b>330 447 138,10</b>	<b>1 439 063 060,61</b>	<b>1 338 981 891,46</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>4 709 148 091,24</b>	<b>2 028 489 281,78</b>	<b>2 680 658 809,46</b>	<b>2 606 028 652,99</b>

## Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >  
 Identifiant Fiscal : 99728010499903

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
<b><u>CAPITAUX PROPRES</u></b>			
Capital émis			
Réserves consolidées		1 449 460 000,00	1 449 460 000,00
Autres primes et réserves			
Ecart de réévaluation		190 237 647,23	190 237 647,23
Résultat net			
Ajustement résultant changement de méthodes/correction d'erreurs	09	77 329 412,63	113 731 954,40
Autres capitaux propres		-30 096 507,06	-30 096 507,06
	10	-224 165 015,16	-337 896 969,50
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES I</b>		<b>1 462 765 537,64</b>	<b>1 385 436 125,00</b>
<b><u>PASSIFS NON-COURANTS</u></b>			
Subventions d'équipement et d'investissement			
Obligations trésor			
Autre emprunts et dettes assimilés			
Dettes rattachées à des participations			
Autres dettes non courantes			
Autres produits et charges différés			
Provisions pour pensions et obligations similaires			
Provisions pour charges -litiges fiscaux et sociaux	11	50 343 058,92	43 527 747,70
Autres provisions pour charges -(Impot/renouvellement des immobilisations en co			
Provisions et produits constatés d'avance			
Impôts différés passif	12	1 321 747,30	1 798 016,50
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>		<b>51 664 806,22</b>	<b>45 325 764,20</b>
<b><u>PASSIFS COURANTS</u></b>			
Obligations trésor			
Dettes parafiscales céréalnières			
Dettes Intra -groupe			
Interets echus des obligations et des titres participatifs		1 064 920 078,07	1 064 920 078,07
Fournisseurs matières premiers			
Autres fournisseurs et comptes rattachés	13	1 293 426,84	1 021 238,45
Impôts		49 536 948,95	37 531 590,17
Autres dettes passifs courants		21 956 925,00	32 091 270,11
Trésorerie du passif	14	28 521 086,74	39 702 586,93
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>1 166 228 465,60</b>	<b>1 175 266 763,73</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>2 680 658 809,46</b>	<b>2 606 028 652,99</b>
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

## Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal : 9972801049903

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	15	1 568 732 126,15	1 742 545 814,8
Ventes de marchandises		934 500,00	11 562,1
Ventes de produits finis		1 560 696 082,40	1 734 780 391,3
Ventes autres produits		352 570,66	192 060,3
Autres Prestations		6 748 973,09	7 561 801,1
Variation stocks produits finis et en cours		-2 278 390,87	4 703 470,4
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		1 116 976,18	
<b>I. PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 567 570 711,46</b>	<b>1 747 249 285,2</b>
Achats consommés		-1 271 898 532,81	-1 412 059 288,7
Services extérieurs et autres consommations		-17 837 495,90	-27 418 550,4
<b>II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-1 289 736 028,71</b>	<b>-1 439 477 839,1</b>
<b>III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)</b>		<b>277 834 682,75</b>	<b>307 771 446,1</b>
Charges de personnel	16	-160 594 431,65	-145 986 424,5
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 873 040,65	-5 525 187,2
<b>IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>112 367 210,45</b>	<b>156 259 834,3</b>
Autres produits opérationnels		30 400 186,84	12 028 614,3
Autres charges opérationnelles		-17 148 391,98	-799 272,6
Dotations aux amortissements et aux provisions		-29 229 064,22	-29 101 593,9
Dotations aux provisions et pertes de valeur		-347 000 364,75	-355 736 222,4
Reprise sur pertes de valeur et provisions	17	341 125 814,49	349 660 442,4
<b>V. RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>90 515 390,83</b>	<b>132 311 801,9</b>
Produits financiers		4 810 800,00	7 319 075,0
Charges financières			
<b>VI. RESULTAT FINANCIER</b>		<b>4 810 800,00</b>	<b>7 319 075,0</b>
<b>VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>		<b>95 326 190,83</b>	<b>139 630 876,9</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-19 735 863,00	-27 885 765,0
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		1 739 084,80	1 986 842,4
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1 943 907 512,79</b>	<b>2 116 257 417,0</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-1 866 578 100,16</b>	<b>-2 002 525 462,6</b>
<b>VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>77 329 412,63</b>	<b>113 731 954,4</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>77 329 412,63</b>	<b>113 731 954,4</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
<b>XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</b>			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

## Etat de Variation des Capitaux Propres

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >  
 Identifiant Fiscal : 99728010499903

Intitulé	Not	Capital Social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Résultat Réserve:
Soled au 31 décembre N-2		1 449 460 000,00				-168 054 2
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés						
Dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						113 731 9
Soled au 31 décembre N-1		1 449 460 000,00				-64 023 8
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profit ou pertes non comptabilisés						
Dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						77 329 4
Soled au 31 décembre N	19	1 449 460 000,00				13 305 5:



**- NOTES -**

**LES NOTES AUX ETATS FINANCIERS****-ACTIF-**

<i>Rubrique</i>	<i>N° note</i>	<i>Commentaires</i>
<i>Immobilisation corporelles</i>	01	<i>Compte représente une évolution de 5 018 007.9 DA par rapport à 2011 justifié par les nouvelles acquisitions</i>
<i>Prêt et autres actifs financiers non courant</i>	02	<i>Ce compte représente le montant de cautionnement versée- l'ENGI Bouira d'un montant de 18.800 D La diminution par rapport à 2011 justifié par la restitution des cautions</i>
<i>Impôts différés actifs</i>	03	<i>Ce compte englobe les montants des impôts différés actifs ,avec une augmentation par rapport à 2011 d'un montant de 1 262 815.60 DA suite aux différents retraitements</i>
<i>Stocks et encours</i>	04	<i>Ce compte comporte la totalité des stocks de Matières et fournitures ,produits finis et marchandises de la filiale ,avec une diminution de 09 % en 2012 par rapport à 2011</i>
<i>Clients</i>	05	<i>Ce compte engobe la totalité des créances sur Clients ( Ordinaires ,douteuses et chèques impayés) La diminution au 31.12.2012.par rapport à 2011 à hauteur de 09 %</i>
<i>Impôts et assimilés</i>	06	<i>Représente les trois acomptes prévisionnels sur IE Acomptes = 25 097 187.37 DA TVA sur achats= 104 507.29 DA</i>
<i>Placement</i>	07	<i>DAT, échue le mois d'Aout 2012 et non pas fait l'objet de reconduction par la Banque , malgré notre demande de reconduction jusqu'au 01/01/2013</i>
<i>Trésorerie</i>	08	<i>Ce compte engobe Les soldes de l'ensemble des Comptes de trésorerie détenus par la filiale au 31/12/2012, qui a connu une augmentation par rapport à 2011, en raison du remboursement DU montant de DAT</i>



## LES NOTES AUX ETATS FINANCIERS

### -PASSIF-

<i>Rubrique</i>	<i>N° note</i>	<i>Commentaires</i>
<i>Résultat de l'exercice</i>	09	Le résultat de l'exercice a subi une diminution d'environ 30 % par rapport à l'exercice 2011 En raison de la comptabilisation du montant de l'IRCDC et l'augmentation des autres charges courantes
<i>Report à nouveau</i>	10	Aucune opérations de correction d'erreurs ou changement de méthode relatives à des charges significatives des exercices antérieurs .durant cette exercice donc, Le report à nouveau a subi une variation de 113 731 954.42 DA (résultat 2011)
<i>Provisions pour pensions et obligations similaires</i>	11	Représente le montant global de la provisions de départ à la retraite avec une augmentation de 16 % par rapport à 2011,
<i>Impôts différés passif</i>	12	Connu une diminution par rapport à 2011 , justifié par l'absence des impôts différés sur produits à recevoir(DAT non souscrit )
<i>Autres Fournisseurs et Comptes rattachées</i>	13	Le solde représente les dettes envers notre fournisseurs et notamment : - la dernière décade de l'O A I C pour l'achat des blés - Sarl Prosach setif , achat sac d'emballage - dettes inter filiales
<i>Autres dettes passif courants</i>	14	Regroupe les obligations envers : - le personnel de la filiale - les clients( avances sur clients) - les organismes sociaux

**LES NOTES AUX ETATS FINANCIERS****-COMPTES DE RESULTATS-**

<i>Rubrique</i>	<i>N° note</i>	<i>Commentaires</i>
<i>Chiffre d'affaire</i>	15	<i>Le chiffre d'affaire a connu une légère diminution en 2012 par rapport à 2011</i>
<i>Charge de personnel</i>	16	<i>les frais de personnel a connus une léger diminution en 2012 par rapport à 2011</i>
<i>Perte de valeur et provision</i>	17	<i>Une diminution durant l'exercice 2012 d hauteur 8 534 627.92 DA dus aux différents retraitemen</i>

**LES NOTES AUX ETATS FINANCIERS****-TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE-**

<i>Rubrique</i>	<i>N° note</i>	<i>Commentaires</i>
<i>Le T.F.T de 2011</i>	18	<i>Le tableau des flux de trésorerie de 2012 à fait apparaître une variation positive et qui s'explique par le remboursement du montant de DAT</i>



**LES NOTES AUX ETATS FINANCIERS**  
**ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES**

Rubrique	N° note	Commentaires
Les Capitaux propres	19	Ont connues une progression de 109 817521.84 Dus à l'affectation du résultat de l'exercice 2011

**LES NOTES AUX ETATS FINANCIERS**  
**AUTRES TABLEAUX DES ANNEXES**

Tableaux	Rubrique	N° note	Commentaires
		R A S	

## المخلص :

تعالج هذه الدراسة أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها أصبحت تولي أهمية خاصة للمراجعة.

وقد شملت هذه الدراسة استعراض كل من المراجعة الداخلية والخارجية وتقاريرها ومعايير إعدادها في الجانب النظري ، أما في الجانب التطبيقي فكان عبارة عن دراسة ميدانية لتوضيح تقارير المراجعة الخارجية في المؤسسة .

خلصت هذه الدراسة إلى وجود تكامل واضح بين المراجعة الداخلية والخارجية في المؤسسة وهذا راجع إلى وجود تنسيق تام بين مختلف تقارير المراجع الداخلي والخارجي في المؤسسة  
**الكلمات المفتاحية:** تقارير المراجعة الخارجية، القوائم المالية، محاذي الحسابات.

## Résumé:

Cette étude a abordé L'importance de l'intégration realization Entre l'audit interne et l'audit externe dans l'organisation Même la Fondation Chaque activités de suivi et fonctions devenir joint Particulièrement important pour examen.

il inclus Cet examen de l'étude Les deux audit interne et externe Rapports et normes préparés En vue théorique, Dans le côté pratique était une étude de terrain décrit les rapports d'audit externe de l'entreprise.

Cette étude a conclu qu'il ya une complémentarité évidente entre l'audit interne et externe à l'organisation et cela est dû à la présence de la coordination complète entre les différents rapports d'audit internes et externes de l'entreprise.

**Mots clés :** les rapports d'audit externe, les états financiers, Commissaires aux comptes.