الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة
رقم:.....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

العنـــــوان:

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

من إعـداد الطالبتين:

- بوزواوي رتيبة
- تبان تفاحة

تحت إشراف الأستاذ:

- غربي حمزة

أعضاء لجنـة المناقشـة:

اللقب والاسم	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
طيبي الطيب	أستاذ محاضر(أ)	جامعة المسيلة	رئيسـا
غربي حمزة	أستاذ محاضر(أ)	جامعة المسيلة	مشرفـا ومقـررا
بلواضح فاتح	أستاذ محاضر(أ)	جامعة المسيلة	مناقشـا

السنة الجامعية: 2018 / 2019

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

بسم لله الذي تتم بنعمته الصالحات، والحمد لله الذي تتم بحمده الناقصات، الحمد لله الذي أنعم على عبده فجعله ذلولا شكورا، الحمد لله الذي أنعم علينا بإكمال هذا البحث المتواضع وأعاننا على إنجازه، والسلام على من لا نبي بعده عليه أفضل الصلاة والسلام.

أهدي عملي المتواضع هذا إلى:

إلى نبع الحنان وبر الأمان، إلى نور العيون ورمش الجفون والصدر الحنون إلى البلسم الشافي و القلب الدافئ والحنان الكافئ، إلى التي سهرت تعبت أحرقت شمعتها من أجل أن تنير لنا الدرب إلى **أمي** الغالية رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه.

إلى الذي بعثرت الكلمات في وصفه وعجز اللسان عن ذكر مآثره إلى سندي وقوتي وعوني إلى الذي غرس في حب العلم والمعرفة، إلى **والدي** أطال الله لنا في عمره.

إلى الذين شاركوني حضن أمي إلى من هم أغلى من روحي إلى من بهم سعدت أيامي وتلاشت بهم أحزاني : **أخواتي وإخواني** حفظهم الله.

إلى أحفاد العائلة إلى البراعم الصغار الذين كانوا سر سعادة العائلة: " **رشا، فرح، أنس، سند، يعقوب**".

إلى كل الأقارب من أخوال وأعمام خاصة عائلة **خالي صالح، عائلة خالتي رزيقة**، ولا أنسى عائلة **عمي موسى**.

إلى اللواتي شاركنني لحظات حزني وفرحي، رفيقات دربي(**وردة، كنوزتي، حلومة، حنين، حدة، رفيدة، وسام، شهرة، حكيمة، سارة، دليلة، أمال، منى، هدى، منال، ليندة**).

إلى زميلتي في إعداد المذكرة وعائلتها الكريمة **رتيبة بوزواوي**.

إلى كل من تربع على عرش قلبي وسقط سهوا من قلمي.

تفاحة

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم:

" قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

إلهي لايطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك **الله جل جلاله.**

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

إلى من جاءت في حقهما الآيتين:

بسم الله الرحمن الرحيم:

" وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلاهما فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما"

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء دون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار **أبي الغالي**

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والتفاني إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى ما في الوجود **أمي الحبيبة**

إلى من عليهم اعتمد وبوجودهم اكتسب قوة ومحبة إلى **إخوتي وأخواتي كل باسمه**

إلى من تفرعت منهم عائلتي إلى عائلتي: **بوزواوي و بن زموري**

إلى كتاكيت البيت الذين بهم تزهوا حياتنا وتحلو جمعتنا: **صلاح الدين، عبد المجيد، ندى بيلسان، منار، عبد الرحيم، آلاء، ريان، ودعاء.**

إلى من تقاسمت معهم دروب الحياة إلى من أعتبرهم أخواتي: **"زينب، بشرى، سارة، نرجس، شيماء، سارة "**

إلى من شاركتني هذا المجهود وإلى عائلتها الكريمة: **تبان تفاحة.**

إلى من خانتني ذاكرتي ولم أذكرهم فمكانهم في القلب

إلى من سقطوا سهوا من قلمي إلى أصدقائي وصديقاتي.

إلى كافة طاقم قسم المالية والمحاسبة.

رتيبة

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين القائل في محكم تنزيله: " **ولئن شكرتم لأزيدنكم**".

ويقول صلى الله عليه وسلم: " **من لم يشكر الناس لم يشكر الله**".

اللهم لك الحمد أولا وآخرا، ظاهرا وباطنا، لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد بعد الرضى.

نحمدك ربي على أن وفقتنا لإتمام هذا العمل ونصلي ونسلم على من بعثه الله متمما لمكارم الأخلاق ورحمة للعالمين، نبينا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين.

أما بعد:

نتوجه بالشكر الجزيل والتقدير والامتنان إلى الأستاذ الدكتور الفاضل: **غربي حمزة**، أن قبل للإشراف علينا، وكان نعم المشرف والناصح الذي لم يبخل بنصائحه علينا فجزاه الله كل خير.

كما نتقدم بالشكر للأستاذ المحافظ **سعودي بلقاسم** على قبوله التربص في مكتبه.

كما نتقدم بالشكر للأستاذ **السبتي اسماعيل** على النصائح التي وجهها لنا ، ولا ننسى أعضاء لجنة المناقشة.

كما نشكر الأساتذة الأفاضل عبر جميع المراحل الدراسية، الذين كان لهم الفضل بعد الله سبحانه وتعالى في وصولنا إلى هذه المرحلة.

ونسأل الله أن يجزي الجميع عنا كل خير.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة ومعايير الأداء المهني في الجزائر، مهامه ومسؤولياته، ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، حيث يعتبر فحص وتقييم هذا النظام من أهم عمل محافظ الحسابات باعتبارها أداة للحفاظ على أموال وأصول المؤسسة، واكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية من واجبات محافظ الحسابات، باعتبار أن هذا النظام مرتبط باستقرار المنشأة وتطورها.

حيث تناولت الدراسة مفهوم محافظ الحسابات، مهامه ومسؤولياته، ثم نظام الرقابة الداخلية، أنواعها، وقمنا بإظهار العلاقة بين محافظ الحسابات وطريقة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وأخيرا قمنا بإجراء الدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات وتناولت مختلف الإجراءات التي يتبعها في طريقة التقييم.

وخلصت الدراسة إلى أنه بإمكان محافظ الحسابات اكتشاف نقاط القوة والضعف في هذا النظام، وله دور كبير في فحص دقة وجودة النظام، كما يساعد على تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسات تلبية لاحتياجات مستخدمي هذه القوائم.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، محافظ الحسابات، نظام الرقابة الداخلية.

Abstract :

This study aims to know the governor of accounts and the conditions of practicing the profession and professional performance standards in Algeria, his duties and responsibilities, and his role in evaluating the internal control system of the institution, where the examination and evaluation of this system is one of the most important work of the governor of accounts as a tool to preserve the funds and assets of the institution, The discovery of the strengths and weaknesses of the internal control system is the responsibility of the account portfolios, as this system is linked to the stability and development of the enterprise.

The study dealt with the concept of account portfolios, functions and responsibilities, then the internal control system, its types, and we showed the relationship between the account portfolios and the method of evaluation of the internal control system, and finally we conducted the field study in the office of the Governor of accounts and dealt with the various procedures that Followed in the evaluation method.

The study concluded that the account portfolios can discover the strengths and weaknesses of this system, and has a significant role in checking the accuracy and quality of the system, and helps to improve the value of the financial statements of the organizations to meet the needs of users of these lists.

Keywords: audit, account portfolios, internal control system.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

البيان	الصفحة
البسملة	
الإهداء	I
شكر وتقدير	III
الملخص	IV
الفهرس	VI
قائمة الجداول والأشكال	IX
مقدمة	أ
الفصل الأول: عموميات حول مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية	
تمهيد	8
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات	9
المطلب الأول: محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة	9
المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	10
المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات	13
المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية	15
المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية	15
المطلب الثاني: أنواع ومقومات نظام الرقابة الداخلية	16
المطلب الثالث: توثيق وتفهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية	18
المبحث الثالث: علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية	22
المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية	22
المطلب الثاني: خطوات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية	23
خلاصة	31
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات	
تمهيد	33

المبحث الأول: مكتب محافظ الحسابات والخدمات التي يقوم بها	34
المطلب الأول: التعريف بالمكتب محل الدراسة	34
المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها	35
المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات	36
المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات	36
المطلب الثاني: الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في التقييم	38
المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات	44
المطلب الأول: تقديم القوائم المالية	44
المطلب الثاني: تعليل وتحليل مخرجات القوائم المالية	45
خلاصة	51
خاتمة	53
قائمة المصادر والمراجع	57
الملاحق	60

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	مراحل تقييم نظام الر قابة الداخلية	26
2	الرموز الاساسية والمتخصصة في خرائط التدفق	29
3	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	34

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	ميزانية أصول المؤسسة	44
2	ميزانية خصوم المؤسسة	45
3	التغيرات في حساب الاستثمارات مقارنة بالسنة السابقة	46
4	المخزونات	47
5	المدينون	48
6	حسابات المتاحات وما شابهها	48
7	الحسابات الفرعية لرأس المال والاحتياطات	49
8	قروض وديون مالية	49
9	موردون حسابات ملحقة	50

مقدمة

مقدمة

ظهر التدقيق منذ القدم خصوصا بعد نهاية الحرب العالمية الثانية وانفصال الملكية عن الإدارة، وتطور مفهومه مع تطور النشاط الاقتصادي وتنوعه، وكنتيجة لذلك ظهرت الحاجة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة.

ومنه بدأت الحاجة لمحافظ الحسابات نظرا لخبرته في الفحص والمصادقة على الحسابات، وحتى يقوم الحسابات بمهمته عليه المرور بمجموعة من المراحل لإتمام عمله، ابتداء من معرفة المؤسسة ومحيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعدها إصدار القرار النهائي حول وضعية المؤسسة، ولعل أهم هذه المراحل وأدقها مرحلة التقييم لنظام الرقابة الداخلية.

يعد نظام الرقابة الداخلية أحد أدوات حماية الأصول المالية للمؤسسة، حيث يعتبر الخطة التنظيمية لجميع الطرق والإجراءات لحماية مردوداتها وضمان دقة البيانات المحاسبية والتقليل من حالات الغش والتلاعب لتحقيق الأهداف المرسومة للشركة. وأن استخدام هذه الطرق والإجراءات يضمن الوصول إلى نتائج سليمة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية، مما يجعل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من أولويات محافظ الحسابات وذلك بمراعاة مسؤولياته ومهامه اتجاه النظام، والتعرف على الطرق المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

1- الإشكالية الرئيسية:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

2- الأسئلة الفرعية:

تندرج ضمن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات؟
- ما هي معايير الأداء المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ما هي خطوات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

3- فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية تم طرح الفرضيات التالية:

- يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال خطوات وأساليب معينة.

- يبحث محافظ الحسابات عن نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف القائمين بإدارتها.

4- أسباب اختيار الموضوع:

تعددت أسباب اختيار الموضوع يتم ذكرها في النقاط الآتية:

4-1 الأسباب الموضوعية:

لعل أبرزها ما يلي:

- تعتبر دراسة محافظ الحسابات بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية.

- محافظ الحسابات يعتبر هو المخول لتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

4-2 الأسباب الذاتية:

من أهمها نذكر:

- نظرا لأن الموضوع من المجالات المتعلقة بالتخصص.

- الرغبة الشخصية في معرفة طريقة عمل محافظ الحسابات في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

5- أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في:

- التعرف على دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات.

- توضيح دور محافظ الحسابات في اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

– التعرف على الطرق والأساليب المتبعة من طرف محافظ الحسابات من أجل التعرف أكثر على دوره في تحسين أداء المؤسسات.

6- أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

– إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية الفعال في السير الحسن للمؤسسات.

– بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث أهمية إبداء رأيه الفني حول عدالة نظام الرقابة الداخلية.

7-حدود الدراسة:

تتمثل في:

الحدود الموضوعية: تشمل مفاهيم محافظ الحسابات، الرقابة الداخلية.

الحدود الزمانية: تتعلق بفترة التربص ابتداء من الفصل الثاني للسنة الدراسية 2019/2018.

الحدود المكانية: مست الدراسة مكتب محافظ الحسابات بولاية المسيلة.

8- منهج الدراسة:

من أجل سرد المفاهيم النظرية لموضوع البحث اعتمدنا على المنهج الوصفي، أمل في دراسة الحالة فقمنا باستخدام المنهج التحليلي من أجل تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

9- صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا في دراسة هذا الموضوع، نذكر أساسا ما يلي:

– قلة الدراسات النوعية السابقة التي تناولت موضوع الدراسة بشكل مباشر.

– عدم التجاوب من قبل محافظي الحسابات بسبب انشغالاتهم الكبيرة.

– الخوف من قبل المحافظين من تقديم الوثائق المطلوبة نظرا لخطورة الموضوع والالتزام بالسرية التامة في الاحتفاظ بالوثائق.

– قلة المراجع حول الموضوع.

10- الدراسات السابقة:

توجد عدة دراسات أهمها:

10-1: شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف العدد 12 لسنة 2012.

تهدف الدراسة إلى معرفة وتحليل المسؤوليات المختلفة التي يواجهها محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسته لمهامه، ومقارنة ذلك مع ما هو موجود لدى الدولتين تونس والمملكة المغربية.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها:

- مهنة محافظة الحسابات لها أهمية كبيرة في حماية اقتصاد الوطن نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تنشرها مختلف الشركات؛

- جعل المشرع الجزائري محافظ الحسابات يواجه ثلاثة أنواع من المسؤوليات بمناسبة ممارسة مهنته مثل نظرائه في تونس والمملكة المغربية، وهي مسؤولية مدنية، جزائية، انضباطية.

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها لموضوع محافظ الحسابات إلا أنها اقتصرت على دراسة وتحليل مسؤوليات محافظ الحسابات فقط، بعكس الدراسة الحالية التي تسعى إلى دراسة مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

10-2: إبراهيم منانة، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة حمة لخضر الوادي، 2015.

تهدف الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للشركة، وتم الاعتماد فيها على القوائم والتقارير المالية لمحافظ الحسابات مع إجراء بعض المقابلات الشخصية.

خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له الدور الفعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية، وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها وبذلك يبرز هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات.

تلتقي هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في كونها ركزت على عنصر واحد ضمن الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات ألا وهو تعزيز موثوقية القوائم المالية.

10-3: سالم رمزي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بورقلة، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي رابح، ورقلة، 2015/2014.

تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال إبراز الدور الفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

خلصت الدراسة إلى ما يلي:

- لمحافظ الحسابات دور كبير ومهم في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية؛
- تعاون كل من المراجع الداخلي والخارجي في تقييم نظام الرقابة يجعل منها أكثر كفاءة ومصداقية؛
- التدقيق الخارجي يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية.

تلتقي هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في كونها تعالج نفس الموضوع بقسميه.

11- هيكل الدراسة:

لمعالجة الجوانب المختلفة للموضوع، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين كالتالي:

الفصل الأول: بعنوان" **عموميات حول محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية**"، وهو مشكل من ثلاثة مباحث، المبحث الأول خصص لمحافظ الحسابات مفهومه، شروط ممارسة المهنة، مهامه ومسؤولياته، معايير الأداء المهني في الجزائر، أما المبحث الثاني فقد تعرض لماهية نظام الرقابة الداخلية، أنواعها ومقوماتها، توثيق وتفهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثالث فقد تناول علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية، تمحور حول مسؤولية محافظ الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية، خطوات وأساليب التقييم.

الفصل الثاني: هذا الفصل كان بعنوان " **دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات**"، قسم أيضا إلى ثلاثة مباحث: المبحث الأول للتعريف بالمكتب والخدمات التي يقدمها، أما المبحث الثاني فقد

تناول الإجراءات التي يقوم بها المحافظ محل الدراسة، في حين خصص المبحث الثالث إلى تحليل مخرجات القوائم المالية لمؤسسة ما من مكتب محافظ الحسابات.

وفي نهاية الدراسة تم إعطاء حوصلة عامة عن الموضوع واقتراح جملة من النتائج والتوصيات، كما تضمنت الخاتمة اقتراحات لدراسات وبحوث مستقبلية.

الفصل الأول

عموميات حول محافظ الحسابات

ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات والتطور في مجال العلاقات الاقتصادية والتوسع في المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع أطراف خارجية وهيئات لها شكل مباشر أو غير مباشر. مما أوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ المتعاملين بكل التطورات والنشاطات، ويجب أن تكون تتميز بالحياد والموضوعية في ايصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، ومن هنا ظهر التدقيق أو بالأحرى ظهر محافظ الحسابات.

يباشر محافظ الحسابات بمجموعة من الإجراءات الفنية يطلق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات.

يمكن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث (3) مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات.

المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات

سنتطرق في هذا المبحث إلى الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات، وذلك من خلال مجموعة من المطالب المتمثلة في مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة، مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات، وكذا معايير العمل الميداني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

المطلب الأول: محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

لا يمكن ممارسة محافظ الحسابات لنشاطه إلا بتوفر عدة شروط، سيتم إيجازها في هذا المطلب.

1_ تعريف محافظ الحسابات

تعددت تعاريف محافظ الحسابات يتم ذكرها كما يلي:

حسب **المادة22** من **القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/29** المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[1]

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب **المادة 715 المكرر4** على أنه: " الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام الحسابات في المؤسسة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها". [2]

نستخلص من التعاريف السابقة أن محافظ الحسابات هو المؤهل العلمي والعملي لتدقيق حسابات المؤسسات، ويتمتع بالاستقلال التام، يقوم بتدقيق نظام الرقابة الداخلي تدقيقا انتقاديا قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي من خلال التقرير المعد من طرفه.

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01**، المؤرخ في2010/07/11، العدد42، المادة22، ص7.

[2] خرف الله محمد راسم، **دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة**، دراسة لعينة من محافظي الحسابات في ولايتي بسكرة والجزائر العاصمة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاق والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، فحص محاسبي، 2013-2014، ص 18.

2- شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

لممارسة المهنة يجب توفر الشروط الآتية:[1]

- أن يكون جزائري الجنسية؛

- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بها تعادلها؛

- أن يتمتع بالحقوق المدنية والسياسية؛

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين، أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6 من القانون، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات مهام وكذا له مسؤوليات يقوم بها يمكن ذكرها في هذا المطلب.

1- مهام محافظ الحسابات

يضطلع محافظ الحسابات بمجموعة من المهام يمكن إيجازها في النقاط التالية:[2]

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات؛

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره**، المادة 8، ص 5.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرجع نفسه**، المادة 23، ص7.

– يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المقدمة في تقرير التسيير من قبل المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

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

– يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

– يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

2- مسؤوليات محافظ الحسابات:

يمكن تقسيم مسؤوليات محافظ الحسابات إلى عدة أنواع وهي:

2-1 مسؤولية فنية

بموجب المادة 59 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".[1]

وهي التي تدخل في صميم عمله كمحافظ حسابات قانوني للمؤسسة وتتلخص في مجالين رئيسيين هما: [2]

- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولا عاما؛
- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد تم مراعاتها وتطبيقها تطبيقا سليما.

[1] إبراهيم منانة، **دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، غير منشورة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، تدقيق محاسبي، 2014/2015، ص 28.

[2] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري– المعايير والقواعد– مشاكل التدقيق العلمي)**، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 65، 66.

2-2 مسؤولية أخلاقية

وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك ما يلي:

- إخفاء محافظ الحسابات حقائق مادية معنية عرفها عند المراجعة؛
- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية؛
- إخفاء أي تلاعب أو تحريف المستندات أو السجلات أو الدفاتر؛
- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله؛
- إذا أبدا رأيا معينا غير الحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين؛
- إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

2-3 مسؤولية مدنية

تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة لمحافظ الحسابات في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمله ومن أهمها ما يلي: [1]

- حالة إهمال محافظ الحسابات في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة؛
- حالة وقوع محافظ الحسابات في بعض الأخطاء أثناء مراجعته؛
- عدم قيامه أصلا بالمراجعة.

ولذلك قد يتعرض محافظ الحسابات نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية حيت يسأل عن أي أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للحرج أمام المسؤولين في المؤسسة.

2-4 مسؤولية جنائية

وهي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات ما يلي:

- تعاون محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح وهمية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال والقصور في إدارة المؤسسة؛

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مرجع سبق ذكره**، ص66،67.

- تعاون محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛

- إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة؛

- الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين؛

- ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار المؤسسة في مجالات مختلفة إلى المؤسسة المنافسة لغرض أو لآخر يخص محافظ الحسابات شخصيا.

ولا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض محافظ الحسابات للمساءلة الجنائية واتخاذ الإجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات والتأكد من أنها ارتكبت عن عمد من قبل المحافظ أو عن إهمال جسيم.

المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

تم تحديد ستة توصيات إلزامية ينبغي على محافظ الحسابات اتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها من طرف أعضائه.

وتتمثل معايير الأداء المهني لمدقق الحسابات في الجزائر:[1]

1- قبول المهمة بداية العمل:

على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توافر عدة شروط أهمها:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛
- عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس إدارة المؤسسات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت؛
- التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها.

[1] تمار خديجة، مجلة بعنوان، **تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية(** دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد الثامن، مستغانم، 2017، ص 439.

2- ملفات العمل:

إن كون المراجعة مستمرة، فإن ذلك يجعل المحافظ مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

3- التقارير:

أكد المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 24جوان 2013، المحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، المتضمن مهام محافظ الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية ومراجعة صدق وتطابق المعلومات لتحرير تقرير عام يوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

4- التصريح بالأعمال غير الشرعية:

قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة، حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، فعلى المحافظ باعتباره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين.

5- إجراءات محافظ الحسابات:

توجد ثلاث مراحل للقيام بعمل المحافظ وهي كالآتي[1]:

- مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات بجميع أشكالها للقيام بمهمته، إضافة لحصوله على معرفة عامة حول المؤسسة؛
- مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- مرحلة فحص الحسابات، وقد خصصت لها التوصية السادسة بعنوان "الاجتهادات المهنية الخاصة بمحافظ الحسابات".

6-فحص الحسابات:

هي مرحلة قد تتسع وقد تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل إليها المحافظ في المرحلتين السابقتين.[2]

[1] تمار خديجة، **مرجع سبق ذكره**، ص 439.

[2] تمار خديجة، **المرجع نفسه**، ص 440.

المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية

قبل أن يقوم محافظ الحسابات بعملية الفحص والاختبار (التدقيق) يجب أن يقوم بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة في جميع نواحي النشاط لديها، لأن هذه الدراسة والفحص لنظام الرقابة الداخلي من أهم مراحل عمل محافظ الحسابات وذلك كون عملية المحافظة على أموال المؤسسة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المؤسسة وتطورها من واجبات هذا الأخير.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية أحد أدوات حماية أصول المؤسسة، وزيادة الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة من طرف الإدارة، في هذا المطلب سيتم التعرض إلى بعض مفاهيم الرقابة الداخلية.

1- تعريف الرقابة الداخلية

تعددت تعاريف الرقابة الداخلية نذكر منها ما يلي:

-"تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المؤسسة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعة".[1]

- كما عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPAالرقابة الداخلية بأنها: "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين وبالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة ".[2]

وعلى ضوء التعاريف السابقة يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنها: "نظام الفحص والتدقيق الداخلي للمؤسسة، الذي يمكنها من حماية أصولها ودفاترها المحاسبية المالية وزيادة الاعتماد على البيانات الواردة في هذه السجلات".

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)**، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص 206.

[2] محمد السيد سرايا وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الالكتروني**، مراجعة الأصول طويلة الأجل، قصيرة الأجل، مراجعة الإيرادات والمصروفات)، دار التعليم الجامعي، دون طبعة، الإسكندرية، مصر، 2013، ص13.

2- أهداف نظام الرقابة الداخلية

تهدف الرقابة الداخلية إلى:[1]

- حماية أصول المؤسسة وطبيعة نشاطها؛
- التأكد من دقة البيانات وتحديد درجة الاعتماد عليها في رسم السياسات قبل اتخاذ أي قرارات؛
- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة؛
- حسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها؛
- تحديد الإجراءات التنفيذية بطريقة تضمن انسياب العمل؛
- تشجيع التزام العاملين بتطبيق السياسات والإجراءات التي تتضمنها لوائح ونظم العمل؛
- رفع الكفاية الإنتاجية لكافة عمليات المؤسسة بما يساعد على تحقيق أهدافها بأقل تكلفة ممكنة.

المطلب الثاني: أنواع ومقومات نظام الرقابة الداخلية

سيتم في هذا المطلب التعرض إلى أنواع ومقومات نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

1- أنواع نظام الرقابة الداخلية:

حتى تتحقق أهداف نظام الرقابة الداخلي لابد من تقسيم الرقابة الداخلية إلى عدة أقسام، سيتم ذكرها في هذا المطلب.[2]

1-1- الرقابة الإدارية:

تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الصادقة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالقرارات السياسية الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة: الكشوفات الإحصائية، دراسة الوقت والحركة وتقارير الأداء، ورقابة الجودة، والموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية، وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين، وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها والمالية.

---

[1] ارشد مكي رشيد، مجلة بعنوان، **أثر تكنولوجيا المعلومات في أداء نظام الرقابة الداخلية** (بحث تطبيقي في جامعة القادسية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الرابع، القادسية، 2015، ص 220.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)**، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000، ص 168.

1-2- الرقابة المحاسبية:

تشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال: إتباع نظام القيد المزدوج، وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، ووجود نظام مستندي سليم، وإتباع نظام التدقيق الداخلي، وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات من الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.[1]

1-3- الضبط الداخلي:

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف أخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات."[2]

2- مقومات نظام الرقابة الداخلية:

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن يحتوي على العناصر الآتية:[3]

- وجود خطة واضحة ومنطقية للوظائف التنظيمية التي تمثل الصلاحيات والمسؤوليات؛
- وجود نظام مالي ملائم للعمليات والأنشطة لتحديد العلاقات المالية مع وجود إجراءات واضحة؛
- وجود ممارسات إدارية سليمة يمكن معا القيام بالمهام والوظائف والواجبات لكل وحدة إدارية؛
- وجود الشخص المناسب في المكان المناسب؛
- وجود معايير واضحة لجودة الأداء؛

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1999،2000، ص 230.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، مصر، 2004، ص ص 133، 134.

[3] نبيل حلمي، **تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للتحصيل بالمؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة-شركة توزيع الكهرباء والغاز وسط- ورقلة حضري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، غير منشورة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، تدقيق ومراقبة التسيير، 2015/2016، ص6.

- وجود نظام تدقيق داخلي متين وجيد على أساس مهني وفعال ومستقل.

المطلب الثالث: توثيق وتفهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

ينبغي على محافظ الحسابات القيام بتجميع الأدلة والوثائق التي تساعده على تفهم كيفية عمل النظام والسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية المتبعة في المؤسسة، ليوفر ذلك أساس كاف لتخطيط عملية التدقيق وتصميم الإجراءات الأساسية له، وبذلك يجب على المحافظ الاهتمام بالرقابة المحاسبية لأنها عنصرا هاما يساعد الإدارة على تطوير عملياتها كما أنها مفيدة له أيضا، حيث أن أي زيادة في فاعلية عناصر الرقابة المحاسبية الداخلية يؤدي إلى تقليل كمية الاختبارات المطلوبة من المحافظ وتعطي أساسا أفضل من الثقة في السجلات المحاسبية، ونظرا لضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فيجب عليه إبلاغ إدارة المشروع عن أي نقاط ضعف اكتشفها خلال الفحص المبدئي، وفي العادة يتم إخبار إدارة المشروع شفاهة بحيث تستطيع الإدارة اتخاذ القرار (التصحيح السريع)، بعد ذلك يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير مكتوب وتوجيهه إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، ويشرح فيه عناصر الضعف والخطوات المقترحة لتقويم النظام، وفي بعض الحالات يتم إعداد تقرير رسمي يرسل إلى المراقب أو أي مسؤول آخر. [1]

ويمكن اتصال محافظ الحسابات بالإدارة العليا ومجلس الإدارة أو لجنة التدقيق لتوضيح عناصر الضعف الهامة في الرقابة الداخلية والتي تلفت نظره خلال فحص القوائم المالية التي تتمثل في:

1- تقرير الرقابة الداخلية الذي يتم إعداده كجزء من عملية التدقيق:[2]

ليس من الصعب أن تخمن بالتقريب أشكالا كثيرة ومختلفة لما يشمله تقرير الرقابة الداخلية، وفيما يلي بعض المواضيع التي يحتويها هذا التقرير في المشروعات المعقدة (التي لديها مجالات رقابة تحتاج إلى تقوية) أو في المشروعات التي لا تتبع إجراءات رقابية محددة.

- التسديدات النقدية بدون المستندات المؤيدة؛
- اتمام البيع للعملاء دون اختبار حدود الائتمان؛
- الإخفاق في ارسال قوائم حساب للعملاء دوريا؛

[1] نسرين حشيشي، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، غير منشورة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، تدقيق محاسبي، 2011/2010، ص ص 57،58.

[2] نسرين حشيشي، **المرجع نفسه** ، ص ص 58،59.

- الإخفاق في حفظ قيود المخزون حسب الجرد الممر، أو فقط السجلات المحاسبية غير الموثوق فيها؛
- لا توجد تغطية تأمينية مناسبة؛
- الإخفاق في الحصول على خصم الشراء؛
- ازدواج سداد فواتير الشراء؛
- عدم تحديد أسباب انحرافات التكاليف المعيارية؛
- زيادة فروق اختبار التطابق، بما يزيد عن الحد المعقول.

2- تقرير عن مجالات الضعف في الرقابة الداخلية:

إذا قام محافظ الحسابات بلفت نظر المسؤولين بالمشروع إلى الضعف في بعض عناصر الرقابة الداخلية، فإنه يقوم أيضا بإعداد تقرير مؤقت لأن التقرير عن القوائم المالية يحتاج إلى عدة أشهر بعد نهاية السنة المالية للمشروع، وعموما يجب على المشروع تطبيق توصيات محافظ الحسابات بمجرد إصدار التقرير المؤقت، ويجب أن نلاحظ أن نقاط الضعف يجب أن تظهر بالتقرير، كمثال لعدم مناسبة النظام أكثر من كونها إخفاق المشروع في إتباع إجراءاته، حيث يجب أن يحتوي على نقاط الضعف دون توجيه انتقاد التسديد للمشروع.

3-عواقب وجود نقاط ضعف في الرقابة الداخلية:

إذا وجد محافظ الحسابات بعض المشاكل فإنه يقوم بزيادة اختبارات التحقق في هذه المجالات، هنا لا يقوم المحافظ بتعديل رأيه المهني كنتيجة مباشرة لنقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، في بعض الحالات قد تكون عناصر الرقابة ضعيفة جدا هنا يجب على المحافظ اتخاذ بديل من بين البدائل التالية:[1]

- قد يقوم المحافظ بتوسيع اختبارات التحقق لتغطية نسبة كبيرة من العمليات وغالبا ما يكون المشروع ضروريا عندما يكون مشروعا صغيرا ولا يمكنه تشغيل موظفين للمحافظة على رقابة مناسبة (مثلا المشروعات الخيرية)، ولكن قد يكون حجم السجلات والقيود صغيرا بحيث يستطيع محافظ الحسابات الحصول على دليل كافي دون ضياع وقت كبير؛

[1] نسرين حشيشي، **مرجع سبق ذكره**، ص 59.

- يستطيع المحافظ توسيع اختبارات التحقق، إذا كان الخطر الناتج من الأخطاء الهامة، أو الأعمال غير القانونية كبيرة؛
- يستطيع محافظ الحسابات توجيه المشروع لأداء الأعمال الضرورية بما يجعل النظام قابل للتدقيق، وإذا وجد المحافظ تركيبا ضعيفا للنظام، والسجلات مليئة بالأخطاء فيمكنه محاولة إعداد نظام حفظ السجلات نفسه.

4-وضع الاقتراحات الشفهية:

في بعض الحالات قد يعتقد محافظ الحسابات أن الاقتراحات الشفهية تكون كافية خاصة إذا كانت المشكلة أساسية، أو إذا كان المشروع في حاجة إلى رأي مهني (مثل قيد يومية معين)، عموما من الأفضل إعطاء معظم التوصيات في شكل مكتوب، شاملة تلك التي سبق توجيهها بشفاهة، لأن ذلك يحمي محافظ الحسابات من المسائلة القانونية في حالة وجود أخطاء خطيرة تحدث فيما بعد ويحصل على فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال:[1]

- الاطلاع على وصف لنظام الرقابة الداخلية يتم إعداده عن طريق محافظ الحسابات شاملة خرائط الحسابات ودليل السياسات والإجراءات؛
- فحص المستندات والسجلات؛
- عمل استفسارات من موظفي العميل شامل الإدارة والمشرفين وموظفي الحسابات؛
- ملاحظة أنشطة وأعمال العميل.

كما أن محافظ الحسابات أن يوثق أشكالا مختلفة، نتعرض لها من خلال الآتي:[2]

أ- مذكرات الرقابة الداخلية:

تكون ميزة مدخل مذكرة الرقابة الداخلية في دقة التحليل وتفهم الرقابة المالية التي هي حق قانوني يخول صاحبه سلطة اصدارات القرارات اللازمة لإنجاز مشروع الخطة. وهذه الوسيلة لتحليل الرقابة المالية مع هذا لا تعتبر في حد ذاتها وسيلة جاهزة وسريعة لشخص آخر غير الذي كتب المذكرة، إذا لم يكن

[1] نسرين حشيشي، **مرجع سبق ذكره**، ص 60،59.

[2] نسرين حشيشي، **المرجع نفسه** ، ص ص 61،60.

معروضا بالدمج مع خرائط التدفق للرقابة الداخلية، فإنه لا يقدم صورة سريعة للنظام، وهذا الأمر يكون هاما عندما يكلف أشخاص جدد يرغبون في تدقيق الرقابة المالية.

ب- خريطة تدفق الرقابة الداخلية:

هي وسيلة أخرى لتوثيق تفهم محافظ الحسابات للرقابة الداخلية، وتوفر خرائط تدفق الرقابة الداخلية بذاتها استعراض سهل ومبسط لنظام المعلومات المحاسبية وإجراءات الرقابة المستخدمة من خلال معالجة واستعراض الصفقات والأحداث، ومع ذلك فإن أسلوب خرائط التدفق يتميز أساسا بأنها توفر نظرة عامة موجزة لنظام العميل بها. يمكن لمحافظ الحسابات من التعامل معها كأداة تحليلية مفيدة، وتساعد خريطة التدفق المعدة بشكل جيد على أوجه القصور عن طريق توفر فهما واضحا للطريقة التي يتم من خلالها تشغيل النظام، وبصفة عامة لإظهار مدى وجود فصل ملائم بين الواجبات حيث يكون الأمر أسير عند تتبع رسم بياني عن قراءة المذكرة، ومن السهل أيضا أن يتم تحديث خريطة التدفق بالمقارنة بالمذكرة، ويعد الأمر غير عادي أن يتم استخدام هذين الأسلوبين لوصف نفس النظام، حيث كلاهما يهدف إلى وصف تدفق المستندات والسجلات في النظام المحاسبي، ويتم في بعض الأحيان دمج المذكرة والخريطة معا. ويتوقف قرار استخدام أحد هذين الأسلوبين أو استخدامهما معا على عاملين: السهولة النسبية للفهم الذي يمكن أن يحصل عليه محافظ الحسابات للسنة الحالية والسنة التالية، والتكلفة النسبية للإعداد.

المبحث الثالث: علاقة محافظ الحسابات مع نظام الرقابة الداخلية

إن تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية التدقيق ونقطة البداية التي ينطلق منها محافظ الحسابات فهو يقوم بالفحص والتقييم من أجل الوصول إلى معرفة مدى تطبيق الشركات للسياسات الإدارية الموضوعة، وسنتطرق في هذا المبحث الى مسؤولية محافظ الحسابات عن تقييم نظام الرقابة الداخلية وخطوات وطرق التقييم.

المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية

لقد سبق وأوردنا أن نظام الرقابة الداخلية يضم الرقابة الإدارية والمحاسبية، وأنظمة الضبط الداخلي. كما أنه يجب على المحافظ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعملة في المشروع تحت التدقيق وذلك من أجل تحديد نطاق عملية التدقيق وكمية الاختبارات وحجم العينات، فهل عليه دراسة وتقييم وسائل ومقاييس وإجراءات الأنظمة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي والتي تكون في مجموعها نظام الرقابة الداخلية؟

لقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين رأيه في هذا المجال على النحو التالي:[1]

1- الرقابة الإدارية:

لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا النوع من فروع الرقابة الداخلية لأنه يهدف إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة. وكذلك فإن وجود أنظمة هذه الرقابة الإدارية أو عدمه لا يؤثر تأثيرا مباشرا على برنامج التدقيق الذي يضعه المحافظ للسير على هداه، ولا على كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله، ولكن إذا تبين للمحافظ في ظروف معينة، أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي يجب عندها دراسة تلك الأنظمة والوسائل وتقييمها.

2- الرقابة المحاسبية:

يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية، لما لهذه الأنظمة أو الوسائل من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل محافظ

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعلمية)، مرجع سبق ذكره**، 173، 174.

الحسابات، والأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق الخارجي، فالرقابة المحاسبية بوسائلها ومقاييسها المتعددة، تهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات الختامية والقوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها، ولاشك أن دقة هذه البيانات المحاسبية وخلوها من الأخطاء يؤثر تأثيرا مباشرا وواضحا على درجة إفصاح الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على نتيجة الأعمال والمركز المالي والتي تعتبر هدفا أساسيا ترمي إلى تحقيقه من وراء التدقيق الخارجي. وكذلك فإن الأهداف الموجودة سيؤدي بالتبعية إلى إن يزيد المحافظ من كمية الاختبارات وان يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر والسجلات.

3- الضبط الداخلي:

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، وكما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن محافظ الحسابات مسؤولا عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤولا عن فحص نظام الضبط الداخلي.[1]

المطلب الثاني: خطوات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ محافظ الحسابات عمله، وعلى ضوء ما يتجلى عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب.

ولا يقتصر فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مشروع على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة، بل يتعداها إلى دراستها كما هي منفذة، لذلك يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بمجموعة الخطوات لإتباع مجموعة الوسائل للقيام بعملية التدقيق.

[1] دحمان عبد الرحمان، ريحان محمود، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بعين الدفلى، مذكرة لنيل شهادة الماستر، غير منشورة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عين الدفلى، 2017/2016، ص ص24، 25.

1- خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يمكن أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية:[1]

1-1 الخطوة الأولى:

فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية، يجب على محافظ الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي وأساليب الرقابة) عن طريق الاستفسار من الأشخاص داخل المؤسسة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية.

تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المحافظ الاعتماد عليها في عملية التوقف.

1-2 الخطوة الثانية:

تحديد مخاطر الرقابة، يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، كذلك يجب أن توفق مواطن الضعف والقوة فيما يسمى بأوراق التدقيق الجسر، وقد سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق، وقد نص المعيار (400) من معايير التدقيق على أنه عند تطوير خطة التدقيق الشاملة، على المحافظ تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية.

1-3 الخطوة الثالثة:

اختبارات الالتزام، تهدف إلى التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق نفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة؛

تهتم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاث عوامل من أساليب الرقابة:[2]

- تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية، قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مقدما؛

[1] غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 214،215.

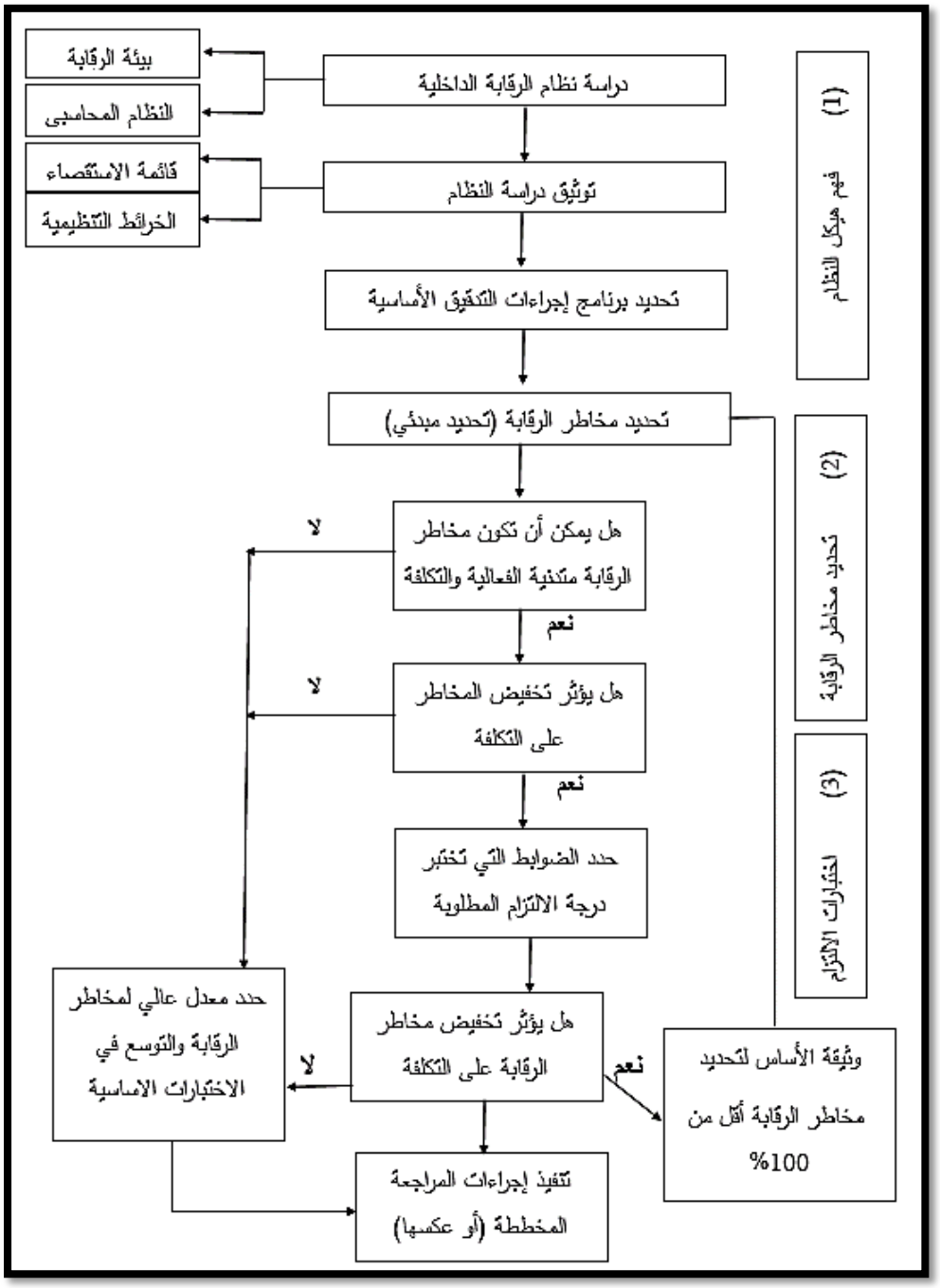
[2] غسان فلاح المطارنة، **المرجع نفسه** ، ص ص 215، 216.

– جودة تنفيذ إجراءات الرقابة وحتى مع تنفيذ إجراء الرقابة، فقد يكون من الضروري انجازه بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة؛

– الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة، يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقلا عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة، ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات. يجب على محافظ الحسابات التحقق من جدية تطبيق النظام للتأكد من صحة الالتزام بإجراءات الرقابة المؤيدة بمستندات عن طريق أخذ عينة، ومن الممكن أن تكون خطوات الالتزام بإجراءات الرقابة على النحو التالي: أن يتم تحديد أهداف التدقيق، أن يتم تعريف وتحديد مجتمع الدراسة، أن يحدد الصفات المراد اختبارها والانحرافات عنها، أن يتم تحديد حجم العينة، أن يقوم باختيار العينة، أن يتم فحص إجراءات الرقابة، والخطوة الأخيرة تقييم أدلة الإثبات.[1]

[1] غسان فلاح المطارنة، **المرجع نفسه**، ص 216.

الشكل رقم (1): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ص217.

1- شروط وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

لا يمكن تقييم نظام الرقابة الداخلية إلا بتطبيق العديد من الشروط، واستخدام مجموعة من الطرق.

1-2 شروط تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تمهيدية أو معمقة تكون مفيدة عندما تتم حسب ما يلي:[1]

- تحديد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام مراقبة فعال؛
- تحديد عملية المراقبة بواسطة فحص الإجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين؛
- توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية أو خرائط تتبع نظام الرقابة الداخلية؛
- التأكد من إلمام المحافظين بنظام الرقابة الداخلية من خلال اختبار المسار.

2-2 طرق (أساليب) تقييم نظام الرقابة الداخلية:[2]

لا يقتصر فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة على تلك الأنظمة، ومن الوسائل التي يستخدمها المحافظون للتعرف على النظام المطبق ما يلي: الاستبيان، الملخص التوكيدي، التقرير الوصفي، دراسة الخرائط التنظيمية، فحص النظام المحاسبي.

وعليه فإنه يجب على محافظ الحسابات دراسة نظام الرقابة الداخلية من خلال ثقة النظام المحتملة إذا اتضح بعد ذلك أنها تسير بشكل فعال على مستوى التطبيق.

أ- **الاستبيان:**

وهو عبارة عن أسئلة استفسارية لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية. وتقدم هذه القائمة للموظفين المختصين للإجابة عليها وردها إلى المحافظ الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والمعاينة. ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث تدل الإجابات " نعم " على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة "لا" على أنظمة ضعيفة.

---

[1] خلف الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، دار الوراقة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص 145.

[2] خلف الله الوردات، **المرجع نفسه**، ص ص 148،149.

ومن مزايا الاستبيان ما يلي: سهولة التطبيق، مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام، توفير الوقت حيث يستغني المحافظ عن إنشاء برنامج جديد بكل عملية تدقيق منفردة.

ب- الملخص التذكيري:

يقوم المحافظ هنا بوضع قواعد وأسس نظام الرقابة الداخلية السليم وطرق تحديد أسئلة واستفسارات. حيث تمتاز هذه الطريقة بالاقتصاد بالوقت ولكن تؤخذ على هذه الطريقة بأن لا يتم التدوين الكتابي والأمر متروك لكل محافظ بأن يضع الأسس التي يراها مناسبة.

ج - أسلوب التقرير الوصفي:

بموجب هذا الأسلوب يحصل المحافظ على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيس من العمليات. وعادة تتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، والمستندات التي يتم إعدادها، والسجلات التي يتم الاحتفاظ بها، وتقسيم الواجبات، وبعد إعداد هذا الوصف المكتوب يقوم المحافظ عادة بتلخيص كل جزء رئيس من أجزاء النظام ك(قوي) أو(كاف) أو(ضعيف).[1]

د- خرائط التدفق:

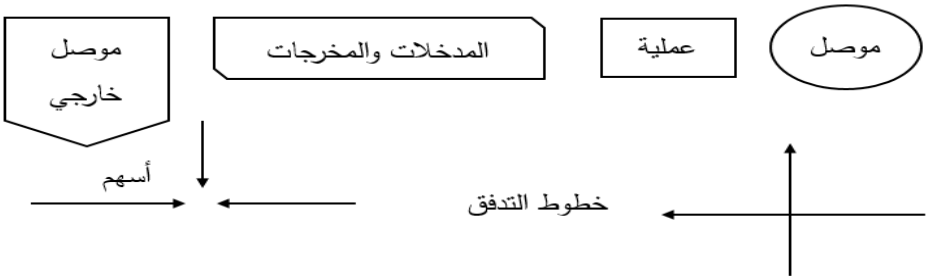
تعد خريطة التدفق أداة هامة لدراسة إجراءات أي عملية معينة خاضعة للتدقيق، ولذلك تتميز بأنها تعطي فكرة دقيقة عن نظام العميل، والتي تكون نافعة للمحافظ كأداة تحليلية، لأنها تعد رسما تخطيطيا.

وتتكون خريطة التدفق من الرموز المشتقة من الأشكال التي أعدها المعهد الأمريكي للمعايير ومن هذه الرموز Symboles كما هو موضح في الشكل رقم (2):

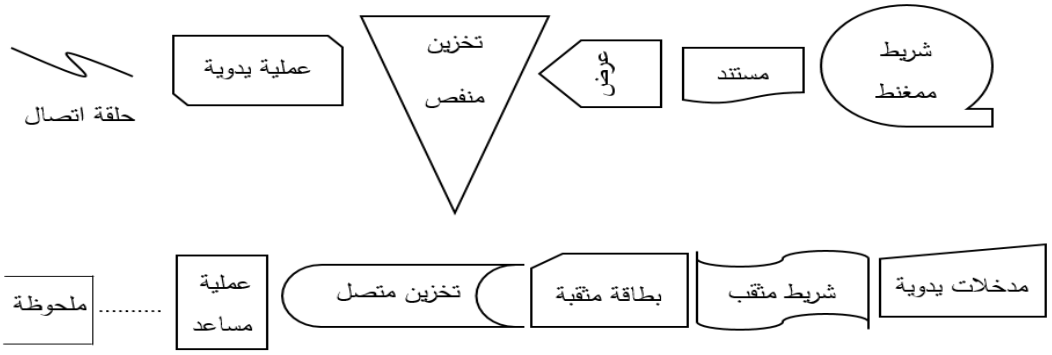
[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة(الاطار النظري والإجراءات العملية)**، دار الثقافة، عمان ، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص299.

الشكل رقم(2): الرموز الأساسية والمتخصصة في خرائط التدفق:

الرموز الأساسية:



الرموز المتخصصة:



المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ص 111.

هـ- فحص النظام المحاسبي:[1]

وهنا يحصل محافظ الحسابات على قائمة السجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها، وعهدتها وتدقيقه، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية....الخ، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها ترتكز على الظروف الخاصة لكل وسيلة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وخاصة إذا قام محافظ الحسابات بالتحري بحصوص الموظفين، السجلات وغيرها.

[1] جغدم جمال، **دور ومسؤولية محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، غير منشورة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مستغانم، 2017/2016، ص 42.

ونشير إلى أنه بإمكان محافظ الحسابات أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فالهدف من وراء استعمال أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل، وأن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة محافظ الحسابات على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول النظام.

خلاصة:

من خلال ما سبق اتضح أن مهنة محافظ الحسابات تسعى للتحقق والتأكد من صدق وصحة البيانات المالية والمحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية، ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

وكل هذا يكون من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة التي يراقبها وذو خبرة وكفاءة مهنية، وأن يحترم أثناء تأدية مهامه المعايير المحاسبية المتعارف عليها في عملية التدقيق للقيام بمهمته على أكمل وجه، والوصول إلى اقناع الأطراف المعنية بوضعية المؤسسة.

وحتى يكون نظام الرقابة الداخلية قويا وفعالا يجب أن يعمل على حماية أصولها وأموالها، ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم، وكذا تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة من خلال تركيز محافظ الحسابات عليها، ويجب أن يستمر في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، للوصول إلى تقرير نهائي حول الوضعية المالية للمؤسسة، ومحاولة إظهار نقاط القوة والضعف في هذا النظام، والقيام بالإجراءات التصحيحية له.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية بمكتب

محافظ الحسابات

تمهيد:

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بالبحث، عند عرض النتائج المتوصل إليها من خلال البحث مع الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية الدراسة، حيث قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات للوقوف على مختلف مراحل التدقيق، وبما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المراحل التي يقوم بها هذا الأخير من خلال إعداد التقرير النهائي الذي يمكن من تبيان الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات، ولتحقيق ذلك سيتم تقسيم هطا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة.

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات.

المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة

سيتم في هذا المبحث التعريف بالمكتب محل الدراسة والخدمات التي يقدمها بدءا من مسك المحاسبة وتقديم الخبرة القضائية وتدقيق الحسابات.

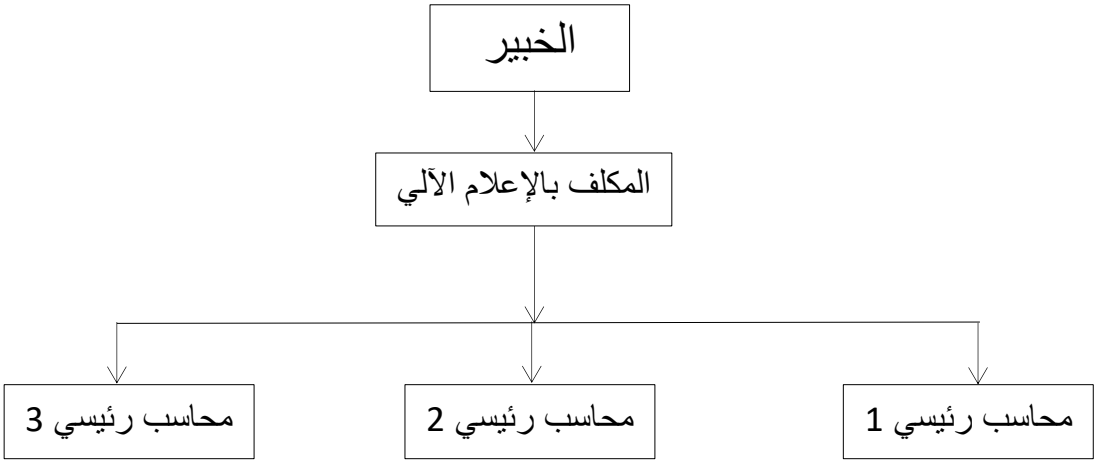
المطلب الأول: التعريف بالمكتب وتنظيمه

مكتب الخبرة المحاسبية والقضائية ومحافظة الحسابات لصاحبه السيد سعودي بلقاسم خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد العنوان: حي تعاونية الأمير عبد القادر بالمسيلة، بالقرب من مسجد الحسن البصري. **تاريخ الإنشاء:** 6 جوان 2006.

يقوم محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا بالمسيلة، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشية الضرائب للولاية، ويقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لحافظي الجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي لدى الغرفة، وبهذا يصبح مسجلا في جدول الغرفة الوطنية.

خبير محاسبي و محافظ الحسابات ومحاسب معتمد من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر، ويتميز عمله بالكثير من الالتزام والانضباط والجدية في الخدمات التي يقدمها أو التي قدمها لزبائنه.

الشكل رقم (3): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.



المصدر: مكتب محافظ الحسابات سعودي بلقاسم.

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها المكتب.

يقدم المكتب عدة خدمات أهمها:

- مسك المحاسبة، المتابعة المحاسبية والجبائية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، والتصريحات الجبائية والشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية؛
- مسك محاسبة الأجور؛
- تقديم الإرشادات والاستشارات الجبائية والقانونية، تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان؛
- تقديم الاستشارات والخدمات للهيئات التالية، البنوك، مفتشية العمل، صندوق الضمان الاجتماعي، إدارة الضرائب، الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء، الوكالة الوطنية للترقية و الاستثمار؛
- تقديم الخبرة القضائية، يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناءا على حكم قضائي صادر من المحكمة والمجلس القضائي؛
- تدقيق الحسابات، يقوم بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة، أو جمعيات ثقافية، اجتماعية، كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية وانتظامها؛
- التحقق من المعلومات الواردة في تقرير الإدارة الخاص بالتسيير؛
- القيام بالدراسات التقنية والاقتصادية، مثل خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.[1]

[1] وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات

يمارس محافظ الحسابات العديد من الإجراءات عن القيام بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهناك إجراءات تسبق التقييم وأثناءه وهناك إجراءات تتم بعد التقييم وتتمثل في إصدار تقرير شامل.

المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات في إطار قبول التوكيل أو رفضه

توجد عدة إجراءات مبدئية لمكتب محافظ الحسابات، وهي:

1- قبول التوكيل:

عند الاستشعار وقبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات أن يمتنع عن إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية؛
- التأكد من إمكانية القيام بالمهنة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه؛
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات؛

كما يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:

- يتأكد المحافظ من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية؛
- أن يطالب المحافظ القائمة الحالية للمتصرفين والإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسة المنسوبة؛
- وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لمعرفة أسباب عدم قبوله لتجديد التوكيل؛
- كما يجب عليه أيضا أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لاسيما إزاء مسيري المؤسسة.

2- الدخول إلى الوظيفة:

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة، في حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة وفي حالة تعينه من طرف المجلس العام يمضي المحضر مع ملاحظة قبول التوكيل، وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا؛

- في كل أشكال التعيين يجب على المحافظ عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية؛

- يجب على المحافظ أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع للجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل؛

- قبل بداية التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات؛

- عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومات تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية؛

- يجب على المحافظ المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء؛

- وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء باحترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف لمفرده.

3- حالة رفض القبول:

إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل(رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة، مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوم من تاريخ علمه بهذا الأمر، إذا لم يكن المحافظ في حالة تنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإجراء المنصوص في القانون التجاري، وإذا سبق وإن قامت المؤسسة بإجراء الإشهارات القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

المطلب الثاني: الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في التقييم

لمحافظ الحسابات الحرية الكاملة في إجراء التحريات والتفتيشات التي يراها ضرورية لممارسة مهنته ولم يفرض عليه استعمال تقنيات معينة بل له اختيار ما يراه مناسبا من تقنيات حتى تتماشى مع خصوصيات المؤسسة أو الهيئة المراقبة لاسيما حجمها وتنظيمها ونوعية علاقتها وفروعها إن وجدت، ويتبع محافظ الحسابات ثلاثة مراحل كلاسيكية تتمثل في:

1- مرحلة التعرف بالمؤسسة محل المراقبة:

يجب على المحافظ أن يكون على علم بنشاط المؤسسة وإدارتها وتنظيمها وأن يولي عناية خاصة بالخدمات المالية والمحاسبية، وتعتبر هذه المرحلة شرط أساسي في قبول محافظ الحسابات لمهامه في المؤسسة لأنها تتيح له الإمكانية في أداء مهامه على أكمل وجه وتحديد الأخطار العامة التي تحيط بالمؤسسة.

وعلى المحافظ الإحاطة بمجموعة من المعلومات تكون بمثابة القاعدة التي يعتمد عليها في الملف الخاص بالمؤسسة وتتمحور هذه المعلومات في:

- نشاطات المؤسسة، تنظيمها العام، الأسواق التي تشغلها؛
- الهيكل القانوني للمؤسسة؛
- التنظيم الإداري والمحاسبي للمؤسسة؛
- التنظيم المعلوماتي للمؤسسة؛

كل هذه المعلومات بالإضافة إلى اللقاءات الأولى التي يقوم بها المحافظ تقوده إلى تكوين رأي حول مستوى الإدارة في المؤسسة و حول وضعيتها اتجاه منافسها وكذلك دوام أسواقها من عدمه، وتقوم هذه المرحلة الأولى بالتحضير للمرحلة الثانية والمتمثلة في تقييم أعمال المراقبة الداخلية للمؤسسة.

2- مرحلة تقييم أعمال المراقبة الداخلية للمؤسسة:

بحضور نظام مراقبة داخلي على محافظ الحسابات حينئذ إدراك الإجراءات المتبعة في عملية المحاسبة و فهمها وإبداء حكمه حول طريقة سيرها، فهو في هذه المرحلة يقوم بدراسة للأنظمة التي يرى أنها معبرة وتقييمها قصد تحديد أنظمة المراقبة الداخلية الممكن أن تعتمد عليها خلال مهامه، كما تمكنه من

تحديد احتمالات الوقوع في الخطأ عند تحليله للمعطيات قصد الخروج بنظام مراقبة يكيف حسب أهمية المؤسسة وطبيعة نشاطها ووضعية المكاتب والوكالات فيها.

وتدور أعمال الرقابة الداخلية حول:

2-1 العمليات التي تقام بها الزبائن:

يجب أن تقام هذه العمليات بالتعاون مع المصالح الأخرى للمؤسسة، فمصلحة المحاسبة لها دور تسجيل الفواتير وعمليات الصندوق.

وتحرير كل فاتورة ضروري لاختيار الطلب الجدي ومخرجات المخزن أو الورشة، ومن الضروري التأكد من أن الفواتير المحولة لمصلحة المحاسبة متطابقة مع البضائع التي قدمت وفي حالة العكس يجب التنبيه إلى المغالاة في القيم والكميات الموجودة في الفواتير المعدة بهذا الغرض.

2-2 العمليات التي تقام مع الممونين:

يجب أن تسمح المراقبة الداخلية بتتبع الإجراءات الخاصة بطلب جميع العمليات مع الممونين واستقبالها و فوترتها وتنظيمها، ولا يتعلق الأمر فقط بفواتير شراء البضائع أو المواد الأولية ولكن بالاستثمارات والمصالح والتمويل الخارجي وبالمصاريف العامة غير المنجزة في الحساب.

عند غلق النشاط، يجب على المراقبة الداخلية المكلفة بعمليات التموين أن تمنح للمحافظ ملخصا بما ذكر أعلاه مع تفصيل دقيق شهري للتسجيل المحاسبي ومبلغ الفواتير من الممونين، كما يقدم له وبصفة دورية مختلف العمليات المسجلة في المحاسبة مهما كان نوع الورقة المستعملة (شيك، سند لأمر، التسديد البريدي، وغيرها) باعتبارها ضرورية لاحتياجات التفتيش.

2-3 الأجور والأعباء الاجتماعية:

يجب على المحافظ مراقبة أجور العمال و المستحقات الخاصة بالإدارات الاجتماعية والضرائب.

2-4 الرسم على رقم الأعمال:

يجب أن ينطبق رقم الرسم على الأعمال مع الرسوم المستحقة الموضحة في التصريحات المرسلة لمصلحة الضرائب غير المباشرة، والمبلغ المعطى للإدارة هو الفرق بين مبلغ الرسوم المدفوعة ومبلغ الرسوم المسترجعة، وبالإمكان القيام بمراجعة رقم الأعمال بالاتصال مع المصلحة المكلفة بعمليات الزبائن.

2-5 خزينة المؤسسة:

تمثل الخزينة مجموع المداخيل والنفقات في المؤسسة سواء كانت نقدية أم عن طريق إصدار شيكات بنكية أو صكوك بريدية، وتعتبر هذه العملية الأساس الضروري للمراقبة الداخلية لتفادي التلاعب في الأرقام.

وتقدم المداخيل بصفة أساسية عن طريق: تحصيلات الصندوق من الزبائن، النسبة الكلية لنفقات التموين، الأجور، الأعباء المدفوعة للهيئات الاجتماعية لمصلحة الضرائب، من المستحسن أن توجه المصلحة المالية ملخصا يسمح بمعرفة مداخيل الخزينة لكل شهر.

2-6 عمليات مختلفة:

تتمحور هذه العمليات حول كافة الكتابات المتعلقة بتصحيح أو بإكمال التسجيلات التي تتم في المحاسبة العامة والتي تتم عند غلق النشاط.

3- مرحلة مراقبة الحسابات.

على المحافظ في هذه المرحلة أن يكون ملما بملف سنوي للمراجعة يشرح فيه ما قام به من أعمال يتم ذكرها بطريقة فهرسية في سجل الطلبيات، ويكمل هذا الملف بملف للمداولة يتضمن المعلومات المهمة التي تخص المؤسسة المراقبة. ويتضمن الملف أوراق العمل المتعلقة بما يلي:

- مراجعة الميزانية؛
- حسابات الاستغلال العامة؛
- حسابات الأرباح والخسائر؛
- التعاقدات خارج ميزانية الفروع والمؤسسات المساهمة فيها؛
- أسهم الضمان؛
- أجور المدراء؛
- المعلومات الموجهة للمساهمين؛
- العمليات التي يكون موضوعها تقرير خاص؛
- نتائج المراقبة الداخلية.

ويجب أن يحتوي الملف على نسخ من الرسائل المرسلة من قبل الإدارة إلى الزبائن والممونين والدائنين والمدينين على اختلافهم، وتكون الهيئات البنكية مطالبة بمرافقة الدائنين والمدينين الذين يظهرون عند نهاية غلق الميزانية أو حجم العمليات المنجزة معهم أثناء الممارسة والأجوبة المستقبلة على هذه الرسائل. ويجب أن يتطابق محتوى الملف مع برنامج المراقبة ومع الإمكانيات المسخرة لذلك، ويكون برنامج مراقبة الحسابات مرتبطا بالتقييمات والتقديرات المعتمدة في عملية المراقبة الداخلية بحسب احتمال الوقوع في الخطأ فيما يخص الإجراءات المحاسبية، أما فيما يخص المراقبة في حد ذاتها فمن الواجب التفكير بأهمية الحكم الشخصي الذي يصدره المحافظ لأنه من غير الممكن أن يقوم بمراجعة كافة حسابات المؤسسة بل يراجع الحسابات بدرجة معقولة وكافية لمساعدته في تكوين رأيه الفني حولها.

على هذا الأساس، سنقوم بدراسة عمليات المراقبة التي يقوم بها المحافظ على النحو الآتي:

أ- فحص صحة الحسابات وانتظامها:

حتى يشهد المحافظ على صحة الحسابات السنوية وانتظامها ومطابقتها لنتائج عمليات السنة المالية المنصرمة وللوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات (23/1 القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث) ومن أجل فحص صحة الحسابات السنوية مثلما تم قفلها من طرف المسيرين، عليه الاطلاع على كافة المستندات المحاسبية التي تمسكها شركة المساهمة سواء كانت إجبارية أم اختيارية التأكد من أنها تمسك الدفاتر التجارية التي نص عليها القانون المتعلق بالمؤسسات العمومية المستقلة.....،

كما يجب عليه التأكد من أن الدفاتر الإجبار مسكها مرقمة وممضاة ومصادق عليها (المادة 10 من القانون التجاري) وأن محاضر مداولات جمعيات المساهمين ومجالس تسيير المراقبة قد تم تقييدها في سجلات خاصة.

كما يجب على المحافظ التأكد من تطابق حسابات المؤسسة مع القوانين والتنظيمات المنظمة لها وأن تكون مطابقة لتلك المعمول بها في السنوات المالية السابقة، كما يجب أن تكون معدة وفق المخطط المحاسبي الوطني.

- ويقصد بصحة الحسابات صحة الجرد والتقييم والتقويم إذ لا يكفي أن تعكس الحسابات ماديا الأرقام المحاسبية بل يجب أيضا على المحافظ أن يتأكد أنه لم يترك أي شيء دون جرد وأن الحسابات قد قدمت بصفة واضحة والتقييمات تقترب بقدر كبير من الحقيقة مع الأخذ بعين الاعتبار تثبيت

الاهتلاكات والاحتياطات لأنها عنصر هام في الميزانية، فمن وجهة نظر قانونية يقصد بصحة الحسابات وانتظامها مطابقة للقانون وللتنظيمات المعمول بها، أما من وجهة نظر تنظيمية فيقصد بها مطابقة الإجراءات المعمول بها في المؤسسة.

إذا هدف المحافظ هو الجزم بصحة الحسابات وانتظامها لذلك الزمه المشرع بالاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات كاملة لتفادي التعرض للمسؤولية في حالة وقوع أي أمر طارئ بخصوص صحة حسابات أو انتظامها.

ب-مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون:

مثلما سبق ذكره، تعد عملية مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون نتيجة حتمية لعملية مراقبة دفاتر المؤسسة وحساباتها وهو الأمر الذي تؤكده ضمنيا المادة 1/23 من القانون 10-01 السابق بقولها " يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو حاملي الأسهم.

إذا على المحافظ مراقبة المعلومات الواردة في تقارير المسيرين لأنه بإمكانهم تقديم معلومات خاطئة لجمعيات المساهمين أو للمساهمين أنفسهم حتى ولو قاموا بإعداد حسابات صحيحة ونظامية ويمسكون الدفاتر والمستندات بشكل قانوني، ولكي يؤدي مهامه على أكمل وجه ألزمت المادة 716 من القانون التجاري مسيري المؤسسة بأن يضعوا تقارير التسيير تحت تصرف محافظ الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر التالية لغلق السنة المالية.

وبالتالي على المحافظ فحص الدفاتر والصندوق ومحفظة المؤسسة وأموالها ومراقبة النظام وصحة الجرد والموازنات وكذلك عليه فحص صحة المعلومات الموجهة للمساهمين في المستندات المتعلقة بالوضعية المالية والمحاسبية والتأكد من أن هذه المعلومات متطابقة مع ما تعكسه حسابات الاستغلال العام وحسابات الأرباح والميزانية، وله أن يقدم ملاحظاته أثناء الجلسة إذا كان يجب عليه تقديم تقييم أو أن يقدم ملاحظاته التي تلحق بمحضر الجلسة لذلك يستحسن أن يطلب الوثائق التي توزع أثناء الجلسة مسبقا ليتسنى له إبداء ملاحظاته وإجراء التعديل الذي يراه مناسبا.

ج- تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة:

محافظ الحسابات ملزم بتقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو لمسيري المؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ويمكن تلخيص الإجراءات التي يتبعها في التقييم فيما يلي:

- الاطلاع على الكشف البنكي؛
- الاطلاع على كافة الوثائق المثبتة للتعاملات التجارية مع فواتير ومستندات وشيكات؛
- مقارنة كل عملية تسجيل محاسبي بالوثيقة التي تبررها واستخراج أي خطأ أو خلل؛
- التأكد من الأرصدة والمجاميع؛
- التأكد من تسجيل كافة الوثائق والعمليات المفروض تسجيلها؛
- التأكد من النتائج المتوصل إليها؛
- مراقبة السجلات القانونية للعمل والسجلات الجبائية.

المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

بعد انتهاء إجراءات التقييم الخاص بنظام الرقابة الداخلية لمؤسسة ما يحرر محافظ الحسابات تقريرا شاملا يدون فيه كل الملاحظات، وسنتناول في هذا المبحث الجوانب المتعلقة بالتقرير لمؤسسة ما اعتمادا على وثائق المكتب.

المطلب الأول: تقديم القوائم المالية.

سيتم في هذا المطلب تقديم القوائم المالية للمؤسسة X في 2017/12/31.

الجدول رقم(1): ميزانية أصول المؤسسة x في2017/12/31.

الأصول	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات و م. خ. ق	المبلغ الصافي للسنة N	المبلغ الصافي للسنة N-1
أصول غير جارية				
تثبيتات عينية أخرى	50 785 033,98	15 277 696,93	35 507 337,05	16 787 726,96
قروض وأصول مالية أخرى	5 860 503,30	-	5 860 503,30	6 171 824,12
مجموع الأصول غير الجارية	56 645 537,28	15 277 696,93	41 367 840,35	22 959 551,08
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	129 276,00	-	129 276,00	6 734 342,84
الحسابات الدائنة				
الزبائن	81 580 992,80	-	81 580 992,80	45 976 013,90
الضرائب	10 928 101,43	-	10 928 101,43	3 506 273,47
المدينون الآخرون	143 903,26	-	143 903,26	-
الموجودات وما يماثلها				
أموال الخزينة	6 677 134,65	-	6 677 134,65	18 443 524,41
مجموع الأصول الجارية	99 459 408,14	-	99 459 408,14	74 660 154,62
المجموع العام للأصول	156 104 945,42	15 277 696,93	140 827 248,49	97 619 705,70

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

الجدول رقم(2): ميزانية خصوم المؤسسة x في 2017/12/31.

الخصوم	المبلغ الصافي للسنة N	المبلغ الصافي للسنة N-1
رأس مال تم اصداره	30 100 000,00	15 001 000,00
علاوات واحتياطات	1 687 840,01	1 568 439,48
النتيجة الصافية	4 710 873,48	2 388 010,69
رؤوس أموال خاصة	2 268 610,16	15 004 571,19
المجموع	38 767 323,65	33 962 021,36
الخصوم غير الجارية		
قروض وديون مالية	4 415 000,00	-
مجموع الخصوم غير الجارية	4 415 000,00	
الخصوم الجارية		-
موردون وحسابات ملحقة	18 189 330,73	44 598 738,62
ضرائب	11 525 871,12	5 766 631,92
ديون	67 929 722,99	13 292 313,80
خزينة سلبية	-	-
مجموع الخصوم الجارية	97 644 924,84	63 657 684,34
المجموع العام للخصوم	140 827 248,49	97 619 705,70

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: تحليل وتعليل مخرجات القوائم المالية.

سيتم في هذا المطلب تحليل وتعليل مخرجات القوائم المالية المؤسسة x.

1- حسابات الأصول:

الحالة المالية للأصول المقدمة للمؤسسة (الميزانية، جدول حسابات النتائج) تقدم الحالة المالية التالية:

- **المجموع الخام للأصول:** 156104945.42 دج.
- **المجموع العام للأصول:**140827248.49 دج.
- **النتيجة الصافية:** 4710873.48دج.

أ- الاستثمارات:

1- تقديم حساب الاستثمارات:

القيمة الصافية للاستثمارات للمؤسسة x ارتفعت في 2017/12/31 إلى 50785033.98 دج مقابل 23646145.98 دج في سنة 2016.

الجدول رقم (3): التغيرات في حساب الاستثمارات مقارنة بالسنة السابقة:

البيان	السنة		الاختلاف	
	2017	2016	بالقيمة	بالنسبة
تثبيتات عينية أخرى	50 785 033,98	2 364 145,98	27 138 888,00	11,47%
المجموع الإجمالي للتثبيتات	50 785 033,98	23 646 145,98	27 138 888,00	
الاهتلاكات	15 277 696,93	6 858 419,02	8 419 277,91	127%
المجموع الصافي للاستثمارات	35 507 337,05	1 687 726,96	18 719 610,09	

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

2- **أهداف المراقبة التي قمنا بها:** الفحوصات التي قمنا بها حول حسابات التثبيتات من أجل تحقيق الأهداف التالية:

- تقريب الحيازات الجديدة للتثبيتات مع الوثائق المبررة لها والتأكد من تطابق التسجيلات المحاسبية؛
- التأكد أن اهتلاكات التثبيتات محسوبة بطريقة صحيحة ومدققة؛
- التأكد من المتابعة الجيدة للتثبيتات الجارية ونقل ملكيته إلى حساباتها الخاصة والمناسبة.

3- خلاصة المراقبة: إن المراقبة التي قمنا بها تستدعي التعليقات التالية:

3-1 التغيرات: إن تثبيتات المؤسسة x عرفت ارتفاعا بقيمة 27138888 دج، أي تغير بقيمة 11.47 في المئة مقارنة بسنة 2016، وترجع هذه التغيرات إلى تدعيم الحظيرة لحسابات التثبيتات العينية الأخرى لسنة 2017 بمحلات تجارية.

3-2 الحيازات: الحيازات لسنة 2017 مفصلة كما يلي:

شراء محلات تجارية بقيمة 27138888 دج.

3-3 الاهتلاكات: حساب الاهتلاك المجمع عرف هو الآخر ارتفاع بحوالي 127% مقارنة بسنة 2016 وتقدر قيمته 8419277.91 دج.

ب- المخزونات:

1- **مراجعة حساب المخزونات:** إن مخزون المواد الأولية واللوازم للمؤسسة x في 31 /2017/12 مفصلة كالتالي:

الجدول رقم(4): المخزونات:

البيان	السنة		الاختلاف	
	2017	2016	بالقيمة	بالنسبة
مخزونات قيد التنفيذ	129 276,00	673 432,84	- 6 605 066,84	98,08%
المجموع	129 276,00	673 432,84	- 6 605 066,84	

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

2- أهداف المراقبة التي قمنا بها: إن المراقبة التي قمنا بها تهدف إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تقريب الجرد المادي والمحاسبي للمخزونات في2017/12/31؛

- فحص فواتير مشتريات المخزونات؛

- تقريب المشتريات مع الوثائق المبررة لها والتحقق من تحليلها محاسبيا وفي حساباتها المناسبة.

3- خلاصة المراقبة: قيمة المخزونات مؤكدة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي.

ج- المدينون: إجمالي المدينون بلغت في 2017/12/31 إلى ما قيمته 99330132.14 دج.

الجدول رقم(5): المدينون:

البيان	السنة		الاختلاف	
	2017	2016	بالقيمة	بالنسبة
الزبائن	8 150 992,80	45 976 013,90	35 604 978,90	-77,44%
المدينون الآخرون	143 903,26	لا شيئ	143 903,26	
الضرائب	10 928 101,43	3 506 273,47	- 7 421 827,96	-211%
أموال الخزينة	6 677 134,65	18 443 524,41	- 1 176 389,76	-63,79%

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

- **الزبائن:** نستنتج أن 77.44 في المئة من رصيد الزبائن لم يتم تحصيله خلال سنة 2017، أي ما يعادل 35604978.9 دج، أي ظهور زبائن جدد.

د- حسابات المتاحات وما شابهها: قدر انخفاض حسابات الخزينة بقيمة 11766389.76 دج في سنة 2017.

الجدول رقم(6): حسابات المتاحات وما شابهها:

البيان	المبلغ
بنك AGB	3 965 996,88
بنك SG	74 693,78
الصندوق	2 636 443,99

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

من خلال فحص حسابات المتاحات بتاريخ 2017/12/31 توصلنا إلى النتائج التالية:

- توافق بين حالة التقارب البنكي مع الرصيد المحاسبي للمؤسسة؛
- غياب محضر الصندوق الذي يبرر الصندوق بتاريخ 2017/12/31؛
- عدم تسديد الزبائن لديونهم اتجاه المؤسسة.

2- حسابات الخصوم:

يتم تقديم حسابات خصوم المؤسسة x في 2017/12/31 فيما يلي:

- **رأس مال المؤسسة هو:** 30100000 دج.
- **نتيجة الربح الصافي** بتاريخ 2017/12/31 هي 4710873.48 دج والرصيد المنقل الجديد هو2268610.01 دج.
- **حساب العلاوات والاحتياطات** 1687840.01 دج.

أ- مراقبة الأموال الخاصة (رأس المال و الاحتياطات):

يتكون حساب الأموال الخاصة في 2017/12/31 من الحسابات الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(7): الحسابات الفرعية لرأس المال والاحتياطات:

البيان	السنة		الاختلاف	
	2017	2016	بالقيمة	بالنسبة
رأس المال	30 100 000,00	15 001 000,00	15 099 000,00	100,65%
علاوات واحتياطات مدمجة	1 687 840,01	1 568 439,48	119 400,53	7,61%
المجموع	31 787 840,01	16 569 439,48	15 218 400,53	

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

ب-الديون: بلغت مجمل ديون المؤسسة x ما يلي:

الجدول رقم (8): قروض وديون مالية

البيان	السنة		الاختلاف	
	2017	2016	بالقيمة	بالنسبة
قروض وديون مالية	4 415 000,00	لاشيئ	4 415 000,00	

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

بعد الفحص والمراقبة نؤكد على أن مبلغ الديون يرجع بصفة أساسية إلى وضعية حساب دائنو الموردون، ولم تقدم المؤسسة **x** أي تفصيلات لهذه الحسابات والتي يجب أن تسوى في سنة 2017.

ج- موردون وحسابات ملحقة: تحليل حساب موردون وحسابات ملحقة للمؤسسة x بتاريخ 2017/12/31 موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(9): موردون وحسابات ملحقة:

البيان	السنة		الاختلاف	
	2017	2016	بالقيمة	بالنسبة
موردون وحسابات ملحقة	18 189 330,73	44 598 738,62	- 26 409 407,89	-59,21%

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

نلاحظ أن المؤسسة **x** لم تسدد ما عليها من ديون متراكمة من سنة 2017 إلا ما نسبته 59.21%،

وهي نسبة ضعيفة جدا، نظرا لأن الزبائن لم يسددوا ما عليهم من ديون، لذا يجب على المؤسسة تسوية هذا الحساب في سنة 2017.

خلاصة:

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات، ساعدنا هذا في التعرف على أهم الاجراءات التي يتبعها المحافظ في طريقة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، ألا وهي اطلاعه على مجموعة من الوثائق والمستندات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسات التي يراقبها والتأكد من مصداقيتها من خلال مقارنة ما تم تسجيله مع ما تم تقديمه في الوثائق، وبعد ذلك التأكد من النتائج المتوصل إليها ومراقبة السجلات القانونية والجبائية للمؤسسة التي يراقبها، ثم إعداد التقرير النهائي مع إبداء كل الملاحظات حول نظام الرقابة الداخلية وإرسال نسخة من التقرير متضمن كل الملاحظات والتوصيات حول ما تم إنجازه من طرف محافظ الحسابات مع الاحتفاظ بنسخة من التقرير مقابل وصل استلام من طرف المؤسسة المراقبة حول وصول التقرير.

খ্রিঃ সাঃ

خاتمة

إن مهمة محافظ الحسابات الرئيسية هي التأكد من صدق ودقة البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال المسطرة من طرف الإدارة، وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن الهيئة أو المؤسسة التي يراقبها وذو كفاءة وخبرة مهنية.

ومن خلال هذا البحث **"دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة"** حاولنا إبراز الجوانب النظرية، المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كونها أداة تضمن حماية أصول وأموال المؤسسة، والمحافظة عليها من الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية، حيث يمكن الاعتماد عليها من خلال إعداد تقارير دورية عن الأنشطة، وضمان الاستخدام الكفء لمواردها، من طرف شخص مهني مستقل ألا وهو محافظ الحسابات.

حيث مست الجوانب النظرية مهامه ومسؤولياته، شروط ممارسة المهنة ومعايير العمل الميداني في الجزائر، الرقابة الداخلية مفهومها، أنواعها، مقوماتها، والطرق المستخدمة في تقييمها.

وتناولت دراستنا الميدانية بمكتب محافظ الحسابات تعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري وكيفية تطبيقها ميدانيا، حيث قمنا بالتعرف على المكتب محل الدراسة، ومختلف الإجراءات التي يقوم بها، ثم الطريقة التي يعد بها التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصليه، توصلنا لجملة من الاقتراحات والتوصيات.

1- نتائج الدراسة:

من خلال هذا البحث توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن محافظ الحسابات هو المؤهل العلمي والعملي لتدقيق حسابات المؤسسة لإبداء رأيه الفني المحايد؛

- لمحافظ الحسابات دور كبير في تقييم جودة نظام الرقابة الداخلية ومدى تمثيل القوائم لحقيقة المركز المالي للمؤسسة؛

- لمحافظ الحسابات أهمية بالغة في تحديد درجة موثوقية القوائم المالية؛

- أن مهنة محافظة الحسابات تتطلب التعرف على المشاكل وأسبابها وإيجاد حلول لعلاجها، ومن خلال دراستنا هذه وجدنا أن المشكل هنا هو ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة التي يقوم المحافظ بتقييمها؛

- أن الرقابة الداخلية تهدف إلى ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء المالي؛

- أن الرقابة الداخلية الجيدة للمؤسسات تساهم في إعداد تقارير مالية موثوق فيها تحدد عدالة وموثوقية القوائم المالية.

2- اختبار صحة الفرضيات:

فيما يلي سيتم اختبار صحة الفرضيات من عدمها:

حسب الفرضية الأولى: يهدف محافظ الحسابات لاكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف القائمين بإدارتها، وهذا يؤدي إلى تحديد درجة الثقة حول البيانات المالية المقدمة في القوائم ، وتحديد الاختبارات والفحوصات التي يجريها المحافظ على الدفاتر والسجلات المحاسبية، والقيام بالتأكد من عدالة القوائم المالية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

حسب الفرضة الثانية: يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام، وعلى الرغم أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طرح أسئلة والحصول على إجاباتها من خلال طرق وأساليب معينة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

3- الاقتراحات والتوصيات:

بناءا على النتائج التي تم التوصل إليها نقترح مجموعة من التوصيات التي تهدف إلى ضرورة منح الاستقلالية لمحافظي الحسابات ، وذلك من أجل تقديمهم معلومات ذات مصداقية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسات ، ويمكن إيجازها في ما يلي:

- العمل على تفعيل القوانين الخاصة بمهام وواجبات المحافظين وإضافة قوانين جديدة لتسليط العقوبات سواء على المؤسسات أو المحافظين؛
- الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات خاصة التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية؛
- ضرورة تدعيم استقلالية محافظي الحسابات لتعزيز موثوقية القوائم المالية التي تم تدقيقها؛
- توسيع مسؤولية محافظي الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الإستفادة منها؛
- ضرورة إنشاء نظام رقابة داخلية في المؤسسات والالتزام بهذا النظام الرقابي حتى تنتج تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها؛
- إنشاء مراجعة داخلية سليمة في المؤسسات لتسهيل عمل المحافظين في إعدادهم للتقارير.

4- آفاق الدراسة:

إن موضوع التدقيق المحاسبي الذي يقوم به محافظ الحسابات ، والذي تناولناه كطرح يتعلق بعملية التقييم التي يقوم بها هذا الأخير والذي أصبح ضروريا لكل المؤسسات، والذي من خلاله يمكن تعزيز موثوقية القوائم وزيادة درجة الاعتماد عليها، نتيجة تدقيقها من طرف شخص مهني مستقل، إلا أننا لم نتناول بعض الجوانب المهمة، يمكن أن تكون دراسات مستقبلية وهي كالتالي:

- مساهمة الدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها؛
- أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحديد مصداقية نظام الرقابة الداخلية؛
- دور المدقق الخارجي في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات.

قائمة

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولا: المراجع بالغة العربية

الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2005.
2. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة** (الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة، الطبعة الأولى عمان، الأردن، 2006.
3. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات** (الناحية النظرية والعلمية)، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000.
4. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات** (الناحية النظرية)، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1999،2000.
5. خلف الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، دار الوراقة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
6. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، مصر، 2004.
7. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر** (الناحية النظرية)، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
8. محمد السيد سرايا وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة** (الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني، مراجعة الأصول طويلة الأجل، قصيرة الأجل، الإيرادات والمصروفات)، دار التعليم الجامعي، دون طبعة، الإسكندرية، مصر، 2013.
9. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل** (الإطار النظري- المعايير والقواعد – مشاكل التطبيق العلمي)، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر،2007.

المذكرات:

10. جغدم جمال، **دور ومسؤولية محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، غير منشورة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مستغانم، تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، 2016/2015.

11. حشيشي نسرين ، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، غير منشورة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والجارية وعلوم التسيير، بسكرة، تدقيق محاسبي، 2012/2011.

12. خرف الله محمد راسم، **دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة**، دراسة لعينة من محافظي الحسابات في ولايتي بسكرة والجزائر العاصمة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، غير منشورة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، فحص محاسبي، 2013/2014.

13. دحمان عبد الرحمان، ريحان محمود، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات بعين الدفلى، غير منشورة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عين الدفلى، محاسبة وتدقيق، 2016.

14. منانة إبراهيم ، **دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي والمالي**، دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، غير منشورة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، تدقيق محاسبي، 2014/2015.

المقالات والمجلات:

15. أرشد مكي رشيد، **أثر تكنولوجيا المعلومات في أداء الرقابة الداخلية**(بحث تطبيقي في جامعة القادسية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الرابع، القادسية، 2015.

16. تمار خديجة، **تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية** (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد الثامن، مستغانم، 2017.

القوانين والتشريعات:

17. الجريدة الرسمية، القانون 01/10، المؤرخ في 11/جويلية/2010، العدد 42، المواد 8، 22، 23.

الملاحق

الملحق رقم 01: نموذج قبول الوكالة.

17 الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة / العدد 67 — 25 شعبان عام 1422 هـ / 11 نوفمبر سنة 2001 م

الملحق الأوّل

تحديد الهيئة * : .....

اعتماد رقم ..... المؤرّخ في .....

قبول الوكالة

تطبيقا للقرار رقم ..... للجمعية العامة المنعقدة بتاريخ ..... بـ.....

(المكان) السيد (ة) ..... عين (ت) كمحافظ حسابات لجمعية .....

لوكالة محافظ الحسابات للسنة المالية ..... إلى السنة المالية ..... وهذا طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرّخ في 24 شعبان عام 1422 الموافق 10 نوفمبر سنة 2001 والمتضمّن تطبيق أحكام المادّة 101 من القانون رقم 99 - 11 المؤرّخ في 23 ديسمبر سنة 1999 والمتضمّن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلّقة بكيفيّات مراقبة استعمال إعانات الدّولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات.

يصرح محافظ الحسابات أنه لم يتعرض لأي تنافي منصوص عليه في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

- السيد (ة) : الاسم واللقب : .....

- رقم التسجيل في قائمة جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .....

- العنوان : .....

- الهاتف : ..... فاكس : .....

حرّر بـ.....

في .....

إمضاء مسبوق بعبارة

" صالحة للقبول "

(*) تحديد كلي للهيئة

جمعية اتحاد قبدرالية، كنفدرالية

الملحق رقم 02: القوائم المالية.

السنة المالية المقفلة في : 2017/12/31

ميزانية الأصول

الأصول	أحداث	N إجمالي	N اهتلاكات / أرصدة	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الإقتناء - السلوح الإيجابي أو السلبي		0.00	0,00	0,00	0,00
تثبيات معنوية		0.00	0,00	0,00	0,00
تثبيات عينية					
أراضي		0.00	0,00	0,00	0,00
مباني		0.00	0,00	0,00	0,00
تثبيات عينية أخرى		50 785 033,98	15 277 696,93	35 507 337,05	16 787 726,96
تثبيات ممنوح امتيازها		0,00	0,00	0,00	0,00
تثبيات يجري انجازها		0.00	0,00	0,00	0,00
تثبيات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة		0.00	0,00	0,00	0,00
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها		0.00	0,00	0,00	0,00
سندات أخرى مثبتة		0,00	0,00	0,00	0,00
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية		5 860 503,30	0,00	5 860 503,30	6 171 934,12
ضرائب ساجلة على الأصل		0.00	0,00	0,00	0,00
مجموع الأصل غير الجاري		56 645 537,28	15 277 696,93	41 367 840,35	22 959 661,08
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ		129 276,00	0,00	129 276,00	6 734 312,84
الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة					
الزبائن		81 580 992,80	0,00	81 580 992,80	45 976 013,80
المدينون الآخرون		143 903,26	0,00	143 903,26	0,00
الضرائب		10 928 101,43	0,00	10 928 101,43	3 506 273,47
الأصول الأخرى الجارية		0.00	0,00	0,00	0,00
الموجودات و ما يماثلها					
توظيفات و أصول مالية جارية		0.00	0,00	0,00	0,00
أموال الخزينة		6 677 134,65	0,00	6 677 134,65	18 443 534,41
مجموع الأصول الجاري		99 459 408,14	0,00	99 459 408,14	74 660 154,92
المجموع العام للأصول		156 104 945,42	15 277 696,93	140 827 248,49	97 619 705,70

Etabli par :

Copyright EL-MOUSSAMIME MSILA

SARL [illegible]

السنة المالية المقفلة في : 31 12 2017

ميزانية الخصوم

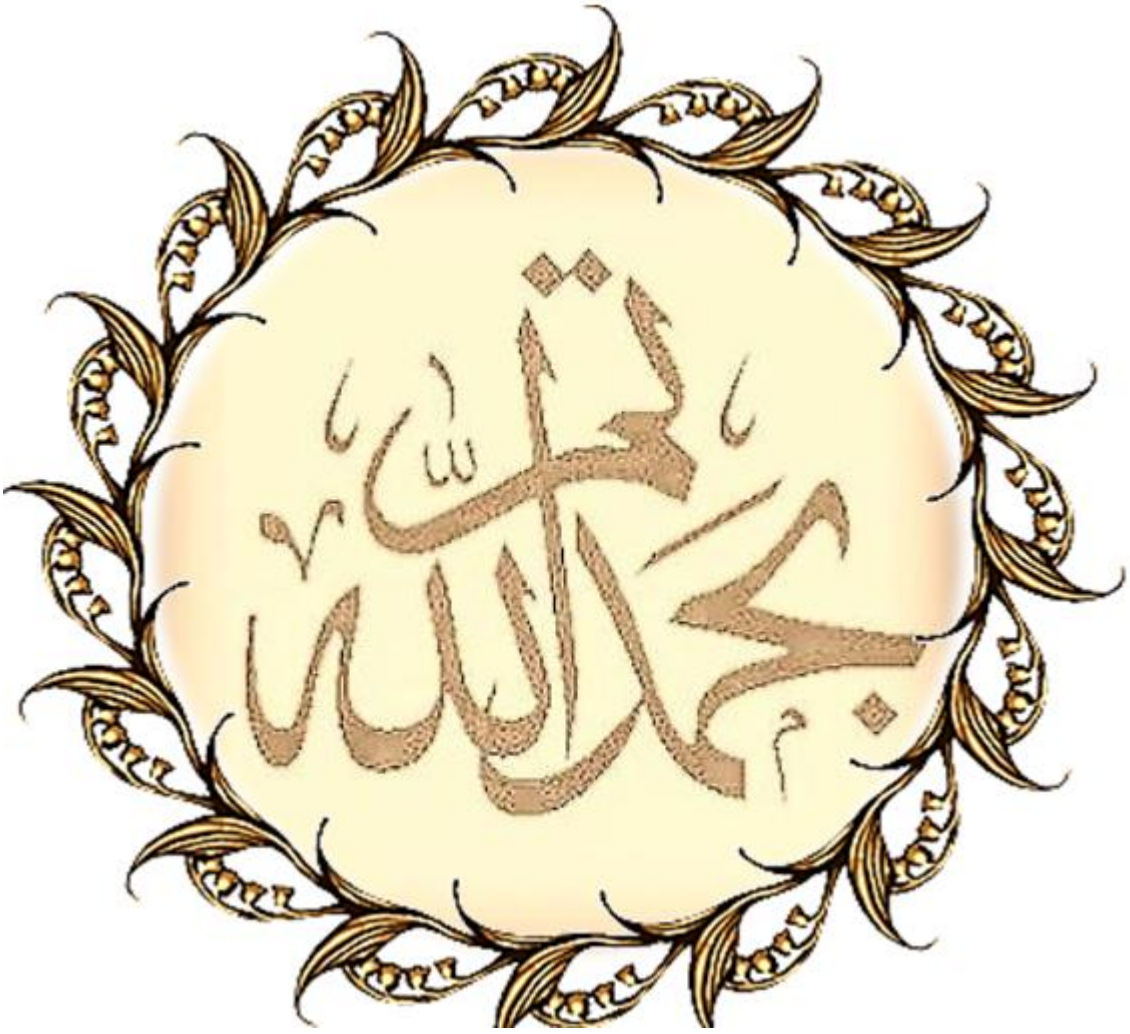
2016 2017

الخصوم	المدلات	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره		30 100 000,00	15 001 000,00
رأس مال غير مستعان به		0,00	0,00
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)		1 687 840,01	1 508 439,48
فوارق إعادة التقييم		0,00	0,00
فارق المعادلة (1)		0,00	0,00
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))		4 710 873,48	2 389 010,69
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد		2 268 610,16	13 004 571,19
حصة الشركة المدمجة (1)		0,00	0,00
حصة ذوي الأقلية (1)		0,00	0,00
المجموع 1		**38 767 323,65**	**33 962 021,36**
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية		4 415 000,00	0,00
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)		0,00	0,00
ديون أخرى غير جارية		0,00	0,00
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا		0,00	0,00
مجموع الخصوم غير الجارية (2)		**4 415 000,00**	**0,00**
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة		18 189 330,73	41 598 738,62
ضرائب		11 525 871,12	5 766 631,92
ديون أخرى		67 929 722,99	13 292 313,80
خزينة سلبية		0,00	0,00
مجموع الخصوم الجارية (3)		**97 644 924,84**	**60 657 684,34**
مجموع عام للخصوم		**140 827 248,49**	**97 519 705,70**

(1) لا تستعمل الا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

Etablir par :

Copyright EL-MOUSSAMIME M'SILA


الحمد لله