جامعـــة غـــرداية

كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

إعداد الطالبين : عبد المالك بوزايدة ، يوسف حاج عمر

بعنوان :

دور محافظ الحسابات في تقويم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2018

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/16، أمام اللجنة المكونة من الأساتذة :

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د عبد الحميد بوخاري	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	رئيسا
أ.د عبد اللطيف مصيطفى	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	مشرفا و مقررا
د. عبد القادر قطيب	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	مشرفا مساعدا
أ .خضير خبيطي	استاذ مساعد	جامعة غرداية	مناقشا
أ .محمد بلعربي	استاذ مساعد	جامعة غرداية	مناقشا

الموسم الجامعي: 2019/2018م

الإهداء

اللهم علمني ما ينفعني و زدني علما

الحمد لله و الصلاة السلام على اشرف المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم

أهدي ثمرة جهدي إلى اعز ما يملك المرء في حياتة و إلى التي غمرتني بحبها و دعواتها

إلى نبع الحنان أمـــــــــي الغالية حفظها الله و أدام صحتها و عافيتها و أطال في عمرها

إلى سندي في الحياة و سهر على تربيتي أبـــــــــي العزيز حفظه الله و أطال في عمره

الى زوجتي الغالية التي وقفت الى جانبي في أحلك الظروف

إلى ابني توأم روحي أحمد لؤي و ريهام – حفظهما الله

إلى إخوتي علي عبد الصمد ، سليمان ، عبد الكريم

أخواتي البنات كل باسمها

و الأهل و الأقارب و الأصدقاء و الأحباب و كل من يعرفني

إلى كل زملاء دفعة تدقيق و مراقبة التسيير 2019/2017

إلى كل من ساعدني من قريب او من بعيد

عبد المالك

الإهداء

اللهم علمني ما ينفعني و زدني علما

الحمد لله و الصلاة السلام على اشرف المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم

أهدي ثمرة جهدي إلى اعز ما يملك المرء في حياتة و إلى التي غمرتني بحبها و دعواتها

إلى نبع الحنان أمـــــــــي الغالية حفظها الله و أدام صحتها و عافيتها و أطال في عمرها

إلى سندي في الحياة و سهر على تربيتي أبـــــــــي العزيز حفظه الله و أطال في عمره

إلى إخوتي محمد، عثمان، سفيان، عبد اللطيف

أخواتي كل باسمها

و الأهل و الأقارب و الأصدقاء و الأحباب و كل من يعرفني

إلى كل زملاء دفعة تدقيق و مراقبة التسيير 2019/2017

إلى كل من ساعدني من قريب او من بعيد

يوسف

شكر و عرفان

نشكر الله عز و جل و نحمد الذي بفضله و منه استطعنا إنجاز هذه المذكرة

" و من يتوكل على الله فهو حسبه "

بعد إتمام هذه المذكرة لا يسعني إلا أن أتوجه بالشكر الجزيل إلى المشرف الأستاذ الموقر الدكتور

"مصيطفى عبد اللطيف " الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته و ملاحظاته القيمة

و كذلك الأستاذ " قطيب عبد القادر " لمساعدتنا في انجاز هذه المذكرة

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة قسم العلوم المالية و المحاسبة جامعة غرداية

بالأخص الأستاذ " بن يحي علي"

و مكتب محافظ الحسابات السيد "شنيني الطيب"

إلى كل من ساعدنا في انجاز هذه المذكرة

عبد المالك ، يوسف

الملخص :

حاولنا في هذه الدراسة الى التعرف على دور محافظ الحسابات في تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات، حيث تعتبر دراسة و تفعيل نظام الرقابة الداخلية من اهم مراحل عمل محافظ الحسابات لأنها تهدف الى حماية أموال المؤسسة و المحافظة عليها و الوصول الى كيفية استعمالها مما يؤدي الى استقرار و تطور المؤسسة .

و تعالج هذه الدراسة دور محافظ الحسابات في تقويم نظام الرقابة الداخلية و قد تناولنا مفهوم محافظ الحسابات و مهامه و مسؤولياته تم الرقابة الداخلية و أهدافها و أهميتها و خصائصها و إجراءاتها و العلاقة بين محافظ الحسابات و تقويم نظام الرقابة الداخلية و من خلال الزيارة الميدانية لمكتب محافظ حسابات تطرقنا الى مختلف الطرق التي يتبعها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

و توصلنا في هذه الدراسة الى الدور الكبير الدي يؤديه محافظ الحسابات في تقويم نظام الرقابة الداخلية بحيث تكون المؤسسة ذات مصداقية كبيرة .

الكلمات المفتاحية :

محافظ الحسابات ، نظام الرقابة الداخلية ، معايير تقارير محافظ الحسابات

Résumé :

Dans cette étude, nous avons essayé d'identifier le rôle du Commissaire aux comptes des comptes dans l'évaluation du système de contrôle interne à la lumière des normes des rapports du Commissaire aux comptes des comptes, où l'étude et l'activation du système de contrôle interne constituent l'une des étapes les plus importantes du travail du Commissaire aux comptes des comptes, dans la mesure où il vise à protéger les fonds de l'institution et à les conserver. Ce qui conduit à la stabilité et au développement de l'institution.

Cette étude traite du rôle du Commissaire aux comptes des comptes dans l'évaluation du système de contrôle interne (nous avons abordé le concept de Commissaire aux comptes des comptes, ses fonctions et ses responsabilités), le contrôle interne, ses objectifs, son importance, ses caractéristiques et procédures, la relation entre le Commissaire aux comptes des comptes et l'évaluation du système de contrôle interne, Comptes Nous avons discuté des différentes manières d'activer le système de contrôle interne.

Dans cette étude, nous avons atteint le grand rôle joué par le Commissaire aux comptes des comptes dans l'évaluation du système de contrôle interne afin que l'institution soit très crédible.

Les Mots Clés :

Commissaire aux comptes ، système de contrôle interne ، Normes de les rapports de commissaire aux comptes

قائمة الموضوعات

الإهداء	**I**
شكر و تقدير	**III**
الملخص	**IV**
قائمة	**V**
قائمة الجداول والأشكال	**VI**
مقدمة	**أ–د**
الفصل الأول **الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية**	
تمهيد	**06**
المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية	**07**
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	**30**
خلاصة الفصل	**36**
الفصل الثاني **دراسة ميدانية لدور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية – مكتب محافظ الحسابات**	
تمهيد	**38**
المبحث الأول: مكتب محافظ الحسابات والإجراءات التي يقوم بها.....	**39**
المبحث الثاني: مراحل إعداد التقارير لمحافظ الحسابات	**45**
خلاصة الفصل	**59**
خاتمة	**61**
قائمة المصادر و المراجع	**64**
الملاحق.....	**68**

فهرس الجداول

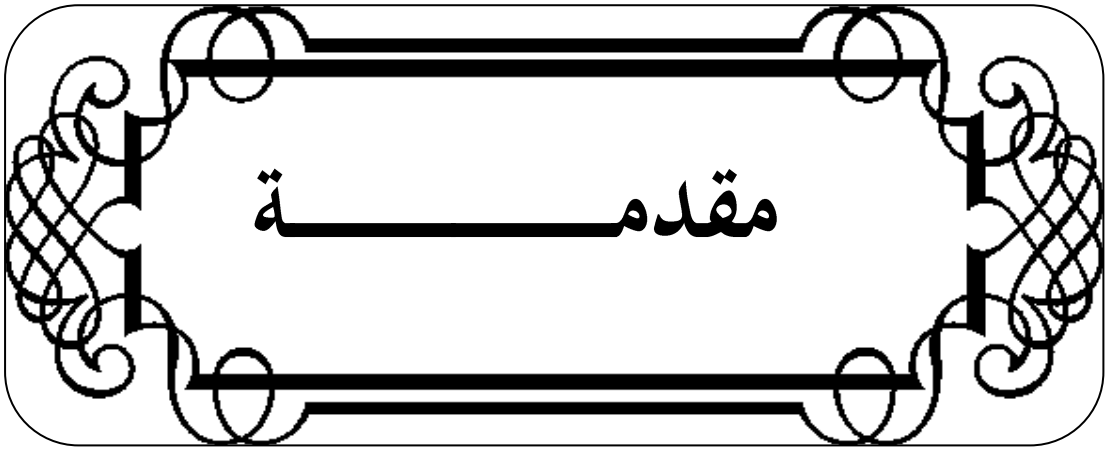
الرقم	العنوان	الصفحة
01	السجلات القانونية	**45**
02	السجلات المحاسبية	**46**
03	التصريحات الجبائية و الشبه جبائية	**47**
04	ميزانية الأصول لسنة 2018	**48**
05	ميزانية الخصوم لسنة 2018	**49**
06	حسابات النتائج لسنة 2018	**50**
07	الاستثمارات	**51**
08	توظيفات و أصول مالية	**52**
09	مخزونات	**52**
10	المدينون	**53**
11	ضرائب و ما يماثلها	**54**
12	الحسابات النقدية	**54**
13	الديون	**55**
14	الموردون	**56**
15	ضرائب و ما يماثلها	**56**
16	ديون أخرى	**57**

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	**39**

قائمة الاختصارات و الرموز

الرمز	الدلالة باللغة العربية
NAA	المعايير الجزائرية للتدقيق
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
TVA	الرسم على القيمة المضافة
TAP	الرسم على النشاط المهني
IRG'S	الضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
CNAS	الصندوق الضمان الاجتماعي للعمال الاجراء
CACOBATPH	الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الاجر و العطل الناجم عن سوء الأحوال الجوية
DAS CNAS	التصريح السنوي للأجور لدى الصندوق الوطني للعمال الاجراء
DAS CACOBATPH	التصريح السنوي لدى الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الاجر و العطل الناجم عن سوء الأحوال الجوية
BILAN	الميزانية


مقدمـــــــــة

أ/ توطئـــــــــــــــــــــــة:

لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة في المؤسسة، فهي الوسيلة التنظيمية لجميع الطرق والإجراءات التي تضعها المؤسسة لحماية مردوداتها وأعمالها وضمان دقة البيانات المحاسبية للحد من الأخطاء وحالات الغش والتلاعب لتحقيق الهدف المنشود للمؤسسة.

يعتمد نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس المتمثلة في الخطوات والطرق ، كما يتم وصف وتحليل الأساليب المعمول بها لتقييم و تفعيل وفحص النظام، وإن استخدام هذه الطرق والخطوات يضمن الوصول إلى نتائج سليمة و صحيحة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية.

وهذا يجعل تقويم نظام الرقابة الداخلية من أوليات محافظ الحسابات عند القيام بعملية المراجعة وذلك بمراعاة مسؤولياته تجاه النظام ، والتعرف على المقومات الأساسية للنظام والإجراءات المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية

للوصول الى إتمام عملية المراقبة على محافظ الحسابات اعداد جملة من التقارير يفرضها القانون وذلك من خلال ما تحتويه معايير محافظ الحسابات الصادر وفق القرار الوزاري المؤرخ في : 24 جوان 2013 الدي يحتوي على خمسة عشر (15) معيارا .

ب/ الإشكالية الرئيسية :

نظرا لأهمية الرقابة الداخلية من حيث أنها تسهر على تحقيق أهداف المؤسسة وكذا تحديد الانحراف عن الخطة الموضوعة مسبقا، وتحقيق هذا الانحراف ونظرا للأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية والأهمية الكبيرة لمحافظ الحسابات ارتأينا طرح الإشكالية التالية:

ما هو الدور الذي يؤديه محافظ الحسابات في تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير محافظ الحسابات ؟

ج/ الأسئلة الفرعية :

وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة التالية:

- ما مدى التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمسؤولياته وفق قانون 10/01 ؟
- ما أهمية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما مدى اعتماد محافظ الحسابات محل الدراسة على معايير التقارير في تقويم نظام الرقابة الداخلية ؟

د/ فرضيات الدراسة :

من أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة قمنا بطرح الفرضيات التالية :

- يسعى محافظ الحسابات عند القيام بعمله الي الالتزام بمسؤولياته وذلك وفق قانون 10/01 .
- يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف الأخطاء و كذا نقاط القوة و الضعف و ذلك لأهمية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية.
- يتم تقويم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بالمكتب محل الدراسة و ذلك بالاعتماد على تقارير معايير محافظ الحسابات .

ه/ أسباب اختيار الموضوع :

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان لعدة أسباب منها:

الأسباب الموضوعية : هناك مجموعة من الأسباب دعتنا الى دراسة الموضوع منها :

- علاقة الموضوع بالتخصص
- يعتبر التدقيق كمرحلة نهائية في مجال المحاسبة مما يقتضي الإلمام بمعلومات كثيرة
- المؤسسات مليئة بالمخاطر و هذا يدفعنا الى تدقيق المعلومات و هذا من خلال نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و هذا ما يعمل علية محافظ الحسابات من تأكد من سلامة و دقة البيانات .

الأسباب الذاتية :

- الرغبة في التعرف اكتر على عمل محافظ الحسابات
- السعي الى تحقيق معارف جديدة في المجال المتعلق بالتدقيق

و/ حدود الدراسة :

تنحصر حدود الدراسة فيما يلي :

الحدود الزمنية : تتمثل بفترة تربص داخل مكتب محافظ حسابات من خلال دراسة و تحليل وثائق خاصة احدى المؤسسات بالمكتب خلال الفترة الممتدة من 2019/03/17 الى 2019/05/05

الحدود المكانية : تم الدراسة بمكتب محافظ حسابات شنيني الطيب شارع الأمير عبد القادر متليلي ولاية غرداية .

ز/ منهج الدراسة :

لإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية اعتماد على المنهج الوصفي من خلال التطرق للتعاريف و المفاهيم، كما استخدمنا أسلوب دراسة الحالة و ذلك من خلال فحص و تحليل القوائم المالية للمؤسسة .

ح/أدوات الدراسة :

عند تناولنا لهذا الموضوع اعتمدنا على الكتب المتخصصة و الرسائل المرتبطة بالموضوع و كذا القوانين و النصوص و التشريعات التي تنظم مهنة محافظ الحسابات بالإضافة الى وثائق من المكتب الدي تم به التربص

ط/ صعوبات الدراسة :

تتمثل الصعوبات التي واجهتنا في ما يلي :

- صعوبة الحصول على المعلومات بسبب السرية
- عدم اعطائنا القدر الكافي من الوثائق.

ي/ هيكل الدراسة :

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

الفصل الأول بعنوان " **الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية** " و هو مشكل من مبحثين ، المبحث الأول الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية و المبحث الثاني الدراسات السابقة

الفصل الثاني بعنوان "دراسة ميدانية لدور محافظ الحسابات في تقويم نظام الرقابة الداخلية – دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات " و هو مشكل من مبحثين ، المبحث الأول مكتب محافظ الحسابات والخدمات التي يقوم بها و المبحث الثاني مراحل اعداد التقارير لمحافظ الحسابات

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

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد

إن ظهور التطور العلمي أدى إلى تغير كل الأفكار والمبادئ الاقتصادية التي كانت سائدة قبل ذلك، من تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا فلم يعد للمالك أي دخل في تسيير المؤسسة بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق حسابات المؤسسة، ومن هنا ظهر التدقيق مما أدى إلى ظهور محافظ الحسابات.

يباشر محافظ الحسابات مجموعة من الإجراءات الفنية يطلق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات والسجلات والقوائم المالية ليتمكن من إبداء رأيه الفني والمحايد عن مطابقة تلك البيانات.

إن من أهم أعمال محافظ الحسابات دراسة و تقويم نظام الرقابة الداخلية والفحص والتحقيق الداخلي، كما تعتبر نقطة الانطلاق الذي يرتكز عليها محافظ الحسابات عند إعداده لبرنامج التدقيق، ويجب عليه أن يتحقق من الأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة في نظام الرقابة الداخلية وهي حماية أصولها وضمان صحة البيانات المالية، وكذلك التي لها علاقة بصحة القوائم المالية وبالتالي هي واجبة الفحص.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول :الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

نتطرق في هذا المبحث لدراسة الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة المتمثل في "محافظ الحسابات و نظام الرقابة الداخلية"، خصصنا المطلب الأول لتقديم العموميات المتعلقة بمحافظ الحسابات، حيث تطرقنا لمفهومه وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات ومحافظ ومسؤولياته وكيفية إعداد تقرير محافظ الحسابات، أما المطلب الثاني فتطرقنا للعموميات المتعلقة "نظام الرقابة الداخلية"، حيث استعرضنا المفاهيم المتعلقة به من خلال تعريف نظام الرقابة الداخلية والتطرق لأهمية وأهدافه والتطرق لخصائصه، أما المطلب الثالث فتطرقنا مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقويم نظام الرقابة الداخلية وأهميته في اكتشاف الأخطاء.

المطلب الأول: عموميات حول محافظ الحسابات

في هذا المطلب نقوم بتقديم عموميات حول محافظ الحسابات، حيث تطرقنا لمفهومه وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات ومسؤولياته وكيفية إعداد تقرير محافظ الحسابات.

أولاً: مفهوم محافظ الحسابات

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

- عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"[1].
- حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المتعمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر، 2007، ص188.

الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1].

- هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها"[2].

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

ثانيًا: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية[3]:

أ- أن يكون جزائري الجنسية

ب- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزًا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزًا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها

ج- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية

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

ه- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، الصادرة في 11 جويلية 2010، ص7.

[2] -Société Nationale de la Comptabilité, **Guide d'audit et de commissariat aux comptes, Algérie.** D.R.H.1989.P 1102.

[3]- المادة 8 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، مرجع سبق ذكره، ص5.

و- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، 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."

ثالثًا: مهام و حقوق و مسؤوليات محافظ الحسابات

1- مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي[1]:

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

ب-يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص

ج- يبدي أ ريه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين

د- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة

ه- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير

و- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، 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

[1]- المواد 23، 24، 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، مرجع سبق ذكره، ص7.

ز- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال
- تقرير متعلق بحيازة أسهم الضمان
- تقرير متعلق بعملية رفع رأس المال
- تقرير متعلق بعملية تخفيض رأس المال
- تقرير متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى
- تقرير متلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم
- تقرير بتحويل قرارات المساهمة
- تقرير متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة[1].

2- حقوق محافظ الحسابات

تتمثل حقوق محافظ الحسابات في ما يلي :

- حق الاطلاع على وثائق المؤسسة (دفاتر ، سجلات ، مستندات ...) و ذلك للحصول على بيانات معينة أو معلومات من اجل الوصول إلى نتيجة معينة .
- حق طلب تقارير واستفسارات وتوضيحات من القائمين بالإدارة والأعوان أو من أي مسؤول في الشركة

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26ماي 2011، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد30، الصادرة بتاريخ 01 جوان 2011م، ص19.

- يحق لمحافظ الحسابات استدعاء الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل و التأخير
- حق حضور إجتماعات الجمعية العامة للمساهمين عند انعقادها و ذلك لتقديم تقريره و عرضه على الحضور و مناقشته و الرد على استفسارات الأعضاء

3- مسؤوليات محافظ الحسابات

هناك ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي:

أ-**المسؤولية المدنية:** تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها العقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر ثلاث أركان وهي[1]:

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ حسابات في أداء واجباته المهنية
- وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات

ب- **المسؤولية الجزائية:** هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي[2]:

- تآمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة
- تآمر 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
- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة
- إغفال محافظ الحسابات وتعاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة

---

[1]- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص238.

[2]- محمد السيد سرايا، **أصول قواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص74.

- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

نص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـــ 29 جوان 2010، و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، بموجب القانون أعلاه لاسيما المادة 04 منه، يتم انشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي، و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية . و يضم المجلس ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس (05) لجان متساوية الأعضاء و هي كالاتي :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية
- لجنة الاعتماد
- لجنة التكوين
- لجنة الانضباط و التحكيم
- لجنة مراقبة النوعية

ج- **المسؤولية التأديبية:** يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام لجنة الانضباط و التحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في[1]:

- الإنذار
- التوبيخ
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر
- الشطب من الجدول

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها[2]

[1]- المادة 05 من المرسوم التنفيذ رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد03، الصادرة بتاريخ 16 جانفي 2013، ص19..

[2]- المادة 63 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، مرجع سبق ذكره، ص10.

رابعًا: تقرير محافظ الحسابات

ينتهي عمل محافظ الحسابات بآخر مرحلة وهي كتابة التقرير، حيث يعد محافظ الحسابات تقريرا أوليا وهو التقرير التمهيدي، ويرسل محافظ الحسابات التقرير التمهيدي إلى الجهات المعنية التي ستقوم بمراجعته وتصحيح الأخطاء في الوقت المحدد، فبعد إقفال السنة المالية وأثناء إعداد محافظ الحسابات للتقرير النهائي يراجع الأخطاء ومواطن الضعف التي أشار إليها في التقرير التمهيدي وهل صححت وتمت معالجتها أم لا.

وقد حدد القرار الوزاري المؤرخ في 12 جانفي سنة 2014 كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، حيث تنص المادة الثانية من هذا القرار على أن التقارير المنصوص عليها في القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 يجب أن يسلمها محافظ الحسابات على الأقل قبل خمسة عسر (15) يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة، مقابل وصل استلام[1].

ونصت المادة الثالثة من هذا القرار كذلك على أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربعين (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة[2].

1- تعريف التقرير:

كان البيان الذي يقدمه محافظ الحسابات عن القوائم المالية يطلق عليه لفظ "شهادة" في الولايات المتحدة الأمريكية، ثم استبدلت الشهادة بلفظ "تقرير" تماشيا مع ما هو متبع في إنجلترا، فالبعض يرى أن عملية المراجعة تتم بالاعتماد على إجراءات المراجعة الاختيارية ولهذا فإنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقرر أو يشهد بشيء عن نتائج عملية التدقيق، وإنما هو يكتب تقريرا يمثل نتيجة ما قام به من أعمال، فهو لا يستطيع أن يكتب شهادة لأن ذلك يعني أن يقر بأن كافة البيانات الواردة في القوائم هي بيانات صحيحة صحة مطلقة، وهذا يتنافى مع الواقع لأن بعض البيانات اعتمدت في

[1]- المادة 2 من القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد24، الصادرة في 30 أبريل 2014م، ص22.

[2]- المادة 3 من القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014، المرجع نفسه، ص23.

استخراجها على التقدير الشخصي مثل تكوين الاحتياطات والمخصصات وتقييم المخزون السلعي[1]، وبذلك يمكن تعريف التقرير على أنه بيان مكتوب يلخص رأي محافظ الحسابات المعتمد على ما قام به من إجراءات فنية في فحص ومراجعة البيانات المالية في المستندات والدفاتر والكشوف وكذلك قوائم نتيجة الأعمال، ويقدم إلى الهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال أو إلى صاحب المشروع الفردي أو شريك في شركات الأشخاص ويوضح التقرير رأي المراجع في قوائم نتيجة الأعمال عن المركز المالي الحقيقي في نهاية الفترة المالية.

2- **أنواع التقارير:**

يمكن تصنيف التقارير التي يعدها محافظ الحسابات وفقا لثلاث أسس وهي[2]:

النوع الأول: التقرير العام والتقرير الخاص

أ) **التقرير العام**[3]**:** هو ذلك التقرير الذي يعده مراجع الحسابات، ويتم استخدامه من قبل جميع الأطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمون، وهو ينطوي على رأي عام في القوائم المالية لهذه المنشأة، وينشر نشرا عاما من خلال الصحف اليومية، وذلك كما في حالة تقرير مراجع الحسابات الذي يعرض على الجمعية العامة ويشر في الجرائد اليومية وفاء لمتطلبات قانونية معينة.

ب) **التقرير الخاص:** فيقصد به ذلك التقرير الذي يعد لإبداء رأي خاص في مجال أو جانب معين، ومثل هذه التقارير لا تخضع لمتطلبات النشر العام كما في حالة التقرير العام كالتقارير التي تعد عن القوائم المالية للمؤسسات التي لا تهدف إلى الربح وتتبع نظاما محاسبيا يختلف عن ذلك الذي تتبعه المؤسسات التجارية والصناعية والمالية التي تهدف إلى الربح؛ التقارير التي تعد لأغراض معينة مثل التقارير التي تطلبها جهات حكومية وبشكل معين؛ والتقارير المتعلقة بجانب من القوائم المالية والمتعلقة بدراسات خاصة.

وحسب المادة 25 من القانون 10-01 يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

- تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

---

[1]- خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 18، ص97.

[2]- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص391.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال

وقد أضاف القرار الوزاري المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات[1]:

- تقرير متعلق بحيازة أسهم الضمان
- تقرير متعلق بعملية رفع رأس المال
- تقرير متعلق بعملية تخفيض رأس المال
- تقرير متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى
- تقرير متلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم
- تقرير بتحويل قرارات المساهمة
- تقرير متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

النوع الثاني: التقرير المختصر والتقرير المفصل[2].

أ) **التقرير المختصر:** يقصد به ذلك التقرير الذي يعده مراجع الحسابات ويبين ما فيه بصورة مختصرة مسؤولياته ونطاق الفحص، ويرفق هذا التقرير بالقوائم المالية المنشورة، حيث يعتبر جزء لا يتجزأ منها، وقد حددت المهنة نموذجا معينا لهذا التقرير يستخدمه جميع المراجعون وذلك للحد من سوء الفهم والتفسير لتقرير المراجع، والذي يمكن أن يظهر إذا كان كل تقرير يمثل نموذجا مستقلا ومختلفا عن غيره فهو يمثل تقرير نمطي.

[1]– خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، **مرجع سابق**، ص97.

[2]– عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المرجع السابق، ص396.

ب) **التقرير المفصل:** يتضمن هذا التقرير إلى جانب عناصر التقارير السابقة إيضاح وشرح الأخطاء التي اكتشفها خلال قيامه بعملية المراجعة وتوصيات بإجراء تعديلات على النظام المحاسبي من أجل رفع كفاءته واقتراحات لجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر كفاءة فعالية ويصف المراجع في هذا التقرير نطاق مراجعته بصورة تفصيلية، كما يبين بوضوح موقفه بالنسبة للبيانات التي تظهر في التقرير المفصل وذلك على الوجه التالي: قيام المراجع بالفحص الأساسي الذي يمكنه من تكوين رأيه في القوائم المالية، إظهار مصدر المعلومات التي تحصل عليها ونطاق الفحص الذي قام به ومدى المسؤولية التي يتحملها إظهار أن البيانات التي يحتويها التقرير المفصل تقدم لغرض التحليل الإضافي للقوائم على الرغم من أنها لا تعتبر ضرورية للحكم على صدق لمركز المالي ونتائج العمليات.

وعند إعداده للتقرير المطول يجب أن يراعي مراجع الحسابات عدم احتواء التقرير المفصل على بيانات جديدة لا يحتويها التقرير المختصر، وإلا أدى ذلك إلى احتمال أن يصبح التقرير المختصر مملا بسبب عدم كفاية المعلومات والحقائق الأساسية فيه، أن تكون البيانات والتعليقات التي يحتويها التقرير المطول مجرد أداة للتوضيح، ولا تكون أداة لإيراد استثناء أو تحفظ لا يحويه التقرير المختصر وفي جميع الأحوال فإن المراجع يعد تقريره المطول بصورة واضحة مع إبداء الرأي المهني عما تحويه القوائم المالية كما هو الحال بالنسبة للتقرير المختصر.

النوع الثالث: التقرير النظيف، المتحفظ، المعاكس وتقرير الامتناع عن إبداء الرأي

أ) **التقرير برأي غير متحفظ أي نظيف:** في حالة تحقيق الشروط الخمسة التالية[1]:

- تضمين كافة القوائم المالية إثبات المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية المراجعة مع الأدلة الكافية والإلتزام بمعايير العمل الميدانية الثلاثة، ثم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.

ب) **التقرير برأي تحفظي:** على المراجع أن يعبر عن رأي متحفظ بعد أن يحصل على أدلة المراجعة الكافية المناسبة وأن الأخطاء التي اكتشفت جوهرية، ولكنها واسعة النطاق بالنسبة للقوائم المالية

[1]– عبد القادر قرش وخالد غروي، **العلاقة بين معايير الإبلاغ المالي الدولية ومعايير المراجعة الدولية**، الملتقى الوطني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية يومي 01–02 ديسمبر 2014، ص13.

وكذلك عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتكوين الرأي.

ت) **تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:** يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المراجع رأيه فيها[1].

3- مكونات التقرير:

وفقا للمعيار NAA700 تشمل العناصر الرئيسية لتقرير محافظ الحسابات على مايلي وبالترتيب:

أ) **عنوان التقرير:** ينبغي ان يحتوي التقرير على العنوان المناسب له، و يفضل استخدام اصطلاح (تقرير مدقق مستقل) في العنوان.

ب) **الجهة الموجه إليها التقرير:** حيث يجب أن يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير وهو عادة ما يوجه إلى الشركة، أو مساهميها، أو مجلس الإدارة (يعين المراجع بواسطتهم من خلال الجمعية العامة).

ج) **الفقرة الافتتاحية:** ينبغي ان يحدد تقرير المدقق البيانات المالية التي تم تدقيقها و تاريخها و الفترة الزمنية التي تغطيها هذه البيانات المالية، فضلا عن ذلك يجب أن يبين التقرير أن القوائم المالية و إعدادها هي من مسؤولية إدارة الشركة و ان دور المدقق ينحصر في ابداء الرأي في عدالة هذه القوائم، و ان يشير الى ملخص السياسات المحاسبية الهامة و الإيضاحات التفسيرية الاخرى.

د) **فقرة النطاق أو (المدى):** وهي تصف في عبارات عامة ومركزة ما قام به المدققون دون ذكر أي تفصيلات، وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية التدقيق قد أنجزت وفقا لمبادئ

[1]- عمر أقاسم، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص162.

التدقيق المقبولة قبولا عاما، وتبين أيضًا أن هذه المعايير تتطلب تخطيط المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري وفي حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص، فإنه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة، وذلك على أن يتم توضيحها بصورة أكبر في فقرة وسيطة بتقرير المراجعة تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.

ه) **فقرة الرأي:** وفي هذه الفقرة ينقل المراجع لمن يهمهم الأمر استنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها والتي تقوم على أساس من أدلة المراجعة التي جمعها.

و) **الفقرة التوضيحية:** وهي فقرة يقوم المراجع بإضافتها للتقرير حسب الظروف، وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف، وإذا ما استخدم المراجع هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تبنيه لرأي متحفظ أو معاكس، فإن هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق وقبل فقرة الرأي، أما في حالة الامتناع عن إبداء الرأي فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية، أما إذا كانت الظروف التي يتم توضيحها لا تؤثر على إبداء المراجع لرأي نظيف فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي، وذلك كما في الحالات التالية: إشارة المراجع إلى مقدرة المؤسسة على الاستمرار؛ وجود خروج على المبادئ، أو عدم اتساق في تطبيقها يوافق عليه المراجع؛ التركيز على عمليات أو علاقات تم الإفصاح عنها، وذلك لتوجيه نظر واهتمام قارئي التقرير نحوها نظرً لأهميتها.

ز) **توقيع المدقق:** يجب أن يوقع التقرير من قبل المدقق، وذلك حتى يمكن التأكد على قبول المراجع لمسؤولياته.

ح) **تاريخ التقرير:** يجب تأريخ التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات جراءات الفحص الميداني، ويعتبر التاريخ مهم لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع عن الأحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العامة، فمن المعروف أن هناك بعض العمليات التي تحدث في الفقرة التالية لتاريخ الميزانية، يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية وما تظهره من دلالات، ولذلك فإن فحص المراجع يمكن أن يمتد إلى الفترة اللاحقة لإعداد الميزانية العامة، إلا أنه لا يكون مسؤولا عن عمل أي فحص أو إجراء من إجراءات المراجعة بعد التاريخ المدون في التقرير.

المطلب الثاني: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت التعاريف التي اهتمت بنظام الرقابة الداخلية، بسبب التطور الذي عرفه واختلاف المعرفين له.

وقد عرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلية بأنها: "مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة"[1].

كما عرفت منظمة AICPA* فيما يخص بالرقابة الداخلية بأنها: "مكونة من مخططات التنظيم ومن كل الطرق والإجراءات الموجودة داخل المؤسسة من أجل حماية نشاطاتها، مراقبة دقة المعلومات المعطاة من قبل فرع المحاسبة، تنمية المردودية وضمان تطبيق تعليمات الإدارة"[2].

أما تعريف معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا أوضح أنها: "لا تعني فقط الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي ولكن النظام الشامل لكل المراقبات المالية وغيرها الموضوعة بواسطة الإدارة لتسيير أعمال المؤسسة في طريق منظم للحفاظ على أصولها ولضمان دقة سجلاتها وإمكانية الاعتماد عليها بقدر المستطاع"[3].

وعرفتها لجنة ممارسة التدقيق بأنها: "كل أنظمة الرقابة المالية وغيرها التي تضعها الإدارة للقيام بأعمال المشروع بطريقة منظمة وفاعلية لضمان التمسك بالسياسات الإدارية وحماية الموجودات وتأمين اكتمال ودقة السجلات"[4].

انطلاقا من التعاريف السابقة تظهر لنا المعاني الأساسية للتعريف:

أ) مجموعة من الضمانات بشأن تحقيق الأهداف.

---

[1]– فضيلة بوطورة، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007، ص18.

* **AICPA :** American Institute of Certified Public Accountants.

[2] –Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit**, Berti éditions, Alger, 2011, p 23

[3]– ثناء علي القباني، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص121..

[4]– كمال محمد سعيد كامل النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة غزة الإسلامية، فلسطين، 2009، ص45.

ب) حماية الأموال من النقدية وأصول أخرى.

ج) ضمان الدقة الحسابية.

د) التأكد من صحة البيانات المحاسبية.

ثانيًا: أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية

1-أهمية نظام الرقابة الداخلية

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة و إبراز الرغبة في الحصول على تقييم مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي[1]:

- نجاح وكفاءة وفاعلية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة.
- زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم.
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة.
- مدى ما يقوم به محافظ الحسابات من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج تدقيقه ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمال وتفصيل خاص بإجراءات التدقيق لعمليات وأنشطة الوحدة أو المؤسسة موضوع التدقيق.
- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

وللرقابة الداخلية دورة معينة تجعل خطواتها تتداخل وتتلائم مع الوظائف الإدارية الأخرى كالتخطيط والتنظيم والتوجيه...الخ ولكن الدورة التي تتكون منها الرقابة تعتمد على عناصر معينة وهي[2]:

أ) **وضع المعايير:** المعيار هو هدف أو أداء تخطيطي يعبر عن غاية مطلوب بلوغها، وقد يعكس خطة أو طريقة أو إجراء يستخدم لأداء نشاط معين، وقد يكون نهائيا تنتهي عنده مراحل التنفيذ، وقد يكون وسيطا يعكس النشاط السابق ويعتبر بداية لنشاط لاحق، هذه المعايير من أدوات الرقابة

[1]- محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص82.

[2]- رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص ص156- 162..

المهمة فلا بد من أن يحدد بدقة، ثم يدون لكي لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء زيارتهم بواسطة هذه المعايير، وتعتبر المعايير ضرورية للرقابة أو التقييم وغالبا ما يتم الحكم ويتخذ الإجراء التصحيحي على أساس المعايير والنماذج، ولا يوجد معيار جامد بل يجب أن يكون المعيار مرنا بما فيه الكفاية، وقد يكون المعيار المطبق هو أفضل المعايير عند وضعه، إلا أنه بالاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعايير الأفضل التي يمكن إحلالها محل المعايير المطبقة، ولهذا فإن المرونة يجب أن يعاد النظر فيها دوريا بواسطة المستويات الإدارية التي تكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة ودمجها مع المعايير الموجودة فعلا.

ب) **القيام بالمقارنة:** الخطوة الثانية في دورة الرقابة الداخلية هي مقارنة العمل المنجز بالمعيار السابق تحديده، فإذا ظهر من المقارنة أن العمل تم تنفيذه حسب المعيار فإن الأداء يكون خاضعا للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة أن هناك انحرافات عن المعيار فإن الأداء يكون خارجا عن السيطرة، ولكن المقارنة لا تتم إلا في مناطق إستراتيجية تعكس محصلة لعدة أنشطة بحيث يمكن اكتشاف الانحراف عندها قبل أن يتعقد الموقف وتصبح عملية الرقابة كلها متأخرة، ومن هنا تظهر أهمية تحديد مجالات الرقابة الداخلية.

ت) **تقييم النتائج** :الخطوة الثالثة هي تقييم النتائج، والتقييم قد يكون دوريا أو عند فترة زمنية معينة ولكن في كل الأحوال لا بد للتقييم أن يعكس أوجه الاتفاق أو الاختلاف في الأداء عن النتائج المتحققة، وتحتاج عملية التقييم إلى الكثير من المعلومات التي تتخذ صورا مختلفة، فهي قد تكون في شكل جداول رقمية أو في شكل خرائط بيانية...الخ، وفي كل الأحوال لا بد أن تصنف وتعرض المعلومات بحيث تعكس نتيجة المقارنة، ويقوم التقييم على تحديد أسباب الانحراف الموجب وأيضا أسباب الانحراف السالب، فالانحراف الموجب والسالب كلاهما غير مرغوب فيه، لأن الانحراف الموجب قد يكون نتيجة لعدم الكفاءة في تحديد الخطط أو المعايير، وبالتالي كان من الممكن أن يكون الأداء أفضل مما هو عليه في ظل المعيار الحالي، وكذلك فإن الانحراف السالب إما أن يكون نتيجة للأداء الخاطئ أو نتيجة للمعايير غير السليمة أو النتيجة للاثنين معا، وينبغي هذا أن نركز على أهمية الموضوعية في عملية التقييم بحيث يتم التقييم لكل من النشاط ووسائل أداء هذا النشاط، كذلك لا بد من أن تتوفر الموضوعية لدى الأفراد القائمين بالرقابة بحيث لا يتأثرون بعوامل شخصية نتيجة علاقتهم بالأعمال.

ث) **القيام بالأعمال التصحيحية:** إذا ظهر من التقييم أن هناك انحرافات موجبة وسالبة فإن الخطوة التالية هي القيام بالأعمال التصحيحية، فقد يكون سبب الانحرافات هو العامل نفسه بسبب عدم كفاءته، أو لأنه مازال تحت التدريب، أو لأنه من إجهاد ذهني، وقد يكون السبب في ذلك الوسيلة التي يؤدي بها العمل(آلة مثلا)كما لو استهلك جزء منها بسبب زيادة استعمالها أو لأي سبب آخر،

وقد يكون الانحراف بسبب عدم توفر المواد بالكمية أو النوع المطلوب، وإذا ظهر من الرقابة الداخلية أن الخطأ من الآلة فإنها تحال إلى الصيانة، وإذا كانت المواد هي التي تسبب المشكلة فإنه يجب تعديل مواصفات المواد أو التعامل مع مورد آخر، أما إذا كان السبب هو نفاد المواد فإن ذلك يرجع إلى عدم إرسال الطلبات في الوقت المناسب أو عدم قيام المورد بتسليم المواد في المواعيد المحددة، وإذا تبين للإدارة بعد إجراء التحليلات اللازمة أن المعيار الكمي غير معقول فإنه يجب في هذه الحالة القيام بعمل التعديلات اللازمة لكي يصبح المعيار مقبولا.

2- أهداف نظام الرقابة الداخلية

أصبحت هذه العناصر الأربعة تلقى قبولا عاما كهدف عام لأي نظام رقابة الداخلية وعلى ذلك فإن الأهداف الأربعة الأساسية تفرض علينا طبيعة وشكل الوسائل والإجراءات والأدوات التي يجب أن يعتمد عليها أي نظام فعال وناجح للرقابة الداخلية، وبصفة عامة يمكن القول أن هدف الرقابة هو خدمة الإدارة ومساعدتها في ضمان أن الأداء يتم وفق طبيعة الوسائل المطلوبة والإجراءات اللازمة يجب أن تعمل على[1]:

- الوقاية من أخطار الأخطاء
- تسيير المؤسسة بطريقة عقلية ومنطقية
- حماية وصيانة السلع
- ضمان صحة وصدق المعلومات
- الزيادة في مردودية التركيبات
- احترام التعليمات المعطاة من قبل إدارة المؤسسة.

وفيما يلي تتمثل الأهداف العامة السابقة للرقابة الداخلية في:

أ) **حماية أصول المؤسسة:** يعتبر من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية 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 السياسة العامة للمؤسسة[2].

ب) **دقة البيانات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها:** تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون هذه المعلومات

---

[1] – Mokhtar Belaiboud, **Pratique de l'audite**, Berti Editions, Alger, 2011, p 23.

[2] – طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص90،91

حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم، وفي الوقت المناسب، خدمة للأطراف المستفيدة وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، تلك العمليات التي تعتبر مجالا لتطبيق الرقابة الداخلية، وتتولد عنها معلومات محاسبية، وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي :التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها في الدفاتر، والمحاسبة عن نتائجها[1].

ج) **تشجيع العمل بالكفاءة:** يعني الاستخدام الاقتصادي للموارد، تجنب الإسراف والتبذير في استخدام الموارد المتاحة، ومن ثم الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية و تطويرها كهدف أساسي من أهداف الرقابة الداخلية يمكن أن تتم عن طريق:

- تحديث و تطوير أدوات وأساليب الرقابة الداخلية في المؤسسة
- استخدام دراسات الزمن والحركة لوضع المعايير والمعدلات الملائمة والمطلوبة لتطبيق أساليب الرقابة الداخلية
- استخدام أساليب الرقابة على الجودة
- استخدام أساليب التحاليل والمقارنات لزيادة فاعلية الرقابة
- إعداد برامج تدريبية لجميع العاملين على مختلف المستويات
- إعداد نظام متكامل للتقارير الدورية لضمان متابعة الأداء وتدفق المعلومات على مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة

د) **الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية:** لا شك أن جميع أنشطة وعمليات المشروع تعتمد على مجموعة من القواعد والقوانين والسياسات التي تحدد[2]:

- المستويات الإدارية المختلفة في هذا المشروع
- خطوط السلطة والمسؤولية داخل هذه المستويات
- حقوق وواجبات كل فرد من العاملين داخل المشروع
- تسلسل الإجراءات الموضوعة اللازمة لتنفيذ الأعمال
- الضوابط التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع
- القواعد المحاسبية المتعارف عليها خاصة في مجال المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع.

وتلعب الرقابة الداخلية في المؤسسة دورا هاما في مجال التحقق من مدى التزامها بالقوانين والسياسات الإدارية.

---

[1]– حسين أحمد دحوح وحسين يوسف القاضي،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999، ص279.

[2]– عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، **الرقابة الداخلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص ص 147، 148.

ثالثا: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يمتاز نظام الرقابة الجيد والفعال تصميما خاصا وهذا التصميم يوجد له مستلزمات ومتطلبات معينة ومحددة ينبغي أن تأخذ في عين الاعتبار هذه المتطلبات تمثل بمجموعة من الخصائص تجعل من النظام الرقابي في الشروع أكثر بفعالية وكفاءة وهي[1]:

1- **الملائمة لطبيعة النشاط واحتياجاته:** ينبغي أن يكون نظام الرقابة الداخلية مناسبا لحجم ونوع المؤسسة ككل ولطبيعة النشاط، فالمؤسسات الصغيرة تحتاج إلى نظام الرقابة يختلف في المؤسسات الكبيرة، كما أن أساليب الرقابة المعتمدة لإدارة المبيعات تختلف عن تلك المستخدمة في الإدارة المالية.

2- **الفعالية:** إن النظام الرقابي الفعال هو ذلك النظام الذي يمكنه اكتشاف الانحرافات والأخطاء قبل حدوثها فعلا.

3- **الموضوعية** :تتميز الأنظمة الرقابية بالموضوعية بحيث تكون محددة بطريقة موضوعية وايجابية ذات معايير موضوعية، وبناء على ذلك ستكون ردة فعل المرؤوسين مرضية وهم أنفسهم راضون بينما إذا كانت تلك الأنظمة شخصية وغير موضوعية فإن شخصية محافظ الحسابات قد تؤثر على حكم الأداء وتجعله حكما غير سليم.

4- **المرونة:** ينبغي أن يكون النظام الرقابي قادرا على الاستمرار في العمل عند مواجهته للخطط المتغيرة وللظروف الغير متوقعة حيث يعمل نظام الرقابة الفعال يجب أن يحدد مثل تلك المتغيرات ويبلغ عنها.

5- **نموذج التنظيم** :ينبغي على نظام الرقابة أن يعكس النموذج التنظيمي للمؤسسة بحيث يكون محافظ الحسابات هو مركز الرقابة تماما كما هو مركز توزيع المهام وتفويض السلطة.

6- **الاقتصاد** :يجب أن يكون نظام الرقابة مساويا لتكلفته وفي الواقع هذه الخاصية لنظام الرقابة تعتبر نسبية نظرًا لتفاوت فوائد الرقابة ومزاياها في النشاطات المختلفة.

7- **سهولة الفهم** :من الواجب أن تكون أساليب وطرق الرقابة المستخدمة واضحة وقابلة للتطبيق دون أية عوائق، ولكن بطبيعة بعض المعايير الرقابية مثل المعادلات الرياضية وخرائط التعادل ووسائل الرقابة المالية من الصعب فهمها وفقا لطبيعتها الفنية يجب أن يستعان بجهات الاختصاص والخبراء من أجل تقديم المعلومات إلى المدراء.

8- **الأعمال التصحيحية** :ينبغي على نظام الرقابة بالإضافة إلى الكشف عن الانحرافات أن تبين الطريقة للإجراءات والأعمال الواجب إتباعها لتصحيح هذه الأمور.

---

[1]- محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله، **الإدارة علم وتطبيق**، دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط3، عمان، الأردن، 2008، ص 180.

9- **الإشارة إلى الاستثناءات والتعامل معها** :قد تكون الاستثناءات الصغيرة في بعض المجالات المعينة أكثر أهمية وخطورة من الانحرافات الكبيرة، لذلك ينبغي على نظام الرقابة الفعال أن يتعامل مع جميع مجالات عمليات المنظمة ذات العلاقة بموضوع الرقابة وقياس الأداء والعمل[1].

رابعاً: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تختلف إجراءات نظام الرقابة الداخلية من مؤسسة إلى أخرى وذلك تبعا لطبيعة وحجم النشاط، فليس هناك في الواقع نظام ثابت ومحدد للرقابة الداخلية يمكن إتباعه في جميع المؤسسات، فما يصلح لمؤسسة معينة لا يمكن تطبيقه بالضرورة في المؤسسات الأخرى[2].

ويمكن تصنيف إجراءات الرقابة الداخلية إلى المجموعات الآتية[3]:

أ) **إجراءات تنظيمية وإدارية:** تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم وجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، وتوزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية توقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من أصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول.

ب) **إجراءات محاسبية:** يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، إن المهام الموكلة لمحافظ الحسابات، شرط أن لا يتدخل في التسيير، هي التأكد من صحة ومصداقية القيم والوثائق الموجودة لـــدى المؤسسة أو المنظمة، التي هي في محل المراجعة، وكذا مراقبة احتـــرام الطرق والمبادئ المحاسبية والقواعد المتعارف عليها. فعلى الحسابـــات الـــمالية أن تعكس الصـــورة الحقيقية للمؤسسة، بحيث تُـــمثل للمسيرين وسيلة فعَّالة لاتخاذ القرار.

وحتى يتم فحص وتدقيق الحالة المالية للمؤسسة، يستدعي من المراجع اتخاذ بعض القواعد والخصـــائص الضرورية لـــممارسة المهنة (محافظ الحسابات).

التسجيل الفوري للعمليات يوثر إيجابا على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات هامة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة، والتأكد من صحة

---

[1]- محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله، **المرجع السابق**، ص 181.

[2]- إدريس عبد السلام اشتوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربيةـــ ط4، بيروت، 1996، ص54.

[3]- طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، **المرجع السابق**، ص ص105- 119.

المستندات التي تشمل على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، ومن بين المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات البساطة، ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها، وإجراء مطابقات دورية التي هي من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساسا على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة، أما القيام بمجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به حيث يعتبر هذا العنصر داخل النظام أهمية كبرى، أوجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، نظرا لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة الممكن وقوعها، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال ويتيح معالجة خالية التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

ت) **إجراءات عامة** :بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري، والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنتناول في هذا البند إجراءات عامة التي تكون مكملة لسابقتها، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية[1]:

أ. التأمين على ممتلكات المؤسسة من كل الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها.

ب. إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة لأنه يعمل على:

- حجم عدد العمليات
- السرعة في معالجة البيانات
- تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة
- إمكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة

ج. استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل توقيع الشيكات

د. وضع نظام لمراقبة البريد الوارد والصادر

ه. التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.

و)استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للاختلاس.

[1]– خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، مرجع سابق، ص 168.

المطلب الثالث :مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية وأهميته في اكتشاف الأخطاء

أولاً: مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

من واجب محافظ الحسابات أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من أجل وضع حماية كافية على أصول وممتلكات هذه المؤسسات لمنع السرقة والاختلاس، ومن أجل الحصول على البيانات المالية الدقيقة لاستخدامها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات، حيث انفصلت الملكية عن إدارة هذه المؤسسات، مما

أدى التطور المستمر للرقابة الداخلية إلى زيادة اعتماد محافظ الحسابات عليها، إن نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب استخدامها، والمدى المطلوب لمثل هذه الإجراءات[1].

إن مسؤولية محافظ الحسابات حول هذه الأنظمة تتضح من خلال ما يلي:

1- **الرقابة المحاسبية** :يعتبر محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة الق وائم المالية للوضع المالي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، واكتشاف الأخطاء لأنه يؤثر تأثير مباشر وواضح على درجة الإفصاح في الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على المركز المالي والذي يعتبر هدف أساسي

[1]- يوسف محمود جربوع، **مرجع سابق**، ص109.

من أهداف التدقيق الخارجي، كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات أثر جوهري في عملية التدقيق[1].

2- **الضبط الداخلي:** يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن فحص تقييم نظام الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة في المؤسسة محل التدقيق، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع أو موجوداته ضد أي اختلاس أو سوء استعمال، وبالتالي يعتبر مسؤولا عن تحقيق هذا الهدف، حيث يطلب إليه تحقيق التزامات وموجودات المشروع، ولهذا نرى إلزاما عليه التقليل من احتمالات الغش والاختلاس فيها[2].

ثانيًا: أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية كأساس للاعتماد على اكتشاف الأخطاء وهي عند قيام محافظ الحسابات بإبداء رأيه على صدق وعدالة القوائم المالية فإنه يعتمد على[3]:

1- مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي الذي ينتج القوائم المالية.

2- اختبارات تحقيق عمليات الأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم المالية.

وعندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه، فإن محافظ الحسابات يعتمد بدرجة

أقل على اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة، وبالعكس عندما يكون هذا النظام ولا يمكن الاعتماد عليه فإنه يجب أن يعتمد بدرجة أكبر على اختبارات تحقيق العمليات، وعلى ذلك فإن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من العوامل الرئيسية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى تحقيق العمليات الضرورية لتحقيق بنود القوائم المالية، كما أن المشكلة الأولى في عملية تدقيق الحسابات هو وجود أخطاء جوهرية بالعمليات المالية، والثانية هي خطر عدم اكتشاف محافظ الحسابات هذه الأخطاء، وبالتالي يستطيع أن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية المحاسبية لتقليل الخطر الأول، وعلى اختبارات تحقيق والأرصدة لتقليل الخطر الثاني.

---

[1]- غسان الفرلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص213.

[2]- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص169.

[3]- يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص125.

ومن الأسباب التي يرها محافظ الحسابات على اكتشاف أوجه التلاعب هي[1]:

1- **دور نظام الرقابة الداخلية في التعرف على المناطق القابلة للتلاعب:** توجد مواقف أو خصائص عامة والتي لوحظ التلاعب فيها في الفترات السابقة وأن الاحتمال الأكبر يسود فيها، حيث تتصف هذه المواقف بالعمومية نذكر من بينها ما يلي:

أ) **مواقف مرتبطة بالعمالة** :من بينها:

- المديونية
- تعرض العمال للأمراض الخطيرة
- ضعف أخلاقيات العمال

ب) **مواقف مرتبطة بالمؤسسة** :من بينها:

- صعوبات اقتصادية
- الاقتراض بمعدلات عالية
- معدل نمو عال
- تزايد المنافسة
- نظام الرقابة الداخلية ضعيف

ج)**مخاطر رقابية** :من بينها:

- عملية الإشراف تتصف بالضعف
- عدم التحديد الواضح والدقيق للمسؤولية
- عدم وجود نظام التناوب بين العمال سواء في أوقات العمل أو في فترات التكوين

2- **دور نظام الرقابة الداخلية في خلق الأخطاء** :أحد وسائل تحديد نقاط ضعف الرقابة الداخلية هو وجود الأخطاء وتتبع ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يستوعبها أم يتم اكتشافها كإعداد شيك قابل للدفع باسم مورد وهمي من طرف محافظ الحسابات ويرى إذا كان من السهل اكتشافه أم لا؟ وهل يتم توقيعه بسهولة؟ وهذا الدور يعتبر فعالا في التح ري عن مواقف التعرض لأوجه التلاعب.

3- **دور نظام الرقابة الداخلية في معالجة ثغرات تطبيق الأمانة** :تتمثل في[1]: الاختلاس والابتزاز؛ التلاعب في عمليات الإفصاح؛ التعارض في المصالح؛ إساءة استخدام السلطة.

[1]- فضيلة بوطورة، مرجع سابق، ص ص 123- 125.

معظم هذه الأسباب تواجه محافظ الحسابات عندما يكون بصدد تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أنه حتى في ظل عدم وجود نقاط ضعف هامة في نظام الرقابة الداخلية فليس هناك شيء اسمه نظام كامل، حيث يمكن تجاوز نقاط معينة في تنفيذها لما وجد العنصر الشخصي في عملية التطبيق وعادة ما يكون تدقيق الأخطاء استكشافية حيث يقوم محافظ الحسابات بما يلي: فحص الأدلة الخاصة بأوجه التلاعب؛ تحديد التفاصيل الخاصة بالاختلاس؛ وصف الخسارة ونطاق المشكلة، الوقت، الأسلوب، ومرتكب الجريمة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

من خلال هذا المبحث سنحاول التعرف على الدراسات التي تناولت الموضوع بصفة عامة أو من أحدى متغيرات الدراسة وفي الختام نقوم بمقارنة هذه الدراسة مع دراستنا الحالية، حيث قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب تطرقنا في المطلب الأول للدراسات العربية، أما في المطلب الثاني فتطقنا للدراسات الأجنبية، في المطلب الثالث والأخير قمنا بمقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات المحلية

1- دراسة: " **بطينة حمزة** " **(2018)**، بعنوان: "**دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**[2]، هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الخارجية داخل المؤسسة و كيف تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية .

وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها:

- زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال التركيز على أهداف الرقابة
- يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدارسة منتظمة للنظام ، على الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريقة أسئلة و الحصول عليها بأجوبة و بأساليب و طرقة مختلفة

---

[1]- فضيلة بوطورة، مرجع سابق، ص 125.

[2]- بطينة حمزة ، سايحي حياة ، مرغنية ياسين ، **دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة حمة لخضر الوادي،2018

- تتفق هذه الدراسة مع الدارسة الحالية في تناولها لموضوع محافظ الحسابات و نظام الرقابة الداخلية حيث تطرقت إلى تقييم نظام الرقابة من خلال دراسة ميدانية لدى مؤسسة اقتصادية ، بعكس الدراسة الحالية التي تسعى إلى دراسة الدور الذي يؤديه محافظ الحسابات في تقويم نظام الرقابة الداخلية من خلال دراسة ميدانية لمكتب محافظ حسابات .

2- **دراسة: "طيطوس فتحي"** (2013)، بعنوان: **محافظ الحسابات في الجزائر"**[1].

هدفت هذه الدراسة إلى تنظيم مهنة محافظ الحسابات لدى المشرع الجزائري مع الحرص على أن يكون أدائها جيدا، وتناولت كل من تعيين ومهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- محافظ الحسابات هو عين السلطات العمومية المتمثلة أساسا في شخص السيد وكيل الجمهورية على تصرفات المسيرين
- يساهم محافظ الحسابات في ضمان حقوق الغير والأقلية داخل الشركات تلتقي هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها لموضوع محافظ الحسابات الذي هو جزء من الدراسة الحالية

3- دراسة: **"إبراهيم منانة"** (2015)، بعنوان: **"دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"**[2].

وتهدف الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، 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.

---

[1]- فتحي طيطوس، **محافظ الحسابات في الجزائر**، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، جوان2013 .

[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

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية .

من خلال بحثنا على الدراسات السابقة باللغة الأجنبية لم نعثر على دراسات من جانب متغيري الدراسة معًا، حيث عثرنا على دراسات تناولت كل متغير على حدى ومن هذه الدراسات نذكر:

1- دراسة "Jonas Tritschle "(2012)، بعنوان: "جودة التدقيق، العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة وخصائص شركات المراجعة –للشركات العمومية الألمانية خلال الفترة 2006 إلى غاية 2012"

هدفت الدراسة لاختبار العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة كأساس لقياس جودة التدقيق وخصائص شركات المراجعة، كما تقترح الدراسة مؤشر لقياس جودة المراجعة، ولاختبار هذه العلاقة تم بناء نموذج الانحدار والارتباط الخطي اعتمادًا على البيانات المالية للشركات العمومية الألمانية خلال الفترة 2006 إلى غاية 2012، حيث تم الاستعانة بالتقرير المشترك للاتحادية الألمانية للرقابة المالية (رقابة المؤسسة العمومية) وفق إنفاذ الإبلاغ المالي (مراقبة المؤسسة المدرجة لمدى تنفيذها للمعايير المحاسبية الدولية)، هذه المؤسسات تخضع لتدفق أكبر 07 شركات التدقيق في ألمانيا.

من خلال الدراسة توصّل الباحث إلى النتائج التالية:

- نسبة المراجعين المعتمدين (عدد المراجعين المعتمدين على العدد الموظفين في شركات المراجعة) له علاقة عكسية بمعدل فشل المراجع الحسابات، بمعنى كلما كان عدد المراجعين المعتمدين قليل مقارنة بإجمالي الموظفين في شركة المراجعة كلما أدى ذلك لتدني جودة المراجعة
- انخفاض سنوات الخبرة يؤدي إلى ارتفاع معدل فشل المراجعة (علاقة عكسية) وبالتالي تدني جودي المراجعة
- دوران الموظفين في شركة المراجعة له علاقة مباشرة بمعدل فشل المراجعة: أقل تواترا مراجعي الحسابات يؤدي لانخفاض معدل الفشل المراجعة وبالتالي إرتفاع جودة المراجعة.

تناولت هذه الدراسة موضوع التدقيق والتقارير وتطرقت لقياس جودة التدقيق من خلال اختبار العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة ثم بناء نموذج الانحدار والارتباط الخطي اعتمادا على البيانات المالية للشركات العمومية الألمانية خلال الفترة 2006 إلى غاية 2012، أما هذه الدراسة فتناولت دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات.

2- دراسة "Arena Marika " 2006 بعنوان: "التدقيق الداخلي في المنظمات الإيطالية (دراسة حالات متعددة)"

"Internal Auditing in Italian organizations: A multiple case study ", Managerial auditing journal. - Bradford : Emerald, ISSN 0268-6902, ZDB-ID 1138623x. - Vol. 21.2006, 3,

هدفت الدراسة إلى وصف الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية في ستة شركات إيطالية وتحري وتحليل أثر التعليمات المشرعة عليها، بدراسة مقارنة بين أقسام المراجعة الداخلية في هذه الشركات الستة، وإجراء المقابلات مع مدارس المراجعة الداخلية في هذه الشركات والاطلاع على عينات من تقارير المراجعة الداخلية والوثائق العامة والتعليمات الداخلية المتعلقة بالحوكمة فيه.

توصلت الدراسة إلى وجود تنوع كبير بين الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية وكذلك ركزت الدراسة على الضغوط المؤسساتية التي يتعرض لها المراجعون الداخليين وقدمت الدراسة دليلاً إضافيًا على تأثير العوامل الأخرى على تطور أداء أقسام المراجعة الداخلية، حيث يوجد في إيطاليا ثلاثة نماذج من الشركات، النموذج الأول هو تلك الشركات التي لا يوجد بها قسم مستقل للمراجعة الداخلية ولكن يوجد بها نظام للرقابة الداخلية كأحد المتطلبات القانونية، أما النموذج الثاني فهو شركات يوجد بها قسم مستقل للمراجعة الداخلية ولكن ينحصر دورها في مراجعة الإلتزام بالقواعد والإجراءات وهذه الشركات أشارت فيها المقابلات إلى وجود مدى كبير من الضغوط المؤسساتية، أما النموذج الثالث فهو الشركات التي لا يتعدى دور المراجعة الداخلية فيها الرقابة على القوائم المالية واختبارات الإلتزام بالقواعد والإجراءات إلى العمليات الإدارية بمراحلها وأنواعها ومستوياتها المختلفة وأظهرت المقابلات في هذه الحالة أن العوامل المؤثرة على تطور أداء أقسام المراجعة الداخلية.

هدفت الدراسة إلى وصف الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية في سنة شركات إيطالية وتحري أثر التعليمات المشرعة عليها، بدراسة مقارنة بين أقسام المراجعة الداخلية في هذه الشركات الستة، وإجراء المقابلات مع مدارس المراجعة الداخلية في هذه الشركات والاطلاع على عينات من تقارير المراجعة الداخلية والوثائق العامة والتعليمات الداخلية المتعلقة بالحوكمة فيها، وتطرقت دراستنا إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات.

3- دراسة: "Philomena،Leung " 2003، بعنوان: "دور التدقيق الداخلي في حكومة الشركات وإدارتها في استراليا"

The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management in Australia ", School of Accounting and Law, RMIT University, Melbourne, Vic..2003.

هدفت الدراسة إلى التعريف وتحديد هياكل المؤسسة وأهداف المراجعة الداخلية في المنظمة الأسترالية وتحديد دورها في حوكمة هذه المنظمات ودراسة الوضع الإداري والتنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية وتقديم توصيات حول تعزيز فعلية المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات ودعم الإدارة السليمة، كذلك دراسة المؤهلات العلمية للمراجعين الداخليين والمسؤولين عنهم، ودراسة خط التقرير الخاص بها.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تزايد أهمية المراجعة الداخلية على الصعيد المهني والأكاديمي
- المراجعين الداخليين أكثر تركيزًا على نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وقادرين على ممارسة أعمالاً مختلفة ومتنوعة من الأنشطة
- هناك تضارب في خطوط التقرير وأن المراجع الداخلي في مجال حوكمة الشركات لا زال غير محدد بدقة في الشركات الاسترالية.

وأوصت الدراسة بتعزيز هذا الدور عبر ميثاق المراجعة الداخلية ومعايير أكثر صرامة لحكومة الشركات وإعادة الاعتبار للمهارات والخبرات في اختيار الموظفين الذين يقومون بمهمة المراجعة وزيادة حدة التنافس ينهم.

هدفت الدراسة إلى التعريف وتحديد هياكل المسؤولية وأهداف المراجعة الداخلية في المنظمة الاسترالية وتحديد دورها في حوكمة هذه المنظمات ودراسة الوضع الإداري والتنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية وتقديم توصيات حول تعزيز فاعلية المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات ودعم الإدارة السليمة، كذلك دراسة المؤهلات العلمية للمراجعين الداخليين والمسؤولين عنهم ودراسة خط التقرير الخاص بهم، وتطرقت دراستنا تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات.

المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة .

من خلال تعرضنا للدراسات السابقة لاحظنا وجود تباين فيما بينا، حيث نجد أن كل دراسة قامت بدراسة جانب من جوانب الموضوع على حدى، وكل دارسة اعتمدت على المنهج المناسب لموضوع دراستها، فبالنسبة للدراسة العربية اختلفت فيما بينها فدراسة " بطينة حمزة "، هدفت الدراسة إلى إبراز

أهمية المراجعة الخارجية داخل المؤسسة و كيف تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية. أما دراسة "طيطوس فتحي"، فهدفت هذه الدراسة إلى تنظيم مهنة محافظ الحسابات لدى المشرع الجزائري مع الحرص على أن يكون أدائها جيدا، وتناولت كل من تعيين ومهام ومسؤوليات محافظ الحسابات. في حين تناولت دراستنا تفعيل نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة في ظل معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات الجزائرية. في حين هدفت دراسة "إبراهيم منانة" إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، أما دراستنا فتطرقنا لتفعيل نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة في ظل معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات الجزائرية.

كما أن الدراسة الأجنبية هي الأخرى تباينت في دراستها حيث أن دارسة "JonasTritschle " هدفت لقياس جودة التدقيق من خلال اختبار العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة ثم بناء نموذج الانحدار والارتباط الخطي اعتمادا على البيانات المالية للشركات العمومية الألمانية خلال الفترة 2006 إلى غاية 2012، أما هذه الدراسة فتناولت دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات. أما دراسة "Arena " فهدفت إلى وصف الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية في ستة شركات إيطالية وتحري وتحليل أثر التعليمات المشروعة عليها، بدراسة مقارنة بين أقسام المراجعة الداخلية في هذه الشركات الستة، وإجراء المقابلات مع مدارس المراجعة الداخلية في هذه الشركات والاطلاع على عينات من تقارير المراجعة الداخلية والوثائق العامة والتعليمات الداخلية المتعلقة بالحوكمة فيها، وتطرقت دراستنا إلى تفعيل نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة في ظل معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات الجزائرية، في حين هدفتا دراسة " Leung Philomena" إلى العريف وتحديد هياكل المسؤولية وأهداف المراجعة الداخلية في المنظمة الأسترالية وتحديد دورها في حوكمة هذه المنظمات ودراسة الوضع الإداري والتنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية وتقديم توصيات حول تعزيز فاعلية المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات ودعم الإدارة السليمة، كذلك دراسة المؤهلات العلمية للمراجعين الداخليين والمسؤولية عنهم، ودراسة خط التقرير الخاص بهم، وتطرقت دراستنا إلى تفعيل نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة في ظل معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات الجزائرية.

خلاصة الفصل :

لقد تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الإطار النظري لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية نخلص إلى أن لمحافظ الحسابات دور في تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير محافظ الحسابات دور هام حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية كأساس للاعتماد على اكتشاف الأخطاء وهي عند قيام محافظ الحسابات بإبداء رأيه على صدق وعدالة القوائم المالية فإنه يعتمد على مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي الذي ينتج القوائم المالية.

وعندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه، فإن محافظ الحسابات يعتمد بدرجة أقل على اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة، وبالعكس عندما يكون هذا النظام ولا يمكن الاعتماد عليه فإنه يجب أن يعتمد بدرجة أكبر على اختبارات تحقيق العمليات، وعلى ذلك فإن دراسة تقويم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من العوامل الرئيسية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى تحقيق العمليات الضرورية لتحقيق بنود القوائم المالية، كما أن المشكلة الأولى في عملية تدقيق الحسابات هو وجود أخطاء جوهرية بالعمليات المالية، والثانية هي خطر عدم اكتشاف محافظ الحسابات هذه الأخطاء، وبالتالي يستطيع أن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية المحاسبية لتقليل الخطر الأول، وعلى اختبارات تحقيق والأرصدة لتقليل الخطر الثاني.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية لدور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات

تمهيد :

تم التطرق في الجانب النظري إلى مفاهيم متعلقة بمحافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته، و كذا إلى نظام الرقابة الداخلية و أهمية و اهداف نظام الرقابة و خصائص و إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر تقويم نظام الرقابة الداخلية من أهم المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات، لذا ومحاولة منا الاطلاع هذا الدور في الواقع من خلال إجراء تربص عند مكتب محافظ الحسابات من أجل معرفة أهم الإجراءات والخطوات التي يتبعها في فحص القوائم المالية وتقييم و تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول :مكتب محافظ الحسابات والإجراءات التي يقوم بها

المبحث الثاني : مراحل اعداد التقارير لمحافظ الحسابات

المبحث الأول :مكتب محافظ الحسابات والإجراءات التي يقوم بها

سنتناول في هذا المبحث التعريف بالمكتب محل الدراسة والخدمات التي يقدمها و الإجراءات التي يقوم بها.

المطلب الاول: مكتب محافظ الحسابات و الخدمات التي يقدمها

اولا : التعريف بالمكتب وتنظيمه :

مكتب محافظ حسابات ومحاسب معتمد لصاحبه : شنيني الطيب العنوان : شارع الامير عبد القادر متليلي ولاية غرداية .

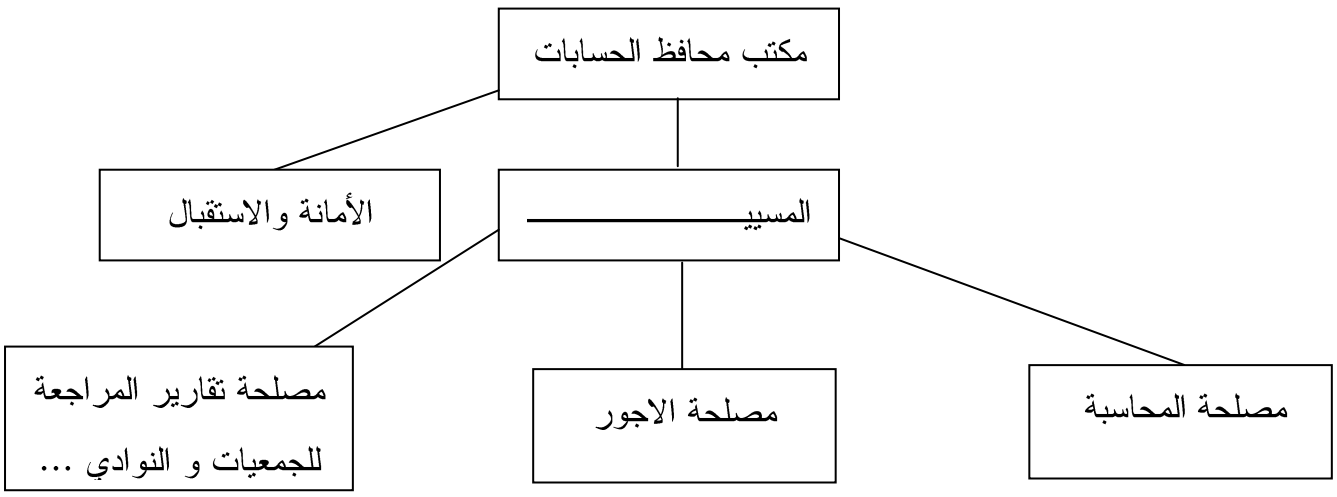
محافظ حسابات ومحاسب معتمد وفقا الاعتماد رقم : 2934 المؤرخ بتاريخ : 2009/10/08 و قد تم تجديد الاعتماد وفقا الاعتماد رقم : 1401/ و م / م و م /2016 المؤرخ بتاريخ : 2017/02/07

يقوم محافظ الحسابات بتادية اليمين بالمحكمة المختصة اقليميا ، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب ودلك لمباشرة عمله بصورة قانونية .

ويقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر بـــ : 18 000.00 دج لدى الغرفة و من هما يصبح مسجلا في جدول الغرفة الوطنية، كما يتميز مكتب محافظ الحسابات بالالتزام والجدية والانضباط في الخدمات التي يقدمها و هي ذات جودة عالية[1] .

و من خلال ذلك نبين الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات كما يلي :

الشكل رقم (01) : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر : من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من صاحب المكتب.

[1]–معلومات مقدمة من صاحب المكتب.

ثانيا : المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات

1- مسك المحاسبة :المتابع المحاسبية و الجبائية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، والتصريحات الجبائية
الشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية.
2- مسك محاسبة الأجور.
3- الإرشادات والاستشارات الجبائية والقانونية :تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان.
4- تدقيق الحسابات :يقوم بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة، أو جمعيات ثقافية، اجتماعية، أو مهرجانات ولائية، كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير.

المطلب الثاني: إجراءات محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات بتدقيق مؤسسة معينة وذلك بتوكيل و اما يكون بقبول هذا التوكيل أو رفضه و هناك اجتهادات يقوم بها محافظ الحسابات و هذا في حالة قبوله التوكيل والدخول إلى الوظيفة .

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

أولا :قبول التوكيل

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية.

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

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- يجب على محافظ الحسابات التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تش وبه مخالفات من ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين.

إن هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول، الاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات قبل قبول التوكيل والبدء في الوظيفة، حيث يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:

- التأكد من عدم سقوطه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية .

– يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسات المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية.

– 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 توكليه ، عليه الإتصال بالزميل المغادر لإستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكليه.

– كما يجب عليه أيضا أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لا سيما امام مسيري المؤسسة.

ثانيا : الدخول إلى الوظيفة

عند قبول الوكالة و تلبية الاجتهادات الأولية يجب :

– يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه.

– حالة التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.

– يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل.

– قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراء تطبيق توكيل محافظ الحسابات.

و تشير الرسالة الى ما يلي :

مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فت ا رت التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب.

– عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.

ثانيا : حالة رفض القبول

إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات 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 يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الاجراء المنصوص في القانون ، واذا سبق وان قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

الفرع الثاني: الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات

أولا : التعرف بالمؤسسة محل المراقبة

يجب على محافظ الحسابات أن يكون على دراية كاملة بنشاط الشركة وإدارتها وتنظيمها وأن يولي عناية خاصة بالخدمات المالية والمحاسبية، وتعتبر هذه المرحلة شرط أساسي في قبول محافظ الحسابات لمهامه في الشركة لأنها تتيح له الإمكانية في أداء مهامه على أكمل وجه وتحديد الأخطار العامة التي تحيط بالشركة. وعلى المحافظ الإحاطة بمجموعة من المعلومات تكون بمثابة القاعدة التي يعتمد عليها في الملف الخاص بالشركة، وتتمحور هذه المعلومات في:

-نشاطات المؤسسة، تنظيمها العام، الأسواق التي تشغلها.

-الهيكل القانوني للمؤسسة.

-التنظيم الإداري والمحاسبي للمؤسسة.

-التنظيم المعلوماتي للشركة.

ثانيا : تقييم أعمال المراقبة الداخلية للمؤسسة

على محافظ الحسابات ادراك الإجراءات المتبعة في نظام الرقابة الداخلي في العمليات الإدارية و المحاسبة و فهمها و معرفة طريقة سيرها و تدور اعمال الرقابة الداخلية حول :

1- العمليات التي يقوم بها مع الزبائن :

و ذلك بالقيام بالاطلاع عن ما إذا كان التسجيل المحاسبي للفواتير فوري و تحرير كل الفواتير الضرورية لمخرجات المخزون او الورشة و التأكد من ان الفواتير التي تودع لدي مصلحة المحاسبة مطابق مع البضائع المقدمة و العكس

2- العمليات التي تقام مع الممونين:

يجب اتباع الإجراءات الخاصة بطلب جميع العمليات مع الممونين و فوترتها و تنظيمها و الامر لا يتعلق بفواتير شراء البضائع و المواد الأولية و كذلك الاستثمارات .

و يجب ان يمنح محافظ الحسابات ملخصا لما تم أعلاه مع تفصيل دقيق و شهري للتسجيلات المحاسبية و مبلغ الفواتير من الممونين و كذلك العمليات المسجلة في المحاسبة مهما كان نوع الورقة (سند الامر ، شيك ، التسديد البريدي .....) .

3- الأجور والأعباء الاجتماعية:

يجب مراقبة أجور العمال من طرف محافظ الحسابات و المستحقات الخاصة بالإدارات الاجتماعية و الضرائب.

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.

5- خزينة المؤسسة:

الخزينة تمثل مداخيل و نفقات المؤسسة سواء كانت عن طريق شيكات بنكية او صكوك بريدية او نقدية .

6- عمليات مختلفة:

و هي عبارة عن العمليات حول كافة الكتابات المتعلقة بتصحيح أو بإكمال التسجيلات التي تتم في المحاسبة العامة والتي تتم عند غلق النشاط.

ثالثا : مراقبة الحسابات

على محافظ الحسابات ان يكون ملما بملف المراجعة الذي يشرح فيه ما قام به من اعمال و يتضمن الملف أوراق العمل المتعلقة بما يلي :

الميزانية – حسابات الاستغلال العامة – حسابات الأرباح و الخسائر – أسهم الضمان – أجور المدراء – المعلومات الموجهة للمساهمين – نتائج المراقبة الداخلية .

و تكون عمليات المراقبة التي يقوم بها محافظ الحسابات كما يلي :

1-فحص صحة الحسابات و انتظامها :

لكي يشهد محافظ الحسابات على صحة الحسابات السنوية بانتظام و مطابقتها لنتائج السنة المالية المنصرمة و للوضعية المالية (حسب المادة 23 من قانون 10/01) عليه الاطلاع على كافة المستندات المحاسبية التي تمسكها المؤسسة .

كما يجب على محافظ الحسابات التأكد من تطابق حسابات الشركة مع القوانين والتنظيمات المنظمة لها وأن تكون مطابقة لتلك المعمول بها في السنوات المالية السابقة.

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.

2-مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون:

تعد عملية مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون نتيجة حتمية لعملية مراقبة دفاتر الشركة وحساباتها وهو الأمر الذي تؤكده ضمنيا المادة 23 من قانون 10/01 و التي تنص على :

" يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الأسهم".

إذن على محافظ الحسابات 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، لكن ليس لمحافظ الحسابات القيام بعملية تقييم للمسيرين حول سير الشركة لأن ذلك يعد خلطا مع أعمال التسيير.

وبالتالي فعلى محافظ الحسابات فحص الدفاتر والصندوق وأموالها ومراقبة انتظام وصحة الجرد والموازنات وكذلك القيام بمراقبة دقة المعلومات المقدمة فيما يخص حسابات الشركة ضمن تقرير مجلس الإدارة، 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.

و لمحافظ الحسابات أن يقدم ملاحظاته أثناء الجلسة إذا كان يجب عليه تقديم تقييم و تفعيل أو أن يقدم ملاحظاته و أن يطلب الوثائق التي توزع أثناء الجلسة مسبقا ليتسنى له إبداء ملاحظاته وإجراء التعديل الذي يراه مناسبا.

3-تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة :

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

ويمكن تلخيص الإجراءات التي يتبعها في التقييم و التفعيل فيما يلي:

-الاطلاع على الكشف البنكي.

-الاطلاع على كافة الوثائق المثبتة للتعاملات التجارية مع فواتير وسندات 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 الثاني : مراحل اعداد التقارير لمحافظ الحسابات

تعتبر القوائم المالية هي الصورة المعبرة لأداء المؤسسة خاصة إذا كانت القوائم المالية تتميز بالشفافية والمصداقية فيما يلي تعرض أهم القوائم المالية الموجودة في المؤسسة والمعلومات الواجب الإفصاح عنها.

المطلب الأول : الاطلاع على السجلات و تقديم القوائم المالية

أولا : الاطلاع على السجلات :

عند القيام بالرقابة الداخلية نتناول أساسا ما يلي :

- تطبيق الاحكام القانونية و التنظيمية .
- احترام قوانين النظام المحاسبي و المالي.
- احترام قواعد الجبائية و الشبه الجبائية .

1- السجلات القانونية :

يجب على المؤسسة مسك السجلات و الدفاتر القانونية .

يجب على المؤسسة التسجيل في هذه السجلات دوريا و الاحتفاظ بها المدة القانونية .

الجدول رقم (01) : السجلات القانونية

السجـــــــــــــــــــــــــلات	موجود/ غير موجود	الوضعية	الملاحظات
- سجل الأجرة	موجود	محدث	
- سجل اليومية العامة	موجود	محدث	
- سجل الجرد	موجود	غير محدث	لا يتم التسجيل به
- سجل المستخدمين	موجود	محدث	
- سجل العطل المدفوعة الاجر	موجود	محدث	
- سجل حوادث العمل	موجود	محدث	
- سجل الوقاية و الامن و طب العمل	موجود	محدث	

- سجل ملاحظات مفتشية العمل	موجود	محدث	

بعد الاطلاع على السجلات لوحظ :

- يم التسجيل في السجلات دوريا.
- سجل الاجر و سجل اليومية العامة و سجل الجرد مرقمة و مؤشرة من طرف المحكمة .
- سجل المستخدمين و سجل العطل المدفوعة الاجر و سجل حوادث العمل و سجل الوقاية الامن و طب العمل و سجل ملاحظات مفتش العمل مرقمة و مؤشر عليها من طرف مفتشية العمل .
- لوحظ غياب التسجيل في سجل الجرد و عدم مسك بطاقة مخزون .

2-السجلات المحاسبية :

يجب مراقبة الدفاتر و السجلات المحاسبية المبينة في الجدول :

الجدول رقم (02) : السجلات المحاسبية

نوع السجـــــــــــــــل	المدة	الوضعية	الملاحظات
- دفتر الاستاذ	سنوي	محدث	
- ميزان المراجعة	سنوي	محدث	
- المقاربة البنكية	شهري	محدث	
- تحليل الحسابات	شهري	محدث	
- بطاقة تقنية للاستثمارات	سنوي	محدث	
- محاضر الصندوق (الاستلام / الدفع)	شهري	غير محدث	

- بعد الاطلاع على السجلات المحاسبية لوحظ :
- لوحظ ان السجلات محدثة .

- غياب محاضر الصندوق مما يصعب الوصول الى الرصيد الصحيح في نهاية السنة .

3-التصريحات الجبائية و الشبه جبائية :

التصريحات الجبائية و الشبه الجبائية يجب ان يصرح بها في الآجال القانونية و تتمثل التصريحات في ما يلي :

الجدول رقم (03) : التصريحات الجبائية و الشبه جبائية

نوع التصريح	الفتـــــــــرة	الوضعية	الملاحظات
التصريحات الجبائية :			
- الرسم على القيمة المضافة TVA	شهرية	مصرح به	
- الرسم على النشاط المهني TAP	شهرية	مصرح به	
- الضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء IRG'S	شهرية سنوية	مصرح بها مصرح بها	
- التصريح بالمداخيل الاجمالية BILAN	سنوية	مصرح بها	
- الضريبة على أرباح الشركات IBS			
التصريحات الشبه الجبائية :			
- CNAS	شهرية	مصرح به	
- CACOBATPH	شهرية	مصرح به	
- DAS CNAS	سنوية	مصرح به	
- DAS CACOBATPH	سنوية	مصرح به	

بعد الاطلاع على التصريحات لوحظ :

بالنسبة للصريحات الجبائية يتم ايداعها في وقتها القانوني لدى مصالح الضرائب (بالنسبة لـــ : TVA – IRG'S – TAP – G 50 شهريا لا تتجاوز 20 يوما من الشهر الموالي اما بالنسبة لـــ – BILAN IBS سنويا لا تتجاوز 04/30 من السنة الموالية).

و كذلك التصريحات الشبه الجبائية يتم ايداعها في وقتها القانوني لدى CNAS و CACOBATPH(بالنسبة لـــ : التصريح الشهري CNAS و CACOBATPH شهرا لا تتجاوز 30 من الشهر الوالي اما DAS CNAS تودع قبل 01/31 من السنة الموالية اما DAS CACOBATPH تودع قبل 07/31 من السنة) .

ثانيا : تقديم القوائم المالية

الجدول رقم (04) : ميزانية الأصول للمؤسسة X لسنة 2018

التعيين	الخام	الاهتلاكات أو المؤونات	الصافي
أصول غير جارية			
معدات و ادوات	64 031 391.00	34 394 379.00	29 637 012.00
معدات نقل	38 998 749.00	28 759 204.00	10 239 545.00
أصول جارية			
مالية وأصول توظيفات	11 881 680.00		11 881 680.00
المخزونات	2 751 226.00		2 751 226.00
زبائن	284 581 610.00		284 581 610.00
يماثلها وما ضرائب	27 745 808.00		27 745 808.00
الخزينة	86 124 055.00		86 124 055.00
المجموع	516 114 519.00	63 153 583.00	452 960 936.00

المصدر :وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

قدرت الأصول الصافية للمؤسسة X بتاريخ : 2018/12/31 ما قيمته : 452 960 936.00 دج

الجدول رقم (05) : ميزانية الخصوم للمؤسسة X لسنة 2018

التعيين	المبلغ
الخاصة الأموال رؤوس	116 690 938.00
واحتياطات علاوات	5 123 820.00
صافية نتيجة	38 915 625.00
مالية وديون قروض	2 349 430.00
الموردون	243 682 105.00
ضرائب	46 013 923.00
أخرى ديون	185 095.00
المجموع	452 960 936.00

المصدر :وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

الجدول رقم : (06) : جدول حسابات النتائج للمؤسسة X لسنة 2018

التعيين	مدين	دائن
رقم الاعمال		455 776 747.00
مواد أولية مستهلكة	264 758 421.00	
عقود مقاولة من الباطن	113 529 411.00	
كراء معدات و أدوات	5 882 352.00	
صيانة و تصليحات	2 159 588.00	
تأمينات	102 280.00	
مصاريف أخرى	3 578 386.00	
مصاريف المستخدمين	6 084 476.00	
الضرائب و الرسوم و ما يماثلها	10 275 463.00	
مصاريف الاستغلال	631 642.00	
الاهتلاكات	9 859 103.00	
النتيجة المحاسبية		38 915 625.00

المصدر :وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

المطلب الثاني : تحليل وتعليل مخرجات القوائم المالية.

أولا :حسابات الأصول:

أ- الاستثمارات:

بلغت قيمة الاستثمارات للمؤسسة X قيمة : 103 030 140.00 دج سنة 2018

الجدول رقم (07) : الاستثمارات

التعيين	الخام	الاهتلاكات	الصافي
معدات و ادوات	64 031 391.00	34 394 379.00	29 637 012.00
معدات نقل	38 998 749.00	28 759 204.00	10 239 545.00
المجموع	103 030 140.00	63 153 583.00	39 876 557.00

المصدر :وثائق من مكتب محافظ الحسابات

من خلال عملية التقويم تبين لمحافظ الحسابات ما يلي : الفحوصات حول حساب الاستثمارات من أجل التأكد من :

- التأكد أن إهتلاكات الاستثمارات محسوبة بطريقة صحيحة ومدققة.
- التأكد من المتابعة الجيدة للاستثمارات الجارية ونقل ملكيتها إلى حساباتها الخاصة والمناسبة.
- تقريب الحيازات الجديدة للاستثمارات مع الوثائق المبررة لها والتأكد من تطابق التسجيلات المحاسبية.

خلاصة المراقبة:

إن استثمارات المؤسسة عرفت ارتفاعا بقيمة : 480.00 294 19 دج أي تغيير بنسبة 18.72 % مقارنة بسنة 2017.

ب – توظيفات وأصول مالية

بلغ قيمة توظيفات و أصول المالية المؤسسة x قيمة : 680.00 881 11 دج .

الجدول رقم (08) : توظيفات وأصول مالية

التعيين	المبلغ
توظيفات وأصول مالية	11 881 680.00
المجموع	11 881 680.00

المصدر :وثائق من مكتب محافظ الحسابات

من خلال عملية الرقابة تبين أن توظيفات و أصول مالية تتعلق بضمانات حسن الإنجاز محجوزة لدي البنك كضمان .

ج – المخزونات :

بلغ قيمة مخزون المؤسسة x قيمة 226.00 751 2 دج سنة 2018

الجدول رقم (09) : المخزونات

الحسابات	التعيين	الرصيد
310100	مخزون EURL K–PLAST	1 245 200.00
310200	مخزون ETS BOUTEBBA ABDELMOUNAIM	875 000.00
310300	مخزون SARL GMS COM	631 026.00

المجموع	2 751 226.00

المصدر :وثائق من مكتب محافظ الحسابات

من خلال عملية التقويم تبين لمحافظ الحسابات ما يلي : إن المراقبة التي أجريناها تهدف إلى تحقيق مما يلي:

- تقريب الجرد المادي والمحاسبي للمخزونات في 31 /2018/12

- فحص فواتير مشتريات المخزونات.

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

خلاصة المراقبة:

عدم التسجيل في دفتر الجرد و كذلك نقص بطاقات المخزون مما يؤدي الى وجود مشاكل في التقريب بين المخزونات بين الجرد المادي و المحاسبي و استخلاص الفروقات .

د –المدينون:

إجمالي المدينون بلغت في 2018/12/31 قيمة : 284 581 610.00 دج .

الجدول رقم(10) : المدينون

التعيين	المبلغ
ضمانات (كفالات) الإنجاز	27 381 481.00
الزبائن – الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز – الوسط	148 952 500.00
الزبائن – الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز – الغرب	108 247 629.00
المجموع	284 581 610.00

المصدر :وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

من خلال عملية الرقابة تبين: إن رصيد هذا الحساب (كفالات) لصالح الأشغال المنجزة خلال سنة 2018 و تستعاد سنة 2019 .

الزبائن :نستنتج من رصيد الزبائن ان المؤسسة تسعى لتحصيله خلال سنة 2019 .

هـ –ضرائب وما يماثلها:

قيمة الضرائب وما يماثلها المسجلة في سنة 2018 بقيمة: 27 745 808.00 دج وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(11): ضرائب وما يماثلها

التعيين	المبلغ
الرسم على القيمة المضافة المرحل	27 745 808.00
المجموع	27 745 808.00

المصدر :وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

من خلال عملية التقويم تبين لمحافظ الحسابات ما يلي:

لاحظنا اختلاف الرصيد الموجود في الميزانية مع الرصيد الموجود في G50 شهر ديسمبر و هو ناتج عن ظهور فواتير الشراء اثناء اعداد الميزانية و تم تسوية الفارق في G50 شهر افريل

و –حسابات نقدية :

النقديات المدرجة في الميزانية بتاريخ 2018/12/31 موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم(12) : الحسابات النقدية

التعيين	الرصيد
بنك BNA	54 573 058.00

بنكBADR	30 848 554.00
الصندوق	702 443.00
المجموع	86 124 055.00

المصدر :وثائق من مكتب محافظ الحسابات

من خلال عملية التقويم تبين لمحافظ الحسابات ما يلي:

من خلال فحص الحسابات النقدية الموقوفة بتاريخ : 2018/12/31 توصلنا إلى النتائج التالية:

-توافق بين حالة التقارب البنكية مع الرصيد المحاسبي للمؤسسة.

-غياب محاضر الصندوق مما لا يعطينا الرصيد الدقيق في 2018/12/31 أي الفروقات بين الرصيد الحقيقي و الرصيد المحاسبي .

ثانيا :حسابات الخصوم :

أ – حساب رؤوس الأموال:

-رأس مال الشركة هو: 166 690 938.00 دج.

-نتيجة الربح الصافي بتاريخ : 2018/12/31 بقيمة 38 915 625.00 دج .

-قيمة الاحتياطي القانوني قدرت بـــ 5 123 820.00 دج .

ب -الديون و قروض مالية :

بلغت الديون و القروض المالية الموقوفة للمؤسسة X بتاريخ 2018/12/31 قيمة : 2 349 430.00 دج .

الجدول رقم(13) : ديون المؤسسة X

التعيين	الرصيد
قروض وديون مالية	2 349 430.00

المجموع	2 349 430.00

المصدر :وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

من خلال عملية التقويم تبين لمحافظ الحسابات ما يلي:

قيمة القروض و الديون المالية تتعلق باستفادة المؤسسة من عقد ANSEG و تقوم بتسديده سنويا وفق ما ينص عليه العقد .

ج –الموردون:

حساب الموردون للمؤسسة X بتاريخ : 2018/12/31 موضحة كما يلي :

الجدول رقم(14) : المردون للمؤسسة X

التعيين	الرصيد
ديون EURL COMATH	87 175 750.00
ديون ETS BOUTEBBA ABDELMOUNAIM	93 485 600.00
ديون EURL NUPI ALGERIE	22 548 124.00
ديون SARL GMS COM	40 472 631.00
المجموع	243 682 105.00

المصدر :وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

من خلال عملية التقويم تبين لمحافظ الحسابات ما يلي:

قيمة الدين مطابقة للفارق ما بين اجمالي دين فواتير الموردين و ما تم تسديده .

د –الضرائب وما يماثلها:

حساب الضرائب وما يماثلها بتاريخ : 2018/12/31 قيمة : 46 013 923.00 دج .

الجدول رقم(15) : حساب الضرائب و ما يماثلها للمؤسسة X

التعيين	الرصيد
الرسم على القيمة المضافة المجمعة	**46 013 923.00**
المجموع	**46 013 923.00**

المصدر :وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

من خلال عملية التقويم تبين لمحافظ الحسابات ما يلي:

قيمة الرسم على القيمة المضافة يتعلق بفواتير بيع لم تحصل بعد (دين الزبائن) .

ه –ديون أخرى:

بلغت الديون الأخرى للمؤسسة X قيمة : 185 095.00 دج بتاريخ : 2018/12/31 .

الجدول رقم(16) : ديون اخرى للمؤسسة X

التعيين	الرصيد
اقتطاع الضمان الاجتماعي	95 771.00
اقتطاع الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الاجر	89 324.00
المجموع	185 095.00

المصدر :وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

من خلال عملية التقويم تبين لمحافظ الحسابات ما يلي:

الديون الأخرى تتعلق هذه الأرصدة بالاقتطاعات المتعلقة باقتطاع الضمان الاجتماعي و اقتطاع الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الاجر و يجب ان تسوى في اجل أقصاه 2019/01/31 .

ثالثا :حسابات النتائج:

أهداف المراقبة التي قمنا بها تتمثل في :

- التأكد من وجود الفواتير و العقود و بيانات الحضور و التصريحات و ذلك لتسهيل عملية المراقبة .

خلاصة المراقبة:

1 – رقم الاعمال :

رقم الاعمال المصرح به في G 50 لـــــ 12 شهرا هو نفسه الموجود في الميزانية و مطابق لما هو موجود في فواتير البيع و هو مطابق لما يوجد في القوائم المالية.

2 – مواد أولية مستهلكة :

و هي تمثل الرصيد المتبقي من رصيد اول السنة يضاف اليه مشتريات الدورة ينقص منه استهلاكات الدورة

3 – عقود المقاولة من الباطن :

و ذلك وفقا لوثائق التعاقدية للمؤسسة مع مؤسسات أخرى مناولة.

و هو مطابق لما يوجد في القوائم المالية .

4 – كراء معدات و أدوات :

و ذلك وفق فواتير الكراء من مؤسسات كراء معدات الاشغال العمومية و البناء و الكهرباء و الغاز.

و هي مطابقة لما يوجد في القوائم المالية .

5 – صيانة و تصليحات :

وفق فواتير الصيانة و التصليحات و هي مطابقة لما يوجد في القوائم المالية .

6 – تأمينات :

و هي عبارة عن تامين العتاد و هي مطابقة لما يوجد في القوائم المالية .

7 – مصاريف أخرى :

و هي كل المصاريف التي خارج التصنيفات الموجودة

8 – مصاريف المستخدمين :

وفق بيانات حضور العمال و كدا بيان دفع الاشتراكات و هي كذلك مطابقة لما جاء في القوائم المالية .

9 – الضرائب و الرسوم و ما يماثلها :

و ذلك وفق التصريحات سواءا السنوية أو الشهرية لـــ TAP – IBS – IRG'S .

10 – مصاريف الاستغلال :

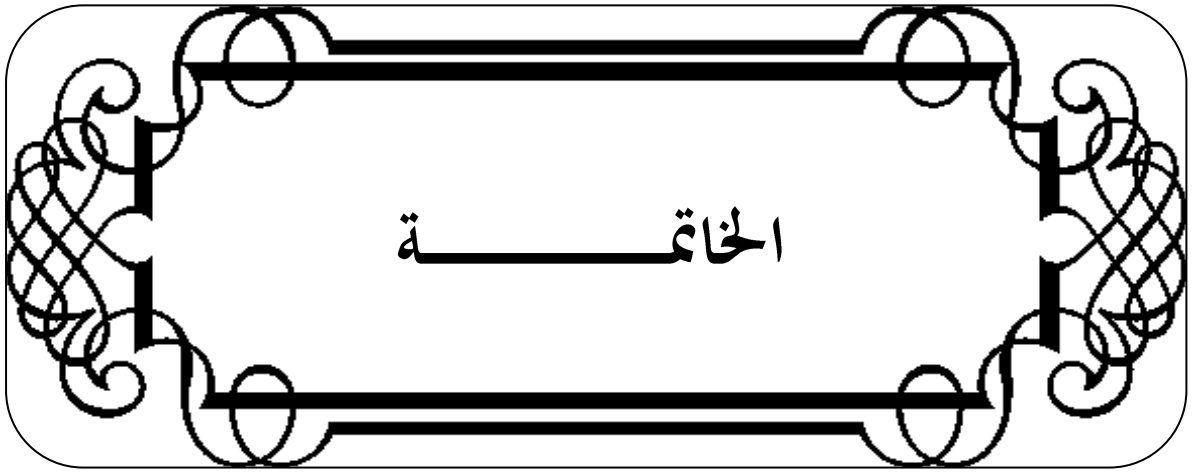
و هي تمثل كل المصاريف التي تدخل في الاستغلال خلال الدورة

11 – الاهتلاكات :

و ذلك حسب جدول الإهتلاك و هو مطابق لما جاء في القوائم المالية .

خلاصة الفصل :

من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات ساعدنا في التعرف على كيفية عمله و كدا إعداد القوائم المالية و تقويم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحقيق الأهداف التي سطرتها المؤسسة، و وجود محافظ الحسابات الذي ساعد المؤسسة في تقويمها لنظام الرقابة الداخلية وهذا ما حاولنا التطرق إليه من خلال طرح الأسئلة للاستفادة أكثر من معرفة ضوابط الرقابة الداخلية.
بناء على هذه الإجراءات يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يقوم فيه بإبداء رأيه حول القوائم المالية وما مدا صدقها.


الخاتمـــــــــة

الخاتمة :

نظرا لكون مهنة محافظ الحسابات لها هدف أساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى صحته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات و الذي يؤدي دوا ر فعالا في تفعيله وهذا بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية ومختلف العناصر التي يركز عليها محافظ الحسابات، وكانت هذه الدراسة من اجل إيجاد التوافق بين الإطارين النظري والميداني من أجل الإجابة على الإشكالية الأساسية الأسئلة المرفقة لها .

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة، المتعلقة بموضوع محافظ الحسابات و كذا الرقابة الداخلية حيث وجدنا ان الرقابة الداخلية جد ضرورية في المؤسسات، كونها تتضمن تحقيق اهداف المؤسسة، و تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة. وجاءت دراستنا الميدانية بمكتب محافظ الحسابات لتعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري وكيفية تطبيقها ميدانيا، فالدراسة الميدانية لتلك المفاهيم أكثر تعقيدا، والحديث عن مؤسسة بكل تنظيماتها وفروعها يفسر جانبا من هذا التعقيد، كما سمحت لنا الدراسة بالتعرض إلى الموضوع المعالج من زاوية أخرى والاقتراب أكثر من الواقع بالرغم من وجود بعض الصعوبات .

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصليه، توصلنا إلى جملة من النتائج، مع مجموعة من الاقتراحات.

ثانيا – اختبار الفرضيات :

حسب الفرضية الأولى : يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج و و كذا الأخطاء التي يرتكبها اثناء تأدية مهامه و يتحمل المسؤولية التأديبية امام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة و هو ما يؤكد صحة الفرضية الاولى.

حسب الفرضية الثانية : يسعى محافظ الحسابات الى تقويم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و ذلك من خلال اكتشاف الأخطاء و الوصول الى مكمن القوة و الضعف لدى المؤسسة و هذا لأهمية نظام الرقابة الداخلية في بقائها و المحافظة عليها و هو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية .

حسب الفرضية الثالثة : من خلال تحليل لتقرير محافظ الحسابات لشركة X لاحظنا أن هذه الأخيرة تسعى لتفعيل نظام الرقابة الداخلية للوصول الى أهدافها من خلال ما تنص عليه معايير تقارير محافظ الحسابات وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

ثالثا – نتائج الدراسة :

بناءا على ما ورد في الدراسة توصلنا إلى النتائج الميدانية التالية:

- محافظ الحسابات يؤدي دور كبير في تقويم نظام الرقابة الداخلية.
- زيادة تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال التركيز على أهداف الرقابة
- ان عملية الرقابة الداخلية تؤدي الى ضمان صحة القوائم و البيانات المالية للمؤسسة
- يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام، على الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريقة أسئلة والحصول عليها بأجوبة عليها بأساليب وطريق مختلفة
- عند الانتهاء من عملية تقويم الرقابة الداخلية يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يتضمن فيه ابراء رايه حول صحة القوائم المالية .

رابعا – الاقتراحات :

بناءا على النتائج التي تم الوصول إليها نقترح جملة من الاقتراحات والتي نهدف من خلالها إلى ضرورة تدعيم أعمال محافظي الحسابات :

- ضرورة تدعيم استقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة والمصداقية بالقوائم المالية التي تم مراجعته.
- الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات خاصة التقرير الخاص بنظام الرقابة لداخلية.
- يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة و الضعف وإبرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه بتقويم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته
- ضرورة إقامة نظام الرقابة الداخلية في كل المؤسسات الاقتصادية والعمل على تفعيله والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي
- توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في أرائهم عن صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة.

خامسا – افاق الدراسة :

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، طرحا يتعلق بعمليات التي يقوم بها محافظ الحسابات والتي أصبحت ضرورية لكل المؤسسات، والتي من خلالها يمكن زيادة الثقة والمصداقية بالمؤسسة وزيادة الاعتماد على مخرجات نظامها المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية نتيجة لمراجعتها من طرف شخص محايد ومستقل، غير أننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة، يمكن أن تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين وهي كما يلي:

–إلى أي مدى قد يساعد التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

-أثر نزاهة المدقق الخارجي في تحسين مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا المراجع باللغة العربية:

أ)الكتب

1. إدريس عبد السلام اشتوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربيةــ ط4، بيروت، 1996.
2. ثناء علي القباني، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
3. حسين أحمد دحوح وحسين يوسف القاضي،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
4. خالد أمين عبد الله، علم **تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2001.
5. خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، ط1، د ت.
6. طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
7. عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، **الرقابة الداخلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، د ت.
8. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
9. عمر أقاسم، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.
10. غسان الفرلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
11. محمد السيد سرايا، **أصول قواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002.

12. محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله، **الإدارة علم وتطبيق**، دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط3، عمان، الأردن، 2008.

13. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.

ب)القوانين والمراسيم التشريعية:

14. القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جويلية 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، الصادرة في 11 جويلية 2010.

15. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر، 2007.

16. المادة 2 من القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد24، الصادرة في 30 أبريل 2014م.

ج.)الجرائد والمجلات والملتقيات العلمية:

17. عبد القادر قرش وخالد غروي، **العلاقة بين معايير الإبلاغ المالي الدولية ومعايير المراجعة الدولية**، الملتقى الوطني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية يومي 01-02 ديسمبر 2014، ص13.

د.)المذكرات ورسائل التخرج:

18. فضيلة بوطورة، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007.

19. كمال محمد سعيد كامل النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة غزة الإسلامية، فلسطين، 2009.

20. وسيلة بوخالفي، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين 2008-2012**، مذكرة لنيل متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 201.

ثانيا المراجع باللغات الاجنبية:

21. Société Nationale de la Comptabilité، **Guide d'audit et de commissariat aux comptes، Algérie.** D.R.H.1989.

22. Mokhtar Belaiboud، **pratique de l'audit**، Berti éditions، Alger، 2011.

الملاحـــــق

ملحق رقم01

PREMIERE PARTIE

RAPPORT DE CERTIFICATION

EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

L'examen du système de contrôle interne a porté essentiellement sur :

- *la mise en œuvre des dispositions légales et réglementaires ;*
- *le respect des règles édictées par le plan comptable national et le code du commerce ;*
- *le respect des règles fiscales parafiscales ;*
- *l'examen et l'appréciation du contrôle interne proprement dit.*

1- Le respect des formes légales et réglementaires

Les livres, registres légaux et réglementaires.

L'exploitation des registres obligatoires prévus par le décret exécutif n° 96-98 du 06/03/1996 et des livres prévus par le code de commerce à donné les résultats consignés dans le tableau ci-après :

Type de Documents	*Existence*	*Mise a jour*	*Obs.*
livre de paie	*OUI*	*OUI*	
registres de congés payes	*OUI*	*OUI*	
registre mouvement du personnel	*OUI*	*OUI*	
registre des travailleurs étrangers	*OUI*	*OUI*	
registre d' hygiènes et sécurité et de médecine du travail	*OUI*	*OUI*	
registre des accidents de travail	*OUI*	*OUI*	
registre des observations et mise en demeure de l'inspection du travail	*OUI*	*OUI*	
journal général	*OUI*	*OUI*	
registre d'inventaires	*OUI*	*OUI*	

A la lecture des résultats, il ressort que :

- *Les livres obligatoires prévus par le décret exécutif n°96-98 du 06/03/1996 et par le code de commerces sont ouverts par la société ;*
- *Ces livres sont tenus conformément aux normes requises.*

Les documents comptables

La revue des documents comptables sont repris dans le tableau ci-après :

Type de Documents	Périodicité	Situation	Obs
GRAND LIVRE	ANNUEL	a jour	
BALANCE	MENSUELLE	a jour	
RAPPROCHEMENTS BANCAIRES	MENSUELLE	a jour	
ANALYSES DES COMPTES	MENSUELLE	a jour	
FICHIERS IMMOBILISATION (COMPTABLES)	ANNUELE	a jour	
P.V DE CAISSE	ANNUELE	a jour	

2- respect des règles fiscales parafiscales et sociales :

Les impôts et taxes dont relève la société sont déclarés dans les délais légaux la situation sociale et fiscale se présente comme suit :

Type de Documents	Périodicité	Situation	Obs
déclarations fiscales :			
Taxe sur la valeur ajoutée T.V.A	**mensuelle**	a jour	
Taxe sur l'activité professionnelle T.A.P	**mensuelle**	a jour	
Taxe de la Formation et l'apprentissage	**annuelle**	a jour	
I.R.G (salaire)	**mensuelle**	a jour	
déclarations sociales			
• C.N.A.S	**mensuelle**	a jour	
• DAS	**annuelle**		

Le système en vigueur est complet par rapport aux normes. Rappelons le code de Commerce dans ses articles 9 et 11 fait obligation à toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant, de tenir :

- un livre journal coté et paraphé,

- un livre d'inventaire coté et paraphé.

Le livre journal est destiné à la centralisation des comptes alors que le livre d'inventaire est destiné à reproduire entres autres les informations suivantes :

- Bilan et tableau de comptes de résultats,

- Etat récapitulatif des stocks.

Ces documents réglementaires sont à jour.

Fait à ☐ le :

Le Commissaire aux comptes

الملحق رقم :02

GHARDAIA

RAPPORT COMMISSARIAT AUX COMPTES

EXERCICE 2

RAPPORT COMMISSARIAT AUX COMPTES EXECICE 20

SOMMAIRE

1 RAPPORT D'EXPRESSION D'OPINION

2 EVOLUTION DU RESULTAT DURANT LES 05 DERNIERS EXERCICES.

3 RAPPORT SUR LES CONVENTIONS

4 RAPPORT SPECIAL SUR LES REMUNERATIONS

5 RAPPORT SUR LES AVANTAGES PARTICULIERS

6 PROCEDURE DE CONTROLE INTERNE

7 CONTINUITE D'EXPLOITATION

8 ANNEXES

- ACTIF
- PASSIF
- TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

1) RAPPORT D'EXPRESSION D'OPININON.

Dans le cadre du mandat de commissaire aux comptes que vous avez bien voulu me confier et conformément aux dispositions légales, j'ai l'honneur de vous adresser le rapport de cette mission pour l'exercice 20 .

Ce rapport a été établi conformément aux normes et aux diligences de la profession.

Il concerne les comptes sociaux clos le 31/12/20 de votre société.

Il est bien entendu que l'établissement des comptes annuels présentés relève de la responsabilité de l'organe de gestion. Cette responsabilité comprend la mise en place d'un système de contrôle interne qui facilite le suivi et la présentation des comptes sincères et conforme au nouveau système comptable et financier (SCF) en vigueur.

De l'analyse des comptes annuels présentés et du contrôle par sondage, il ressort que les états financiers ne présentent pas d'anomalies significatives et donnent une image fidèle de sincère de l'activité de la société.

L'analyse de ces comptes donne les résultats suivants :

- Le total net de l'actif : 632 037 111 da
- Le total net du passif 632 037 111da
- Le résultat de l'exercice : 47 084 478 da

a. **LES COMPTES DE BILAN.**

- ACTIFS NON COURANTS

Les immobilisations corporelles.

L'évolution des immobilisations corporelles par rapport à l'exercice précédent est reprise sur le tableau suivant :

Compte	20	20	Evolution	% Evol
Baraquement	10 890 000	10 890 000	0	
Matériel et Outillage	291 211 008	326 473 232	35 262 224	12%
Matériel de Transport	149 195 555	149 195 555	0	
Matériel Mobilier de Bureau	1 800 672	2 561 356	760 684	42%
Matériel informatique	792 386	792 386	0	
Equipements sociaux	2 285 975	2 285 975	0	
Agencement Installation	862 376	862 376	0	
Totaux	457 037 972	493 060 880	36 022 908	

Le matériel et outillage a évolué de 12 % par rapport à l'exercice écoulé alors que l'ensemble des immobilisations corporelles ont augmenté de 8% par rapport à l'exercice précédent.

Comme l'exercice précédent l'amortissement pratiqué pour le calcul de la dotation annuelle est linéaire.

Les autres actifs financiers non courants :

L'actif financier non courant qui représente le montant des cautions a diminué de 2 263149 da par rapport à l'année écoulée. Son solde affiche un montant de 31 151 845 DA.

ACTIFS COURANTS :

Les stocks, les valeurs réalisables à court terme et la trésorerie constituent l'actif courant.

Les soldes de ces comptes sont détaillés comme suit :

Comptes	20	%	2	%	Evolution
Stocks et encours	35 202 408	10.07	286 536 156	61.89	251 333 748
Clients	304 855 200	87.27	170 342 851	36.80	-134 512 349
Autres débiteurs	8 000 000	2.29	0	0	-8 000 000
Impôts et assimilés	462 141	0.13	316	0	-461 825
Trésorerie	811 971	0.23	6 062 598	1.31	5 250 627
	349 331 720	100	462 941 921	100	113 610 201

L'actif courant est constitué principalement des stocks qui représentent les 61.89 %.

Les créances clients ont diminué de 50.47 % par rapport à 20

Les états de rapprochement bancaire ont été établis.

- **LES COMPTES DU PASSIF.**

Les Capitaux propres.

En 2012, le capital social et les réserves n'ont pas subi de changement.

- PASSIFS COURANTS.

Le tableau ci-dessous compare l'évolution des dettes des 02 derniers exercices.

Compte	20	%	20	%
Fournisseurs	289 297 492	60.82	325 194 817	66.56
Impôts	46 151 254	9.70	25 850 298	5.29
Autres dettes	140 191 149	29.47	137 555 971	28.15
Total	475 639 895	100	488 601 086	100

Les dettes fournisseurs à court terme représentent les 66.56 % de l'ensemble des dettes soit une augmentation de 6%.

b. LES COMPTES DE GESTION.

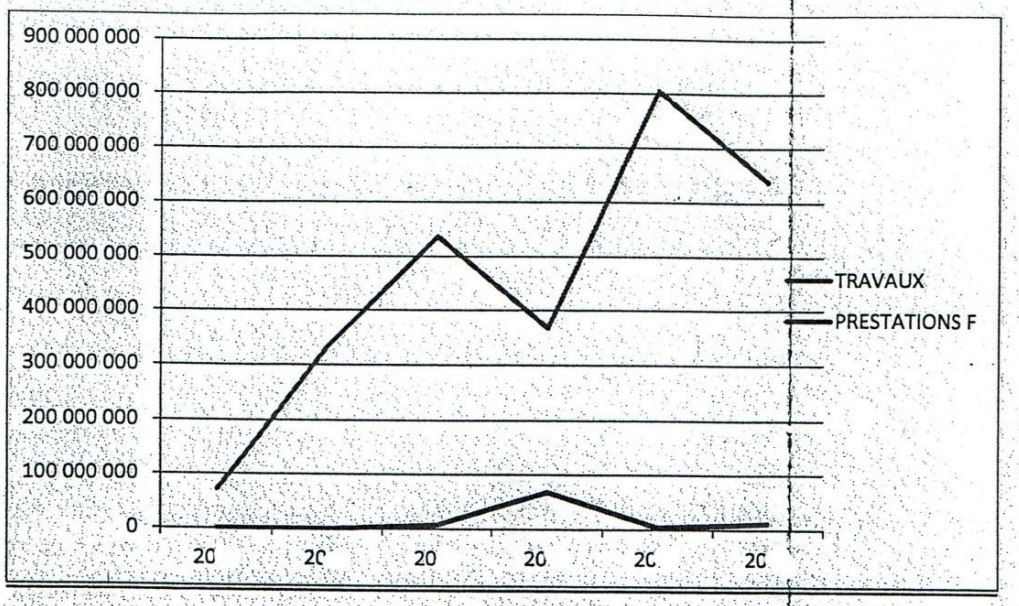
Les Produits.

Le chiffre d'affaires réalisé est constitué du montant des travaux facturés et des prestations fournies.

Le tableau et la courbe ci-après retracent l'évolution de la production de l'exercice depuis la création de la société.

Année	Travaux	Prestations F
20	71 253 230	0
20	333 510 547	0
20	537 052 552	8 030 000
20	367 501 826	68 001 500
20	805 194 353	4 286 000
20	638 069 319	11 903 000

Evolution de la production de l'exercice



D'après la courbe ci-dessus, on remarque un fléchissement des travaux et une multiplication par 2.77 du montant des prestations par rapport à l'exercice écoulé.

LES CHARGES

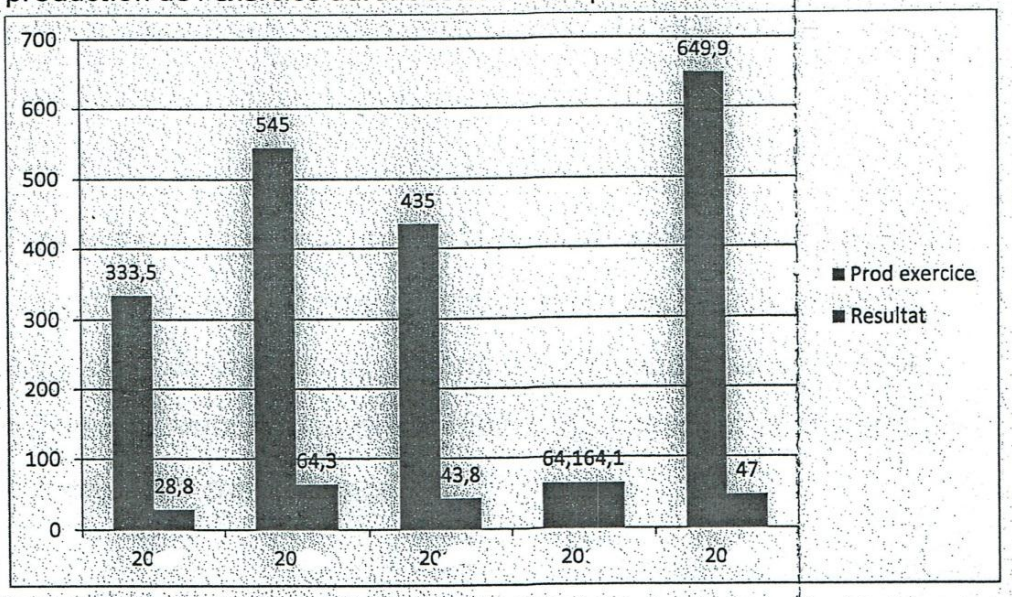
Le tableau suivant nous permet de comparer les charges et leur évolution durant les 02 derniers exercices.

Désignation	2c	%*	20	%*
Mat et Fournit Cons	165 396 244		147 254 538	
Services :				
Sous-traitance	416 415 055		294 565 964	45.32
Locations	16 073 190		8 155 364	
Entretien et réparation	3 469 718		1 486 585	
Assurance	734 049		605 958	
Honoraires	982 660		732 743	
Publicité				
Déplacement	200 722		47 875	
Autres	4 764 926		26 055 611	
Frais du personnel	32 266 844		25 311 865	3.89
Impôts et Taxes	5 749 468		5 054 275	
Autres charges opérationnelles	39		353	
Charges financières	5 740		180 190	
Dot aux Amortis. Provisions	99 222 841		90 524 483	
Eléments Extraordinaires (charges).			3 768 182	

- *Pourcentage par rapport à la production de l'exercice.

En 20 , la sous-traitance représente les 45.32 % de la production de l'exercice.
Le personnel et les charges sociales les 3.89 %.

Le graphe suivant compare l'évolution du résultat par rapport à la production de l'exercice durant cette même période.



3) RAPPORT SUR LES CONVENTIONS.

En application des dispositions de l'article 628 du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 portant code de commerce, je porte à votre connaissance qu'aucune convention nécessitant l'accord préalable du conseil d'administration n'a été porté à ma connaissance.

, le

Le commissaire Aux Comptes

4) RAPPORT SUR LES REMUNERATIONS.

RAPPORT SUR LES SALAIRES

Le tableau ci-après reprend les 10 meilleurs salaires servis au personnel par la durant l'exercice .

N°	Nom et Prénom	Montant Brut
01		645 475.74
02		588 715.66
03		505 426.00
04		467 916.35
05		430 018.50
06		371 635.60
07		365 070.00
08		301 200.21
09		299 215.40
10		297 185.57

, le

Le Commissaire Aux Comptes

5) RAPPORT SUR LES AVANTAGES PARTICULIERS.

Aucune liste du personnel ayant bénéficié d'avantage particulier soit en nature ou en numéraire ne m'a été présentée et aucun avantage particulier n'a été servi au personnel durant l'exercice 20 .

6) RAPPORT SUR LES PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE.

La direction de l'entité n'a pas présenté de rapport sur les procédures de contrôle interne mais elle déploie des efforts considérables pour l'application la plus stricte des dispositions réglementaires de traitement de l'information financières.

7) RAPPORT SUR LA CONTINUITE D'EXPLOITATION.

La création récente de la société, les chiffres d'affaires ainsi que les résultats réalisés augurent d'une continuité d'exploitation.

Les différents ratios sont favorables à la poursuite sans entrave de l'exploitation.

Gb[illegible], le

Le Commissaire aux Comptes

LETTRE DE CERTIFICATION

Dans le cadre de mon intervention, j'ai examiné les états financiers présentés, le bilan et le tableau des comptes de résultats de votre société pour l'exercice clos le 31/12/[redacted]

Les vérifications effectuées par sondage selon les diligences professionnelles me permettent d'émettre un avis favorable quant à la sincérité et à la régularité du bilan et des états annexes présentés.

Sous réserve des observations, des recommandations et des remarques d'usage citées lors de l'analyse des comptes, je certifie donc les comptes sociaux de l'exercice 20[redacted] de la [redacted]

Ghardaïa, le

Le Commissaire Aux Comptes