

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاامي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة العلوم المالية والمحاسبية

التخصص محاسبة

## دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة مؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي

إشراف الأستاذ

د / ضيف الله محمد الهادي

المشرف المساعد:

أ / العبيسي علي

إعداد الطلبة

✓ جميل عفاف

✓ طعيلي سميرة

✓ قاسمي فخر الدين

### لجنة المناقشة

رئيس اللجنة

المشرف (مقرا)

المشرف المساعد

المناقش

أستاذ محاضر ب

أستاذ محاضر أ

أستاذ مساعد أ

أستاذ مساعد أ

البشير زيدي

ضيف الله محمد الهادي

العبيسي علي

سايعي فيصل

السنة الجامعية 2016/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

"وَمَا أُوتِیْتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِیْلًا"

صَدَقَ اللّٰهُ الْعَظِیْمُ

(سُورَةُ الْاِسْرَاءِ، آیَةُ رَقْمِ 85)

## الإهداء

أحمد لله فائق الأنوار وجاعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على سيدنا محمد  
المختار

أحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:  
من دواعي الفخر والاعتزاز أن نهدي ثمرة جهدها العمل المتواضع إلى:  
التي شاء الله أن يجعل الجنة تحت أقدامها فيض الكنان وينبوع المحبة  
إلى مصدر الفخر والاعتزاز

إلى **الوالدين الكريمين** حفظهما الله ورعاها وأمدها بطول العمر  
إلى الشجرة المباركة التي نستقي، بصلاحها سندنا في الحياة  
**إخواننا وأخواتنا**

إلى كل الأهل والأقارب والأصدقاء  
إلى من أنار لنا الطريق في سبيل تحصيل ولو بقدر بسيط من المعرفة أسانئتنا الكرام  
إلى كل رفقاء الدراسة دون استثناء  
إلى كل من ترك أثرا طيبا في حياتنا  
وإلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا البحث ولو بكلمة تشجيع.  
ومن نساهم القلم فالقلب يذكرهم.

سمية

فخر الدين

عفاف

## شكر و عرفان

نُحمد الله عز وجل الذي أنعم علينا بنعمة العلم ووقفتنا لإجازه هذا العمل المتواضع.  
في هذه اللحظة التي يتوحد فيها الحلم والحقيقة ويكفل الجهد بالشان و اعترافا بالفضل و تقدير  
للجميل لا يسعنا إلا أن نتقدم بحزيريل الشكر و الامتنان إلى الأستاذ المشرف

محمد الهادي صيف الله وعلي العيسى

و اللذان كانا لنا خير معين و لم يبغلا علينا بالنصائح و التوجيهات  
كما نشكر موظفي مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز بالوادي علي حسن استقبالهم و تعاونهم الذي  
مكننا من إجراء الدراسة الميدانية

نشكر كل أساتذتنا الكرام و الأساتذة أعضاء كمنة المناقشة

نشكر كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد

ونسأل الله العلي القدير أن ينتفع بهذه الدراسة كل من اطلع عليها

سمية

فضرة الدين

عفاف



## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي، وكيف يساهم في زيادة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية فيها فيعزز مكانتها في السوق المالي، ويجعلها قادرة على منافسة التطورات الاقتصادية. ومن أبرز النتائج التي توصلنا إليها أن الإفصاح عن المعلومات يوفر المزيد من موضوعية والمصدقية والثقة في القوائم والتقارير المالية، يدعم تطوير أداء المؤسسة من ناحية ونظام الرقابة الداخلية من ناحية أخرى.

ومن أهم التوصيات لهذه الدراسة العلمية، تعزيز دور الإفصاح المحاسبي وما له من تأثير في دعم وزيادة قوة نظام الرقابة الداخلية، وضرورة الالتزام بالإفصاح وإعداد القوائم والتقارير المالية بشكل كامل وتشمل قائمة الدخل، والتدفقات النقدية، والتغيرات في حقوق الملكية، والإيضاحات المتممة والملاحق. **الكلمات المفتاحية:** نظام الرقابة الداخلية، الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية.

## Abstrait

Cette étude vise savoir le rôle de la divulgation comptabilité, et comment faire pour contribuer à une augmentation et on système efficace de contrôle interne en ce qui renfort considérablement sa position sur le marché financier et rend les développements économiques plus concurrentiels

le plus important résultats d'entre étude est que la divulgation de renseignements fournit une objectif de la crédibilité et la confiance dans les étude financiers soutient le développement et la performance de l'institution. ce sont les plus importante recommandations pour cette étude scientifique

le rôle de la divulgation comptabilité d'argent de l'effet de l'appui est d'augmenter puissance de système de contrôle interne, et la nécessité de se conformer la divulgation et la préparation des menus rapports financiers entièrement y compris le compte de résultat et les flux de trésorerie et les changements dans les droits de propriété. les divulgation complément des suppléments .

**Mots clés:** système de contrôle interne, la divulgation comptabilité, vrai financiers

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
/	البسمة
/	آية قرآنية
/	الإهداء
/	الشكر والعرفان
/	الملخص
II	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
IX	قائمة الملاحق
XI	قائمة الاختصارات والرموز
أ - و	المقدمة العامة
38 - 8	<b>الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي والإطار النظري والعملي لرقابة الداخلية</b>
8	تمهيد
9	<b>المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي</b>
9	المطلب الأول: طبيعة وأشكال الإفصاح المحاسبي وعوامل المؤثرة فيه
13	المطلب الثاني: كفاية وقياس الإفصاح المحاسبي والإفصاحات ضمن القوائم الرئيسية
17	المطلب الثالث: الإفصاح ضمن الإفصاحات المتممة وتقارير مدقق الحسابات ومجلس الإدارة
23	<b>المبحث الثاني: الإطار النظري والعملي لنظام الرقابة الداخلية</b>
23	المطلب الأول: ماهية وأهمية نظام الرقابة الداخلية وأهدافه ومكوناته
28	المطلب الثاني: فروع ومقومات نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته ووسائله
35	المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية
38	خلاصة الفصل
72 - 40	<b>الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي</b>
40	تمهيد
41	<b>المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز</b>
41	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز
42	المطلب الثاني: مهام ووظائف المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز
43	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز
48	<b>المبحث الثاني: الرقابة الداخلية والإفصاح عن القوائم المالية</b>
48	المطلب الأول: الرقابة الإدارية والوقائية والمحاسبية في مؤسسة لتوزيع الكهرباء والغاز.

## فهرس المحتويات

54	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.
60	المطلب الثالث: القوائم المالية داخل المؤسسة لتوزيع الكهرباء والغاز.
71	خلاصة الفصل
73	خاتمة
79	قائمة المصادر والمراجع
83	ملاحق

# فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
34	قائمة الاستقصاء نشاط المقبوضات	( 01 - 01 )
54	قائمة استقصاء المتعلقة بالنظام المحاسبي	( 01 - 02 )
55	قائمة استقصاء المتعلقة بالمشتريات	( 02 - 02 )
55	قائمة استقصاء المتعلقة بالمدفوعات النقدي	( 03 - 02 )
56	قائمة استقصاء المتعلقة بالمخزونات	( 04 - 02 )
57	قائمة استقصاء المتعلقة بالمقبوضات النقدية	( 05 - 02 )
58	قائمة استقصاء المتعلقة بالرواتب والأجور	( 06 - 02 )
58	قائمة استقصاء المتعلقة بالمبيعات	( 07 - 02 )
59	قائمة استقصاء المتعلقة بالاستثمارات	( 08 - 02 )
60	أصول ميزانية 2012	( 09 - 02 )
61	خصوم ميزانية 2012	( 10 - 02 )
62	أصول ميزانية 2013	( 11 - 02 )
63	خصوم ميزانية 2013	( 12 - 02 )
63	أصول ميزانية سنة 2014	( 13 - 02 )
65	خصوم ميزانية 2014	( 14 - 02 )
65	أصول ميزانية 2015	( 15 - 02 )
66	خصوم ميزانية 2015	( 16 - 02 )
67	جدول حسابات النتائج لسنة 2013	( 17 - 02 )
68	جدول حسابات النتائج لسنة 2014	( 18 - 02 )
69	جدول حسابات النتائج لسنة 2015	( 19 - 02 )

# فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
33	أهم رموز المستخدمة في خرائط التدفق	( 01 - 01 )
45	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع الكهرباء والغاز بالوادي	( 01 -02 )

## قائمة الملاحق

العنوان	الرقم
ميزانية لسنة 2012	01
ميزانية لسنة 2013	02
ميزانية لسنة 2014	03
ميزانية لسنة 2015	04
جدول حسابات النتائج لسنة 2013	05
جدول حسابات النتائج لسنة 2014	06
جدول حسابات النتائج لسنة 2015	07

## قائمة الاختصارات والرموز

## قائمة الاختصارات والرموز

### قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار	معنى المصطلح باللغة الانجليزية	معنى المصطلح باللغة العربية
<b>AICPA</b>	American Institut of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين
<b>IAS</b>	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
<b>IFRS</b>	International Financial Reportin Standards	لجنة معايير المحاسبة الدولية
<b>SEC</b>	Securities and Exchange Commission	هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية

# المقدمة العامة

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى توفير المعلومات المناسبة لمستخدمي القوائم المالية المنشورة من قبل الشركات، إذ أن الإفصاح المحاسبي يمثل السبيل الوحيد لتوصيل كافة الأوضاع المتعلقة بالواقع الفعلي لتلك الشركات وأن الإفصاح المحاسبي من الموضوعات الحيوية التي تلقى اهتماما كبيرا في السنوات الأخيرة، فقد تعددت وتنوعت الدراسات والبحوث المحاسبية والتوصيات والإرشادات التي صدرت في هذا الشأن سواء عن تنظيمات أكاديمية أو مهنية أو حكومية ويعتبر ذلك تحولا ملحوظا إلى حد ما في اتجاهات المعرفة المحاسبية. وأن مصطلح الإفصاح المحاسبي يستخدم في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصطلح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، ومن هنا يظهر دور الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة من التي شأها تحسين وفهم وأهمية الأدوات المالية وأدائها في التقارير المالية بغرض توفير معلومات محددة بغرض استخدامها، والسياسات المحاسبية الملائمة والمخاطر المترتبة بها وسياسة الإدارة للتحكم في هذه المخاطر، ودور الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات التي تساعد المستثمرين في هذا الشأن، نظرا لأن مبدأ الإفصاح يتطلب إظهار البيانات والمعلومات المحاسبية الضرورية الشاملة لتحقيق الفائدة المرجوة لمستخدميها فالإفصاح مفهوم نسبي يقتضي ألا يتم النظر إلى القوائم المالية كهدف في حد ذاته إنما وسيلة المساعدة لكافة الأطراف لاتخاذ القرارات المختلفة، ولتحقيق هذه الأهداف لا بد من توفير معلومات مهمة للمستثمرين والمساهمين والأطراف الأخرى وضرورة تطبيق المعيار الدولي للإفصاح المحاسبي على الشركات وعدم إخفاء المعلومات ونشرها بطريقة صحيحة سواء كانت معلومات كمية أو نوعية تساعد المستثمر على قراراته المتخذة، باختلاف أنواع المؤسسات في نظام الرقابة الداخلية لتحسين دورها، غير أن هذا النظام قد يصبح مع الوقت غير فعال لأسباب عديدة نذكر منها التغييرات التي تطرأ على المؤسسة سواء كان توسع أو تغير في إستراتيجيتها، مما يجعلها عرضة لمختلف الإخطار التي تعيق صيرورة نشاطها على الرغم من الرقابة الداخلية المعتمدة.

وقد أبرز الكثير من الباحثين على أن ضعف نظام الرقابة الداخلية قد يرجع إلى عدم اعتماد هذه المؤسسات بشكل كافي على التدقيق الداخلي باعتباره العنصر الفعال داخلها، خاصة بعدما تعددت وظائفه في إيجاد أدلة اكتشاف الغش والأخطاء، وغياب آليات وإجراءات الرقابة الداخلية في الإدارة والإشراف الفعال لضمان تحقيق الأهداف.

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من أهم خطوات المراجعة، ومن أجل اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف، حيث يعبر هذا النظام على الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة

لضمان سير الحسن بجميع الوظائف، وتمكين المؤسسة الحصول على نتائج المطلوبة من التدقيق الداخلي باعتباره أمراً حتمياً للإدارة العلمية الحديثة وذلك للمحافظة على الموارد المتاحة، واطمئنان مجالس الإدارة على سلامة العمل وحاجاتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرارات المناسبة والصحيحة.

الإشكالية الرئيسية: من خلال الطرح السابق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما هو دور الإفصاح المحاسبي على نظام الرقابة الداخلية؟

التساؤلات الفرعية:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية نقوم بطرح التساؤلات الفرعية الآتية :

- ما هو الإفصاح المحاسبي؟ وما هي الفئات المستفيدة منه؟
- ماذا نقصد بنظام الرقابة الداخلية؟ وما هي خصائصه ومقوماته؟
- ما هو دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الإفصاح المحاسبي؟
- هل توجد علاقة بين زيادة درجة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية نضع الفرضيات التالية:

- يمثل الإفصاح المحاسبي عملية تتصل فيها المؤسسة بالعالم الخارجي لإظهار معلوماتها المحاسبية للإدارة والمستثمرين عموماً، والمساهمين خصوصاً.
- تتوقف كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية على مدى توفر مجموعة من الإجراءات واللوائح المحددة مسبقاً من قبل المؤسسة.
- وجود نظام للرقابة الداخلية قوي وفعال يدعم من زيادة درجة الإفصاح والشفافية لمعلومات المؤسسة.
- يعتبر نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي قوي وفعال ويزيد من مستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية؟

أهمية الدراسة:

تتجسد أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- وصول إلى توصيات تساهم في تطوير عملية الإفصاح المحاسبي؛
- الوصول إلى أهمية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

- إن الحاجة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية في اتخاذ القرارات، يحتاج أن تكون الإفصاحات في هذه القوائم شاملة وكافية لمواجهة احتياجاتهم؛

- تقييم كيفية نظام الرقابة الداخلية المطبق واكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف لها .

### أهداف الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا البحث الذي تناولناه سنحاول تحقيق حملة من الأهداف نلخص أهمها:

- تحديد الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في نظام الرقابة الداخلية؛

- إبراز تأثير الإفصاح المحاسبي على نظام الرقابة الداخلية؛

- التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ميدان الدراسة؛

- تحقيق هدف عملي وهو إضافة مرجع جديد في هذا البحث.

### الدراسات السابقة:

من خلال محاولتنا لجمع المصادر والمراجع

**1- دراسة (صبايحي نوال 2011) "الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على**

جودة المعلومة"، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق.

تمثلت إشكالية هذه الدراسة فيما يلي "إلى أي مدى يساهم الإفصاح المحاسبي باستخدام معايير المحاسبة الدولية في

تحسين جودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية، وفي سبيل الإجابة عن هذه الإشكالية تم الاستطلاع آراء عينة

تشمل أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة، وطلبة ما يعد التدرج تخصص محاسبة ومالية، ومحاسبة وتدقيق، وطلبة

GPS(شهادة الدراسات المتخصصة) في تخصص محاسبة وتدقيق، تدقيق داخلي، وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

- غالبية الأفراد العينة يؤيدون التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني نتيجة عدم توافقه مع المراجع الدولي، مما أدى

إلى رفض المستثمرين الأجانب التعامل به، بالإضافة إلى اهتمام بالجانب الجبائي والقانوني على حساب الواقع

الاقتصادي.

- غالبية الأفراد العينة يؤيدون تطبيق معايير المحاسبة الدولية والإفصاح لما له من مزايا حسنة على جودة المعلومة

المحاسبية، وبالتالي زيادة ثقة فيها من طرف المستثمرين المحليين والأجانب واستعمالها في اتخاذ القرارات الاستثمارية

والتمويلية.

**2- دراسة(جربوع 2006 ) "مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية**

في شركات في قطاع غزة"

هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- تحديد مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية  
- التعرف على أسس وأساليب الإفصاح عن المعلومات المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية تقدمها الشركات بقطاع غزة.

- توفير المعلومات عن السياسات وبرامج المسؤولية لهذه الشركات.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يجب أن يتم في القوائم المالية تعرض الأداء الاجتماعي إلى جانب الأداء الاقتصادي وذلك بالنسبة للتكاليف والمنافع التي يمكن قياسها كميًا حتى تتم عملية المقابلة بين التكاليف والمنافع الاجتماعية النقدية، أما بالنسبة للبنود التي لا يمكن إلى قياسها كميًا فيمكن عرضها أما في القوائم الملحقة أو كملاحظات هامشية.

**3- دراسة (شدرى معمر سعاد 2009)** " دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية حالة "مذكرة ماجستير، كلية التسيير.

حيث تدور الإشكالية الرئيسية لهذا البحث حول: إلى أي مدى تساهم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في تسهيل دور وفعالية المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية بصفة عامة ومؤسسة سونلغاز بصفة خاصة .

وقد خلصت مفادها أن المراجعة الداخلية تعتبر الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات المعلومات المحاسبية، من أجل سلامة مركزها المالي وتحسين الأداء داخل المؤسسة.

**4- دراسة ( عفاف نفيسة 2013 )** " أثر نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسات المصرفية"، مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراجعة التسيير.

تمحورت الإشكالية لهذه الدراسة: إلى أي مدى يؤثر نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسة المصرفية، حيث تضمن الجانب النظري وصف لأنظمة الرقابة بالوكالة عن طريق التمعن فيها واستجواب موظفيها وذلك لفهم أهمية الدور ودراسة إجراءات تطبيق الرقابة مما يسمح لها باستنتاج عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالوكالة بسبب نقص تطبيق هذا النظام.

### حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** اقتصر الحدود الموضوعية في الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية، وعدم التطرق الى علاقة الإفصاح المحاسبي بالمراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية وهذا راجع إلى المسار الذي تقتضيه الدراسة.

- **الحدود المكانية:** ستكون الدراسة على مستوى مؤسسة سونلغاز بالوادي.

- **الحدود الزمنية:** تتمثل في الفترة التي تمت من خلالها إجراء هذه الدراسة الموسم الجامعي 2017 في كل من الدراسة النظرية والتطبيقية.

### أسباب اختيار الموضوع:

ومن أهم الأسباب التي أدت إلى اختيار هذا الموضوع كالاتي:

### الأسباب الذاتية:

- الرغبة في اكتساب معلومات ومعارف جديدة في مجال الإفصاح المحاسبي والرقابة الداخلية.

- الاهتمام والميل الشخصي للحوص في الإفصاح المحاسبي .

- تخصص الدراسة وهو محاسبة.

### الأسباب الموضوعية:

- الدور الكبير الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة.

- أهمية الإفصاح المحاسبي في فعالية نظام الرقابة الداخلية.

### صعوبات البحث:

- صعوبة الحصول على المعطيات المحاسبية للشركة وامتيازها بسرية تامة.

- تماطل الموظفين في تقديم المعلومات وعدم الحصول على الحرية الكافية في الشركة.

### المنهج المستخدم:

من المؤكد أن طبيعة الموضوع هي التي تحدد المنهج الواجب إتباعه لذا اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي

الذي يبين ويوضع المفاهيم الأساسية لمتغيرات الدراسة ويحلل العلاقة المتداخلة بين متغيرات الدراسة، واعتمدنا أيضا على دراسة الحالة التي تتميز بجمع وتحليل المعلومات.

### أقسام البحث:

عملنا على تقسيم البحث إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي.

أما فيما يخص فصل الأول وهو الجانب النظري يحتوي على مبحثين .

المبحث الأول بعنوان "الإفصاح المحاسبي" والمبحث الثاني " الإطار النظري والعملي لنظام الرقابة الداخلية " بالنسبة للمبحث الأول قسمناه إلى ثلاثة مطالب أولا طبيعة وأشكال الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه، ثانيا كفاية وقياس الإفصاح المحاسبي والإفصاحات ضمن القوائم الرئيسية، وأخيرا الإفصاح ضمن الإفصاحات المتمة ومدقق الحسابات و مجلس الإدارة والإفصاح في تقارير المالية وفق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. أما المبحث الثاني كذلك قسمناه إلى ثلاث مطالب،أولا مفهوم وأهمية نظام الرقابة الداخلية وأهدافه ومكوناته، ثانيا فروع ومقومات نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته ووسائله، وأخيرا تقييم نظام الرقابة الداخلية. والفصل الثاني وهو الجانب التطبيقي خاص بدراسة حالة بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالوادي فقد احتوى على مبحثين:

المبحث الأول بعنوان "تقديم عام للمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز" والمبحث الثاني نظام الرقابة الداخلية والإفصاح عن القوائم المالية في المؤسسة. بالنسبة للمبحث الأول قسمناه إلى أربعة مطالب، أولا تعريفها وثانيا مهامها وثالثا وظائفها ورابعا الهيكل التنظيمي لها.

والمبحث الثاني قسمناه إلى ثلاثة مطالب، أولا الرقابة الإدارية و الرقابة الوقائية والرقابة المحاسبية، ثانيا تقييم نظام الرقابة داخل المؤسسة، وأخير القوائم المالية داخل المؤسسة.

## الفصل الأول :

### الإفصاح المحاسبي والرقابة الداخلية

## تمهيد

يعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للمستخدمين في دعم قراراتهم خصوصاً المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل، ونظر للاهتمام المتزايد لأصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة حول أهمية الإفصاح المحاسبي والشفافية في التقارير المالية، فإن ذلك يؤدي إلى استمرار الضغوط على المهنة لتطوير أدائها في خدمة قطاعات الأعمال من ناحية ودعم نظام الرقابة الداخلية من ناحية أخرى.

حيث أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم خطوات المراجعة عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات ومقاييس المتبناة من قبيل المؤسسة لضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان الصحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية للمؤسسة، وإعطاء الصورة الصادقة للمركز المالي الحقيقي لها.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المبحثين كالتالي:

المبحث الأول حول الإفصاح المحاسبي حيث سنتطرق إلى مفهوم الإفصاح وأشكاله، عوامل المؤثرة فيه والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

أما المبحث الثاني يتمحور حول نظام الرقابة الداخلية حيث تناولنا تعريفها وأهميتها، أهدافها ومكوناتها ومقوماتها، ثم أشكالها وإجراءاتها، وفي الأخير وأساليب ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

## المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي

يمثل الإفصاح المحاسبي أحد أهم وظائف نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة وذلك من خلال تقديم

المعلومات المحاسبية لتلبية حاجيات المستخدمين، وبقمنا بتقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: طبيعة وأشكال الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه.

المطلب الثاني: كفاية وقياس الإفصاح المحاسبي و للإفصاحات ضمن القوائم الرئيسية.

المطلب الثالث: الإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة ومدقق الحسابات و مجلس الإدارة و الإفصاح في تقارير

المالية وفق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المطلب الأول: طبيعة وأشكال الإفصاح المحاسبي وعوامل المؤثر فيه.

سنتطرق في هذا المطلب إلى مراحل التاريخية التي مر بها الإفصاح مع إظهار تعاريفه وكذلك التطرق إلى

أهم أشكال الإفصاح وعوامل المؤثرة فيه.

الفرع الأول: الجذور التاريخية للإفصاح المحاسبي وتعريفه

من خلال هذا الفرع سنتطرق إلى التطور التاريخي للإفصاح المحاسبي مع إعطاء تعاريف له:

**أولاً: القرن 19:** تعود الجذور التاريخية الحديثة لمفهوم الإفصاح إلى بدايات تأسيس شركات المساهمة، ما نتج

عنها من انفصال الملكية عن الإدارة، والقبول بمفهوم المسؤولية المحدودة للشركاء، مما تطلب حينذاك سن

تشريعات وقوانين لهذه الشركات، وإلزامها بتدقيق بياناتها المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل

ومحايد، ومن ثم إلزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية<sup>1</sup>.

ثانياً: **قانون الشركات الإنجليزية الذي صدر عام 1844:** حيث فرض التدقيق الخارجي فلقد أورد نصاً ألزم

بمقتضاه مديري الشركات بإعداد ميزانية والتوقيع عليها، بحيث تكون عادلة وشاملة على أي تم التحقق من

صحتها وصدقها من قبل مراجع خارجي، وبالرغم من ذلك لم يكن فعالاً، وذلك لعدم وجود رقابة مهنية،

وعدم وجود مبادئ محاسبية تحدد شكل ومضمون الميزانية، هذا ما جعل الإفصاح خاضعاً لرغبات الإدارة التي

كانت تفصح عن المعلومات التي تنتقيها، والتي قد تتجاهل نشر معلومات هامة بسبب اعتقادها أن النشر

يضر بمصالحها، ونتيجة لذلك كان الإفصاح في هذه الفترة اختيارياً، يهدف إلى تقنين العلاقة بين الملاك

والمديرين، ومن جانب آخر كانت المراجعة تسعى إلى التحقق من صحة الأرقام المحاسبية دون البحث في

مضمونها.

<sup>1</sup> - وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبية، الأكاديمية العربية للدينمارك للنشر، 2007، ص: 367.

ثالثا: سنة 1907: هنا أصبح الإفصاح إجباريا نتيجة تزايد اعتماد شركات المساهمة على التمويل الخارجي وجاء ذلك لحماية جمهور المستثمرين، وتحقيق المصلحة العامة، كما أصبح المراجع يهدف إلى البحث فيما وراء الأرقام للكشف عن الحقائق الجوهرية غير الواضحة في الميزانية.

رابعا: سنة 1933: أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) على ضرورة التقيد بمبدأي الإفصاح الكامل والثبات في إتباع النسق عند إعداد ونشر القوائم المالية.

خامسا سنة 1934: أكد كذلك هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) على جميع الشركات المقيدة في البورصة على ضرورة التقيد بمبدأي الإفصاح الكامل والثبات في إتباع النسق عند إعداد ونشر القوائم المالية.

سادسا: سنة 1961: كانت أو محاولة للتنظير المحاسبي تناول مصطلح الإفصاح المحاسبي صراحة هي دراسة أعدتها Moonitiz، وقد أشار في هذه الدراسة على أن تفصح التقارير المحاسبية عن كل ما هو ضروري حتى لا تكون مضللة.

من زاوية أخرى يرتبط تزايد أهمية الإفصاح بالتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة، وذلك عندما تحولت من مدخل الملكية إلى ما يعرف مدخل المستخدمين، أي تحولت وظيفتها من نظام لمسك الدفاتر غايتها حماية مصالح الملاك إلى نظام للمعلومات غايتها توفير المعلومات المناسبة لمتخذي القرار، كما صاحب هذا التطور انفتاح المحاسبة على نظريات حديثة كالنظرية الحديثة للمعلومات، هذه الأخيرة قدمت للمحاسبين الكثير من المفاهيم والأدوات التي عززت من أهمية ودور مبدأ الإفصاح مثل مفهوم المحتوى المعلوماتي للتقرير المالي.

### الفرع الثاني: مفهوم الإفصاح المحاسبي

هناك العديد من التعاريف للإفصاح المحاسبي نذكر منها:

**التعريف الأول:** يعرف الإفصاح بأنه " الإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بها في شكل قوائم تختلف باختلاف المنفعة المنشودة، على أن تشمل هذه التقارير جميع المعلومات اللازمة والضرورية، لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - صديقي مسعود، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر، ملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات صغيرة ومتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 2013، ص: 3.

**التعريف الثاني:** عرف الإفصاح المحاسبي على أنه "الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية"<sup>1</sup>.

**التعريف الثالث:** عرف أيضا على أنه "شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية"<sup>2</sup>.

**التعريف الرابع:** عرف على أنه "تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد"<sup>3</sup>.

أذن فأن الإفصاح هو إتباع سياسة الوضوح وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة، التي يعتمد عليها مستخدمي التقارير المالية، أي يهدف الإفصاح إلى تمييز الظاهرة موضع الدراسة، وتوضيح معاملها بشكل يسهل فهم المعنى المقصود.

### الفرع الثالث: أشكال الإفصاح المحاسبي

هناك عدة أنواع للإفصاح المحاسبي والتي تتلاءم وطبيعة الغرض المستعمل لطلب المعلومة نذكرها فيما يلي:  
**أولاً: الإفصاح الكامل (الشامل):** يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم<sup>4</sup>.

**ثانياً: الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار، غير أنه يتبع الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد<sup>5</sup>.

ويعتبر الإفصاح الكامل الأكثر شيوعاً في الاستخدام ويشير إلى الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها والتي يجب أن تتضمنه القوائم المالية، حتى لا تكون مضللة للقارئ عند اتخاذ القرار الاستثماري.

<sup>1</sup> - صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على جودة المعلومة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011، ص: 63.

<sup>2</sup> - لطيف زيود، عقبة الرضا، قياس الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصاريف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة المصرفية، 2007، ص: 54.

<sup>3</sup> - صديقي مسعود، صديقي فؤاد، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

<sup>4</sup> - زرار العباسي، مداخلة بعنوان أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية لشركات، المنتدى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة وواقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2010، ص: 12.

<sup>5</sup> - لعبي عمر، حوكمة الشركات وأثرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم تجارية، 2015، ص: 58-59.

**ثالثا: الإفصاح العادل:** ينطوي هذا النوع على قيد أخلاقي ويهدف إلى الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي لا يقدم أو يفضل مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى.

**رابعا: الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ انه ليس من انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية<sup>1</sup>.

**خامسا: الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):** هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله<sup>2</sup>.

**سادسا: الإفصاح الوقائي (التقليدي):** يقوم هذا النوع من الإفصاح ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية، بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن، والهدف الأساسي لذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فالإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين<sup>3</sup>.

يمكن القول أنه لا توجد اختلافات جوهرية بين هذه المفاهيم، إذا ما استخدمت في إطارها الصحيح حيث أن الهدف الحقيقي يتمثل في إعلام مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة، مع مراعاة الموازنة بين المنافع والتكاليف، فالإفصاح المعاصر يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية.

#### الفرع الرابع: العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي

أهم المحددات الرئيسية على نوعية وحجم الإفصاح بالقوائم المالية ما يلي:

**أولا: نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** لا بد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، فمن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصحة عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة.

<sup>1</sup> - صبايحي نوال ، مرجع سبق ذكره، ص : 65 .

<sup>2</sup> - لطيف زهود، عقبة الرضا، مرجع سبق ذكره، ص: 65.

<sup>3</sup> - صبايحي نوال ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 65 - 68.

ثانيا: الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح: تختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمدة بكل دول، إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح، غالبا ما تكون مزججا من المؤسسات المهنية والحكومية من خلال القوانين واللوائح.

### الطلب الثاني: كفاية وقياس الإفصاح المحاسبي والإفصاحات ضمن القوائم الرئيسية

ستتطرق في هذا المطلب إلى نوعية وكمية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وكذلك سنوضح أهم مقاييس كفاية الإفصاح المحاسبي وكذا أهم الإفصاحات ضمن القوائم الرئيسية.

### الفرع الأول: نوعية وكمية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها

حاولت العديد من الدراسات تحديد نوعية وكمية المعلومات التي يجب أن نفتح عنها القوائم والتقارير المالية إلا أنه خلص في الأخير أن مبدأ ملائمة المعلومات لمتخذي القرارات وأغراضه هو مبدأ يحكم كمية ونوعية المعلومات التي تظهر القوائم والتقارير المالية إلا أن التركيز على هذا المبدأ لا يلغي المبادئ والفرضيات التي تحكم النظام المحاسبي والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها<sup>1</sup>.

فمبدأ التكلفة التاريخية الذي كان في وقت قريب المبدأ المعتمد في المحاسبة أصبح غير منطقي أمام ازدياد معدل التضخم الشيء الذي فرض مقاييس القيمة الحالية لما توفره من معلومات عن القيم الحالية للأصول، هذه المعلومات التي تخدم بصفة أساسية متخذ القرار وأغراضه أما مبدأ القابلية للقياس الكمي فقد لقي العديد من الصعوبات، خاصة المعلومات الوصفية التي تهم المستخدمين والتي لا يمكن قياسها وإن تم إغفالها تصبح المعلومات عديمة القيمة، وبرز مثال على ذلك المعلومات الوصفية المتعلقة بسياسة المحاسبية التي تتبعها الشركة. أما بخصوص مبدأ الأهمية النسبية فيجب الإفصاح عن المعلومات وأن الأهمية النسبية والتخلي عن تلك التي ليست لها هذه الأهمية النسبية وهو ما لقي عدة انتقادات خاصة وأن اعتماد هذا المبدأ كوحدة وفقا للمبادئ الأخرى.....، وبشكل عام يمكن إدراج أهم الإفصاحات<sup>2</sup>:

- الإفصاح في القوائم والتقارير المالية سواء أجبرية أو إضافية أو إيضاحية؛
- معلومات وصفية تجعل من القوائم والتقارير المالية غير مضللة وتتمثل في السياسة المحاسبية والتغيرات التي تحدث لها؛
- الأطراف والصفقات العامة والأحداث اللاحقة؛

<sup>1</sup> - محمد فداء الدين عبد المعطي بمحت، دور المحاسبة في أداء وظيفة التسويق، مركز النشر العلمي، ط1، السعودية، 1986، ص 66.

<sup>2</sup> - الشاهد سمير، وآخرون، قواعد إعداد وتطوير القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، اتحاد المصارف العربية، 2001، ص 56.

- الشكوك حول استمرار الشركة والإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

### الفرع الثاني: نماذج قياس كفاية الإفصاح المحاسبي

لعل أهم النماذج المستخدمة لقياس كفاية الإفصاح ما يلي<sup>1</sup>:

**أولاً: نموذج سيرف 1961:** قام سيرف بتكوين مؤشر لقياس الإفصاح بقوائم المالية حيث يتكون هذا النموذج من 31 بند من المعلومات التي يجب أن يفصح عنها وذلك الاعتماد على بنود تم تثبيتها من طرف أبحاث سابقة من جهة ومن جهة أخرى تم اعتماد على المقابلات الشخصية مع عينة من المحللين الماليين بتحديد الاحتياجات من المعلومات وتم إعطاء أوزان مختلفة لكل بند تبع لأهميته

**ثانياً: نموذج سنجفي ودساي 1971:** من جهة أخرى قام سنجفي بتطوير مؤشر الذي اقترح سيرف ذلك بإسقاط بعض البنود وإضافة أخرى حيث أصبح المؤشر الجديد يتكون من 34 بنداً قام بتخصيص أوزان لكل بند من البنود التي يتكون منها المؤشرات بناء على المقابلات الشخصية مع محللين ماليين وتراوحت نسبة الأهمية ما بين 1 و4 حيث يعد وزن 1 عدس الأهمية و 4 بالغ الأهمية وأشار سنجفي ودساي إلى أن المؤشر ما هو إلا مجرد تقريب للمفهوم الإفصاح الكافي وليس مقياس كامل الدقة.

**ثالثاً: نموذج بتربي 1984:** طرح بتربي نموذج القياس مدى كفاية الإفصاح في القوائم وتقارير المالية لـ 88 شركة مساهمة أمريكية ويختلف نموذج بتربي عن غيره من النماذج السابقة في مكونات المؤشرات الذي يحتوي على 38 بنداً اعتمدها من 500 محلل مالي مع لطلب تحديد الأوزان من 0 إلى 4 حيث يمثل 0 عدس الأهمية و4 تشير لأهميتها، وتم استخدام المتوسط البسيط لمجموع الأوزان التي خصها المحللون الماليين وتُجدر الإشارة إلى أن هذا النموذج كان مركز على الشركات الصغيرة والمتوسطة وقسم صاحب النموذج بنود الإفصاح المحاسبي إلى ثلاث مجموعات:

**المجموعة الأولى:** تشتمل على البنود الموضحة في التقارير المالية.

**المجموعة الثانية:** تحتوي على تلك البنود التي يمكن الإفصاح عنها بدرجة متفاوتة.

**المجموعة الثالثة:** تحتوي بنود فرعية متفاوتة فيما بينها.

وهو ما تميز به هذا النموذج عن غيره من النماذج الأخرى التي افترض أن البنود المفصحة عنها لها نفس درجة الأهمية .

<sup>1</sup> - محمد فداء الدين عبد المعطي بحت، مرجع سبق ذكره، ص: 51-56.

رابعاً: نموذج دايول 1980: انتقض دايول النماذج السابقة التي اعتمدت مؤشرات القياس الإفصاح المبني على أوزان يتم تحديدها بناء على إغراء المحللين الماليين وسبب ذلك أن وهؤلاء المحللين لا يدركون تماماً الأوزان التي يعطوها لكل بند نظراً لتعدد واختلافها.

إلى جانب أن هذه الدراسات افترضت ثبات الأوزان مهما كانت معلومات الأخرى أكثر أهمية وافترض خاطئ كما افترض ثبات هذي الأوزان مع مرور الوقت وهو أيضاً أمر غير منطقي، وحسب دايول تم اقتراح نموذج الارتباط متعدد الخطوات بحث دالة الهدف هو تحسين قدرة المحلل المالي على توقع الربح وبإدخال البنود في معادلة الارتباط بند بندا حتى يمكن الوصول إلى مستوي إفصاح امثل.

بصفة عامة نلاحظ أن نموذج دايول وغيره من النماذج التي ربطت نسبة كفاية الإفصاح الأمثل على فرض أن الهدف الوحيد للمستخدمين هو التنبؤ بمعدل الربح المفروض تم انتقاده من خلال أهم العوامل المؤثرة على الإفصاح.

### الفرع الثالث: الإفصاح ضمن القوائم الرئيسية

القوائم المالية تعتبر المنتج النهائي لنظام المحاسبي، يتم إعدادها بغرض تقديمها لمستخدمي هذه القوائم لهاذ يجب أن تتوفر على كمية اللازمة لكي يستفيد منها، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم الرئيسية.

#### أولاً: قائمة الدخل:

عبارة عن ملخص للأعباء والمنتجات المنحزة من الموارد خلال السنة المالية، تحتوي على أرصدة السنة السابقة ومعطيات السنة الحالية وكل العناصر المتعلقة بتقييم الأداء<sup>1</sup>.

حيث ازدادت أهمية هذي القائمة لأنها تعكس مدى نجاح الشركة في أعمالها، وقابليتها على استمرار غي نشاط<sup>2</sup>.

يجب أن تشمل قائمة الدخل كحد أدنى البنود التي تعرض المبالغ التالية:

- 1: الإيراد.
- 2: نتائج الأنشطة التشغيلية.
- 3: تكاليف التمويل.
- 4: حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تمت محاسبتها باستخدام.

<sup>1</sup> - كمال خليفة أبو زيد ، النظرية المحاسبية ، ط4 ، جامعة الإسكندرية ، ص2008 ، ص: 782.

<sup>2</sup> - هادي رضا الصنار، مبادئ المحاسبة المالية، ط1، دار الثقافة لنشر، عمان، 2009، ص: 84.

5: طريقة حقوق الملكية.

6: المصروف الضريبي.

7: الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.

8: البنود غير العادية.

9: صافي الربح أو الخسارة للفترة<sup>1</sup>.

ثانيا: قائمة التغير في حقوق الملكية :

إن قائمة التغيرات في حقوق الملكية عبارة عن جدول يوضح الأحداث التي قد تطرأ على بنود رأس المال وحقوق المساهمين.

واهم المعلومات التي يفصح عنها في قائمة التغير في حقوق الملكية هي:

التغيرات التي تحدث أثناء السنة على رأس المال والأرباح المحتجزة والتوزيعات والاحتياطات، إن الهدف الأساس من معلومات التغيرات حقوق<sup>2</sup>.

ثالثا: قائمة التدفقات النقدية

هي إحدى القوائم الأساسية والتي تقدم معلومات لا تقدمها قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل حيث تقدم معلومات عن نبد النقدية من حيث مصادر النقدية أي من أين تم الحصول على النقدية خلال العام وما هي المصادر التي أنفقت فيها النقدية خلال العام ومقدار التغير في رصيد النقدية خلال العام<sup>3</sup>.

ومن أهم المعلومات التي يجب أن تعرض في قائمة التدفقات النقدية هي :

1: النشاطات التشغيلية وهي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيرادات للوحدة الاقتصادية.

2: النشاطات التمويلية التي ينتج عنها تغير في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعملية الاقتراض التي تقوم بها المؤسسة، وهب التي ترتبط مباشرة بتمويل المؤسسة نفسها، وتتضمن المتحصلات أو المدفوعات من وإلى المستثمرين والدائنين فيما عدا الموردين.

3: النشاطات الاستثمارية المتمثلة في امتلاك الأصول الطويلة الأجل<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - طارق عبد العالي حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، ط 1، دار الجامعة لنشر، عين الشمس، الإسكندرية، 2004، ص 111.

<sup>2</sup> - عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية، ط 1، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2011، ص 44.

<sup>3</sup> - مجبور جابر محمود نمري وآخرون، مبادئ المحاسبة، ط 2، مكتبة المالك فهد الوطنية للنشر، 2011، ص: 145.

<sup>4</sup> - عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، دار التعليم الجامعي لنشر، الإسكندرية، 2015، ص ص: 330-331.

## رابعاً: قائمة المركز المالي

يقصد بقائمة المركز المالي ما لدى المؤسسة من ممتلكات أو موجودات في لحظة زمنية معينة وما على تلك الموجودات من مطالبات وفي نفس اللحظة فلا بد للمؤسسة شرح وتفصيل عملياتها المالية وإظهار مركزها المالي في الميزانية العامة<sup>1</sup>.

وقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) على المعلومات التي يجب عرضها في الميزانية العمومية كحد أدنى نذكر:

1: الأملاك والمصانع والمعدات.

2: الموجودات غير الملموسة.

3: الموجودات المالية غير الواردة في البنود.

4: الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها بتطبيق طريقة حقوق الملكية.

5: المخزونات.

6: الالتزامات غير المتداولة المنتجة للفائدة.

7: رأس المال الصادر والاحتياطات<sup>2</sup>.

**المطلب الثالث: الإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة وتقارير مدقق الحسابات ومجلس الإدارة والإفصاح ضمن التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية**

في هذا المطلب سنتطرق إلى المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في تقارير مدقق الحسابات ومجلس الإدارة وكذا ضمن الإيضاحات المتممة، كما سنتطرق إلى أهم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية.

**الفرع الأول: الإيضاحات المتممة**

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية هي معلومات تفصيلية، تلحق بالقوائم المالية، بغرض إعطاء فهم أفضل للبنود الواردة بالقوائم المالية، والسياسة المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم، والمحاسبة عن بنودها، كالسياسات المتعلقة بالأصول الثابتة مثلاً<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - دونالد كيسو، جيزى ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، المملكة العربية السعودية، ط 1، دار المريخ للنشر، ص: 179.

<sup>2</sup> - بلعيد محمد الكامل، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2011، ص: 36.

<sup>3</sup> عمرو حسين، المعايير المحاسبية في الإفصاح المحاسبي بين نظرية و تطبيق في الشركات الصناعية العديدة، مجلة العربية للمحاسبة، المجلد الرابع، 2001، ص: 90.

ويحتاج المساهمين لكثير من المعلومات التفصيلية، التي لا تظهر مباشرة من القوائم المالية، كي لا تصبح معقدة، لذا فإن هذه المعلومات التفصيلية تظهر كمجموعة من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، ولذلك فمن المهم بالنسبة للمستثمر قراءة هذه الإيضاحات وفهمها جيداً، لأنها تعتبر تفصيلاً للوضع المالي للشركة، وغالباً ما تكون هذه الإيضاحات متعلقة بالسياسات المحاسبية أو وصف تفصيلي للأصول الثابتة وأسهم رأس المال والديون طويلة الأجل والالتزامات العرضية، وغيرها من البنود الإجمالية بالقوائم المالية.

وفيما يلي نستعرض بعض الأمثلة للإيضاحات المتممة للقوائم المالية<sup>1</sup>:

**أولاً: وصف أنشطة الشركة:** يتم الإفصاح عن الشكل القانوني للشركة ومقرها الرئيسي، جنسيتها، واسم الشركة (إن وجدت)، ووصف لطبيعة أنشطة الشركة الرئيسية.

**ثانياً: العرف المحاسبي:** وهي القاعدة التي تتبع في إعداد القوائم المالية، حيث تعد القوائم المالية في معظم الأحيان وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، ويذكر أي افتراض آخر تم إتباعه.

**ثالثاً: وصف السياسات المحاسبية للشركة:** يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية للشركة بالنسبة للأصول الثابتة وإهلاكها، وتقييم المخزون، واستهلاك الأصول غير الملموسة، والاندماج، والضرائب، وعمليات تحويل العملة، وتحديد صافي الربح للسهم.

**رابعاً: المخزون:** إذا لم تظهر الميزانية مكونات المخزون من مواد خام، وإنتاج غير تام، وإنتاج تام، ومواد أخرى فإنه يتم تقديم بيان لتلك العناصر ضمن الإيضاحات المتممة للميزانية.

**خامساً: الاستثمارات:** يتم تقديم معلومات متعلقة بالاستثمارات في الأوراق المالية وتقسيمها كأصول متداولة وأصول غير متداولة، والاستثمارات في الشركات التابعة مع توضيح اسم الشركة ورأس مالها ونسبة المساهمة.

**سادساً: التغييرات في السياسات المحاسبية:** تتضمن وصفاً تفصيلياً للتغيرات في السياسات المحاسبية نتيجة إتباع قواعد محاسبية جديدة.

**سابعاً: الأحداث غير المتكرر:** تتضمن وصفاً تفصيلياً للبنود والأحداث الهامة غير المتكررة مثل استبعاد أحد الخطوط الحالية للنشاط، أو إضافة خطوط جديدة للإنتاج.

**ثامناً: برامج التوظيف والتقاعد:** تتضمن وصفاً تفصيلياً بالنسبة لعقود التوظيف وحصص العاملين في الأرباح، وخطط المعاش والتقاعد، ومكافآت نهاية الخدمة.

<sup>1</sup> - عثمان زياد عاشور، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1، مذكرة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، 2008، ص ص: 54-55.

تاسعا: عقود الاستئجار طويل الأجل: يتم الإفصاح عن الالتزامات المتعلقة بعقود الاستئجار طويل الأجل للعقارات والآلات والمعدات، التي تستحق سنوياً لمدة خمس سنوات وكذا جملة الالتزامات بعد هذه المدة وحتى نهاية عقد الاستئجار.

الالتزامات التعاقدية المستقبلية: وهي بنود العقود التي من الممكن أن تؤثر جوهرياً على الشركة في فترات المستقبلية.

عاشرا: المبيعات القطاعية وأرباح التشغيل والأصول المحددة لكل قطاع: هي معلومات تخص القطاعات التشغيلية الرئيسية بالشركة من حيث حجم المبيعات والأرباح والأصول.

حادي عشر: الديون طويلة الأجل: التفاصيل المتعلقة بإصدار السندات، ومعدلات الفائدة، واستحقاقات القروض الطويلة الأجل.

#### الفرع الثاني: مجلس الإدارة:

يجب علي مجلس الإدارة أن يعد تقريرا سنويا للعرض علي المساهمين يشمل بوجه خاص فضلاً عما تتطلبه القوانين ما يلي:

أولاً: نظرة شاملة عن أعمال الشركة ومركزها المالي.

ثانياً: النظرة المستقبلية لنشاط الشركة خلال العام القادم

ثالثاً: أنشطة ونتائج أعمال الشركات التابعة إن وجدت.

رابعاً: نبذة عن التغييرات في الهيكل الرئيسي لرأس المال بالشركة

خامساً: مدى الالتزام بمتابعة وتطبيق قواعد حوكمة الشركات<sup>1</sup>.

#### الفرع الثالث: تقارير مدقق الحسابات:

يعد تقرير مدقق الحسابات (المحاسب القانوني) الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الأطراف المختلفة التي يخدمها المدقق ولها مصلحة في البيانات المالية المنشورة ولذلك إن التقرير المعد يوجه للجهة التي قامت بتعيين المدقق وهي الهيئة العامة للمساهمين.

وقد أجمعت المعاهد والجمعيات المحاسبية العالمية علي وجوب قيام مدقق الحسابات بوضع تقرير خطي وفقاً لما جاء في المعيار الدولي الأول علي أنه: يجب أن يتضمن تقرير المدقق رأياً خطياً عن المعلومات المالية.

<sup>1</sup> - جبروع يوسف، مدي تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات المساهمة الصناعية العامة في قطاع غزة، فلسطين، بحوث ودراسات لتطوي مهنة مراجعة الحسابات لمواجهة المشكلات المعاصرة، 2003 ص: 14.

كما نص المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير التي أوردها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين علي ضرورة إعداد المدقق لتقرير يبين فيه رأيه المحايد المستقل بالنسبة للقوائم المالية ككل، فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: الإفصاح في التقارير المالية وفقا لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

سنقوم بعرض بعض المعلومات والبيانات التي يجب عرضها ضمن التقارير المالية وفقا لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

#### أولا: الإفصاح عن الأدوات المالية (IFRS7):

ويتطلب هذا المعيار تقديم إفصاحات في البيانات المالية حول أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمؤسسة وكذلك أدائها المالي، كما يتطلب إفصاحات عن معلومات نوعية وكمية حول التعرض للمخاطر الناشئة عن الأدوات المالية وذلك ب:

- 1: الحد الأدنى للإفصاحات حول مخاطر الائتمان والسيولة ومخاطر السوق.
- 2: إفصاحات تصف أهداف الإدارة وسياساتها وعملياتها لإدارة هذه المخاطر.
- 3: إفصاحات كمية تقدم المدى الذي تكون فيه المؤسسة معرضة للمخاطر استنادا إلى المعلومات المقدمة داخليا إلى الإدارة الرئيسية في المؤسسة وإفصاحات حول استخدام المؤسسة للأدوات المالية وتعرضت المخاطر التي تتسبب فيها هذه الأدوات<sup>2</sup>.

#### ثانيا: الإفصاح عن التقارير القطاعية (IAS24):

يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التالية المتعلقة بالتقارير القطاعية:

- 1: العوامل التي تم استخدامها لتحديد القطاعات و أسس تنظيم المنشأة.
- 2: نوع المنتجات والخدمات التي تتحقق منها إيرادات كل قطاع من القطاعات.
- 3: أرباح وخسائر وإجمالي أصول كل قطاع من القطاعات وفقا لنفس الأساس الذي تستخدمه الإدارة التنفيذية للمنشأة لأغراض تقويم الأداء وتخصيص الموارد.
- 4: يتم الإفصاح عن نشاطات المنشأة الأخرى والقطاعات التشغيلية التي لا يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل في بند مستقل يسمى "بنود أخرى" منفصلة عن بنود التسويات الأخرى.

<sup>1</sup> - عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة فلسطين، مذكرة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في محاسبة والتمويل، جامعة غزة، ص: 49.

<sup>2</sup> - خالد جمال الجعارت، معايير التقارير المالية، دار إتراء، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص: 77.

5: يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التالية المتعلقة بالمنشأة ككل، بغض النظر عن وجود أو عدم وجود، قطاعات تشغيلية ينبغي الإفصاح عنها: الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة، والمعلومات الجغرافية وهي الإيرادات من عملاء خارجيين والأصول غير المتداولة<sup>1</sup>.

### ثالثاً: الإفصاح عن ذوي العلاقة (IAS24):

قد اقتضى هذا المعيار الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة عند وجود التحكم بغض النظر عما إذا كان هناك عمليات بين الأطراف أم لم يكن، وفي حالة وجود معاملات مع ذوي العلاقة فيجب الإفصاح عن المعاملات المتبادلة مبينا طبيعتها، وعناصرها، وأنواعها<sup>2</sup>.

أمثلة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها هي:

1: مشتريات أو مبيعات السلع.

2: تقديم أو تلقي خدمة.

3: ترتيبات الإيجار.

4: تحويل البحوث وتطوير.

5: ضمانات وتقديم تأمين ضمان<sup>3</sup>.

### رابعاً: الإفصاح عن الأحداث اللاحقة (IAS10):

وفيه يجب الإفصاح عن الأتي:

1: تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية ومن أعطى التصريح وإذا كان ملاك المنشأة يتمتعون بسلطة تعديل القوائم المالية بعد إصدارها، فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

2: إذا تم استلام معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية بخصوص الظروف التي كانت موجودة في تاريخ الميزانية العمومية فإن للإفصاحات المتصلة بتلك الظروف يجب تحديثها في ضوء المعلومات الجديدة<sup>4</sup>.

3: يجب الاعتراف بالخسارة كمصرف إذا كان من المحتمل حدوثها وأماكن تقديرها.

4: يجب عدم الاعتراف بالمكسب ولكن يجب الإفصاح عن ذلك إذا كان تحققها وتقديرها ممكن<sup>5</sup>.

1 - الهيئة السعودية للمحاسبين، لجنة معايير المحاسبية، معايير التقارير القطاعية، 2002، ص: 2113.

2 - سفير محمد، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير محاسبة الدولية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي يحي فارس المدينة، 2009، ص 74.

3 - طارق عبد العالي حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 212.

4 - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 297.

5 - [www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com) تم اطلاع بتاريخ 15-02-2017 على الساعة 9:30.

## خامسا: الإفصاح عن التقارير المالية المؤقتة (IAS 34):

1: الإفصاح عن لأحداث الهامة التي ستقع بعد نهاية الفترة المرحلية وبنفس الطريقة المستخدمة عند إعداد القوائم المالية السنوية<sup>1</sup>.

2: كما ينبغي على المنشأة أن تفصح عن أي تغيير في هيكل المنشأة خلال الفترة المرحلية.

3: ويجب الإفصاح عن إصدارات وإعادة شراء وإطفاء الأوراق المالية المثلة للمديونية والملكية.

4: كما يجب الإفصاح عن اندماجات الأعمال والاستثمارات طويلة الأجل.

5: ويجب الإفصاح عن خسائر الانخفاض في الممتلكات والمنشآت والمعدات والأصول غير الملموسة أو أي أصول أخرى وعكس خسائر لانخفاض.

6: الإفصاح عن أي فشل في سداد الديون أو أي إخلال في اتفاقيات الديون والتي لم يتم تسويتها.

7: الإفصاح عن التسويات القضائية.

نستخلص من خلال هذا المبحث أن الإفصاح المحاسبي هو إتباع سياسة الوضوح وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي يعتمد عليها مستخدمي التقارير المالية، ولإفصاح عدت أشكال نذكر منها الكامل الكافي والملائم والتتقيني.... الخ.

يوجد عوامل تؤثر على عملية الإفصاح في القوائم المالية متمثلة في نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم والجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح.

أن الإفصاح في التقارير المالية يجعلها أكثر إفصاحا ومصداقية وتعبيرا، ويظهر معلومات مالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية وهذا يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها من أطراف خارجية.

<sup>1</sup> - إسماعيل محمود إسماعيل، تقارير مالية المرحلية ( المؤقتة)، المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS34، دمشق، ص: 15.

## المبحث الثاني: الإطار النظري والعملي لنظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية، كما انه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

هنا قسمنا المبحث إلى:

المطلب الأول: ماهية وأهمية نظام الرقابة الداخلية وأهدافه ومكوناته.

المطلب الثاني: فروع ومقومات نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته ووسائله.

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

## المطلب الأول: ماهية وأهمية نظام الرقابة الداخلية وأهدافه ومكوناته

اختلف الباحثين في تعرف نظام الرقابة الداخلية فكل ومنهم أعطى تعريف، في هذا المطلب سوف نتطرق لبعض هذه التعاريف مع إظهار أهمية الرقابة الداخلية، وكذلك أهم أهداف النظام ومكوناته.

## الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت تعاريف الرقابة الداخلية من أهم هذه تعاريف:

**التعريف الأول:** عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** الرقابة الداخلية تعني نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للوحدة مع تحديد الواجبات والمسؤوليات ووجود نظام للحسابات وإعداد التقارير، وهذا بالإضافة إلى جميع الطرق والوسائل الأخرى المستخدمة داخل المؤسسة لتحقيق الأهداف<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** يعرفها هنري فيول "تنطوي الرقابة على التحقق إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة وإن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء يقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تنطبق على كل شيء معدات أفراد أفعال"<sup>3</sup>.

1 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص: 9.

2 - محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003، ص: 197.

3 - محمد عمر، الرقابة والإشراف على المصارف الإسلامية، البنك الإسلامي للتنمية، جدة، 2001، ص: 48.

**التعريف الرابع:** الرقابة ذلك النشاط الإداري الذي يسعى إلى التحقق من كفاءة أو استغلال الموارد المنظمة وتحقيق أهدافها<sup>1</sup>.

**التعريف الخامس:** "الرقابة الداخلية هي مختلف الإجراءات والضمانات والضوابط الإدارية والمحاسبية وغيرها، والتي تعدها وتنفيذها المؤسسة تحت مسؤوليتها، من أجل حماية الذمة المالية، نوعية المعلومات المحاسبية تسييره، ومدى مطبقته مع تعليمات الإدارة وتفصيل تحسين الأداء"<sup>2</sup>.

ومن كل هذه التعاريف، يمكننا استخلاص هذا التعريف حول نظام الرقابة الداخلية:

هو خطة تنظيمية وإجراءات ووسائل مبنية لأجل حماية أصولها وضمان إتباع وتمسك العاملين بالسياسات والخطط المرسومة لتحقيق الأهداف الموضوعية.

### الفرع الثاني: أهمية الرقابة الداخلية:

نظام الرقابة الداخلية له أهمية كبيرة على المؤسسة نذكر منها ما يلي :

**أولاً:** أن عملية الرقابة تمثل المحصلة النهائية للأنشطة ومهام المنظمة فمن خلالها يمكن قياس مدى كفاءة الخطط الموضوعية وأساليب تنفيذها<sup>3</sup>.

**ثانياً:** التأكد من أن كل التسجيلات المحاسبية تعبر عن أصول موجودة فعلاً وذلك عن طريق رقابة الموجودات بواسطة الجرد المادي ومقارنته بكل ما هو مسجل بالدفاتر<sup>4</sup>.

**ثالثاً:** التأكد من أن كل أصول المؤسسة محمية من مجمل العوامل التي تؤثر فيها كالمحيط، فيجب وضع الأصل في مكان آمن وتحت مسؤولية شخص واحد معين، ففي حالة ضياعه أو سرقة يعتبر هو المسؤول الأول والوحيد بالإضافة إلى الجرد وإجراءاته.

**رابعاً:** التأكد من أن كل وثائق الشبوتية مقنعة.

**خامساً:** التأكد من أن كل الإجراءات والعمليات طبقت حسب تعليمات الإدارة.

**سادساً:** التأكد من أن الطرق المتبعة في ميدان التسيير والمحاسبة تكتسي طابع الاستمرارية، وذلك من أجل الحصول على معلومات متجانسة يمكن مقارنتها مع معلومات السنوات الماضية، وكذا مع نظيرتها لدى المؤسسات المشابهة.

**سابعاً:** التأكد من شمولية التسجيل من خلال ضرورة التقييد المحاسبي لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

1- عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم مفاهيم ووظائف العمليات، 2001، ص: 245 .

2 - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 70.

3 - محمد فريد الصحن، وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص: 338-339.

4 - عصام الدين احمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، جامعة العلوم وتكنولوجيا، صنعاء، ط 1، 2009، ص: 114.

## الفرع الثالث: أهداف نظام رقابة داخلية

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المكونات أو الركائز والتي من خلالها يستطيع هذا النظام تحقيق أهدافه، والوصول إلى المستوى المطلوب تحقيقه والتي سوف نتطرق إليها في هذا المطلب.

لرقابة الداخلية عدة أهداف نذكر منها:

**أولاً: حماية أصول المؤسسة:** إن النظام الفعال للرقابة الداخلية لا بد أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، وهذا الهدف لا يشمل فقط الأصول المادية (المخزون، التثبيتات، المعدات والأدوات) بل لا بد من أن يضمن سلامة بعض العناصر الأخرى والمتمثلة في العنصر البشري وصورة المؤسسة اتجاه محيطها الخارجي، وكل معلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة<sup>1</sup>.

**ثانياً: ضمان مصداقية ودقة المعلومات المالية والتشغيلية:** تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المالية، المحاسبية والتشغيلية المعدة من قبل موظفيها والمعبرة عن نشاطات المؤسسة وهذا بوجود استناد هؤلاء الموظفين على مجموعة من المبادئ الأساسية في ذلك، إذا فعلى الرقابة الداخلية أن تتأكد من سلسلة المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ككل، تتمتع بالخصائص التالية:

**1: أن تكون المعلومات صادقة وحقيقية:** انه لا يكفي أن تكون المعلومات جيدة، بل يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها ويتأكد من دقتها، ذلك أن أي نظام رقابي يتضمن نظام إثبات والذي بدوره تحتفي كل الضمانات والإثباتات للمعلومات المتحصلة عليها.

**2: أن تكون المعلومات مفهومة وواضحة حتى تتمكن من استيعابها:** أن الحصول على المعلومات دقيقة بدون أن تكون كاملة بمفهومه يؤدي دائماً إلى وجود نقص في التعامل معه أو معالجتها، ذلك أن المعلومات غير كاملة رغم دقتها لا تفيد بصورة كاملة، لذلك لا بد من التحقق من أي عنصر قد اخذ بعين الاعتبار من أجل الحصول على معلومات.

**3: أن تكون المعلومات تتلاءم مع نشاط المنشأة:** إن المعلومات المستخلصة يجب أن تكون مكيفة ومتلائمة مع نتائج المنشأة وإلا فإنها عديمة الجدوى.

**4: أن تكون المعلومات المتوفرة في الوقت المناسب:** هناك معلومات تصل متأخرة أيضاً توجد معلومات لاتصل بسهولة، لذلك يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يتجنب مثل هذه الحالات في جمع المعلومات.

<sup>1</sup> - إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتب الوطنية، ط 5، بنغازي، ليبيا، 2008، ص: 59.

ثالثا: احترام تعليمات الإدارة: يتوسع هذا الهدف إلى ضرورة احترام سياسات المنشأة ومخططاتها وإجراءاتها وقوانينها، ويقصد بذلك تطبيق تعليمات وأوامر الإدارة، حيث أن التعليمات الإدارية تشمل الإجراءات التنظيمية ولكنها لا تتحدد عند المخططات فحسب، بل تتعدى إلى تنظيمات فردية خارجة عن المخطط، وهذا لتفادي الانحرافات الطارئة وإن الهدف من احترام تعليمات الإدارة هو تفادي الاتصال السيئ والخلط في المهام<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمس مكونات التي يتم على أساسها تقييم كفاءة وفعالية هيكل نظام الرقابة الداخلية وهي كالآتي:

**أولا: البيئة الرقابية:** تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساسا لكل المعايير، حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:

- 1: نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.
- 2: التزام الإدارة بكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير وتطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة.
- 3: فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة إلى المعلومات المحاسبية والإدارة الأفراد وغيرها.
- 4: الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف الشركة.

5: أسلوب إدارة الشركة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.

6: السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها.

7: علاقة المالكين بالشركة وعلاقة أصحاب المصالح بالشركة<sup>2</sup>.

**ثانيا: تقييم المخاطر:** تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية.

كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر، عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل.

<sup>1</sup> - سامية عياشي، دور جودة نظام الرقابة الداخلية في تحقيق نتائج التدقيق الداخلي، مذكرة تخرج نيل شهادة الماستر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2016، ص: 39.

<sup>2</sup> - عطا الله سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، جامعة أريد الأهلية، 2001، ص: 50.

ولحظة تحديد المخاطر فانه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها<sup>1</sup>.

**ثالثا: النشاطات الرقابية:** تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة، ويجب أن تكون هذه النشاطات الرقابية ذات فعالية وكفاءة في تحقيق الأهداف الرقابية للشركة.

إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات واليات تدعم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر، ومن أمثلة هذه النشاطات الرقابية (المصادقات والتأكدات ومراجعة الأداء والحفاظ على إجراءات الأمن والحفاظ على السجلات بشكل عام).

**رابعا: المعلومات والاتصالات:** يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى آخرين الذين يحتاجونها داخل الشركة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى، وحتى تستطيع الشركة أن تعمل وتراقب عملياتها، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والأحداث الخارجية.

أما فيما يتعلق بالاتصال فانه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها اثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالية لتنقية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات<sup>2</sup>.

**خامسا: مراقبة النظام:** تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما تضمن أن نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة.

ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية، يجب أن تشمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات وإجراءات لضمان أن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع، وعلى الإداريين أن:

**1:** يقيموا وبشكل سريع نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى بما في ذلك مابين التصور والتوصيات التي قدمها المدققون وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال الشركة.

**2:** يجددوا الإجراءات المناسبة للرد على نتائج وتوصيات التدقيق وأعمال المراجعة الأخرى.

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص: 110.

<sup>2</sup> - فحفي رزق السوافيري، واخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص: 19-20.

3: يستكملوا ضمن إطار زمني محدد، كل الخطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: فروع ومقومات نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته ووسائله

لنظام الرقابة الداخلية فروع وهذا ما سوف نظهره في الفرع الأول من هذا المطلب، كما أن نظام الرقابة الداخلية يقوم على جملة من المقومات والتي تساهم في تحقيق أهداف المسطرة من طرف المؤسسة، وهذا ما سنتطرق له في الفرع الثاني من هذا المطلب، كما سنتطرق إلى أهم إجراءاته في الفرع الثالث، كما سنقوم بإظهار وسائل نظام الرقابة في الفرع الرابع وأخير.

### الفرع الأول: فروع نظام الرقابة الداخلية

فروع نظام الرقابة الداخلية ثلاثة وهي:

**أولاً: نظام رقابة الإدارية:** تتضمن الخطة التنظيمية للمؤسسة وما يرتبط بها من وسائل وإجراءات تهتم أساساً بتحقيق أكبر كفاية ممكنة مع ضمان الالتزام بتنفيذ هذه السياسات الإدارية المقررة، وتحقق هذه الرقابة الإدارية من خلال تطبيق عدة وسائل، لعل من أهمها<sup>2</sup>:

1: الموازنات، والتكاليف المعيارية.

2: التحليل الإحصائي.

3: الرقابة على الجودة.

**ثانياً: نظام الرقابة المحاسبية:** تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.

تتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول المدرجة بدفاتر المؤسسة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها.

وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالمؤسسة مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - عطا الله سويلم، مرجع سبق ذكره، ص: 52-53.

<sup>2</sup> - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة: الأردن، 2006، ص: 206-207.

<sup>3</sup> - عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص: 126.

ثالثاً: نظام الضبط الداخلي يتضمن تقسيم العمل والسلطة، لإحداث الضبط على العمليات اليومية الروتينية والذي بواسطته يمكن أن يتحقق شخص ما من عمل شخص آخر مستقل عنه، أو أن يكون عمل شخص ما مكتملاً لعمل شخص آخر.

بمعنى ألا ينفرد شخص واحد بعمل معين، من بدايته حتى نهايته، وبهذا يمكن تفادي وقوع الأخطاء والأشياء غير المرغوب فيها، واكتشاف ما قد يحدث من ذلك في وقت مبكر<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: مقومات الرقابة الداخلية

تختلف بنية الرقابة الداخلية من مشروع إلى آخر تبعاً لطبيعة نشاطه وحجم عملياته إلا أنه يتعين توافر مقومات معينة في أي بنية للرقابة الداخلية حتى تحقق أهدافها وهي:

**أولاً: هيكل تنظيمي كفاء:** إن وجود هيكل تنظيمي كفاء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال وخاصة إذا كان تحديده للمسؤوليات دقيق وواضح، والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة لأخرى وفقاً لحجمها واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها، وحتى يكون هذا الهيكل التنظيمي كفاء لا بد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات التي تقع على عاتقها، كما يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية في المؤسسة إلى استقلال الإدارات وتوضيح خطوط السلطة بطريقة تمكنها من تحديد المسؤول عن ارتكاب أي خطأ أو مخالفة<sup>2</sup>.

**ثانياً: كفاءة الموظفين:** تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي يجب أن يكون للمؤسسة سياسة سليمة في تعيين الموظفين الجدد وترقية الموظفين الحاليين مع مراعاة المؤهلات اللازمة لكل وظيفة<sup>3</sup>.

**ثالثاً: استخدام الوسائل الآلية والالكترونية:** يؤدي استخدام الوسائل الآلية والالكترونية في إنجاز الأعمال المحاسبية إلى سرعة إنجازها، وتقليل الأخطاء ورفع كفاءة العمل المحاسبي<sup>4</sup>.

**رابعاً: رقابة وتقييم الأداء:** بالرغم من وجود عناصر الرقابة الداخلية المشار إليها في المقومات الأربعة السابقة، إلا أن الفائدة الموجودة من وجودها قد لا تتحقق إذا لم يلتزم العاملون بالمؤسسة بإتباع التعليمات، والقرارات المتعلقة بها.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن، نفس المرجع السابق، ص: 126.

<sup>2</sup> - عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، دراسة مقدمة من مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، دار الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص: 81.

<sup>3</sup> - عبد الفتاح الصحن، سمير كامل، رقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001، ص: 196.

<sup>4</sup> - مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية ومالية، دار البداية ناشرون والموزعون، الأردن، 2010، ص: 20.

لذلك فحرص المؤسسة على وضع، وتنفيذ إجراءات يمكن من خلالها تقييم جودة الأداء، والتحقق من مدى التزام موظفيها بتعليمات ومواصفات نظام الرقابة الداخلية .

ومن أهم وسائل تحقيق الإشراف الإداري، ورقابة الأداء هو استخدام نظام متكامل لتقارير الأداء ومحاسبة المسؤولية والتخطيطية، والاعتماد على من المراجعة الداخلية والخارجية<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

هناك إجراءات تنظيمية وإجراءات محاسبية وإجراءات عامة.

**أولاً: الإجراءات التنظيمية والإدارية:** وتضم هذه الإجراءات ما يلي:

**1:** تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.  
**2:** توزيع الواجبات بين الموظفين حيث لا ينفرد أحدهم بعملية من البداية إلى النهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.

**3:** توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعه الأخطاء والإهمال.

**4:** تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم فصل بين الوظائف التالية:

\_ وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها؛

\_ وظيفة الاحتفاظ بعهد الأصول؛

\_ وظيفة القيد والتسجيل.

**5:** تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة أو صالة واحدة.

**6:** إيجاد روتين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا تترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.

**7:** إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.

**8:** استخراج المستندات من أصل وعدة صورة (أو أحياناً من عدة ألوان) تختص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين.

**9:** حركة التنقلات بين الموظفين من حين لآخر وبحيث لا يتعارض مع حسن سير العمل<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - حازم هاشمي الألوسي ، مرجع سبق ذكره ، ص: 232.

<sup>2</sup> - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 105-106.

ثانياً: الإجراءات المحاسبية: وتتضمن ما يلي:

1: إصدار تعليمات بوجود التسجيل الفوري للعمليات بغية تفادي تراكم المستندات، وضياعها، والتقليل من فرص الغش والاحتيال.

2: التأكيد من صحة المستندات ومن البيانات التي تحتويها، وإرفاقها بالوثائق المؤيدة الأخرى، مع ضرورة توافر المستند على مجموعة من الشروط، والمبادئ التي تفرضها المؤسسة.

3: إجراء المطابقات الدورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والحقيقة المتمثلة أساساً في الواقع كالجرد المادي مثلاً.

4: عدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية بل مراقبته من طرف المسؤول عليه، أو أي موظف آخر.

ثالثاً: الإجراءات العامة: تكون مكتملة لسابقتها، ويتفاعل جميع الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، لذلك نميز بين الإجراءات التالية:

1: استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة لتوقيع الشبكات وعهدة الخزائن النقدية... الخ.

2: استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس.

3: وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.

4: التأمين على ممتلكات والموجودات المؤسسة ضد كل الأخطار المحتملة حسب طبيعتها سواء كانت طبيعية، كأخطار الجوية أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق.

5: الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية، أو الذي يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع، وغيرها ضد خيانة الأمانة التي تكبد المؤسسة خسائر كبيرة، والتي قد تؤثر على سيرورتها الطبيعية<sup>1</sup>.

#### الفرع الرابع: وسائل نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد والوسائل لنظام الرقابة الداخلية، نذكر أهمها:

أولاً: التقرير الوصفي: يعد مراقب الحسابات هذا التقرير ليشمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية، وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للواجبات، وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها ويتم

<sup>1</sup> - كمال الدين مصطفى طهراوي، محمد السيد سرايا، دراسة متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2002، ص: 220.

الحصول على هذه المعلومات من خلال المقابلات مع العاملين، والرجوع إلى دليل الإجراءات، وأية أدلة أخرى ملائمة.

ومن مزايا هذه الوسيلة أنها تحقق تناسب الوحدات الصغيرة والمتوسطة الحجم حيث يكون نظام الرقابة الداخلية محدود أو ضعيفا.

أما العيوب التي تواجهه في حالة إتباع هذه الوسيلة وهي صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات لغرض التعرف على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

صعوبة التأكد من التغطية لجميع عناصر الطريقة المتبعة إلا بعد إجراء استقصاءات أخرى<sup>1</sup>.

### ثانيا: خرائط التدفق

هي عبارة عن رسم بياني يمثل بالرموز والخطوط لوصف تفاصيل نظام المستخدم أو مجموعة، من الإجراءات مع بيان كل إجراء من هذه الإجراءات بالتتابع.

وتستخدم خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة، وتدقق البيانات خلال النظام.

وتتمثل مزايا استخدام خرائط التدقيق في النواحي التالية :

**1:** إعطاء صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية، والتي سوف تستخدم بعد ذلك كأداة تحليلية يعتمد عليها المدقق الخارجي في عملية التقييم.

**2:** تحديد نواحي القصور في النظام خلال عرض مبسط لكيفية تشغيل النظام.

**3:** استخدام طريقة التدفق يعطي فرصة أفضل لتتبع نظام الرقابة الداخلية، حيث أن تتبع من خلال الرسم البياني أسهل بكثير من قراءة تقرير وصفي.

**4:** استخدام طريقة التدفق يعطي فرصة أفضل لتتبع نظام الرقابة الداخلية، حيث أن تتبع من خلال القرينة عما هو مطبق فعلا وليس عما تعتقد الإدارة من الممكن تطبيقه.

وبالرغم من هذه المزايا، فإن هناك بعض العيوب منها:

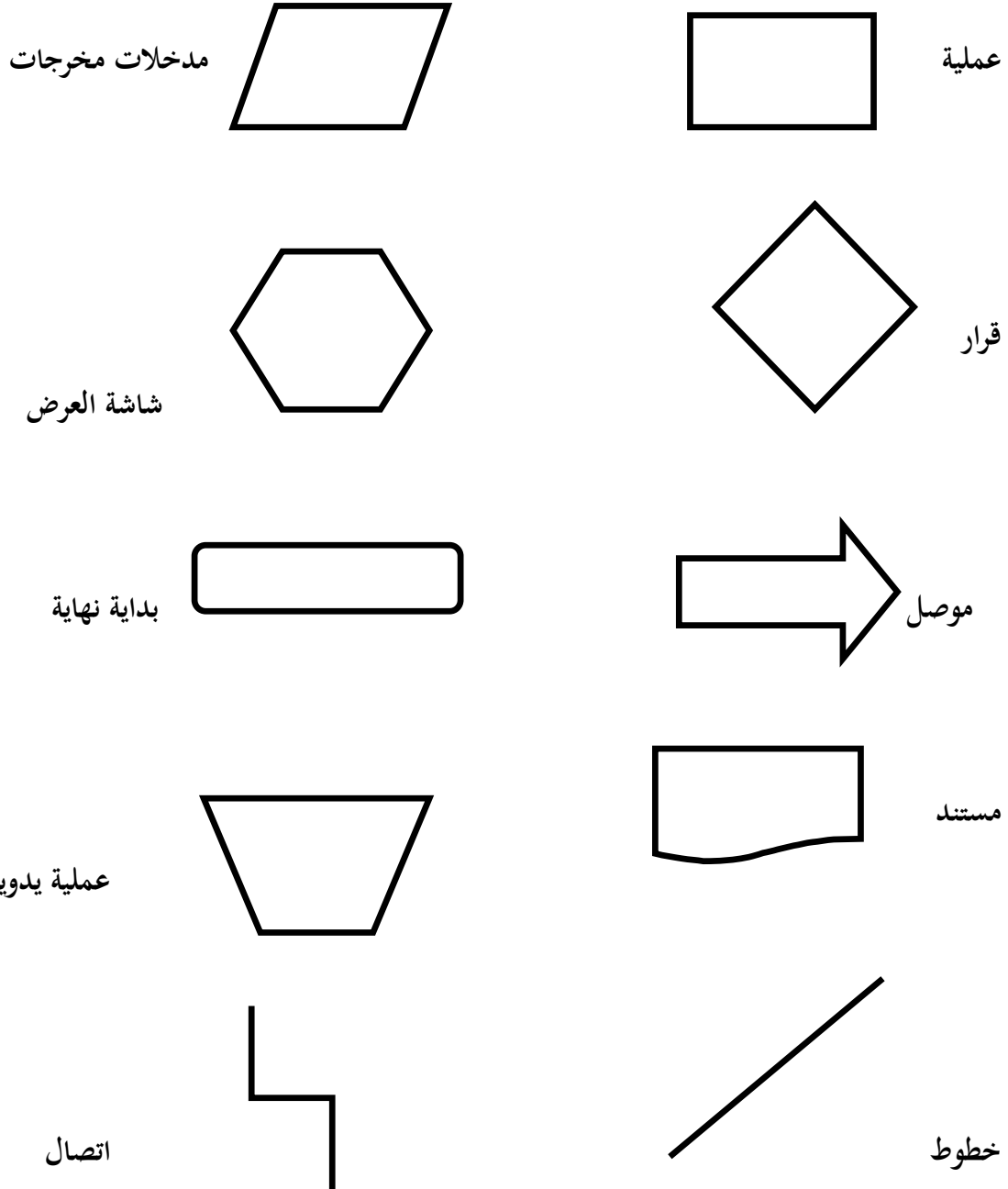
**1:** يحتاج إعداد خرائط التدفق للكثير من الجهد والوقت من المدقق إذا ما قورنت بالوسائل الأخرى.

**2:** إذا استخدمها يحتاج خبرة المدقق الخارجي في مجال أعداد هذه الخرائط، وعدم وجود الخبرة أو ضعفها سينعكس سلبا على إعدادها.

<sup>1</sup> - عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق و الرقابة الداخلية، ط1، دار النموذجية لنشر، بيروت، 2011، ص124.

3: ضرورة إلمام وإلزام المدقق الخارجي بالقواعد الاسترشادية المتعارف عليها، بصدد إعداد خرائط التدقيق حتى يمكن قراءتها من جميع الأشخاص ذوي الاهتمام<sup>1</sup>.

الشكل رقم (01- 01): أهم رموز المستخدمة في خرائط التدقيق



المصدر: مرزاق آمال، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 60.

<sup>1</sup> - وليام توماس، أمير سون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب والمراجعة، احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989، ص: 389.

ثالثاً: قائمة الاستقصاء:

لتسهيل عملية جمع المعلومات عن النظام يلجأ المدقق الخارجي إلى الاعتماد على وسيلة قائمة الاستقصاء (الاستبيان)، التي تكون على شكل قائمة تضم استفسارات تحوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها، وترجع للمدقق الذي يقوم بدوره من التأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام. وتصاغ الأسئلة بحيث تكون الإجابات عليها بكلمة "نعم" أو "لا" والإجابات بـ "نعم" فتدل على وجود الإجراء الرقابي المطلوب وجوده، أما الإجابة بـ "لا" تدل على نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية وتعتبر قائمة الاستقصاء وسيلة منظمة لجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية تحول دون السهو عن جمع معلومات عن بعض النواحي المهمة عن نظام الرقابة الداخلية.

ومن مزاياها الأخرى السهولة التي تتم بها عملية استكمال الإجابة عن الأسئلة الموجودة بها

الجدول رقم ( 01 – 01 ): قائمة الاستقصاء نشاط المقبوضات

غير منطبق	لا	نعم	الأسئلة
			<p>1- هل يقوم الموظف المسئول عن الخزينة بالتسجيل في دفتر المقبوضات النقدية؟</p> <p>2- هل توجد إجراءات للرقابة على الشيكات الواردة بالبريد؟</p> <p>3- هل يتم إيداع المقبوضات النقدية والشيكات الواردة بالبنك يومياً؟</p> <p>4- هل يقوم موظفون مختلفون بمسك الحسابات الشخصية للعملاء وحساب إجمالي العملاء؟</p> <p>5- هل يتم مراجعة الشيكات الواردة مع إذن توريد النقدية؟</p> <p>6- هل يستلم إشعار الإضافة بالبنك موظف غير الذي أودع الشيكات بالبنك؟</p> <p>7- هل يتم تسجيل جميع الإيرادات النقدية باستخدام آلة تسجيل النقدية؟</p> <p>8- هل يتم مراجعة الجاميع اليومية لآلة تسجيل النقدية مع المقبوضات اليومية؟</p>
		التاريخ:	<p>تم إعداده بواسطة:</p> <p>توقيع المراجع الأول:</p> <p>توقيع المراجع:</p>

المصدر: مرزاق آمال، نفس المراجع السابق، ص: 58.

## المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يوجد عدة أساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية، ولي تقييم الجيد لنظام يجب المرور بعدة مراحل، في هذا المطلب سنتطرق لأهم هذه الأساليب والمراحل.

## الفرع الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد من أساليب منها:

**أولاً: الاستبيان:** يتم من خلاله تصميم مجموعة من الاستفسارات والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة ويوزع على العاملين لتلقي الردود عليه بنعم أو لا، وهو عبارة عن قائمة نموذجية تتضمن مجموعة من الأسئلة العامة والخاصة والتي تخص الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق ويرعى في إعداد هذا الاستبيان كيفية صياغة الأسئلة من جهة، وشموليتها لكافة الأفراد والمستويات الإدارية التي لها علاقة بموضوع التقييم من جهة أخرى<sup>1</sup>.

**ثانياً: التقرير الوصفي:** تعتمد هذه الطريقة على قيام المراجع الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة، ويتضمن شرح لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بها، وتقييم الاختصاصات والتعرف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ هذا العمل من أجل التوصل إلى أوجه الإصلاح التي يمكن اقتراحها على إدارة المؤسسة<sup>2</sup>.

**ثالثاً: خرائط التدفق:** يقع على عاتق المراجع فحص تدفق المعلومات ودراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات حتى يستطيع تصميم خرائط سير العمليات. وباستخدام رموز نمطية يتم تصميم خريطة سير العمليات بطريقة تمكن من الحصول على معلومات ذات دلالة لمن يقوم بفحص النظام ويكون متفهما لهذه الرموز.

وإذا ما تم استخدام المراجع خرائط سير العمليات والتي أعدها العميل يكون عليه فحصها للتأكد من صحة تمثيلها لنظام الرقابة الداخلية المتعلق بالمهمة المعينة<sup>3</sup>.

**الفرع الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يعتبر تقييم الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع والذي يسعى إلى فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة، وكذا إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقيق من صحة عمل النظام.

<sup>1</sup> - محمد عباس الرماح، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر وتوزيع، الأردن، 2009، ص: 185.

<sup>2</sup> - إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص: 73.

<sup>3</sup> - محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث: الإسكندرية، 1998، ص ص: 218-219.

وتتمثل مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

**أولاً: وصف الأنظمة:** قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المراجع أمراً حتمياً، من أجل السماح له بالحصول على فهم جيد لمخيط معالجته للمعلومات.

لا بد من المراجع أن يقوم سلسلة من الاختبارات لتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وفعالية.

في مرحلة وصف الأنظمة فإن المراجع يعبر عن مسار المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة ويكون ذلك على شكل وصف كتابي أو على شكل خرائط تدفق، وفي حالة قيام المراجع بالاستجوابات داخل المؤسسة من أجل الوصول إلى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية فلا بد عليه أن يحترم مجموعة من القواعد نذكر منها: احترام السلم التنظيمي فاستجواب موظف يكون بعلم من مسؤولية إلا في حالات خاصة<sup>1</sup>.

**ثانياً: التحقق من فهم النظام:** بعد إعداد المراجع لخرائط التدفق أو وصفه الكتابي، فإنه يتحقق من استيعابه للنظام من أجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فخرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

فالمراجع من خلال عمله يقوم بالإجابة على ما يلي:

**1: عملية الاختبار.**

**2: الإجراءات التي يجب اختبارها.**

**3: أهمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار<sup>2</sup>.**

**ثالثاً: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** إن التقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها فالمراجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية، وإنما يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية.

يقوم المراجع بإعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنطاق القوة ونطاق الضعف في المؤسسة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 72.

<sup>2</sup> - أحمد عبد المولى الصباغ، أساسيات المراجعة ومعاييرها، ط 1، القاهرة، 2002، ص: 124.

<sup>3</sup> - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 73.

رابعاً: **التأكد من تطبيق النظام:** يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، للتأكد من أن الإجراءات الموضوعية تحتوي على ضمانات كافية.

ويقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقاً من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات فيتأكد هذا الأخيرة من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية.

خامساً: **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم التطبيق النقاط القوة. بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام.

وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة، مبيناً أثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل هذه الوثيقة تقريراً حول الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهنة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد عبد المولى الصباغ، مرجع سبق ذكره، ص: 125.

## خلاصة الفصل

من خلال عرضنا لهذا الفصل الذي يتمحور حول دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية. يعتبر مفهوم الإفصاح المحاسبي من المفاهيم الراسخة في الفكر المحاسبي باعتباره أداة اتصال بين المؤسسة الاقتصادية والعالم الخارجي لها، وهو يتضمن كل مجال التقارير المالية بما تحويه من معلومات، كما اعتبر من القضايا الهامة التي ركزت عليها معايير محاسبة الدولية، وذلك له تأثير على نظام الرقابة الداخلية للتسيير داخل المؤسسة، والذي يعمل على وضع مجموعة من القوانين والقواعد العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، والتي تضمن حماية أفضل للأصول الشركة وممتلكاتها وصحة المعلومات والتأكد من مدى التزام العاملين في مؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات والاستخدام الأمثل للموارد بأقل التكاليف، فأصبحت المؤسسات تلجأ إلى العمل بنظام الرقابة الداخلية لما له من فوائد سواء للأصحاب المؤسسة أو الأطراف المتعاملة معها، ومحاولة تحسينه وتطويره.

## الفصل الثاني:

دراسة الحالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز-الوادي-

## تمهيد

بعد الدراسة النظرية لهذا البحث، والمتمثلة في الفصل السابق، سنقوم في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على الواقع، حيث أخذنا مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز كميدان لإجراء هذه الدراسة، محاولين بذلك إبراز الجوانب المتعلقة ببحثنا والمتمثلة في دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية .

من خلال إجراء مقابلة مع المكلفين بتسيير الوحدة وطلب الوثائق المعتمدة في الدراسة، في محاولة معرفة الإفصاح المحاسبي ودوره في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

لذلك قمنا بتقسيم الفصل التطبيقي إلى مبحثين كالآتي:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية والإفصاح عن القوائم المالية.

## المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز

سنطرق من خلال هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة باعتبارها ميدان الدراسة، لذلك قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب<sup>1</sup>:

## المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز:

في هذا المطلب سنطرق إلى نشأة المؤسسة الأم في الفرع الأول، ونشأة مركز التوزيع بالوادي في الفرع الثاني.

## الفرع الأول: نشأة المؤسسة الأم

تأسست الشركة الوطنية للكهرباء والغاز في 1969/07/28 بأمر رقم: 59/69 وتعتبر سونلغاز من المؤسسات الهامة في الدولة حيث كانت تسمى في عهد الاستعمار EGA أي كهرباء وغاز الجزائر وتمتد جذورها إلى عام 1947 وقد تم تأميمها بعد الاستقلال.

كانت المؤسسة في الفترة التأسيسية تنقسم إلى أربعة مديريات جهوية ( الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة) وفي سنة 1975 تم تعديل المديريات الجهوية حيث أصبحت مناطق التوزيع (الجزائر، الشلف، قسنطينة، عنابة، سطيف، بشار، البليدة، وهران، ورقلة) مع العلم أنه لديها 45 مركز توزيع تابع لهذه المناطق.

وفي سنة 1991 تم تحويل اسم الشركة من الشركة الوطنية للكهرباء والغاز إلى المؤسسة العمومية ذات طابع صناعي وتجاري، جاء بعد ذلك في 2002/06/01 حسب القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة بسونلغاز شركة ذات أسهم لأن الدولة غير قادرة على تغطية التكاليف وكانت المرحلة (2007/2002) مرحلة انتقالية حيث تم تقسيم وهيكل المؤسسة حسب نظامها الجديد أي أن هناك لجنة ضبط هي التي تتحكم في التسعيرة وحاليا هناك مديرية عامة تتكون من :

- مديرية الإنتاج (إنتاج الكهرباء).
- مديرية النقل (نقل الكهرباء والغاز).
- مديرية التوزيع ( توزيع الكهرباء والغاز).

## الفرع الثاني: نشأة مركز التوزيع بالوادي

في الفترة السابقة كانت منطقة الوادي تنزود بالطاقة الكهربائية عن طريق وكالة الوادي التابعة لمركز التوزيع بيسكرة، ونظرا للكثافة السكانية تقرر إنشاء مركز توزيع لمنطقة الوادي وذلك في أواخر الثمانينات بخلق مندوبية تسمى المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز

<sup>1</sup> - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز ( سونلغاز ) بالوادي، بتاريخ 2017/04/23

وفي عام 1992 تحولت المندوبية إلى مركز للتوزيع الذي هو عبارة عن مؤسسة تعمل على مستوى الولاية وينقسم هذا الأخير إلى ثلاث وكالات ( الوادي، المغير، الدبيلة ) وقد أصبحت تسمى الآن بالمقاطعة وهي عبارة عن خلايا مصغرة للتوزيع كما أنها تعتبر وسيلة وطريقة مستعملة من أجل ضمان عدة وظائف أهمها:

- وظائف خاصة بالزبائن ( كشوفات وتسديدات).
- وظائف خاصة بالكهرباء (شبكات كهربائية).

### المطلب الثاني : مهام المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز ووظائفها.

للمؤسسة عدة مهام ووظائف تقوم بها وهذا ما سنتطرق له في هذا المطلب.

#### الفرع الأول: مهام المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز

بناء على القانون الذي صدر في سنة 1985 أن المهام التي تقوم بها المؤسسة كالاتي:

أولاً: الطاقة الكهربائية: المؤسسة تقوم بإنتاج وتوزيع واستغلال الطاقة الكهربائية  
ثانياً: الغاز: المؤسسة تقوم بنقل والتوزيع العمومي للغاز الطبيعي ولكي تبقى المؤسسة محتكرة لهذا النشاط عليها القيام ب:

- 1: إقامة المؤسسات من أجل تنمية القطاع.
- 2: دراسة تطوير التقنيات المستعملة في المؤسسة.
- 3: التسيير الجيد للعمال وتكوينهم من أجل رفع الكفاءة الإنتاجية.
- 4: اتساع المساحة المستعملة للكهرباء والغاز لزيادة المبيعات.

#### ثالثاً: مهام مديرية التوزيع بالوادي

- 1: تسيير المشتركين ( الكهرباء والغاز).
- 2: تسيير المنشآت الكهربائية والغازية.
- 3: تطوير منشآت الطاقة.
- 4: تمثيل المؤسسة على مستوى الولاية.
- 5: الاتصال بالسلطات.<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني: وظائف المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز

أولاً: الوظائف التقنية: القيام بإنجاز وتطوير بحوث في مجال الإنتاج ونقل وتوزيع الطاقة في المجالات المذكورة.

<sup>1</sup> - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز ( سونلغاز ) بالوادي، بتاريخ 2017/04/23

### ثانيا: الوظائف التجارية

وتتمثل في بيع الطاقة للمستهلكين وتحقيق رغباتهم ومن الوظائف السابقة ظهرت عدة وظائف فرعية تنقسم إلى قسمين:

#### 1: وظائف ذات طابع إداري:

أ: تسيير المال.

ب: تسيير الوسائل.

ج: معالجة المعلومات.

#### ثانيا: وظائف ذات طابع دراسي:

أ: القيام بدراسات اقتصادية (التخطيط).

ب: القيام بدراسات تسويقية.

ج : القيام بدراسات النظام العام وأنظمة مراقبة التسيير.

د: في الوظائف ذات الطابع الدراسي يكون هدف جميع الدراسات، هو تحديد سياسة رشيدة للمؤسسة وإيجاد الإستراتيجية اللازمة لتحقيق هدف الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الأم.

#### المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

حيث أن مديرية التوزيع بالوادي متفرعة من شجرة مكونة من:

رئاسة مجمع سونلغاز على مستوى القمة يمثلها الرئيس، ومن تحتها المديرية العامة لتوزيع الوسط ويمثلها الرئيس المدير العام وهو مراقب للمديريات ويمثل السلطة العليا للمؤسسة

المديرية العامة للتوزيع مقسمة إلى تسعة مناطق لتوزيع الكهرباء والغاز ومن ضمنها مديرية التوزيع بالوادي حيث تنقسم إلى مدير التوزيع وثمانية أقسام:

أولاً: قسم الشؤون العامة.

ثانياً: قسم الموارد البشرية<sup>1</sup>.

ثالثاً: قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال.

رابعاً: قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي.

خامساً: قسم استغلال الكهرباء.

<sup>1</sup> - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز ( سونلغاز ) بالوادي، بتاريخ 2017/04/23

سادسا: قسم استغلال الغاز.

سابعا: قسم المالية و المحاسبة.

ثامنا: قسم العلاقات التجارية.

وبدورها تنقسم هذه الأخيرة إلى ثلاث مقاطعات وهي مقاطعة المغير، مقاطعة الدبيلة ومقاطعة الوادي.

**1: مقاطعة المغير:** تتكون من:

أ: وكالة المغير.

ب: وكالة جامعة.

**2: مقاطعة الدبيلة:** تتكون من:

أ: وكالة الدبيلة.

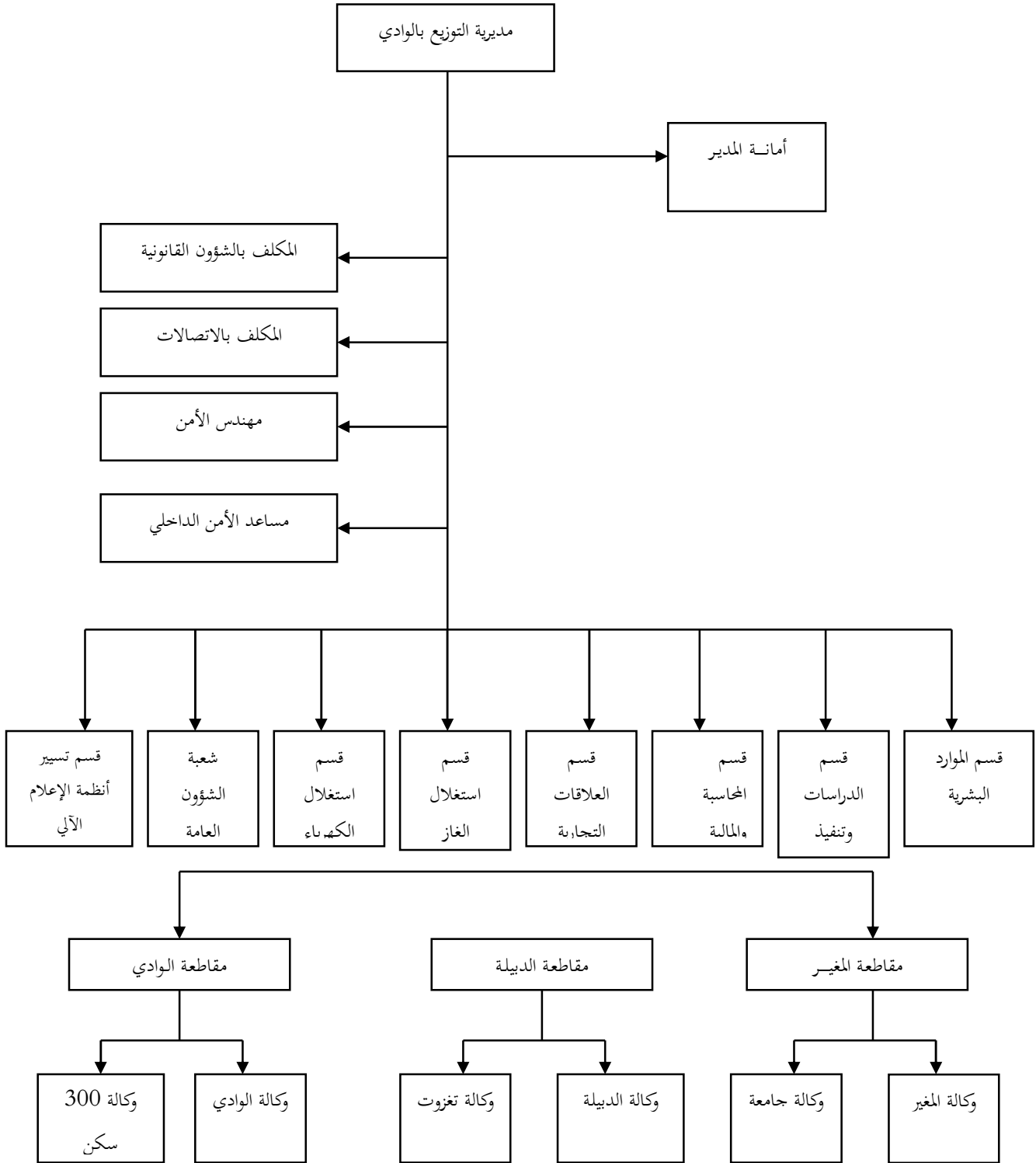
ب: وكالة تغزوت.

**3: مقاطعة الوادي:** تتكون من:

أ: وكالة الوادي.

ب: وكالة 300 مسكن.

الشكل رقم ( 02 - 01 ) : الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع الكهرباء والغاز بالوادي



المصدر: من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز ( سونغاز ) بالوادي، بتاريخ 2017/04/23

### تحليل الهيكل التنظيمي:

أولاً: مصلحة الموارد البشرية: مهمتها تسيير الموظفين بواسطة برنامجين:

GIP GEVA: (يعالج الأجور).

GIP SAM: ( يعالج المسار المهني للعامل والعوامل الثابتة للأجور ).

1: متابعة تكوين العمال، التربصات، الأيام الدراسية.

2: متابعة حوادث العمل.

3: متابعة الوثائق الإدارية وحفظ القرارات في ملفات العمال.

4: مراقبة العمال.

ثانياً: قسم الدراسات و الأشغال: وتكمن مهامها في ما يلي:

1: دراسة طلبات الزبائن الجدد.

2: متابعة الأشغال و إنجاز المنشآت الكهربائية .

ثالثاً: قسم المالية والمحاسبة: مهامها كالاتي:

1: التسيير الأمثل لميزانية المؤسسة والدراسات الاقتصادية.

2: تسيير الأظرفة المالية AP.

3: تسيير الأشغال الكهربائية.

4: تسيير المخزون.

5: المراقبة الداخلية.

رابعاً: قسم العلاقات التجارية : تلعب دور الوساطة بين المؤسسة والزبون ومهامها :

1: ربط الزبائن الجدد و إنجاز عقود الاشتراك.

2: إنجاز قوانين التمويل بالطاقة الكهربائية.

3: متابعة طلبات الزبائن من وصولها إلى نهاية العملية (تشغيل المنشآت الكهربائية).

خامساً: قسم استغلال الشبكات الغازية: من مهامها:

1: استمرارية التمويل بالطاقة الغازية بصورة جيدة.

2: المحافظة على نوعية الخدمة بالنظر إلى الأنظمة المعمول بها في دفتر الشروط<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز ( سونلغاز ) بالوادي، بتاريخ 2017/04/23

سادسا : قسم استغلال الشبكات الكهربائية ومهامها:

- 1: استمرارية الخدمة بنوعية عالية.
- 2: الاستمرارية بالتموين بالطاقة الكهربائية مع التقليل قدر الإمكان من الانقطاعات.
- 3: النوعية في تقديم الخدمة بنوعية جيدة حسب الأنظمة المعمول بها في دفتر الشروط.

سابعا : قسم الإعلام الآلي: (المعالجة الآلية) ومن مهامه:

- 1: معالجة المعلومات ووضع القوانين الخاصة بالطاقة الكهربائية.
- 2: إعداد البرامج و الإحصائيات والمتابعة المستمرة لملفات المشتركين.

ثامنا : مهندس الأمن ومساعدته : من مهامها تأمين توزيع الطاقة الكهربائية وصيانة الشبكات وتسيير المشتركين

في الشروط الملائمة للنوعية والأمن ومن واجبه:

- 1: صيانة الشركات بواسطة برنامج منظم.
- 2: تحليل الحوادث التي تصب في الشبكة.
- 3: تسيير المشتركين في حدود المقاطعة.
- 4: تسيير الوسائل (الأفراد والسيارات.....).
- 5: ممثل المؤسسة لدى السلطات المحلية في حدود صلاحيتها.

تاسعا : المكلف بالشؤون القانونية: من مهامه:

- 1: فض النزاعات بين المؤسسة و المتعاملين .
- 2: إبرام العقود بين المؤسسة و المتعاملين معها .

عاشرا : المكلف بالاتصالات: من مهامه:

- 1: تسهيل المبادلات بين المؤسسة و المتعاملين معها .
- 2: تسهيل الاتصالات الداخلية بالمؤسسة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء وغاز (سونلغاز) بالوادي، بتاريخ 2017/04/23

## المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية والإفصاح عن القوائم المالية في المؤسسة

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى أنظمة الرقابة الداخلية المستعملة من طرف مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز تم

نقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

وقد قمنا بتقسيم المبحث إلى ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: الرقابة الإدارية والوقائية والمحاسبية في مؤسسة لتوزيع الكهرباء والغاز.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: القوائم المالية داخل مؤسسة لتوزيع الكهرباء والغاز.

## المطلب الأول: الرقابة الإدارية والوقائية والمحاسبية في المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز.

تعتمد مؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز على ثلاث أنواع من الرقابة، الرقابة الإدارية والوقائية والرقابة

المحاسبية، وهذا في سنتطرق له في هذا المطلب.

## الفرع الأول: الرقابة الإدارية

## أولاً: رقابة المستخدمين

إن من أهم نظم المراقبة الداخلية التي تعتمد عليها الشركة نظام مراقبة حركة حضور العمال وذلك قصد تحقيق

الانضباط الوظيفي مما يساعد على الاستقرار والتأثير إيجاباً على مردودية المستخدمين وذلك باتخاذ الخطوات

الآتية:

**1:** الوضع تحت أيدي أعوان الأمن المكلفين بمداخل ومخارج الشركة دفاتر تسجيل فيها حركة دخول وخروج

العمال اليومية بالساعة والدقيقة حيث تجمع هذه الدفاتر في كل آخر اليوم لمراجعتها من طرف مصلحة الموارد

البشرية لإحصاء المخالفات واتخاذ التدابير اللازمة.

**2:** جمع الكشف اليومي للحضور في كل المصالح صباحاً ومراقبة توقيع كل العمال وإحصاء الغياب في صفوف

العمال.

**3:** مراقبة كشف الحضور الشهري ومطابقته مع الكشف اليومي حتى تتمكن من إعداد بطاقة الأجر.

ومن ضمن أهم نظم المراقبة كذلك نظام مراقبة مستوى العمال ومدى فعاليتهم ومساهماتهم في نشاط الشركة

حيث يتم تخصيص فترات تكوينية وتدريبية للعمال ذوي المستوى المتدني من أجل الرفع في مستوى مردوديتهم

ونشاطهم<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء وغاز ( سونلغاز ) بالوادي، بتاريخ 2017/04/24

كذلك هناك نظام مراقبة لدى مصلحة تسيير الموارد البشرية يخص انتقاء العمال المنضبطين وأصحاب الأداء الجيد في المهام المسندة إليهم من خلال منصب عملهم ليتم مكافئتهم وترقيتهم نظرا لجهدهم وتفانيهم في خدمة الشركة وأهدافها.

### ثانيا: الرقابة الدورية<sup>1</sup>

ومن ضمن المراقبة الدورية المراقبة على مستوى مصلحة الوسائل SAG وتنقسم المصلحة إلى قسمين:

#### 1: مراقبة حظيرة السيارات: يهتم هذا الفرع بمراقبة كل من:

أ: **مخزون الوقود:** ونعني بالوقود ( البنزين، غاز السيارات، المازوت )، ومن أهم الإجراءات التي تقوم بها المصلحة أولا طلب صك من مصلحة المالية لشراء مخزون الوقود ومن ثم تحرير رسالة طلب بقيمة الوقود ونعني بذلك عدد الدفاتر وقيمتهم المالية، وعند وصول دفعة الوقود يتم تحرير وصل استلام بعدد الدفاتر. وبعد توفر مخزون الوقود تبدأ عملية استهلاكه اليومية حيث تحرص الشركة على مراقبة هذه العملية بإتباع طرق محكمة منها :

- **بطاقة مخزون الوقود (FICHE DE STOKE CARBURANT):** وهي عبارة عن بطاقة مراقبة يومية وفي نفس الوقت هي بطاقة مراقبة شهرية حيث يتم إقفال هذه البطاقة عند العشرين من كل شهر تعمل هذه البطاقة على توضيح حركة دخول واستهلاك الوقود اليومي باللترات مع تحرير كل المعلومات الخاصة بوصول الوقود من تاريخه ورقمه وكذا إيضاح رصيده النهائي والمصلحة المستهلكة للوقود.

- **بطاقة متابعة الوقود (FICHE DE SUIVI CARBURANT):** وهي بطاقة مراقبة يومية تخص كل سيارة لوحدها أي الكمية التي تستهلكها كل سيارة من وقود، ويتم إغفالها عند كل شهر، ونوع الوقود التي تستهلكه وتاريخ وصل الوقود وكمية الوقود المستهلكة خلال اليوم، واسم العامل المستعمل للسيارة وتوقيعه بالإضافة إلى الرقم المسجل على عداد السيارة بالأمس والاستهلاك بالكيلومترات.

#### - بطاقة ملخصة لحركة الوقود

### :(CARBURANT ETAT RECAPITULATIF DES MOUVEMENTS)

وهي بطاقة مراقبة شهرية وفي نفس الوقت بطاقة مراقبة سنوية، حيث يعمل المكلف بها على مراقبة البطاقتين السابقتين مع ما هو موجود في المخزون الحقيقي وإجراء حوصلة له، وتوضح هذه البطاقة رصيد آخر الشهر الماضي الذي يمثل رصيد أول الشهر الحالي، وكذلك توضح حركة الاستهلاك اليومي بالإضافة إلى

<sup>1</sup> - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء وغاز ( سونغاز ) بالوادي، بتاريخ 2017/04/24.

وصولات الوقود الملغاة و وصلات الوقود المشتراة خلال هذا الشهر (دفاتر الوقود)، وتتم هذه البطاقة بمراقبة كميات الوقود المستهلكة بالترات وتوضيح قيمتها بالدينار الجزائري.

وفي الأخير ترسل هذه البطاقة إلى مصلحة المحاسبة والمالية للمراقبة والتقييم.

**ب: مراقبة السيارات:** من أهم وأبرز الأدوار التي يقوم بها هذا الفرع مراقبة السيارات سواء السيارات النفعية أو سيارات الأشغال حيث في بداية الأمر يتم تكوين ملف عند شراء كل سيارة حيث يتكون هذا الملف الإداري من:

- فاتورة الشراء.

- قرار تحويل.

- شهادة البيع بطاقة تقنية للسيارة.

- بطاقة التأمين.

بعد عملية تكوين هذا الملف أي إتمامه من الناحية القانونية، يتم إدراجها في العمل اليومي حيث يتم استغلالها من طرف مصالح الشركة.

وتحرص المصلحة على المراقبة الدورية وتتخصص في أربع حالات:

- **المراقبة اليومية:** حيث يتم مراقبة السيارات يوميا قبل خروجها للعمل الصباحي كمراقبة زيت محركها ومراقبة وثائقها وحالتها العامة، وكذلك مراقبتها عند دخولها في الفترة المسائية.

- **المراقبة الوقائية:** أهم شيء في هذه المراقبة مراقبة زيت المحرك حيث يتم تغييره دوريا بناء على عدد محدد من الكيلومترات المقطوعة وكذا مراقبة حالة العجلات وكل شيء يخص سلامة السيارة.

- **المراقبة عند العطب:** في حالة تبليغ بوجود عطب في السيارة تتحرى المصلحة عن أسباب وقوع هذا العطب وهل هو العطب متعمد أو عطب ميكانيكي عادي ثم بعد ذلك يتم تحرير طلب ميكانيكي لتصليح العطب.

- **مراقبة محزون قطع الغيار:** تقوم المصلحة بالمراقبة الدورية بعملية الدخول وخروج قطع الغيار من المخزون ونعني بعملية الخروج طلب قطع الغيار عند الطلب وعملية الدخول شراء قطع الغيار ويتم الجرد في آخر السنة.

**1: مراقبة الوسائل:** تكمن مهمة هذا الفرع في ثلاث مهام من المراقبة:

**أ: مراقبة الفواتير:** يقوم العون المكلف بعملية مراقبة الفواتير الواردة من أمانة الشركة والتي تخص موردي الشركة بإتياع خطوتين<sup>1</sup>:

- **الخطوة الأولى:** مراقبة المعلومات القانونية للفاتورة، ثم التأكد من وجود جميع وثائقها المرفقة مع التأكد من حساب مبالغها وفي الأخير تتم تأشيرها أي بوضع ختم الأمر بالدفع، ثم إرسالها إلى مصلحة المالية.

<sup>1</sup> - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء وغاز ( سونلغاز ) بالوادي، بتاريخ 2017/ 04/24

- **الخطوة الثانية:** يتم تسجيل الفاتورة في سجل يجوي كل معلومات الفاتورة من تاريخ دخولها إلى المصلحة وتاريخها، واسم المورد وموضوع الفاتورة ورقمها ومبلغها ورقم الطلبية، وتاريخ خروجها من المصلحة أي إرسالها إلى مصلحة المحاسبة، ونوعية الخطأ في حالة رجوعها، ورقم الأمر بالدفع أو رقم الصك في حالة تسديد مبلغها من طرف مصلحة المحاسبة.

**ب: مراقبة الجرد:** في آخر كل دورة مالية يتم تكوين لجنة مراقبة الجرد، ومن ضمن أعضائها عضو من مصلحة الوسائل، مهمته مراقبة وإحصاء أدوات وآلات وموجودات الشركة من مكاتب وخزائن وأجهزة الإعلام الآلي وغيرها، حيث يركز على الرقم التسلسلي لكل موجود (CODE PART) ومقارنتها بالسنة الماضية.

وفي الأخير يتم تحرير محضر (PROCES VERPAL DE LA COMMISSION)

من طرف اللجنة حيث يوقع عضو الوسائل على كل الموجودات في الشركة مع وثائق تفصيلية تثبت ذلك.

**ج: مراقبة المشتريات:** حيث تقوم المصلحة بمراقبة كل المشتريات القادمة من المؤسسة الأم أو المحلية ومراقبة توزيعها على المصالح حيث يتم تحرير قرار التوزيع (DECISION DAFFECTATION) وكذا إحصاء ومراقبة مخزون هذه المشتريات بتحرير بطاقة المخزون (FICHE DE STOK)

### الفرع الثاني: الرقابة الوقائية

يعد نظام الرقابة الأمنية من أهم الأنظمة الرقابية المنتهجة لدى مؤسسة سونلغاز لما لهذا الأخير من أهمية بالغة في المحافظة أولاً على سلامة العمال وثانياً على ممتلكات ومنشآت الشركة ومن أهم العناصر التي يركز عليها هذا النظام ما يلي:

**أولاً:** النظافة بأنواعها حيث يضمن نظافة المقر من مكاتب وقاعات ودورات مياه، سلامة الدارات الكهربائية حيث يتم التأكد من سلامتها ضماناً لسلامة المقر وتجهيزاته من أي عطب أو حريق.

**ثانياً:** التأكد من توفر أدوات إطفاء الحرائق مع مراقبة كل من تاريخ صلاحيتها و أماكن توزيعها.

**ثالثاً:** التأكد من توفر أدوات الإسعافات الأولية<sup>1</sup>.

**رابعاً:** مراقبة تجهيزات وأدوات العمل الخاصة بتدخل الكهربائيين والغازيين عند حدوث الأخطار حيث تستوجب أن تكون ذات فعالية وحاملة للموصفات التقنية المطلوبة.

**خامساً:** مراقبة سيارات العمل من خلال الرقابة التي يجريها مندوب الأمن للشركة يتم الوقوف على بعض الحالات التي لا يتم التبليغ عنها من طرف الأعوان، تخص وقوع الحوادث وذلك خشية متابعتهم القانونية وكذا الإهمال.

<sup>1</sup> - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء وغاز ( سونلغاز ) بالوادي، بتاريخ 2017/04/24.

سادسا: مراقبة ممتلكات الشركة الخارجية، والتي تمثل استثمار للشركة ونعني بذلك جميع منشآت الشركة الموضوعة في الخدمة أو في طور ذلك من محولات كهربائية قارة ومحمولة وأعمدة وخطوط الشبكة الكهربائية من ناحيتين:

1: أنها لا تشكل بمرورها خطر السكان.

2: عدم تعرض الشبكة الكهربائية لتلف وتعدي خارجي عليها.

سابعا: مراقبة وتوفير أدوات وأجهزة الرقابة والسلامة للعمال، لان سلامة العنصر البشري من أهم الأهداف التي تصبو إليه الشركة وهو ما يحثون عليه العمال أثناء تكوينهم بالالتزام بقواعد الأمن والسلامة قبل أي اعتبار آخر. كذلك عنصر آخر هام يخص الرقابة الوقائية، هو المراقبة الطبية تعتبر حماية العمال بواسطة طب العمل جزءا لا يتجزأ من السياسة الصحية الوظيفية ومن أجل الترقية والحفاظ على أكبر قدر من راحة العمال البدنية والعقلية في كافة الوظائف، ورفع مستوى قدراتهم الإنتاجية والإبداعية، عمدت شركة سونلغاز على توفير مركز صحي لعمالها SMT مهمته مراقبة العمال الجدد أثناء توظيفهم، وكذا إرسال لجنة طبية سنويا مكونة من طبيب وممرض ومخبري لمراقبة الحالة الصحية للعمال الدائمين بإجراء فحوصات بدنية وفحوصات الدم من أجل سلامة العمال وحصرا للأمراض المعدية.

### الفرع الثالث: الرقابة المحاسبية

هناك ثلاث أنواع من الرقابة الداخلية المحاسبية، حسب توقيتها الزمني أولها الرقابة الشهرية، وثانيا الرقابة الفصلية (ثلاثية كل ثلاثة أشهر) و أخيرا الرقابة السنوية<sup>1</sup>.

أولا: الرقابة الشهرية: فممارسة هذه الوظيفة الحيوية بصفة شهرية في مثل هذه المؤسسات الاقتصادية من شأنها أن تزيد وترفع من مستوى التحكم في التسيير وكمثال على ذلك الرقابة على تسيير مخزون الوقود الشهري بالاطلاع على رصيد آخر المدة للشهر الماضي وهو يمثل رصيد أول المدة للشهر محل المراقبة مضاف إليه مشتريات الشهر، مبررة بالوثائق اللازمة، حيث يطرح مجموع الاستهلاك الشهر المعني بالرقابة لنحصل على رصيد آخر المدة الجديد، المصرح به من طرف المسير المسؤول في تقريره المرفوع للمحاسب من أجل مسك حركة الوقود محاسبيا.

ثانيا: الرقابة الفصلية: تمارس هذه الرقابة كل ثلاثة أشهر، حيث من خلالها يتم مراقبة وظيفة المسير المتعلقة بعملية متابعة فواتير الأشغال أي من تاريخ تسجيل دخول الفاتورة إلى تاريخ تحويلها إلى المحاسب للمخالصة.

<sup>1</sup> - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز ( سونلغاز ) بالوادي، بتاريخ 2017/04/24.

ثالثا: الرقابة السنوية: حيث يتم فيها إتباع كل خطوات المراقبة الشهرية والفصلية بالإضافة إلى مطابقة رقم الأعمال بين المحاسب ( قسم المالية والمحاسبة ) مع رقم الأعمال لدى المسير ( المصلحة التجارية، كلفة المبيعات ). كذلك مراقبة مبلغ الضريبة على القيمة المضافة TVA مع رقم الأعمال السنوي .

فبالجمع بين الأنواع الثلاثة تكون المؤسسة في مستوى راق من التحكم في التسيير مما ينعكس عليها إيجابا في الوصول إلى تحقيق أهدافها المسطرة مسبقا سواء كانت تجارية أو اقتصادية .

هناك نوع آخر من الرقابة تقوم بها المؤسسة الأم، وهي رقابة المديرية الفرعية لها، حيث تعتمد المديرية العامة المالية للمؤسسة الأم على إتباع نظام الرقابة الداخلية لجميع الأقسام المالية والمحاسبية التي تنشط في المديرية الفرعية وذلك حسب برنامج مسطر يتم مرة إلى مرتين في السنة، وهذا البرنامج هو مراقبة ما يلي:

- 1: المستندات و الدفاتر المحاسبية.
- 2: المراقبة اليومية لفواتير الأشغال.
- 3: النشاط المالي ( المداخيل المالية، المخرجات المالية، الضمان المالي، استعمال القروض ).
- 4: متابعة الاستثمارات.
- 5: جداول المقارنة لجميع الحسابات.
- 6: أرشيف المستندات.
- 7: ملاحظات مراجع الحسابات.

علما أن عملية المراقبة هذه يتم الإعلان عليها مسبقا عن طريق التبليغ بواسطة رسالة محررة من طرف المديرية العامة للمالية بتاريخ قدوم هذه اللجنة وأسماء أعضائها.

ونفس الشيء تعتمد المديرية العامة للأشغال والدراسات بإتباع نظام مراقبة لجميع أقسام الأشغال والدراسات على مستوى المديرية الفرعية حسب برنامج مسطر يتم مرة أو مرتين في السنة والهدف منه مراقبة كل من<sup>1</sup>:

- 1: سير برنامج الأشغال.
- 2: عماليات المناقصة المجرأة.
- 3: الوثائق المتعلقة بالصفقات.
- 4: ملفات الأشغال وعملية تصنيفها وعملية الأرشيف.
- 5: الدفتر المتعلق بفواتير الأشغال والدراسات.

<sup>1</sup> - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء وغاز ( سونغاز ) بالوادي، بتاريخ 2017/04/24

كما تتم عملية المراقبة أيضا على مستوى قسم الزبائن برنامج مسطر من المديرية العامة للزبائن مرة أو مرتين في السنة أي في الحالات الطارئة ويتم مراقبة كل من:

- 1: المداخيل المتعلقة بزبائن الضغط المتوسط و العلي.
- 2: المداخيل المتعلقة بزبائن الضغط المنخفض.
- 3: إجراءات ربط الزبائن الجدد بالكهرباء.
- 4: الوثائق و المستندات<sup>1</sup>.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

حيث سنطرق من خلال هذا المبحث للتعرف على واقع نظام الرقابة الداخلية لشركة سونلغاز وذلك عن طريق وضع استقصاء والقيام بعملية تحليله كما يلي:

الفرع الأول: قوائم استقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (02 - 01): قائمة استقصاء متعلقة بالنظام المحاسبي

المرجع		الملف	الرقم
التاريخ			
الملاحظات	لا	نعم	موضوع الاستمارة: النظام المحاسبي
		X	هل توجد مهام لمصلحة المحاسبة؟ أ-هل توجد مهام محددة ومنفصلة لكل شخص في هذه المصلحة؟ ب-هل التحديد منظم يوميا؟ ت-هل التحديد يضع في الحسبان تبديل الأشخاص عند العطلة؟
		X	01
		X	02 هل يوجد دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية؟
		X	03 هل الدفتر: أ- منظم يوميا؟ ب- تحت مراقبة مسؤل كفاء؟
		X	04 هل يوجد مخطط محاسبي خاضع للمراقبة اللازمة.
		X	05 مسك الدفاتر والوثائق من قبل أشخاص معلن عنهم.
		X	06 هل يوجد إجراءات يومية للدفاتر
		X	07 النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة متلائم مع

<sup>1</sup> - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء وغاز ( سونلغاز ) بالوادي، بتاريخ 2017/04/24

			الاحتياجات.
--	--	--	-------------

المصدر: من إعداد الطلبة

الجدول رقم ( 02 - 02 ): قائمة استقصاء متعلقة بالمشتريات

المرجع	الملف		
	التاريخ	الرقم	
	نعم	لا	الملاحظات
	X		01 هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟
	X		02 هل هذا القسم مستقل تماما عن: -قسم الحسابات؟ -قسم الاستلام والشحن؟
	X		03 هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء؟
	X		04 هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟
		X	05 هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟
		X	06 هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص؟ لان كل عملية تسجل محاسبيا مباشرة عن طريق نظام خاص
	-		07 إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد؟
	X		08 هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص إلى: أ- قسم الحسابات ب-قسم المخازن
	X		09 هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام؟

المصدر: من إعداد الطلبة.

الجدول رقم ( 03 - 02 ): قائمة استقصاء متعلقة بالمدفوعات النقدية

المرجع	الملف		
	التاريخ	الرقم	
	نعم	لا	الملاحظات
	X		01 هل تتم جميع المدفوعات ذات المبالغ الكبيرة بواسطة صكوك؟
	X		02 هل الصكوك والملفات يحتفظ بها في ملف خاص سجلات خاصة
	X		03 هل يلزم نظام المؤسسة وجود أكثر من توقيع على الصكوك؟ يقوم بالتوقيع المدير او المحاسب وهناك من يتوب عن كل منهما عند الغياب

04	هل الصكوك مرقمة ترقيميا تسلسليا؟	X		
05	هل حدد التنظيم المالي من له حق توقيع الصكوك؟	X		
06	هل حق توقيع الصكوك يعطي لموظفين لا علاقة لهم بالسجلات المحاسبية أو النقدية؟		X	
07	هل تقوم دائرة الحسابات باستلام كشوف حسابات البنك شهريا مباشرة؟	X		
08	هل يقوم بإعداد تسوية البنك موظف لا علاقة له بالعمليات النقدية وأحصها التوقيع على الصكوك؟		X	
10	هل الصكوك المعلقة (لم تقدم للدفع) لمدة طويلة تخضع للفحوص والتسوية والمتابعة؟	X		
11	هل تستخدم المؤسسة آلة للتوقيع على الصكوك؟			

المصدر: من إعداد الطلبة

الجدول رقم ( 02 - 04 ): قائمة استقصاء متعلقة بالمخزونات

المرجع التاريخ	المرجع		الرقم	الملف
	نعم	لا		
				موضوع الاستمارة: المخزونات
		X	01	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟
		X	02	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والمخرجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف؟
		X	03	هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن؟
		X	04	هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة؟
		X	05	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن وماسكو تلك المخازن؟
		X	06	هل يشمل نضام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لشخص مسئول عن: أ - مفردات البضائع بطيئة الحركة؟ ب - المفردات عديمة الحركة؟ ج - المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية؟
		X	07	هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على: أ - بضائع الأمانة المرسله إلى الغير؟

		X	ب- بضاعة الأمانة للغير؟	
		X	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟	08
		X	هل هناك تأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة؟	09

المصدر: من إعداد الطلبة

الجدول رقم ( 02 - 05 ): قائمة استقصاء متعلقة بالمقبوضات النقدية

المرجع		الملف	
التاريخ			
الملاحظات	لا	نعم	الرقم
		X	<p>موضوع الاستمارة: المقبوضات النقدية</p> <p>هل هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بالوظائف التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- اعتماد الحقوق والمسموحات</li> <li>- تجهيز مذكرات التسوية</li> <li>- فتح البريد الوارد</li> <li>- تجهيز المستندات للصرف واعتمادها</li> <li>- تجهيز الشيكات أو اذونات صرف الأجور واعتماد واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها.</li> <li>- تجهيز أوراق الدفع أو أية التزامات أخرى أو توقيعها</li> <li>- الترحيل إلى دفتر الأستاذ</li> <li>- القيد في دفاتر المشتريات</li> <li>- إمساك دفاتر العملاء والذمم</li> </ul>
يتم تثبيت المقبوضات يدوياً؟	X		02 هل تثبت المقبوضات النقدية بواسطة آلة تسجيل النقد؟
		X	03 هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض؟
		X	04 هل يتم تظهير جميع الحوالات أو الشيكات باسم المؤسسة والختم عليها؟
		X	05 إذا كانت المؤسسة فروع فهل تقوم تلك الفروع بإيداع متحصلاتها في البنوك المحلية لحساب المركز الرئيسي الذي له وحده حق السحب على هذا الحساب؟
		X	06 هل هناك تأمين ضد خيانة الأمانة أو ضمانا آخر على الموظفين المختصين بالمقبوضات؟
لابد من تبرير للشخص لكي يقوم بالتبرير	X		07 هل يقوم موظف آخر عدى أمين الصندوق بالاستلام الشيكات المرفوضة؟

المصدر: من إعداد الطلبة



الجدول رقم (02 - 08): قائمة استقصاء متعلقة بالاستثمارات

المرجع			
التاريخ			
الرقم	موضوع الاستثمار: الاستثمارات	نعم	لا
01	هل تضع المؤسسة لاستثماراتها خطة طويلة الأجل؟	X	
02	هل تبرمج المؤسسة لاستثماراتها ميزانية تقديرية سنوية اعتمادا على هذه الخطة؟	X	حسب الظروف " ظروف الاستثمار "
03	هل تتوفر المؤسسة على طريقة خاصة للتنازل على استثماراتها؟	X	
04	هل يجب الحصول على ترخيص مسبق عن طريق المديرية العامة من أجل شراء أو حيازة الاستثمار؟	X	
05	هل يتم تخصيص لكل استثمار بطاقة خاصة به؟	X	
06	هل تحتفظ المؤسسة بملف خاص لكل استثمار يتضمن ما يلي: - عقد الملكية ؟ - فاتورة شراء؟		
07	هل تقوم المؤسسة على الأقل مرة واحدة في السنة بمجرد فعلي؟	X	مرتين في السنة كل 6 أشهر
08	هل تتم عملية المقارنة بين الجرد الفعلي والدفتري؟	X	
09	هل يجب الحصول على ترخيص مسبق من طرف الإدارة فيما يخص الإنفاق الاستثماري	X	
10	هل تعمل المؤسسة على ترميز استثماراتها؟	X	

المصدر: من إعداد الطلبة

### الفرع الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لسونلغاز

بعد إطلاعنا على واقع نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، وبعد قيامنا بطرح قائمة من الأسئلة فيما يخص: الاستثمارات، المشتريات، المخزون، المبيعات، المدفوعات النقدية، المقبوضات النقدية، الرواتب والأجور، لاحظنا أن هناك نظام رقابة جيد من خلال الإجابات التي كان معظمها بـ "نعم" وذلك من خلال:

**أولاً:** تحديد واضح للاختصاص داخل المؤسسة وذلك في إطار سياستها، فمن خلال هيكلها التنظيمي تحدد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة في المؤسسة على سبيل المثال: مدير المحاسبة ومراقبة التسيير ومديرية الموارد البشرية.

**ثانياً:** كل موظف داخل المؤسسة يكون مسؤول اتجاه العمل الذي يقوم به، وفي حالة وجود خطأ أو تلاعب، فلا يستطيع هذا الأخير النفي.

ثالثا: في حالة قيام رئيس مصلحة أو قسم بإعطاء تعليمات حول عمل معين فيجب التنفيذ مباشرة.

رابعا: تعتمد المؤسسة على نظام الإعلام الآلي بالسرعة في معالجة البيانات وإمكانية الرجوع إليها بسرعة.

خامسا: يتم داخل المؤسسة تسجيل العمليات فور حدوثها، من أجل تفادي تراكم المستندات وضياعها.

ساسا: يتم مطابقة أوامر الصرف والشراء الواردة مع ما هو موجود في المؤسسة .

سابعا: توجد داخل المؤسسة رقابة مزدوجة على سبيل المثال: يقوم بتوقيع الصكوك رئيس قسم المحاسبة والمالية ثم

يقوم المدير بذلك.

المطلب الثالث: قوائم المالية داخل مؤسسة لتوزيع الكهرباء والغاز.

لقد قمنا بإطلاع على بعض القوائم المالية والمتمثلة في ميزانيات العمومية لسنة 2012 إلى سنة 2015

وجداول حسابات النتائج لسنة 2013، 2014، 2015، وهذا ما سنعرضه في هذا المطلب.

الفرع الأول: الميزانية العمومية

أولا: ميزانية سنة 2012

الجدول رقم ( 01-02): أصول ميزانية 2012

البيان	إجمالي 2012	استهلاك 2012	2012	2011
الأصول الغير المتداولة				
حسن النية (أو الشهرة)				
التبittات المعنوية				
التبittات المعنوية الأخرى				
التبittات العينية				
الأراضي	4,348,776.33		4,348,776.33	4,348,776.33
التجهيزات والتحصينات على الأراضي	10,036,994.06	3,025,538.54	7,011,456.52	7,235,988.26
انجاز سكنات أو منشآت	248,366,910.96	102,987,082.94	145,399,828.02	152,962,635.83
المصانع والآلات والمعدات	9,990,238,876.49	4,196,047,399.32	5,795,191,539.17	5,300,129,551.52
التبittات العينية الأخرى	1,294,095,773.23	261,422,119.34	1,032,673,659.89	863,237,267.09
التبittات الجاري أنجازها	5,860,349,468.96		5,860,349,468.96	4,461,854,523.56
التبittات المالية اخرى				
الضرائب المؤجلة على الأصول	29,523,819.84		29,523,819.84	29,523,819.84
مجموع الموجودات غير المتداولة	17,438,960,621.87	4,562,482,074.14	12,874,498,547.73	10,819,292,582.45
الأصول المتداولة				
الزبائن	1,220,853,742.30	147,212,396.16	1,073,641,346.14	922,962,406.66

968,144.66	975,403.43		975,403.43	المخزونات
1,356,297,958.84	1,165,028,656.43	398,182.49	1,165,426,838.92	ذمم مدينة أخرى
311,894,473.42	244,656,135.15		244,656,135.15	الضرائب
49,734,823.73	393,824,250.04		393,824,250.04	الخزينة
2,641,847,807.31	2,878,125,791.19	147,610,578.65	3,025,736,369.84	مجموع الأصول المتداولة
13,461,140,389.70	15,752,624,338.92	4,710,072,652.79	20,462,696,991.71	مجموع العام للأصول

المصدر: من أعداد الطلبة اعتماد على الوثائق مقدمة من طرف المؤسسة 2017/04/26

( أنظر ملحق رقم 01 )

الجدول رقم ( 02 - 02 ) : خصوم ميزانية 2012

2011	2012	البيان
		رأسمال الشركة الخاص
		رأسمال الغير المطلوب
		منح والاحتياطات
161,622,411.46	161,622,411.46	فارق إعادة التقييم
0.00	0.00	نتيجة الصافية
- 11,478,673.17	- 30,670,430.46	الترحيل من جديد
9,768,209,808.09	11,261,914,606.42	حساب ارتباط
9,918,353,546.38	11,392,866,587.42	مجموع رأسمال الشركة الخاص
		الخصوم غير المتداولة
22,316,565.21	27,644,889.91	اقتراحات والديون المالية
58,957,613.31	29,916,125.87	ضرائب مؤجلة
		مطلوبات غير متداولة أخرى
2,578,376,076.03	3,007,489,833.97	الاحتياطات والمنتجات المحسوبة مسبقا
2,659,650,254.56	3,065,060,849.15	مجموع الخصوم غير المتداولة
		الخصوم المتداولة
670,318,719.32	1,014,898,261.73	الموردون والحسابات الملحقة
26,797,730.81	34,382,987.75	الضرائب
0.00	0.00	شركات المجموعة والشركات الزميلة الديون
186,020,118.70	245,425,652.27	ديون أخرى
0.00	0.00	المطلوبات النقدية
883,136,568.83	1,294,706,901.75	مجموع الخصوم المتداولة
13,461,140,369.76	15,752,624,338.92	مجموع العام لخصوم

المصدر: من أعداد الطلبة اعتماد على الوثائق مقدمة من طرف المؤسسة 2017/04/26.

( أنظر ملحق رقم 01 )

ثانيا: ميزانية 2013:

الجدول رقم ( 02 – 03 ): أصول ميزانية 2013

2012	2013	استهلاك 2013	إجمالي 2013	البيان
				الأصول الغير المتداولة
				حسن النية (أو الشهرة)
				التشبيات المعنوية
				مصاريف التنمية القابلة لتثبيت
				التشبيات المعنوية الأخرى
				التشبيات العينية
4,348,776.33	4,348,776.33		4,348,776.33	الأراضي
7,011,455.52	6,786,922.76	3,250,071.31	10,036,994.06	التجهيزات والتحسينات على الأراضي
145,399,828.02	137,837,020.24	110,529,890.72	248,366,910.96	انجاز سكنات أو منشآت
5,795,191,539.17	7,655,344,909.90	4,563,645,159.39	12,218,990,069.29	المصانع والآلات والمعدات
1,032,673,659.89	1,102,032,063.97	314,336,319.15	1,416,368,383.12	التشبيات العينية الأخرى
5,860,349,468.96	6,465,778,265.32		6,465,778,265.32	التشبيات الجاري انجازها
				التشبيات المالية أخرى
				استثمارات أخرى
29,523,819.84	0.00		0.00	الضرائب المؤجلة على الأصول
12,874,498,547.73	15,372,127,968.51	4,991,761,440.57	20,363,889,399.08	مجموع الموجودات غير المتداولة
				الأصول المتداولة
				حقوق واستعمالات موازية
12,874,498,547.73	15,372,127,958.51	4,991,781,440.57	1,333,944,002.57	الزبائن
975,403.43	188,100.00		188,100.00	المخزونات
1,165,028,656.43	846,977,275.35	397,694.75	847,374,970.10	ذمم مدينة أخرى
244,656,135.15	461,095,009.51		461,095,009.51	الضرائب
0.00	0.00		0.00	الأصول الجارية الأخرى
393,824,250.04	115,115,235.03		115,115,235.03	الخزينة
2,878,125,791.19	2,605,144,766.13	152,572,551.08	2,767,717,317.21	مجموع الأصول المتداولة
15,752,624,338.92	17,977,272,724.64	5,144,333,991.65	23,121,606,716.29	مجموع العام للأصول

المصدر: من أعداد الطلبة اعتماد على الوثائق مقدمة من طرف المؤسسة 2017/04/26.

( أنظر ملحق رقم 02 )

الجدول رقم ( 02 – 04 ): خصوم ميزانية 2013

2012	2013	البيان
		رأسمال الشركة الخاص
		رأسمال غير مطلوب
		منح والاحتياطات
161,622,411.46	161,622,411.46	فارق إعادة التقييم
0.00	0.00	نتيجة الصافية
- 30,670,430.46	- 33,884,806.93	الترحيل من جديد
11,261,914,606.42	13,179,123,898.34	حساب ارتباط
11,392,866,587.42	13,306,861,502.87	مجموع رأسمال الشركة الخاص
		الخصوم غير المتداولة
27,644,889.91	35,532,843.25	اقتراحات والديون المالية
29,916,125.87	0.00	ضرائب مؤجلة
		مطلوبات غير متداولة أخرى
3,007,489,833.97	3,392,219,460.79	الاحتياطات والمنتجات المحسوبة مسبقا
3,065,050,849.75	3,427,752,304.03	مجموع الخصوم غير المتداولة
		الخصوم المتداولة
1,014,898,261.73	902,093,346.76	الموردون والحسابات الملحقة
34,382,987.75	25,524,979.88	الضرائب
0.00	0.00	شركات المجموعة والشركات الزميلة الديون
245,425,652.27	315,040,591.10	ديون أخرى
0.00	0.00	المطلوبات النقدية
1,294,706,901.75	1,242,658,917.74	مجموع الخصوم المتداولة
15,752,624,338.92	17,977,272,724.64	مجموع العام لخصوم

المصدر: من أعداد الطلبة اعتماد على الوثائق مقدمة من طرف المؤسسة 2017/04/26.

( أنظر ملحق رقم 02 )

ثالثا: ميزانية 2014:

الجدول رقم ( 02 – 05 ): أصول ميزانية سنة 2014

2013	2014	استهلاك 2014	إجمالي 2014	البيان
				الأصول الغير المتداولة
				حسن النية (أو الشهرة)
				التبittات المعنوية
				مصاريف التنمية القابلة لتثبيت
				التبittات المعنوية الأخرى

				التبتيات العينية
4,348,776.33	4,348,776.33		4,348,776.33	الأراضي
6,786,922.75	6,982,699.50		10,466,856.06	التجهيزات والتحسينات على الأراضي
137,837,020.24	134,145,199.71	118,171,698.93	252,316,830.64	انجاز سكنات أو منشآت
7,655,344,909.90	11,263,863,831.03	5,071,619,110.49	16,335,482,941.52	المصانع والآلات والمعدات
1,102,032,063.97	1,265,055,740.11	387,330,197.71	1,632,385,937.82	التبتيات العينية الأخرى
6,465,778,265.32	4,767,777,264.51		4,767,777,264.51	التبتيات الجاري انجازها
				التبتيات المالية أخرى
				الأوراق المالية - الشركات الزميلة
				استثمارات الأوراق المالية والذمم المدينة ذات الصلة
				استثمارات أخرى
				القروض والأصول المالية الأخرى غير المتداولة
0.00	0.00		0.00	الضرائب المؤجلة على الأصول
15,372,127,958.51	17,442,173,445.19	5,560,605,151.89	23,002,778,606.88	مجموع الموجودات غير المتداولة
				الأصول المتداولة
				حقوق واستعمالات موازية
1,181,789,146.24	1,480,643,920.26	156,593,089.38	1,637,237,009.64	الزبائن
188,100.00	1,779,210.00		1,779,210.00	المخزونات
846,977,275.35	990,418,236.61	0.00	990,418,236.61	ذمم مدينة أخرى
461,095,009.51	218,320,415.77		218,320,415.77	الضرائب
0.00	0.00		0.00	الأصول الجارية الأخرى
115,115,235.03	220,771,522.25		220,771,522.25	الحزينة
2,605,144,766.13	2,911,933,304.89	156,593,089.38	3,068,526,394.27	مجموع الأصول المتداولة
17,911,272,724.64	20,354,106,750.08	5,717,198,251.07	26,071,305,001.15	مجموع العام للأصول

المصدر: من أعداد الطلبة اعتماد على الوثائق مقدمة من طرف المؤسسة 2017/04/26.

( أنظر ملحق رقم 03 )

الجدول رقم ( 02 - 06 ) : خصوم ميزانية 2014

2013	2014	البيان
		رأسمال الشركة الخاص
		رأسمال الغير مطلوب
		منح والاحتياطات
161,622,411.46	161,622,411.46	فارق إعادة التقييم
0.00	0.00	نتيجة الصافية
- 33,884,806.93	- 33,884,806.93	الترحيل من جديد
13,179,123,898.34	15,256,780,756.17	حساب ارتباط
13,306,861,502.87	15,384,518,360.70	مجموع رأسمال الشركة الخاص
		الخصوم غير المتداولة
35,532,843.25	39,385,905.53	اقتراحات والديون المالية
0.00	0.00	ضرائب مؤجلة
3,392,219,460.78	3,913,069,167.39	الاحتياطات والمنتجات المحسوبة مسبقا
3,427,752,304.03	3,962,435,072.92	مجموع الخصوم غير المتداولة
		الخصوم المتداولة
902,093,346.76	792,453,345.20	الموردون والحسابات الملحقة
25,524,979.88	9,576,250.46	الضرائب
0.00	0.00	شركات المجموعة والشركات الزميلة الديون
315,040,591.10	215,123,720.80	ديون اخرى
1,242,658,917.74	1,017,153,316.46	مجموع الخصوم المتداولة
17,977,272,724.64	20,354,106,750.08	مجموع العام لخصوم

المصدر: من أعداد الطلبة اعتماد على الوثائق مقدمة من طرف المؤسسة 2017/04/26.

( أنظر ملحق رقم 03 )

رابعاً: ميزانية 2015

الجدول رقم ( 02 - 07 ) : أصول ميزانية 2014

2015	2014	استهلاك 2014	إجمالي 2014	البيان
				الأصول غير المتداولة
				حسن النية (أو الشهرة)
				التثبيتات المعنوية
				المصاريف التنموية القابلة لتثبيت
				التثبيتات المعنوية الأخرى
				التثبيتات العينية
4,348,776.33	4,348,776.33		4,348,776.33	الأراضي
6,982,699.50	6,748,614.24	3,718,241.82	10,466,856.06	التجهيزات والتحسينات على الأراضي

134,145,133.71	127,239,046.24	125,077,784.40	252,316,830.64	ابجاز سكنات أو نشآت
11,263,863,831.03	14,181,397,531.11	5,707,346,304.73	19,888,743,835.84	المصانع والآلات والمعدات
1,265,055,740.11	1,434,120,718.86	460,463,723.42	1,894,584,442.28	الثببتات العينية الأخرى
4,767,777,264.51	3,963,275,550.60		3,963,275,550.60	الثببتات الجاري إنجازها
				الثببتات مالية الأخرى
				استثمارات الأوراق المالية والذمم المدينة ذات الصلة
				استثمارات أخرى
				حسابات ارتباط
17,442,173,445.19	19,717,130,237.38	6,296,606,054.37	26,013,736,291.75	مجموع الأصول غير المتداولة
				الأصول المتداولة
				حقوق واستعمالات موازية
1,480,643,920.26	1,582,868,065.91	66,679,871.37	1,649,547,937.28	الزبائن
1,779,210.00	654,570.00		654,570.00	المخزونات
990,418,236.61	1,073,209,784.45	0.00	1,073,209,784.45	ذمم مدينة أخرى
218,320,415.77	161,046,167.64		161,046,167.64	الضرائب
0.00	0.00		0.00	أصول جارية الأخرى
220,771,522.25	660,756,290.42		660,756,290.42	الخزينة
2,911,933,304.89	3,478,534,878.42	66,679,871.37	3,545,214,749.79	مجموع الأصول المتداولة
20,354,106,750.08	23,195,665,115.80	6,363,285,925.74	29,558,951,041.54	مجموع العام الأصول

لمصدر: من أعداد الطلبة اعتماد على الوثائق مقدمة من طرف المؤسسة 2017/04/26.

( أنظر ملحق رقم 04 )

الجدول رقم ( 02 - 08 ) : خصوم ميزانية 2015

2014	2015	البيان
		رأسمال الشركة الخاص
		رأسمال الغير مطلوب
		منح والاحتياطات
161,622,411.46	161,622,411.46	فارق إعادة التقييم
0.00	0.00	نتيجة الصافية
- 33,884,806.93	- 33,884,806.93	الترحيل من جديد
15,256,780,756.17		حساب ارتباط
15,384,518,360.70	16,754,764,376.12	مجموع رأسمال الشركة الخاص
		الخصوم غير المتداولة
		اقتراحات والديون المالية
39,365,905.53	46,099,792.17	ضرائب مؤجلة
		مطلوبات غير متداولة أخرى
3,913,069,167.39	4,326,228,735.01	الاحتياطات والمنتجات المحسوبة مسبقا

3,952,435,072.92	4,372,328,527.18	مجموع الخصوم غير المتداولة
		الخصوم المتداولة
792,453,345.20	1,870,058,148.03	الموردون والحسابات الملحقة
9,576,250.46	9,789,737.55	الضرائب
0.00	0.00	شركات المجموعة والشركات الزميلة الديون
215,123,720.80	188,724,326.92	ديون أخرى
0.00	0.00	المطلوبات النقدية
1,017,153,316.46	2,068,572,212.50	مجموع الخصوم المتداولة
20,354,106,750.08	23,195,665,115.80	مجموع العام لخصوم

المصدر: من أعداد الطلبة اعتماد على الوثائق مقدمة من طرف المؤسسة 2017/04/26

( أنظر ملحق رقم 04 )

الفرع الثاني: جدول حسابات النتائج

الجدول رقم (02 - 09): جدول حسابات النتائج لسنة 2013

2012	2013	البيان
4,381,043,848.65	4,755,810,764.45	المبيعات والمنتجات ذات الصلة
4,381,043,848.65	4,755,810,764.45	I - الإنتاج للسنة
- 62,110,589.21	- 23,220,469.39	مشتريات المستهلكة
- 2,358,850,980.83		خدمات ناتجة عن منتج طاقي
- 178,848,735.72	- 242,671,194.46	الخدمات الخارجية والاستهلاك الآخرين
- 875,096,907.91	- 3,023,264,986.26	خدمات ممنوحة
- 3,474,907,213.64	- 182,079,796.74	II - استهلاك السنة
906,136,634.98	- 1,027,751,381.78	III - القيمة المضافة للاستغلال (I-II)
- 440,276,501.89	- 4,256,316,634.17	نفقات الموظفين
- 650,296.88	499,494,130.28	تكاليف العمال
- 83,873,325.00	- 545,287,431.73	الضرائب والرسوم والمدفوعات الماثلة
38,133,651.21	- 90,545,383.68	IV - إجمالي الفائض التشغيلي
81,908,831.62	0.00	مصروفات المنتجات الأخرى
	- 136,338,685.13	خدمات أخرى مقدمة
- 45,000.00	108,600,608.04	مصروفات التشغيل الأخرى
- 422,759,972.47	- 1,154,059.57	مخصصات اهتلاكات ومؤونات وحسائر القيمة
0.00	- 612,513,757.52	عكس حسائر انخفاض القيمة
0.00	- 161,264,984.73	أقسام اهتلاكات والمؤونات
	219,809,662.89	خدمات ممنوحة
	40,043,601.66	خدمات مقدمة
40,440,370.36	0.00	V - النتيجة التشغيلية
- 11,488.43	- 542,817,614.36	مصاريف مالية
0.00	- 40,043,601.66	تلقي فوائد التكاليف المالية

- 11,488.43	- 78,441.81	VI - النتيجة المالية
40,428,881.93	0.00	VII - النتيجة العادية قبل الضرائب (V + VI)
	- 40,122,043.47	ضريبة الدخل العادية المستحقة
29,041,487.44	- 582,939,657.83	الضرائب المؤجلة على النتائج الدورة
4,462,952,680.27	0.00	مجموع الإيرادات للأصول
- 4,393,482,310.90		مجموع تكاليف للأصول
69,470,369.37	5,084,221,035.83	VIII - الأنشطة العادية من النتيجة الصافية
0.00	- 5,667,160,693.21	العناصر غير عادية - المنتج-
0.00	- 582,939,657.83	العناصر غير العادية -الاعباء-
	46,841.56	تكاليف خارج الدورة
0.00	- 121,174,541.51	IX - النتيجة الغير العادية
69,470,369.37	- 582,892,816.27	X - النتيجة الصافية لسنة المالية

المصدر: من أعداد الطلبة اعتماد على الوثائق مقدمة من طرف المؤسسة 2017/04/27.

( أنظر ملحق رقم 05

الجدول رقم (02- 10): جدول حسابات النتائج لسنة 2014

البيان	2014	2013
المبيعات والمنتجات ذات الصلة	5,643,298,236.56	4,755,810,764.45
I - الإنتاج للسنة	5,643,298,236.56	4,755,810,764.45
مشتريات المستهلكة	- 28,077,314.52	- 23,220,469.39
خدمات ناتجة عن منتج طاقي	- 3,753,845,481.67	
الخدمات الخارجية والاستهلاك الآخرين	- 239,037,073.52	- 242,671,194.46
خدمات ممنوحة	- 1,124,611,726.81	- 3,023,264,986.26
II - استهلاك السنة	- 5,145,571,596.52	- 182,079,796.74
III - القيمة المضافة للاستغلال (I-II)	497,726,640.04	- 1,027,751,381.78
نفقات الموظفين	- 573,196,491.86	- 4,256,316,634.17
الضرائب والرسوم والمدفوعات الماثلة	- 105,130,930.11	- 545,287,431.73
IV - إجمالي الفائض التشغيلي	- 180,600,781.93	- 90,545,383.68
مصروفات المنتجات الأخرى	318,710,110.29	0.00
خدمات أخرى مقدمة	0.00	- 136,338,685.13
مصروفات التشغيل الأخرى	- 3,601,782.60	108,600,608.04
المخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة	- 746,947,600.48	- 1,154,059.57
تكاليف اهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة	- 155,321,244.23	0.00
عكس خسائر انخفاض القيمة	20,568,190.00	- 612,513,757.52
أقسام اهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة	0.00	- 161,264,984.73
خدمات ممنوحة	0.00	219,809,662.89
خدمات مقدمة	0.00	40,043,601.66
V - النتيجة التشغيلية	- 747,193,108.95	0.00

- 542,817,614.36	- 25,427.49	مصاريف مالية
- 40,043,601.66	- 66,669,783.38	تلقي فوائد التكاليف المالية
- 78,441.81	- 66,695,210.87	<b>VI - النتيجة المالية</b>
0.00	- 813,888,319.82	<b>VII - النتيجة العادية قبل الضرائب (V + VI)</b>
- 40,122,043.47		ضريبة الدخل العادية المستحقة
		ضرائب الدخل الأخرى
0.00	5,982,576,536.85	مجموع الإيرادات للأصول
	- 6,796,464,856.67	مجموع التكاليف للأصول
5,084,221,035.83	- 813,888,319.82	<b>VIII - النتيجة الصافية للأصول</b>
- 5,667,160,693.21	0.00	العناصر غير عادية
46,841.56	0.00	تكاليف خارج الدورة
- 121,174,541.51	- 155,321,244.23	<b>IX - النتيجة الغير العادية</b>
- 582,892,816.27	- 813,888,319.28	<b>X - المالية النتيجة الصافية لسنة</b>

المصدر: من أعداد الطلبة اعتماد على الوثائق مقدمة من طرف المؤسسة 2017/04/27.

( أنظر ملحق رقم 06 )

**الجدول رقم ( 02 - 11 ) : جدول حسابات النتائج لسنة 2015**

2014	2015	البيان
5,643,298,236.56	6,095,719,933.63	المبيعات والمنتجات ذات الصلة
	0.00	التغير في المخزونات من المنتجات
	0.00	إعانات الاستغلال
5,643,298,236.56	6,095,719,933.63	<b>I - الإنتاج للسنة</b>
- 28,077,314.52	- 24,783,234.99	مشتريات المستهلكة
- 239,037,073.52	- 242,671,194.46	الخدمات الخارجية
- 5,145,571,596.52	- 5,889,135,745.48	<b>II - استهلاك السنة</b>
497,726,640.04	206,584,188.15	<b>III - القيمة المضافة لاستغلال (I-II)</b>
- 573,196,491.86	- 700,717,291.06	أعباء المستخدمين
- 105,130,930.11	- 120,090,010.88	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
- 180,600,781.93	- 614,223,113.79	<b>IV - إجمالي الفائض التشغيلي</b>
318,710,110.29	201,420,410.97	مصروفات المنتجات الأخرى
- 3,601,782.60	- 20,376,997.94	مصروفات التشغيل الأخرى
- 746,947,600.48	- 766,928,162.47	المخصصات اهتلاكات والمؤونات وحسائر القيمة
20,568,190.00	179,946,064.33	عكس حسائر انخفاض القيمة
- 747,193,108.95	- 1,183,615,483.34	<b>V - نتيجة التشغيل</b>
- 25,427.49	- 1,249,770.57	مصاريف مالية
- 66,669,783.38	- 34,566,535.74	تلقي فوائد التكاليف المالية
- 66,695,210.87	- 35,816,306.31	<b>VI - النتيجة المالية</b>
- 813,888,319.82	- 1,219,431,789.65	<b>VII - النتيجة العادية قبل الضرائب (V + VI)</b>

		ضريبة الدخل العادية المستحقة
		ضرائب الدخل الأخرى
5,982,576,536.85	6,477,086,408.93	مجموع الإيرادات للأصول
- 6,796,464,856.67	- 7,696,518,198.58	مجموع التكاليف للأصول
- 813,888,319.82	- 1,219,431,789.65	- VIII صافي الدخل من الأنشطة العادية
0.00	- 390,880.00	العناصر غير عادية
- 155,321,244.23	- 163,844,564.44	- IX النتيجة غير عادية
- 813,888,319.82	- 1,219,822,669.65	- X النتيجة الصافية لسنة المالية

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماد على الوثائق مقدمة من طرف المؤسسة 2017/04/27

( أنظر ملحق رقم 07 )

### الفرع الثالث: تحليل القوائم المالية

من خلال تحليلنا لقوائم المالية توصلنا إلى النتائج الآتية:

أولاً: المؤسسة تقوم بالإفصاح عن المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، ففي قائمة المركز المالي المتمثل في الميزانية العمومية قامت بالإفصاح عن أهم المعلومات منها المخزونات، الأملاك والمعدات، رأس المال والاحتياطات.

ثانياً: النتيجة الصافية للسنة المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالوادي، بالنسبة لسنة 2012 كانت رابحة بفائدة تقدر بـ: 69,470,369.37 د.ج، أما في السنوات الآتية الذكر فالمؤسسة تعاني من عجزا في النتيجة الصافية للسنة المالية بحيث يتزايد العجز بنسبة 50% تقريبا من سنة إلى التي تليها، ففي سنة 2013 يقدر العجز بالمبلغ: 582,892,816.27 -، وفي سنة 2014 كان المبلغ يقدر بـ: -813,888,319.82، أما في سنة 2015 فقد تضخم العجز حيث وصل إلى المبلغ يقدر بـ: -1,219,822,669.65.

ثالثاً: إن الإفصاح عن قيم العجز المتزايدة بنسب كبيرة، نلاحظ أن هناك سوء تسيير المؤسسة، للخروج من أزمته المالية المتكررة ثلاث سنوات حسب دراستنا.

## خاصة الفصل

توصلنا من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالوادي إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، حيث أن المؤسسة تقوم بالإفصاح عن المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وهذا ما يساعد مستخدمي هذه القوائم على اتخاذ القرار المناسب.

كما قمنا بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة لاحظنا أن المؤسسة تولي اهتماما كبيرا بنظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعدة أنواع من الرقابة منها رقابة الإدارية الوقائية والمحاسبية، بحيث يتولى المدقق الداخلي مهمة الرقابة على الوكالات الفرعية، كما أن المؤسسة تخضع لرقابة خارجية من طرف المؤسسة الأم.

الخاتمة العامة

### الخاتمة

تسعى المؤسسات الاقتصادية على منح أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وأصولها، فهي تعمل على المحافظة عليها خاصة مع كبر حجمها وتفرع وظائفها، وذلك من اجل الحفاظ على استمرارها، وحتى تقوم المؤسسة بالإحاطة بكل أنشطتها ومتابعة مهامها فهي تعطي أهمية خاصة بالرقابة، حيث تعتبر هذه الأخيرة آلية مساعدة لمعرفة الأخطاء العش ومنع ارتكابه، والرقابة الداخلية تعمل على مراقبة القوائم والتقارير المالية ومطابقتها للواقع المطبق من قبل المؤسسة، كما تعمل على تقديم النصائح والتوصيات للإدارة من اجل رفع كفاءة وفعالية هذه الوظيفة، فمعظم المؤسسات الاقتصادية الكبرى تولى أهمية كبيرة للرقابة الداخلية لما لها من أهمية في متابعة سير أعمال المؤسسة باستمرار، ومن اجل تحقيق غايات المؤسسة والعمل على حماية أملاكها وكذا مواجهة أخطار محيطها الاقتصادي خاصة في عصر العولمة والتغيرات السريعة، أصبح من الضروري وضع نظام رقابة داخلي فعال كفيل بحماية موجوداتها من مختلف أعمال العش والتلاعب وسلامة الوثائق المحاسبية والعمليات.

حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية دليل على قوة بناء القوائم والتقارير المالية حيث يكون اختصاصها مستقل على الوظائف الأخرى على اعتباره تابع للمديرية العامة فقط، وبذلك فهي تتمتع بالاستقلالية الموضوعية في قراراتها وأعمالها ونصائحها، خاصة المرتبطة بتقييم وتحسين الأداء المحاسبي بصفة عامة، والإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية بصفة خاصة، وذلك من اجل الوقوف على نقاط القوة ونقاط الضعف بالمؤسسة.

ومن خلال دراستنا حاولنا إبراز أهم الجوانب التي تخص نظام الرقابة الداخلية على اعتباره أداة مهمة داخل المؤسسة، ولما لها من أهمية في تحسين مستوى ودرجة الإفصاح المحاسبي للمؤسسة.

وكما أنتجت دراستنا للحالة التطبيقية للمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي لتعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري، وكيفية تطبيقها ميدانيا، كما سمحت لنا الدراسة التطبيقية بالتقرب أكثر من الواقع حول تطبيق نظام الرقابة الداخلية ومساهمتها في تحسين مستوى ودرجة الإفصاح المحاسبي للمؤسسات.

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث، وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة، وذلك كما يلي:

الفرضية الأولى: والتي تنص على أنه " يمثل الإفصاح المحاسبي عملية تتصل فيها المؤسسة بالعالم الخارجي لإظهار معلوماتها المحاسبية للإدارة والمستثمرين عموماً، والمساهمين خصوصاً "، ولقد تم تأكيدها من خلال الفصل الأول، حيث وجدنا أنه، يعتبر الإفصاح المحاسبي بأنه تقدم المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية إلى مستخدميها بصورة كاملة وصحيحة وملائمة بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات.

الفرضية الثانية: والتي تنص على أنه " تتوقف كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية على مدى توفر مجموعة من الإجراءات واللوائح المحددة مسبقاً من قبل المؤسسة "، ولقد تم تأكيدها من خلال الفصل الأول، حيث وجدنا أنه، يعتبر وجود نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية بالمؤسسة أمراً مهماً بالنسبة لكل من إدارة المؤسسة وأصحاب المصالح للحفاظ على ممتلكاتهم، والمراجع الداخلي والخارجي لتقييم والحكم على وضعية المؤسسة.

الفرضية الثالثة: والتي تنص على أنه " وجود نظام للرقابة الداخلية قوي وفعال يدعم من زيادة درجة الإفصاح والشفافية لمعلومات المؤسسة "، ولقد تم تأكيدها من خلال الفصل الأول، حيث وجدنا أن هناك علاقة قوية ومتكاملة بين وجود نظام للرقابة الداخلية قوي وفعال وصارم، ودوره في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي والشفافية ودعم جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم والتقارير المالية لتفي باحتياجات ومتطلبات مستخدمي هذه المعلومات.

الفرضية الرابعة: والتي تنص على أنه " يعتبر نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي قوي وفعال ويزيد من مستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية "، تم تأكيدها من خلال الفصل الثاني، حيث أنه يوجد نظام للرقابة الداخلية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي قوي وفعال وصارم يزيد من مستوى الإفصاح المحاسبي والشفافية والمساءلة ويلبي احتياجات الإدارة وأصحاب المصالح للاطمئنان على حماية ممتلكاتهم والحفاظ على أصول المؤسسة.

ثانياً: النتائج والتوصيات:

من خلال ما تم عرضه في الدراسة في إطار الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، خلصنا إلى النتائج والتوصيات التالية:

1: النتائج:

- يعتبر الإفصاح المحاسبي إجراء يتم من خلاله اتصال المؤسسة بالعالم الخارجي وأن المحصلة النهائية للإفصاح تتمثل في القوائم المالية والمعلومات التي تظهر من خلالها؛
- يجب أن تتضمن القوائم المالية معلومات محاسبية تمتاز بالعدالة والوضوح لتكون موثوق بها؛
- يجب أن تظهر القوائم المالية للمؤسسة كافة المعلومات المحاسبية الرئيسية التي تهم الفئات الخارجية والداخلية، لتساعد على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية تجاه المؤسسة بصورة واقعية وحقائقية؛
- يضمن وجود نظام للرقابة الداخلية قوي وفعال معلومات محاسبية ذات مصداقية وقوائم وتقارير تمتاز بالشفافية والوضوح باعتبار أن القوائم والتقارير المالية من المدخلات الأساسية في عملية تحليل الوضعيات المالية لمختلف المؤسسات الاقتصادية؛
- نظام الرقابة الداخلية له دور فعال في تقييم وتحسين الإفصاح والأداء المحاسبي بصفة عامة للمؤسسات؛
- تعمل الرقابة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة والضعف وإبرازها من أجل تعزيز نقاط القوة والعمل على معالجة مواطن الضعف؛
- تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان صحة المعلومات المحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء المالي وكذا نتائج القوائم ومركز استخدام القوائم والتقارير المالية كوسيلة للرقابة الداخلية لتقييم وتحسين الأداء المالي للمؤسسات؛
- تتابع المديرية العامة الوطنية عملية الرقابة الداخلية على مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالوادي، مما يساعدها في تحسين الإفصاح المحاسبي من خلال القوائم والتقارير المالية؛
- من خلال دراستنا لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالوادي توصلنا إلى وجود نظام للرقابة الداخلية قوي وفعال يساهم في تحسين مستوى ودرجة الإفصاح عن معلومات محاسبية تمتاز بالملائمة والموثوقية يمكن الاعتماد عليها من طرف جميع الفئات المستخدمة لها في اتخاذ قرارات صحيحة ورشيدة.

2: التوصيات:

بناء على النتائج السابقة اقترحنا التوصيات التالية:

- ضرورة تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية وتفعيل آلياته في جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ليضمن تحقيق مستوى ودرجة إفصاح كافي وعادل عن المعلومات المحاسبية لتكون متاحة لجميع الفئات المستخدمة لها بكل سهولة وبدون تكلفة؛

- النهوض بالمهنة المحاسبية ورفع مستواها بتأهيل الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ليكونوا قادرين على القيام بمهامهم من خلال الاهتمام الجاد بنظام التكوين الذي يجب أن يتوافق مع معايير التكوين المعمول بها عالميا، إضافة إلى الانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم وتفعيل دورها في عملية الإصلاح المحاسبي والابتعاد عن الصراعات والمصالح الضيقة التي تؤثر سلبا على مساهمتها في إنجاح النظام المحاسبي المالي من خلال العمل على نشر المعرفة بالنظام والمساعدة على تطبيقه بتقديم الشروحات والتفاصيل اللازمة خصوصا لمحاسبى المؤسسات؛ - يجب على المؤسسات الجزائرية أن تواكب التطورات التكنولوجية والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية بتعديل أنظمتها المحاسبية بما يتوافق ومتطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

- ضرورة الاهتمام أكثر بالرقابة الداخلية من قبل المركز الوطني لتوزيع الكهرباء والغاز بوضع لجنة رقابة خاصة بها؛

- ضرورة القضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات الجزائرية بإرساء إطار أخلاقي يضبط الممارسة المحاسبية وإعطائه قوة الإلزام ليكون أساس لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة في حالة مخالفته؛

- ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وتوسيع تشكيلته ليشمل كل الأطراف التي لها علاقة بالنظام المحاسبي وخصوصا المسؤولة على تطبيقه وإعطائها فرصة لتقديم الاقتراحات والتوجيهات الضرورية، وبالتالي تكون مسايرة وعلى دراية لما يجري من تغيرات على الساحة المحاسبية في الجزائر؛

- تطوير الأساليب التعليمية وضرورة العمل على دمج فترة التدريب الميداني والمهارات المطلوبة في سوق العمل في البرامج التعليمية من أجل الحصول على خريجين قادرين على تلبية متطلبات سوق العمل؛

- العمل على توفير البيئة الاقتصادية المالية والقانونية التي تساعد على إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي، بتنشيط الحركة الاقتصادية والمالية وجعل التشريعات القانونية أكثر مرونة؛

- محاولة الاستفادة من المزايا التي تحققها حوكمة الشركات والتوسع في تطبيقها في الشركات الجزائرية.

### ثالثاً: آفاق مستقبلية

من خلال دراستنا لموضوع فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحسين مستوى ودرجة الإفصاح المحاسبي واجهتنا العديد من النقاط المهمة والتي لها علاقة بتحسين جودة المعلومات المحاسبية لتلبية جميع حاجيات المستخدمين، والحفاظ وصيانة جميع ممتلكات وأصول المؤسسات، أردنا أن تكون مواضيع مستقبلية للدراسات أخرى للباحثين في هذا الميدان وهي:

- دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- العلاقة التكاملية بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تقييم وتحسين الأداء المالي.
- دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الشفافية والمساءلة للحد من الفساد المالي والإداري.

## قائمة المراجع

### قائمة المصادر والمراجع

#### أولاً: الكتب

- 1- أحمد عبد المولى الصباغ، أساسيات المراجعة ومعاييرها، ط 1، القاهرة، 2002.
- 2- إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتب الوطنية، ط 5، بنغازي، ليبيا، 2008.
- 3- إسماعيل محمود إسماعيل، تقارير مالية المرحلية ( المؤقتة)، المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS34، جامعة دمشق،.
- 4- الشاهد سمير، وآخرون، قواعد إعداد وتطوير القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، اتحاد المصارف العربية، 2001.
- 5- الهيئة السعودية للمحاسبين، لجنة معايير المحاسبية، معايير التقارير القطاعية، 2002.
- 6- جربوع يوسف، مدي تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات المساهمة الصناعية العامة في قطاع غزة، فلسطين، بحوث ودراسات لتطوي مهنة مراجعة الحسابات لمواجهة المشكلات المعاصرة، 2003.
- 7- خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية، دار إثراء، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2002.
- 8- دونالد كيسو، جيرى ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، المملكة العربية السعودية، ط 1، دار المريخ لنشر.
- 9- طارق عبد العالى حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، ط 1، دار الجامعية لنشر، عين الشمس، الإسكندرية، 2004.
- 10- عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق و الرقابة الداخلية، ط 1، دار النموجية لنشر، بيروت، 2011.
- 11- عبد الفتاح الصحن، سمير كامل، رقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001.
- 12- عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم مفاهيم ووظائف العمليات، سنة 2001.
- 13- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية، ط 1، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2011.
- 14- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، دراسة مقدمة من مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، دار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 15- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، دار التعليم الجامعي لنشر، الإسكندرية، 2015.
- 16- عصام الدين احمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، جامعة العلوم وتكنولوجيا، ط 1، صنعاء، 2009.
- 17- عطا الله سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، جامعة أريد الأهلية، 2001.
- 18- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة: الأردن، 2006.
- 19- فتحى رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
- 20- كمال الدين مصطفى طهراوي، محمد السيد سرايا، دراسة متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2002.
- 21- مجبور جابر محمود نمري وآخرون، مبادئ المحاسبة، ط 2، مكتبة المالك فهد الوطنية للنشر، 2011.
- 22- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006.
- 23- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، بن عكنون، الجزائر، سنة 2003.
- 24- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث: الإسكندرية، 1998.
- 25- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 26- محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار الجامعية، الإسكندرية، 1993.

## قائمة المصادر والمراجع

- 27- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، سنة 2003.
- 28- محمد عباس الرماح، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر وتوزيع، الأردن، 2009.
- 29- محمد عمر، الرقابة والإشراف على المصارف الإسلامية، البنك الإسلامي للتنمية، جدة، سنة 2001.
- 30- محمد فداء الدين عبد المعطي بمحت، دور المحاسبة في اداء وظيفة التسويق، مركز النشر العلمي، ط1، السعودية، 1986.
- 31- محمد فريد الصحن، وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- 32- مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية ومالية، دار البداية ناشرون والموزعون، الأردن، 2010.
- 33- هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، ط1، دار الثقافة لنشر، عمان، 2009.
- 34- وليام توماس، أمير سون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب والمراجعة، احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ لنشر، الرياض، 1989.
- 35- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبية، الأكاديمية العربية للدينمارك للنشر، 2007.
- 36- كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، ط4، جامعة الإسكندرية، 2008.

## ثانيا: المذكرات

- 37- بلعيد محمد الكامل، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2011.
- 38- صباحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على جودة المعلومة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011.
- 39- سامية عياشي، دور جودة نظام الرقابة الداخلية في تحقيق نتائج التدقيق الداخلي، مذكرة تخرج نيل شهادة الماستر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2016.
- 40- سفير محمد، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير محاسبة الدولية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي يحي فارس المدية، 2009.
- 41- عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة فلسطين، مذكرة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في محاسبة والتمويل، جامعة غزة
- 42- عثمان زياد عاشور، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1، مذكرة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، 2008.
- 43- لطيف زيود، عقبه الرضا، قياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصاريف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة المصرفية، 2007.
- 44- لعبي عمر، حوكمة الشركات وأثرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم تجارية، 2015.
- 45- مرزاق آمال، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

## ثالثا: الملتقيات

- 46- زرزار العياشي، مداخلة بعنوان أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية لشركات، الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة وواقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2010.

## قائمة المصادر والمراجع

---

47- صديقي مسعود وصديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي علي سياسات الإفصاح في الجزائر، ملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات صغيرة ومتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 2013.

### رابعا: المجالات

48- عمرو حسين، المعايير المحاسبية في الإفصاح المحاسبي بين نظرية و تطبيق في الشركات الصناعية العديدة، مجلة العربية للمحاسبة، المجلد الرابع، 2001.

### خامسا: مواقع الانترنت

49 - [www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com) .15-02-2017 9:30



الملاحق

## BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2012	amort 2012	2012	2011
<b>ACTIF NON COURANT</b>					
<b>Ecart d'acquisition (ou goodwill)</b>					
<b>Immobilisations incorporelles</b>					
Frais de développements immobilisables					
Autres immobilisations incorporelles					
<b>Immobilisations corporelles</b>					
Terrains		4 348 776,33		4 348 776,33	4 348 776,33
Agencements et aménagements de terrains		10 036 994,06	3 025 538,54	7 011 455,52	7 235 988,28
Constructions (Batiments et ouvrages)		248 366 910,96	102 967 082,94	145 399 828,02	152 962 635,83
Installations techniques, matériel et outillage		9 990 238 878,49	4 195 047 339,32	5 795 191 539,17	5 300 129 551,52
Autres immobilisations corporelles		1 294 095 773,23	261 422 113,34	1 032 673 659,89	863 237 267,09
<b>Immobilisations en cours</b>		5 860 349 468,96		5 860 349 468,96	4 461 854 523,56
<b>Immobilisations financières</b>					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
<b>Comptes de liaison</b>					
Impôts différés actif		29 523 819,84		29 523 819,84	29 523 819,84
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		17 436 960 621,87	4 562 462 074,14	12 874 498 547,73	10 819 292 562,45
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Créances et emplois assimilés</b>					
Clients		1 220 853 742,30	147 212 396,16	1 073 641 346,14	922 962 406,66
<b>Stocks et encours</b>		975 403,43		975 403,43	958 144,66
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		1 165 426 838,92	398 182,49	1 165 028 656,43	1 356 297 958,84
Impôts		244 656 135,15		244 656 135,15	311 894 473,42
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		393 824 250,04		393 824 250,04	49 734 823,73
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		3 025 736 369,84	147 610 578,65	2 878 125 791,19	2 641 847 807,31
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		20 462 696 991,71	4 710 072 652,79	15 752 624 338,92	13 461 140 369,76

**BILAN PASSIF**

Définitif

PASSIF	note	2012	2011
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		161 622 411,46	161 622 411,46
<b>Résultat net</b>		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 30 670 430,46	- 11 478 673,17
<b>compte de liaison**</b>		11 261 914 606,42	9 768 209 808,09
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>		11 392 866 587,42	9 918 353 546,38
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières		27 644 889,91	22 316 565,21
Impôts (différés et provisionnés)		29 916 125,87	58 957 613,31
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 007 489 833,97	2 578 376 076,03
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>		3 065 050 849,75	2 659 650 254,55
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 014 898 261,73	670 318 719,32
Impôts		34 382 987,75	26 797 730,81
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		245 425 652,27	186 020 118,70
Trésorerie passif		0,00	0,00
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>		1 294 706 901,75	883 136 568,83
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		15 752 624 338,92	13 461 140 369,76

## BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2013	amort 2013	2013	2012
<b>ACTIF NON COURANT</b>					
<b>Ecart d'acquisition (ou goodwill)</b>					
<b>Immobilisations incorporelles</b>					
Frais de développements immobilisables					
Autres immobilisations incorporelles					
<b>Immobilisations corporelles</b>					
Terrains		4 348 776,33		4 348 776,33	4 348 776,33
Agencements et aménagements de terrains		10 036 994,06	3 250 071,31	6 786 922,75	7 011 455,52
Constructions (Batiments et ouvrages)		248 366 910,96	110 529 890,72	137 837 020,24	145 399 828,02
Installations techniques, matériel et outillage		12 218 990 069,29	4 563 645 159,39	7 655 344 909,90	5 795 191 539,17
Autres immobilisations corporelles		1 416 368 383,12	314 336 319,15	1 102 032 063,97	1 032 673 659,89
<b>Immobilisations en cours</b>		6 465 778 265,32		6 465 778 265,32	5 860 349 468,96
<b>Immobilisations financières</b>					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
<b>Comptes de liaison</b>					
Impôts différés actif		0,00		0,00	29 523 819,84
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		20 363 889 399,08	4 991 761 440,57	15 372 127 958,51	12 874 498 547,73
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Créances et emplois assimilés</b>					
Clients		1 333 944 002,57	152 174 856,33	1 181 769 146,24	1 073 641 346,14
<b>Stocks et encours</b>		188 100,00		188 100,00	975 403,43
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		847 374 970,10	397 694,75	846 977 275,35	1 165 028 656,43
Impôts		461 095 009,51		461 095 009,51	244 656 135,15
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		115 115 235,03		115 115 235,03	393 824 250,04
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		2 757 717 317,21	152 572 551,08	2 605 144 766,13	2 878 125 791,19
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		23 121 606 716,29	5 144 333 991,65	17 977 272 724,64	15 752 624 338,92

**BILAN PASSIF**

Définitif

PASSIF	note	2013	2012
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		161 622 411,46	161 622 411,46
<b>Résultat net</b>		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 33 884 806,93	- 30 670 430,46
<b>compte de liaison**</b>		13 179 123 898,34	11 261 914 606,42
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>		13 306 861 502,87	11 392 866 587,42
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières		35 532 843,25	27 644 889,91
Impôts (différés et provisionnés)		0,00	29 916 125,87
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 392 219 460,78	3 007 489 833,97
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>		3 427 752 304,03	3 065 050 849,75
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		902 093 346,76	1 014 898 261,73
Impôts		25 524 979,88	34 382 987,75
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		315 040 591,10	245 425 652,27
Trésorerie passif		0,00	0,00
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>		1 242 658 917,74	1 294 706 901,75
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		17 977 272 724,64	15 752 624 338,92

## BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2014	amort 2014	2014	2013
<b>ACTIF NON COURANT</b>					
<b>Ecart d'acquisition (ou goodwill)</b>					
<b>Immobilisations incorporelles</b>					
Frais de développements immobilisables					
Autres immobilisations incorporelles					
<b>Immobilisations corporelles</b>					
Terrains		4 348 776,33		4 348 776,33	4 348 776,33
Agencements et aménagements de terrains		10 466 856,06	3 484 156,56	6 982 699,50	6 786 922,75
Constructions (Batiments et ouvrages)		252 316 830,64	118 171 696,93	134 145 133,71	137 837 020,24
Installations techniques, matériel et outillage		16 335 482 941,52	5 071 619 110,49	11 263 863 831,03	7 655 344 909,90
Autres immobilisations corporelles		1 632 385 937,82	367 330 197,71	1 265 055 740,11	1 102 032 063,97
<b>Immobilisations en cours</b>		4 767 777 264,51		4 767 777 264,51	6 465 778 265,32
<b>Immobilisations financières</b>					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
<b>Comptes de liaison</b>					
Impôts différés actif		0,00		0,00	0,00
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		23 002 778 606,88	5 560 605 161,69	17 442 173 445,19	15 372 127 958,51
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Créances et emplois assimilés</b>					
Clients		1 637 237 009,64	156 593 089,38	1 480 643 920,26	1 181 769 146,24
<b>Stocks et encours</b>		1 779 210,00		1 779 210,00	188 100,00
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		990 418 236,61	0,00	990 418 236,61	846 977 275,35
Impôts		218 320 415,77		218 320 415,77	461 095 009,51
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		220 771 522,25		220 771 522,25	115 115 235,03
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		3 068 526 394,27	156 593 089,38	2 911 933 304,89	2 605 144 766,13
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		26 071 305 001,15	5 717 198 251,07	20 354 106 750,08	17 977 272 724,64

**BILAN PASSIF**

Définitif

PASSIF	note	2014	2013
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		161 622 411,46	161 622 411,46
<b>Résultat net</b>		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 33 884 806,93	- 33 884 806,93
<b>compte de liaison**</b>		15 256 780 756,17	13 179 123 898,34
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>		15 384 518 360,70	13 306 861 502,87
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières		39 365 905,53	35 532 843,25
Impôts (différés et provisionnés)		0,00	0,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 913 069 167,39	3 392 219 460,78
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>		3 952 435 072,92	3 427 752 304,03
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		792 453 345,20	902 093 346,76
Impôts		9 576 250,46	25 524 979,88
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		215 123 720,80	315 040 591,10
Trésorerie passif		0,00	0,00
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>		1 017 153 316,46	1 242 658 917,74
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		20 354 106 750,08	17 977 272 724,64

## BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2015	2014
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		161,622,411.46	161,622,411.46
<b>Résultat net</b>		0.00	0.00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 33,884,806.93	- 33,884,806.93
<b>compte de liaison**</b>		16,627,026,771.59	15,256,780,756.17
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>		16,754,764,376.12	15,384,518,360.70
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières		46,099,792.17	39,365,905.53
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4,326,228,735.01	3,913,069,167.39
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>		4,372,328,527.18	3,952,435,072.92
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		1,870,058,148.03	792,453,345.20
Impôts		9,789,737.55	9,576,250.46
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0.00	0.00
Autres dettes		188,724,326.92	215,123,720.80
Trésorerie passif		0.00	0.00
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>		2,068,572,212.50	1,017,153,316.46
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		23,195,665,115.80	20,354,106,750.08

## BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2015	amort 2015	2015	2014
<b>ACTIF NON COURANT</b>					
<b>Ecart d'acquisition (ou goodwill)</b>					
<b>Immobilisations incorporelles</b>					
Frais de développements immobilisables					
Autres immobilisations incorporelles					
<b>Immobilisations corporelles</b>					
Terrains		4,348,776.33		4,348,776.33	4,348,776.33
Agencements et aménagements de terrains		10,466,856.06	3,718,241.82	6,748,614.24	6,982,699.50
Constructions (Batiments et ouvrages)		252,316,830.64	125,077,784.40	127,239,046.24	134,145,133.71
Installations techniques, matériel et outillage		19,888,743,835.84	5,707,346,304.73	14,181,397,531.11	11,263,863,831.03
Autres immobilisations corporelles		1,894,584,442.28	460,463,723.42	1,434,120,718.86	1,265,055,740.11
<b>Immobilisations en cours</b>		3,963,275,550.60		3,963,275,550.60	4,767,777,264.51
<b>Immobilisations financières</b>					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
<b>Comptes de liaison</b>					
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		26,013,736,291.75	6,296,606,054.37	19,717,130,237.38	17,442,173,445.19
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Créances et emplois assimilés</b>					
Clients		1,649,547,937.28	66,679,871.37	1,582,868,065.91	1,480,643,920.26
<b>Stocks et encours</b>		654,570.00		654,570.00	1,779,210.00
Créances sur sociétés du groupe et associés		0.00		0.00	0.00
Autres débiteurs		1,073,209,784.45	0.00	1,073,209,784.45	990,418,236.61
Impôts		161,046,167.64		161,046,167.64	218,320,415.77
Autres actifs courants		0.00		0.00	0.00
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		660,756,290.42		660,756,290.42	220,771,522.25
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		3,545,214,749.79	66,679,871.37	3,478,534,878.42	2,911,933,304.89
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		29,558,951,041.54	6,363,285,925.74	23,195,665,115.80	20,354,106,750.08

## COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE Définitif

	note	2015	2014
Ventes et produits annexes		6,095,719,933.63	5,643,298,236.56
Variations stocks produits finis et en cours		0.00	
Subvention d'exploitation		0.00	
<b>I - Production de l'exercice</b>		6,095,719,933.63	5,643,298,236.56
Achats consommés		- 24,783,234.99	- 28,077,314.52
Services extérieures et autres consommations		- 242,671,194.46	- 239,037,073.52
<b>II - Consommation de l'exercice</b>		- 5,889,135,745.48	- 5,145,571,596.52
<b>III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		206,584,188.15	497,726,640.04
Charges de personnel		- 700,717,291.06	- 573,196,491.86
Impôts, taxes et versements assimilés		- 120,090,010.88	- 105,130,930.11
<b>IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		- 614,223,113.79	- 180,600,781.93
Autres produits opérationnels		201,420,410.97	318,710,110.29
Autres charges opérationnelles		- 20,376,997.94	- 3,601,782.60
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 766,928,162.47	- 746,947,600.48
Reprise sur pertes de valeur et provisions		179,946,064.33	20,568,190.00
<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>		- 1,183,615,483.34	- 747,193,108.95
Charges financières		- 1,249,770.57	- 25,427.49
Prestations reçues frais financiers		- 34,566,535.74	- 66,669,783.38
<b>VI - RESULTAT FINANCIER</b>		- 35,816,306.31	- 66,695,210.87
<b>VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>		- 1,219,431,789.65	- 813,888,319.82
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		6,477,086,408.93	5,982,576,536.85
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		- 7,696,518,198.58	- 6,796,464,856.67
<b>VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		- 1,219,431,789.65	- 813,888,319.82
Eléments extraordinaires (charges)		- 390,880.00	0.00
<b>IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		- 163,844,564.44	- 155,321,244.23
<b>X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		- 1,219,822,669.65	- 813,888,319.82

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ