

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية  
دراسة حالة بمكتب محافظ حسابات بمستغانم

مقدمة من طرف الطالب:

قسوس بدر الدين

رئيسا	عبد القادر موزاوي	أستاذ محاضراً	جامعة مستغانم
مقررا	معارفية الطيب	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	ميلود ناصر	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2018-2019

## كلمة شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

"..ولئن شكرتكم لأزيدنكم..."

نشكر الله عز وجل ونحمده الذي بفضلله استطعنا إنجاز هذا العمل

"ومن توكل على الله فهو حسبه"

لا يسعني بعد إتمام هذه المذكرة إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان لأستاذي ومشرفي الموقر الدكتور "معارفية الطيب" الذي لم يبخل على بملاحظته القيمة وتوجيهاته السديدة التي كان لها بليغ الأثر في إنجاز هذا العمل، كما أحیی فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة فجزاه الله عني كل خير. كما أتقدم بأسمى معاني التقدير والعرفان إلى جميع أساتذتي، كما أتوجه خالص شكري وتقديري إلى كل من ساعد من قريب أو بعيد على إنجاز هذه المذكرة.

قسوس بدر الدين.

## إهداء

إلى الأيدي المتوضئة التي علمتني وربتني إلى أمي وأبي

أطال الله في عمرهما حتى يبقيا تاجا فوق رؤوسنا، إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة

## الأسرية

إخواني كل واحد باسمه، إلى كل مشايخي معلمي وأساتذتي ،

إلى جميع أصدقائي الذين ساعدوني على إتمام هذه العمل ولو بكلمة طيبة،

أو ابتسامة مواسية فلهم مني أفضل واسمي ما يعبر به المحسن إليه للمحسنين،

اهدي عملي المتواضع إليكم جميعا.

قسوس بدر الدين

## الفهرس العام

شكر وتقدير

الإهداء

الفهرس العام

فهرس الأشكال والجداول

أ ..... مقدمة عامة

### الفصل الأول: محافظ الحسابات

1 ..... مقدمة الفصل

2 ..... المبحث الأول: الإطار التنظيمي لمحافظ الحسابات

2..... المطلب الأول: شروط ممارسة المهنة.....

3..... المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات.....

5..... المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات.....

7..... المبحث الثاني: طريقة عمل محافظ الحسابات.....

7..... المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق.....

12..... المطلب الثاني: جمع أدلة الإثبات.....

17..... المطلب الثالث: إعداد التقارير.....

25..... خلاصة الفصل

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

- 26.....مقدمة الفصل
- 27.....المبحث الأول: الرقابة الداخلية
- 27.....المطلب الأول: أنواع الرقابة الداخلية
- 28.....المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية
- 29.....المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
- 32.....المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات في عملية الرقابة الداخلية
- 32.....المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه نظام الرقابة الداخلية
- 33.....المطلب الثاني: طرق تقييم محافظ الحسابات
- 37.....خلاصة الفصل

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

- 38.....مقدمة الفصل
- 39.....المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية
- 39.....المطلب الأول: التعريف بالمكتب
- 40.....المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب
- المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة
- 41.....
- 41.....المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات في إبطار قبول التوكيل أو رفضه
- 43.....المطلب الثاني: الإجهادات الدنيا الخاصة بملف العمل
- 46.....المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات

51.....	المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات
52.....	المطلب الأول: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية
52.....	المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية
55.....	المطلب الثالث: التعليق على القوائم المالية (الملاحظات)
63.....	خلاصة الفصل
64.....	الخاتمة
67.....	قائمة المراجع

الملاحق

بعد نهاية الحرب العالمية الثانية وخروج دول الحلفاء منتصرين مالت كفة الاقتصاد العالمي بصورة واضحة للولايات المتحدة الأمريكية وبمرور الوقت ترجمت هذه السيطرة إلى فرض مبادئ ومفاهيم جديدة منها انفصال الملكية على الإدارة وبذلك ظهر خوف صاحب المال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة ورغم تحديد مسؤولية كل طرف إلا انهمك انو بحاجة ماسة لرأي محايد لشخص مستقل يتمتع بالخبرة والمهارة وتدريب لازمين لمراقبة وتقييم جميع الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية التي يقوم بها مجلس الدارة من اجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة ومنه بدأت تظهر الحاجة لمحافظ الحسابات نظرا لخبرتهم في الفحص والمصادقة على الحسابات. عندما يقوم محافظ الحسابات بمهمته عليه المرور بمراحل معينة لإتمام عمله فيبدأ أولاً بالتعرف بمهمته عن طريق معرفة المؤسسة ومحيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية وبعدها إصدار التقرير النهائي ولعل أهم هذه المراحل وأدقها مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة المجالات نشاط المؤسسة من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمان تحقيق الرقابة الداخلية حتى يتمتع نظام المعلومات بخاصيتي السلامة والمصادقية من خلال فرض الأدوات الرقابية.

ويعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه الإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى هدفها الذي هو العمل بشكل منظم والالتزام بالإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى هدفها الذي هو العمل بشكل منظم والالتزام بالإجراءات وحماية الأصول ومنع واكتساب الخطأ واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب ومن هذا يمكن القول أن لمحافظ الحسابات الالتزام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تحديد درجة الدقة والاعتماد على البيانات المالية وكذلك تحديد الاختبارات والفحوصات التي سيجريها بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة أرصدة الحسابات المثبتة بالقوائم المالية بعد حصوله على الأدلة الكافية وملائمة التي تبرر رأيه على سلامة وصدق القوائم المالية وبالتالي تظهر الحاجة إلي التدقيق الخارجي الذي هو وسيلة تهدف إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها.

على هذا الأساس فإن الإشكالية التي نحاول الإجابة عليها من خلال هذا البحث يمكن طرحها على النحو التالي:

كيف يساهم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

إن الإجابة على هذا التساؤل يتطلب منا تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- ❖ ما هي منهجية محافظ الحسابات من أجل إكمال مهمته؟
- ❖ ما هو الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية من خلال التدقيق الخارجي؟
- ❖ كيف يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟
- ❖ ماهي طرق وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة؟

#### فرضيات البحث

ينطلق البحث من الفرضيات الأساسية والمتمثلة في:

- ❖ إتباع محافظ الحسابات منهجية واضحة تمكنه من إبداء رأيه الفني.
- ❖ التدقيق الخارجي يهدف إلى إثبات صحة المعلومة المالية المصرح بها من طرف المؤسسة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية ما هو إلا وسيلة لتحديد نطاق التدقيق الذي يقوم به محافظ الحسابات.
- ❖ يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال طرق وأساليب معينة.
- ❖ لا يتبع محافظ الحسابات في الجزائر إلا الطرق التقليدية(قوائم الأسئلة) في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بالجزائر.

#### أسباب اختيار الموضوع

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان لعدة أسباب منها:

#### 1- الأسباب الموضوعية:

- ❖ تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية.

❖ المؤسسة مليئة بالمخاطر مما أدى إلى الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها، وهذا لا يتحقق إلا من خلال نظام الرقابة الداخلية الفعال حيث يعمل محافظ الحسابات على التأكد من سلامة ودقة البيانات المالية.

## 2- الأسباب الذاتية:

- ❖ الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في مجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.
- ❖ الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص " تدقيق محاسبي".
- ❖ الرغبة في مواصلة البحث في هذا الموضوع.

## أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في الدور الهام لمحافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق مفاهيم جديدة، وأهمية التدقيق الذي هو باعتباره الركيزة الأساسية في التحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية، وكذلك أهمية خاصة من اجل سلامة مركزها المالي، وبالتالي فالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء التسيير للمؤسسة.

## أهداف البحث:

تتمثل الأهداف المتوخاة من دراسة هذا الموضوع في:

- ❖ إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة.
- ❖ إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث الأداء راية في نظام الرقابة الداخلية.

## المنهج المستخدم:

من اجل الإجابة على التساؤلات يتم الاعتماد على المنهج الوصفي للدراسة، إضافة إلى الأسلوب التحليلي لكونه من أكثر المناهج استخداما من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، وكذا الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما سنعتمد

عل منهج دراسة حالة من اجل إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على مكتب محافظ الحسابات.

#### أدوات البحث:

لكي نتناول هذه الدراسة ، قمنا باستخدام بعض الأدوات المهمة ولعل أبرز هذه الأدوات الاستعانة بالكتب المتخصصة في مجال التدقيق (عربية، فرنسية) الرسائل المرتبطة بالموضوع، إضافة إلى موقع الانترنت، وكذا القوانين والنصوص التشريعية التي تنظم مهنة محافظة الحسابات، بالإضافة إلى ذلك إجراء تريبص في مكتب محافظ الحسابات.

#### خطة وهيكل البحث:

لانجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، نبدأ بالمقدمة ونهي بالخاتمة الخاصة بالبحث ككل، تتضمن تلخيص عام واختبار للفرضيات، حيث تطرقنا في الفصل الأول المعنون بالإطار التنظيمي محافظة الحسابات ثم تناولنا الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات والذي يشمل شروط ممارسة مهنته، ويشمل تعيينه ومهامه ومسؤولياته، وفي الأخير خصصنا التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات ثم إعداد التقارير التي يحتاج إليها محافظ الحسابات أثناء قيامه بعمله ، أما الفصل الثاني كان الاهتمام بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الذي تناولنا فيه مدخل لدراسة نظام الرقابة الداخلية تحديد مختلف مفاهيم الرقابة الداخلية وأهميتها إضافة إلى مختلف الخصائص والمقومات كما تناولنا إجراءات نظام الرقابة الداخلية، وفي الختام تم عرض مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأهميتها في اكتشاف الأخطاء ، ومختلف طرق تقييم أما في الفصل الثالث والأخير فقد تطرقنا من خلاله دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتم إسقاطه بدراسة ميدانية.

وفي الأخير توصلنا إلى الخاتمة العامة والمتضمنة مجموعة من النتائج والاقتراحات الخاصة بموضوع البحث.

### مقدمة الفصل:

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

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

مما سبق، تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

- المبحث الأول: الإطار التنظيمي لمحافظ الحسابات.

- المبحث الثاني: طريقة عمل محافظ الحسابات.

- المبحث الأول: الإطار التنظيمي لمحافظ الحسابات.

إن هذا المبحث يهدف إلى توضيح مختلف الجوانب القانونية لمهنة محافظ الحسابات من خلال مفهومه وشروط ممارسة المهنة، تعيينه وموانع تعيينه وكذلك مهامه ومسؤولياته.

• المطلب الأول: شروط ممارسة المهنة.

لممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية<sup>1</sup>:

- أ - أن يكون جزائري الجنسية،
- ب- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
  - ❖ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائز على شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.
  - ❖ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائز على شهادة جزائية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- ج- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- د- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- ه- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون.
- و- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبتهم بالعبارات التالية:

( أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي بأحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وان اكنتم سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد.)

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد42، المادة22نص7.

• المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات.

حسب المواد 26، 27 من القانون رقم 10-01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث(03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث(03) سنوات في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) مالتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

وصدر مرسوم التنفيذي رقم 11-32 تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي<sup>1</sup>:

- 1- خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال أخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.
- 2- يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:

❖ عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.

❖ ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أباها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.

❖ العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.

❖ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.

❖ نموذج رسالة الترشح.

❖ نموذج التصريح الشرطي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011 العدد 7، المواد من 3 إلى 15، ص ص 24، 23.

## الفصل الأول : محافظ الحسابات

- ❖ المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.
- 3- يتحصل محافظ الحسابات المرشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم محافظة الحسابات يسنح له بالاطلاع على ما يلي:
  - ❖ تنظيم الكيان وفروعه.
  - ❖ تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.
  - ❖ معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة .
- يتم الإطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق او نسخها خلال أجل يحدده دفتر الشروط.
- 4- يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسراة المني عند إطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعزومون إخضاعه لمهمة محتفظة الحسابات.
- 5- يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي:
  - ❖ الموارد المرصودة.
  - ❖ المؤهلات المهنية للمتدخلين.
  - ❖ برنامج عمل مفصل.
  - ❖ التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها.
  - ❖ أجل إيداع التقارير.
- 6- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات(03) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.
- 7- يمكن أن ترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.
- 8- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط

- أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول به.
- 9- في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر الشروط جديد.
- 10- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.
- غير انه، يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي.
- 11- تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.
- ❖ تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقاً.
- ❖ غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (03) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.
- 12- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (08) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.
- 13- طبقاً لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

● **المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات.**

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي<sup>1</sup>:

- أ- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات و الهيئات.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01، مرجع سابق، المواد 23،24،25،ص 7.

## الفصل الأول : محافظ الحسابات

- ب- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- ت- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسكرين.
- ث- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين مؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أ، المسكرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ج- يعلم المسكرين والجمعية أو الهيئة المداولة المؤهلة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.
- ح- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- خ- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:
- ❖ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
  - ❖ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء.
  - ❖ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
  - ❖ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
  - ❖ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
  - ❖ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار.

- المبحث الثاني: طريقة عمل محافظ الحسابات.

قبل أن يصادق محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته عليه أن يجمع بمختلف جوانب عمله، حيث أنه يباشر مهمته بإتباع منهجية لابد من القيام بها وهي التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي الذي يكمل مهمته، وهو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

• المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق.

يخصص محافظ الحسابات وقتا معيناً لإعداد والتخطيط لعملية التدقيق، لان التخطيط الملائم لعمل محافظ الحسابات يساعد في التأكد من إن العناية الملائمة قد أعطيت مجالات هامة في عملية التدقيق ويساعد على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المحافظين الآخرين والخبراء إن مدى التخطيط يختلف استنادا إلى حجم المؤسسة وتعقيدات التدقيق وخبرة محافظ الحسابات مع المؤسسة ومعرفته بطبيعة العمل.

ويعني التخطيط: وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقعها ومدى ويخطط محافظ الحسابات لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي الوقت المناسب، ويكون التخطيط واسعا في حالة ما إذا كان التدقيق يتم لأول مرة<sup>1</sup>.

- أولا: خطة التدقيق.

على محافظ الحسابات وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها وفي الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق فان التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة إسنادا إلى حجم المؤسسة ، وتعقيدات عملية التدقيق، والمنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل محافظ الحسابات.

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق ، ص 242.

وبالتالي الأمور التي يؤخذ بعين الاعتبار عند قيام محافظ الحسابات بوضع خطة التدقيق الشاملة هي<sup>1</sup>:

أ- المعرفة بطبيعة العمل:

❖ العوامل الاقتصادية العامة وظروف القطاعات الاقتصادية التي تؤثر في أعمال المؤسسة

❖ الصفات المميزة للمؤسسة ولأعمالها ولأدائها المالي والمتطلبات الإفصاح، ومن ضمنها التغيرات منذ تاريخ التدقيق السابق.

❖ المستوى العام لكفاءة الإدارة.

ب- فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:

❖ السياسات المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة والتغيرات الجارية على تلك السياسات.

❖ المعرفة المكتسبة لمحافظ الحسابات للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي،

والتأكيدات المناسبة المتوقع وضعها على اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية.

❖ تأثير الإقرارات الجديدة في مجالي المحاسبة والتدقيق.

ت- المخاطر والأهمية النسبية:

❖ التقديرات المتوقعة للمخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة، وتحديد مناطق التدقيق المهمة.

❖ وضع مستويات للأهمية النسبية لأغراض التدقيق إمكانية وجود أخطاء جوهرية ومن

ضمنها الخبرة من الفترات السابقة أو الاحتيال.

❖ تحديد مجالات محاسبية معقدة ومن ضمنها تلك التي تحتوي على تقديرات محاسبية.

ث- طبيعة الإجراءات وتوقيتها:

❖ إمكانية تغيير التأكيدات على مجالات خاصة التدقيق.

❖ عمل التدقيق الداخلي وتأثيره على إجراءات التدقيق الخارجي.

❖ تأثير المعلومات على عملية التدقيق.

ج- التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة:

<sup>1</sup> <http://www.sqarra.wordpress.com:isas2000/11/02/2012.13:01>.

- ❖ مشاركة محافظين آخرين في تدقيق الأقسام التابعة مثلا: المؤسسات التابعة أو الفروع أو الأقسام.
- ❖ متطلبات التوظيف.
- ❖ إشراك الخبراء.
- ❖ عدد المواقع.
- ح- الأمور الأخرى:
  - ❖ إمكانية الشك في فرضية استمرار المؤسسة.
  - ❖ طبيعة وتوقيت التقارير أو وسائل الإبلاغ الأخرى في المؤسسة.
  - ❖ ظروف تتطلب اهتمام خاص مثل وجود أطراف ذات علاقة.
- وعندما يستدعي الأمر الاستعانة بمساعدين في عملية التدقيق يجب على محافظ الحسابات.
- ❖ أن يأخذ في الاعتبار عدد ونوعية مقدرة بمساعدين المطلوبين للعمل وتوقيت زيارتهم الميدانية للمؤسسة، أخذا في الحسبان توقيت إعداد القوائم المالية بواسطة إدارة المؤسسة.
- ❖ أن يصف المؤسسة ونشاطها وتنظيمها وأهداف التدقيق وأساليب وطرق وإجراءات التي سيتم إتباعها من قبل أفراد فريق التدقيق الذين تتم الاستعانة بهم.
- ❖ أن يحدد مدى الإشراف اللازم على أعضاء فريق التدقيق بعد الأخذ في الحسبان صعوبة الأعمال المكلف بها كل عضو من أعضاء الفريق.
- وإذا كان هناك محافظ حسابات آخر يشارك في عملية التدقيق، فيجب عليه:
  - أن يكون على دراية تامة بنطاق و مسؤولية مهمته.
  - التشاور مع محافظ الحسابات الأخر لتحديد مسؤولية كل منهما وإجراءات التدقيق التفصيلية.
  - يجب على محافظ الحسابات إعادة النظر في خطة التدقيق وبرنامج التدقيق كلما دعت الحاجة لذلك خلال فترة التدقيق.
- ثانيا: برنامج التدقيق.

يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية إلى تصميم برنامج التدقيق لذلك يعرف بأنه: " خطة مرسومة على هدى النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية<sup>1</sup> ". ويمكن أن يعد برنامج التدقيق المكتوب في شكل عام لأية عملية تدقيق الحسابات لأي مؤسسة بغض النظر عن حجمه ، وان كان بعض المحافظين يرون انه ليس من الضروري إعداد برنامج تدقيق الحسابات رسمي بالنسبة لفحص المؤسسات الصغيرة، إلا أن هناك اتفاقاً عام بين المحافظين على أن البرنامج الرسمي لتدقيق الحسابات يكون ذا فائدة كبيرة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة الحجم ، ويكون هذا البرنامج أمراً ضرورياً بالنسبة لعمليات تدقيق الحسابات الكبيرة وخاصة إذا كانت عمليات المؤسسة منتشرة بشكل كبير ويتطلب عدد كبير من المستخدمين ويمكن القول انه مفيد بالنسبة لأي نوع من المؤسسات نظراً لأنه يوفر الخطوط الأساسية للعمل الذي ينبغي القيام به ويشجع على فهم تنظيم المؤسسة والظروف التي يعمل فيها، ويساعد هذا البرنامج على رقابة العمل وتحديد المسؤولية، ويوفر ضبطاً تلقائياً للأخطاء الممكنة ويوفر سجلاً للعمل المنجز ويعمل على تدقيق الحسابات وفحص عملية تدقيق الحسابات ذاتها ويمكن القول أن برنامج تدقيق الحسابات هو بمثابة الموازنة التقديرية لعملية الفحص فهو يخدم كموجه وكمرشد للأداء الفعلي ويوفر الأساس للمقارنة مع الأداء الفعلي، ويمكن أن يشتمل على خانة يظهر بها توقيع كل من قام بأداء عملية معينة من الأعمال الواردة في البرنامج وتاريخ القيام بذلك العمل، ولهذا فإن هذا البرنامج لا يظهر فقط الأعمال التي ينبغي القيام بها وإنما يظهر أيضاً الأداء الفعلي بالنسبة للمهام المختلفة بالنسبة للمهام المختلفة، ولهذا فإنه يفيد في تحديد مدى التقدم في عملية التدقيق ويعد برنامج تدقيق الحسابات متاحاً لاستخدام محافظ الحسابات وموظفي مكتبه فقط، بمعنى أنه لا ينبغي أن يكون متاحاً للعاملين بالمؤسسة التي يتم فحصها وينبغي أن يكون هذا البرنامج مكتوباً على الآلة الكاتبة وموقعاً من محافظ الحسابات الذي قام بإعداده وكذلك توقيع من قام بتدقيقه والمسئول الذي اعتمده مع تاريخ كل توقيع من تلك التوقيعات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن 2009 نص 272.

<sup>2</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 144.145.

لذلك يتضح أن هدف تصميم برنامج التدقيق يتضمن العناصر التالية<sup>1</sup> :

- 1- تحديد خطوات الفحص الذي يغطيه برنامج التدقيق ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة، ويجب أن تنتج بنتائج مرضية في هذا المجال بأقل جهد وتكلفة ممكنة.
- 2- توقيت أداء وانجاز كل خطوة من هذه الخطوات.
- 3- هدف كل خطوة وإجراء من خطوات وإجراءات التدقيق.
- 4- تحديد نطاق وإطار العمل المطلوب حفاظا على وقت محافظ الحسابات.
- 5- تحديد مسؤولية كل محافظ من المساعدين عن تنفيذ مرحلة من المراحل التي يتكون منها البرنامج عندما يتولى تنفيذه فريقا من المحافظين.

### ثالثا: أوراق العمل.

تعرف أوراق العمل على إنها : السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق<sup>2</sup>.

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة محافظ الحسابات على تقديم تأكيد مناسب بأن التدقيق قد تم أدائه وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها وتحديدًا توفر أوراق العمل التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية في العام الحالي، أساسا للتخطيط سجلا للأدلة التي تم جمعها ونتائج الاختبارات بيانات تحدد نوع تقرير التدقيق الملائم، وأساسا للفحص الذي يقوم به المشرفون والشركاء لعمل أعضاء الفريق، عندما يخطط محافظ الحسابات لأداء التدقيق عن السنة الحالية على نحو ملائم ، يجب أن تتاح المعلومات الضرورية التي تستخدم كإطار مرجعي مرجعي في الأوراق العمل، وتتمثل هذه المعلومات في معلومات وصفية عن الرقابة الداخلية، وقت الموازنة في كل جانب بالتدقيق، برنامج التدقيق، ونتائج التدقيق عن السنة السابقة<sup>3</sup>.

وتتكون أوراق العمل من ملفين رئيسيين ملف دائم و ملف سنوي:

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ص 242.  
<sup>2</sup> ألفين أرنيز وجيمس لوبك المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسبي ، دار المريخ للنشر ، السعودية 2002، ص 300.  
<sup>3</sup> المرجع نفسه ، ص 301.

- أ- الملف الدائم: يحتوي هذا الملف على عموميات حول المؤسسة ، وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية، الحسابات السنوية والتقارير، التحاليل الدائمة للحسابات، كل ما يتعلق بالجانب الضريبي والاجتماعي والقانوني، والخصوصيات الاقتصادية.
- ب- الملف السنوي: يحتوي هذا الملف على مصادقات العملاء وشهادات البنوك ، برنامج التدقيق، أي البيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة ، البيانات المستخرجة من العقود والمحاضر والارتباطات، الحسابات الختامية والميزانية العمومية عن الفترة الحالية، حيث المعلومات المحتويات في ملفات العمل يجب أن تكون سرية<sup>1</sup>.
- المطلب الثاني: جمع أدلة الإثبات.

نص عليه معيار التدقيق الدولي رقم 500 أن المهم في عملية الإثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق توافر الارتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته ، وأن وظيفة الإثبات لا تنطوي على تجميع الأدلة فحسب بل تلك الأدلة التي ينبغي أن تخضع باستمرار لعمليات الدراسة والتقييم.

### أولاً: طبيعة أدلة الإثبات

لقد تعددت التعاريف التي تناولت تعريف الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها: " حصول الحسابات على أدلة تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها"<sup>2</sup>.

وقد يتضمن دليل الإثبات في تدقيق الحسابات على درجة عالية من الإقناع، مثل عند قيام محافظ الحسابات بنفسه بحصر عدد الأوراق المالية المملوكة للمؤسسة كالأستثمارات، كما ينطوي الدليل على درجة منخفضة من قوة الإقناع لديه مثل حالة الاعتماد على إجابات أسئلة موجهة للعاملين في المؤسسة ويمكن القول أن أدلة الإثبات التي تدعم رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية تنقسم بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين الأول يشتمل على البيانات المحاسبية الأساسية إما الثاني فيتضمن كل معلومات الإثبات الأخرى ، فالبيانات المحاسبية الأساسية تنطوي على كافة البيانات المتعلقة بالدفاتر المحاسبية بأنواعها فضلاً عن كل السجلات الرسمية المختلفة لدى المؤسسة ، فهي سجلات تدعم القوائم المالية بصورة مباشرة إما أدلة الإثبات الأخرى فهي لازمة أيضاً لتدعيم القوائم المالية نظراً لأن

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق ، ص 340.

<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع ، مرجع سابق ، ص 174.

البيانات المحاسبية الأساسية لا تكفي وحدها في هذا الشأن فالقوائم المالية يجب أن تدعم بصورة اكبر من خلال أدلة إثبات مختلفة يتم جمعها بواسطة محافظ الحسابات من خلال تطبيقه لإجراءات التدقيق<sup>1</sup>.

ويجب على محافظ الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني، حيث يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى ونعني باختبارات الرقابة الاختبارات المنجزة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملائمة والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي، كما تعني الإجراءات الجوهرية الاختبارات التي تنجز للحصول على أدلة الإثبات التي تكتشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين<sup>2</sup>:

- الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة.

- إجراءات تحليلية جوهرية.

ثانيا: كفاية وملائمة أدلة الإثبات

يقصد بكفاية الأدلة حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها محافظ الحسابات لتدعيم رأيهم وكفاية الأدلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها، حيث انه كلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ إجراء ما من إجراءات التدقيق كانت الأدلة أكثر كفاية أي انه توجد علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الأدلة ، إما ملائمة الأدلة فيقصد بها القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص و موثوقيتها، إن ملائمة الأدلة لا تتأثر بحجم العينة أو بمفردات المجتمع التي سحبت منه العينة، وإنما تتأثر باختيار محافظ الحسابات لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون ، مرجع سابقين ص ص 174، 173.

<sup>2</sup> مدونة صالح محمد القرا :20: 14 /03/2012K 11/03/2000K http://www.sqarra.wordpress.com

<sup>3</sup> حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابقين ص 326.

## الفصل الأول : محافظ الحسابات

- 1- يجب أن يتناسب الدليل مع هدف التدقيق الذي يقوم محافظ الحسابات باختياره حتى يمكن ان يتحقق الاقتناع به.
- 2- أن يكون مصدر الدليل مستقل، فالدليل الذي يحصل عليه محافظ الحسابات من الأطراف الخارجية أكثر ملائمة من الدليل الذي يحصل عليه من داخل المؤسسة.
- 3- أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة، حيث يكون الدليل الذي يتم الحصول عليه موثوقا به ويعتمد عليه ولا ينظر إليه على انه دليل ضعيف.
- 4- إن يحصل محافظ الحسابات على الدليل مباشرة لان الدليل الذي يحصل عليه مباشرة يكون أكثر صلاحية من الدليل الذي يحصل عليه بطريقة غير مباشرة.
- 5- إن يكون مصدر الدليل من قبل أشخاص مهلين للقيام بذلك.
- 6- أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائما، سواء في ما يتعلق بجمعه أم الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال التدقيق، ويكون الدليل أكثر إقناعا لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليه في تاريخ قريب من أعداد الميزانية بقدر الإمكان.
- 7- أن يأخذ محافظ الحسابات الأثر المشترك لهذه الشروط ، حيث انه يمكن أن يتم تقويم مدى إقناع الدليل فقط بعد دمج أثر كل من الشرط الأول والكفاية والتوقيت معا، ولكن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف التدقيق الذي يتم اختياره.

وفي الختام تبقى عملية تحديد كفاية وملائمة الأدلة مرتبطة باجتهد محافظ الحسابات وأن اجتهاده يتأثر بما يلي<sup>1</sup>:

- ❖ درجة الخطورة التي تنتج من الخطأ وهذه الخطورة تتأثر بطبيعة البند طبيعة نشاط المؤسسة
- ❖ سلامة الرقابة الداخلية مركز المؤسسة المالي الحالات التي يكون لها تأثير غير عادي على الإدارة.
- ❖ الأهمية النسبية للبند منسوب إليه القوائم المالية ككل.
- ❖ الخبرة المكتسبة عن البند من خلال التدقيق السابق.
- ❖ نتائج إجراءات التدقيق.

<sup>1</sup> محمود محمد عبد السلام البيومي المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة توزيع المعارف، الإسكندرية، مصر ، 2003، ص ص 185.186.

❖ نوع البيانات المتاحة

❖ يجب أن يكون هناك تقييم لتكلفة الحصول على دليل التدقيق بالنسبة لفائدته.

❖ عند وجود شك لدى محافظ الحسابات بالنسبة لموضوع هام ومؤثر يجب عليه العمل للحصول على أدلة سليمة وكافية لإزالة هذا الشك وان لم يستطيع فيجب عليه عدم إصدار تقريره بدون تحفظات.

ثالثا: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات

يحصل محافظ الحسابات على أدلة الإثبات بمزاولته لكل من إجراءات مدى الالتزام وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الآتية :

أ- الفحص المادي : هو اختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة الاعتماد عليها بحسب طبيعتها ومصدرها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في إعدادها وتشغيلها ويوفر الفحص للأصول الملموسة دليلا يمكن الاعتماد عليه بالنسبة لوجود الأصل ولكنه لا يقدم بالضرورة دليل إثبات قوي بالنسبة للملكية أو التقييم ويمكن القول بصفة عامة أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المزاعم حول كل من مقدار ووصف الأصل كما انه في بعض الحالات يفيد في تقييم الجودة أو الحالة التي عليها الأصل<sup>1</sup>.

ب- المصادقات: هو الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي المعرفة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها ونظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن محافظ الحسابات ينظر إليهما على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيرا بواسطة المحافظين وتكون المصادقات دليلا مكلفا نسبيا عند التوصل إليه وقد لا يكون ملائما أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات. لذلك لا يتم استخدام المصادقات في كل الحالات التي لا يصلح تطبيقها فيها، حيث يقوم عادة بالحصول على استجابة كتابية وليس استجابة شفوية كلما كان ذلك ممكن فالمصادقات المكتوبة يسهل فحصها فضلا عن أنها تعطي تدعيما أكثر له متى كان ضروريا توضيح المعلومات الواردة بشأنها وعند استخدام المصادقات كأدلة إثبات في تدقيق الحسابات فلا بد الأخذ في الاعتبار نظام الرقابة الداخلية للعميل وتحدد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن لمحافظ الحسابات استخدامها ويمثل النوع الأول في المصادقة الايجابية مع طلب معلومات من المصادق والتي يتم في كافة الأحوال، ويتمثل النوع الثاني في المصادقة

<sup>1</sup> طارق عيد العال حمادن موسوعة معايير المراجعة ، الدار الجامعية الجزء الثاني، الاسكندرية، مصر 2007، ص503.

الاجابية معلومات يجب المصادقة عليها ويعتمد محافظ الحسابات على هذا النوع بدرجة اقل من النوع الأول حيث يمكن مستلم المصادقة أن يوقع عليها ويعيدها دون أن يهتم بفحص المعلومات وأظهرت البحوث أن معدلات الاستجابة للنوع الأول تكون قليلة لأنها تتطلب من مستلم المصادقة أن يبذل جهدا لاستفاء وإتمام المصادقة ويتمثل النوع الثالث في المصادقة السلبية ويتم فيها الطلب من المستلم أن يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات ونظرا لان المصادقات تعتبر دليلا يؤخذ به فقط في حالة الرد تعد المصادقات السلبية اقل صلاحية من المصادقات الايجابية<sup>1</sup>.

ت- التوثيق: يتمثل التوثيق في قيام محافظ الحسابات بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويتمثل التوثيق الذي يقوم بفحصه كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداة العمل قد تم في صورة منتظمة ويتم استخدام التوثيق كنوع من الأداة الأكثر إقناعا مما لو كان هذا المستند قد انشأ على نطاق واسع في كل عملية تدقيق. كما يجب عدم إغفال نظام الرقابة الداخلية وفي حال استخدام التوثيق من قبل محافظ الحسابات يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندي<sup>2</sup>.

ث- الملاحظة: تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم أدائه من قبل آخرين، توفر الملاحظة أدلة التدقيق بشأن أداة عملية أو إجراء، لكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها كذلك بحقيقة أن إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية وعموما فان الملاحظة في حد ذاتها لا تعتبر كافية لمحافظ الحسابات لما يحيط بها من مخاطر في إن أفراد العميل يكونون على علم بأنه سوف يحضر لملاحظة ما يقومون به من أعمال مما قد يؤدي إلى تضليل محافظ الحسابات إذا توهم بأنهم فعلا ينفذون أعمالهم وفقا للسياسات الموضوعية بينما هم في الحقيقة عكس ذلك<sup>3</sup>.

ج- الاستفسار: يتكون الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين في داخل المؤسسة أو خارجها والاستفسار هو إجراء يستخدم على نطاق واسع أثناء التدقيق وكثيرا ما يكون مكملا لأداء إجراءات التدقيق الأخرى وقد تتراوح الاستفسارات من رسمية كتابية إلى غير رسمية شفوية وتقييم الاستجابات للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار وبعد ما يحصل محافظ الحسابات على

<sup>1</sup> أفين أرنيز وجيمس لوبكن مرجع سابق، ص ص 246، 247.

<sup>2</sup> ألفين أرنيز و جيمس لوبكن، مرجع سابق ص 247.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 315.

الإجابات اللازمة لآبد أن يختبر هذه الإجراءات للوقوف على مدى فاعليته في الرقابة الداخلية وذلك باستخدام أدلة إثبات أخرى<sup>1</sup>.

ح- إعادة الاحتباس: تتضمن فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات ويمكن إجراء إعادة الحساب من استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب لفحص دقة تلخيص الملف<sup>2</sup>.

خ- الإجراءات التحليلية: تشمل الإجراءات التحليلية النسب و المؤشرات المهمة ومن ضمنها نتائج البحث في التقلبات و العلاقات التي تكون متعارضة مع معلومات أخرى ذات العلاقة وتستخدم الإجراءات التحليلية بشكل كبير في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية<sup>3</sup>.

#### • المطلب الثالث: إعداد التقارير.

يعد التقرير آخر من مراحل محافظ الحسابات في عمله والذي يعتبر عن: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعددتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق"<sup>4</sup>. وفيما يلي نبين إعداد التقرير، والأنواع.

1- إعداد التقرير: عند إعداد تقرير المحافظ الحسابات يعتمد على فرض العرض العادل والصادق للقوائم المالية وهذا يعني مايلي<sup>5</sup>:

أ- يعني ضمناً استخدام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب- مفهوم العرض الصادق و العادل .

ت- يعني الإفصاح المناسب صدق و أمانة القوائم المالية في:

❖ التعبير عن حقيقة الموارد المالية للمؤسسة،

❖ التعبير عن الالتزامات الحقيقية لحظة معينة،

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص316.

<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق ص 331.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص331.

<sup>4</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 450.

<sup>5</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 348.349.

- ❖ التغييرات التي حدثت في هذه الموارد أو الالتزامات خلال فترة زمنية معينة.
- ث- يعني التزامات التدقيق والأمانة والإخلاص في:
- ❖ بذل العناية المهنية الواجبة،
- ❖ تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح الملائم للبيانات المالية.
- ج- النتائج الاقتصادية لما تم من عمليات وأنشطة تعكسها البيانات الاقتصادية وأنها داخل القيود والحدود المفروضة طبقاً للقواعد المحاسبية بصورة معقولة ومقبولة من وجهة نظر محافظ الحسابات في إطار هذه القيود ، وهذا يعني أن القوائم المالية لا يمكن اعتبارها دقيقة تمام في التعبير عن هذه النتائج الاقتصادية بصورة كاملة ومثالية.
- 2- أنواع التقارير: هنالك نوعين من التقارير<sup>1</sup>:
- أ- التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية: يتضمن هذا التقرير ما يلي:
- ❖ التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات،
- ❖ التعرف على المؤسسة والدورة موضوعة التدقيق،
- ❖ الوثائق المالية التي خضعت للتدقيق والتي يجب أن تمضي وترفق بالتقرير كملحق،
- ❖ التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها ، ومدى احترامها في هذه المهمة.
- ❖ عرض للأخطاء و النقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر أثارها بالأرقام على النتيجة.
- ❖ المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس.
- ❖ أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في إظهار القوائم المالية مع تبيان أثار ذلك على هذه القوائم.

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 48-52.

## الفصل الأول : محافظ الحسابات

- ❖ خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.
- ❖ الأوضاع الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط.
- ❖ المساهمات في رؤوس الأموال مؤسسات الأخرى التي قامت بها المؤسسة أن وجدت.
- ❖ المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس وأي موظف في المؤسسة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية.

على محافظ الحسابات في حالة المصادقة بدون تحفظ أن القوائم المالية التي تم تدقيقها يتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين وبدون أن يكون لهذه الملاحظات اثر على حقيقة الحسابات.

### الشكل رقم 01: نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ.

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب ..... يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية الذي يغطي الفترة من ..... إلى .....

#### 1- تقرير حول المراقبة والشهادة:

أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم شرعية اللتين لا تعارضا الشهادة.

ب- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية والحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعة العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".

ت- نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكانني الشهادة بان الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات

... لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيه لنتيجة عمليات النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة

المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

المصدر: الوزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص 84.

والمصادقة بتحفظ أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراقب لا تمس بشرعية وصدق الحسابات على أن يذكر بوضوح كل تحفظ واقترح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة ونتيجتها.

#### الشكل رقم 2: نموذج تقرير شهادة بتحفظ.

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ..... يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط المغطى للفترة من..... إلى.....

#### 1- تقرير المراقبة والشهادة:

أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط. " ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم شرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة".

ب- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة. " ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".

ت- يجب على أن أبدي تحفظات حول النقاط الآتية:

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للاجتهادات التي أديتها طبقا لتوصيات المهنة ، أقدر انه بإمكانني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات... لهذا التقرير، منتظمة وصادقة و مصداقية، وتعطي صورة وفيه لنتيجة عمليات النشاط السابقة أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 85.

أما رفض المصادقة يعني الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها، وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف محافظ الحسابات، وبالتالي يجب عليه في حالة رفض المصادقة تقديم الأسباب والبراهين وكل معلومات بالتفصيل وذلك حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة واتخاذ القرارات اللازمة.

الشكل رقم 3: نموذج رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية.

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب ..... يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية الذي يغطي الفترة من ..... إلى .....

#### 1- تقرير المراقبة والشهادة:

أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة".

أثناء قيامي بعمليات المراقبة بانتقاء الملاحظات التالية:

"الإشارة ووصف عدم الدقة والشرعية ومصادقية الحسابات السنوية، كما هي مقدمة في الصفحات.... لهذا التقرير، والتي لا تعطي صورة وفيه لنتيجة عمليات النشاط السابق، أيضا الحالة المالية، وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 86.

بالإضافة إلى هذه النماذج يقوم أيضا محافظ الحسابات بإعداد تقرير اتفاقية مع المؤسسة، ومن بين هذه النماذج:

الشكل رقم 4: نموذج رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة.

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب ..... يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية الذي يغطي الفترة من ..... إلى .....

### 3- تقرير المراقبة والشهادة:

أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

ملاحظات وتصريحات عدم الدقة وعدم شرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة.

تضمن فحصي المراقبين التي اعتبرتها ضرورية نظرا لتوصيات المهنة ما عدا النقاط الآتية:

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 87.

الشكل رقم5: نموذج غياب اتفاقيات غير مكتشفة.

إن المادة 628 من المرسوم التاريخي رقم 93-08 ل25 أبريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 والمؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، ينص على ان كل اتفاقية بين مؤسسة واحد متصرفيها الإداريين، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أو عن طريق شخص معترض، يجب أن تعرض مسبقاً لأؤذن الجمعية العامة العادية للمساهمين.

يطبق نفس الإجراء بالنسبة للاتفاقيات المبرمة بين الشركة ومؤسسة أو احد متصرفيها الإداريين وشريك ، متصرفين إداريين أو مديرين .

طبقاً لهذا الأحكام ، أعلمكم بأنني لن أحاط علماً بالاتفاقيات المنصوص عليها في المادة المشار إليها أن مجلس الإدارة ، لم يشير لي إلى أية اتفاقية تدخل في هذا الإطار .

حرر في .....

يوم.....

الامضاء.....

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 88.

الشكل رقم6: نموذج اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي استمر تنفيذها.

طبقاً لأحكام المرسوم التشريعي المشار إليه أعلاه نخطكم علماً بالاتفاقيات التي تم ترخيصها من قبل مجلسكم الإداري.

1- اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط:

(ترقيم وتحديد كل اتفاقية).

2- اتفاقيات أثناء النشاطات السابقة والتي استمر تنفيذها أثناء النشاط:

(التذكير بالاتفاقيات وطرق لتنفيذ أثناء النشاط).

حرر في .....

يوم .....

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 89.

ب-التقرير الخاص: أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانوناً بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، التي صرح بها لمحافظ الحسابات ، ويتضمن هو الآخر ما يلي:

❖ قائمة الاتفاقيات، طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة

للمساهمين،

❖ قائمة المستفيدة منها،

❖ شروط إبرامها،

❖ الرأي حولها.

على محافظ الحسابات قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة ، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية، وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات ، ومهما يكن فحتى في حالة غياب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه، عليه كتابة تقرير خاص لكل حدث ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأس المال، تقرير حول توزيع تسبيقات الأرباح ، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للمؤسسة...الخ.

بالإضافة إلى التقرير العام والتقرير الخاص يكتب محافظ الحسابات تقارير أخرى:

❖ تقرير حول المراقبة الداخلية،

❖ تأشيرة محافظ الحسابات،

❖ تقرير حول الحسابات المجمعة.

### خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية ن وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحيادا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة ، ولا بد عليه أثناء تأدية

## الفصل الأول : محافظ الحسابات

---

مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق ،  
والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة.

مقدمة الفصل:

إن من أهم أعمال محافظ الحسابات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية و الفحص و التحقيق الداخلي، كما تعتبر نقطة الانطلاق الذي يركز عليها محافظ الحسابات عند إعدادة لبرنامج التدقيق ويجب عليه أن يتحقق من الأهداف التي وضعتها غدارة المؤسسة في نظام الرقابة الداخلية وهي حماية أصولها و ضمان صحة البيانات المالية، وكذلك التي لها علاقة بصحة القوائم المالية وبالتالي هي واجبة الفحص.

مع كل هذا حتى يتمكن فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية السليم لابد من توضيح المفاهيم التي تخص نظام الرقابة الداخلية، إلى ذلك إبراز المقومات الأساسية والإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة.

ولإحاطة أكثر سيتم تقسيم الفصل إلى مبحثين كما يلي:

- المبحث الأول: الرقابة الداخلية.
- المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات في عملية الرقابة الداخلية.

• المبحث الأول: الرقابة الداخلية

- المطلب الأول: أنواع الرقابة الداخلية

يمكننا تحديد نوعين من الرقابة الداخلية:

1- الرقابة المحاسبية: يهدف هذا النوع من الرقابة إلى حماية الأصول وضمان دقة البيانات و

المعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، وتستخدم جميع الوسائل التي من شأنها تؤدي إلى

تحقيق الهدف المذكور، ونذكر من هذه الوسائل ما يلي<sup>1</sup>:

❖ استخدام حسابات المراقبة الإجمالية.

❖ إعداد موازين التدقيق بصفة دورية.

❖ عمل مذكرات تسوية المصروف دورياً.

❖ إتباع نظام الجرد المستمر ومطابقته مع الجرد الفعلي من وقت لآخر.

❖ وجود دورة مستندية لكل نشاط من أنشطة المؤسسة.

❖ التوصيف الوظيفي الواضح وتحديد المسؤوليات بحيث لا ينفرد شخص معين بتنفيذ

عملية بكاملها.

2- الرقابة الإدارية: ويتضمن هذا الجانب رقابة السياسات الإدارية والإجراءات السابق وضعها

من خلال الخطة التنظيمية التي توضح المستويات الإدارية والوظائف الإدارية، وخطوط

السلطة والمسؤولية، هذا إلى جانب مدى سلامة القرارات التي تم اتخاذها على المؤسسة،

وتقييم مدى كفاءة أداء الاعتمال والأنشطة التي تمارسها ومن الأدوات الهامة في هذا المجال

استخدام<sup>2</sup>:

❖ الموازنات التخطيطية.

❖ موازنات البرامج والأداء.

❖ أنظمة التكاليف المعيارية.

❖ التحليلات الإحصائية.

❖ دراسات الزمن والحركة.

<sup>1</sup> ادريس عبد السلام اشتوين مرجع سابق ص ص 52، 53.

<sup>2</sup> عبد الفتاح ومحمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 155.

❖ التقارير الدورية.

- المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية.

يمتاز نظام الرقابة الجيد و الفعال تصميميا خاصا وهذا التصميم يوجد له مستلزمات ومتطلبات معينة ومحددة ينبغي أن تأخذ في عين الاعتبار هذه المتطلبات تمثل بمجموعة من الخصائص تجعل من النظام الرقابي في الشروع أكثر بفعالية وكفاءة وهي<sup>1</sup>:

- 1- الملائمة لطبيعة النشاط و احتياجاته: ينبغي أن يكون نظام الرقابة الداخلية مناسبا لحجم ونوع المؤسسة ككل ولطبيعة النشاط، فالمؤسسات الصغيرة تحتاج إلى نظام الرقابة يختلف في المؤسسات الكبيرة، كما أن أساليب الرقابة المعتمدة لإدارة المبيعات تختلف عن تلك المستخدمة في الإدارة المالية.
- 2- الفعالية: إن النظام الرقابي الفعال هو ذلك النظام الذي يمكنه اكتشاف الانحرافات والأخطاء قبل حدوثها فعلا.
- 3- الموضوعية: تتميز الأنظمة الرقابية بالموضوعية بحيث تكون محددة بطريقة موضوعية وإيجابية ذات معايير موضوعية، وبناء على ذلك ستكون ردة فعل المرؤوسين مرضية وهم أنفسهم راضون بينما إذا كانت تلك الأنظمة شخصية وغير موضوعية فان شخصية محافظ الحسابات قد تؤثر على حكم الأداء وتجعله حكما غير سليم.
- 4- المرونة: ينبغي أن يكون النظام الرقابي قادرا على الاستمرار في العمل عند مواجهته للخطط المتغيرة وللظروف الغير المتوقعة حيث يعمل نظام الرقابة الفعال يجب أن يحدد مثل تلك المتغيرات و يبلغ عنها.
- 5- نموذج التنظيم: ينبغي على نظام الرقابة أن يعكس النموذج التنظيمي للمؤسسة بحيث يكون محافظ الحسابات هو مركز الرقابة تماما كما هو مركز توزيع المهام وتفويض السلطة.
- 6- الاقتصاد: يجب أن يكون نظام الرقابة مساويا لتكلفته وفي الواقع هذه الخاصية لنظام الرقابة تعتبر نسبية نظرا لتفاوت فوائد الرقابة ومزاياها في النشاطات المختلفة.
- 7- سهولة الفهم: من الواجب أن تكون أساليب وطرق الرقابة المستخدمة واضحة وقابلة للتطبيق دون اية عوائق ولكن بطبيعة بعض المعايير الرقابية مثل المعدلات الرياضية

<sup>1</sup> محمد رسلان الجبوسي وجميلة جاد الله، الإدارة علم وتطبيق، دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، عمان ، الأردن، 2008، ص ص 180، 181.

- وخرائط التعادل ووسائل الرقابة المالية من الصعب فهمها وفقا لطبيعتها الفنية يجب أن يستعان بجهات الاختصاص والخبراء من اجل تقديم المعلومات إلى المدراء.
- 8- الأعمال التصحيحية: ينبغي على نظام الرقابة بالإضافة إلى الكشف عن الانحرافات أن تبين الطريقة للإجراءات والأعمال الواجب إتباعها لتصحيح هذه الأمور.
- 9- الإشارة إلى الاستثناءات والتعامل معها: قد تكون الاستثناءات الصغيرة في بعض المجالات المعينة أكثر أهمية وخطورة من الانحرافات الكبيرة، لذلك ينبغي على نظام الرقابة الفعال أن يتعامل معه جميع مجالات عمليات المنظمة ذات العلاقة بموضوع الرقابة وقياس الأداء والعمل.

#### - المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

إن إجراءات نظام الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة إلى أخرى وذلك تبعاً لطبيعة وحجم النشاط فليس هناك في الواقع نظام ثابت ومحدد للرقابة الداخلية يمكن إتباعه في جميع المؤسسات فما يصلح لمؤسسة معينة لا يمكن تطبيقه بالضرورة في المؤسسات الأخرى<sup>1</sup>.

ويمكن تصنيف إجراءات الرقابة الداخلية إلى المجموعات الآتية<sup>2</sup>:

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

<sup>1</sup> ادريس عبد السلام اثتوي، مرجع سابق، ص54.

<sup>2</sup> طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، مرجع سابق، ص 105، 119.

2- إجراءات محاسبية: يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من أحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات الذي نقوم به المؤسسة من بين وظائف محافظ الحسابات، إذ يقوم بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها ، حيث التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجاباً على معالجة البيانات التي ينتظر من وراءها الحصول على معلومات هامة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة ، والتأكد من صحة المستندات التي تشمل على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، ومن بين المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات البساطة ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها، وإجراء مطابقات دورية التي هي من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع ، لان العمل المحاسبي يعتمد أساساً على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة ، أما القيام بمجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به حيث يعتبر هذا العنصر داخل النظام أهمية كبرى، اوجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، نظراً لان المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة الممكن ووقعها ، فعند حدوث خطأ من محافظ لحسابات عن جهل الطرق والقواعد المحاسبية فلا يستطيع كشف خطأه فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال ويتيح معالجة خالية التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

3- إجراءات عامة: بعد التطرق إلى إجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري ، والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي ، سنتناول في هذا البند إجراءات عامة التي تكون مكملة لسابقتها، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية<sup>1</sup>:

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

ب- إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة لأنه يعمل على:

❖ حجم عدد العمليات،

❖ السرعة في معالجة البيانات،

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص 168.

❖ تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة،

❖ إمكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة.

- ت- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل توقيع الشيكات.
- ث- وضع نظام لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- ج- التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.
- ح- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عريضة للاختلاس.

• المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات في عملية الرقابة الداخلية.

إن تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية التدقيق ونقطة الانطلاق الذي يركز عليها محافظ الحسابات، فهو يقوم بالتقييم من أجل الوصول على معرفة مدى تطبيق المؤسسة السياسات الموضوعية حيث سنحاول في هذا المبحث الإشارة إلى مسؤولية محافظ الحسابات عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء وأهم طرق التقييم.

- المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه نظام الرقابة الداخلية.

من واجب محافظ محافظ الحسابات أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من أجل وضع حماية كافية على أصول وممتلكات هذه المؤسسات لمنع السرقة والاختلاس، ومن أجل الحصول على البيانات المالية الدقيقة لاستخدامها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات حيث انفصلت ملكية عن إدارة هذه المؤسسات مما أدى التطور المستمر للرقابة الداخلية على زيادة اعتماد محافظ الحسابات عليها، إن نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب استخدامها، والمدى المطلوب لمثل هذه الإجراءات<sup>1</sup>.

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

1- الرقابة المحاسبية: يعتبر محافظ الحسابات مسئول مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل

وأنظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، واكتشاف الأخطاء لأنه يؤثر تأثير مباشر وواضح على درجة الإفصاح في الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على المركز المالي والذي يعتبر هدف أساسي من أهداف التدقيق الخارجي، كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات أثر جوهري في عملية التدقيق<sup>2</sup>.

2- الرقابة الداخلية: لا يعتبر محافظ محافظ الحسابات مسئول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة

الداخلية في المؤسسة محل الفحص، لأنه يهدف أساس إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 109.

<sup>2</sup> غسان الفلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 213.

وضمن تنفيذ السياسات الإدارية طبقاً للخطة المرسومة ولكن إذا تبين له في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق، يجب عليه عندها دراسة وتقييم تلك الوسائل والأنظمة<sup>1</sup>.

3- الضبط الداخلي: يعتبر محافظ الحسابات مسئول عن فحص تقييم نظام الضبط الداخلي ومقاييسه مستعمله المستعملة في المؤسسة محل التدقيق، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع أ، ومجوداته ضد أي اختلاس أو سوء استعمال، وبالتالي يعتبر مسئولاً عن تحقيق هذا الهدف حيث يطلب إليه تحقيق التزامات ومجودات المشروع، ولهذا نرى إلزاماً عليه التقليل من احتمالات الغش و الاختلاس فيها<sup>2</sup>.

- المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة وتدقيق منتظم، ويقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب.

وتتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

1- طريقة الاستقصاء ( الاستبيان): يشمل قائمة الاستقصاء على مجموعة شاملة من الأسئلة وكتطوير لهذا المدخل في تقييم نظام الرقابة الداخلية يستخدم بعض المحافظين ما يسمى بقائمة تدقيق تشمل على بيان تفصيلي للطرق والإجراءات التي يتميز بها النظام السليم للرقابة الداخلية، وتستخدم تلك القائمة لتذكير محافظ الحسابات والتوجيه عند القيام بالفحص، فعند استخدام قائمة الاستقصاء يتم استكمال جميع إجراءات التقييم مرة واحدة في وقت واحد أو على دفعات<sup>3</sup>.

تأتي البيانات اللازمة للإجابة على أسئلة محافظ الحسابات من عدة مصادر مثل<sup>4</sup>:

- ❖ الوصف المكتوب لنظام الرقابة الداخلية وخرائط سير المعلومات،
- ❖ المناقشة مع العاملين لدى العميل والمصدران السابقان مكملان لبعضهما،

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 169.

<sup>2</sup> المرجع يمكنه، ص 169.

<sup>3</sup> أحمد نور، مرجع سابق، ص 198.

<sup>4</sup> محمد الفيومي وعوض لبيب، مرجع سابق، ص 222.

❖ اختيار مدى الالتزام بالنظام.

وتتميز هذه الطريقة بسهولة التطبيق وتوفير الوقت حيث يستغني محافظ الحسابات عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية تدقيق موحد ، وتتميز عن باقي الطرق بان العملاء لا يعترضون عن تطبيقها حيث يعتبرونها كجزء من إجراءات التدقيق، ومع ذلك يعاب على إنها قد تحتوي على الخطوط العامة التي تنطبق على جميع المؤسسات ذات النشاط المتشابه ، وبالتالي لا تراعي الظروف الخاصة بالمؤسسة ، كما أنها تستوفي بشكل ألي دون الاهتمام وبالرغم من هذه العيوب فلا زال استخدامها يلقى قبول عاما في كل مكان.

2- التقرير الوصفي: يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبعة والتفاصيل على العمليات، وتسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام الاستقصاء ، ومن خلال نظام هذه التقرير الوصفي يصل محافظ الحسابات إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف وما هي نقاط الضعف، يشمل هذا التقرير جميع الإجراءات المستخدمة في المؤسسة لكل عملية وتراجع المستندات، ويختلف من محافظ إلى آخر وفقا لاحتياجاته، حيث أن الموصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام<sup>1</sup>.

3- الخرائط التنظيمية: هي عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات، نقاط الرقابة المحاسبية والإدارية ، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة ، ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها، وهذه الخرائط قد تكون موجودة أصلا ضمن النظام المالي والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على محافظ الحسابات دراستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف بها، وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن الرقابة الداخلية وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على التقرير الوصفي وقائمة الاستقصاء ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي تعتبر ذا أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 220.



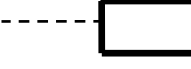





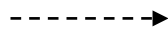

<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 114.

ويجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط<sup>1</sup>:

- ❖ يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكون الخريطة أسهل في الفهم،
- ❖ إذا لم تكن الخريطة واضحة تماما، يمكن إضافة معلومات في أسفلها لزيادة الإيضاح.
- ❖ يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند ( الإدارة أو القسم الذي أعلاه)، والجهة التي يرسل إليها.

والجدول التالي يوضح هذه الأشكال والرموز المستخدمة في رسم الخرائط:

الجدول رقم1: أهم الأشكال والرموز المستخدمة في رسم الخرائط التنظيمية

الرموز	البيان
	إدخال وإخراج البيانات
	عملية محددة ينتج عنها تغير في القيمة أو الشكل أو مكان المعلومات
	ملاحظات أو تعليقات إضافية
	مستند أو تقرير
	اتخاذ قرار
	رمز الانتقال من صفحة إلى أخرى
	شرائط إثبات صحة العمليات الحسابية مثل شرائط جمع المبالغ على الآلة الحاسبة
	دوران وثائق
	دوران معلومات
	الحفظ الدائم للمستندات أو السجلات.

المصدر: إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص ص 68،69.

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص115.

4- الملخص التذكيري: يشمل هذه الملخص الذي يعده محافظ الحسابات على بيان تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية في المشروع ، فكأن الملخص هو أطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية ، ومما يعيب هذه الوسيلة هو أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص كما أنها لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات الرقابة حيث أنه متروك لمساعديه حرية انتخاب الفحص الذي يرونها<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة تخرج لنيل ماجستير في العلوم المالية، جامعة الجزائر، 2004، ص ص 86.87.

• خاتمة الفصل:

مما سبق يمكن القول إن الأهمية التي يحظى بها مفهوم نظام الرقابة الداخلية تعمل بالدرجة الأولى على حماية أصولها وأموالها، ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم، وكذا تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة من خلال تركيز الحسابات عليها، ويجب أن يستمر في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، فإذا وجد محافظ الحسابات أن نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه ومطبق فإنه يحد من الاختبارات ويتوسع في الإجراءات ويكون لديه أساس معقول لاستخدام أسلوب العينة الإحصائية غداً أن فحص العمليات المالية بالكامل يعتبر مكلف وتحتاج على وقت طويل ولا داعي له طالما أن نظام الرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليه.

### مقدمة الفصل:

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بالبحث، عند عرض النتائج الموصول إليها من خلال البحث مع الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية الدراسة، حيث قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات للوقوف على مختلف مراحل التدقيق، وبما أن تقييم الرقابة الداخلية من أهم المراحل التي يقوم بها محافظ الحسابات من خلال إعداد التقرير النهائي الذي يمكن من تبيان الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية للمؤسسة.

ولتحقيق ذلك يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تتمثل في:

- المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة.
- المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

• المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية.

سوف نقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى المكتب محل الدراسة والمتمثل في مصلحة المحاسبة لمقاولة مرحوم علاء الدين جوان 2011 ، الى يومنا هذا من خلال تعريفه، تقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب والخدمات التي يقوم بها.

- المطلب الأول: التعريف بالمكتب.

إن مصلحة المحاسبة محل الدراسة عبارة عن مكتب للمحاسبة بولاية مستغانم مصلحة المحاسبة لمقاولة مرحوم علاء الدين جوان 2011 ، الى يومنا هذا رقم تسجيله في الجدول الوطني لمحافظ الحسابات xxxx .

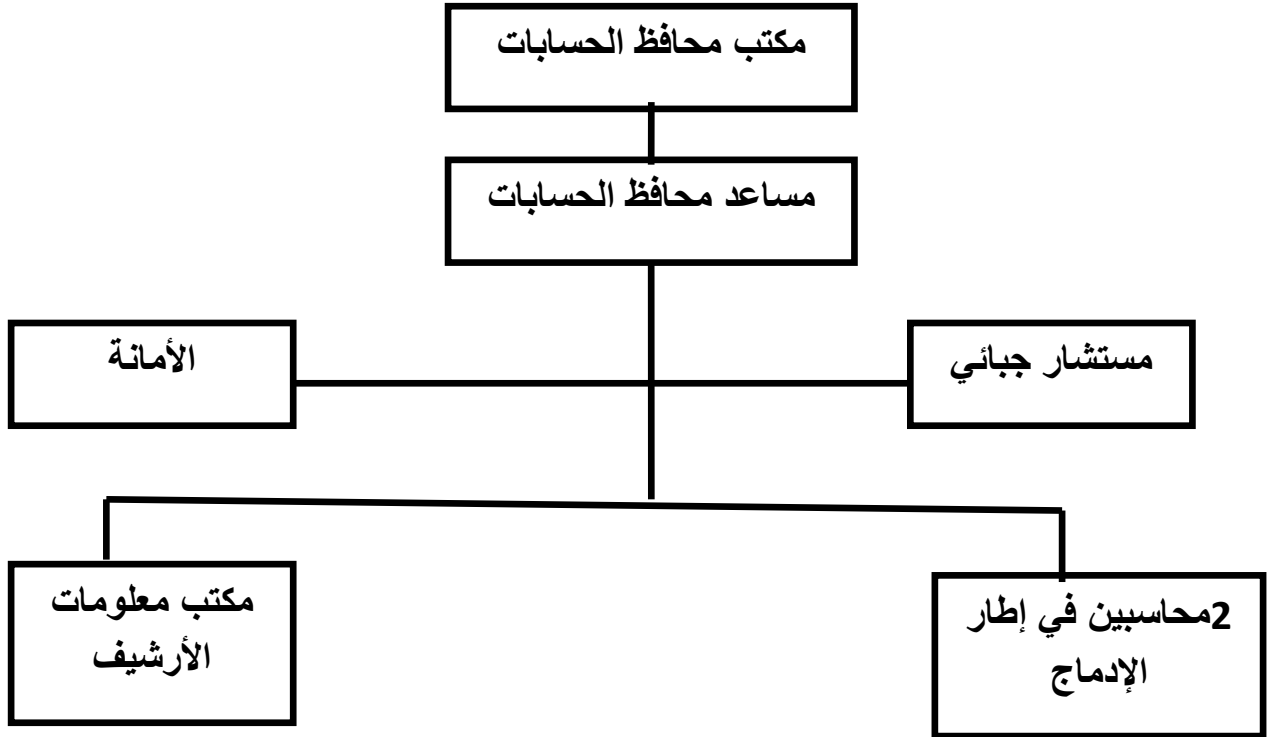
الذي يتمتع صاحبه بالاعتمادات التالية:

- 1- محافظ الحسابات ومحاسب معتمد وفقا للاعتماد رقم 864/03 المؤرخ في 2004/06/22 الصادر عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر، حيث تحصل على هذا الاعتماد في جوان 2010 .
- 2- كما يقوم محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا ( محكمة مستغانم)، كما يسجل لدى مفتشيه الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشيه الضرائب، حيث يمثل الرقم الجنائي xxxxxxxxxxxx ، ورقم المادة xxxxxx حيث يقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذا الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر xxxxxx دج لدى الغرفة ومن هنا يصبح مسجل في جدول الغرفة الوطنية.

كما يتميز المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي قدمها ويقدمها لزبائنه وهي ذات جودة عالية، كما قام صاحب المكتب بالتربص الميداني لدى رئيس أمصف الوطني للخبراء المحاسبين وشارك في كثير من الأعمال ذات الصيغة الدولية.

وفيما يلي نبين تقديم الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.

الشكل رقم 8: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالب.

#### - المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب.

إن المكتب ينشط في مجال الميدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بما يلي:

- 1- مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبة للأشخاص الطبيعيين كالمحامي و الصيدلي، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات، والتصريحات الجبائية الشهرية، وأعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزيائته.
- 2- تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية كما تتضمن عمليات طعن لدى مختلف اللجان ( دائرة، ولاية، وطنية).
- 3- يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة أو جمعيات ثقافية، اجتماعية، أو مهرجانات ولائية.
- 4- يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال محاسبة وهذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.

5- كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة البيانات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.

• المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة.

يقوم محافظ الحسابات بتدقيق مؤسسة معينة وذلك بتوكيل ولقبول هذا التوكيل أو رفضه هناك اجتهادات يبذلها محافظ الحسابات وهذا ما سوف نتطرق له في هذا المبحث وذلك في حالة قبوله التوكيل والدخول على وظيفة وفي حالة رفضه للتوكيل وبعد ذلك إلى الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل ومن ثم إلى الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.

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

❖ **أولا: قبول التوكيل.**

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

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

- ✓ تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- ✓ التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.
- ✓ التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداوالات جمعيتها للمساهمين.

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

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

- ✓ يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية القانونية.
- ✓ يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسات المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية.
- ✓ وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه إن يتأكد تمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا.
- ✓ وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبوله تجديد توكيله.
- ✓ يجب على محافظ الحسابات إن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.
- ✓ كما يجب عليه أن يتأكد من انه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لاسيما إزاء مسيري المؤسسة.
- ❖ ثانيا: الدخول إلى الوظيفة.
- بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل:
- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي او المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيس الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف المجلس العام العادي يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" و"إذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا".
- ✓ في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا انه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.
- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوم التالية لقبوله التوكيل.
- ✓ قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.
- هذه الرسالة تشير إلى: مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والأجال القانونية التي يجب احترامها، الأجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

- ✓ عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثاً أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.
- ✓ يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملاً بمبدأ التضامن بين الزملاء.
- ✓ وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف بمفرده.

### ❖ ثالثاً: حالة رفض القبول.

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

### - المطلب الثاني: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل.

إن الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه مسك مستندين أساسين إن لم نقل إجباريين في تنفيذ اجتهاداته، ملف دائم ، ملف سنوي حيث مسك هذه المستندات يسمح لمحافظ الحسابات بما يلي:

- ✓ إتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه.
- ✓ أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل مع احتمال تجديده.
- ✓ الاحتفاظ وتوفير إذا اقتضى الأمر بدليل عن الأعمال التي أجريت الاجتهادات الوسائل المستعملة للوصول إلى إبداء رأي حول مدى شرعية ومصداقية الحسابات السنوية.
- ✓ أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفية المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

✓ الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

### ■ أولاً: الملف الدائم

1- الشكل و المضمون: طريقة الترتيب ومضمون الملف الدائم متوقفة على خصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب محافظ الحسابات، إلا أنه يمكنه التمحور حول الفصول الآتية:

أ- العموميات الخاصة بالمؤسسة المراقبة: التي تشير إلى مؤسسة ووحداتها.

ب- المراقبة الداخلية: يمكن أن يحتوي هذا الفصل على كل سند يسمح بصفة عامة صحة الرقابة الداخلية، والمخاطر العامة ( وصف المهام، مجموع أسئلة تخص الرقابة الداخلية، البيانات...).

ت- معلومات محاسبية ومالية: النظام المالي والمحاسبي المستعمل، إجراءات محاسبية، مخطط مصالح المحاسبة، حجم العمليات وفقاً لطبيعتها، السياسة المالية، طرق وإجراءات تقدير وعرض الحسابات، الحسابات السنوية لنشاطات الثلاث سنوات الأخيرة، حالة الخزينة والتمويل.

ث- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية: قوانين ومراجع أخرى ذات طابع قانوني، قرار تعيين محافظ الحسابات والأدلة على أن كل الواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه تم ملاحظتها، قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي هي في حوزة كل واحد منهم، الوثيقة الخاصة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر الجمعيات والمجالس، تقرير محافظي الحسابات السابقة، العقود الهامة والمراجع القانونية الأخرى.

ج- الخصائص الاقتصادية والتجارية: قطاع النشاط، وصف الدورات الأساسية، وصف المؤسسة في الفرع وكذا على مستوى السوق، الزبائن والسياسة التجارية.

ح- معلومات حول الإعلام الآلي: مخطط مصلحة الإعلام الآلي، التجهيزات والنظم المستعملة، برامج ومراجع منشورة.

2- يمكن للملف الدائم أن ينظم على شكل ملف فرعي يسهل ترتيب المراجع وفحصها، وهكذا يجب فتح ملف فرعي لكل فصل من الفصول المذكورة أعلاه.

3- يمكن إضافة لكل ملف فرعي ملخص المضمون مطبوعاً مسبقاً.

4- مسك الملف الدائم.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

حتى يشكل الملف الدائم مجموعة معلومات مفيدة ذات الطابع الدائم حول المؤسسة  
المراقبة يستوجب:

- ✓ تعيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديلا على عنصر دائم.
- ✓ اقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة.
- ✓ القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم.

### ■ ثانيا: الملف السنوي

- 1- على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتجديده المحتمل، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراقبة.
- 2- يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملمخ وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بإبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية.
- 3- يعد هذا الملف ضروري من أجل: تحكم أفضل في المهمة، تدوين الأعمال التي أجريت والاختبارات المعمول بها، التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال، تبرير الرأي المبدي وتسهيل تحرير التقرير.
- 4- بالتالي يعتبر ذلك دليل إثبات لكل الاجتهادات المطبقة والجدية التي اتصفت بها هذه المهمة أثناء أدائها.
- 5- الشكل والمضمون: يدور الملف السنوي حول الفواصل الآتية:
  - أ- تنظيم وتخطيط المهمة: برنامج عام، قائمة المتدخلين، ميزانية الوقت ومتابعة الأعمال، يومية المتدخلين، تاريخ ومدة الزيارات، مكان التدخل، تاريخ إيداع التقارير.
  - ب- تقييم المراقبة الداخلية: وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية، قوة وضعف الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة، أوراق العمل، استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات.
  - ت- مراقبة الحسابات السنوية: برنامج العمل المكيف مع خصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأعمال التي أجريت، مراجع أو نسخة من المراجع المتحصل عليها من طرف المؤسسة

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

- أو الآخرين مبررة الأرقام والحسابات المفحوصة، تلخيص الأعمال المنفذة والتعقيب عليها إضافة إلى النقائص التي تم اكتشافها، خلاصة عامة للشهادة.
- ث- المراقبات الخاصة أو الشرعية: فحص الاتفاقيات القانونية، الكشف عن المخالفات لدى وكيل الدولة، التدخلات، جميع مراجع الأعمال المتعلقة بالواجبات الخاصة المشار إليها أعلاه، فحص الأحداث اللاحقة عند إنهاء النشاط.
- ج- المراجع العامة: المراسلات المتبادلة مع المؤسسة، معلومات حول الاجتماعات مجلس الإدارة وجمعية المساهمين وبالأخص القرارات التي تؤثر على حسابات النشاط، التأكيدات المتحصل عليها من الغير، نسخ من المحاضر.
- 6- كما هو الحال بالنسبة للملف الدائم، يستحسن تحضير ملفات فرعية تسهل استعمال وفحص الملف السنوي.

### ■ ثالثاً: الاحتفاظ بملفات العمل

- 1- إن الطابع السري للمعلومات التي تتضمنها هذه الملفات تجبر محافظ الحسابات على المحافظة على هذا الطابع خارج المكتب وهذا طبقاً لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات.
- 2- إن الملفات السنوية والملف الدائم بالإضافة على المراجع المتعلقة بالمؤسسة المراقبة، يجب الاحتفاظ بها مدة 10 سنوات حتى انتهاء مدة الوكالة (المادة 12 من القانون التجاري).

### ■ رابعاً: حالة تعدد محافظي الحسابات

- 1- في حالة تعدد محافظي الحسابات كل واحد من المحافظين مجبر على مسك ملفات العمل المشار إليها أعلاه.
- 2- وفي حالة تقسيم العمل بين مساعدي المحافظين يجب أن يتضمن ملف واحد منهم على نسخ مستندات عمل زميله.
- 3- تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة لتنفيذ المهمة على أحسن وجه.
- المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.

تتمحور مهام محافظي الحسابات حول ثلاث واجبات شرعية:

- ❖ مراقبة انتظام ومصداقية الحسابات السنوية.
- ❖ التأكد من احترام الإجراءات الشرعية والقانونية التي تدير حياة المؤسسة المراقبة.

❖ المهام الخاصة بالتعريف برأيها وملاحظته لأجهزة المؤسسة المراقبة وفي بعض الأحيان للسلطات المعنية.

❖ لبلوغ الأهداف المسطرة على محافظ الحسابات أن يتعرف ويقدر في أجل محدود جدا لكتلة المعلومات التي هي جد مهمة ومختلفة.

❖ حجم وتعقد لكتلة المعلومات، وضيق الوقت المحدد لها كنتيجة لذلك يلزم المهنيين الحذرين ونذرباتخاذ طريقة عقلانية، والتي تسمح له بجمع أكبر عدد ممكن من الأدلة اللازمة للتعبير عن رأيه.

هذه الطريقة تتركز على الإجراءات الآتية:

أ- إجراءات الدخول إلى المهنة.

ب- التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة.

ت- فحص وتقييم المراقبة الداخلية.

ث- مراقبة الحسابات.

■ أولاً: التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة

قبل بداية مراقبة الحسابات على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة المراقبة والهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراقبة ب:

❖ تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثير على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.

❖ على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات الآتية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكل المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي.

❖ تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكل العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.

### ■ ثانيا: فحص وتقييم المراقبة الداخلية:

إن إمكانيات محافظ الحسابات محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شريتها ومصداقيتها يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات المحاسبي للمؤسسة المراقبة وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي (أو منظمات محاسبية إدارية) فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية: احترام الأشكال الشرعية والقانونية، مستوى نوعية المراقبة الداخلية.

#### 1- احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

- ❖ على محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية منها: اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة أو الحراسة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به، يتحقق من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات.
- ❖ يتحقق من احترام القواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي و المخططات المهنية.
- ❖ يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي او القانون التجاري لاسيما: دوام الطرق، استقلالية النشاطات ، استمرارية الاستغلال، التكلفة التاريخية، عدم التعويض ، الحذر.

#### 2- الفحص وتقدير المراقبة الداخلية:

- ❖ يقدر محافظ الحسابات إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصداقية.
- ❖ الحتميات التي تخضع لها المراقبة الداخلية تتمثل في أمرين: يرتبط البعض بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلات واستراداتها الخاصة، البعض الأخر لقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستبث للتطبيق والتقنية الإدارية وهي كيفية بحجم المؤسسات.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

- ❖ إن تقدير المراقبة الداخلية يجب أن يسمح لمحافظ الحسابات: تعريف المراقبات الداخلية التي يركز عليها، الكشف عن نسبة الغلطات في معالجة المعطيات من اجل تقليص برنامج مراقبة الحسابات المناسبة.
- ❖ إن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية يركز على المكونات الأساسية الآتية: نظام التنظيم، نظام التوثيق والإعلام، نظام الأدلة، الوسائل المادية للحماية، الموظفين، نظام المراقبة.
- أ- نظام التنظيم: يتمثل في: تعريفات المسؤولية، تفرقة المهام التي يجب أن تقوم على أساس التنفيذ المتبادل للمهمة، تفرقة المهن التي تقوم على عدم الإجماع بين العملي مثل المصلحة التجارية ومصلحة الإنتاج والإشهار، الحماية أو الاحتفاظ مثل أمين الصندوق، أمين المخزن، حارس الصيانة، التسجيل وصف المهن التي تتمثل في الدقة مكتوبة على مستوى التنفيذ كل من مصدر المعلومات المستوجب معالجتها، كيفية معالجتها، مدة المعالجة.
- ب- نظام الإعلام والتوثيق: لكي يكون نظام التوثيق والإعلام مقنعا يجب عليه أن يتضمن ما يلي: إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا والتي تحدد بوضوح، الوثائق دعائم الإعلام، وثائق الإجراءات.
- ت- نظام الأدلة: يجب على هذا النظام أن يسمح بالتأكد من أن لا يسمح بتجنيد وتنفيذ وتسجيل إلا الصفقات التنظيمية والمناسبة، كل صفقات الانطلاق والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أحسن الآجال.
- إن العناصر التالية تكون من نظام الأدلة نظاما مقنعا: المراقبة المتبادلة للمهام (فصل المهام)، تنظيم المحاسبة، وسائل الإعلام الآلي، شبه ترقيم ومراقبة المقطعات، المراقبة التلقائية للنسب المتقاربات، ترتيب الوثائق.
- ث- الوسائل المادية للحماية: تتمثل في: الجدران، الأبواب، الحواجز، الخزائن المخصصة لسهولة الدخول المحمي تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة، الخسائر، التبذير...
- إذن كل الوسائل التي تهدف مباشرة أو غير مباشرة إلى الحماية: الوسائل الجسدية، الوسائل المادية، الوثائق، بطاقات قاعات الإعلام الآلي.
- ج- الموظفين: الموظفين ذوي الكفاءة والمكونين للقيام بالمهام المكلفين بها، ذوي الضمير المهني يزيد من ثقة محافظي الحسابات حول الأحوال المالية التي تعرض عليه الفحص التأكد من كفاءات الموظفين، يجب على محافظ الحسابات تقييم ما يلي: إجراءات التجديد، التكوين الأولي والمستمر، سياسة الأجور، المراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

### ح- نظام الإشراف على المراقبة:

- ❖ تقييم المراقبة الداخلية يمر على الأحوال الآتية: فهم ووصف الأنظمة المهمة تأكيد الفهم بواسطة تحليلات، إبراز نقاط قوي وضعف الأنظمة، التحقق من سير ودوام النقاط القوية، التقييم النهائي والتأثر حول مهمة التلخيص.
- ❖ يشير التلخيص حول تقييم المراقبة الداخلية إلى ما يلي: النقائص الملحوظة على السير) حول الإدراك إذا ما اقتضى الأمر) للأنظمة والإجراءات، التأثيرات الممكنة حول الحسابات السنوية، التأثير حول برنامج مراقبة الحسابات.
- ❖ يجب أن تكون نتائج دراسة وتقييم المراقبة الداخلية مسجلة في ملفات العمل، وفي تقرير موجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة.
- ❖ يجب على التقرير حول المراقبة الداخلية الموجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة أن يبرز انحلال والنقائص الملحوظة بالإضافة إلى اقتراحات التحسين والنصائح، كلما كان ذلك ضروريا.
- ❖ يجب أن يعالج وصف نقاط الضعف نتيجة وتأثير هذا الضعف على الحسابات السنوية رأي ونصائح تسمح التغلب عليها مرفق محتمل المكان والتاريخ والإمضاء.
- ❖ قد يجد محافظ الحسابات نفسه يستخلص عند وصوله إلى هذا المستوى من المهمة إلى رفض شهادة الحسابات إذ كانت المراقبة الداخلية تحتوي على نقائص من الأحوال المالية المنتجة عديمة المصدقية.
- ثالثا: مراقبة الحسابات
- ❖ إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية.
- ❖ إن امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ يجب على برنامج مراقبة الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلة المحاسب والى الأنظمة والإجراءات المعمول بها.
- ❖ يمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي: قائمة المراقبات للانجاز يجب أن تكون هذه المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها امتداد

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم الإشارة إلى انجاز المراقبة مرجع في ورقة العمل أين تم إسناده إلى المراقبة المشاكل المتعرض لها إليها ضرورية أثناء المراقبة.

❖ للحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي بحوزة محاسبة الحسابات مختلف التقنيات والتي يجب عليه أن يتركها أو يوحدتها حسب الحسابات أو الجزء المراقب تتمثل في : المتفشية المادية والملاحظة والتي تقوم بفحص الأصول والحسابات أو مراقبة طريقة تنفيذ الإجراء فتح المستندات المراقبات الجبرية العددية التحليلات تقارب وتقسيمات الفحص التحليلي.

❖ يجب أن تسمح مراقبة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.

❖ حتى يتمكن من إبداء رأيه على محافظ الحسابات التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصته ومعرفته بالمؤسسة وأنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مخلة لنشاطه وحالته المالية.

❖ أن الميزانية حسابات النتيجة والمرافق تتطابق مع معطيات المحاسبة وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

### • المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

بعد انتهائنا من الإجراءات القانونية التي يتبعها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة سوف نقوم في هذه المرحلة بإجراءات تدقيق الدفاتر والعمليات المحاسبية حيث ننفذ البرنامج الذي سطرناه مسبقا وذلك لتمكيننا من إبداء رأي سليم حول مدى صحة البيانات المثبتة في القوائم المالية.

يتضمن تقديم تقرير محافظ الحسابات إلى مسير المؤسسة وبالتالي محتويات التقرير تحتوي على ما يلي:

(1) تقرير المصادقة على الحسابات السنوية.

(2) تقديم القوائم المالية.

(3) التعليق على القوائم المالية (الملاحظة).

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

### - المطلب الأول: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية.

في إطار مهمة التدقيق المحاسبي لقد قمنا بفحص ومراقبة القوائم المالية الملحقه بهذا التقرير للمؤسسة والموقعة بتاريخ: 2011/12/31 ويتضمن الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج والجدول الملحقه.

إن عملية المراقبة والفحص التي قمنا بها تمت وفق قواعد محافظ الحسابات المقبولة عموما والتي تعتمد على المراقبة بالعينية وإجراءات المراقبة الأخرى التي نعتبرها ضرورية بالنظر إلى القواعد التي تحكم عمليات المراقبة القانونية وحسب رأينا فإنه يمكن تقديم التحفظات التالية:

- (1) عدم تطبيق أحكام القانون الأساسي للمؤسسة فيما يتعلق بتكوين الاحتياطات القانونية والنظامية.
- (2) غياب بعض الدفاتر المحاسبية النظامية المبررة المحاسبية وخاصة لسنة 2011.
- (3) غياب دفتر الجرد الذي يجب أن يكون مرقما ومؤشرا من طرف العدالة.
- (4) عدم مسك بطاقات المخزونات.
- (5) نقص في التسيير المحاسبي ناتج عن نقص في مسك بعض الدفاتر المحاسبية.
- (6) عدم تطابق الإدارة المحاسبية لحسابات البنك مع الأرصدة الحقيقية .
- (7) عدم قيام بتحليل وتفصيل بعض حسابات الموردين .
- (8) غياب وثيقة حالة المقاربة لبعض الحسابات البنكية.
- (9) عدم تطابق رصيد الرسم على القيمة المضافة الموجودة في 50 g مع الرصيد الظاهر في الميزانية.

### - المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

الجدول رقم 2: أصول ميزانية المؤسسة (x) في 2011/12/31

رقم الحساب	الأصول	المبلغ الإجمالي	الاهتلاك	المبلغ الصافي
2	الاستثمارات	-	-	-
20	مصاريف إعدادية	-	-	-
21	القيم المعنوية	-	-	-
22	الأراضي	-	-	-
24	تجهيزات الإنتاج	172422305.11	50234491.00	122187814.11
25	تجهيزات المؤسسة	-	-	-
28	تجهيزات قيد الإنتاج	-	-	-
	<b>مجموع الاستثمارات</b>	<b>172422305.11</b>	<b>50234491.00</b>	<b>122187814.11</b>
3	المخزونات	-	-	-
31	مواد أولية	30111822.00	-	30111822.00
	<b>مجموع المخزونات</b>	<b>30111822.00</b>	-	<b>30111822.00</b>
4	المدينون	-	-	-
42	مدينو الاستثمارات	51079962.55	-	51079962.55
43	مدينو المخزونات	3000000.00	-	3000000.00
44	مدينو الشركات	-	-	-
45	سلفات على	8273161.38	-	8273161.38
46	الحساب	1155567.86	-	1155567.86
47	سلفات على	3131240.40	-	3131240.40
48	الاستغلال	3193942.85	-	3193942.85
	الزبائن حسابات بنكية			
	<b>مجموع المدينون</b>	<b>69833875.04</b>	-	<b>6698338875.04</b>
	<b>مجموع الأصول</b>	<b>272368002.15</b>	<b>50234491.00</b>	<b>222222133511.15</b>

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

الجدول رقم 3: خصوم ميزانية المؤسسة (x) في 2011/12/31.

المبلغ	الخصوم	رقم الحساب
-	الأموال الخاصة	1
50000000.00	الأموال الجماعية	10
-	علاوات المساهمات	12
-	الاحتياطات	13
<b>50000000.00</b>	<b>مجموع الأموال الخاصة</b>	
-	الديون	5
11602851.68	الحسابات الدائنة للأصول	50
-	ديون الاستثمارات	52
130850148.63	ديون المخزونات	53
-	مبالغ محتفظ بها في الحساب	54
-	ديون اتجاه الشركاء	55
-	ديون الاستغلال	56
<b>142453000.31</b>	<b>مجموع الديون</b>	
<b>192453000.31</b>	<b>المجموع</b>	
<b>29680510.84</b>	<b>نتيجة السنة المالية</b>	
<b>222133511.15</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

الجدول رقم 4: جدول حسابات النتائج للمؤسسة (x) في 2011/12/31

رقم الحساب	بيان الحساب	مبلغ مدين	مبلغ الدائن
71	إنتاج مباع		367585494.36
61	مواد ولوازم مستهلكة	285315427.42	
62	خدمات	16367665.39	
<b>81</b>	<b>القيمة المضافة</b>	<b>65902401.55</b>	
81	القيمة المضافة		65902401.55
63	مصاريف المستخدمين	8142591.91	
64	الضرائب والرسوم	2063019.62	
65	مصاريف مالية	720672.14	
66	مصاريف مختلفة	534638.92	
68	مخصصات الاهتلاك	24000847.00	
<b>83</b>	<b>نتيجة الاستغلال</b>		<b>30440631.96</b>
79	منتوجات خارج الاستغلال		
69	تكاليف خارج الاستغلال	760121.12	
<b>84</b>	<b>نتيجة خارج الاستغلال</b>	<b>760121.12</b>	
84	نتيجة خارج الاستغلال	760121.12	
83	نتيجة الاستغلال		30440631.96
<b>88</b>	<b>نتيجة السنة المالية</b>		<b>29680510.84</b>

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات .

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

المطلب الثالث: التعليق على القوائم المالية ( الملاحظات )

حسابات الأصول:

(أ) الاستثمارات:

(ب) 1) تقديم حساب الاستثمارات : القيمة الصافية للاستثمارات للمؤسسة ( x ) ارتفع في 2011/12/31 الى 172422305.11 دج مقابل 132068954.60 دج في سنة 2010.

الجدول رقم 5: التغيرات في حساب الاستثمارات مقارنة بالنسبة السابقة

الاختلاف	السنة		البيان	رقم الحساب
	2010	2011		
40353350.51	132068954.60	172422305.11	تجهيزات الإنتاج	24
40353350.51	132068954.60	17242305.11	المجموع الإجمالي للاستثمارات	
3714520.00	46519971.00	50234491.00	الاهتلاكات	29
3663830.51	85548983.60	122187814.11	المجموع الصافي للاستثمارات	

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

(2) أهداف المراقبة التي قمنا بها: الفحوصات التي قمنا بها حول حساب الاستثمارات من اجل تحقيق

الأهداف التالية:

❖ تقريب الحيازات الجديدة للاستثمارات مع الوثائق المبررة لها والتأكد من تطابق التسجيلات المحاسبية.

❖ التأكد إن اهتلاكات الاستثمارات محسوبة بطريقة صحيحة ومدققة.

❖ التأكد من المتابعة الجيدة للاستثمارات الجارية ونقل ملكيتها إلى حساباتها الخاصة والمناسبة.

(4) خلاصة المراقبة: أن مراقبة التي قمنا بها تستدعي التعليقات التالية:

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

أ) التغيرات: إن استثمارات المؤسسة (x) عرفت ارتفاعا بقيمة 40353350.51 دج أي تغير بنسبة 23.40% مقارنة بسنة 2010 وترجع هذه التغيرات الى تدعيم الحضيرة لحساب تجهيزات الانتاج لسنة 2011 وهي مفصلة كمايلي :

شراء تجهيزات الإنتاج كما يلي: 40353350.51 دج

المجموع: 40353350.51

ت) الحيازات حيازات لسنة 2009 مبنين كمايلي:

ث) تجهيزات الإنتاج: 12671512.90 دج

معدات نقل: 27681837.61 دج

المجموع: 40353350.51 دج

وبالتالي هذه الحيازات تم تبريرها وحسابها بدقة .

ج) الاهتلاكات: حساب الاهتلاك المجمع عرف هو الأخر ارتفاعا بحوالي 47% مقارنة بسنة 2010 وتقدر قيمته بـ 24000847.00 دج ويتعلق الأمر باهلاك الاستثمارات الجديدة لتجهيزات الإنتاج المقدرة بـ 403533350.51 دج

د) الجرد المادي للاستثمارات : ان مقارنة الجرد المادي للاستثمارات في 2011/12/31 بالجرد المحاسبي لا يبرر أي فروقات.

ب) المخزونات:

1) تقديم حساب المخزونات: ان مخزون المواد الأولية للمؤسسة (x) في 2010/12/31 مقدمة كإيلي :

الجدول رقم 6: التغير في حساب المخزون

رقم الحساب	البيان	السنة	التغيرات
		2011	2010
31	مواد اولية ولوازم	30111822.00	لاشيء
	المجموع	30111822.00	لاشيء

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

(2) أهداف المراقبات التي قمنا بها: إن مراقبة التي أجريناها تهدف إلى تحقيق مايلي:

- ❖ تقريب الجرد المادي والمحاسبي للمخزونات في 2011/12/31.
- ❖ فحص فواتير مشتريات المخزونات
- ❖ تقريب المشتريات مع الوثائق المبررة لها والتحقق من تحليلها محاسبيا وفي حساباتها المناسبة.

(3) خلاصة المراقبات: نقصان بطاقات المخزون ودفتر الجرد المادي للمواد واللوازم كما وجدنا مشكل التقريب في قيمة المخزونات بين الجرد المادي والجرد المحاسبي وذلك لاستنتاج الفروقات الحقيقية .

(ج) المدينون: إجمالي المدينون بلغت في 2009/12/31 إلى ما قيمته 69833875.04دج

الجدول رقم 7 : المدينون

رقم الحساب	البيان	السنة		التطور
		2011	2010	
42	مدينو الاستثمارات	51079962.55	-	51079962.55
43	تسبيقات للموردين	30111822.00	-	30111822.00
45	تسبيقات على الحساب	8273161.38	-	8273161.38
46	تسبيقات الاستغلال	1155567.86	-	1155567.86
47	الزبائن	3131240.40	-	3131240.40
48	النقديات	3193942.85	-	3193942.85
	المجموع	69833875.40	-	69833875.40

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

تعليق على حسابات المدينون:

(1) مدينو الاستثمارات: إن رصيد هذا الحساب (كفالات) لصالح الأشغال المنجزة خلال سنة 2009 وتستعاد

في سنة 2012.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

(2) تسبيقات للموردين : الرصيد يتمثل في تسبيقات على مشتريات للمواد واللوازم المتعلقة بالموردين وتسوى في سنة 2012.

(3) تسبيقات على الحساب : الرصيد الحسابي للرسم على القيمة المضافة (TVA) المسترد على المشتريات والخدمات بلغ في 2011/12/31 والذي لا يتطابق مع ماهر مسجل على وثيقة g50 لشهر ديسمبر 2011

المبلغ المسجل في g50 = 198240.00

المبلغ المسجل في الميزانية = 8273161.38

الفارق = 8074921.3 يجب ان يسوى خلال سنة 2012

(4) تسبيقات الاستغلال : الرصيد في 2011/12/31 لحساب 464 تسبيقات الضرائب والرسوم ب 1055887.00 دج وحساب 469 مصاريف في انتظار التحميل ب 99680.86 دج ويجب ان توضح في سنة 2012.

(5) الزبائن : نستنتج في اغلب رصيد الزبائن قدم تحصيله خلال سنة 2011 وهو ما يعني ان المؤسسة (x) استخدمت مجهودات كبيرة لتحصيل الزبائن مقارنة برقم الأعمال المحقق طيلة هذه السنة وهو 367585494.36 دج

(6) النقديات : النقديات الظاهرة في الميزانية بتاريخ 2011/12/31 ارتفعت الى مبلغ 3193942.85 دج والملخة في الجدول

الجدول رقم 8: حسابات النقديّة

	CPA مستغانم
351220.89	BDL مستغانم
	BNA مستغانم
2842721.96	صندوق التسيير
3193942.85	المجموع

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

النقديات الظاهرة على كشوفات الحسابات البنكية في تاريخ 2011/12/31 ارتفعت الى مبلغ 4495218.38 دج وهي ملخصة كما يلي:

الجدول رقم 9: كشوفات الحسابات البنكية

3996.55	CPA مستغانم
116518.64	BDL مستغانم
4374703.18	BNA مستغانم
4495218.38	المجموع

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

الحسابات النقدية: تحليل الحسابات النقدية للمؤسسة (x) يبرز الفروقات بين ميزان الحسابات والكشوفات البنكية والتي يجب تسويتها في سنة 2012  
الجدول رقم 10: الفرق بين ميزان الحسابات و الكشوفات البنكية

الحساب	التغيرات		ملاحظات
	ميزان الحسابات	كشوفات بنكية	
CPA مستغانم	351220.89	116518.44	+234702.45
BDL مستغانم	لا شيء	4374703.18	-434703.18
BNA مستغانم	لا شيء	3996.56	-3996.56

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

من خلال فحص الحسابات النقدية الموقوفة بتاريخ 2011/12/31 فقد توصلنا إلى النتائج التالية:

- 1) عدم تطابق أرصدة الحسابات الموقوفة بتاريخ 2011/12/31 مع أرصدة ميزان المراجعة الموقوف بنفس التاريخ.
- 2) غياب ونقص كشوف المقاربة للحسابات البنكية والتي تظهر فروقات صغيرة الأرصدة الحقيقية والمحاسبية .
- 3) غياب متابعة وتسجيل العمليات على كشف الحساب البنكي للمؤسسة (x) (cpa و bna)
- 4) غياب محضر حساب الصندوق والذي يبرر رصيد الصندوق الموقوف في 2011/12/31.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

### حسابات الخصوم:

(أ) مراقبة الأموال الخاصة: يتكون حساب الأموال الخاصة الموقوف في 2011/12/31 من الحسابات الفرعية الموضحة في الجدول .

#### الجدول رقم 11: الحسابات الفرعية للأموال الخاصة

رقم الحساب	البيان	السنة		التطور
		2011	2010	
				-
10	اموال جماعية	50190000.00	190000.00	5000000.00
13	الاحتياطات	لا شيء	-	-
		لا شيء	-	-
	المجموع	50190000.00	190000.00	5000000.00

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

إن حساب الأموال الخاصة عرف تطورا مهما خلال سنة 2011 وذلك ناتج عن رفع رأس مال المؤسسة

(x) بالأسهم المقدمة من المساهمين ب 5000 سهم وفق العقد التوثيقي المحرر بتاريخ

11/04 و 2011/11/24

(هـ) الديون: بلغت الديون الموقوفة بتاريخ 2011/12/31 ما قيمته 142453000.31 دج .

#### الجدول رقم 12: الديون

رقم الحساب	البيان	البيان		التغيرات
		2011	2010	
50	الحسابات الدائنة للأصول	11602851.68	0.00	11602851.68
53	ديون الموردون	130850148.63	0.00	130850148.63
	المجموع	142453000.31	0.00	142453000.31

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

---

- بعد الفحص و المراقبة نؤكد على أن مبلغ الديون يرجع بصفة أساسية إلى وضعية الحسابات الدائنة للأصول وكذا حساب دائنو الموردون ، ولم تقدم المؤسسة (x) أي تفصيلات لهذه الحسابات و التي يجب أن تسوى خلال سنة 2012.
- (1) الحسابات الدائنة للأصول: يظهر غياب الوثائق التبريرية للعمليات المسجلة على هذا الحساب , وتبعاً للمراقبة التي قمنا بها نؤكد انه لم تتحصل على أي توضيحات بخصوص المبالغ المسجلة على هذا الحساب .
- (2) ديون الموردون : إن المبالغ المسجلة في هذا الحساب يجب أن تكون مفصلة بما فيه الكفاية 'أي يجب تقديم كشف تفصيلي لمكونات هذا الحساب.

### خلاصة الفصل :

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات ساعدنا في التعرف على طريقة عمله وكيفية إعداد القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل تحقيق الأهداف المسطرة ، ووجود محافظ الحسابات الذي ساعد المؤسسة في تقييمها لنظام الرقابة الداخلية وهذا ما حاولنا التطرق إليه من خلال طرح الأسئلة للاستفادة أكثر من معرفة ضوابط الرقابة الداخلية وكذا حصولنا على التقرير حول الرقابة الداخلية حيث ساعدنا في معرفة كيفية إعداد التقارير للمؤسسة.

من خلال بحثنا المتواضع دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث سعينا إلى الإحاطة بنظام الرقابة الداخلية والتركيز على احد أطرافها الأساسية محافظ الحسابات الذي يؤدي دورا فعالا في تقييمها وهذا بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية ومختلف العناصر التي تركز عليها محافظ الحسابات وكانت هذه الدراسة محاولة للتوافق بين الإطارين النظري والميداني من اجل الإجابة على الإشكالية الأساسية والتساؤلات المرفقة بها.

حيث الجزء النظري حاولنا الإلمام بإشكالية البحث بتنازل فصلين يتمثل الأول في الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات الذي تناولنا فيه التطور التاريخي للتدقيق ومختلف التعاريف وأهمية الأهداف والأنواع للتدقيق وكذا التطرق للجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات خصوصا ما يتعلق منه شروط المهنة تعيينه و موانع تعيينه مهامه ومسؤولياته بالإضافة إلى التعرف على منهجية مهمته من خلال التخطيط وجمع أدلة الإثبات وأعداد التقارير أما الفصل الثاني حاولنا فيه نشأة نظام الرقابة الداخلية ومفهومها وأهميتها وأهدافها بالإضافة إلى مختلف خصائصها ومقوماتها ثم انتقلنا إلى تحديد أساسيات نظام الرقابة الداخلية من خلال توضيح مكوناتها وأنواعها وإجراءاتها وكذلك توثيق وتفهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية وأخيرا قمنا بتوضيح دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الإشارة إلى مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأهميتها في اكتشاف الأخطاء وأخيرا قمنا بتبيان مختلف طرق التقييم.

أما الفصل الثالث يتمثل في دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات قمنا بالتعرف على مكتب محافظ الحسابات ومختلف الإجراءات التي يقوم بها وإعداد التقرير النهائي.

#### - النتائج:

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا إلى النتائج التالية:

- 1- على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصول محافظ الحسابات على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية وإعداد التقرير كمرحلة النهائية تبين نتائج التدقيق.

- 2- يهدف التدقيق الخارجي على اكتشاف نقاط عف وقوة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي مدى فعاليتها وهذا ما يؤدي إلى تحديد درجة الدقة على البيانات المالية وتحديد الاختبارات والفحوصات التي يجريها محافظ الحسابات بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات للتأكد من صحة القوائم المالية.
- 3- يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام وعلى الرغم أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طرق أسئلة والحصول على أجوبة عليها من خلال طرق وأساليب.
- 4- إن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكلتها وأسبابها وطرق علاجها من خلال هذا البحث ظهر أن مشكل محافضي الحسابات يواجهون في عملهم مشاكل عديدة أبرزها ضعف نظام الرقابة الداخلية في الشركة التي يقوم محافظ الحسابات بتقييمها.
- 5- ومن خلال دراستنا لنظام الرقابة الداخلية نجد أن تقرير محافظ الحسابات الذي يعتمد عليه من اجل إبداء رأيه المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية.

### - الاقتراحات:

- 1- ترقية الهيئة المهنية التي تخص تنظيم مهنة التدقيق ( وهي الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات)
- 2- زيادة مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة في اكتشاف الغش والأخطاء.
- 3- الاهتمام بالتقارير التي محافظ الحسابات خاصة التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية
- 4- لا بد على مكتب محافظ الحسابات توفير فرص لتنمية وتطوير معارف المحافظين من خلال برامج التعليم المهني المستمر والمنظم من طرف الغرفة الوطنية.
- 5- إنشاء هيئة وطنية تبني معايير التدقيق الدولية خاصة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية.
- 6- التركيز على منهج التعليم العالي وخاصة منها التدقيق المحاسبي.
- 7- توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على أداءه الجيد.

- آفاق البحث:

يعتبر موضوع دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ذات أهمية بالغة كما تم أهم قواعد مهمة محافظ الحسابات التي تؤثر في تقييم نظام الرقابة الداخلية مما يجعل هناك ضرورة لوجوده في المؤسسة لمنع أنواع الغش والأخطاء بالدفاتر والسجلات المحاسبية لذا نقترح بعض الاقتراحات منها

1- الى أي مدى قد يساعد التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

2- مساهمة التدقيق الخارجي في اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية.

## قائمة المراجع

### (1) قائمة المراجع باللغة العربية:

#### أولاً : الكتب

- 1- اشتيوي ادرس عبد السلام المراجعة معايير وإجراءات دار النهضة العربية للطباعة والنشر الطبعة الرابعة لبنان 1966.
- 2- أمين عبد الله خالد علم تدقيق الحسابات دار وائل للنشر الطبعة الثانية عمان الأردن 2001
- 3- أمين عبد اله خالد التدقيق والرقابة في البنوك دار وائل للنشر عمان الأردن 2006.
- 4- اريز ألفين لوبك جيمس المراجعة مدخل متكامل ترجمة محمد عبد القادر الديسلي دار المريخ للنشر المملكة العربية السعودية 2002.
- 5- البيومي محمود محمد عبد السلام المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية منشأة المعارف الإسكندرية مصر 2003.
- 6- التميمي هادي مدخل الى التدقيق الطبعة الثانية دار وائل للنشر عمان الأردن 2000.
- 7- التهامي طواهر محمد صديقي مسعود المراجعة وتدقيق الحسابات ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003.
- 8- الجيوسي رسلان محمد جاد الله جميلة الإدارة علم وتطبيق دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة الطبعة الثانية عمان الأردن 2008.
- 9- السيد الناغي لطفي أمين المراجعة بين النظرية والتطبيق الدار الجامعية الإسكندرية مصر 2006.
- 10- السيد الناغي محمود المعايير الدولية المراجعة تحليل وإطار للتطبيق دار النشر المنصورة تلمسان 2000.
- 11- السيد سرايا محمد أصول قواعد المراجعة والتدقيق دار المعرفة الإسكندرية مصر 2002.
- 12- الصحن عبد الفتاح أصول المراجعة الداخلية والخارجية بيروت لبنان 1985.

- 13) الصحن عبد الفتاح السيد محمد الرقابة الداخلية الدارالجامعية الإسكندرية مصر.
- 14)الصحن عبد الفتاح سميرالصبان محمد علي حسن شريفة أسس المراجعة الدار الجامعية الإسكندرية مصر 2004.
- 15) الفيومي محمد لبيب عوض أصول المراجعة المكتب الجامعي الإسكندرية مصر 1998.
- 16) القاضي حسين دحدوح حسين أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية مؤسسة الوراق عمان الأردن 1999.
- 17) القاضي حسين يوسف دحدوح حسين احمد نعمة قريط عصام أصول المراجعة منشورات دمشق سوريا 2007-2008
- 18) القاضي حسين يوسف دحدوح احمد نعمة قريط عصام التدقيق الداخلي منشورات دمشق سوريا 2007-2008.
- 19)القباني ثناء على الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والالكتروني الدارالجامعية الإسكندرية مصر 2005.
- 20)القباني ثناء على المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني الدارالجامعية الإسكندرية مصر 2006.
- 21) المطارنة غسان الفلاح تدقيق الحسابات المعاصرة دار للنشر والتوزيع عمان الأردن 2006.
- 22) بوتين محمد المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثانية الجزائر 2005.
- 23) جربوع يوسف محمود مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق مؤسسة الوراق الأردن 2000.
- 24) حلبي جمعة احمد مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث دار صفاء للنشر والتوزيع عمان الأردن 2009.

25) دحدوح حسن احمد القاضي حسين يوسف مراجعة الحسابات المتقدمة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان الأردن 2009.

26) سمير الصبان محمد عبد اله هلال الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات الدار الجامعية الإسكندرية مصر 1998.

27) سويلم الحسابان عطا الله احمد الرقابة الداخلية والتدقيق دار اليازة عمان الأردن 2009.

28) طارق حماد عبد العال موسوعة معاير المراجعة الدار الجامعية الجزء الثاني الإسكندرية مصر 2007.

29) محمود رأفت سلامة كلبونة احمد يوسف زريقات عمر محمد علم تدقيق الحسابات دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان الأردن 2011.

30) نصر عبد الوهاب السيد شحاتة الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر، 2005-2006.

31) نور احمد مراجعة الحسابات مؤسسة الشباب الإسكندرية مصر 1992.

### ثانيا: النصوص التشريعية والتنظيمية

- 1) وزارة المالية المديرية العامة للمحاسبة المجلس الوطني للمحاسبة مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة منشورات الساحل الجزائر 2002.
- 2) القانون التجاري النص الكامل للقانون منشورات بيرتي الطبعة 2007-2008 الجزائر.
- 3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010.
- 4) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 07 المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011.

### ثالثا: الأطروحات والرسائل

- 1) صلاح ربيعة المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير جامعة الجزائر 2004.

(2) بوطورة فضيلة دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة في البنوك مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير جامعة مسيلة 2007.

(3) كمال محمد كما النونو مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة مذكرة ماجستير غير منشورة جامعة غزة الإسلامية فلسطين 2009.

(2) قائمة المراجع باللغة الفرنسية :

MOKHTAR BELAIBOUD **BRATIQ DE L'AUDIT** BERTI EDITIONS ALGER 2005.

MOKHTAR BELAIBOUD **BRATIQ DE L'AUDIT** BERTI EDITIONS ALGER 2011

(3) قائمة المواقع الالكترونية :

HTTB: // WWW.WORDBRESS.COM/ISAS2000/11/03/2012 13 :01

## الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية محافظ الحسابات مهامه ومسؤولياته ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، بحيث تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل محافظ الحسابات وذلك كون عملية المحافظة على أموال المؤسسة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المؤسسة وتطورها من واجبات محافظ الحسابات.

وتتناول هذه الدراسة الوصفية التحليلية مفهوم التدقيق وأهميته، مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات ثم الرقابة الداخلية وأنواعها، واستعراض تحليلي للعلاقة بين محافظ الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وأخيرا دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات وتناول مختلف الاجراءات التي يتبعها في التقييم.

وخلصت الدراسة إلى أن لمحافظ الحسابات دور كبير ومهم في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية، بحيث يجعل المؤسسة أكثر كفاءة ومصداقية، كما يساعد على تحسين جودة القوائم المالية لها. الكلمات المفتاحية: التدقيق، محافظ الحسابات، نظام الرقابة الداخلية.

## Résumé:

Cette étude a pour objectif connaître l'importance du commissaire aux comptes, ses missions, ses responsabilités et son rôle dans l'évaluation du système de contrôle interne de l'entreprise en considérant cette étude du système de contrôle interne de l'entreprise comme la plus importante des étapes du travail de commissaire aux comptes et ça parce que le processus de la préservation des ressources de l'entreprise et connaître la compétence d'utiliser ces ressources et qui dépendent de la stabilité de l'entreprise et son développement, sont les obligations du commissaires aux comptes.

En effet, cette étude descriptive et analytique aborde la définition du contrôle, son importance missions et responsabilités du commissaire aux comptes puis le contrôle interne et ses types, aussi une présentation analytique de la relation entre le commissaire aux comptes et l'évaluation du système de contrôle interne et enfin une étude sur terrain au bureau du commissaire aux comptes en abordant les différentes mesures qui les suit dans l'évaluation.

L'étude a conclu que le commissaire aux comptes a un grand et important rôle dans l'évaluation de la performance et la qualité du système de contrôle interne en rendant l'entreprise plus compétant et crédible. Ainsi, il aide à améliorer la qualité de ses listes financières.

**Mots clés:** Audit, commissaire aux comptes, système de contrôle interne.