



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية
دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات _ مستغانم _

مقدمة من طرف الطالبة:

قوعيش فاطمة الزهراء

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	يسعد عبد الرحمن	أستاذ محاضر	جامعة عبد الحميد بن باديس
مقررا	بوظراف الجيلالي	أستاذ محاضر	جامعة عبد الحميد بن باديس
مناقشا	بوشيخي بوخوص	أستاذ محاضر	جامعة عبد الحميد بن باديس

السنة الجامعية: 2018/2019

الإهداء

يا من أحمل اسمك بكل فخر
يا من أفتقدك منذ الصغر
يا من يرتعش قلبي لذكرك
يا من أودعتني لله أهديك هذا البحث أبي

إلى حكمتي... وعلمي
إلى أدبي... وحلمي
إلى طريقي... المستقيم
إلى ينبوع الصبر والتفائل والأمل
إلى كل من في الوجود بعد الله ورسوله أمي الغالية

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله
إلى من آثروني على أنفسهم
إلى من أظهروا لي ما هو أجمل من الحياة إخوتي
إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات
صديقاتي

إلى أهلي وأحبائي في الحياة وإلى كل من ساندني
لإكمال هذا العمل.

شكر وعرفان

الحمد لله الذي وفقني و أعانني على سلوك طريق العلم بخطى ثابتة نحو النجاح والتفوق، فهو المعين والمستعان، والحمد لله رب العالمين.

أولا أقدم شكري إلى من علمني ورباني والذي رحمة الله عليه ووالدي الغالية حفظها الله.

اعترافا بالود وحفظا للجميل وتقديرا للامتنان، أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير والاحترام للدكتور المشرف "بوظراف الجيلالي" وفاءا وتبجيلا.

كما أشكر مكتب محافظ الحسابات "مرحوم علاء"

وإلى كل من ساعد من قريب أو من بعيد على إنجاز هذه المذكرة.

الفهرس

الموضوع	الصفحة
• الإهداء	
• الشكر	
• الفهرس	I
• قائمة الإشكال	II
• قائمة الجداول	III
• قائمة المختصرات	IV
- مقدمة	01
- الفصل الأول : المفاهيم الأساسية لمحافظ الحسابات	
- تمهيد الفصل	06
- المبحث الأول : ماهية محافظ الحسابات	07
- المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات	07
- المطلب الثاني : شروط محافظ الحسابات	08
- المطلب الثالث : صفات محافظ الحسابات	08
- المبحث الثاني : صلاحيات محافظ الحسابات	09
- المطلب الأول : تعيين محافظ الحسابات و تحديد لأتعبه	09
- الفرع الأول : تعيين محافظ الحسابات	09
- الفرع الثاني : موانع تعيين محافظ الحسابات	12
- الفرع الثالث : تحديد أتعب محافظ الحسابات	13
- المطلب الثاني : حقوق و واجبات محافظ الحسابات	15
- الفرع الأول : حقوق محافظ الحسابات	15
- الفرع الثاني : واجبات محافظ الحسابات	16
- المطلب الثالث : مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	17
- الفرع الأول : مهام محافظ الحسابات	17
- الفرع الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات	18
- المبحث الثالث : مهمة محافظ الحسابات	19
- المطلب الأول : التعرف بالمهم الموكلة إلى محافظ الحسابات	19
- الفرع الأول : قبول المهمة	19
- الفرع الثاني : بداية العمل	20
- الفرع الثالث : ملفات و أوراق عمل محافظ الحسابات	20
- المطلب الثاني : الحصول على أدلة الإثبات	22
- الفرع الأول : تعريف ادلة الإثبات	22
- الفرع الثاني : الحصول على أدلة الإثبات	22

- 25.....المطلب الثالث : إعدادا تقارير
- 25.....الفرع الأول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات
- 25.....الفرع الثاني: أنواع التقارير
- 26.....الفرع الثالث : نماذج عن تقارير محافظ الحسابات
- 31..... خلاصة الفصل:
- الفصل الثاني: الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية
- 33..... تمهيد الفصل
- 34.....المبحث الأول : مدخل لنظام الرقابة الداخلية
- 34.....المطلب الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية
- 34.....الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
- 35.....الفرع الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية
- 36.....المطلب الثاني : أنواع نظام الرقابة الداخلية و أهدافها
- 36.....الفرع الأول: أنواع نظام الرقابة الداخلية
- 36.....الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية
- 37.....المطلب الثالث : مقومات نظام الرقابة الداخلية
- 37.....الفرع الأول : المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية
- 38.....الفرع الثاني: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية
- 40.....المبحث الثاني: أساسيات نظام الرقابة الداخلية
- 40.....المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية
- 43.....المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
- 43.....الفرع الأول: الإجراءات الادارية
- 43.....الفرع الثاني: الإجراءات المحاسبية
- 44.....الفرع الثالث: الإجراءات العامة
- 45.....المطلب الثالث: توثيق محافظ المحاسبات
- 47.....المبحث الثالث: دور محافظ المحاسبات في تقييم نظام الرقابة الداخلية
- 48.....المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية
- 49.....المطلب الثاني: أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء
- 50.....المطلب الثالث : طرق و وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية
- 50.....الفرع الأول: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
- 53.....الفرع الثاني: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية
- 56..... خلاصة الفصل:
- الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات
- 58..... تمهيد الفصل
- 59.....المبحث الأول : تقديم المكتب محل دراسة
- 59.....المطلب الأول : التعريف بالمكتب والهيكل التنظيمي

- 59..... - الفرع الأول: التعريف بالمكتب
- 60..... - الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي
- 60..... - المطلب الثاني : الخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات
- 61..... - المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات
- 61..... - المطلب الأول: الإجراءات الأولية
- 61..... - الفرع الأول: قبول التوكيل
- 62..... - الفرع الثاني: الدخول إلى الوظيفة
- 62..... - الفرع الثالث: حالة رفض القبول
- 63..... - المطلب الثاني: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل
- 65..... - المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات
- 68..... - المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات
- 69..... - المطلب الأول: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية
- 70..... - المطلب الثاني: التعليق على القوائم المالية (الملاحظات)
- 70..... - الفرع الأول: تحليل المعاملات المحاسبية والمالية للسنة 2017
- 76..... - الفرع الثاني: التقارير النهائية المتعلقة بالشركة
- 80..... - خلاصة الفصل
- 82..... - الخاتمة العامة
- المراجع
- الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الشكل	رقم الفصل
14	سلم أتعاب محافظي الحسابات	01	I
72	قيم التثبيتات	02	III
73	قيم المخزونات	03	III
73	قيم حسابات الغير والحسابات المماثلة	04	III
74	الحساب TVA 445	05	III
75	الحسابات النقدية	06	III
75	حسابات الخصوم الجارية	07	III

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل	رقم الفصل
27	نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ	01	I
28	التقرير الذي يتضمن الرأي المحافظ	02	I
29	نموذج تقرير محافظ الحسابات السلبي (الرأي المعاكس)	03	I
30	نموذج تقرير يوضح امتناع عن إبداء الرأي	04	I
40	مقومات نظام الرقابة الداخلية	05	II
44	إجراءات الرقابة الداخلية	06	II
53	تقييم نظام الرقابة الداخلية	07	II
60	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	08	III
69	نموذج للرسالة المرفقة	09	III
77	تقرير خاص للنتائج السنوات السابقة	10	III

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
OECCA	Ordre des Experts-Comptables et Comptables Agréés	منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين
SCF	le Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
TCR	Le Tableau Des comptes de Résultats	جدول حسابات النتائج
SARL	Société à Responsabilité Limitée	الشركات المحدودة المسؤولية
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	ضريبة على القيمة المضافة

مقدمة

علمة

المقدمة العامة

شهد العالم تطورات كبيرة في القرن الماضي في المجال الاقتصادي، من خلال ظهور العديد من المؤسسات الكبيرة و العملاقة منها، هذه الأخيرة تتميز بضخامة رأسمالها و تعدد فروعها و نشاطاتها، و بمرور الوقت ظهرت مفاهيم جديدة كالفصل الملكية عن الإدارة، لغرض تعظيم المنفعة و كذا حاجة كل منهما لأخر لخدمة مصالحهما، ومع زيادة هذا النوع من المؤسسات وتوسع نشاطها زاد اقتناع المالكين بضرورة وجود طرف ثالث و مستقل عن المؤسسة ليعطي رأي فني محايد يتم الاستعانة به من طرف المالك ويؤدي دور الرقابة والمتابعة التي تحقق الدقة والشفافية في العمل ، حيث يتمتع هذا الشخص بالخبرة والمهارة و التدريب اللازمين لمراقبة و تقييم جميع الأمور المالية و المحاسبية و حتى الإدارية التي يقوم بها مجلس الإدارة، إذ يهتم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والموضوعية والوضوح بعيدا عن التضليل والغموض، تعبر تعبيرا صادقا و حقيقيا عن الواقع الفعلي للمؤسسة، ومدى التزام الإدارة في إعدادها على المبادئ المحاسبية المقبولة المتعارف عليها، و كل هذا من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة وكذا من أجل استمرارها، وهذا الأخير يدعى بالمدقق الخارجي أو محافظ الحسابات .

عندما يقوم محافظ الحسابات بمهمته عليه المرور بمراحل معينة، فيبدأ أولا بالتعرف بمهمته عن طريق معرفة المؤسسة و محيطها، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعدها إصدار التقرير النهائي، ولعل أهم هذه المراحل وأدقها مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية، التي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة و مستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات نشاط المؤسسة، من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء و ضمان تحقيق أهداف الرقابة الداخلية حتى يتمتع نظام المعلومات بخصيبي السلامة و المصدقية من خال فرض أدوات الرقابية .

و لعل من أهم أسباب ظهور نظام الرقابة الداخلية هو ظهور الأصناف العديدة للمؤسسات و كبر حجمها، وتعدد العمليات والأحداث المالية التي تقوم بها وصعوبة تتبعها مما زاد الاهتمام بالرقابة الخارجية وفحص تقييم نظام الرقابة الداخلية، واستمرار الحاجة للمعلومات الدقيقة. حيث أن نظام الرقابة الداخلية ذو مكانة هامة و أداة فاعلة في إدارة المؤسسة، حيث يبرز للمؤسسة مدى التناسق في تنفيذ برامجها وأهدافها، فهو يلعب دورا في منع واكتشاف الأخطاء وحماية أصول المؤسسة من كل أعمال الغش والسرقة، لذا يرتكز نظام الرقابة الداخلية على إعطاء مؤشرات استدلالية للمؤسسة عن سير عملها و تكون وسيلة اكتشاف الانحرافات.

والهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة هو التأكد من صحة المعلومات المحاسبية وإصدار رأي حول القوائم المالية واقتراح التعديلات اللازمة،

الإشكالية الرئيسية:

من هذا المنطلق وعلى ضوء ما سبق ذكره، فإن إشكالية البحث يمكن صياغتها ضمن السؤال التالي:

فيما تكمن مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

1_ الأسئلة الفرعية:

وإن هذا التساؤل الرئيسي يقودنا إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ ما هي مهنة محافظ الحسابات؟
 - ❖ ما مقدار الحاجة إلى محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
 - ❖ كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات؟
- 2_ الفرضيات:
- ❖ محافظ الحسابات يمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات السليمة والمصادقة على القرارات المالية ومد يد العون للمسيرين.
 - ❖ يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف نقاط القوة وتحسينها ونقاط الضعف وتصحيحها.
 - ❖ يقيم نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب معدة مسبقا يتم إتباعها.
- 3_ أهمية الدراسة:

- ❖ التعرف على محافظ الحسابات من خلال التطرق إلى من يقوم بتعيينه ومهامه مسؤولياته.
- ❖ التعرف على سير عمل محافظ الحسابات.
- ❖ الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف.

4_ أهداف الدراسة:

- ❖ إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن لنشاط المؤسسة.
- ❖ إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ توضيح أهمية محافظ الحسابات في دعم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق نتائج جيدة.

5_ أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا للموضوع يعود للأسباب الموضوعية والذاتية التالية:

1) الأسباب الموضوعية:

- ❖ تعتبر دراسة التدقيق آخر مراحل الدراسات المحاسبية.
- ❖ اكتساب خبرة ولو بسيطة عند إسقاط الجانب النظري على دراسة الحالة.
- ❖ الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها، حيث يعمل محافظ الحسابات على التأكد من سلامة ودقة البيانات المالية.

2) الأسباب الذاتية:

- ❖ الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ الاهتمام الشخصي لارتباطه بتخصص "التدقيق المحاسبي".
- ❖ الرغبة في اكتساب معارف جديدة في التخصص.

6_ منهج الدراسة:

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

7_ صعوبات الدراسة :

من بين الصعوبات التي واجهتنا في دراسة هذا الموضوع، نذكر أساس:

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

_ عدم التجاوب من قبل مكاتب محافظ الحسابات بسبب انشغالهم الكثيرة.

_ قلة المراجع في الموضوع.

8_ حدود الدراسة :

تنحصر حدود الدراسة فيما يلي : تمثلت في فترة

الحدود الموضوعية: تشمل مفاهيم التدقيق، محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية .

الحدود الزمانية: تتعلق بفترة التبرص وتتضمن دراسة وتحليل وثائق خاصة بمؤسسات لدى مكتب محافظ الحسابات . من الممتدة الفترة خلال شهر مارس إلى ماي.

الحدود المكانية: مست الدراسة مكتب محافظ حسابات بولاية مستغانم.

9_ صعوبات الدراسة :

من بين الصعوبات التي واجهتني في دراسة هذا الموضوع، نذكر أساساً:

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

-عدم التجاوب من قبل مكاتب محافظ الحسابات بسبب انشغالاتهم الكثيرة.

-قلة المراجع في الموضوع.

10_ هيكل الدراسة :

لمعالجة الجوانب المختلفة للموضوع، فقد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول أساسية كالتالي :

الفصل الأول: جاء بعنوان "المفاهيم الأساسية لمحافظ الحسابات"، وهو مشكل من ثلاثة مباحث، المبحث الأول خصص لمحافظ الحسابات من حيث تعريفه، شروطه، وصفاته، أما المبحث الثاني فقد اهتم بصلاحيات محافظ الحسابات تعيينه وتحديد أتعابه، حقوق وواجباته، مهامه ومسؤولياته، والمبحث الثالث فخصص وظائف محافظ الحسابات من خلال التعريف بالمهمة الموكلة إليه والتخطيط لعملية التدقيق، الحصول على أدلة الإثبات، وإعداد التقارير، **الفصل الثاني:** هذا الفصل كان بعنوان "الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية"، وقسم إلى ثلاث مباحث: المبحث الأول فخصص لمدخل نظام الرقابة الداخلية، مفهومه، خصائصه، أنواعه، أهدافه ومقوماته،

في حين خصص المبحث الثاني في أساسيات نظام الرقابة الداخلية، مكوناته، إجراءاته، وتوثيق وتفهم محافظ الحسابات، أم المبحث الثالث خصص في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء، طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية. **الفصل الثالث:** كان بعنوان "دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات"، أين نتحدث فيه عن دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة، حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى تقديم مكتب محافظ الحسابات والخدمات التي يقوم بها أما المبحث الثاني فقد اهتم بالإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات، الإجراءات الأولية للإجراءات التي يتبعها في التقييم أخيراً المبحث الثالث فقد تطرقنا إلى إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات من خلال تقديم القوائم المالية والتعليق على القوائم المالية

ثم ننهي بحثنا في الأخير بخاتمة عامة تشتمل على الإجابة عن الأسئلة المطروحة في الإشكالية و النتائج المستخرجة من اختبار الفرضيات، و من ثم إعطاء مجموعة من النتائج العامة للبحث و ختاماً باقتراحات حول الموضوع.

الفصل

الأول

تمهيد الفصل :

لمحافظ الحسابات أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية وذلك نظرا للدور الذي يلعبه، حيث يتجلى هذا الدور من خلال انفصال الملكية عن التسيير، فلم يعد للمالك أي دخل في تسيير المؤسسة، بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق جميع الأمور المالية والمحاسبية و حتى الإدارية.

وفي هذا الفصل سوف نتطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بمحافظ الحسابات، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات.

المبحث الثاني: صلاحيات محافظ الحسابات.

المبحث الثالث: خطوات عمل محافظ الحسابات.

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات.

ينظر إلى وظيفة محافظ الحسابات في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المؤسسة، لما يقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف من خلال رأي فني محايد ومستقل، بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات.

تعددت المفاهيم التي تطرقت إلى مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

المفهوم 1: حسب ما جاء به القانون 10_01 وتحديدًا في المادة 22 "يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادي باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".¹

المفهوم 2: حسب المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري على أنه: "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها".²

المفهوم 3: عرفه كل من إيهاب نظمي وهاني العزب بأنه "ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته للقيام بدور محافظ الحسابات أو الخبرة ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهنة التدقيق ثم يوقع على التقرير، وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص لقيام بمهمة معينة عن عملية التدقيق".

ومنه فإن التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات، والتي يمكن أن نستخلص منها أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.

¹ _ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يوليو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد، المادة 22، ص 7.

² _ عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى المنتدى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة الجزائر، يومي 06 و 07 ماي، 2012، ص 4.

المطلب الثاني: شروط محافظ الحسابات.

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية.
 - أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسة.
 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
 - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
 - أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 " يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".¹
- و لمزاولة نشاطه على أكمل وجه، على المحافظ الحسابات أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملية واكتساب معارف مختلفة منها:

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي و تقنيات المراجعة.
 - معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة فهما جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها.
 - معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.
- ### المطلب الثالث: صفات محافظ الحسابات.

لممارسة مهنة محافظ الحسابات وجب على الشخص القائم بها التحلي بعدة صفات نذكر منها:

1_ الاستقلالية والموضوعية:

حسب المادة 94 من قانون 91-08 المؤرخ في أبريل 1991 فإنه: يمنع محافظ الحسابات مما آتي:

- ❖ أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات.
- ❖ أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى هيئة يراقب حساباتها.
- ❖ أن يشغل منصب مأجور في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وكلاته.²

¹ _ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 5.

² _ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، العدد 20، المادة 34، ص 56.

و حسب المادة 47 من نفس القانون فإنه "لا يمكن لمحافظ الحسابات أثناء وكالته أن يقوم بما يأتي:

❖ أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين.

❖ مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.

❖ مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

بالإضافة إلى ذلك فإن المادة 36 من القانون 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 تنص على: "عدم ممارسة مهام محافظ الحسابات في مؤسسات يحوزون فيها أزواجهم أو آبائهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة، جزءاً من رأس مال أو أي شكل آخر من المنافع.

أن لا يتعرض محافظ الحسابات لأية ضغوط من طرف الإدارة عند أداء مهامه مما يؤثر على تقديم رأيه بموضوعية، حول سلامة الدفاتر وانتظامها ودقة القوائم المالية.

2_ النزاهة والأمانة:

على محافظ الحسابات أن يكون أميناً ونزيهاً في عمله وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يقوم بالعمل بوعي من ضميره وأن يبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل، وأن يعرض النتائج التي يوصل إليها بدقة وأمانة دون تحريف أو تمويه، وأن لا يتضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها، والحقائق التي تحقق من صحتها وأن لا يجامل أحداً فيما يبديه من آراء وأن يكون لعملائه ناصحاً أميناً.

ومحافظ الحسابات موضع ثقة عملائه، ويطلع بحكم عمله على أسرارهم، وقضي التقاليد المهنية في جميع المهن وليس في مهنة المحاسبة والمراجعة فقط، بأن يحافظ الرجل المهني على هذه الأسرار وأن لا يقوم بإفشاءها أو استخدامها ضد عملائه، وأن يكون دائماً كتوما وموضع ثقة.¹

المبحث الثاني: صلاحيات محافظ الحسابات.

في هذا المبحث سنبين صلاحيات محافظ الحسابات من خلال إبراز كيفية تعيينه وتحديد أتعابه، وواجباته مهامه ومسؤولياته.

المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات وتحديد أتعابه.

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات.

حسب المادتين 26، 27 من القانون رقم 10-01 "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية. تحدد كيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

¹ _ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، ط 1، الأردن،

1998، ص 122، 121.

لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات. في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات.¹

وحسب المرسوم التنفيذي 11-32 يتم تعيين محافظ الحسابات وفقاً لدفتر الشروط كما يلي:
(1) خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لمحافظ أو محافظي الحسابات، يتم تعيين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد 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 والخارج.
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدتها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.

- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقاً للأحكام التشريعية.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

(3) يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيانات على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يأتي:

- تنظيم الكيان وفروعه.
 - تقرير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.
 - معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.
- يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يتم تحددده دفتر الشروط.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 8، مرجع سبق ذكره، ص 7، 8.

4)_ طبقاً لأحكام المادة 71 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسرد المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى الكيان الذي يعتمون إخضاعه لمهمة محافظ الحسابات.

5)_ يوضح محافظ الحسابات في العرض، استناداً إلى العناصر المذكورة في المادة 5 أعلاه ما يأتي:

• المؤهلات المهنية للمتدخلين.

• برنامج عمل مفصل.

• التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها.

• آجال 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 (3) سنوات متتالية موافقة لعهددة محافظ الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدة التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

7)_ يمكن أن تترتب 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 المعنويون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول بها.

9)_ في حالة تجديد عهددة محافظ الحسابات المنتهية عهدتها، لا تلتزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

10)_ يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.

11)_ تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض. تقوم لجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنافلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقاً.

غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات الملزم استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات الملزم تعيينهم.

12)_ يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهددة للجمعية أو للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

13)_ طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.¹
لا تكون أحكام هذا المرسوم قابلة للتطبيق في حالة ما إذا تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.
الفرع الثاني: موانع تعيين محافظ الحسابات

المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:
وحدد القانون حالات التنافي في المواد 64-70 كالتالي:

أولاً: لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:

- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
 - كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانون.
 - كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46.
 - الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
 - يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهده.
 - يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجاري لمهنته، طبقا لأحكام المادة 76.
 - لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم ولبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و52 من هذا القانون.
- ثانياً: يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنياً بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو هيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

¹ _ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27/01/2011، العدد 7، المواد 3-15، ص 23، 24.

• شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.

ثالثاً: زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصاً في المادة 715 مكرر 6 من القانون الجزائري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

رابعاً: يمنع الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

3_ إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظ الحسابات.

خامساً: إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطاً منافياً بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة جديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

سادساً: يمنع الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.

تطبق هذه الموانع أيضاً على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.¹

الفرع الثالث: تحديد أتعاب محافظ الحسابات

نصت المادة 37 من القانون 10-01 على ما يلي: " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

" تعرب أتعاب محافظ الحسابات على أنها المبالغ التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات المؤسسة، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل الفحص وبين محافظ الحسابات وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين.²

وعند تحديد أتعاب محافظ الحسابات يجب مراعاة النقاط التالية:

✓ الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ برنامج المراجعة.

¹ _ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، مرجع سابق، ص 10، 11.

² _ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 84.

- ✓ عدد المساعدين الذين سيقومون بعملية المراجعة.
- ✓ حجم المؤسسة الخاضعة للمراجعة.
- ✓ عدد التقارير المطلوبة للعميل.
- ✓ طبيعة عمل المؤسسة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة¹.

ومنه يتم حساب أتعاب محافظ الحسابات وفق سلم الأتعاب التالي:

جدول رقم (I_1): سلم أتعاب محافظي الحسابات

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير معادة التقويم) وعائدات الاستغلال	لعدد العادي لساعات العمل	لأتعاب حسب كلم/ دج (*)
أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
100 إلى أقل من 200 دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
200 إلى أقل من 400 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
400 إلى أقل من 800 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
800 إلى أقل من 1600 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
1600 إلى أقل من 3200 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
3200 إلى أقل من 6400 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
6400 إلى أقل من 12800 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
12800 إلى أقل من 25600 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
من 25600 مليون دج يضاف إليه 2400 ساعة بنسبة 2% أي 48 ساعة لكل حصة إضافية بـ 5000 ون دج حتى الحد الأقصى 4500 ساعة	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250 ساعة
يحصل عليها بضرب عدد الساعات في معدل الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج		

¹ _ العناق مراد، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة المسيلة، 2014، ص 31.

المصدر: وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 33.

ويتم فتح الأتعاب محافظ الحسابات حسب المادة 8 من قرار 7 نوفمبر 1994 عن مهامه العادية وبناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي:

- 30 % عند بداية العمل.
- 20% بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة.
- 20% بعد اجتماع الجمعية العامة العادية.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

يمكن لمحافظ الحسابات أداء مهمته بكل فعالية إذا كان على دراية بالحقوق التي خولها له القانون والواجبات التي فرضها عليه القانون وهو موضحة كالتالي في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه خول له القانون مجموعة من الحقوق التي نص عليها القانون 10_01 وهي كالتالي:¹

- يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات المحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.
- ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها مناسبة.
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل. لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهنته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

¹ - زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 138.

- يمكن محافظ الحسابات الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث (3) أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.¹

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

- تتمثل الواجبات المفروضة على محافظ الحسابات لأداء مهمته فيما يلي:
- _ الأداء الشخصي للمهمة: يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على حسابات المؤسسة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، فلا يمكن توكيل المهمة لشخص آخر غيره.
 - _ الالتزام بالسر المهني: خص القانون محافظ الحسابات بإمكانية الاطلاع على كافة المعلومات الخاصة بالمؤسسة بما في ذلك ما يعتبر بمثابة أسرار في حدود مهامه، ولا يتقيد بالسر المهني بنص المادة 72 من القانون 01-10 في الحالات التالية:

- ✓ فتح بحث أو تحقيق قضائيين.
- ✓ بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
- ✓ بناء على إرادة موكلية.
- ✓ عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 5 من القانون 01-10.

_ عدم التدخل في التسيير: وهذا ما نصت عليه المادة 23 من القانون 01-10، أن محافظ الحسابات يقوم بفحص حسابات ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

_ الكفاءة: على محافظ الحسابات التمتع بالكفاءة العلمية والعملية واكتسابه معارف مختلفة في مجال المحاسبة وتقنيات المراجعة، كذلك الجانب الضريبي والجبائي لمعرفة حدود مهنته ومسؤولياته وفهمه لأنظمة المؤسسة وما يحيط بها.

- _ تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف حسابات المؤسسات، أي مكونات القوائم المالية.
- _ مهمة محافظ الحسابات تتمثل في المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات من حيث انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
- _ إعداد خلاصة نتيجة أعماله وتتمثل في تقرير يقدم لمن يهيمه الأمر.

¹ _ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، المواد من 31-38، مرجع سبق ذكره، ص 8.

_ معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها.

_ ضرورة التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق.

_ ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العامة والرد على أي استفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره.

_ ضرورة الالتزام بقواعد قانون الشرف المهني وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله.

➤ واجباته حسب المعيار الجزائي للتدقيق 210:

_ إذا توقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة فإنه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة.

في حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

_ المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرفه في السنة الأولى من المهمة، وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة.

_ أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

إن مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات متنوعة، سنوجزها في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

محافظ لحسابات وأثناء قيامه بمراقبة الحسابات، فإنه يقوم بمجموعة من المهام والتي نص عليها القانون 01-10 وهي:

• يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

• يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

• يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

• يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

• يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.¹

• عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على

¹ _ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، المواد من 31-38، مرجع يبق ذكره، ص3.

أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

➤ يترتب عن مهنة محافظ الحسابات إعداد:¹

- _ 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 الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- _ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية.

_ تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية.

_ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

_ تحديد معايير التقرير وأشكال وأجال ارسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي: المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية، المسؤولية الجنائية، وسنوجزهم في هذا الفرع كما يلي:

أولاً: المسؤولية التأديبية:

حسب المادة 63 من القانون 10-01 فإنه: " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ لحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

_ الإنذار والتوبيخ.

_ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.

_ الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها، تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

ثانياً: المسؤولية المدنية:

¹ _ نفس المرجع، ص 7.

تعرف المسؤولية بأنها الالتزام بتعويض الضرر، وهي نوعان: مسؤولية عقدية تقوم على الإخلال بالالتزام عقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على الإخلال بالالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير.¹

وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية:

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
- رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

ثالثاً: المسؤولية الجنائية:

قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفة بعض نصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:²

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
- عدم احترام سر المهنة.

المبحث الثالث: مهام محافظ الحسابات

قبل أن يشرع محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته عليه أن يكون ملماً بمختلف جوانب عمله، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى مختلف خطوات عمل محافظ الحسابات.

المطلب الأول: التعرف بالمهمة الموكلة إليه واتجاهاتها

الفرع الأول: قبول المهمة

على محافظ الحسابات عند القبول بمهمته اتباع الخطوات التالية:

• سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات كما عليه الحصول على قائمة أعضاء كجلس الإدارة و أعضاء مجالس ادارة الشركات الحليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص العينية ان وجدت.

- ان كان سيعوض زميلاً معزولاً، عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغاً فيه.
- اذا كان سيعوض زميلاً عليه معرفة أسباب ذهابه.
- اذا كان سيعوض زميلاً رفض تجديد مهامه، عليه الاتصال به ومعرفة الأسباب.
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الامكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه.

• التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي الشركة

التي سيراقبها.

¹ _ محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، 2003، ص 58، 57.

² _ علي السيد قاسم، مراقبة الحسابات، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص 288.

- يعين من طرف الجمعية العامة التأسيسية ويمضي في هذه الحالة القانون التأسيسي للشركة، وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضر اجتماعها مع عبارة "قبول المهمة" ويعلن عن قبوله كتابيا في حالة حضوره الجمعية.
 - ومهما يكن، عليه التصريح كتابيا أنه بعيد عن الحالات الممنوعة قانونيا وتنظيميا.
 - يخبر مجلس أو جمعية خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين برسالة مسجلة عن تعيينه.
 - يشعر مسؤولي الشركة بالإجراءات الاشهارية الواجب القيام بها من طرفهم.
 - يرسل رسالة إلى مسؤولي الشركة يبين فيها الكيفية التي تنجز بها المهمة (مسؤوليته، المهمة، المتدخلون، معايير العمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب).
 - عليه الاتصال بالمحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في انجاز مهمته.
 - في حالة تعدد محافظي الحسابات في الشركة المعين فيها على كل واحد احترام هذه الشروط وكأنه موجود بمفرده.
 - في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية أو لأسباب أخرى عليه مراسلة الشركة وأخبارها بأسباب عدم قبول المهمة وذلك خلال 15 يوما.
 - إذا كانت الشركة قد قامت بالإجراءات الاشهارية لتعيينه عليه أن يطلب في رسالة الرفض اشهار رفض المهمة.
 - ضمان حصول على معلومات عامة عن الشركة وقيامه بزيارات ميدانية على مواقعها وعاملها.
 - عليه دراسة النظام المحاسبي المتبع دفتريا كان أم آليا والاطلاع على سجلات المشروع ودفاتره الالزامية منها والاختيارية والالمام بكل خطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم مدى انتظام الفاتر والسجلات.
- الفرع الثاني: بداية العمل**
- أولا: تشكيل فريق عمل**
- يجب على محافظ الحسابات تشكيل طاقم ن المساعدين الذين يتولون القيام بالمشاركة في تنفيذ المهمة وتقديم أسمائهم لدى العميل¹.
- بعد انتقائهم والتأكد من مهاراتهم وأن لديهم التدريب الملائم للعمل كمحافظين، والجدير بالذكر أنه يخذ في عين الاعتبار عند تشكيل الفريق أن الشخص المعني لإتمام التدقيق ذو خبرة في المجال التي تنشط فيه الشركة العميلة.

¹ _ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، تدقيق الحسابات المتقدم الإطار النظري والإجراءات العملية- الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 24.

ثانياً: وضع برنامج للتدقيق

برنامج للتدقيق هو عبارة عن قائمة تحتوي على إجراءات التدقيق الواجب إتباعها للتحقق من البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض الوصول إلى الأهداف الموضوعية مسبقاً، وهذه الإجراءات هي الخطوات التفصيلية لعملية التدقيق كما يبين برنامج التدقيق بعض المعلومات الأخرى مثل الزمن المعياري و الزمن الفعلي للتحقق من بند معين أو عمل إجراء معين وكذلك تاريخ الانتهاء منه و غيرها من المعلومات.¹

بالإضافة على هذا يمكن القول أن برنامج التدقيق هو بمثابة الموازنة التقديرية لعملية الفحص فهو يعمل كموجه أو كمرشد للأداء الفعلي.

الفرع الثالث: ملفات وأوراق عمل محافظ الحسابات

تتمثل هذه الاوراق في:

أولاً: الملف الدائم: ويتضمن مايلي:

- 1- اسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة، ومصانعه وفروعه.
- 2- نوع الشركة القانوني، تاريخ التأسيس، وطبيعة النشاط وفي حالة الشركات الأجنبية إسم وعنوان وكيل المقيم.
- 3- النظام الداخلي وعقد التأسيس او عقد الشركة التضامنية ورقم تسجيل الشركة.
- 4- النظام الإداري المستعمل في الشركة مع الخارطة التنظيمية.
- 5- أنظمة المحاسبة المستعملة، دليل المحاسبة والتعليمات، مع فهرس تبويب الحسابات وأرقامها، التدقيق الداخلي.
- 6- قائمة السجلات والدفاتر المسوكة.
- 7- نسخة عن قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة والتي لها علاقة بالمحافظ والتدقيق.
- 8- الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة.
- 9- صورة من توقعات المسؤولين بالمشروع.
- 10_ ملخص بالالتزامات المرتبط بها المشروع.
- 11_ بيان رأس المال والسندات وملخص بالأصول الثابتة، وصندوق التوفير والقانون الخاص به...إلخ.²

ثانياً: الملف الجاري: يحتوي الملف على ما يلي:

- 1- نسخة عن كتاب التعيين وأسماء المحافظين السابقين ونسخة عن كتاب المجاملة المهني.
- 2- صورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل و المحافظ.
- 3- تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية و متابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين (تاريخ، فترة الزيارات و مكانها)، تواريخ تقديم التواريخ).

¹ _ خرف الله محمد راسم، مرجع سبق ذكره، ص 34.

² _ رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات العمليين دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان - الأردن، الطبعة الأولى،

2011، ص 145.

- 4- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- 5- مراقبة الحسابات السنوية.
- 6- تدقيقات خاصة أو قانونية (فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانوناً، المصادقة على 5 أو 10 الأجور الأعلى الأولى، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها، الوثائق العائدة لهذه التدقيقات، فحص العمليات ما بعد الميزانية الختامية).
- 7- وثائق عامة (الرسائل المتبادلة مع الشركة، نوطات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين وخاصة تلك التي لها آثار على حسابات الدورة، أجوبة طلبات المصادقة الآتية من المتعاملين، نسخ من المحاضرة).

ثالثاً: سجل الملاحظات:

يجب أخذ ملاحظات لبعض المسائل التي لا يمكن البحث فيها نهائياً بواسطة محافظ الحسابات ومساعديه كالنقص في المستندات أو الاستفسار عن بعض الأمور المهمة التي يواجهها محافظ الحسابات نفسه أو المساعد المسؤول عن المهمة ليتم البحث فيها إما باستيفاء البيانات والمستندات المطلوبة أو بتضمينها أحد تقارير المراقب وتلخص هذه الملاحظات في الملف الجاري.¹

رابعاً: مذكرات التدقيق:

كثيراً ما يتعرض المحافظ أثناء عمله إلى بعض الأمور التي تكون بحاجة إلى إيضاحات فيقوم بتدوينها بسجله الخاص وتدوين ما تم بشأنها ومن الملاحظات التي يدونها المحافظ في هذا السجل ما يلي:

- 1- بيانات بالمستندات المفقودة أو الغير المستوفية لبعض الشروط الشكلية والموضوعية و القانونية.

- 2- أرصدة الحسابات التي يخشى المحافظ حدوث تلاعب بها.
- 3- كشف بالأخطاء التي عثر عليها المحافظ أثناء عملية التدقيق.
- 4- كشف بالأمور التي يريد المحافظ استكمالها في مرات قادمة.
- 5- كشف بما وجده من ثغرات الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: الحصول على أدلة الإثبات

الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات

يمكن تعريف أدلة الإثبات على أنها: " تلك الأسس والأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة".²

¹ _ نواف محمد عباس الرماحي، تدقيق المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 163.

² _ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 161.

تعني أدلة الإثبات كل ما يمكن أن يجمعه المحافظ من أدلة محاسبية تدعم رأيه حول صحة القوائم المالية وكل المعلومات والاجراءات التي شأنها أن تسهل عملية التحقق من صحة وسلامة العمليات والمتعلقة بعمليات المعاينة، ولها تأثير على تكوين رأي في محاييد حول القوائم المالية.

الفرع الثاني: الحصول على أدلة الإثبات

هناك مجموعة من الطرق التي يستخدمها محافظ الحسابات للحصول على الادلة والبراهين، يطلق عليها وسائل أو أدوات التدقيق، وفيما يلي أهم هذه الوسائل المستخدمة:

أولاً: الجرد الفعلي:

هذه الطريقة تستخدم للتحقق من الوجود المادي للأصل عن طريق قيام محافظ الحسابات بمعاينة ذلك الأصل ورؤيته للتحقق من ذلك، ويتم الجرد عن طريق العد أو الوزن أو القياس حسب طبيعة العنصر محل الفحص، وتصلح هذه الطريقة لبعض الأصول الملموسة مثل النقد بأنواعه والأوراق المالية والتجارية والمخزون ولكنها لا تصلح للأصول الغير الملموسة كالمدينين والشهرة والدائنين.

ويجب على محافظ الحسابات أن يكون على دراية بطبيعة نشاط الشركة والأصول المستخدمة فيه، ولكن في بعض الأحيان يحتاج محافظ الحسابات إلى خبراء للقيام بعملية الجرد الفعلي وخاصة في الشركات التي تعمل في الذهب، والأحجار الكريمة، المواد الكيميائية، والكحول وغيرها.¹

ولكي تتوفر الحجية في عملية الجرد يجب أن تتوفر الشروط التالية:

✓ أن يكون حاضرا لعملية الجرد إذ ليس أقوى من دليل يحصل عليه محافظ الحسابات بنفسه خاصة عند جرد النقدية أو الماس أو الذهب وغيرها من الأصول.

✓ أن يكون قادرا على التعرف وتمييز الشيء الذي يقوم بجرده، وهنا على محافظ الحسابات الإلمام بالشروط القانونية والموضوعية والشكلية لموضوع التدقيق (كالكيميالات).

✓ أن يكون قادرا على التعرف على مدى جودة أو عدم جودة الأصناف والأصول موضوع الجرد، ومدى صلاحية أو عدم صلاحية استعمالها.

✓ أن يكون اعتماد محافظ الحسابات على شهادات الغير محاطا بالضمانات الكافية لاقتناعه بصحة الشهادات والضمانات المقدمة.

✓ أن يقوم محافظ الحسابات بتوحيد عملية الجرد وتحقيق رقابة فعالة على كافة العناصر المتماثلة التي يمكن اساءة استعمالها بإحلال بعضها محل الاخر، مثل صناديق النقدية فمن الضروري القيام بجردها في وقت واحد إذا تمكن وإلا فيجب على محافظ الحسابات اتخاذ الاجراءات اللازمة للتحفظ على ما تم جرده عن طريق ختمه أو تسميعه حتى يتم انتهاء من الجرد الكامل.

ثانياً: المصادقات

تعتبر المصادقات من الوسائل التي يستخدمها محافظ الحسابات في الحصول على الأدلة والبراهين من خارج الشركة، وتتبع هذه الوسيلة عند قيام المحافظ بالتحقق من بعض الأرصدة الظاهرة في قائمة المركز

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 183.

المالي مثل المدينين والدائنين والمصارف، كما تتبع أيضا عند التحقق من أرصدة البضاعة المتبقية في آخر المدة والتي تكون في حوزة جهات أخرى مثل مخازن الاستيداع العامة ووكلاء البيع. وللمصادقات صور مختلفة هي كما يلي:

أ_ مصادقات سلبية: وهي المصادقات التي تبعث للمدينين ويطلب فيها منهم الرد في حالة عدم موافقتهم على أرصدتهم الواردة بالمصادقات.

ب_ مصادقات عمياء: وهي تلك المصادقات التي ترسل عادة للموردين "الدائنين"، المصاريف...، حيث أنه لا يذكر بها الرصيد المراد التصديق عليه، وإنما محافظ الحسابات في المصادقة اقرار كتابيا " شهادة" من الجهة المعنية يبين جميع المعلومات المتعلقة بمديونية الشركة.

ج_ مصادقات موجبة: وهي المصادقات التي تبعث للمدينين ويطلب منهم الرد في حالة الموافقة أو عدم الموافقة على أرصدتهم الواردة بالمصادقات.

ثالثا: الملاحظة

تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم أدائه من قبل آخرين، وتشمل الأمثلة على ذلك الجرد المخزون من قبل موظفي المؤسسة، وملاحظة أداء أنشطة الرقابة، توفر الملاحظة أدلة تدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء، ولكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها وكذلك بحقيقة إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية أو الإجراء.

رابعا: الاستفسارات من العميل

وتعني الحصول على المعلومات مكتوبة أو شفوية من العميل عن طريق توجيه مجموعة من أسئلة له بواسطة المحافظ، وعادة ما توجه هذه الأسئلة للعاملين لدى العميل في مجالات مختلفة، وعموما تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لأنها ليست من مصدر مستقل ومن عرضة للتحييز وفقا لأهواء العميل، وبالتالي لا تكفي وحدها للمحافظ في مهمة تدقيق الحسابات، وإنما لا بد من تدعيمها بأدلة أخرى. على سبيل المثال قد يستفسر المحافظ على الإجابات اللازمة لا بد من أن يختبر هذه الإجراءات للوقوف على مدى فعاليتها في الرقابة الداخلية وذلك باستخدام أدلة إثبات كالمستندات والملاحظة المادية.¹

خامسا: التوثيق

يتمثل التوثيق في قيام المدقق بفحص مستندات ودفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويشمل التوثيق الذي يقوم به المدقق كافة السجلات التي تستخدمها المؤسسة لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة.

¹ _ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 316.

ويوجد نوعان من المستندات، مستندات داخلية ومستندات خارجية:

1_ **المستند الداخلي:** وهو المستند الذي يتم إعداده واستخدامه لدى المؤسسة ثم تحتفظ به، دون أن يخرج إلى أطراف خارجية، ومن أمثلة ذلك فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير استلام المخزون.

2_ **المستند الخارجي:** ويتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن المؤسسة في العمليات المالية، ويكون في حوزة المؤسسة أو يمكن له أن يتوصل له، ومن أمثلة المستندات الخارجية: فواتير الشراء، أوراق اوراق الدفع، الكشوفات البنكية.¹

سادسا: إعادة الاحتساب

تتضمن فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات، ويمكن إجراء إعادة الاحتساب من استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب لفحص دقة تلخيص الملف.

سابعا: الإجراءات التحليلية

يتم من خلال الاجراءات التحليلية التعرف على المؤشرات والنسب المالية ومقارنتها بسنوات سابقة أو بقطاعات مماثلة لنفس القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة محل التدقيق الخارجي. حيث من خلال إجراء المقارنة عن طريق تقنيات التحليل المالي مثلا، يمكن التعرف على مواطن الضعف القوة في المؤسسة والقيام بإجراءات تفصيلية في اختيار العمليات التي يجد فيه مؤشرات لا تتماشى مع المؤشرات التي تصر بها المقارنة والتحليل.

ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية في الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.

المطلب الثالث: إعداد التقارير

يعتبر تقرير محافظ الحسابات ملخصا كاملا ووافيا لمحتوى المعلومات التي تؤكد نشاط المؤسسة وصحة هذه المعلومات التي تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وفي هذا المطلب سنتناول كل من مفهوم التقرير وأنواعه.

الفرع الأول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات

التقرير يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى كافة ما يهيمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها وهو ختام لعملية المراجعة، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية من حيث تصويرها للمركز المالية للمؤسسة وبيان عملياتها بصورة سليمة وعادلة.²

¹ _ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة سطيف، 2011، ص 38.

² _ بوبكر عميروش، نفس المرجع، ص 38.

كما يعرف أيضا بأنه " وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدها المؤسسة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعماله في السنة المالية محل التدقيق"¹.

الفرع الثاني: أنواع التقارير

توجد هناك عدة تقسيمات للتقارير منها من حيث الالتزام في إعدادها، ومنها من حيث إبداء الرأي.

أولا: من حيث الالتزام في إعدادها

حسب ما جاءت به المادة 25 من القانون 01_10 فإنه يترتب على محتفظ 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 أجور تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.²

ثانيا: من حيث إبداء الرأي

1_ الرأي المطلق: ويصدر هذا الرأي عندما لا يجد المحافظ أي ملاحظات أو اقتراحات أثناء قيامه بعملية التدقيق تؤثر على صحة القوائم المالية، أي أن القوائم المالية ممثلة لواقع المشروع، وأن المحافظ كون هذا الرأي بعد قيامه بعملية التدقيق وفقا للمعايير المتفق عليها، وأن تلك المبادئ طبقتكما السنة السابقة، وأنها تحتوي كافة المعلومات الإضافية اللازمة.

2_ الرأي المتحفظ: ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات، وهنا لا بد ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية إن أمكن. أما إذا كان التحفظ من الأهمية بما كان حيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلا بد من الامتناع عن إبداء الرأي أو إعطاء رأي

¹ _ العناق مراد، مرجع سبق ذكره، ص 35.

² _ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، المادة 25، مرجع سبق ذكره، ص 07.

معاكس إذا ما تكونت القناعة لدى المحافظ بأن ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المشروع، ويذكر التحفظ عادة في فقرة وسيطة بين فقرتي النطاق والرأي.

3_ الرأي المضاد أو المعاكس: ويصدر هذا الرأي عندما لا يحصل محافظ على ادلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأي في محايد في القوائم المالية، سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتقع على المحافظ مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها.

4_ الامتناع عن إبداء الرأي: وباستطاعته أيضاً أن يعطي رأي حيادي ويصدر هذا التقرير عندما يكون المحافظ غير قادر على إرضاء أو إقناع نفسه بأن القوائم المالية عادلة وتعرض الوضع المالي بشكل عادل وصحيح.

الفرع الثالث: نماذج عن تقارير محافظ الحسابات

1 _ نموذج تقرير غير متحفظ:

يجب أن يوقع التقرير باسم شركة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمحافظ أو كلاهما معا وحسبما هو مناسب.

الشكل التالي يوضح العناصر الأساسية للتقرير غير متحفظ.¹

(1)_ نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ:

الشكل رقم (I_1): نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ.

¹ _ وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية، الجزائر، 1989 ص 84-87.

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول
لحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من إلى

1)_ تقرير حول المراقبة والشهادة:

_ قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا للشهادة.

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية والحسابات المعطاة من السندات.

الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

" ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".

ج)_ نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكانني أن الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر

الصفحات لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيية نتيجة عمليات النشاط الماضي،

إضافة إلى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

2)_ المعلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

يوم

الإمضاء

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 84.

2) – نموذج تقرير متحفظ:

الشكل رقم (I_2): التقرير الذي يتضمن الرأي المتحفظ.

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 الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة".
(ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحلة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات
الموجهة إلى ذوي الأسهم ذا والتي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.
" ملاحظات و معلومات إضافية محتملة".

يجب علي أن أبدي تحفظات حول النقاط الآتية:

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للاجتهادات التي أدبتها طبقا لتوصيات المهنة، أقدر انه بإمكانني
الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات لهذا التقرير، منتظمة وصادقة ومصداقية،
وتعطي صورة وافية لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستهم في نهاية النشاط.

(2) معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

تم في

يوم

الامضاء

ملاحظة: يجب تأثير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة التقرير.

المصدر: وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 85.

(3) _ نموذج التقرير السلبي:

الشكل رقم (3_ I): نموذج تقرير محافظ الحسابات السلبي (الرأي المعاكس).

إلى (الجهة ذات العلاقة)

الفقرة التمهيدية:

لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة للشركة الحرة كما هي في 2004/12/31 وقائمة الدخل والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وأن هذه البيانات هي من مسؤولية إدارة الشركة، وأن مسؤوليتنا تتمثل في إبداء الرأي في هذه القوائم المالية التي قمنا بتدقيقها.

فقرة النطاق:

وفقا لما تم مناقشته في الملاحظة رقم 5 المرفقة للبيانات المالية، فإن الشركة لم تقم باحتساب استهلاك في البيانات المالية، والذي في رأينا أن هذه السياسة لا تتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبين حيث ان مخصص الاستهلاك للسنة المنتهية في 2004/14/31 يجب أن يكون 8000 دينار محسوبا على أساس طريقة القسط الثابت للاستهلاك باستخدام معدل 8% للمباني و 15% للمعدات سنويا، وفي رأينا فإنه يجب تخفيض الأصول الثابتة بقيمة الاستهلاك المتراكم والذي يبلغ 6200 دينار وأن الخسارة السنوية والخسارة المتراكمة يجب أن يزيد بمبلغ 10000 دينار و 46000 دينار على التوالي.

في رأينا وبسبب تأثير الأمر المشار إليه الفقرة السابقة على البيانات المالية، فإن البيانات المالية لا تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة كما هو في 2004/12/31 ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

المحافظ:

التاريخ: 2005/01/31

التوقيع:

العنوان:

المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 130

(4) _ نموذج امتناع عن إبداء الرأي:
الشكل (I_4): نموذج يوضح امتناع عن إبداء الرأي

تقرير محافظ الحسابات

إلى (الجهة ذات العلاقة)

الفترة التمهيدية:

لقد تم تعييننا لتدقيق الميزانية المرفقة للشركة الوحدة كما في 2004/12/31 وبيان الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ، أن هذه البيانات المالية هي مسؤولية إدارة الشركة (تحذف الجملة التي تبين مسؤولية المحافظ).

فقرة النطاق:

إما تحذف أو تعدل وفقا للظروف.

فقرة إيضاحية:

لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي لكافة البضاعة ولم نتمكن من تأييد حسابات تحت التحصيل بسبب القيود التي فرضت من قبل إدارة الشركة على نطاق عملنا.

فقرة حجب الرأي:

نظرا لأهمية الأمر السابق فأننا لا نستطيع إبداء الرأي في البيانات المالية.

المحافظ

التاريخ 2004 /12/31

التوقيع

العنوان

المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 113.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة ودقة البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة، حيث يشترط في محافظ الحسابات أن يكون مستقلاً ومحايداً عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية و خبرة، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق، ويكون إعطاء رأيه في شكل تقرير مدعم بأدلة إثبات التي تدعم بذلك رأيه النهائي الذي يصدره، وذلك لشرح وضعية المؤسسة للأطراف ذات المصالح.

الفصل

الثاني

تمهيد:

نظرا لتطور حجم المشروعات الاقتصادية زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد وأصول المؤسسة، وتعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها في جميع مراحل إنجاز العمل والأهداف الموضوعية لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين وحثهم على أداء العمل بطريقة أفضل.

وحتى يمكن فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية السليم لا بد من توضيح أهم المفاهيم التي تعتبر كمقاييس للحكم على مدى كفاءة وفعالية هذا النظام، إلى جانب إبراز المقومات والإجراءات الأساسية لتشغيله، ومن خلال ذلك سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: أساسيات نظام الرقابة.

المبحث الثالث: محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية في المؤسسة تهتم بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يهدف إلى الاحترام الصارم للقوانين، كما يعتبر مصدر الثقة في المؤسسة، وتهدف الرقابة الداخلية إلى إدراك وكشف الأخطاء وتحديد الانحرافات وإعطاء طرق تصحيحها وكل هذا يكون بطرق عملية وسريعة وكذلك التأكد من أن التسجيل المحاسبي وجرده قد تم القيام بهما من أجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعددت المفاهيم التي تناولت نظام الرقابة الداخلية، و من أهم هذه المفاهيم نذكر ما يلي:
التعريف الأول: عرفته منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين OECCA الفرنسية " نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق واجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة.²⁹
التعريف الثاني: عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين "AICPA" الرقابة الداخلية بأنها: " خطة التنظيم و خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة التي تهدف إلى المحافظة على أصولها وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشكيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها المؤسسة.³⁰
ومن هذا نستنتج بأن الرقابة الداخلية تخطيط وتنظيم تستخدم المحافظة على أصول اختيار البيانات ومدى درجة الوثوق مع الاعتماد عليها أما أن الرقابة الداخلية تعطي أساليب من أجل تقييم فعالية الأداء، التأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وزيادة تشجيع العاملين وتدعيم أدائهم من أجل استمرارية المؤسسة.

الفرع الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظم رقابي سليم حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة، ومن ضمن هذه الخصائص ما يلي:
1_الفعالية: يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، معالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة واسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.

²⁹ _ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة العملية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 85.

³⁰ _ شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2013، ص 13.

2_الموضوعية: لاشك أن الإدارة المالية، تتضمن الكثير من العناصر البشرية، ولكن مسألة ما إذا كان

المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية، لأن الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية، يؤثر ذلك على الحكم على الأداء، مما يجعله غير سليم، لأن التقارير المقدمة من طرف محافظ الحسابات يجب أن تكون موضوعية، حيادية تتضمن بيانات معنى ومدلول كاف عن الوضعية المالية المنشأة.

3_الدقة: يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة كاملة عن

الأداء، والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات، من خلال البيانات المسجلة، بالوثائق والسجلات المحاسبية، وكذا المتابعة المستمرة في اكتشاف الأخطاء والانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية.

4_المرونة: حتى يكون النظام الرقابي ناجحا، يجب أن تتوفر المرونة، أي التكيف مع المتغيرات المستجدة

على التنظيم، فنادرا ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات، مما يتطل بأن يكون التصرف مناسبا للموقف المتخذ إذا استجدت ظروف أملت تغيرا في الأهداف والخطط الموضوعية، وعلى المدير أن تتوافر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المنشأة.

5_التوقيت المناسب: لا بد من توافر نظام سليم، لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب، وعليه يجب

على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، عليهم ايصالها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، فمثلا إذا تعلق الأمر بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخولها في هذه المناقصات أمر لا قيمة له إذا جاء بعد انقضاء الأجل والموعد المحدد للدخول.

6_التوفير في النفقات: الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، وبالتالي الحد

من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به، لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من تكاليفه، فمثلا شراء نام الكتروني شديد التطور من عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصاديا ما دامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف.

7_الاستمرارية والملائمة: نعي به النظام الرقابي المقترح، مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة

عليه، فعندما المؤسسة صغيرة يفضل لها اسلوب رقابة بسيط، على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام أكثر تعقيدا وملائمة.

8_التكامل: يشير تكامل النظم الرقابية الى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل

الخطط التنظيمية، بالإضافة يجب ان يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وايضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة.

المطلب الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها

الفرع الأول: أنواع نظام الرقابة الداخلية

تنقسم الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية:³¹

1_ الرقابة الإدارية: وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الالتزامات بالسياسات والقرارات الإدارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية ودراسات الوقت والحركة، وتقارير الآراء، والرقابة على الجودة، والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين.

2_ الرقابة المحاسبية: وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المنبثقة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليهما ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها-على سبيل المثال-

إتباع نظام القيد المزدوج واستخدام حسابات المراقبة (الإجمالية) وإتباع موازين المراجعة الدورية وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، وجود نظام مستندي سليم ونظام التدقيق الداخلي وفصل الواجبات بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

3_ الضبط الداخلي: وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية

من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية ما يلي:³²

- التحكم في المؤسسة: إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل لإنتاج داخلها وفي نفقاتها و تكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هيكلها، طرقها، وإجراءاتها من الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.
- حماية الأصول: وذلك من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من الأخطار الممكنة وكذا عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

³¹ _ عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 147-148.

³² _ Mokhtar Belaiboud, Pratique de l'audite, Berti Editions, Alger, 2011, p 23.

- ضمان نوعية وصدق المعلومات: وذلك من خلال دقة ودرجة الإعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، بيد ان تجهيز هذه البيانات تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:³³
 - _ إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج والتأكد من البيانات المتعلقة بها.
 - _ تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن.
 - _ تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة.
 - _ احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.
- تشجيع العمل بكفاءة: إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل للمؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الاقتصادي والأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن ثم الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتطويرها كهدف أساسي من أهداف الرقابة الداخلية.

- تشجيع الإلتزامات بالسياسات الإدارية: إن الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يحقق للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية.

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، وتنقسم هذه المقومات إلى قومات إدارية ومحاسبية.

الفرع الأول: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية

ويتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على:³⁴

- ❖ **الدليل المحاسبي:** ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب للحسابات بما يتلائم مع طبيعة المؤسسة الإقتصادية من ناحية ونوع النظام المحاسبي من ناحية ثانية، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من ناحية أخرى، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابا رئيسية وأخرى فرعية ولا بد من مراعاة الآتي عند إعداد الدليل الحسابي:
 - _ أن يعكس الدليل الحسابي بما يشمله من حسابات نتائج أعمال المؤسسة الإقتصادية ومركزها المالي.
 - _ لا بد من توفر حسابات مراقبة إجمالية هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ.
- ❖ **الدورة المستندية:** تتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية، فعند تصميم المستندات لا بد من مراعاة النواحي الشكلية والقانونية، فلا تتم عملية الرقابة دون توفر دورة مستندية.
- ❖ **المجموعة الدفترية:** حسب طبيعة المؤسسة تؤسس مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية، وخاصة دفتر اليومية العام وما يرتبط به من يوميات مساعدة.
- ❖ **الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة:** فالوسائل التي تستخدمها المؤسسة تعتبر من أهم العناصر لإنجاز الأعمال.

³³ _ محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، مرع سبق ذكره، ص 90.

³⁴ _ سويلم الحسيان عطا الله أحمد، الرقابة الداخلية والتدقيق، دار الراية، عمان، الأردن، 2009. ص45.

❖ الجرد الفعلي للأصول: لابد على المؤسسة من جرد موجودتها المادية من أجل السماح لعملية الرقابة الداخلية لمقارنة بين ما هو موجود فعلاً بما هو موجود في السجلات المحاسبية.

❖ الموازنات التخطيطية: الدور الرقابي في الموازنات التقديرية يتمثل في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وبيان أسباب الإنحرافات لمحاولة تفاديها، فالموازنات التخطيطية تعتبر جزء من الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الخارجية

وتتضمن المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية فيما يلي:³⁵

1_ الهيكل التنظيمي: يعتبر الهيكل التنظيمي المرآة العاكسة لشكل وطبيعة الوظائف في المؤسسة، فمنه يترجم كيفية بسط الرقابة الداخلية داخلها، لذلك يجب أن نراعي في تصميمه العناصر الآتية: حجم المؤسسة، طبيعة النشاط، تسلسل الاختصاصات، تحديد المديرين، تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل، البساطة والمرونة، مراعاة الاستقلالية بين المديرين (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بحاسب الأصول).

2_ نظام المعلومات المحاسبية: يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانوناً وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر

والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابة على العمليات، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والنفقات الاستهلاكية.

3_ إجراءات تفصيلية: إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرين المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه

موظف من رقابة على موظف آخر، إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.³⁶

³⁵ _ مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة ورقلة، أفريل 2005، ص 54.

³⁶ _ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، ص 85.

4_ اختيار الموظفين الأكفاء: مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في انجاح وتحقيق أهداف

المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام الرقابة الداخلية الفعال.

5_ رقابة الأداء: تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه

الأهداف بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياستها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج

انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع اجراءات كفيلة بتصحيحه وتمثل في الآتي:³⁷

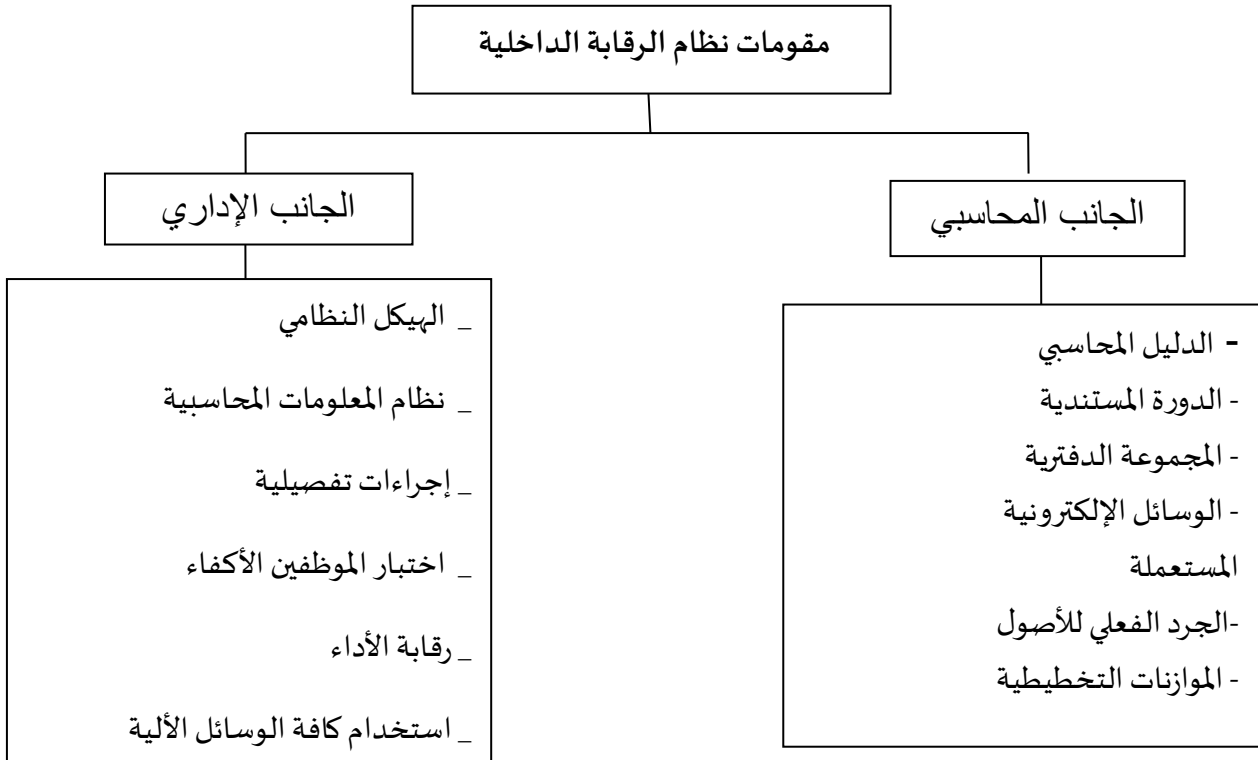
- الطريقة المباشرة: وتكون بالتدخل مباشرة من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه.
- الطريقة غير المباشرة: وتكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

6_ استخدام كافة الوسائل الآلية: إن استعمال الآلة الحاسبة وتأليه العمل المحاسبي بإدخال الإعلام

الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية.

ويوضح الشكل التالي مقومات نظام الرقابة الداخلي:

الشكل رقم(II_01): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: هادي التميمي مرجع سبق ذكره، ص 88

³⁷ نفس المرجع، ص 87.

المبحث الثاني: أساسيات نظام الرقابة الداخلية

بما أن المؤسسة هي التي تقوم بتصميم نظام الرقابة الداخلية والذي يتوفر على مجموعة من الخصائص، ويتضمن مجموعة من عمليات لمراقبة المختلفة التي تخص مكونات نظام الرقابة الداخلية، ومجموعة من الإجراءات التي يتم وضعها من أجل التنفيذ مختلف العمليات التي يقوم بها موظفون في المؤسسة.

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تعرف هذه المكونات على أنها الحد الأدنى من الجودة المطلوبة لأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات بشكل عام وشركات المساهمة بشكل خاص، وتنطبق هذه المكونات على جميع مجالات عمل الشركات كالمجالات البرمجية والمالية وغيرها، وتتكون مكونات نظام الرقابة الداخلية من:³⁸

أولاً_ البيئة الرقابية

تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساساً لكل المعايير، حيث أنها تعطي نظاماً وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:

- ❖ نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.
- ❖ التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير وتطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة.
- ❖ فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد.
- ❖ الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يحدد إطاراً للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف المؤسسة.
- ❖ أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.
- ❖ السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها.
- ❖ علاقة المالكين بالمؤسسة وعلاقة أصحاب المصالح بالمؤسسة.

ثانياً_ تقييم المخاطر:

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية والمؤثرات الخارجية. كما يعتبر وضع أهداف ثابتة و واضحة للمؤسسة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل، ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.

³⁸ _ عطا الله أحمد سليمان، مرجع سابق، ص 50-51.

ثالثاً_ المعلومات والاتصالات:

تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية وإيصالها الى الإدارة والى آخرين يحتاجونها داخل المؤسسة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى، وحتى تستطيع المؤسسة أن تعمل وتراقب عملياتها عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والأحداث الخارجية.

أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق وتحسن واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات.

رابعاً_ مراقبة النظام:

تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج المراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة، ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية.

يجب أن تشمل أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات واجراءات لضمان أن نتائج المراجعة تتم بشكل سريع، وعلى الإداريين أن:

❖ يقيموا وبشكل سريع نتائج المراجعة بما في ذلك يبين التصور والتوصيات التي قدمها المراجعون وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال المؤسسة.

❖ يحددوا الإجراءات المناسبة للرد على نتائج وتوصيات المراجعة.

❖ يستكملوا ضمن إطار زمني محدد، كل الخطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل

الإدارة.

خامساً_ إجراءات رقابية:

بالإضافة إلى المحيط الرقابي والنظام المحاسبي، على إدارة عمل إجراءات رقابية على النشاط وتتكون

الإجراءات الرقابية من الخطوات والسياسات التي يجب أن يتم إتباعها للتأكد من ضمان العمليات من خلال:³⁹

✓ الفصل بين الواجبات وذلك بعد السماح لأي شخص من القيام بأي عملية من أولها لآخرها ويجب

الفصل بين التخويل، القيد والاحتفاظ، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية نظام الرقابة الداخلية.

✓ المراجعة على الأنشطة والتأكد من قيد القيم الحقيقية من السجلات.

✓ المحافظة على الموجودات ومقارنة نتيجة الجرد مع ما هو مسجل في الدفاتر والاستفسارات عن أية

اختلافات.

✓ وجود تخويل من جهة مسؤولة بشأن جميع التعامل.

³⁹ _ طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، مرجع سابق، ص 105-119.

المطلب الثاني: اجراءات نظام الرقابة الداخلية

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتدعيم المقومات الرئيسية له يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات الإدارية والمحاسبية والإجراءات العامة.⁴⁰

الفرع الأول: الإجراءات الإدارية

_ تحديد الاختصاصات وتقسيم العمل قصد تجنب التداخل بين المسؤوليات مما يقلل من احتمال وقوع حالات الغش والأخطاء.

_ توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته الى نهايته لإحداث الرقابة بينهم.

_ توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال.

_ تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف.

_ تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد بنفس المكتب.

_ إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف

الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.

_ اعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.

_ إجراء حركة بين تنقلات الموظفين من حين الى اخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.

_ ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه

لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

الفرع الثاني: إجراءات المحاسبية

وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

■ إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرض الغش والتلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة.

■ إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين، ومرافقته بالوثائق المؤدية الأخرى.

■ عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر.

■ استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط المحاسبي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود الى السرعة

في الإنجاز.

■ استخدام وسائل التوازن الحساب الدوري مثل موازين المراجعة العامة.

■ إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في

حالة البنوك (دراسة حالات التقارب البنكي).

⁴⁰ _ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 45.

▪ القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

الفرع الثالث: الاجراءات العامة

وتضم هذه الاجراءات ما يلي:

❖ التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من حرق أو

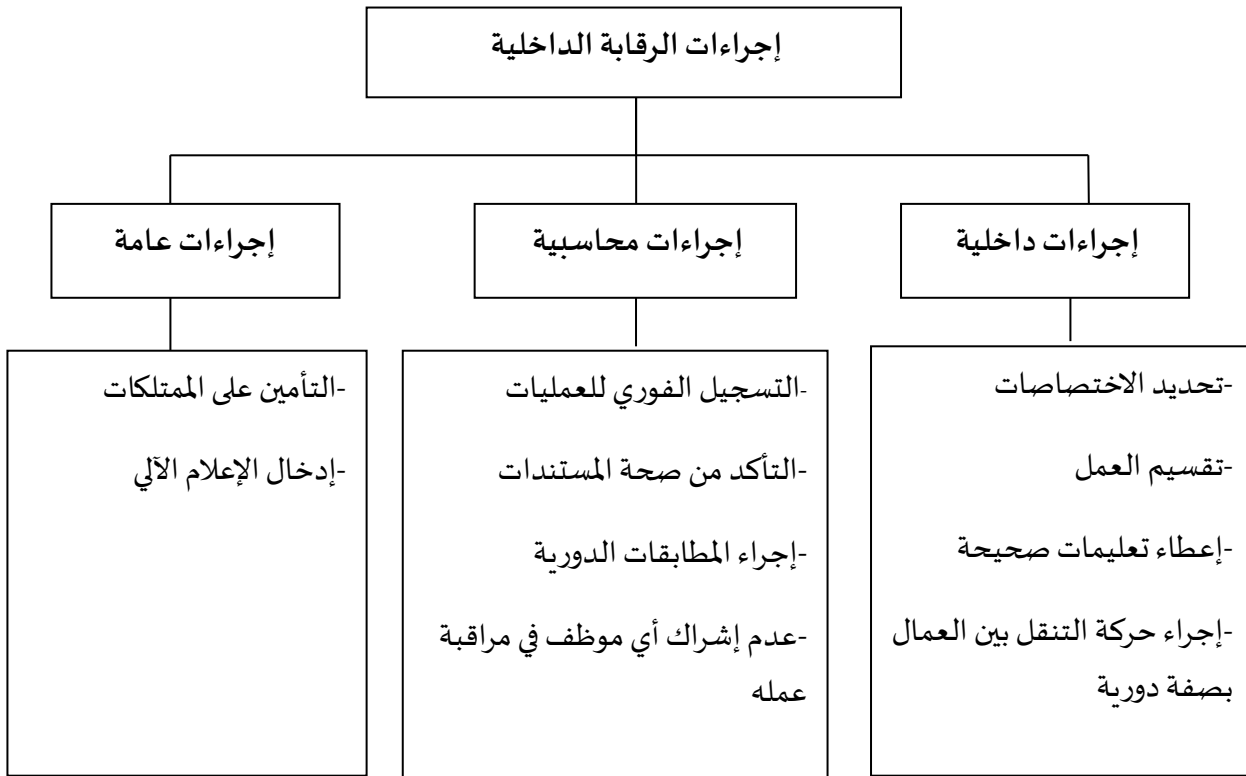
اختلاس.

❖ وضع نظام سليم لمراقبة البريد الصادر والوارد.

❖ تطبيق الإعلام الآلي على النظام المحاسبي قصد الحصول على معلومات سريعة و دقيقة.

والشكل التالي يوضح إجراءات الرقابة الداخلية:

الشكل رقم (II_ 02): اجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 123.

المطلب الثالث: توثيق وتفهم محافظ الحسابات

ينبغي على قيام محافظ الحسابات بتجميع البيانات والوثائق التي تفيد في تفهم كيفية عمل النظام والسياسات واجراءات الرقابة الداخلية المتبعة في المؤسسة وبما يوفر أساس كاف لتخطيط عملية التدقيق وتصميم الاجراءات الأساسية للتدقيق، و إننا ننصح المحافظ بالاهتمام بالرقابة المحاسبية الداخلية لأنها تعتبر عنصرا هاما يساعد الإدارة على تطوير عملياتها كما أنه مفيدة له أيضا، حيث أن زيادة في فاعلية عناصر الرقابة المحاسبية الداخلية يؤدي إلى تقليل كمية الاختبارات المطلوبة من المحافظ وتعطي أساسا أفضل من الثقة في السجلات المحاسبية، ونظرا لضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فيجب عليه إبلاغ إدارة المشروع عن أي نقاط ضعف اكتشفها خلال الفحص المبدئي، وفي العادة يتم إخبار إدارة المشروع شفاهة بحيث تستطيع الإدارة اتخاذ الإجراء التصحيحي السريع، بعد ذلك يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير مكتوب وتوجيهه إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، ويشرح فيه عناصر الضعف والخطوات المقترحة لتقوية النظام، وفي بعض الحالات يتم إعداد تقرير رسمي يرسل إلى المراقب أو أي مسؤول آخر.⁴¹

ويمكن اتصال محافظ الحسابات بالإدارة العليا ومجلس الإدارة أو لجنة التدقيق لتوضيح عناصر الضعف الهامة في الرقابة الداخلية والتي تلفت نظره خلال فحص القوائم المالية التي تتمثل في:⁴²

1_ تقرير الرقابة الداخلية الذي يتم إعداده كجزء من عملية التدقيق: ليس من الصعب أن نخمن بالتقريب أشكالا كثيرة ومختلفة لما يشمله تقرير الرقابة الداخلية، وفي ما يلي بعض المواضيع التي يحتويها هذا التقرير في المشروعات المعقدة (التي لديها مجالات رقابة تحتاج إلى تقوية) أو في المشروعات التي لا تتبع إجراءات رقابية محددة.

- ❖ التسديدات النقدية بدون المستندات المؤيدة.
- ❖ إتمام ابيع للعملاء دون اختبار حدود الائتمان.
- ❖ الإخفاق في إرسال قوائم حساب للعملاء دوريا.
- ❖ الإخفاق في حفظ قيود المخزون حسب الجرد المستمر، أو حفظ السجلات المحاسبية الغير موثوق

فيها.

- ❖ لا توجد تغطية تأمينية مناسبة.
- ❖ الاخفاق في الحصول على خصم شراء،
- ❖ عدم تحديد أسباب انحرافات التكاليف المعيارية.
- ❖ زيادة فروق اختبار التطابق، بما يزيد عن الحد المعقول.

⁴¹ _ محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 210.

⁴² _ ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 48.

2)_ تقرير عن مجالات الضعف في الرقابة الداخلية: إذا قام محافظ الحسابات بلفت نظر المسؤولين بالمرور إلى الضعف في بعض عناصر الرقابة الداخلية، فإنه يقوم أيضا بإعداد تقرير مؤقت لأن التقرير عن القوائم المالية يحتاج إلى عدة أشهر بعد نهاية السنة المالية للمشروع، و عموما يجب على المشروع تطبيق توصيات محافظ الحسابات بمجرد إصدار التقرير المؤقت، و يجب أن نلاحظ أن نقاط الضعف يجب أن تظهر بالتقرير، كمثال لعدم مناسبة النظام أكثر من كونها إخفاق المشروع في اتباع إجراءاته، حيث يجب أن يحتوي على نقاط الضعف دون توجيه الانتقاد الشديد للمشروع.

3)_ عواقب وجود نقاط ضعف في الرقابة الداخلية: إذا وجد محافظ الحسابات بعض المشاكل فإنه يقوم بزيادة اختبارات التحقق في هذه المجالات هنا لا يقوم بتعديل رأيها المهني كنتيجة مباشرة لنقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، ولكنه يقوم بدراسة و تقييم الرقابة الداخلية كخطوة أولية للتدقيق فقط، و يعتمد قراره على إصدار الرأي و تعديله على نتائج اختبارات التحقق، في بعض الحالات قد تكون عناصر الرقابة ضعيفة جدا و هنا يجب على محافظ الحسابات اتخاذ عمل معين من بين البدائل التالية:⁴³

❖ قد يقوم محافظ الحسابات بتوسيع اختبارات التحقق لتغطية نسبة كبيرة من العمليات، و غالبا ما يكون هذا الإجراء ضروريا عندما يكون المشروع صغيرا و لا يمكنه تشغيل موظفين للمحافظة على نظام رقابة مناسبة (مثال على ذلك المشروعات الخيرية)، و لكن قد يكون حجم السجلات و القيود صغيرا بحيث يستطيع محافظ الحسابات الحصول على دليل كافي دون ضياع وقت كبير.

❖ يستطيع محافظ الحسابات توجيه المشروع لأداء الأعمال الضرورية بما يجعل النظام قابل للتدقيق. و إذا وجد محافظ الحسابات تركيبا ضعيفا للنظام و السجلات مليئة بالأخطاء فيمكنه محاولة إعداد نظام حفظ السجلات نفسه.

4)_ وضع الاقتراحات الشفهية: في بعض الحالات، قد يعتقد محافظ الحسابات أن الاقتراحات الشفهية تكون كافي خاصة إذا المشكلة أساسية، أو إذا كان المشروع في حاجة إلى رأي مهني (مثل قيد يومية معين). و عموما من الأفضل إعطاء معظم التوصيات في شكل مكتوب، شاملة تلك التي سبق توجيهها، لأن ذلك يحمي محافظ الحسابات من المسائلة القانونية في حالة وجود أخطاء خطيرة تحدث في ما بعد و يحصل على فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال:⁴⁴

❖ الاطلاع على وصف لنظام الرقابة الداخلية يتم اعداده عن طريق محافظ الحسابات شاملة خرائط الحسابات و دليل السياسات و الاجراءات.
❖ فحص المستندات و السجلات.
❖ عمل استفسارات من موظفي العميل شامل الإدارة و المشرفين و موظفي الحسابات.
❖ ملاحظة أنشطة و أعمال العميل.

⁴³ _ أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص 57.

⁴⁴ _ نفس المرجع، ص 412.

على محافظ الحسابات أن يوثق أشكالاً مختلفة، و نعرض لها من خلال الآتي:⁴⁵

▪ **مذكرات الرقابة الداخلية:** تكمن ميزة مدخل مذكرة الرقابة الداخلية في دقة التحليل و تفهم الرقابة المالية التي هي حق قانوني يخول صاحبه سلطة إصدارات القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة، وهذه الوسيلة لتحليل الرقابة المالية مع هذا لا تعتبر في حد ذاتها وسيلة جاهزة و سريعة لشخص آخر غير الذي كتب المذكر، إذا لم يكن معروضاً بالدمج مع خرائط التدفق للرقابة الداخلية، فإنه لا يقدم صورة سريعة للنظام، و هذا الأمر يكون هاماً عندما يكلف أشخاص جدد يرغبون في تدقيق الرقابة المالية.

▪ **خريطة تدفق الرقابة:** فهي وسيلة أخرى لتوثيق تفهم محافظ الحسابات للرقابة الداخلية، و توفر خرائط تدفق الرقابة الداخلية بذاتها استعراض الصفقات و الأحداث، و مع ذلك فإن أسلوب خرائط التدفق يتميز أساساً بأنها توفر نظرة عامة موجزة لنظام العمل بما يمكن لمحافظ الحسابات من التعامل معها كأداة تحليلية مفيدة، و تساعد خريطة التدفق المعدة بشكل جيد على أوجه القصور عن طريق توفير فهماً واضحاً للطريقة التي يتم من خلالها تشغيل النظام، و تتفوق في معظم الاستخدامات على المذكرة كأسلوب يتم عن طريقه توصيل خصائص النظام، و بصفة عامة لإظهار مدى وجود فصل ملائم بين الواجبات حيث يكون الأمر أيسر عند تتبع رسم بياني عن قراءة المذكرة، و من السهل أيضاً أن يتم تحديث خريطة التدفق بالمقارنة بالمذكرة، و سيعد الأمر غير عادي أن يتم استخدام هذين الأسلوبين لصف نفس النظام، حيث كلاهما يهدف إلى وصف تدفق المستندات و السجلات في النظام المحاسبي، و يتم في بعض الأحيان دمج المذكرة و خريطة التدفق معاً، و يتوقف قرار استخدام أح هذين الأسلوبين أو استخدامهما معاً على عاملين: السهولة النسبية للفهم الذي يمكن أن يحصل عليه محافظ الحسابات للسنة الحالية و السنة التالية، و التكلفة النسبية للإعداد.

المبحث الثالث: محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية

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

المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

من واجب محافظ الحسابات أن يقوم بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و ذلك من أجل وضع حماية كافية على أصول و ممتلكات هذه المؤسسات لمنع السرقة و الاختلاس، و من أجل الحصول على البيانات المالية الدقيقة لاستخدامها في عمليات في عمليات التخطيط و اتخاذ القرارات حيث انفصلت الملكية عن إدارة هذه المؤسسات، مما أدى التطور المستمر للرقابة الداخلية إلى زيادة اعتماد محافظ الحسابات عليها، إن نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب استخدامها، و المدى المطلوب لمثل هذه الإجراءات.⁴⁶

⁴⁵ _ سويلم الحسينان عطا الله أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 56.

⁴⁶ _ يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000، ص 109.

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

(1) _ الرقابة المحاسبية: يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً مسؤولية كاملة عن فحص و تقييم وسائل و أنظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق و مدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و مدى إمكانية الاعتماد عليها، و مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، و اكتشاف الأخطاء لأنه يؤثر تأثير مباشر و واضح على درجة الإفصاح في الحسابات الختامية و القوائم المالية و مدى دلالتها على المركز المالي و الذي 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.⁴⁷

(2) _ الرقابة الإدارية: لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن دراسة و تقيي نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص، لأنه يهدف أساساً إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة و ضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقاً للخطة المرسومة، و لكن إذ 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 و تقييم تلك الوسائل و الأنظمة.⁴⁸

(3) _ الضبط الداخلي: يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن فحص تقييم نظام الضبط الداخلي و مقاييسه المستعملة في المؤسسة محل التدقيق، و يعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع أو موجوداته ضد أي اختلاس أو سوء استعمال، و بالتالي يعتبر مسؤولاً عن تحقيق هذا الهدف، حيث يطلب إليه تحقيق التزامات و موجودات المشروع، و لهذا نرى إلزاماً عليه التقليل من احتمالات الغش و الاختلاس فيها.

المطلب الثاني: أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية كأساس للاعتماد على اكتشاف الأخطاء و هي عند قيام محافظ الحسابات بإبداء رأيه على صدق و عدالة القوائم المالية فإنه يعتمد على:⁴⁹

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

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

و عندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي و فعال و يمكن الاعتماد عليه، فإن محافظ الحسابات يعتمد بدرجة أقل على اختبارات تحقيق العمليات و الأرصدة، و بالعكس عندما يكون هذا النظام و لا يمكن الاعتماد عليه فإنه يجب أن يعتمد بدرجة أكبر على اختبارات تحقيق العمليات، و على ذلك فإن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من العوامل الرئيسية لتحديد طبيعة و توقيت و مدى تحقيق العمليات الضرورية لتحقيق بنود القوائم المالية، كما أن المشكلة الأولى في عملية تدقيق الحسابات هو وجود أخطاء جوهرية

⁴⁷ _ غسان فلاح المطارنة مرجع سابق، ص 213.

⁴⁸ _ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل النشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2001، ص 169.

⁴⁹ _ يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 169.

بالعمليات الالية، و الثانية هي خطر عدم اكتشاف محافظ الحسابات هذه الأخطاء، و بالتالي يستطيع أن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية المحاسبية لتقليل الخطر الأول، و على اختبارات تحقيق و الأرصد لتقليل الخطر الثاني.

و من الأسباب التي يرها محافظ الحسابات على اكتشاف أوجه التلاعب هي:⁵⁰

(1) _ دور نظام الرقابة الداخلية في التعرف على المناطق القابلة للتلاعب: توجد مواقف أو خصائص عامة و التي لوحظ التلاعب فيها في الفترات السابقة و أن الاحتمال الأكبر يسود فيها، حيث تتصف هذه المواقف بالعمومية نذكر من بينها ما يلي:

(أ)- مواقف مرتبطة بالعمالة: من بينها:

❖ المديونية.

❖ تعرض العمال للأمراض الخطيرة.

❖ ضعف أخلاقيات العمال.

(ب)- مواقف مرتبطة بالمؤسسة: من بينها:

❖ صعوبات اقتصادية.

❖ الاقتراض بمعدلات عالية.

❖ معدل نمو عال.

❖ تزايد المنافسة.

❖ نظام الرقابة الداخلية ضعيف.

(ج)- مخاطر رقابية: من بينها:

❖ عملية الإشراف تتصف بالضعف.

❖ عدم التحديد الواضح و الدقيق للمسؤولية.

❖ عدم وجود نظام التناوب بين العمال سواء في أوقات العمل أو في فترات التكوين.

(2) _ دور نظام الرقابة الداخلية في خلق الأخطاء: أحد و سائل تحديد نقاط ضعف الرقابة الداخلية و وجود الأخطاء و تتبع ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يستوعبها أم يتم اكتشافه أم لا؟ و هل يتم توقيعه بسهولة؟ و هذا الدور يعتبر فعالا في التحري عن مواقف التعرض لأوجه التلاعب.

(3) _ دور نظام الرقابة الداخلية في معالجة ثغرات تطبيق الأمانة: تتمثل في:

❖ الاختلاس و الابتزاز.

❖ التلاعب في عمليات الإفصاح.

❖ التعارض في المصالح.

❖ إساءة استخدام السلطة.

⁵⁰ _ بوطورة فضيلة، دراسة و تقييم فعالية نظام الرقابة في البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، جامعة مسيلة، 1998، ص 123-125.

معظم هذه الأسباب تواجه محافظ الحسابات عندما يكون بصدد تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أنه حتى في ظل عدم وجود نقاط ضعف هامة في نظام الرقابة الداخلية فليس هناك شيء اسمه نظام كامل، حيث يمكن تجاوز نقاط معينة في تنفيذها لما وجد العنصر الشخصي في عملية التطبيق و عادة ما يكون تدقيق الأخطاء استكشافية.

حيث يقوم محافظ الحسابات بما يلي:

❖ فحص الأدلة الخاصة بأوجه التلاعب.

❖ تحديد التفاصيل الخاصة بالاختلاس.

❖ وصف الخسارة و نطاق المشكلة، الوقت، الأسلوب، و مرتكب الجريمة.

المطلب الثالث: طرق ووسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن تلخيص كيفية قيام محافظ الحسابات بدراسة الرقابة الداخلية فيما يلي:⁵¹

1_ الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية: يهتم محافظ الحسابات بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، بغرض الإلمام بالمعلومات الكافية عن البيئة التي تعمل فيها نظام الرقابة من ناحية، وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة من ناحية أخرى ويساعد المدقق على ما يلي:

1-1- طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة والدورة المحاسبية: التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من

خلال:

التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها، وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس أن هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمؤسسة.⁵²

• التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها، والغرض من إعدادها وطبيعة استخدامها.

2-1 - طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والبيئة الرقابية: التي يعمل فيها محافظ الحسابات

بما يساعده على:

- التعرف على الهيكل الإداري للمؤسسة وما يحتويه من مسؤوليات إدارية متعددة.
- التعرف على توزيع الخطوط المسؤولة داخل هذه المستويات وطبيعة خطوط الاتصال فيها أفقياً ورأسياً.
- التعرف على طبيعة الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.
- التعرف على وظائف وخدمات التدقيق في المؤسسة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة.
- التعرف على أنواع المعاملات التي تقوم بها المؤسسة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها.

⁵¹ _ محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة الإسكندرية، مصر، ص 88.

⁵² _ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 90.

• التعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها المؤسسة يدويا والكترونيا.

2_ نتيجة الفحص المبدئي: يعد الفحص المبدئي الذي يقوم به محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل إلى أحد الاستنتاجين التاليين:⁵³

✓ الاستنتاج الأول: عدم الاعتماد على الرقابة الداخلية.

ويصل محافظ الحسابات على هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على أساس أنه توصل إلى النتائج التالية:

○ لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي، وأنه هو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق.

○ أن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو هذه الدراسة.

و بناء على هاتين النتيجةين يتوقف محافظ الحسابات عن إجراء أية دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية، وبذلك يقوم المدقق بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون الاعتماد كلياً على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة، وفي هذا المجال يعرض محافظ الحسابات الأسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

✓ الاستنتاج الثاني: الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

يصل محافظ الحسابات إلى هذا الاستنتاج عندما يتوصل إلى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج عمله، ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

3_ التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

يقوم محافظ الحسابات بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات السياسات الرقابية، و بناء على التقييم النهائي يستطيع المدقق أن يحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما:

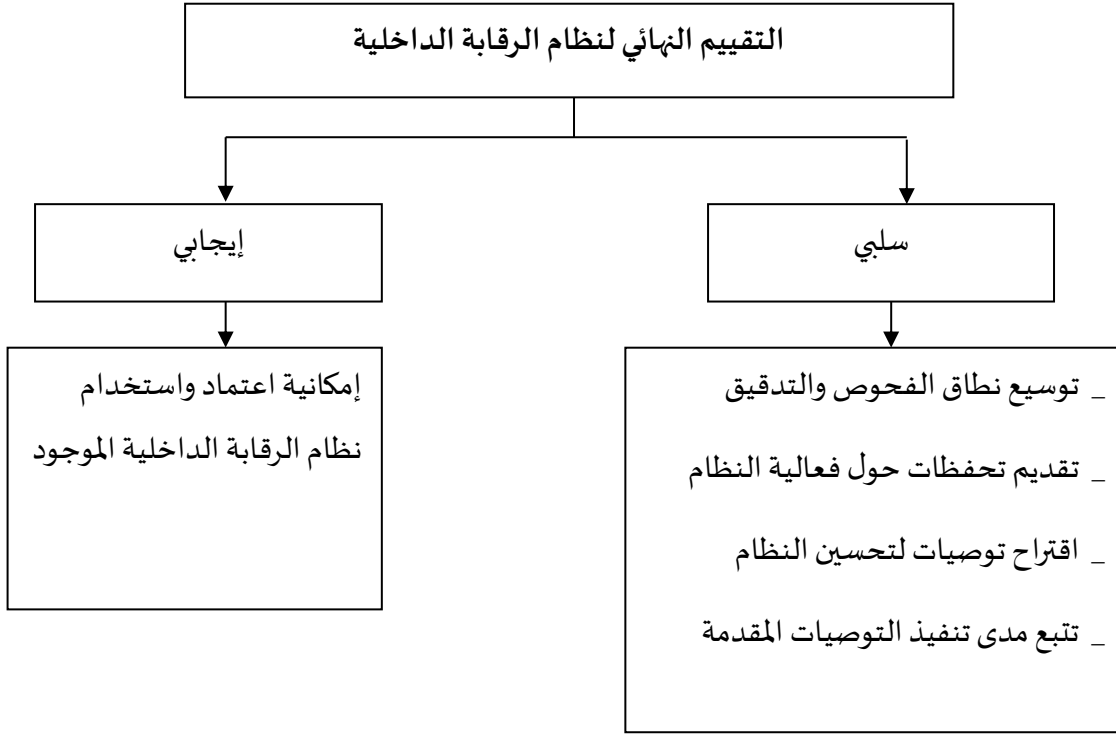
○ تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازمة للحصول عليها، ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية التدقيق.

○ التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على محافظ الحسابات عند اكتشاف مواطن ضعف معينة وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة تقرير يضمنه بعض التوصيات اللازمة للقضاء على مواطن الضعف عند التنفيذ.

والشكل التالي يوضح تقييم نظام الرقابة الداخلية:

⁵³ _ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 91.

الشكل رقم (II - 03): تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص 116.

4_ المخاطر المحيطة بعملية التدقيق الخارجي:

يهدف محافظ الحسابات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال إعداد خطة ملائمة لجمع أدلة التدقيق إلى تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية:

- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية.
- مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات التدقيق لاكتشاف تلك الأخطاء.

الفرع الثاني: وسائل 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.

ومن الوسائل التي تستخدمها محافظ الحسابات للتعرف على نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة وتقييم مدى كفايته ما يلي:⁵⁴

54_ محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية - الاسكندرية، 2014، ص 122-132.

1_ قائمة الاستبيان: وتضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم قائمة الاسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها ووردها إلى المراجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبارات والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الاسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (نعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة ب (لا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية.

2_ التقرير الوصفي: طبقا لهذا الأسلوب يقوم محافظ الحسابات بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين والمسؤولين عن أداء كل عملية توضح خط سير العملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها الدفاتر التي تسجل بها، وقد يترك لموظفي هذه المنشأة أداء هذه المهمة، بعد ذلك يتم ترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بداياتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

3_ دراسة خرائط التدفق: يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المؤسسة في شكل خريطة تدفق (معبرا عنها على شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات والأقسام المختصة بإداء العملية (المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يرسل إليها) والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها)، ويمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها.

4_ المذكرات المكتوبة: بموجب هذه الوسيلة يحصل محافظ الحسابات على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيسي من العمليات، وعادة يتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، والمستندات التي يتم إعدادها، السجلات التي يتم الاحتفاظ بها وتقسيم الواجبات، وبعد إعداد هذا الوصف المكتوب يقوم محافظ الحسابات عادة بتلخيص كل جزء رئيسي من أجزاء النظام ك "قوي" او "ضعيف" وهذه الوسيلة تتميز بالمرونة في تصميمها وتطبيقها.⁵⁵

5_ دراسة الخرائط التنظيمية: وهنا يقوم محافظ الحسابات بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المؤسسة مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المشروع كالمبيعات والنقديات والأجور...الخ.

6_ فحص النظام المحاسبي: وهنا يحصل محافظ الحسابات على قائمة السجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقه، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية...إلخ ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل وسيلة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وخاصة إذا قام محافظ الحسابات بالتحري بخصوص الموظفين، السجلات...إلخ.

⁵⁵ _ بوقابة زينب «التدقيق الخارجي وتأثير فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية»، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق سنة 2010-2011، ص 41.

ونشير إلى أن بإمكان محافظ الحسابات أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فالهدف من وراء استعمال أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل، وأن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة محافظ الحسابات على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول النظام.⁵⁶

⁵⁶ _ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 88.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل يمكن القول أن الأهمية التي يحظى بها مفهوم نظام الرقابة الداخلية تعمل بالدرجة الأولى على حماية أصولها و أموالها و مساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم، و كذا تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة، و من خلال تركيز محافظ الحسابات على فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكنه الإلمام بالأساليب و الإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، فإذا وجد أن نظام الرقابة الداخلية قوي و فعال و يمكن الاعتماد عليه و مطبق فإنه بحد من الاختبارات و يتوسع في الاجراءات، و يكون لديه أساس معقول لاستخدام أسلوب العينة الإحصائية إذ أن فحص جميع العمليات المالية يعتبر مكلف و يتطلب وقت طويل و لا داعي لع بما أنه يوجد نظام الرقابة الداخلية فعال.

الفصل

الثالث

تمهيد:

بعد أن تناولنا موضوع الدراسة من الجانب النظري، كان لابد من إسقاط ذلك في الجانب التطبيقي و ذلك من خلال القيام بدراسة ميدانية بمكاتب محافظ الحسابات، و ذلك بالاستعانة بالعديد من الأدوات و الوسائل في جمع و تحليل البيانات كالملاحظة والمقابلة، هذه الأخيرة كان لها النصيب الأكبر عند القيام بالدراسة الميدانية، و كانت عبارة عن محادثة بين الباحث و محافظ الحسابات و ذلك بهدف الوصول إلى حقيقة أو موقف معين سعى الباحث إلى معرفته من أجل تحقيق أهداف الدراسة، و يكون ذلك من خلال طرح مجموعة من الأسئلة تكون صياغتها سهلة و واضحة و تتميز بالترتيب و التسلسل، كما تم اللجوء إلى تحليل عدة وثائق و التقارير الممنوحة من طرف محافظ الحسابات و ذلك لتكون الدراسة أكثر مصداقية و وضوح، و قوفا بمختلف المراحل التي يمر عليها محافظ الحسابات عند قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ما.

في هذا الفصل، و بناء على ما سبق سنتطرق إلى ثلاث مباحث و هي:

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة

المبحث الثاني: الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات

المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة

سنتناول في هذا المبحث التعريف بالمكتب محل الدراسة و الخدمات التي يقدمها بدءا بمسك المحاسبة و تدقيق الحسابات.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب والهيكل التنظيمي

تطرقنا من خلال هذا المطلب المتضمن التعريف بالمكتب و الهيكل التنظيمي في فرعين، الأول تضمن في محتواه التعريف بالمكتب، اما الفرع الثاني الهيكل التنظيمي.

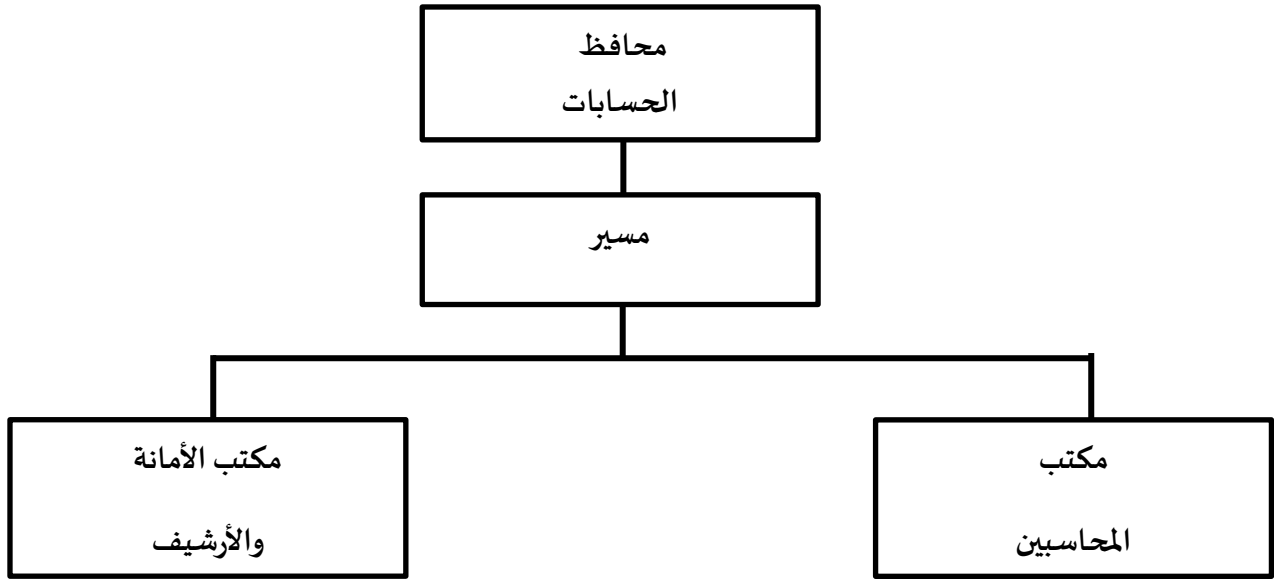
الفرع الأول: التعريف بالمكتب

إن مصلحة المحاسبة محل الدراسة هي عبارة عن مكتب للمحاسبة بولاية مستغانم، مصلحة المحاسبة للمقاولة مرحوم علاء الدين، تأسست في جوان 2011 إلى يومنا هذا، رقم تسجيله في الجدول الوطني لمحافظ الحسابات xxxx، العنوان: 14 شارع بن قادة طيب مستغانم، كما يتمتع صاحبه بالاعتمادات التالية: محافظ الحسابات و محاسب معتمد، وفقا للاعتماد رقم 03\864 المؤرخ في 22\06\2004 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، حيث تحصل على هذا الاعتماد في جوان 2010.

كما قام محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة مستغانم)، و كذلك تم تسجيله لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية، تحت الرقم الجبائي xxxxxx. إيداع ملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، و يقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر ب xxxxxx حاليا. و بما انه ينتمي الى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين فانه في هذه الحالة يدفع مبلغ الاشتراك في كلتا الجهتين. كما يتميز عمله بكثير من الالتزام والانضباط و الجدية في الخدمات التي يقدمها و الخدمات التي قدمها لزيائنه.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي

الشكل رقم (III-01): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: مكتب محافظ الحسابات بولاية مستغانم

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات

لقد تم التطرق في الفصل الأول إلى مهام محافظ الحسابات بصفة عامة وهي لا تختلف عن الخدمات التي يقدمها المكتب الذي ينشط في جال الميدان المحاسبي والمالي بحيث يقوم بما يلي:

❖ مسك المحاسبة و المتابعة الجبائية و المحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي و الصيدلاني، و الأشخاص المعنويين كالمؤسسات، و التصريحات الجبائية الشهرية، و إعداد الميزانيات الختامية و القوائم المالية و كل الأعمال الدورية لزيائته.

❖ تدقيق الحسابات: يقوم بالمصادقة على حسابات المؤسسة سواء كانت ذات مسؤولية محدودو أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية أو اجتماعية أو مهرجانات ولأئية. كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير.

❖ تقديم استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (ولاية،، وطنية).

❖ كما يقوم بعمليات الرقابة القانونية المستقلة و ذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية و التحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، و ذلك مع احترام مبدأ عدم التدخل في التسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات بتدقيق مؤسسة معينة وذلك بتوكيل ولقبول التوكيل أو رفضه ، هناك اجتهادات يبذلها محافظ الحسابات التي سوف نتطرق له في هذا المبحث وذلك في حالة قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة وفي حالة رفضه للتوكيل (المطلب الأول)، وبعد ذلك الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل (المطلب الثاني)، ومن ثم إلى الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات (المطلب الثالث).

المطلب الأول: الإجراءات الأولية

تناولنا من خلال هذا المطلب ثلاث فروع على النحو التالي:

- الفرع الأول: قبول التوكيل
- الفرع الثاني: الدخول إلى الوظيفة
- الفرع الثالث: حالة رفض القبول

الفرع الأول: قبول التوكيل

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

و قبل البدء بالوظيفة، 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 الممنوعات الشرعي والقانونية.
- _ التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.
- _ التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشويه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداوات جمعيتها للمساهمين.

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

- ❖ يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- ❖ طالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسات المنسوبة وإذا اقتضى الامر قائمة المساهمين بالأموال العينية.
- وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله.

❖ يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.

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

الفرع الثاني: الدخول إلى الوظيفة

بعد تلبية الاجتهادات الاولية وقبول التوكيل وجب على المحافظ الحسابات ان:

- ❖ يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي 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 أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.
- ❖ يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل.
- ❖ قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات المتضمنة : مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والأجال القانونية التي يجب احترامها، الأجال القانونية لإيداع التقرير، الأتعاب.
- ❖ عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفة للحصول على كل معلومة تفيد في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.
- ❖ يجب على محافظ الحسابات المغادر أن سهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء.

وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف لفرده.

الفرع الثالث: حالة رفض القبول

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

المطلب الثاني : الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل

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

• اتباع 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 ومع احتمال تجديده.

• الاحتفاظ وتوفير إذا اقتضى الامر بدليل عن الأعمال التي أجريت الاجتهادات والوسائل المستعملة للوصول إلى إبداء رأي حول مدى شرعية ومصداقية الحسابات السنوية.

• أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي.

• الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

أولاً: الملف الدائم

1_ الشكل والمضمون: 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 بتقييم بصفة عامة صحة الرقابة الداخلية، والمخاطر العامة (وصف المهام، جموع أسئلة تخص الرقابة الداخلية، البيانات...).

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

د_ 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.

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

و_ 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.

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

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

ثانياً: الملف السنوي

- (1) _ على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتجديده المحتمل، يتضمن هذا الملف كال العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراقبة.
- (2) _ يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص 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 ايداع التقارير.
 - ب_ تقييم المراقبة الداخلية: وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية، قوة وضعف الانظمة وإجراءات الشركة المراقبة، أوراق العمل، استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات.
 - ج_ مراقبة الحسابات السنوية: برنامج العمل المكيف مع خصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأعمال التي أجريت، مراجع أو نسخة من المراجع المتحصل عليها من طرف المؤسسة أو الآخرين مبررة الأرقام والحسابات المفحوصة، تلخيص الاعمال المنفذة والتعقيب عليها إضافة إلى النقائص التي تم اكتشافها، خلاصة عامة للشهادة.
 - د_ المراقبات الخاصة أو الشرعية: فحص الاتفاقيات القانونية، الكشف عن المخالفات لدى وكيل الدولة، التدخلات، جمع مراجع الأعمال المتعلقة بالوجبات الخاصة المشار إليها أعلاه، فحص الأحداث اللاحقة عند إنهاء النشاط.
 - هـ_ المراجع العامة: المراسلات المتبادلة مع المؤسسة، معلومات حول اجتماعات 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

• 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.

• إن الملفات السنوية والملف الدائم بالإضافة إلى مراجع المتعلقة بالمؤسسة المراقبة، يجب الاحتفاظ بها مدة 10 سنوات حتى بعد انتهاء مدة الوكالة (المادة 12 من القانون التجاري).

رابعاً: حالة تعدد محافظي الحسابات

• في حالة تعدد محافظي الحسابات كل واحد من المحافظين مجبر على مسك ملفات العمل المشار إليها أعلاه.

• وفي حالة تقسيم العمل بين مساعدي المحافظين يجب أن يتضمن ملف كل واحد منهم على نسخ مستندات عمل زميله.

• 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 وجبات شرعية:

- ❖ مراقبة انتظام ومصداقية الحسابات السنوية.
- ❖ التأكد من احترام الإجراءات الشرعية والقانونية التي تسير 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 جداً لكتلة المعلومات التي هي جد مهمة ومختلفة.

❖ حجم وتعقد لكتلة المعلومات، وضيق الوقت المحدد لها كنتيجة لذلك يلزم المهنيين الحذرين وينذر باتخاذ طريقة عقلانية، والتي تسمح له بجمع أكبر عدد ممكن من الأدلة اللازمة للتعبير عن رأيه. هذه الطريقة تركز على الإجراءات التالية:

- إجراءات الدخول إلى المهنة.

- التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة.

- فحص وتقييم المراقبة الداخلية.

- 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 التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكل المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الاساسي.

❖ تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الجماعية، 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 الاحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة المراقبة وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة، للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي (أو منظمات محاسبية وإدارية) 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 قواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية.
- يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري لا سيما: استقلالية النشاطات، استمرارية الاستغلال، التكلفة الانتاجية، 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 تسجيلاتها وإستراتيجياتها الخاصة، البعض الآخر لقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستثبت للتطبيق والتقنية الإدارية وهي كيفية بحم المؤسسات.
- إن تقدير المراقبة الداخلية يجب أن يسمح لمحافظ الحسابات: تعريف المراقبات الداخلية التي يرتكز عليها، الكشف عن نسبة الغلطات في معالجة المعطيات من أجل تقليص برنامج مراقبة الحسابات المناسبة.
- إن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية يرتكز على المكونات الأساسية الآتية: نظام التنظيم، نظام التوثيق والإعلام، نظام الأدلة، الوسائل المادية للحماية، الموظفين، نظام المراقبة.

أ_ نظام التنظيم: يتمثل في: تعريفات المسؤوليات، تفرقة المهام التي يجب أن تقوم على أساس التنفيذ المتبادل للمهمة، تفرقة المهن على عدم الإجماع بين العملي مثل المصلحة التجارية ومصلحة الإنتاج و الإشهار، الحماية أو الاحتفاظ مثل أمين الصندوق، أمين المخزن، الحارس 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.

ج_ نظام الأدلة: يجب على هذا النظام أن يسمح بالتأكد من أن لا يسمح بتجنيد، وتنفيذ وتسجيل إلا الصفقات التنظيمي والمناسبة، كل صفقات الانطلاق والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أحسن الأجل.

د_ الوسائل المادية للحماية: تتمثل في: الجدران، الأبواب، الحواجز، الخزائن المخصصة للسهولة الدخول المحمي تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة، الخسائر، التبخير...

إذن كل الوسائل التي تهدف مباشرة أو غير مباشرة إلى الحماية: الوسائل الجسدية، الوسائل المادية، الوثائق. بطاقات، قاعات الإعلام الآلي.

هـ الموظفين: موظفين ذوي الكفاءة والكونين للقيام بالمهام المكلفين بها، ذوي الضمير المهني يزيد من ثقة محافظي الحسابات حول الأحوال المالية التي تعرض عليه الفحص، للتأكد من كفاءات الموظفين، يجب على محافظ الحسابات تقييم ما يلي: إجراءات التجديد، التكوين الاولي والمستمر، سياسة الأجور، المراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

و_ نظام الإشراف على المراقبة

❖ تقييم المراقبة الداخلية يمر على الاحوال الآتية: فهم ووصف الأنظمة المهمة، تأكيد الفهم بواسطة تحليلات، إبراز نقاط قوى 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 الامر) 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 إذا كانت المراقبة الداخلية تحتوي على نقائص من الأحوال المالية المنتجة عديمة المصادقية.

ثالثاً: 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 مخففاً أو ممتداً حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلة المحاسب، وإلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها.
- ❖ يمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي: قائمة المراقبات للإنجاز يجب أن تكون هذه المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها، امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم، الإشارة إلى أنجاز المراقبة، مرجع في ورقة العمل أين تم اسناده إلى المراقبة، المشاكل المتعرض لها الإشارة إليها ضرورة أثناء المراقبة.
- ❖ للحصول على العناصر والادلة الضرورية للتعبير عن الرأي، بحوزة محاسبة الحسابات مختلف التقنيات والتي يجب عليه أن يتركها أو يوحدتها حسب الحسابات أو الجزء المراقب تتمثل في: المفتشية المادية والملاحظة والتي تقوم بفحص الأصول والحسابات أو مراقبة طريقة تنفيذ الإجراء، فحص المستندات، المراقبات الجبرية العددية، التحليلات، تقييمات، 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، يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصاته ومعرفته بالمؤسسة، وإنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مخلصاً لنشاطه وحالته المالية.
- ❖ إن 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 مسبقاً 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:

- الرسالة المرفقة.
- تقديم القوائم المالية.
- التعليق على القوائم المالية (الملاحظة).

المطلب الأول: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية

في إطار مهمة التدقيق المحاسبي لقد قمنا بفحص ومراقبة القوائم المالية الملحقه بهذا التقرير للمؤسسة والموقعة بتاريخ 2017/12/31، ويتضمن الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج.

إن عملية المراقبة والفحص التي قمنا بها تمت وفق قواعد محافظة الحسابات المقبولة عموماً، والتي تعتمد على المراقبة بالعينة وإجراءات المراقبة الأخرى التي نعتبرها ضرورية بالنظر إلى القاعدة التي تحكم عمليات المراقبة القانونية، وحسب رأينا فإنه يمكن تقديم التحفظات التالية:

- عدم تطبيق أحكام القانون الأساسي للمؤسسة فيما يتعلق بتكوين الاحتياطات القانونية والنظامية.

- عدم القيام بتحليل وتفصيل بعض حسابات الموردين.

- نقص في التسيير المحاسبي ناتج عن نقص في مسك بعض الدفاتر المحاسبية.

في الشكل التالي الرسالة المرفقة الموثقة من طرف محافظ الحسابات والمتضمنة مايلي:

الشكل رقم (III_02): نموذج للرسالة المرفقة

مرحوم محمد علاء الدين

مراقب الحسابات

العنوان:

رقم الهاتف:

إلى السيد رئيس الجمعية العمومية

السادة أعضاء الجمعية العمومية ش.م.م (y)

الموضوع: تقرير عام للمراقبة المحاسبية للسنة المالية 2017.

السادة،

يشرفنا أن نضع أمامكم تقرير المراقبة المحاسبية للمدة الممتدة من 2017/01/01 إلى

2017/12/31.

نعلمكم أن المراقبة المحاسبية للبيانات تمت طبقاً لقواعد ومعايير التدقيق.

حيث أن ملف المراقبة تضمن شكلاً تدقيق البيانات وفقاً لمنهج الإحصاء ومضموناً وفق نظام

المراقبة المحاسبية.

يجدر بالذكر أننا تحت تصرفكم لأي معلومة أو بيانات أو مساعدات تطلبونها.

حرر في: 2018/05/20

محافظ الحسابات

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

المطلب الثاني: التعليق على القوائم المالية (الملاحظات)

الفرع الأول: تحليل المعاملات المحاسبية والمالية للسنة المالية 2017.

(1) بيانات المحاسبية والمالية لنتيجة الميزانية للشركة:

(1.1) _ الميزانية المحاسبية:

سجلت الميزانية المحاسبية المعلومات التالية عن أصولها وخصومها:

الأصول = الخصوم = 1 236 806 953 ,74 دج

(2.1) _ النتيجة المحاسبية:

أعطت النتيجة المحاسبية الختامية النتائج التالية:

مجموع الأعباء: 930 385 875,57 دج

مجموع الإنتاج: 943 146 843,12 دج

(3.1) _ نتيجة السنة المالية:

❖ النتيجة العادية قبل الضرائب:

النتيجة العادية قبل الضرائب: 16 572 684 , 55 دج

❖ النتيجة الصافية للسنة المالية:

بعد خصم IBS (الضريبة على الأرباح) بلغت 3 811 717,00 دج، قبل النتيجة الجبائية المقدرة ب 15 572 684,55 دج، كانت النتيجة الصافية المحاسبية للسنة المالية 2017 تساوي 12 760 967, 55 دج.

(2) خطة مراقبة الحسابات الشركة:

انتهجت خطة مراقبة حسابات الشركة للسنة المالية في 2017/12/31، كانت على النحو التالي:

✓ تحديث الملف الدائم للشركة.

✓ فتح ملف العمل الخاص للسنة المالية 2017.

ارتكازا على جميع البيانات والمعاملات المالية لملف العمل المفتوح لهذا الغرض، من الضروري أن نقدم لكم مختلف الملاحظات التي تم اجراءها، من حيث الشكل والمضمون.

3)_ النقط الملاحظة:

1.3)_ نظام الرقابة الداخلية:

من أجل تحسين إدارة الشركة، يجب أن يكون لدى الإدارة دليل الإجراءات الإدارية لتعزيز ودعم الرقابة الداخلية، يجب أن تستند إجراءات الإدارة إلى:

- مخطط المحاسبة الداخلية مع كيفية عمل الحسابات.
- دليل مبادئ وأساليب المحاسبة (SCF).

2.3)_ المراقبة على المضمون:

في هذه المرحلة، ندرج لكم هذه البيانات مع المواد الأساسية للميزانية وجدول حسابات النتائج (TCR) ، مع احترام الإطار المحاسبي المنصوص عليه في أحكام المرسوم المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتعلق بتطبيق القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الخاص بدليل المحاسبة.

➤ _ رؤوس الأموال:

- الحساب 101 " رأس المال":

يظهر حساب 101 "رأس المال" رصيد دائن يبلغ حوالي 18 500 000, 00 دج في تاريخ 2017/12/31 يمثل رأس مال الشركة الموزع بين الشركاء.

- الحساب 106 " الاحتياطات القانونية":

طبقا لأحكام المادة 721 من القانون التجاري، تخصم الأرباح الصافية للسنة المالية، مطروحا منها أي خسائر سابقة، ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين احتياطي يدعى ب "الاحتياطي القانوني"، يصل إلى عشر رأس المال، ينصح بتدوين الاحتياطات القانونية للسنوات المالية التي أظهرت نتائج مربحة.

➤ التثبيتات:

تم تخطيط قيم التثبيتات في 2017/12/31 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (III_01): قيم التثبيتات

البيانات	المبالغ (دج)	الاهتلاكات	القيمة الصافية
الفارق	75 376 441,28		75 376 441,28
القطارات	87 195 170,00		87 195 170,00
العمارات	48 802 020,00	25 802 020,00	23 000 000,00
التثبيتات العينية الأخرى	20 339 916,81	18 624 107,06	1 715 809,75
التثبيتات الجارية	1 000 000,00		1 000 000,00
الضمان	13 657 598,56		13 657 598,56
المجموع	246 371 146,65	44 426 127,06	21 945 019,59

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

التعليق:

من خلال دراسة وتحليل مختلف حسابات الأصول الثابتة نجد أنه لا توجد أية ملاحظات ظاهرة، ومع ذلك يجب أن نتذكر أنه، بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، في نهاية كل سنة مالية، تضع الشركات قائمة جرد مقيمة وكاملة ومفصلة لأصولها التي يجب تحديث سجلاتها باستمرار.

❖ **اقتناء التثبيتات:**

تجدر الإشارة إلى أن عملية الاستحواذ على الممتلكات والمنشآت والمعدات قد تمت للسنة المالية 2017، بمبلغ إجمالي قدره حوالي 652 500,00 دج كتركيبات وتجهيزات.

➤ المخزونات:

قيم المخزونات الواردة في الميزانية مفصلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (III_02): قيم المخزونات

رقم الحساب	البيان	المبلغ (دج)	الرصيد
310010	الأراضي	22 664 432,83	مدين
335	الأشغال الجاري إنجازها	813 919 202,97	مدين
	المجموع	836 583 635,80	

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

و عليه، يستنتج من خلال الجدول المذكور في الصفحة أعلاه، أن المراقبة المدروسة في مختلف المخزونات بأن الكيان ملزم بتحديد طريقة الجرد حسب نظام SCF المعتمد إما الجرد الدائم أو الجرد الدوري ، كما هي ملزمة أيضا بتحديد طريقة مراقبة مخرجات المخزون إما طريقة CMP (التكلفة المتوسطة الراجعة) او FIFO (مخزون اول المدة و مخزون آخر المدة).

➤ حسابات الغير والحسابات المماثلة :

قيم حسابات الغير و الحسابات المماثلة الواردة في الميزانية 2017/12/31 مفصلة كالآتي:

الجدول رقم (III_03): قيم حسابات الغير والحسابات المماثلة :

رقم الحساب	البيان	المبالغ (دج)	الأرصدة
409	الموردون المدينون	3 959 178,77	مدين
411	الزبائن	65 387 559,17	مدين
425	القروض	140 000,00	مدين
445	الضرائب و ما يماثلها	66 919 288,87	مدين
455	الشركاء الحسابات الجارية	1 500 000,00	مدين

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

يلاحظ بعد دراسة البيانات و مراقبتها نستخلص ما يلي:

❖ الحساب 411 " الزبائن " :

بلغ رصيد حساب الزبائن بتاريخ 2017/12/31 مبلغ 17, 65 387 559 دج رصيد مدين، و الذي ينبغي أن يكون مطابقاً للحساب 419 " التسبيقات المستلمة من الزبائن " المقدمة بتاريخ 2017/12/31 رصيد دائن بـ 477 868 143,27 دج .

❖ الحساب 455 " الشركاء الحسابات الجارية" :

رصيد الحساب 455 المودع بتاريخ 2017/12/31 رصيد مدين بقيمة 1 500 000,00 دج . حيث يجب تسوية هذا الحساب .

❖ الحساب 445 "TVA" :

لخص هذا الحساب بتاريخ 2017/12/31 في الجدول الآتي:

الجدول رقم (III_04): الحساب (TVA) 445

رقم الحساب	البيانات	المبالغ (دج)	الأرصدة
445620	TVA الإقتطاعات / التثبيات	124 390,00	مدين
445630	TVA الإقتطاعات / الممتلكات	18 863 612,03	مدين
445670	TVA المستحقة	47 737 088,00	مدين
445800	TVA معالجة	94 198,25	مدين

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

يستنتج من الجدول المذكور اعلاه ، ان مجموع حسابات TVA تستحق متابعة دقيقة فيما يتعلق بالإقرارات الضريبية.

➤ الحسابات المالية:

بلغت الحسابات المالية بتاريخ 2017/12/31 بقيمة 58 372 272,51 دج رصيد مدين كما هو مفصل في

الجدول التالي:

الجدول رقم (III_05): الحسابات النقدية

رقم الحساب	البيانات	المبالغ (دج)	الأرصدة
512001	بنك BDL 425-1	6 550 515,15	مدين
512003	بنك BDL 423	64 105,94	مدين
512004	بنك CNEP	130 500 ,40	مدين
512871	بنك BNA 871	105 056,85	مدين
512876	بنك BNA 871	47 204 303 ,78	مدين
530000	الصندوق	123 787,39	مدين
548000	الضريبة عند الموثق	4 194 000,00	مدين
	المجموع	58 372 272,51	

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

التعليق: لوحظ من خلال الدراسة التي اجريت على هذا الجدول كالتالي:

- للتأكيد مع اللوائح التنظيمية لنشاط الترويج العقاري ، وجب ان يكون هناك حساب بنكي لعائدات حساب بنكي للنفقات .

➤ الخصوم الجارية:

الجدول رقم (III_06): حسابات الخصوم الجارية

رقم الحساب	البيانات	المبالغ (دج)
401	الموردون و الحسابات الملحقة	718 063 984,39
444017	الضرائب على النتيجة	5 749 819,00
	الديون الأخرى	481 011 113,69
512002	بنك BDL 2-425	1 459,77
519005	بنك BDL 433 O/R	654,55
	المجموع	1 204 827 034,40

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

التعليق:

كشفت عمليات الفحص التي أجريت على هذه البيانات عن الملاحظات التالية:

- الحساب 401 "موردو المخزونات والخدمات":
إن الحسابات 401 بتاريخ 2017/12/31، والتي يبلغ رصيدها الدائن حوالي 718 063 984,39 دج، يمثل ديون مع متعاقدين مؤسسة SARL ش.م.م، تستحق تحليل مقارنة مع المعلومات المقدمة من طرف الشركة (y).
 - حسابات 419840 "التسبيقات المستلمة من الزبائن":
الرصيد في 2017/12/31 لحساب 419840 التسبيقات المستلمة من الزبائن رصيد دائن ب 477 868 143,27 دج، تستحق تحليل ودراسة مقارنة مع المعلومات المقدمة من طرف المصلحة التجارية للشركة (y).
 - حسابات 512002 "بنك BDL 425":
الرصيد في 2017/12/31 للحساب 512002 رصيد دائن، يجب التحقق في الحساب البنكي المكشوف 519.
- الفرع الثاني: تقارير النهائية المتعلقة بالشركة
- ❖ شهادة الحسابات الاجتماعية للسنة المالية 2017:

في نهاية التدقيق ومراقبة الشركة ماليا للسنة المالية 2017، الملازمة لأعمال المراقبة المحاسبية أجريت طبقا لقواعد ومعايير التدقيق، مستعملا قواعد الإحصاء مع مراعاة الملاحظات المستنبطة للتقرير لا يوجد أي عامل للشك ونستطيع في رأينا أن نستنتج أن كل حسابات ش.م.م "y" بتاريخ 2017/12/31 صحيحة ومنضبطة.

❖ تقرير خاص لنتائج السنوات السابقة

يتضمن هذا التقرير نتائج السنوات الخمس (5) السابقة مع تقديم الحساب " 11_ النتائج في طي التعيينات" المادة 584 و 716 من القانون التجاري. وسيوضح لنا الشكل التالي نموذج عن التقرير:

الشكل رقم (III_03): تقرير خاص لنتائج السنوات السابقة

التقرير الخاص لنتائج السنوات الخمس (05) السابقة

السادة المساهمين،

طبقاً للمادة 584 و 716 من القانون التجاري لنا الشرف أن نعلمكم بنتائج شركتكم في السنوات الثلاث

(3) السابقة.

المبالغ	السنوات	البيانات
110 886 470,34	2013	النتيجة الصافية
9 416 354,96	2014	النتيجة الصافية
64 397 246,47	2015	النتيجة الصافية
56 045 816,55	2016	النتيجة الصافية
12 760 967,55	2017	النتيجة الصافية

حرر في: 2018/05/20

محافظ الحسابات

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات.

❖ تقرير خاص بالأصول الصافية للشركة (المادة 589 ن القانون التجاري):

يشمل التقرير الخاص بالأصول الصافية للشركة الملاحظات كالتالي:

طبقا للمادة 589 من القانون التجاري ، بلغت الأصول الصافية للشركة بتاريخ 2017/12/31 رصيد إيجابي قدر بمبلغ:

الأصول الصافية: 34 31 979 919 + دج

خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات سادنا على التعرف على طريقة عمله وكيفية إعداد القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل 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.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها ونشاطاتها داخل المؤسسة، وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام الرقابة الداخلية فعال وكفيل بحماية هذه المؤسسات وموجداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير.

ومن خلال الدراسة التي قمنا بها، "محافظة الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، حيث سعينا إلى الإحاطة بـ "نظام الرقابة الداخلية" والتركيز على أحد أطرافها الأساسية "محافظة الحسابات"، الذي يؤدي دورا فعالا في تقييمها وهذا بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية ومختلف العناصر التي يركز عليها محافظ الحسابات، وكانت هذه الدراسة محاولة للتوافق بين الإطارين النظري والميداني من أجل الإجابة على الإشكالية والتساؤلات المرفقة لها.

تجلى لنا أن لمحافظة الحسابات أهمية بالغة في تطور واستمرار المؤسسات، كونها تساعد مالكي رؤوس الأموال والمساهمين من المحافظة على مصالحهم وأموالهم، حيث يتطلب القيام بهذه الوظيفة أشخاصا مؤهلين علميا وعمليا، ذو كفاءة عالية وخبرة وهذا الأخير يدعى بمحافظ الحسابات و حيث أنه يقوم بتقديم تقرير كتابي إلى الهيئات المشرف على تعيينه يتضمن رأي حول المستندات والقوائم المالية التي قام بمراقبتها، هذا الرأي من شأنه أن يساعد في اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وهذه الخطوة تكون ناتجة عن مراحل مختلفة يتبعها محافظ الحسابات حتى يكون عمله منظما ودقيقا، إذ أنه يبدأ بتحضير ملخص حول المؤسسة وتقييم رقابتها الداخلية، ثم مراقبة الحسابات ليصل في الأخير إلى إعداد التقرير النهائي الذي يعطينا الصورة الحقيقية للوضعية المالي للمؤسسة.

كما تناولنا موضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف، تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعية، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخدامها.

ومنه أن ما يقدمه محافظ الحسابات والمتمثل في دراسته وفحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وتقديمه على شكل تقرير نهائي هو مرآة عاكسة للوضع المالي والمحاسبية للمؤسسة.

فبعد معالجتنا مختلف جوانب الموضوع من الجانب النظري في الفلين وإسقاطهما على الفصل التطبيقي، حاولنا الإجابة فيه على إشكالية الموضوع وتوصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة ومجموعة من الافتراضات.

(1) اختبار الفرضيات:

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى الآتي:

❖ **الفرضية الأولى:** إعطاء محافظ الحسابات نصائح لمتخذي القرار بالمؤسسة، لاتخاذ قراراتهم السليمة كنتيجة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

❖ **الفرضية الثانية:** يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف مواقع النقص والقوة لنظام الرقابة الداخلية، ويقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار مدى فعاليته.

❖ **الفرضية الثالثة:** يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب كفحص النظام المحاسبي.

(2) النتائج:

وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج التي توصلنا إليها:

✓ 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 نهائية تبين نتائج التدقيق.

✓ يهدف محافظ الحسابات إلى اكتشاف نقاط ضعف 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.

✓ 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 طريق أسئلة والحصول على أجوبة عليها من خلال طرق وأساليب.

✓ إن مهنة محافظ الحسابات تتطلب التعرف على مشكلتها وأسبابها وطرق علاجها، من خلال هذا البحث ظهر أن مشكل محافظي الحسابات يواجهون في عملهم مشاكل عديدة أبرزها ضعف نظام الرقابة الداخلية في الشركة التي يقوم محافظ الحسابات بتقييمها وهذا بسبب عدم وجود مدقق داخلي بالمؤسسة.

(3) صعوبات الدراسة:

واجه الباحث في إعداد هذا البحث عدة صعوبات نذكر منها:

- ضيق الوقت، حيث وجد الباحث صعوبة في تسيير وقته.
- عدم استجابة محافظ الحسابات بالنسبة للوثائق المطلوبة وذلك لسرية المعلومات.
- عدم التطرق لعنصر مراقبة الحسابات في الجانب التطبيقي وذلك لعدم حصول الباحث على الوثائق اللازمة والضرورية للتطرق لهذا العنصر.
- وجود اختلاف في المعطيات المتحصل عليها رغم أن المطلوب واحد.

(4) التوصيات والاقتراحات:

بعد طرح مختلف النتائج يمكن للباحث تقديم مجموعة من التوصيات نعتقد أنها مهمة في رفع أداء نظام الرقاب الداخلية، يمكن عرضها كما يلي:

- الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات خاصة التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية.
- توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على أداء الجيد.
- ضرورة الاعتماد على محافظي الحسابات في المؤسسات نظرا للأهمية البالغة لمحافظة الحسابات.
- ضرورة توفر الشروط اللازمة في الشخص القائم بالتدقيق القانوني (محافظ الحسابات= خصوصا الاستقلالية والخبرة المهنية).

(5) آفاق الدراسة:

بعد قيامنا بهذه الدراسة التي نعتقد أنها لم تنهي الموضوع، بل فتحت بابا جيدا لمناقشة هذه العلاقة بين هذين المتغيرين، نجد أنه من الضروري توجيه الباحثين بعدنا في مثل هذا المجال إلى دراسات مكتملة له نجد أن أهمها ما يلي:

- ❖ مساهمة المراجع الخارجي في تحديد عيوب ونقائص مدخلات نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحسين مخرجات نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ مساهمة التدقيق الخارجي في اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية.

المراجع

قائمة المراجع

1_ قائمة المراجع باللغة العربية:

1) الكتب

- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1995.
- أمين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتدقيق، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2006.
- ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والالكتروني، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005.
- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، تدقيق الحسابات المتقدم الإطار النظري والإجراءات المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2001.
- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، الأردن 1998.
- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العمليين، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الاولى، دار اليازة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
- سويلم الحسين عطا الله أحمد، الرقابة الداخلية والتدقيق، دار اليازة، عمان، الأردن، 2009.
- شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2013.
- عبد الفتاح الصحن ومحمد السرايا، الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- علي السيد قاسم، مراقبة الحسابات، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة العملية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعي الحديثة، الاسكندرية، مصر.
- محمد الفيومي وعضو لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي، الاسكندرية، مصر 1998.

- محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر، 2003.
 - محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2014.
 - نواف محمد عباس الرماحي، تدقيق المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر ولتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الاولى، 2009.
 - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية.
 - يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن 2000.
- (2) الرسائل الجامعية:**
- العناق مراد، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة المسيلة، 2014.
 - بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة سطيف 2011.
 - بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثير فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، 2010-2011.
 - بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة في البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة المسيلة 1998.
 - خرف الله محمد راسم، دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة 2014.

(3) المدخلات العلمية

- عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، داخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012.
- مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الاداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الاول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد جامعة ورقلة 2005.

(4) القوانين والمراسيم

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرسوم تنفيذي رقم 11-11"é المؤرخ في 27/01/2011، العدد 7.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، القانون 10-01 المؤرخ في 29 يوليو 2010، المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، المادة 22.
- القانون التجاري، النص الكامل للقانون، منشورات بيرتي، الطبعة 2007-2008، الجزائر.
- وزارة المالية المديرية العامة للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبي، الجزائر 1989.

(5) المراجع باللغة الفرنسية:

- Mokhtar belaiboud, **Pratique de l'audit**, Berti Editions, Alger, 2005 .

المخلص

الملخص:

يعتبر وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز الاقتصاد الوطني الذي يعتبر الطرف الصامد أمام الفساد المالي والإداري مما يجعله بمثابة الوكيل والضامن لسلامة وشرعية الحسابات وصدق التقارير النهائية، حيث أن قيام محافظ الحسابات بهذا الدور يفرض عليه أن يبقى محافظاً على استقلاليتة،

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وذلك بمساهمته في السير الحسن لنشاط المؤسسة، إذ يعتبر ذو أهمية بالغة في تطور واستمرار المؤسسات، حيث أنها تساعد مالكي رؤوس الأموال والمساهمين من المحافظة على مصالحهم وأموالهم، حيث يتطلب القيام بهذه الوظيفة أشخاصاً مؤهلين علمياً وعملياً، حيث أن محافظ الحسابات يقوم بتقديم تقرير كتابي إلى الهيئات المشرفة على تعيينه يتضمن رأي فني محايد حول صحة وشرعية القوائم المالية التي قام بمراقبتها.

خلصت الدراسة إلى أن وجود نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ضروري جداً في المؤسسات، حيث أنه يضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف، تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها من التلاعبات والأخطار وضمان دقة المعلومات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعية، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، وكذا ضمان استخدام مواردها بكل كفاءة وفعالية من خلال تجنب الإسراف و القصور و التبذير في استخدامها.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، الرقابة الداخلية، تقييم نظام الرقابة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، التقارير

Résumé :

L'existence du gouverneur des comptes en tant qu'organe de contrôle externe est l'un des piliers de l'économie nationale, qui est considérée comme la partie inébranlable face à la corruption financière et administrative, ce qui en fait le mandataire et le garant de la sécurité des comptes et de la validité des rapports finaux, afin de préserver l'indépendance de ses comptes,

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle joué par le gouverneur des comptes dans l'évaluation du système de contrôle interne en Algérie par sa contribution à la bonne conduite de l'activité de l'institution, laquelle revêt une grande importance pour le développement et la continuité des institutions, car elle aide les propriétaires du capital et les actionnaires à préserver leurs intérêts et leur argent. Cette fonction requiert des personnes qualifiées sur le plan scientifique et pratique, dans la mesure où l'auditeur fournit aux organismes de surveillance un rapport écrit comprenant un avis technique neutre sur la validité et la légalité des états financiers qu'il a surveillés.

L'étude a conclu que le système de contrôle interne est solide et efficace dans les institutions et garantit que toutes les normes et tous les outils permettant à la direction de réaliser ses objectifs atteignent plusieurs objectifs, à savoir protéger leurs actifs et les préserver des manipulations et des risques, et assurer une information comptable et financière précise. Politiques par la préparation de rapports périodiques sur les résultats des activités, ainsi que par l'utilisation efficace de leurs ressources en évitant le gaspillage, l'inefficacité et le gaspillage.

Mots clés : commissaire aux comptes, système de contrôle interne, Évaluation du système de contrôle interne, contrôle interne, les rapports