جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبة التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

مقدمة من طرف الطالبات: تحت إشراف

الأستاذ :

مربوح سهيلة مرحوم محمد الحبيب

طنقور كوثر

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوظراف الجيلالي	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	بوشيخي بوحوص	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2020/2019

الإهداء

"اللهم علمني ما ينفعني بما علمتني وزدني علما"

أهدي تمرة جهدي إلى التي غمرتني بجنائها وبدعواتها، إلى ينبع الحنان أمي الغالية أطال الله عمرها.

إلى سندي في حياة، ومن سهر لأجلي، إلى من رأى فيه نور الأيام إلى الوالد أطال الله في عمره

إلى كل الإخوة والأخوات

إلى كل الأصدقاء وكل من يعرف طنقور كوثر من قريب أو من بعيد

إلى زميلتي الغالية ورفيقاتي في إعداد هذه المذكرة " دلمي سهام "و"مربوح سهيلة"

إليكم الجميع

طنقور كوثر

الإهداء

"اللهم علمني ما ينفعني بما علمتني وزدني علما"

أهدي تمرة جهدي إلى التي غمرتني بجنائها وبدعواتها، إلى ينبع الحنان أمي الغالية رحمها الله.

إلى سندي في حياة، ومن سهر لأجلي، إلى من رأى فيه نور الأيام إلى الوالد أطال الله في عمره

إلى كل الإخوة والأخوات

إلى كل الأصدقاء وكل من يعرف مربوح سهيلة من قريب أو من بعيد

إلى زميلتي الغالية ورفيقاتي في إعداد هذه المذكرة "دلمي سهام " و "طنقور كوثر"

إليكم الجميع

مربوح سهيلة

كلمة شكر

أول من نشكر من خلال هذا العمل المتواضع الذي يعد قطرة علم من فضي العلوم ، االله سبحانه وتعالى لذي بنعمته لتتمة هذا العمل من ووفقنا في درب دراستنا وأنار لنا طريق العلم إلى االله الحمد والشكر وإن كانت هناك من كلمة شكر فهي الإقرار بالفضل لذويه، فكل من أعان بمشورة و سدد برأي أو أسهم بأي مساعدة نتقدم بكل الشكر عميق التقدير والامتنان لكل أساتذة الجامعة وبالأخص الأستاذ الفاضل " مرحوم محمد الحبيب" و الى الاستاذ "تكرلي محمد " و إلى كل العاملين بالجامعة كما لا ننسى كل من كان سندا لنا وقدم لنا النصيحة والتشجيع.

الفهرس

الإهداء

التشكرات

الفهرس

قائمة الأشكال

المقدمة العامة 04-01

الفصل الأول عموميات حول محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية 33-06

تمهيد 06

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات 07

المطلب الأول: محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة 07

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات 09

المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر 12

المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية 15

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وخصائصها 15

المطلب الثاني: مكونات وأهداف نظام الرقابة الداخلية 17

المطلب الثالث: مقومات واجراءات نظام الرقابة الداخلية 21

المبحث الثالث: علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية 26

المطلب الثاني: فحص محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية 28

المطلب الثالث: تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية 30

خلاصة الفصل 33

الفصل الثاني دراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات 53-35

تمهيد 35

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة 36

المطلب الأول: التعريف بالمكتب وتنظيمه 36

المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب 37

المبحث الثاني: الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات 38

المطلب الأول: الإجراءات الأولية لتعيين محافظ الحسابات 38

المطلب الثاني : إجراءات التعرف بالمؤسسة 41

المبحث الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات 46

المطلب الأول: تقارير محافظ الحسابات وفق المعيار NAA 700 46

المطلب الثاني : رأي محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية 48
خلاصة 53
الملاحق
المراجع

قائمة الأشكال

رقم	إسم الشكل	الصفحة
01-I	مكونات نظام الرقابة الداخلية	17
02-I	مقومات نظام الرقابة الداخلية	22
01-II	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	37

المقدمة العامة

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

ومنه بدأت الحاجة لمحافظ الحسابات نظرا لخبرته في الفحص والمصادقة على الحسابات، وحتى يقوم محافظ الحسابات بمهمته عليه المرور بمجموعة من المراحل لإتمام عمله، ابتداء من معرفة المنشأة ومحيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعد إصدار القرار النهائي حول وضعية المنشأة، ولعل أهم المراحل وأدقتها مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

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

1- الإشكالية:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

فيما تكمن العلاقة بين المحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

2- الأسئلة الفرعية:

تندرج ضمن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات؟
- ماهي معايير الأداء المهني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- كيف يفحص محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية؟
- ماهي طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

3- فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية تطرح الفرضيات التالية:

- إتباع محافظ الحسابات منهجية واضحة تمكنه من إبداء رأيه الفني.
- اعتماد محافظ الحسابات على المعايير الجزائرية للتدقيق خلال أداء مهمته.
- يساهم محافظ الحسابات في تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال تحقيق أهداف المؤسسة.
- فيما تكمن علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية من خلال فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة وتزويده بدرجة معقولة من التأكد بعد إكتشاف أخطاء ونقاط الضعف وقياس الفعالية والكفاءة.

4- مبررات إختيار الموضوع:

هناك العديد من الأسباب التي دعتنا لإختيار هذا الموضوع نوجزها فيما يلي:

- الميول الشخصي والإهتمام يمثل هذه المواضيع.
- الرغبة للبحث في هذا الموضوع بإعتباره في مجال التخصص وتطبيق ماتم دراسته على أرض الواقع.
- التعرف على مهنة محافظ الحسابات ومدى تطبيقها في المؤسسات الجزائرية.
- محافظ الحسابات يعتبر المخول لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

5- أهمية الدراسة: تتجلى أهمية الدراسة في:

- توضيح العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- التعرف على دور محافظ الحسابات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

6- أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة التي تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة الوصول إلى إجابة على الإشكالية المطروحة وإعطاء فكرة عن نظام الرقابة الداخلية.
- إبراز أهمية محافظ الحسابات داخل المؤسسة وكيف يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- توضيح العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ومحافظ الحسابات ومدى إعتماد هذا الأخير عليها في أدائه لمهامه.
- بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير حول نظام الرقابة الداخلية.

7- حدود الدراسة: تتمثل في:

الحدود الموضوعية: تشمل مفاهيم محافظ الحسابات، الرقابة الداخلية.

الحدود الزمانية: تتعلق بفترة التربص إبتداءا من الفصل الثاني للسنة الدراسية 2020/2019

الحدود المكانية: مست الدراسة مكتب محافظ الحسابات بولاية مستغانم.

8- منهج الدراسة:

حسب طبيعة هذه الدراسة تطرقنا لإستخدام المنهج الوصفي، إضافة إلى الأسلوب التحليلي من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، كما ستعتمد على منهج دراسة حالة من أجل إسقاط ماتم التطرق إليه في الجانب النظري على مكتب محافظ الحسابات.

9- أدوات البحث: قمنا بإستخدام بعض الأدوات المهمة:

- الإستعانة بالكتب.
- موقع الأنترنيت.
- القوانين والنصوص التشريعية التي تنظم مهنة محافظ الحسابات.
- إجراء التربص في مكتب محافظ الحسابات.

10- صعوبات الدراسة:

- الخوف من قبل محافظي الحسابات من تقديم الوثائق المطلوبة نظرا لخطورة الموضوع والإلتزام بالسرية التامة في الإحتفاظ بالوثائق.
- قلة المراجع حول الموضوع.

11- الدراسة السابقة:

11-1- نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ولاية بسكرة، 2011-2012

كان هدف هذه الدراسة إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في التسيير الحسن للأنشطة، وكذا إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية ومن بين ما توصل إليه الباحث أن المراجع الخارجي دور مهم في المؤسسة وله أهمية بالغة في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأن كلا من المراجع الداخلي والخارجي يكملان بعضهما في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

11-2- بلال برابح، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2014-2015.

وقد قام بدراسة مدى تأثير تنفيد مهام المراجعة الداخلية ومبادئها على تحسين نظام الرقابة الداخلية، في المؤسسات الإقتصادية من منظور المراجع الداخلي، وقد تطرق إلى معايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، وقد لخصت الدراسة إلى أن إستقلالية المراجع الداخلي تعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية، وضرورة القيام بعمليات تدريب وتكوين للمراجعين فيما يخص المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

11-3- حمزة بطنية، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الوادي، 2018.

حيث إهتم الباحث من خلال دراسة الموضوع في التعرف على واقع الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية، قيام محافظ الحسابات بتقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية ومدى دوره الكبير في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية والحصول على معلومات ذات مصداقية تعتبر الوضعية الحقيقية للمؤسسة الإقتصادية.

12- هيكل البحث:

لمعالجة هذا البحث قمن بتقسيمه إلى فصلين كالتالي:

الفصل الأول: بعنوان "عموميات حول محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية" وهو مشكل من ثلاثة مباحث، المبحث الأول خصص لمحافظ الحسابات مفهومه، شروط ممارسة المهنة، مهامه ومسؤولياته، معايير الأداء المهني في الجزائر، أما المبحث الثاني فقد عرض الإيطار العملي لنظام الرقابة الداخلية، مفهومه وخصائصه، وكذا مكوناته وأهدافه، المقومات والإجراءات، أما المبحث الثالث فقد تناول علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية، تمحور حول مسؤولية محافظ الحسابات، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني: هذا الفصل كان بعنوان "دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات" قسم إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تقديم المكتب محل الدراسة، أما المبحث الثاني فقد تناول الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات محل الدراسة، أما المبحث الثالث فقد تناول التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

وفي نهاية الدراسة تم إعطاء حوصلة عامة عن الموضوع وإقتراح جملة من النتائج والتوصيات، كما تتضمن الخاتمة إقتراحات دراسات وبحوث مستقبلية.

الفصل الأول

عموميات حول محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل محافظ الحسابات وذلك كون عملية المحافظة على أموال المنشأة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المنشأة وتطورها من واجبات محافظ الحسابات. ويعتمد نظام الرقابة على عملية الفصل بين المسؤوليات في المنشأة وخاصة أن المنشأت تعتمد على العنصر البشري في عملية المعالجة المحاسبية تلك وكذلك الإحتفاظ بالسجلات والمستندات، سنحاول التطرق في هذها الفصل إلى معرفة نظام الرقابة الداخلية ومقوماته وكذا تحديد مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات والعلاقة التي تربط هذا الأخير بنظام الرقابة الداخلية وقد تم إستعراض ذلك في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار المفاميهي لمهنة محافظ الحسابات
- المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية
- المبحث الثالث: علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات

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

المطلب الأول: محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

1. تعريف محافظ الحسابات:

تعددت تعاريف محافظ الحسابات يتم ذكرها كمايلي:

- حسب المادة 22: يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهمة المصادقة على صحة الحسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطبقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1].
- عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا لم يتم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين"[2]

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات كل شخص لديه مؤهلات مهنية تمكنه من مزاولة مهنته وهو مستقل عن المؤسسة، كما يمارس مهامه بصفة دائمة وشاملة بمعنى على مستوى جميع وظائف المؤسسة، هدفه الرئيسي إبداء رأيه الفني المحايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية للمنشأة.

[1] مولود ديدان، مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2014، ص11

[2] نسرين حشيش، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكورة لنيل شهادة ماستر في العلوم المحاسبية، غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، 2012/2011 ، ص10

2. شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الأتية[1]:

- أن يكون جزائري الجنسية .
- أن يحوز لى شهادة لممارسة المهنة على النحو الأتي :

2.1. بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.

2.2. بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

2.3. بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد: أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبيين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي يمين المنصوص عليه في المادة 6 من القانون، اليمين المجلس القضائي المختص اقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

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

[1] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 42، المادة 08، ص5

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

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

1- مهام محافظ الحسابات:

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

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المقدمة في تقرير التسيير من قبل المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص .
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة .
- يعلم المسييرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكشفه أو يطلع عليه، ومن طبيعة أن يعرقل إستمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار[1].

2- مسؤوليات محافظ الحسابات:

يمكن تقسيم مسؤولية محافظ الحسابات إلى عدة أنواع:

2.1. مسؤولية فنية:

[1] الجريدة الرسمية للجمورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص10

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

وهي التي تدخل في صميم عمله كمحافظ حسابات قانوني للمؤسسة وتتلخص في مجالين رئيسين هما:

- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المتعارف عليها بين المحاسبيين والمقبولة قبولا عاما.
- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد تم راعتها وتطبيقها تطبيقا سليما[2].

2.2. مسؤولية الأخلاقية:

وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقية المهنة حيث جاء في نص المادة 63 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات 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 إتخادها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإندار.
- التوبيخ .
- التوقيت المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.
- الشطب من الجدول.

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

[1] نفس المرجع، ص10

[2] بوزواري رتيبة، تبان تفاحة، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة، 2019/2018 , ص11

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم:

2.3. مسؤولية مدنية:

حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك بتشريعه للمادة 61 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والتي تنص على يعد "محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه[1]".

تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها العقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر ثلاثة أركان وهي:

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية.
- وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات.
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات[2]

3. مسؤولية جنائية:

وهي تتمثل في إرتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال الذي يترتب عليها المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات مايلي:

- تعاون محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح وهمية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال والقصور في إدارة المؤسسة.
- تعاون محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال إتخاد القرارات معنية في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل ضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 42، المرجع سابق، ص10
[2] نسرين حشيشي، مرجع سبق ذكره، ص17

- الكذب في كتابة تقريره أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين.

ولا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض محافظ الحسابات للمسائلة الجنائية واتخاد الإجراءات القانونية عند إكتشاف هذه التصرف والتأكد من أنها ارتكبت عن عمد من قبل المحافظ أو عن إهمال جسيم[1].

المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

اتسم التدقيق في الجزائر بنوع من لا تنظيم من الفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة بدليل أنه لم يعاد النظر في النصوص التشريعية المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من سنة 1991 إلى غاية 2010.

فقد وضعت معايير تدقيق جزائرية مؤخرا من طرف لجنة خاصة والتي تشمل مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والإستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة، فهذه المعايير بمثابة نموذج يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق، وتعتبر الجزائر من أواخر الدول التي تبنت هذه المعايير والمثمثلة في ستة عشرة معيار ويتم تصنيفها حسب الإصدار:

1- الإصدارات الأولى: حسب المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير للتدقيق وهي كالتالي:
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق .
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505: التأكيدات الخارجية.
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560: الأحداث الاحقة.
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580: التصريحات الكتابية.
2- الإصدارات الثانية: حسب المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية يهدف إلى وضع حيز التنفيذ ل أربعة (04) معايير جزائرية أخرى وهي كالتالي[2]:

[1] بوزواوي رتيبة، تبان تفاحة، مرجع سبق ذكره، ص13

[2] http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf, 08/03/2020, 23 :40

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 : تخطيط تدقيق الكشوف المالية.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500: العناصر المقنعة .
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510: مهام التدقيق الأولية الأرصدة الإفتتاحية .
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق الكشوف المالية.

3- الإصدارات الثالثة: حسب المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الأربعة التالية:[1]

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520: الإجراءات التحليلية .
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570: إستمرارية الإستغلال.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610: إستخدام أعمال المدققين الداخليين.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620: إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

4- الإصدارات الرابعة : وفق المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 والمتضمن المعاير الجزائرية للمراجعة، حيث أصدرت الجزائر أربعة معايير وهي كالتالي[2]:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530: السبر في التدقيق .
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230: وثائق التدقيق .
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540: تقديرات المحاسبية .
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501: العناصر المقنعة الإعتبارات الخاصة .
- تم تحديد ستة توصيات إلزامية ينبغي على محافظ الحسابات اتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها من طرف أعضائه وتتمثل معايير الأداء المهني لمدقق الحسابات في الجزائر[3]:

4.1. قبول المهمة بداية العمل:

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

[1] http://www.cnc.dz/images/NAA-520-570-610-620.pdf

[2] زينب مرابط، دور معيار المراجعة الجزائري رقم 530 "السير في المراجعة" في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، خبراء ومحاسبين وأكاديميين ولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم مالية ومحاسبة، كلية إقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسيير، أم البواقي، 2019/2018، ص23.

[3] بوزواوي رتيبة، تبان تفاحة، مرجع سبق ذكره، ص13، ص14

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

4.2. ملفات العمل:

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

5. التقارير:

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

6. التصحيح بالأعمال غير الشرعية:

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

7. إجراءات محافظ الحسابات:

توجد ثلاث مراحل للقيام بعمل المحافظ وهي كالأتي:

- مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات بجميع أشكالها للقيام بمهمته، إضافة لحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

- مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- مرحلة فحص الحسابات، وقد خصصت لها التوصية السادسة بعنوان "الإجتهادات المهنية الخاصة بمحافظ الحسابات. "

8. فحص الحسابات:

هي مرحلة قد تتسع وقد تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل إليها المحافظ في المرحلتين السابقتين[1].

المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وخصائصها

1. تعريف نظام الرقابة الداخلية:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية نذكر أهمها فيما يلي:

- تعريف 01: عرفها المعيار الدولي للمارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة رقم 400، الصادر عن الاتحاد الدولية للمحاسبين IFAC على أنها "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الأمكان للوصول إلى الأهداف مع ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الإلتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"[2]
- تعريف 02: عرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلية بأنها: "مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق

[1] بوزواوي رتيبة، تبان تفاحة، مرجع سبق ذكره، ص13، ص14
[2] عسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار الميسرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009، ص 207

الهدف المتعلق بضمان الحماية والابقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات الادارة وتحسين الأداء، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة"[1]

- تعريف 03: عرفتها لجنة حماية المنظمات COSO على أنها "عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها المتمثلة في[2]:
  - كفاءة العمليات التشغيلية .
  - الموثوقية في التقارير المالية.
  - الإلتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات .

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن نظام الرقابة الداخلية: "عبارة عن مجموعة من الإجراءات والأساليب والوسائل المتبعة من طرف إدارة المؤسسة التي تهدف إلى حماية أصولها وزيادة الكفاءة الإنتاجية، كما أنها توفر الدقة في البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية ".

2. خصائص نظام الرقابة الداخلية:

هناك العديد من الخصائص التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم، نذكر من بينها مايلي:

- **الفعالية**: يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يوقم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل.
- **الموضوعية**: يجب على المرؤوس القيام بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية.
- الدقة: يجب ان يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات.

[1] نسرين حشيشني، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماسترة في العلوم المالية المحاسبية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص 42.

[2] Mohamed Hamzaoui, audit gestion des risque d'entreprise et contrôle interne, village moudiale, 1er edition, 2006, p80

- **المرونة**: حتى يكون النظام الرقابي ناجحا، يجب أن تتوافر المرونة، أي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم،فنادرا ما تتشابه المشاكل وأسباب الإنحراف مما يتطلب أن يكون التعرف مناسبا للموقف المتخذ بمعنى آخر مناسبا لأسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة.
- **التوقيت**: لا بد من توافر نظام سليم لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب،حيث تفقد المعلومات المتخذة معناها وفائدتها جزئيا أو كليا.
- **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 نظام الكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصاديا مادامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التاكليف.
- **الاستمرارية والملائمة:** وتعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه، فعندما تكون المؤسسة صغيرة يفضل لها أسلوب رقابي بسيط على عكس المؤسسات ذات الحجم الكبير تتطلب نظام أكثر تعقيدا وملائمة.
- **التكامل**: يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة إستيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة[1].

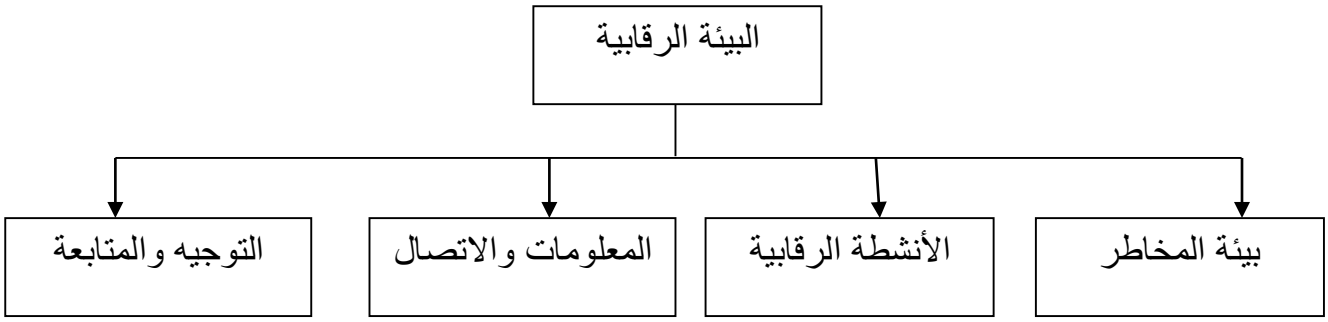
المطلب الثاني: مكونات وأهداف نظام الرقابة الداخلية

1. مكونات نظام الرقابة الداخلية:

لنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات COSO، كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وتم بناؤها اعتمادا على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها، وتتمثل هذه المعلومات في البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنظمة الرقابية، المعلومات والاتصال بالإضافة إلى التوجيه والمتابعة الشكل التالي يمثل منه المكونات :

[1] https://almohasben.com,01-03-2020, 10h37

الشكل (I-01): مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: ساكر ظاهر عمر أمين، تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدرية والاقتصادية، المجلة 2، العدد 2، العراق، 2012، ص150

1- البيئة الرقابية:

تشكل البيئة الرقابية أساس مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى، وعدم وجود هذا العنصر الهام يكون حتما سببا في عدم فاعلية هذا النظام حتى ولوكانت باقي مكوناته قوية، وتحدد هذه البيئة بموافقة الأفراد المسؤولين على نظام الرقابة الداخلية، كما أن نظرة الإدارة تجاه الرقابة الداخلية وموقفها اتجاهها تأثيرا هاما على فعاليتها، وبالتالي فعلى الإدارة إظهار تأييدها القوي للرقابة الداخلية وتبليغه لكل شخص في المؤسسة، وتمثل الرقابة الداخلية انعكاس لقوة الكفاءة والأخلاقيات لدى الأشخاص المسؤولين عنها ولتحقيق رقابة داخلية فعالة يتطلب الالتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية الحميدة، وإذا ماكانت الرقابة الداخلية مصممة جيدا بشكل صحيح فإن الالتزام يجب أن يبدأ من الأعلى انطلاقا من الرئيس التنفيذي للمؤسسة ثم يتمم على الكل[1].

العناصر التي تستند عليها البيئة الرقابة هي:

- الالتزام بالكفاءة.
- النزاهة والقيم الأخلاقية.
- فلسفة الادارة ونمط التشغيل.
- الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات.

[1] طارق عبدالعال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء2، الرقابة الداخلية أدلة الأثبات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2004، ص58

2- تقدير المخاطر.

مثلما يقدر المراجعون مخاطر المراجعة، كماخطر التعبير عن رأي غير متحفظ عن القوائم المالية التي بها أخطاء جوهرية، فإن المديرين يقدرون مخاطر الأعمال، ومخاطر عدم بلوغ المؤسسة لأهدافها كما عليهم تقدير العوامل الداخلية والخارجية والضغوطات المؤثرة عليها، وعلى الرقابة الداخلية مساعدة هؤلاء المديرين في تقدير وإدارة هذه المخاطر وهذا من أجل ضمان تحقيق أكبر قدر ممكن من الأهداف المسطرة[1].

3- **الأنشطة الرقابية:**

تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والاجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة، وعلى سبيل المثال: اتخاد الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، لذلك فإن أنشطة الرقابة سواءا ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية المراجعة على أنها سياسات واجراءات تخص مايلي[2]:

3-1- راجعة الأداء: مراجعة وتحليل الأداء الفعلي مقارنة بالموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة.

3-2- معالجة المعلومات: فحص دقة واكتمال المعلومات من خلال مجموعتين هما:

- عناصر رقابة التطبيق: معالجة التطبيقات الفردية .
- عناصر الرقابة العامة: هي التي تتعلق بالعديد من التطبيقات .

3-3- الرقابة الفعلية: تشمل توفير الحماية والاستغلال الأمثل للأصول، وتقديم تسهيلات للوصول إلى السجلات والبرامج والملفات المحاسبية.

3-4- فصل الواجبات: توكيل أفراد مختلفين لمسؤوليات التصريح بالمعلومات وتسجيل المعلومات والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم .

[1] نفس المرجع السابق، ص62

[2] أحمد حلمي جملة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان ، الأردن، 2015، ص 213-215

4- المعلومات والاتصال:

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة وكيفية الحصول عليها وتحويلها من أنظمة معالجة المعلومات إلى أنظمة اعداد التقارير المالية.

وعلى المراجع أن يشمل فهمه أيضا بأمور اعداد التقارير المالية والاتصالات بين الادارة وأولئك المكلفين بالرقابة، والاتصالات الخارجية مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية ويمكن أن تكون هذه الاتصالات الكترونية أو شفوية[1].

5- التوجيه والمتابعة:

تتعلق أنشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيد الرقابة في ظل التقييم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلائم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالقدير والتعديل بدراسة الرقابة الداخلية الحالية وتقدير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية وغيرها.[2]

2. أهداف نظام الرقابة الداخلية:

2.1. الهدف الرئيسي:

يتمثل الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في أي منشأة أو وحدة أو مؤسسة في: التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المنشأة والأهداف الفردية التشغيلية التي تسعى تحقيقها.

ويختلف هذا الهدف الرئيسي العام في المنشأت صغيرة الحجم عن المؤسسة كبيرة الحجم على أساس مايلي:

- في مؤسسة صغيرة الحجم: يتحقق هذا الهدف الرئيسي العام بطريقة مباشرة من خلال التعليمات المكتوبة أو الشفوية لصاحب المؤسسة للعاملين فيها بصورة يومية عند مباشرته لعملية المتابعة لما يتم انجازه من أعمال عن طريق هؤلاء العاملين .

[1] أحمد حلمي جملة، نفس المرجع السابق، ص212
[2] نفس المرجع، ص212

- في مؤسسة كبيرة الحجم: يتحقق من خلال:
- تحديد وتوضيح العلاقة بين كل من السلطات والمسؤوليات.
- تحديد اختصاصات ومهام كل موظف من موظفي المؤسسة.

يتم ذلك من خلال:

- خريطة تنظيمية متكاملة للتنظيم الإداري.
- مجموعة من اللوائح والاجراءات لمختلف عناصر نشاط المؤسسة[1].

2.2. الأهداف التشغيلية :

تتمثل في الأهداف التفصيلية التي يسعى نظام الرقابة الداخلية الى تحقيقها في المؤسسة بهدف تحقيق الهدف الرئيسي السابق، وتتعلق هذه الأهداف بعنصري الرقابة الداخلية الرئيسية المتمثلة في:

- أهداف تتعلق بالرقابة المحاسبية الداخلية:
- حماية الأصول وممتلكات المؤسسة من أي إنحرافات غير مشروعة كالسرقة والاختلاس .
- التأكد من الحصول على بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها في المجالات المختلفة.
- أهداف تتعلق بالرقابة الادارية الداخلية:
- تحقيق كفاءة التشغيل وتنميتها من خلال التحقق من كافة عناصر المدخلات للعمليات التشغيلية الانتاجية وكفاءة مرحلة تشغيل هذه العناصر.
- تحقيق الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والتعليمات الموضوعة من قبل الادارة أو الأجهزة الحكومية أو الرقابة التي تخضع لها المؤسسة.
- تخفيض احتمال حدوث مخالفات لأي تعليمات أو لوائح أو نظم خاصة بالمؤسسة[2].

المطلب الثالث: مقومات واجراءات نظام الرقابة الداخلية

1. مقومات نظام الرقابة الداخلية :

[1] حمزة بطينة، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة لخضر بالوادي، الجزائر، 2018، ص54

[2] حمزة بطينة،، مرجع سابق ذكره، ص 54-55

لكي يكون نظام الرقابة فعالا يجب أن يحتوي على العناصر الآتية:

- وجود خطة واضحة ومنطقية للوظائف التنظيمية التي تمثل الصلاحيات والمسؤوليات.
- وجود نظام مالي ملائم للعمليات والأنشطة لتحديد العلاقات المالية مع وجود إجراءات واضحة.
- وجود ممارسات إدارية سليمة للقيام بالمهام والوظائف والواجبات لكل وحدة إدارية.
- وجود الشخص المناسب في المكان المناسب .
- وجود معايير واضحة لجودة الأداء.
- وجود نظام تدقيق داخلي متين وجيد على أساس مهني وفعال ومستقل[1].

شكل التالي يمثل المقومات المحاسبية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية:[2]

شكل (I-02) مقومات نظام الرقابة الداخلية

الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة م
2019-2020، ص17-18
ع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقد
ة بومرداس، 2015، ص22

كما حددت لجنة COSO خمسة مقومات للرقابة الداخلية هي[1]:

- بيئة الرقابة .
- تقدير المخاطر.
- الاتصال والمعلومات .
- أنشطة الرقابة .
- التقييم .

لذلك يجب على مدقق الحسابات الحصول على الفهم المناسب لهذه المقومات.

2. إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

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

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

- إجراءات تنظيمية وإدارية: تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الإختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية لما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها وتوزيع وتحديد المسؤوليات لما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى إلتزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه.
- إجراءات محاسبية: يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح وضع إجراءات معنية تمكن من إحكام

[1] فيروز أوكسل، دور نظام الرقابة في اتخاذ القرارات الاستراتجية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الماستر علوم تجارية، جامعة أو بواقي، 2014، ص7

[2] ادريس عبدالسلام الشتوي، مراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996، ص14-17

[3] طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، مرجع سابق ذكره، ص105-119

رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف محافظ الحسابات، إذ يقوم بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها. وعند حدوث خطأ من هذا الأخير عن جهل الطرق والقواعد المحاسبية فلا يستطيع كشف خطأه. فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال ويتيح معالجة أي خطأ يطرأ على المعلومة المحاسبية.

- إجراءات عامة: بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري، والإجاراءات التي تخص العمل المحاسبي.

سنتناول في هذا البند إجراءات عامة التي تكون مكملة لسابقتها، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية[1]:

- التأمين ممتلكات المؤسسة من كل الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها
- إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة لأنه يعمل على:
- حجم عدد العمليات.
- السرعة في معالجة البيانات.
- تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة.
- إمكانية الرجوع أو إستشارة المعطيات بسرعة.
- إستخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل توقيع الشكيات.
- وضع نظام لمراقبة البريد الوارد والصادر.
-

3. إعداد تقرير لنظام الرقابة الداخلية :

تعد إدارة الشركة تقرير عن مدى توفر وفعالية نظام الرقابة الداخلية ويعد المراقب تقرير حول الرقابة الداخلية وفق التالي:

تحتفظ الشركة بنظام للرقابة الداخلية على اعداد التقارير المالية، تم تصميمه ليوفر تأكيدا معقولا لإدارة الشركة ومجالس الإدارة بخصوص إعداد القوائم المالية يمكن الوثوق بها. ويتكون النظام من المكونات التالية:(بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة رقابية والمعلومات والاتصالات والمتابعة).

[1] خالد أمين عبدالله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، عمان، الأردن، 1998، ص168

وتتضمن بيئة الرقابة هيكلا تنظيميا موثقا وتحديدا للمسؤوليات وسياسات واجراءات محددة تتضمن قواعد للسلوك لتشجيع الممارسات الأخلاقية، واختيار وتدريب وتطوير الموارد البشرية.

ويتابع المراجعون الداخليون تشغيل نظام الرقابة الداخلية واعداد تقارير بخصوص ذلك تتضمن نتائج توصياتهم للإدارة ولمجلس الإدارة وتتخد الإجراءات المصححة اللازمة لمعالجة أوجه الفصول في الرقابة التي يتم اكتشافها وتحسين النظام. وتقوم لجنة المرجعة تتكون بالكامل مدراء خارجين بالاشراف [1].

على عملية اعداد التقارير المالية وتوجد حدود ملازمة لفعالية أي نظام رقابة داخلية تتضمن امكانية التواطؤ بين العاملين أو تخطي نواحي الرقابة بواسطة بعض المستويات الإدارية. وبالتالي فإن أي نظام فعال للرقابة الداخلية يستطيع أن يوفر فقط تأكيدا معقولا بخصوص اعداد القوائم المالية.

وقد قيمت الشركة نظامها للرقابة الداخلية على اعداد التقارير المالية في 31/12/2013م وفقا لمقاييس نظام الرقابة الداخلية الفعال على اعداد التقارير المالية التي يعتمدها تقرير COSO (COMMITTE OF SPONSORING ORGANIZATIONS) واعتمادا على ذلك التقيم تعتقد الشركة أن نظامها للرقابة الداخلية على اعداد التقارير المالية يتوافق مع تلك المقاييس في 31/12/2013م[2].

شركة

توقيع المدير التنفيدي

توقيع المدير المالي

التاريخ

[1] https://specialties.bayt.com/fr/specialties/q/88038/

[2] نفس المرجع السابق

نحن قد فحصنا تقرير الادارة ان شركة (.....) لديها رقابة داخلية فعالة على اعداد التقارير المالية في 31/12/2013 م الذي يتضمنه تقرير الادارة المرفق عن الرقابة الداخلية.

وقد تم الفحص وفقا للمعايير التي اصدرت بواسطة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وبالتالي، فإنه قد تضمن الحصول على فهم الرقابة الداخلية على اعداد التقارير المالية، واختبارا وتقيما لفعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية، والاجراءات الأخرى التي نعتبرها ضرورية واننا نعتقد أن الفحص يوفر أساسا معقولا لإبداء رأينا.

وبسبب الحدود الملازمة لأية رقابة داخلية، فإنه قد لا يتم اكتشاف بعض الأخطاء أو المخالفات أيضا، فإن توقع أي تقييم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية للفترات المستقبلية يخضع لماخاطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف، أو أن درجة الالتزام بالسياسات والإجراءات قد تنخفض.

وفي رأينا أن تأكيد الإدارة بأن شركة (.....) لديها رقابة داخلية فعالة على اعداد التقارير المالية في 31/12/2013م قد حدد بعدالة، في كل الجوانب الهامة اعتمادا على المقاييس المحددة في تقرير "الرقابة الداخلية – إطار متكامل" المنبتقة عن COSO الذي أصدر بواسطة لجنة treadway.

التوقيع الإسم

التاريخ

المبحث الثالث: علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية

إن دراسة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية التدقيق، ونقطة الإنطلاق التي يرتكز عليها محافظ الحسابات، فهو يقوم بالدراسة والفحص والتقييم من أجل الوصول إلى معرفة مدى تطبيق المؤسسة للسياسات الموضوعة، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مسؤولية محافظ الحسابات

إتجاه نظام الرقابة الداخلية وعملية الفحص التي يقوم بها وكذا تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية ورقابة إدارية وظبط داخلي فإن مسؤولية محافظ الحسابات حول هه الأنظمة تتضح من خلال مايلي[1]:

1. **الرقابة المحاسبة:**

يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن نظام الرقابة المحاسبية المسجلة في الدفاتر ومدى إمكانية الإعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص، كذلك حماية أصول المنشأة النقدية وغير النقدية من الإختلاس والتلاعب وإكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذا أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة.

لذلك أوضحت معايير التدقيق على المدقق فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق، والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على المدقق أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم:

- المعاملات الرئيسية لعمليات المنشأة .
- كيف بدأت هذه المعاملات .
- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية .
- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية منذ نشأة المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البينات المالية .

2. الرقابة الإدارية:

[1] دحمان عبدالرحمان، ريحان محمود، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عين الدفلى، 2015/2016، ص24

لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المنشأة محل الفحص، حيث إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقا الخطة التي تم وضعها، وإن إلزام المحافظ بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولياته ويلقى عليه عبئا كبيرا خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام الرقابة الإدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه محافظ الحسابات.

3. الضبط الداخلي:

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

كما أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم (315) إلى ضرورة قيام المدقق بتقييم وفهم الأنظمة الرقابة للمؤسسة، ويحدد ما إذا تم العمل بها من طرف الموظفين في لمؤسسة أم لا والتي تمكنه من القيام بعملية الفحص والتقييم[2].

المطلب الثاني: فحص محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

[1] دحمان عبدالرحمان، ريحان محمود، مرجع سبق ذكره، ص24

[2] المعيار الدولي للتدقيق رقم 315، تحديد مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها، تم الإطلاع عليه يوم 2020/05/13، ساعة 16 :20

يتبع محافظ الحسابات عدة مراحل وخطوات أثناء مباشرته لمهامه أهمها عملية فحص نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة خطوات لتحديد المخاطر وإكتشاف القصور المهمة والإبلاغ عنها وكذا لتحديد نقاط القوة والضعف وتتم عملية الفحص من خلال الخطوات التالية:

1. الخطوة الأولى:

كخطوة أولى يقوم بالفحص المبدئي، حيث يجب على محافظ الحسابات فهم مايلي[1]:

- طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة والدورة المحاسبية
- طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبقة من قبل المؤسسة عن طريق الإستفسار من الأشخاص داخل المؤسسة أو الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية

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

2. الخطوة الثانية:

يقوم محافظ الحسابات بعد الإنتهاء من مرحلة الفحص المبدئي بتحديد مخاطر الرقابة وهذا ماجاء به المعيار الدولي للتدقيق رقم (ISA400) (تقدير المخاطر والرقابة الداخلية) فبعد فهمه ومعرفته الكافية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية هنا يقوم بالتخطيط لعملية التدقيق وتطويرها بطريقة فعالة تمكنه من تنفيذها بالإضافة الى إستخدام إجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق المتمثلة في المخاطر ملازمة، مخاطر الرقابة ومخاطر عدم الإكتشاف.

فيجب على المحافظ تقدير المخاطر كلا على حدا لكي لا تمس باستمرارية إستغلال المؤسسة. فعند تدقيق البيانات المالية يهتم المدقق (المحافظ) بالسياسات والإجراءات للنظام المحاسبي ونظام الرقابة لتأكيد البيانات المالية بالإضافة لتقديرات المخاطر كل هذا يمكنه من:

- تشخيص الأنواع المحتملة للأخطار الجوهرية والتي قد تحدث في البيانات المالية .
- دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر وجود أخطاء هامة .

[1] حمزة بطينة، حياة سايحي، ياسين مرغنية، دور المحافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية،دراسة ميدانية في شركة بلاستي انابيب مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، الجزائر، 2018/2017، ص67

- تصميم إجراءات تدقيق ملائمة[1].

3. الخطوة الثالثة:

بعد تحديد وتقدير المخاطر يتم الإبلاغ عن أوجه القصور فيما يخص الرقابة الداخلية وهذا ماجاء به المعيار الدولي للتدقيق رقم (ISA256) (الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة) فهنا محافظ الحسابات خلال عملية الفحص مطالب بمايلي:

- التعرف على أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية.
- تحديد ما اذا كانت هذه القصور مهمة لأخدها بمحل الجد.
- واجب محافظ الحسابات إبلاغ الجهاز الإداري المسؤول في الوقت المناسب ويجب أن يقدم هذا البلاغ كتابة ويتضمن مايلي:
- وصفا دقيقا لأوجه القصور وشرح تأثيراتها المحتملة.

معلومات كافية لتمكين الإدارة من فهم البلاغ كما يجب عليه توضيح مايلي:

- أن غرض المحافظ هو إبداء الرأي حول سلامة القوائم المالية .
- أن أوجه القصور التي تعرف عليها لها أهمية لذا يجب أخذها بعين الإعتبار وعليه ابلاغ الإدارة بها.

فهدف محافظ الحسابات هو إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة على النحو المناسب بأوجه القصور التي تمت في نظام الرقابة الداخلية والتي مست بإستمرارية إستغلال المؤسسة[2].

4. الخطوة الرابعة:

اختبارات الإلتزام، تهدف إلى التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة .

تهتم إختبارات الإلتزام بالدرجة الأولى بثلاث عوامل من أساليب الرقابة:

[1] المعيار الدولي للتدقيق رقم (400) تقدير المخاطر الرقابة الداخلية، تم الإطلاع عليه يوم 2020/04/20 على ساعة 50: 19

[2] المعيار الدولي للتدقيق رقم (256)، الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة، تم الإطلاع عليه يوم 2020/04/20 على ساعة 50: 19.

- تكرار القيام بالإجراءات الرقابة ضرورية , قبل أن يقرر الإعتماد على أساليب الرقابة الداخلية.
- جودة تنفيذ إجراءات الرقابة فمن الضروري إنجازها بطريقة معنية لأنها هي الطريقة الصحيحة.
- الأفراد الذين يقومون بإجراءات الرقابة، يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقلا عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة.
- يجب مع محافظ الحسابات التحقق من جدية النظام للتأكد من صحة الرقابة المؤيدة بمستندات عن طريق أخد عينة .

يجب أن تكون خطوات الإلتزام بإجراءات الرقابة على النحو التالي:

- تحديد أهداف التدقيق .
- تعريف وتحديد مجتمع الدراسة .
- تحديد الصفات المراد إختبارها .
- تحديد حجم العينة,
- فحص إجراءات للرقابة[1].

المطلب الثالث: تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة وتدقيق منتظم، ويقوم برسم برنامج التدقيق المناسب الذي يمكنه من الحصول على المعلومات التي تساعده خلال عمله إما عن طريق الملاحظة أو عن طريق التقرير الداخلي المعد من قبل المدقق الداخلي فيما يخص نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر كدليل يمكن أن يساعده في عملية التدقيق.

وتتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيمايلي:

1. طريقة الإستبيان:

وهو عبارة عن أسئلة إستفسارية لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة للموظفين المختصين للإجابة عليها وردها إلى المحافظ الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق

[1] بوزاوي رتيبة، تبان تفاحة، مرجع سبق ذكره، ص24-25.

الإختبار والمعاينة ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث تدل كل الإجابات ب"نعم" على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة "لا" على أنظمة ضعيفة.

ومن مزايا الإستبيان مايلي: سهولة التطبيق، مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام ,توفير الوقت. حيث يستغني المحافظ على إنشاء برنامج جديد بكل عملية تدقيق منفردة[1].

2. التقرير الوصفي:

يتم إستخدام طريقة التقرير الوصفي عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبعة والتفاصيل على العمليات، وتسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام الإستبيان، ومن خلال نظام هذا التقرير الوصفي يصل محافظ الحسابات إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف وماهية نقاط الضعف، يشمل هذا التقرير جميع الإجراءات المستخدمة في المؤسسة لكل عملية وتراجع المستندات ويختلف من محافظ إلى آخر وفقا الإحتياجاته، حيث أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام[2].

3. خرائط التدفق:

يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة ومايتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة، كذلك تمكن خرائط التدفق مدقق الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قوته وضعفه إستنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها ويمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات الموالية:

- أن يقوم المدقق بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها.
- بعد الخطوة السابقة وإستنادا عليها يقوم المراجع بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية.

[1] بوزاوي رتيبة، تبان تفاحة، مرجع سبق ذكره، ص27
[2] نسرين حشيشدي، مرجع سبق ذكره، ص65

- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام إستندا إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات العاملين واجباتهم على استفسارهم المراجع[1].

4. فحص النظام المحاسبي:

يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بعملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال فحص النظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف بالسجلات المحاسبية والمسؤولين عن كل سجل وتدقيق تلك السجلات، كذلك المستندات والدورة المستندية من خلال هذه الكشوف يتمكن المراجع الحكم على قوة او ضعف نظام الرقابة.[2]

5. الملخص التذكيري:

يشمل هذا الملخص الذي يعده محافظ الحسابات على بيان تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية في المشروع ، فكأن الملخص هو إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد أسئلة معنية يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية، ومما يعيب هذه الوسيلة هو أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص كما أنها لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات الرقابة حيث أنه متروك لمساعديه حرية انتخاب إجراءات الفحص التي يرونها[3].

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

[1] حمزة يحيات، فوزية لعرابة، دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية، دراسة حالة المركب الصناعي التجاري و الحضنة .المسيلة ,مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة، 2016-2017 ،ص17

[2] نفس المرجع السابق، ص17

[3] حمزة يحيات، فوزية لعرابة، مرجع سبق ذكر، ص17

خلاصة الفصل:

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

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

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

الفصل الثاني

دراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات

تمهيد

نتيجة لأهمية موضوع هذه الدراسة وبعد الانتهاء من الجانب النظري لها، كان لابد من ربط (الجانب النظري) بجانب تطبيقها (الجانب الميداني) وذلك بهدف التحقق من الإستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للبحث، والتي تشير إلى الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية أو العلاقة التي ترتبطه بهذا النظام، وعليه سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى التعريف بالمكتب والإجراءات التي يقوم بها المحافظ والتقرير النهائي حول نظام الرقابة الداخلية.

ولتحقيق ذلك يتم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث تتمثل في:

- المبحث الأول: تقيم المكتب محل الدراسة .
- المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات .
- المبحث الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات .

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة

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

المطلب الأول: التعريف بالمكتب وتنظيمه

مكتب الخبرة المحاسبية والقضائية ومحافظة الحسابات بولاية مستغانم Le Bureau d'audit et de comptabilité de Mostaganem[46].

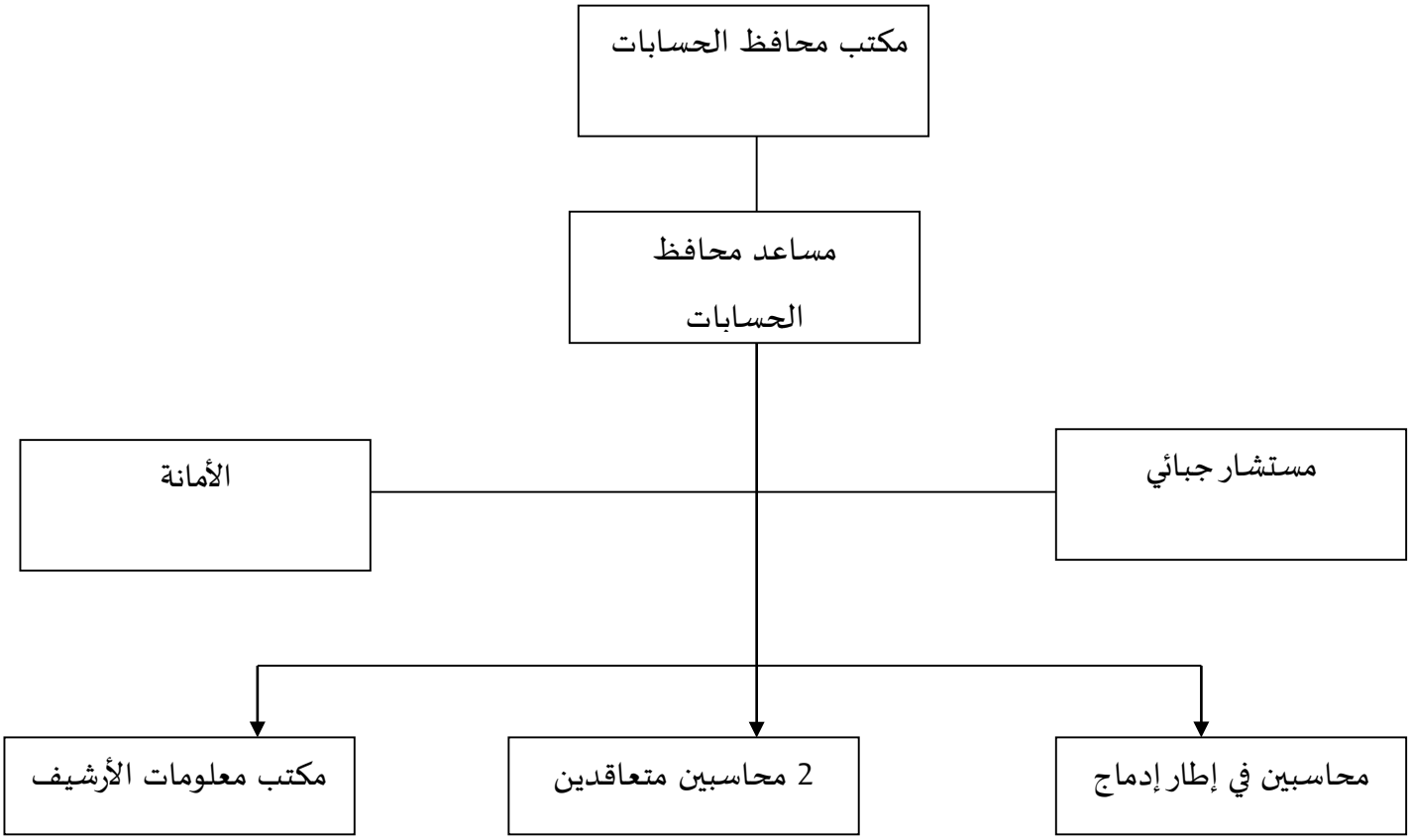
يقوم محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا بمستغانم، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشية للضرائب للولاية،ويقوم بإيداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الإشتراك السنوي لدى الغرفة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

خبير محاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر. ويتميز عمله بالكثير من الإلتزام والإنظباط والجدية في الخدمات التي يقدمها لزبائنه.

وفيما يلي نبين تقديم الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

[46] وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

شكل رقم (II-01) الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب

يقدم المكتب عدة خدمات أهمهما[47]:

- مسك المحاسبة، المتابعة المحاسبية والجبائية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، والتصريحات الجبائية والشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.

[47] وثائق داخلية المكتب محافظ الحسابات

- تدقيق الحسابات، يقوم بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواءا كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة، أو الجمعيات الثقافية، إجتماعية، كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية وإنتظامها.
- الخبرة القضائية، يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناءا على حكم قضائي صادر من المحكمة والمجلس القضائي.
- تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، الولاية).
- دراسة توقعية للمشاريع .
- يشرف على تكوين المتربصين المقبلين على التخرج.

المبحث الثاني: الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات

قبل شروع محافظ الحسابات في تنفيذ مهمته وقبل تعرفه على المنشأة محل الفحص. هناك عدة اجراءات يقوم بها، والتي سنتطرق إليها في المطالب التالية .

المطلب الأول: الإجراءات الأولية لتعيين محافظ الحسابات

1. قبول التوكيل:

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

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

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية .
- التأكد من إمكانية القيام بالمهنة لا سيما الامكانيات التقنية والبشرية لمكتبه .
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات .

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

- يتأكد المحافظ من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- أن يطالب المحافظ القائمة الحالية للمتصرفين والإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة لالمنشأة والمنشأةالمنسوبة .

وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات المعزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لمعرفة أسباب عدم قبوله لتجديد التوكيل .

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

2. إجراءات تعيين محافظ الحسابات على أساس المعيار NAA210 :

لا يجوز لأي مدقق مباشرة الأعمال إلا بعد تحرير رسالة المهمة والتي تبين بوضوح العلاقة التي تربط المدقق بالمنشأة .

- الهدف الأساسي من المعيار NAA 210 يتمثل في تحديد العلاقة مابين مدقق المنشأة والمنشأة موضوع الفحص
  - الشروط المسبقة لقبول المهمة:

التأكد من إمكانية انجاز مهمة التدقيق عن طريق مايلي:

- التسجيل في الجدول .
- أن تكون هناك حالة تنافي .
- أن تكون له الوسائل المادية والبشرية لانجاز هذه المهمة .
- الكفاءة المهنية والعلمية.
- أن يكون الاجماع لتعيين المدقق.
- أن تكون المنشأة قادرة على تحديد أتعاب المدقق .
- أن تضع بحوزة المدقق جميع الوثائق المتعلقة بفترة التدقيق .
- المنشأة ملزمة برفع المتحفظات المشار إليها في تقرير محافظ الحسابات .
- تحرير رسالة المهمة :

يحررها المدقق (محافظ الحسابات) وليست المنشأة بناءا على معيار NAA 210 كما هو مبين في الملحق رقم 01

- محتوى رسالة المهمة:
- تحديد الأطراف (المدقق، المنشأة) .
- تحديد طبيعة التدقيق (تعاقدي، قانوني) .
- تحديد فترة التدقيق .
- توضح طبيعة المرجع المحاسبي الذي على أساسه يتم التدقيق .
- التذكير بأن المسؤولية مسك المحاسبة تقع على مسير الشركة .
- التذكير بأن المنشأة ملزمة بوضع جميع الوثائق بحوزة المدقق .
- يمكن للمدقق استعمال أعمال الغير (تقارير المدقق الداخلي).
- إمكانية جمع المعلومات عن طريق التصريحات الكتابية .
- التذكير بإمكانية استعمال التأكيدات المباشرة .
- الاتفاق على أتعاب مهمة التدقيق .
- تعديل محتوى رسالة المهمة:

يمكن تعديل محتوى رسالة مهمة في نهاية السنة بناءا على تغيير ظروف إنجاز مهمة التدقيق كزيادة حجم أعمال التدقيق التي تؤدي إلى إعادة النظر أتعاب المدقق.

3. الدخول إلى الوظيفة:

بعد تلبية الإجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة، في حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه يمضي القوانين العامة وفي حالة تعيينه من المجلس العام يمضي المحضر مع ملاحظة قبول التوكيل، وإذ لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمنشأة كتابيا.

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

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

قبل بداية التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المنشأة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات .

عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسابقه للحصول على كل معلومات تفيذه في التكفل بتوكيل بطريقة صحيحة وشرعية.

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

وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء باحترام الاجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف بمفرده.

المطلب الثاني : إجراءات التعرف بالمؤسسة

بعد قبول توكيل محافظ الحسابات وشروعه في الوظيفة فلهذا الأخير الحرية الكاملة في إجراء التحريات والتفتيشات التي يراها ضرورية لممارسة مهنتة ولم يفرض عليه إستعمال تقنيات معنية بل له حرية إختيار ما يراه مناسبا من تقنيات تتماشى مع خصوصيات المنشأة أو الهيئة المراقبة لا سيما حجمها وتنظيمها ونوعية علاقتها وفروعها إن وجدت، لذلك يتبع محافظ الحسابات عدة مراحل تذكر منها:

1- مرحلة التعرف على المؤسسة محل الفحص (المراقبة):

يجب على المحافظ أن يكون على علم بنشاط المنشأة وإدارتها وتنظيمها وأن يولي عناية خاصة بالخدمات المالية والمحاسبية.

على المحافظ الإحاطة بمجموعة المعلومات التي تكون بمثابة القاعدة التي يعتمد عليها في الملف الخاص بالمنشأة وتتمحور هذه المعلومات في:

- نشاطات المنشأة، تنظيمها العام، الأسواق التي تشغلها .
- الهيكل القانوني للمنشأة .

- التنظيم الإداري والمحاسبي للمنشأة .
- التنظيم المعلوماتي للمنشأة .
- يجري المدقق الإتصالات الأولية للتعرف على مسؤولي كل المصالح ومحاورهم .
- إجراءات مقابلات مع الموظفين في المنشأة ومختلف الأشخاص الذي يمكنهم تقديم معلومات .
- تحليل الوثائق الداخلية والخارجية للمنشأة والتركيز على الوثائق المالية.
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية على الصعيد الوطني والدولي.
- الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين .
- كل هذه المعلومات بالإضافة إلى اللقاءات الأولى التي يقوم بها المحافظ تقوده إلى تكوين رأي حول مستوى الإدارة في المنشاة وحول وضعيتها إتجاه منافسيها وكذلك دوام أسواقها من عدمه، وتقوم هذه المرحلة بالتحضير للمرحلة الثانية المتمثلة في تقييم أعمال الرقابة الداخلية للمنشأة.

2- مرحلة تقييم الرقابة الداخلية:

لقد سبق تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة، لذا يقوم محافظ الحسابات بوصف الأنظمة ومخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالرقابة الداخلية، تقييم الرقابة الداخلية، قوة وضعف الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة، أوراق العمل، إستنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمولة بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات .

- ويعتمد محافظ الحسابات خلال تقييمه للرقابة الداخلية في المنشأة على خمسة خطوات التالية:
- دليل الإجراءات Manuel procedures
- اختبارات المطابقة teste de conformité
- التقييم الأولي للرقابة الداخلية .
- إختبارات الإستمرارية .
- التقييم النهائي لتقرير الرقابة الداخلية.

3- مرحلة مراقبة الحسابات:

إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية

يجب أن يكون محافظ الحسابات ملما بملف سنوي للمراجعة يشرح فيه ما قام به من أعمال يتم ذكرها، ويكمل هذا الملف بملف للمداولة يتضمن المعلومات المهمة التي تخص المنشأة المراقبة، ويتضمن الملف أوراق العمل المتعلقة بما يلي:

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

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

أ. فحص صحة الحسابات وانتظامها:

حتى يشهد المحافظ على صحة الحسابات السنوية وانتظامها ومطابقتها لنتائج عمليات السنة المالية المنصرمة وللوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات، ومن أجل فحص صحة الحسابات السنوية مثلما تم قفلها من طرف المسيرين عليه الإطلاع على كافة المستندات المحاسبية التي تمسكها شركة المساهمة سواء كانت إجبارية أم إختيارية ,التأكد من انها تمسك الدفاتر التجارية التي نص عليها القانون المتعلق بالمؤسسات العمومية المستقلة.

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

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

يجب على برنامج فحص الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات وإلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها.

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

إن هدف محافظ الحسابات هو الجزم بصحة الحسابات وانتظامها لذلك ألزمه المشرع بالإحتفاظ بملفات زبائنه 10 سنوات كاملة لتفادي التعرض للمسؤولية في حالة وقوع أي أمر طارئ بخصوص صحة الحسابات أو إنتظامها.

ب. مراقبة المعلومات الواردة في تقرير الذي يقدمه المسيرون:

تعد عملية مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون نتيجة حتمية لعملية مراقبة دفاتر المؤسسة وحسابتها وهو الأمر الذي تؤكده ضمنيا المادة 1/23 من القانون 01/10 السابق بقولها يطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو حاملين الأسهم.
- إذا على المحافظ مراقبة المعلومات الواردة في تقارير المسيرين لأنه بإمكانهم تقديم معلومات خاطئة لجمعيات المساهمين أو للمساهمين أنفسهم حتى ولو قاموا بإعداد حسابات صحيحة ونظامية ويمسكون الدفاتر والمستندات بشكل قانوني، ولكي يؤدي مهامه على أكمل وجه ألزمت

المادة 716 من القانون التجاري مسيري المنشأة بأن يضعوا تقارير التسيير تحت تصرف محافظ الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر التالية بغلق السنة المالية.

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

4- مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق:

في هذه المرحلة وعلى أساس المعلومات المحصل عليها في المراحل الأولية يقوم محافظ الحسابات بالتالي:

- وضع إستراتجية عامة للتدقيق .
- وضع برنامج عمل أو خطة دقيقة ومفصلة وشاملة تمس كل الجوانب المراد التدقيق فيها وإشراك أعضاء فريق التدقيق فيها.
- تحديد الأهداف المراد الوصول إليها المتمثلة في:
  - إكتشاف الإختلالات.
  - الحصول على أدلة الإثبات .
  - جمع العناصر المقنعة والتأكد من مصدرها والتي نص عليها المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 العناصر المقنعة.
- تحديد المسؤوليات وكذا العمليات .
- تحديد المواطن الحساسة للتدقيق مع مراعاة الوقت وإمتداد حدود التدقيق.
- يجب على محافظ الحسابات وأعضائه التميز بخاصية السرية خلال عملية التدقيق.
- وضع رزنامة التخطيط والتي تساعد المدقق في الإهتمام بالمجالات المهمة وتمكنه من التعرف على المشاكل المحتملة وحلها.

- كما تمكنه من التنظيم والتسيير الجيد والتوجيه الصحيح للمهام وكذا التنسيق بين الأعمال المنجزة من طرف المدققين والخبراء، وهذا من جاء به المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 (تخطيط تدقيق الكشوف المالية).
- يقوم محافظ الحسابات باختيار التقنيات والوسائل الملائمة لكل مهمة تدقيق فعلى سبيل المثال قد يختار بين:
  - إستجواب الأفراد المعنيين وإعداد مخططات التسيير.
  - اللجوء إلى العينات الإحصائية والملاحظات الحية.

كما يعتمد المدقق على ثلاثة طرق لتجميع العناصر المقنة وهي:

- الفحص الشامل Examen Expostif .
- إختيار عناصر محددة (طريقة العينة) .
- السبر في التدقيق (م.ج.ت 530 السبر في التدقيق)

هذه المراحل تسمح لمحافظ الحسابات من إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير يتميز بالشمولية مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت صحة عملية التدقيق.

المبحث الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

سنتطرق في هذا المبحث إلى التقارير التي يتم إعدادها من قبل محافظ الحسابات مضمونا وشكلا، وكذا كيفية تأسيس الرأي الفني المحايد.

المطلب الأول: تقارير محافظ الحسابات وفق المعيار NAA 700

يعالج المعيار م.ج.ت 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية" مايلي:

- إلتزام المدقق بتشكيل رأي حول رأي الكشوف المالية .
- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل أي قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة .
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن مايلي:

- عنوان يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل.
- المرسل إليه.
- فقرة تمهيدية تذكر:
  - تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية.
  - الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.
  - ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى .
  - تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.
  - شرح لمسؤولية المسيرين الإجتماعيين المتعلقة بإعداد الكشوف المالية.
  - شرح لمسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية .
  - شرح التدقيق ويشير إلى أن:
    - التدقيق وضع من أجل تحصيل العناصر المقنعة.
    - إختيار الإجراءات الموضوعة مثل تقييم المخاطر.
  - هوية وتوقيع المحافظ .
  - تاريخ التقرير.
  - عنوان المحافظ.

خلال دراستنا الميدانية لاحظنا أن محافظ الحسابات يتم إعداد تقريره العام وفق المعيار 700 وحسب المعيار عامة على النحو التالي:

فهرس التقرير عامة: يتضمن العناصر التالية:

1. رسالة المرافقة: يتم فيها ذكر وتوضيح المحتوى .

2. تقارير الخاصة: والمتضمنة مايلي:

- الإتفاقيات المنظمة.
- المبلغ الإجمالي لأعلى 05 أو 10 تعويضات .
- تقرير أدبي وإداري للتسيير .
- نواتج صافية ل 05 سنوات السابقة .
- تقرير أتعاب حضور مجلس الإدارة.
- تقرير تقييم الراقبة الداخلية .
- تقرير خاص حول إستمرارية إستغلال المؤسسة .

3. تقرير المصادقة: (تقرير العام).
4. القوائم المالية: يعيد عرض القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة.
5. إقتراحات وتوصيات: من أجل تسهيل المهمة يقوم محافظ الحسابات بتقسيم هذه المرحلة إلى العناصر التالية:

- الثتبيتاث .
- المخزونات.
- الذمم .
- النقديات .
- رأس المال الصافي .
- الديون متضمنة: خصوم الجارية والخصوم الغير الجارية .
- حسابات التسيير (الأعباء، المنتوجات) .

- حيث يقوم بفحص وتحليل كل عنصر على حدا

فمثلا نأخذ عنصر التثبيثات حيث يقوم محافظ الحسابات بتحليلها وعرض الفحوصات التي قام بها من أجل الحصول على نتيجة التي بها يبدي رأيه حول الثتبيتات وإقتراح التوصيات. ويواصل بنفس الطريقة لباقي العناصر.

المطلب الثاني : رأي محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية

ترتكز مهمة محافظة الحسابات على إبداء الرأي وإعداد التقرير النهائي الذي يؤكد فيه صحة ومصداقية القوائم المالية الخاصة لأي منشأة كانت محل التدقيق، فيعتمد على عدة طرق وأساليب تمكنة من جمع العناصر المقنعة وكمثال على ذلك يمكنه الإستعانة بالأعمال المنجزة من قبل المدقق الداخلي التي نص عليها المعيار 610 "إستخدام أعمال المدققين الداخليين" والذي يحدد العلاقة بين المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات.

هنا يقوم محافظ الحسابات بالإطلاع على التقرير المعد من قبل المدقق الداخلي بعد تقديمه له من قبل مجلس الإدارة، فيقوم هذا الأخير بفحص وتقدير مدى سلامة ونجاعة محتوى التقرير من أجل الإعتماد على بعض الجوانب الهامة التي تساعده في إعداد تقريره النهائي.

- ومن المهام التي يقوم بها المدقق الداخلي والتي يمكن لمحافظ الحسابات الإعتماد عليها من بينها:
- فحص نظام الرقابة الداخلية ومتابعتة والتأكد من وجود إجراءات تسيير مكتوبة ومحكمة والتأكد من تنفيدها وتطبيقها.
- بما أن دراستنا ترتكز على علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية فهناك تقرير عام سابق الذكر متضمن تقارير خاصة يعدها محافظ الحسابات .

من بين 15 معيار التي ذكرت في المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 والتي نص عليها في مادة الثانية، هناك معيار خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية وهو محل دراستنا الميدانية.

في القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 يحدد محتويات تقارير محافظ الحسابات في الجريدة الرسمية العدد 24 المؤرخة في 30 أفريل 2014 تحددث المادة 01 و02 على تحديد محتويات معايير التقرير لمحافظ الحسابات ومحتويات في الملاحق التي يجب على محافظ الحسابات التقي دبها في إطار مهامه.

1. محتوى معيار تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفية التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات كذا محتوى تقريره الخاص.
- في إيطار مهمته العامة يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة

بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة وأرصدة حسابات لنهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

- عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير إجراءات الرقابة الداخلية بموجب أحكام تنظيمية التي لها تأثير معتبرة على معالجة المعلومات المالية والمحاسبية
- يقوم محافظ الحسابات بتقييم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل استنادا لأشغال المنجزة من طرفه.

2. شكل التقرير الخاص المعد من قبل محافظ الحسابات فيما يخص إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

ويكون رأي محافظ الحسابات في شكل تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية كالتالي:

مثال: رأي محافظ الحسابات للشركة "X" في شكل التالي:

ولاية يوم: ...../...../...202

سيدي رئيس الجمعية العادية

الشركة "X"

الموضوع: التقرير الخاص رقم 06

إجراءات الرقابة الداخلية

في إيطار مهمتي، بعد تقييم الرقابة الداخلية وتقاريرها مع إجراءات وقواعد التسيير التي تم تطبيقها من طرف الشركة.

بالإجمال كل الأنظمة الإدارية منظمة وجيدة نسبيا .

تبنت الشركة نهجا ديناميكيا لتقييم مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية الخاص بها لتقييم فعاليته بإستمرار، في كل نهاية دورة كان هناك تطور وتحسن دائم من سنة إلى أخرى.

وقد لا حظت في هذه السنة المالية المشاركة الإيجابية للمراجع الداخلي في تقديم التقارير الدورية عن الجوانب المحاسبية والمالية .

نتيجة لذلك لم أحدد على أساس فحص لأوجه القصور الرئيسية التي من المحتمل أن تؤثر سلبا على رأيي في البيانات المالية كما في N/12/31

المحافظ الحسابات

3. أجال إيداع التقرير:

قرار مؤرخ في 12 يناير 2014 يحدد كيفيات تسليم محافظ الحسابات على الجمعية العامة العادية وذلك بتأكيده على مدة 15 يوم قبل انعقاد الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة مقابل استلام وصول في المادة الثانية من القرار.

كما أضاف بعض المعلومات في المادة الثالثة هي كالتالي:

يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل 45 يوم على الأقل من تاريخ إنعقاد الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة.

خلاصة:

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات، ساعدنا هذا في التعريف على أهم الإجراءات التي تساعده على إبداء رأيه فيما يخص نظام الرقابة الداخلية ألا وهي الإطلاع على مجموعة من الوثائق والمستندات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسات التي يراقبها والتأكد من مصداقيتها من خلال مقارنة ما تم تسجيله مع ما تم تقديمه في الوثائق، وبعد ذلك التأكد من النتائج المتوصل إليها، ثم إعداد التقرير النهائي مع إبداء كل الملاحظات حول نظام الرقابة الداخلية وإرسال نسخة من التقرير متضمن كل الملاحظات والتوصيات حول ما تم إنجازه من طرف محافظ الحسابات مع الإحتفاظ بنسخة من التقرير مقابل وصل إستلام من طرف المؤسسة المراقبة حول وصول التقرير.

الخاتمة العامة

إن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها والتحقق من مصداقية المعلومات في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة، ويشترط على محافظ الحسابات أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة وخبرة مهنية.

من خلال هذا البحث "علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية" حاولنا إبراز الجوانب النظرية التي أحاطت بنظام الرقابة الداخلية مع التركيز على محافظ الحسابات مهامه ومسؤولياته، شروط ممارسة المهنة ومعايير العمل الميداني في الجزائر الرقابة الداخلية مفهومها، وأنواعها ومقاوماتها، والعلاقة التي تربطها ببعضها البعض.

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

1- نتائج الدراسة:

من خلال هذا البحث توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن محافظ الحسابات هو المؤهل العلمي والعملي لتدقيق حسابات المؤسسة لإبداء رأيه الفني المحايد.
- أن علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية هي علاقة تكاملية، تتمثل في إعداد التقرير الخاص الذي يثبت صحة ومصداقية نظام الرقابة الداخلية.
- أن الرقابة الداخلية تهدف إلى ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء المالي.
- أن التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية يتطلب من محافظ الحسابات القيام بالدراسة والتدقيق المنتظم لجعله قوي وفعال.
- أن علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية تكون من خلال إتباع محافظ الحسابات لعدة خطوات أهمها إعتماده على بعض المعايير الدولية التي لم تتبناها الجزائر بعد.

2- إختبار صحة الفرضيات:

فيما يلي سيتم إختبار صحة الفرضيات من عدمها:

- الفرضية الأولى: 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.
- الفرضية الثانية: يعتمد محافظ الحسابات خلال أداء مهمته مبدئيا على المعايير الجزائرية للتدقيق، كما يقوم بفهم طبيعة النظام المحاسبي للمؤسسة بالإضافة إلى الإعتماد على التقرير حول نظام الرقابة الداخلية المعد من قبل المؤسسة وتقرير المدقق الداخلي.
- الفرضية الثالثة: بعد تقديم محافظ الحسابات تقريره المعبر عن مصداقية القوائم المالية، فإنه يقدم نصائح وتوجيهات تصحيحة وتعديلية لتفعيل نظام الرقابة الداخلية وبهذا نكون قد أثبتنا صحة الفرضية الثالثة التي من خلالها يساهم محافظ الحسابات في تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- الفرضية الرابعة: يقوم محافظ الحسابات عند أدائه لمهامه بدراسة وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات، ويكشف بذلك مواطن الضعف وكذا حالات الغش والخطأ بالإضافة إلى عدم التطبيق السليم للسياسات المحاسبية، وهذا ما يثبث الفرضية الرابعة والتي تنص على، علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية من خلال فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية الأساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم اكتشاف الأخطاء ونقاط الضعف وقياس الفعالية والكفاءة.

3- الإقتراحات والتوصيات:

بناءا على النتائج التي تم التوصل إليها نقترح مجموعة من التوصيات التي تهدف إلى ضرورة منح الإستقلالية لمحافظ الحسابات، وذلك من أجل تقديم معلومات ذات مصداقية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسات، ويمكن إيجازها فيما يلي:

- ضرورة تطبيق "نظام المحاسبي المالي SCF" كاملا في المؤسسات الجزائرية لتسهيل عمل محافظ الحسابات دون أي نقص، كمثال على ذلك بعض المؤسسات التي لا تستخدم الملاحق وهذا ما يعيق عمل محافظي الحسابات.
- يجب على الهيئة الخاصة بإصدار المعايير الجزائرية لتدقيق بتبني بعض المعايير و تطبيقها و العمل بها من اجل تسهيل عمل محافظ الحسابات .
- ضرورة إقامة نظام الرقابة الداخلية كمصلحة خاصة داخلية مستقلة في كل المؤسسات الإقتصادية والعمل على تفعيل ووضع موظفين محايدين والإلتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي.

- الأخد بعين الإعتبار التوصيات المقدمة من طرف محافظي الحسابات والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة في أسرع وقت.

4- أفاق الدراسة: وفي الأخير يمكن إعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى، لذا نقترح المواضيع التالية:

- أهمية تقرير محافظ الحسابات في تحديد مصداقية نظام الرقابة الداخلية.
- مدى اعتماد المؤسسات الاقتصادية على تقارير محافظ الحسابات .
- اعتماد محافظ الحسابات على القوائم المالية في تفعيل عمل المؤسسات.
- دور محافظ الحسابات في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات.
- مساهمة محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء وفق المعيار الدولي ISA400 .
- دور المعيار الدولي ISA315 في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية

الملاحق

نموذج عن رسالة مهمة (تكيف وفق طبيعة المهمة ، قانونية أو تعاقدية) مثل: نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات

رأسية المكتب:
رقم الاعتماد:
رقم التسجيل في الجدول:
العنوان:
الهاتف /الفاكس:
المكان والزمان

موجه إلى إدارة الكيان

سيدة/ سيد،

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم ، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات ن،ن+1، ن+2

1. **هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية**

في إطار هذه المهمة ، سأقوم بإجراء تدقيق الكشوف المالية لكيانكم بهدف تقديم رأي حول انتظام وصحة والصورة المطابقة التي تقدمها حسابات شركتكم.

وسيجسد بتحرير تقارير إبداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري والقانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والنصوص المنبثقة.

سأقوم بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر. هذه المعايير تتطلب وضع حيز التنفيذ الواجبات التي تسمح بالحصول على ضمان معقول بعدم احتواء الحسابات على اختلالات معتبرة.

أذكركم في هذا الإطار أن التدقيق يتمثل في فحص من خلال سبر ، العناصر المقنعة التي تبرر المعطيات المحتواة في الكشوف المالية.

يتمثل التدقيق أيضا في تقييم المبادئ المحاسبية المتعبة ، التقديرات المعتبرة المتخذة لإقفال الحسابات وتقدير محتوى وعرض الكشوف المالية وكذلك المعلومات المقدمة.

2. مسؤولية محافظ الحسابات

يستوجب علي أن أشير أنه نظرا لتقنيات السبر وحدود أخرى مرتبطة للتدقيق وكذلك تلك المتعلقة بسير كل نظام محاسبة ومراقبة داخلية فإن خطر عدم اكتشاف اختلالات معتبرة، كذلك تلك المنبثقة عن حالات

الغش أو نتيجة لأخطاء، لا يمكن تفاديه كليا. لهذه الأسباب لا يمكنني منح ضمان بأن كل النقائص المهمة في النظام المحاسبي والمراقبة الداخلية الناتجة عن الانحرافات المعتبرة، يمكن تحديدها.

أنا أخضع للسر المهني طبقا لأحكام المادة رقم 71 من القانون 10-01 المذكور أنفا، ولا يمكن أن أعفى منه إلا ضمن الشروط المحددة من خلال المادة 72 من نفس القانون.

3. مسؤولية المسيرين الاجتماعين للكيان

أذكركم أن إعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤولية الاجتماعيين، وهذه المسؤولية تستلزم:

- مسك محاسبي وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي والنصوص المنبثقة؛
- وضع نظام مراقبة داخلية مناسب.

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك ب:

- وضع في متناولي كل الوثائق المحاسبية للكيان وبصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامي بمهمتي ، خاصة محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة.
- السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين والذين أعتبر أنه من الضروري التواصل معهم للوصول إلى أدلة مثبتة.

يجب أن يرسل إلى مشروع الكشوف المالية السنوية التي ستعرض على مجلس الإدارة أو هيئة التسيير ، 45 يوما قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات.

لكن سأتدخل مسبقا ، من حين لآخر ، حول المشاريع التي ستعد وتعرض على الهيئات المداولة.

سأكون ممتنا بتلقي إرسالكم : (على سبيل المثال)

- الاستدعاءات المسلة وفق الآجل المحددة في القانون التجاري؛
- قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها؛
- قائمة بالاتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.

4. مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي :

جانفي: .....

فيفري: .....

إلخ : .....

هذا المخطط سيعد كل سنة بالتشاور الوثيق مع مصالحكم. بيد أنني ألفت انتباهكم إلى أن احترام الرزنامة يتوقف على افتراض أن حساباتكم تم إقفالها وعرضها علي في الآجال المتفق عليها والتي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الآجال المحددة. أشير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب بعض الفحوصات والأعمال الخاصة.

أعتمد على تعاونكم التام وكذا مستخدمين حتى يتاح لي الحصول على مجموع الوثائق المحاسبية والمعلومات الضرورية في الآجال المعقولة.

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف:

(تحديد الهوية ، المؤهلات المهنية والمركز)

عند الاقتضاء سيتم اللجوء إلى أشخاص من أهل الاختصاص وذلك لمساعدتي في إنجاز مهمتي.

5. رسالة التأكيد

تجنبا لكل خطر نسيان معلومات مهمة وتأكيد عدد من التصريحات المجمعة أثناء المهمة ، سأطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد. هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كيانكم اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو، إذا لم يكن بالإمكان إدراجها، قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية (الملحق)

6. الأتعاب

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي ب .....دج خارج الرسم والنفقات.

وفقا للرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

(وضع رزنامة الفوترة والدفع)

سأعلمكم في حين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي ، عند الإقتضاء ، إلى مراجعتها.

أرجو منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مختوما بإمضائكم ومكتوب عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه"

تقبلوا مني ، سيدتي/ سيدي ، خالص عبارات التقدير والاحترام.

محافظ الحسابات

الكيان

التاريخ:

سيدة/سيد :

الوظيفة

Bilan d'Audit Interne exercice .....

Introduction :

En exécution à la résolution n° … de l'assemblée Générale Ordinaire du Groupe du ……, relative au renforcement de la structure, moyens et organisation des activités du contrôle interne,

Et de la résolution du Conseil d'Administration de la société n° … du 05/09/2013 portante adoption de la charte d'audit interne,

Une structure d'audit interne est opérationnelle et rattachée directement à la direction générale.

Cette structure qui vient d'être renforcée par un 2eme cadre durant l'exercice, fait appel régulièrement à chaque fois que besoin dans le cadre des contrôles internes aux différents cadres des structures de l'entreprise (financier, administratif, technicien…..).

Nous reprenons dans ce qui suit le bilan de l'audit interne effectué au niveau des unités à gestion directe durant l'exercice ……, lequel a fait l'objet d'examen au niveau du Conseil d'Administration de la société.

Pour ce qui est des filiales, la fonction d'audit interne est prise en charge par une structure au niveau de chaque filiale conformément à la charte d'audit interne initiée par le propriétaire …… et approuvée par leurs Conseils d'Administration respectifs.

Les rapports trimestriels de ces filiales sont transmis régulièrement au groupe pour examen et suivi.

SYNTHESE DES RAPPORTS DE MISSIONS D'AUDITS INTERNES AU TITRE DE L'ANNEE .....

A)- Point sur la mission d'Audit effectuée le ..... au niveau de ..... (SBA)

Additivement à notre précédent rapport d'audit en date du ……., cette mission avait pour objet de tirer au clair d'une manière définitive la situation des stocks, des sacs à papier après l'opération des inventaires physiques du 31/12/…… et ce conformément aux engagements fait par le directeur et son staff et entérinés sur le procès verbal minute du 25.12…….
Les résultats tirés de cet audit sur la situation des sacs à papier après l'inventaire physique de l'exercice ……., confirme encore l'écart négatif de consommation des sacs d'une quantité de 10.673 sacs, le dossier en question à été transmis à l'expert judiciaire désigné dans l'affaire des écarts des stocks de matières premières (exercice ……..).

B)- Point sur la mission d'Audit effectuée le ..... au niveau de ..... Oran

Cette mission d'audit a été effectuée au niveau de cette unité dans le but de porter les éclaircissements nécessaires sur le chèque BADR N° 7……91 libellé d'un montant de 2 …… 746.00 DA pour le règlement de G50 du mois de décembre …… rejeté par la suite par la banque pour le motif provision insuffisante, la dite situation a été régularisée par un autre chèque de banque certifié.

C)- Point sur la mission d'Audit effectuée le ..... au niveau de ..... MOSTAGANEM

Cette mission rentre dans le cadre du programme d'audit arrêté pour le premier trimestre ……. et consiste à vérifier l'ensemble des aspects de gestion de l'unité pour la dite période et à l'issue des opérations de contrôle des réserves ont été relevées et notifiées à l'unité pour leur prise en charges qui sont les suivantes :

-La mise à jour du journal d'inventaire.
-L'indexation des écritures de réouverture …….
-L'absence du rapprochement entre la comptabilité générale et la gestion des stocks.
-L'établissement d'un registre dument signé par la direction de l'unité pour le recensement des achats de moins de 10.000 DA faible valeur.
-L'actualisation du fichier des immobilisations.

D)- Point sur la mission d'Audit effectuée le ……. au niveau de …… BAYAD

Faisant suite aux différentes irrégularités décelées du bilan ……. de cette unité et signalées par la division consolidation et analyse du groupe en l'occurrence le compte 758…….. écart sur réception anormalement débiteur, une mission d'audit du siège a été dépêchée en urgence sur les lieux à l'effet de situer les irrégularités et par la suite procéder à la régularisation de la situation du dit compte, cependant et à l'issue de nos recherches, nous avons pu recenser toutes les mauvaises imputations anormalement transcrites et avons procédé au redressement de ce compte.

E)- Point sur la mission d'Audit effectuée le ……. au niveau de ……. TIARET

Notre mission au niveau de cette unité rentre dans le cadre du programme d'audit validé par la direction générale et qui consiste à auditer l'ensemble des structures de gestion de l'unité pour la période allant du 01.01…… au 31.03……. d'où certaines réserves soulevées par nos soins ont été notifiées à l'unité pour leur prise en charge à savoir :
-L'appossement de la signature de l'engagement sur les mandats de paiement.
-L'actualisation du fichier des immobilisations.

-L'intégration de la réouverture du bilan …….. dans les écritures de l'exercice en cours.

- L'établissement du registre pour le recensement des achats de moins de 10.000 DA.

-L'absence des griffes sur certains documents notamment les tickets de pesée et le bon d'agréage.

-L'absence du contrat de transport validé et cosigné par le transporteur.

-L'absence de rapprochement entre le service commercial et la fabrication.

F)- Point sur la mission d'Audit effectuée le ..... au niveau de ..... TELEMCEN

La mission d'audit effectuée au niveau de cette unité avait pour objet le contrôle et vérification de la gestion courante de toutes les structures de l'unité pour la période du premier trimestre ……., à l'issue de notre contrôle des recommandations ont été données par écrit pour régulariser les insuffisances relevées dans notre rapport d'audit à savoir :

-la mise à jour du journal d'inventaire.

-Absence de registre conçu par le recensement des achats de moins de 10.000 DA.

-Manque d'actualisation du fichier des immobilisations.

-Absence du contrat de transport validé et cosigné par le transporteur.

-Absence de certaines pièces constituantes du dossier des transporteurs.

-Absence de l'état de rapprochement entre la gestion des stocks et la fabrication conformément à la procédure de gestion des flux en vigueur.

قائمة المراجع

أولا: مراجع باللغة العربية

- الكتب

- أحمد حلمي جملة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان ، الأردن، 2015،
- ادريس عبدالسلام الشتوي، مراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996
- خالد أمين عبدالله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، عمان، الأردن، 1998
- طارق عبدالعال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء2، الرقابة الداخلية أدلة الأثباث، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2004،
- عسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار الميسرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009
- مولود ديدان، مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2014،

- رسائل العلمية

- برابح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر في علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015
- بوزواري رتيبة، تبان تفاحة، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة، 2019/2018
- بوزواوي رتيبة، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، 2018-2019
- حمزة بطينة، حياة سايحي، ياسين مرغنية، دور المحافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية،دراسة ميدانية في شركة بلاستي انابيب مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، الجزائر، 2018/2017
- حمزة بطينة، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة لخضر بالوادي، الجزائر، 2018
- حمزة يحيات، فوزية لعرابة، دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية، دراسة حالة المركب الصناعي التجاري و الحضنة .المسيلة ,مذكرة لنيل شهادة

الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة، 2017-2016

- دحمان عبدالرحمان، ريحان محمود، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عين الدفلى، 2015/2016
- زينب مرابط، دور معيار المراجعة الجزائري رقم 530 "السير في المراجعة" في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، خبراء ومحاسبين وأكاديميين ولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم مالية ومحاسبة، كلية إقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسيير، أم البواقي، 2019/2018
- فيروز أوكسل، دور نظام الرقابة في اتخاذ القرارات الاستراتجية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الماستر علوم تجارية، جامعة أو بواقي، 2014
- نسرين حشيش، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكورة لنيل شهادة ماستر في العلوم المحاسبية، غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، 2012/2011
- نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماسترة في العلوم المالية المحاسبية، جامعة بسكرة، الجزائر،

- قوانين وتشريعات:

- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 42، المادة 08،
- المعيار الدولي للتدقيق رقم 315، تحديد مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها
- المعيار الدولي للتدقيق رقم (400) تقدير المخاطر الرقابة الداخلية
- المعيار الدولي للتدقيق رقم (256)، الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

- مواقع الأنترنت

- http ://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf, 08/03/2020, 23 :40
- http ://www.cnc.dz/images/NAA-520-570-610-620.pdf
- https ://specialties.bayt.com/fr/specialties/q/88038/
- https ://almohasben.com,01-03-2020, 10h37

ثانيا: مراجع باللغة اللاتنية

- Mohamed Hamzaoui, audit gestion des risque d'entreprise et contrôle interne, village moudiale, 1er edition, 2006

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة محافظ الحسابات وشورط ممارسة المهنة ومعايير الأداء المهني في الجزائر، مهامه ومسؤولياته، وعلاقة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من مسؤولية محافظ الحسابات، بإعتبارها أحد أدوات حماية الأصول المالية للمنشأة وتطويرها.

حيث تناولت الدراسة مفهوم محافظ الحسابات، مهامه ومسؤولياته ثم نظام الرقابة الداخلية، مكوناتها، خصائصها ومقوماتها، وقمنا بإضهار العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية وأخيرا قمنا بإجراء الدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات تناولت مختلف الإجراءات التي يتبعها في طريقه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

وخلصت الدراسة إلى أنه بإمكان محافظ الحسابات اكتشاف الأخطاء والاختلالات في هذا النظام، وله دور كبير في فحص دقة وجودة النظام كما يساعد على تحسين وتفعيل جودة القوائم المالية في المؤسسات.

كلمات المفتاحية: محافظ الحسابات – نظام الرقابة الداخلية.

Summary :

his study aimed to know the account portfolios, the conditions for practicing the profession and the professional performance standards in Algeria, its tasks and responsibilities, and its relationship to the internal control system in the institution, as examining and evaluating the internal control system is the responsibility of the account portfolios, as it is one of the tools for protecting and developing the firm's financial assets.

Where the study dealt with the concept of account portfolios, its tasks and responsibilities, then the internal control system, its components, characteristics and components, and we demonstrated the relationship that links the account portfolios to the internal control system. .

The study concluded that account portfolios can discover errors and imbalances in this system, and have a major role in examining the accuracy and quality of the system, and it also helps to improve and activate the quality of financial statements in institutions.

Key Words: Accounts Governor - Internal Control System.