



## دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة ميدانية في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة

ش.ذ.أ

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبتين:

- العيهار سعاد

- ساسي نور

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. غربي حمزة
مقررا ومشرفا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. نجاعي مليكة
ممتحنا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. حميدي احمد سعيد

السنة الجامعية 2024/2023



# إهداء

اهدي ثمرة هذا العمل إلى أبي وأمي

واخوتي واهلي، وكل صديقاتي

وإلى كل من وقف معي في اللحظات

الصعاب وساعدني ولو بكلمة طيبة

إليكم جميعاً أهدي عملي هذا

سعاد

# إهداء

أهدي هذا العمل إلى:

♥ الي من كانا سببا في وجودي أبي وأمي

حفظهما الله

♥ الي نبض قلبي زوجي الغالي عبد الصمد

وابنائنا الألاء، عبد الرحمان واسراء.

♥ الي اخواتي " مريم، وهيبة، هاجر، زينب،

فاطمة الزهراء، ندى وأخي سيف وأولادهم

وبناتهم لجين، مريم، ياسمين، محسن، عائشة

وجواد.

♥ الي والدي زوجي حفظهم الله.

♥ الي زميلتي وأختي هبة عرعار.

♥ ولكل من أعطاني يد العون من قريب او بعيد

وساعدني في انجاز هذه المذكرة

نور

# شكر وعرهان

نشكر الله عز وجل ونحمده الذي وفقنا وسددنا لأداء  
هذا العمل

نتقدم بجزيل الشكر والعرهان والتقدير للأستاذة نجاعي  
ملكة التي أشرفت على هذا العمل

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى مدير وموظفي المؤسسة  
العمومية للأشغال العمومية بوسعادة

نتوجه بالشكر لكل أساتذتنا بقسم العلوم المالية  
والمحاسبة

إلى كل من ساعد في انجاز هذا العمل من قريب أو  
بعيد

نور، سعاد

الفهرس العام

اهداء

شكر و عرفان

I.....	الفهرس العام
III .....	قائمة الجداول
IV .....	قائمة الاشكال
أ.....	مقدمة عامة

الفصل الأول: عموميات حول مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

2.....	تمهيد
3.....	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات
3.....	المطلب الأول: محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة
5.....	المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
7.....	المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات
8.....	المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية
8.....	المطلب الأول: مفهوم، أهمية، ومكونات نظام الرقابة الداخلية
11 .....	المطلب الثاني: أنواع، مقومات، واجراءات نظام الرقابة الداخلية
14 .....	المطلب الثالث: توثيق وتفهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية
16 .....	المبحث الثالث: علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية
17 .....	المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية
18 .....	المطلب الثاني: خطوات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
25.....	خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: دراسة ميدانية في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة م.ع.ا.ع.ب.ش.ذ.ا

27.....	تمهيد
28 .....	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة
28 .....	المطلب الأول: التعريف بالشركة الأم مجمع GITRA
29 .....	المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة
33 .....	المطلب الثالث: نظام الرقابة الداخلية في الم.ع.ا.ع.ب.ش.ذ.ا
34 .....	المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية م.ع.ا.ع.ب.ش.ذ.ا

35	المطلب الأول: أدوات الدراسة
35	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية في الم.ع.ا.ع.ب بطريقة الاستبيان
44	المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية في الم.ع.ا.ع.ب
47	المطلب الرابع: التوصيات المقدمة ل م.ع.ا.ع.ب من طرف محافظ الحسابات والتي تخص نظام الرقابة الداخلية
47	المطلب الخامس: تحليل دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية م.ع.ا.ع.ب
49	خلاصة الفصل
50	الخاتمة
54	قائمة المراجع
758	الملاحق
	الملخص

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مكونات نظام الرقابة الداخلية	10
02	شكل وثيقة استبيان الرقابة الداخلية	22
03	شكل شبكة فصل المهام	24
04	قائمة استقصاء نظام الرقابة المتعلق بالنظام المحاسبي والتقرير المالي	35
05	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات	37
06	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية	38
07	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات	39
08	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية	41
09	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور	42

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
20	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	01
23	الرموز الأساسية والمتخصصة في خرائط التدفق	02
32	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للأشغال العمومية	03

# مقدمة عامة

## 1. تمهيد

سعت الجزائر منذ الاستقلال إلى بناء اقتصاد وطني قوي قادر على خلق الثروة؛ حيث أنه يمثل الدعامة الأساسية للنهوض بباقي المجالات، وفي هذا الإطار قامت الدولة بوضع برامج ومخططات متوسطة وطويلة الأجل، من أهم ما نتج عنها ما يعرف بالمؤسسات الاقتصادية العمومية، قبل أن تنتقل سياسة البلاد إلى الانفتاح على اقتصاد السوق وظهور القطاع الاقتصادي الخاص. وتلعب هذه المؤسسات دورا رئيسيا في تحريك عجلة الاقتصاد الوطني، بينما تبنى عديد القرارات العليا والسياسات على أساس ما تحققه من نتائج وقيمة مضافة، وهو ما يستوجب فرض رقابة خارجية على هذه المؤسسات لضمان صحة تصريحاتها وصدق قوائمها المالية. ومن أهم الآليات التي وضعتها الدولة للرقابة الخارجية على المؤسسات؛ فرض التعاقد مع محافظ الحسابات بغرض المصادقة على حساباتها السنوية وتقاريرها المالية. وتخضع مهنة محافظ الحسابات، والخبير المحاسب هي الأخرى إلى جملة من القوانين التنظيمية الجزائرية، فضلا عن معايير التدقيق الجزائرية والدولية التي تضبط الجوانب العلمية والمهنية والأخلاقية للمهنة، كما تحدد هذه المعايير شكل وعناصر تقارير محافظ الحسابات، ومن بين أهم تقاريره الخاصة: التقرير عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة. هذا العنصر الذي تزايد اهتمام المؤسسات به وبتطويره لما يقدمه لها من ضمان لحسن تطبيق سياساتها وتعزيزا لجهودها في تحقيق الأهداف والتطلعات.

## 2. إشكالية البحث

من أجل فهم علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ودوره في تحقيق فعاليته نسعى في هذا البحث إلى الإجابة على سؤال الإشكالية الآتي:

**ما هو دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية الاقتصادية؟**

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بتقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك علاقة متبادلة بين نظام الرقابة الداخلية ومحافظ الحسابات؟
- هل تولى الإدارة العليا للمؤسسة العمومية الاقتصادية م.ع.ا.ع.ب أهمية لزيادة جودة وفعالية نظام رقابتها الداخلية؟
- هل يفضي وجود محافظ الحسابات -في إطار مهمته القانونية- إلى تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟

### 3. الفرضيات

- هناك علاقة تأثير متبادلة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تولي الإدارة العليا للمؤسسة العمومية الاقتصادية م.ع.ا.ع.ب أهمية لزيادة جودة وفعالية نظام رقابتها الداخلية لأنه يساعدها على تحقيق الأهداف والتطلعات.
- يفضي وجود محافظ الحسابات -في إطار مهمته القانونية- إلى زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

### 4. مبررات اختيار الموضوع

يرجع تبرير اختيارنا لهذا الموضوع إلى:

- ◀ الميول الشخصي والاهتمام بموضوع نظام الرقابة الداخلية؛
- ◀ رغبة الطالبتين في فهم مقومات نظام الرقابة الداخلية ودوره في زيادة فعالية المؤسسة؛
- ◀ اهتمام الطالبتين بمهام محافظ الحسابات في إطار عملية المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة ودوره في دعم وتعزيز نظامها للرقابة الداخلية
- ◀ تزايد الاهتمام بموضوع نظام الرقابة الداخلية والبحث في سبل تطويره

### 5. أهداف الدراسة

تتمثل أهداف دراستنا لهذا الموضوع في:

1. محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة، وفهم نظام الرقابة الداخلية؛
2. معرفة أهمية التدقيق الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؛
3. التوصل لتفسير العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ومحافظ الحسابات ومدى اعتماده على جودتها في مهامه؛
4. محاولة تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الم.ع.ا.ع.ب؛
5. تقديم قيمة مضافة لحقل البحث العلمي في هذا المجال، وتوفير مادة علمية للمديرين المهتمين برفع فاعلية نظام الرقابة الداخلية لمؤسساتهم.

### 6. أهمية الموضوع

تتمثل أهمية هذا الموضوع في الدور الذي يؤديه نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية كأداة لتحقيق سياسات الإدارة العليا ومخططاتها من جهة، وكضمان لكفاية وصحة المعلومات التي يبدي رأيه حولها محافظ الحسابات من جهة أخرى.

## 7. الإطار الزمني والمكاني للبحث

### أ. الإطار الزمني للبحث

الفترة الممتدة من 2023/10/03 إلى 2024/05/26

### ب. الإطار المكاني للبحث

يتمثل الإطار المكاني للبحث في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة ش.ذ.أ.

## 8. المنهج والأدوات المستعملة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في تناول الجانب النظري للموضوع، والذي يهتم بتجميع البيانات والمعلومات وتنظيمها بشكل تسلسلي والإحاطة بكافة المفاهيم المتعلقة بمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية وتفسير العلاقة بينهم.

بينما استخدمنا في الجانب التطبيقي المنهج التحليلي من خلال القيام بدراسة ميدانية في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة ش.ذ.أ. ولإجراء هذه الدراسة احتجنا لاستعمال بعض الأدوات المتمثلة في: المقابلة الشخصية، جداول الاستقصاء، وكذا الفحص المستندي من خلال الاطلاع على بعض الوثائق الإدارية والمستندات النموذجية.

## 9. خطة وهيكل البحث

من أجل تنظيم العمل والوصول إلى أدق النتائج، اعتمدنا على تقسيم البحث إلى فصلين موضحين

كالتالي:

**الفصل الأول:** يتكون من ثلاثة مباحث، حيث تعرضنا في المبحث الأول إلى عموميات حول مهنة محافظ الحسابات وطرق تعيينه في المؤسسات الاقتصادية وفقا للقانون الجزائري، وعرضنا في المبحث الثاني الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية وطرق تقييمها، وخصصنا المبحث الثالث لتوضيح علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

**الفصل الثاني:** تم تقسيمه إلى مبحثين، عرضنا في المبحث الأول تقديم تعريفيا للشركة محل الدراسة، ومكانة ومستوى نظام الرقابة الداخلية فيها، وفي المبحث الثاني قمنا بتحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق اسقاط ما تطرقنا إليه في الجانب النظري على المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة ش.ذ.أ، وكذلك عرضنا رأي وتوصيات محافظ الحسابات في هذا النظام.

## 10. الدراسات السابقة

اهتم الباحثون بموضوع الرقابة الداخلية ونذكر من بين الدراسات التي تناولت هذا الموضوع ما يلي:

❖ حمزة بطينة، حياة سايجي، وياسين مرغنية، "دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م"، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضر، السنة الجامعية 2018/2017.

هدف فيها الباحثون إلى التعرف على دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال تتبع مجموعة من الطرق والوسائل لتوضيح علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية وإظهار مدى قدرته في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل الدراسة. وتوصلوا إلى أن محافظ الحسابات يقوم باكتشاف نقاط القوة والضعف في المؤسسة، وأن نظام الرقابة الداخلية هو ضرورة حتمية في جميع المؤسسات للتأكد من حسن سير العمل والانجاز.

❖ حمايدية نوال، "دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة الحالة مكتب محافظ الحسابات" مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد بن باديس، السنة الجامعية 2019/2018.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية محافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة. وخلصت الدراسة إلى أن لمحافظ الحسابات دور كبير ومهم في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية بحيث يجعل المؤسسة أكثر كفاءة ومصداقية، كما يساعد على تحسين جودة القوائم المالية لها.

❖ عبد الرحمان زين الدين، محمدي محمد الأمين، "دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية" مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، السنة الجامعية 2022/2021.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمحافظ الحسابات وشروط ممارسة مهنته، وكذا مهامه ومسؤولياته ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة. وأهم ما خلصت إليه من نتائج أن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية يمكن من تقليل حدوث الأخطاء، وأن محافظ الحسابات له دور فعال في المؤسسة للحد من التلاعبات المحاسبية التي تحدث داخل المؤسسة.

# الفصل الأول:

## عموميات حول مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات

المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية

## تمهيد

في ظل التطورات التي شهدتها مجال المحاسبة على المستوى العالمي والوطني، قامت الجزائر بوضع جملة من الإجراءات والآليات لمواكبة هذه التغيرات العالمية، وأحداث تغييرات على طرق فرض الرقابة الخارجية على المؤسسات الاقتصادية لضمان التطبيق الصحيح للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المالي المحاسبي الجزائري وتعزيز صحة قوائمها المالية التي يجب أن تعبر بصدق عن مركزها المالي. حيث تقضي هذه التشريعات بوجوب توكيل هيئة مستقلة عن الشركة مهمتها التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المصرحة، لتفادي وقوع الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب بأموال الشركة، وتتمثل هذه الهيئة في محافظ الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات بإنجاز مهمته القانونية وفق مجموعة من المعايير والاطر التي سنتطرق إليها في هذا الفصل، وتنتهي هذه المهمة بإعداد مجموعة من التقارير التي من أهمها تقرير عن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث يتأكد محافظ الحسابات من وجود نظام رقابة داخلية قوي يساعده على القيام بمهمته. فما هو هذا النظام؟ ومما يتكون؟ وما هو دور محافظ الحسابات في تفعيله؟

للإجابة على هذه الأسئلة، سنحاول في هذا الفصل التطرق لمختلف الجوانب الخاصة بمحافظ الحسابات في الجزائر، ونظام الرقابة الداخلية، والعلاقة بينهما، من خلال تقسيم الفصل الى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي 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 الى الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات وذلك من خلال مجموعة من المطالب المتمثلة في مفهوم مهنة محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة ومهام ومسؤوليات ومعايير الأداء المهني لمهنة محافظ الحسابات.

## المطلب الأول: محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

### أولاً- تعريف محافظ الحسابات

تعد مهنة محافظ الحسابات أحد اشكال التدقيق الخارجي وتوجد عدة تعريفات نذكر منها:  
تعرف المادة 22 من القانون 10 - 01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على انه " كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"<sup>1</sup>.  
وعرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته 715 مكرر 4 المرسوم التشريعي رقم 08 - المؤرخ في 25 ابريل 1993 كما يلي<sup>2</sup>

"تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات او أكثر لمدة 3 سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة او مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة الى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك. ويتحقق مندوبو الحسابات إذا تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين. ويجوز لهؤلاء ان يجرؤا طيلة السنة التحقيقات او الرقابات التي يرونها مناسبة. كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.

وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع او رفض واحد او أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء الى تعيينهم او استبدالهم بموجب امر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة او مجلس المديرين. يمكن ان يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنياً للاذخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها".

نستخلص من التعريفات السابقة أن: محافظ الحسابات في الجزائر هو شخص مؤهل علمياً ومخول قانوناً لتدقيق حسابات المؤسسة والمصادقة على مصداقية قوائمها المالية، بناء على فحص العمليات المالية المسجلة

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون 10 - 01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 العدد 42 المادة 22 ص 7  
<sup>2</sup> القانون التجاري، النص الكامل للقانون، تعديلاته ومدعم بالاجتهاد القضائي، بيرتي للطباعة، الطبعة الثانية، دالي براهيم، الجزائر، 2002، ص-ص

في الدفاتر المحاسبية، والتأكد من صحتها ودقتها طبقا للمرجعية المحاسبية المعمول بها في الجزائر، وهو يتمتع باستقلالية تامة.<sup>1</sup>

### ثانيا- شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

- أ. أن يكون جزائري الجنسية،
  - ب. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
    - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها،
    - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها،
  - ج. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،
  - د. ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،
  - هـ. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،
  - و. أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة اليمينية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات، الوطنية وقبل القيام بأي عمل التالية:
- "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".<sup>2</sup>

### ثالثا- تعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للهيئة أو المؤسسة، وهذا ضمن الجمعية العامة التأسيسية، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، حيث يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفي حالة عهديتين متتاليتين لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد مضي ثلاث سنوات. أما بالنسبة للتعيين البعدي يتم خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية<sup>3</sup>

<sup>1</sup>المرجع نفسه، ص 445.

<sup>2</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جولية 2010 العدد 42 المادة 8 ص 5

<sup>3</sup>رميلة لعمور، علي بن يحيى، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 1، 2020، ص: 105، 106.

أ. التعيين من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات: تعين محافظ الحسابات في هذه الحالة في إطار الشروط التالية:

ك تعين الجمعية العامة التأسيسية مندوب أو مندوبو الحسابات الأولون في القانون الأساسي، ويجب إثبات قبول التعيين في محضر الجلسة.

ك يعين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، بعد الموافقة الكتابية، وعلى أساس دفتر الشروط وذلك خلال أجل أقصاه شهر بعد اقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات..

ك دفتر الشروط: فصل المرسوم التنفيذي 11-32 مضمون دفتر الشروط الواجب إعداده من أجل تعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

ك رسالة قبول العهدة: يرسل محافظ الحسابات رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية (08) أيام بعد تاريخ استلام تبليغ تعيينه.

ب. التعيين من طرف رئيس المحكمة (التعيين الاضطراري): إذا لم تعين محافظ الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات يتم اللجوء الى تعيينهم أو استبدالهم بأمر من رئيس المحكمة بناء على طلب مجلس الادارة أو مجلس المديرين، ويمكن تقديم هذا الطلب من طرف كل معني في الشركات التي تلجأ علنيا للادخار وذلك عن طريق السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

ج. التعيين من طرف أحد المساهمين: يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين محافظ الحسابات ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين. وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين محافظ أو محافظي حسابات

### المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

تتمثل مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات فيما يلي:

#### أولاً- مهام محافظ الحسابات:

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية<sup>1</sup>:

1. يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات والهيئات.
2. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمة او الشركاء او عاملي الفحص.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10 - 01 المواد 23 24 25 ص 7

3. يبدي رايه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرية او المسير.
  4. 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 .
  5. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطع عليه ومن طبيعته إن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .ونخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.
  6. عندما تعد الشركة أو الهيئة الحسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- ويترتب على محافظ الحسابات إعداد:<sup>1</sup>**

1. تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إن نظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر
2. تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء .
3. تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
4. تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات.
5. تقرير خاص حول الامتيازات الخاص الممنوحة للمستخدمين.
6. تقرير خاص حول تطور السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاستهلاكية.
7. تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية .
8. تقرير خاص حول حالة ملاحظة تمديد محتمل على استمرار الاستغالية.
9. تحدد معايير التقرير وإشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة والى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم .

### ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

- محافظ الحسابات يمارس مهنته تحت مسؤوليته الخاصة وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من خبراء ومساعدين يختارهم هو ومن هنا يمكن ذكر مسؤوليات محافظ الحسابات التي تكمن في النقاط التالية:<sup>2</sup>
- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة في العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
  - يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، المواد 23- 24، 25، القانون رقم 10-01، ص 7.  
<sup>2</sup> المرجع السابق، المواد من 59 إلى 63، من القانون رقم 10-01، الجمهورية الجزائرية، ص 10

- ويعد متضامنا تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.
- ولا يعتبر من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وان لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاع عليها في حالة معاينة مخالفة يثبت انه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.
- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية امام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.
- تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:
  - أ. الإنذار.
  - ب. التوبيخ .
  - ج. التوقيف المؤقت لمدة قصاها ستة أشهر
  - د. الشطب من الجدول

ويقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام اللجنة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها. وتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم

### المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات

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<sup>1</sup> :

1. **قبول المهمة بداية العمل:** على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توافر عدة شروط أهمها :
  - 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 الحصاص العينية إن وجدت.
  - التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها.
2. **ملفات العمل:** إن كون المراجعة مستمرة، فإن ذلك يجعل المحافظ مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه، ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا .

اتمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد الثامن، مستغانم، 2017، ص 439.

3. **التقارير:** أكد المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، المتضمن مهام الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية ومراجعة صدق وتطابق المعلومات لتحضير تقرير عام يوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين .
4. **التصريح 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 .
5. **إجراءات محافظ الحسابات:** توجد ثلاثة مراحل للقيام بعمل المحافظ وهي كالآتي:<sup>1</sup>
- مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفير الإمكانيات بجميع أشكالها للقيام بمهمته، إضافة لحصوله على معرفة عامة حول المؤسسة.
  - مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
  - مرحلة فحص الحسابات، وقد خصصت لها التوصية السادسة بعنوان "الاجتهادات المهنية الخاصة بمحافظ الحسابات".
6. **فحص الحسابات:** هي مرحلة قد تتسع وقد تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل إليها المحافظ<sup>2</sup>

### المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية

قبل أن يقوم محافظ الحسابات بعملية الفحص والاختبار (التدقيق) يجب أن يقوم بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة في جميع نواحي النشاط لديها، لأن هذه الدراسة والفحص لنظام الرقابة الداخلي من أهم مراحل عمل محافظ الحسابات وذلك كون عملية المحافظة على أموال المؤسسة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المؤسسة وتطورها من واجبات هذا الأخير.

### المطلب الأول: مفهوم، أهمية، ومكونات نظام الرقابة الداخلية

#### أولاً- مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية أحد أدوات حماية أصول المؤسسة، وزيادة الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة من طرف الإدارة، حيث تعددت تعاريف الرقابة الداخلية نذكر منها ما يلي:

اتمار خديجة، المرجع نفسه، ص 439  
2اتمار خديجة، المرجع نفسه، ص 440.

1. "تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة النظم و الإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المؤسسة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعة"<sup>1</sup>.

2. كما عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها: "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة"<sup>2</sup>.

على ضوء التعاريف السابقة يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنها: "نظام الفحص والتدقيق الداخلي للمؤسسة، الذي يمكنها من حماية أصولها ودفاترها المحاسبية المالية وزيادة الاعتماد على البيانات الواردة في هذه السجلات".

## ويهدف نظام الرقابة الداخلية إلى:

1. حماية أصول المؤسسة وطبيعة نشاطها.
2. التأكد من دقة البيانات وتحديد درجة الاعتماد عليها في رسم السياسات قبل اتخاذ أي قرارات.
3. الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.
4. حسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها.
5. تحديد الإجراءات التنفيذية بطريقة تضمن انسياب العمل.
6. تشجيع التزام العاملين بتطبيق السياسات والإجراءات التي تتضمنها لوائح ونظم العمل.
7. رفع الكفاءة الإنتاجية لكافة عمليات المؤسسة بما يساعد على تحقيق أهدافها بأقل تكلفة ممكنة<sup>3</sup>.

## ثانيا - أهمية نظام الرقابة الداخلي

يكتسب نظام الرقابة الداخلية أهمية بالغة في كونه يساعد على:

- نجاح وكفاءة وفعالية رقابة العاملين ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به المؤسسة من أنشطة وبرامج مختلفة؛
- زيادة كفاءة أداء العاملين في المؤسسة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم؛
- مدى تدقيق النتائج المطلوبة، ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة وبرامج المؤسسة؛
- مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود ومساعدته من جهود ومساعدته في سبيل وضع وتحديد لعمليات وأنشطة المؤسسة موضوع التدقيق؛

<sup>1</sup>عسان فالح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص 206.  
<sup>2</sup>محمد السيد سرايا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني، مراجعة الأصول طويلة الأجل، قصيرة الأجل، مراجعة الإيرادات والمصروفات)، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 13.  
<sup>3</sup>أرشد مكي رشيد، مجلة بعنوان، أثر تكنولوجيا المعلومات في أداء نظام الرقابة الداخلية) بحث تطبيقي في جامعة القادسية (، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الرابع، القادسية، 2015 ص 220.

# الفصل الأول.....عموميات حول مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج هذه المؤسسة قبل وقوعها حتى يتمكن تجنبها، ويمثل جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك<sup>1</sup>.

## ثالثاً - مكونات نظام الرقابة الداخلية:

يقسم Coso مكونات الرقابة الداخلية إلى خمسة (05) أجزاء:

1. بيئة الرقابة.
2. تقييم المخاطر.
3. أنشطة الرقابة.
4. نظام المعلومات والاتصال.
5. المتابعة<sup>2</sup>.

وفيما يلي جدول يوضح كل مكون وعناصره:

### جدول رقم (01): مكونات نظام الرقابة الداخلية

عناصر المكون	وصف المكون	المكونات
<ul style="list-style-type: none"> <li>• النزاهة والقيم الأخلاقية</li> <li>• الالتزام بالكفاءة</li> <li>• المسؤولين عن حوكمة المنشأة (مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة)</li> <li>• فلسفة الإدارة ونمط التشغيل</li> <li>• الهيكل التنظيمي</li> <li>• تخصيص السلطة والمسؤولية</li> <li>• سياسات وممارسات الموارد البشرية</li> </ul>	<p>التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمديرين وملاك المنشأة والمرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.</p>	بيئة الرقابة
<p>تأكيد الإدارة (الوجود، الاكتمال والتقييم، العرض والافصاح، القياس والحدوث)</p>	<p>تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للتقرير المالي</p>	تقييم مخاطر الإدارة
<p>أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات (الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص)</p>	<p>الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل، والتقرير عن عمليات المنشأة بالإضافة للاحتفاظ بالمسائلة المحاسبية عن الأصول المرتبطة</p>	نظم المعلومات المحاسبية والاتصال
<ul style="list-style-type: none"> <li>• الفصل الكافي للواجبات</li> <li>• الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر)</li> </ul>	<p>السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي</p>	أنشطة الرقابة (إجراءات الرقابة)

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005، ص60.

<sup>2</sup> Frédéric (B), Rémi (G), Laurent (R), contrôle interne, Maxima, 2<sup>ème</sup> édition, paris, 2008, p23.

<ul style="list-style-type: none"> <li>• المستندات والسجلات الكافية (الضوابط العامة على الكمبيوتر)</li> <li>• الرقابة المادية على الأصول والسجلات</li> <li>• الاختبارات المستقلة على الأداء</li> </ul>		
	<p>التقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوباً</p>	<p>المتابعة</p>

المصدر: الفين ارينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار

المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، د.ط. د.ع.ط. د.ت، ص 391

## المطلب الثاني: أنواع، مقومات، وإجراءات نظام الرقابة الداخلية

سيتم في هذا المطلب التعرض إلى أنواع ومقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

### أولاً- أنواع نظام الرقابة الداخلية:

حتى تتحقق أهداف نظام الرقابة الداخلي لا بد من تقسيم الرقابة الداخلية إلى عدة أقسام، هي كالاتي:<sup>1</sup>

**1- الرقابة الإدارية:** تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الصادرة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالقرارات السياسية الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة: الكشوفات الإحصائية، دراسة الوقت والحركة وتقارير الأداء، ورقابة الجودة، والموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية، وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين، وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها والمالية

**2- الرقابة المحاسبية:** تشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال: إتباع نظام القيد المزدوج، وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، ووجود نظام مستندي سليم، وإتباع نظام التدقيق الداخلي، وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات من الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين<sup>2</sup>

**3- الضبط الداخلي:** يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل 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<sup>3</sup>.

1خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000 ص 168.

2خالد أمين عبد الله، نفس المرجع، ص 230.

3عبد الفتاح محمد الصحن، فحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004 ص ص: 133 134.

## ثانياً - مقومات وأدوات نظام الرقابة الداخلية:

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعال يجب أن يحتوي على العناصر الآتي:<sup>1</sup>

- وجود خطة واضحة ومنطقية للوظائف التنظيمية التي تمثل الصلاحيات والمسؤوليات
  - وجود نظام مالي ملائم للعمليات والأنشطة لتحديد العالقات المالية مع وجود إجراءات واضحة؛
  - وجود ممارسات إدارية سليمة يمكن مع القيام 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؛
- وحسب المعايير المهنية للتدقيق الداخلي (N.2120.A1) هناك أربعة شروط تؤطر الرقابة الداخلية وتمثل قواعد يجب احترامها. الرقابة الداخلية المصممة جيداً يجب أن تسمح بـ:
- ◀ مصداقية وشمولية المعلومات المالية والعملياتية،
  - ◀ فعالية العمليات،
  - ◀ حماية الأملاك،
  - ◀ احترام القوانين، القواعد، والعقود.<sup>2</sup>

## ثالثاً - إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

تنقسم إجراءات نظام الرقابة الداخلية إلى<sup>3</sup>:

### 1- إجراءات تنظيمية وإدارية

وتضم الإجراءات التنظيمية والإدارية النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:  
أ. وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها. Authorization Initiation.  
ب. وظيفة تنفيذ العمليات Opération :

<sup>1</sup> اعطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص، 48، 49

<sup>2</sup> Jacques Renard, comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, groupe Eyrolles, Paris, 2012, p27.

<sup>3</sup> علي احمد وجدان، دور المراقبة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010، ص 38.

ج. وظيفة الاحتفاظ بعهد الأصول Custodianship

د. وظيفة القيد والتسجيل Keeling – Record

- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة أو صالة واحدة.
- إيجاد روتين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا تترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.
- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- استخراج المستندات من أصل وعدة صور (وأحياناً من عدة ألوان) تختص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين.
- إجراء حركة التنقلات بين الموظفين من حين لآخر وبحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بالعمل في أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

### 2- الإجراءات المحاسبية: وتضم الإجراءات المحاسبية النواحي التالية:

- إصدار تعليمات بوجود إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشروع على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة.
- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين، ومرفقا بالوثائق المؤيدة الأخرى.
- عدم إشراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة انجاز العمل.

- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية، ...الخ.
- إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك الموردين ومصادقات العملاء، ... الخ.
- القيام بجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

### 3- إجراءات عامة:

- وتضم الإجراءات العامة النواحي التالية:
- التأمين على ممتلكات المنشأة ضد جميع الأخطار.
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية.
- وضع نظام وقائي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- استخدام وسيلة الرقابة الحدية بجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلاً باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما رئيس الدائرة يختص باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا.

• استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات وعهدة الخزائن والنقدية.

• استخدام نظام التدقيق بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالباً ما تتاط هذه السلطة لقسم المراجعة الداخلية.

### المطلب الثالث: توثيق وتفهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

ينص معيار التدقيق المهني رقم (400)، أنه على المراجع الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية بغرض التخطيط لعملية المراجعة وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها.

وينبغي على محافظ الحسابات القيام بتجميع الأدلة والوثائق التي تساعد على تفهم كيفية عمل النظام والسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية المتبعة في المؤسسة، ليوفر ذلك أساس كاف لتخطيط عملية التدقيق وتصميم الإجراءات الأساسية له، وبذلك يجب على المحافظ الاهتمام بالرقابة المحاسبية لأنها تعد عنصراً هاماً يساعد الإدارة على تطوير عملياتها كما أنها مفيدة له أيضاً، حيث أن أي زيادة في فاعلية عناصر الرقابة المحاسبية الداخلية يؤدي إلى تقليل كمية الاختبارات المطلوبة من المحافظ وتعطي أساساً أفضل من الثقة في السجلات المحاسبية، ونظراً 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 شفها بحيث تستطيع الإدارة اتخاذ القرار (التصحيح السريع)، بعد ذلك يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير مكتوب وتوجيهه إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، ويشرح فيه عناصر الضعف والخطوات المقترحة لتقويم النظام<sup>1</sup>.

وفي بعض الحالات يتم إعداد تقرير رسمي يرسل إلى المراقب أو أي مسؤول آخر. 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، هذه التقارير تتمثل في:

**1. تقرير الرقابة الداخلية: الذي يتم إعداده كجزء من عملية التدقيق:** ليس من الصعب أن تخمن بالتقريب أشكال كثيرة ومختلفة لما يشملها تقرير الرقابة الداخلية، وفيما 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؛
- اتمام البيع للعملاء دون اختبار حدود الائتمان؛
- الإخفاق في إرسال قوائم حساب للعملاء دورياً؛
- الإخفاق في حفظ قيود المخزون حسب الجرد الممر، أو فقط السجلات المحاسبية غير الموثوق فيها؛
- لا توجد تغطية تأمينية مناسبة؛

1 محمد الفيومي و عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي، الإسكندرية، مصر، 1998 ص.210

• الإخفاق في الحصول على خصم الشراء؛

• ازدواج سداد فواتير الشراء؛

• عدم تحديد أسباب انحرافات التكاليف المعيارية؛

• زيادة فروق اختبار التطابق، بما يزيد عن الحد المعقول<sup>1</sup>؛

**2. تقرير عن مجالات الضعف في الرقابة الداخلية:** إذا قام محافظ الحسابات بلفت نظر المسؤولين بالمشروع 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، وعموما يجب على المشروع تطبيق توصيات محافظ الحسابات بمجرد إصدار التقرير المؤقت، ويجب أن نلاحظ أن نقاط الضعف يجب أن تظهر بالتقرير، كمثال لعدم مناسبة النظام أكثر من كونها إخفاق المشروع في إتباع إجراءاته، حيث يجب أن يحتوي على نقاط الضعف دون توجيه انتقاد التسديد 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 المحافظ بتعديل رأيه المهني كنتيجة مباشرة لنقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، في بعض الحالات قد تكون عناصر الرقابة ضعيفة جدا هنا يجب على المحافظ اتخاذ بديل من بين البدائل التالية:<sup>2</sup>

• قد يقوم المحافظ بتوسيع اختبارات التحقق لتغطية نسبة كبيرة من العمليات وغالبا ما يكون المشروع ضروريا عندما يكون مشروعا صغيرا ولا يمكنه تشغيل موظفين للمحافظة على رقابة مناسبة (مثال المشروعات الخيرية)، ولكن قد يكون حجم السجلات والقيود صغيرا بحيث يستطيع محافظ الحسابات الحصول على دليل كافي دون ضياع وقت كبير

• يستطيع المحافظ توسيع اختبارات التحقق، إذا كان الخطر الناتج من الأخطاء الهامة، أو الأعمال غير القانونية كبيرة؛

• يستطيع محافظ الحسابات توجيه المشروع لأداء الأعمال الضرورية بما يجعل النظام قابل للتدقيق، وإذا وجد المحافظ تركيبا ضعيفا للنظام، والسجلات مليئة بالأخطاء فيمكنه محاولة إعداد نظام حفظ السجلات نفسه.

**4. وضع الاقتراحات الشفهية:** في بعض الحالات قد يعتقد محافظ الحسابات أن الاقتراحات الشفهية تكون كافية خاصة إذا كانت المشكلة أساسية، أو إذا كان المشروع في حاجة إلى رأي مهني (مثل قيد يومية معين)، وعموما من الأفضل إعطاء معظم التوصيات في شكل مكتوب، شاملة تلك التي سبق توجيهها بشفاهاه، لأن ذلك يحمي محافظ الحسابات من المسائلة القانونية في حالة وجود أخطاء خطيرة تحدث فيما بعد ويحصل على فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال:<sup>3</sup>

1ثناء على القبانى، الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص ص 48  
2امين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 412  
3مين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص.412

- الاطلاع على وصف لنظام الرقابة الداخلية يتم إعداده عن طريق محافظ الحسابات شاملة خرائط الحسابات ودليل السياسات والإجراءات؛
- فحص المستندات والسجلات؛
- عمل استفسارات من موظفي العميل شامل الإدارة والمشرفين وموظفي الحسابات؛ -
- ملاحظة أنشطة وأعمال العميل .كما أن محافظ الحسابات أن يوثق أشكالاً مختلفة، نتعرض لها من خلال الآتي: <sup>1</sup>

أ. **مذكرات الرقابة الداخلية:** تكون ميزة مدخل مذكرة الرقابة الداخلية في دقة التحليل وتفهم الرقابة المالية التي هي حق قانوني يخول صاحبه سلطة إصدارات القرارات اللازمة لإنجاز مشروع الخطة. وهذه الوسيلة لتحليل الرقابة المالية مع هذا لا تعتبر في حد ذاتها وسيلة جاهزة وسريعة لشخص آخر غير الذي كتب المذكرة، إذا لم يكن معروضا بالدمج مع خرائط التدفق للرقابة الداخلية، فإنه لا يقدم صورة سريعة للنظام، وهذا الأمر يكون هاما عندما يكلف أشخاص جدد يرغبون في تدقيق الرقابة المالية.

ب. **خريطة تدفق الرقابة الداخلية:** هي وسيلة أخرى لتوثيق تفهم محافظ الحسابات للرقابة الداخلية، وتوفر خرائط تدفق الرقابة الداخلية بذاتها استعراض سهل ومبسط لنظام المعلومات المحاسبية وإجراءات الرقابة المستخدمة من خلال معالجة واستعراض الصفقات والأحداث، ومع ذلك فإن أسلوب خرائط التدفق يتميز أساسا بأنها توفر نظرة عامة موجزة لنظام العميل بها. يمكن لمحافظ الحسابات من التعامل معها كأداة تحليلية مفيدة، وتساعد خريطة التدفق المعدة بشكل جيد على أوجه القصور عن طريق توفر فهما واضحا للطريقة التي يتم من خلالها تشغيل النظام، وبصفة عامة إظهار مدى وجود فصل ملائم بين الواجبات حيث يكون الأمر أسير عند تتبع رسم بياني عن قراءة المذكرة، ومن السهل أيضا أن يتم تحديث خريطة التدفق بالمقارنة بالمذكرة، ويعد الأمر غير عادي أن يتم استخدام هذين الأسلوبين لوصف نفس النظام، حيث كالهما يهدف إلى وصف تدفق المستندات والسجلات في النظام المحاسبي، ويتم في بعض الأحيان دمج المذكرة والخريطة معا. ويتوقف قرار استخدام أحد هذين الأسلوبين أو استخدامهما معا على عاملين: السهولة النسبية للفهم الذي يمكن أن يحصل عليه محافظ الحسابات للسنة الحالية والسنة التالية، والتكلفة النسبية للإعداد.

### المبحث الثالث: علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية

إن تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية التدقيق ونقطة البداية التي ينطلق منها محافظ الحسابات فهو يقوم بالفحص والتقييم من أجل الوصول إلى معرفة مدى تطبيق الشركة محل التدقيق للسياسات الإدارية الموضوعية، وسنتطرق في هذا المبحث الى مسؤولية محافظ الحسابات عن تقييم نظام الرقابة الداخلية وخطوات وطرق التقييم .

## المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية

لقد سبق وأوردنا أن نظام الرقابة الداخلية يضم الرقابة الإدارية والمحاسبية، وأنظمة الضبط الداخلي، كما أنه يجب على المحافظ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعملة في المشروع تحت التدقيق. وذلك من أجل تحديد نطاق عملية التدقيق وكمية الاختبارات وحجم العينات، فهل عليه دراسة وتقييم وسائل ومقاييس واجراءات الأنظمة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي والتي تكون في مجموعها نظام الرقابة الداخلية؟  
لقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين رأيه في هذا المجال على النحو التالي<sup>1</sup>:

**1. الرقابة الإدارية:** لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا النوع من فروع الرقابة الداخلية لأنه يهدف إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقاً للخطة المرسومة. وكذلك فإن وجود أنظمة هذه الرقابة الإدارية أو عدمه لا يؤثر تأثيراً مباشراً على برنامج التدقيق الذي يضعه المحافظ للسير على هداه، ولا على كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله، ولكن إذا تبين للمحافظ في ظروف معينة، أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها عاقبة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي يجب عندها دراسة تلك الأنظمة والوسائل وتقييمها

**2. الرقابة المحاسبية:** يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية، لما لهذه الأنظمة أو الوسائل من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل محافظ الحسابات، والأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق الخارجي، فالرقابة المحاسبية بوسائلها ومقاييسها المتعددة، تهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات الختامية والقوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها، والشك أن دقة هذه البيانات المحاسبية وخلوها من الأخطاء يؤثر تأثيراً مباشراً وواضحاً على درجة إفصاح الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على نتيجة الأعمال والمركز المالي والتي تعتبر هدفاً أساسياً ترمي إلى تحقيقه من وراء التدقيق الخارجي. وكذلك فإن الأهداف الموجودة سيؤدي بالتبعية إلى إن يزيد المحافظ من كمية الاختبارات وإن يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر والسجلات.

**3. الضبط الداخلي:** فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، وكما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن محافظ الحسابات مسؤولاً عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤولاً عن فحص نظام الضبط الداخلي<sup>2</sup>.

اخالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 173، 174.  
2 غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 213

## المطلب الثاني: خطوات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ محافظ الحسابات عمله، وعلى ضوء ما يتجلى عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب. ولا يقتصر فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ألي مشروع على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة، بل يتعداها إلى دراستها كما هي منفذة، لذلك يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بمجموعة الخطوات لإتباع مجموعة الوسائل للقيام بعملية التدقيق.

### أولاً- خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يمكن أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية:<sup>1</sup>

**1- الخطوة الأولى:** فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية، يجب على محافظ الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية) النظام المحاسبي وأساليب الرقابة (عن طريق الاستفسار من الأشخاص داخل المؤسسة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية. تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المحافظ الاعتماد عليها في عملية التوقف.

**2- الخطوة الثانية:** تحديد مخاطر الرقابة، يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، كذلك يجب أن توفق مواطن الضعف والقوة فيما يسمى بأوراق التدقيق الجسر، وقد سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق، وقد نص المعيار 110 من معايير التدقيق على أنه عند تطوير خطة التدقيق الشاملة، على المحافظ تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية.

**3- الخطوة الثالثة:** اختبارات الالتزام، تهدف إلى التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق نفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة؛<sup>2</sup> تهتم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاث عوامل من أساليب الرقابة :

ك تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية، قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مقدماً؛

ك جودة تنفيذ إجراءات بالرقابة وحتى مع تنفيذ اجراء الرقابة، فقد يكون من الضروري انجازه بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة؛

ك الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة، يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقال عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة، ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات. يجب على محافظ الحسابات التحقق من جدية تطبيق النظام للتأكد من صحة الالتزام بإجراءات الرقابة

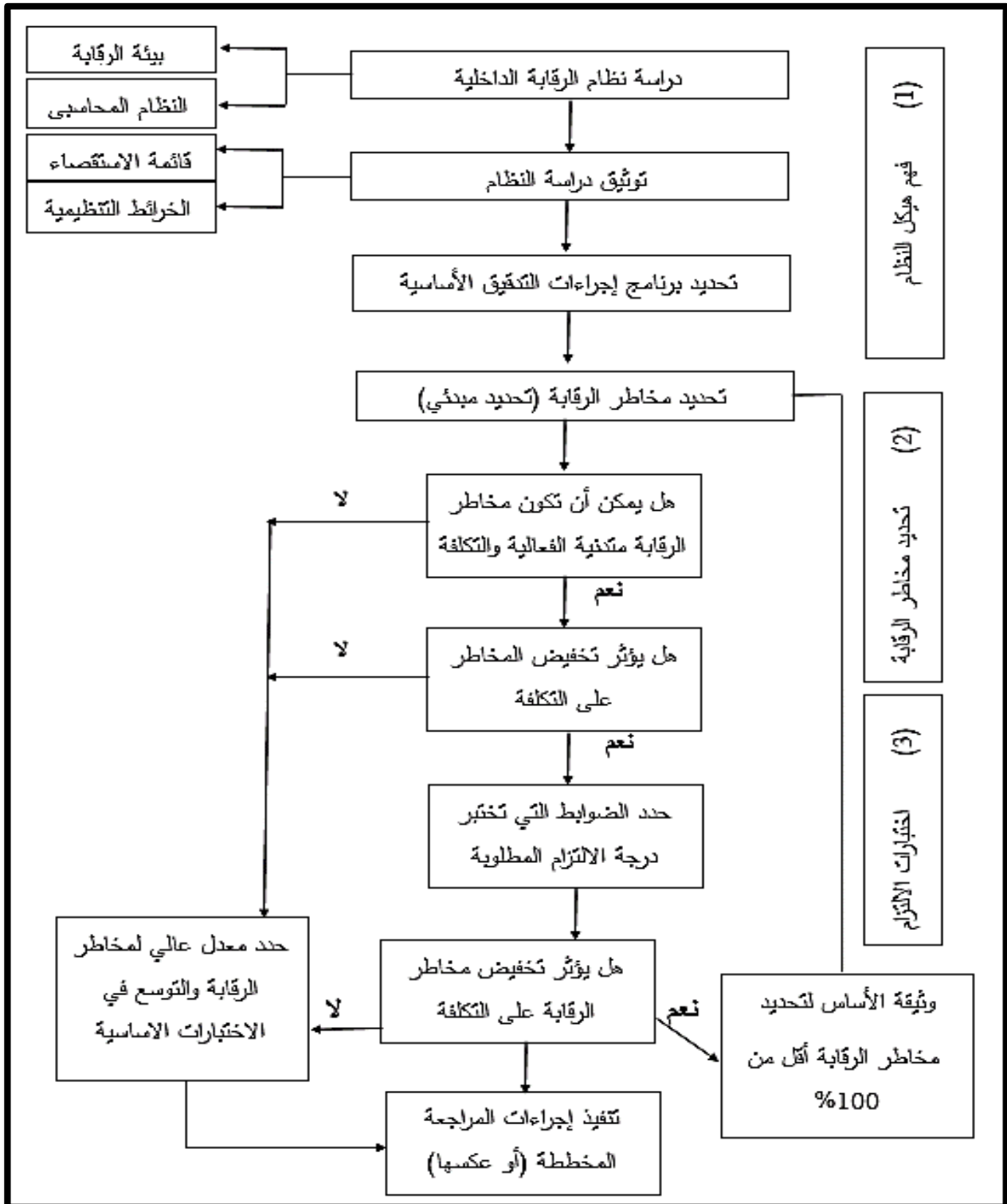
<sup>1</sup>المرجع نفسه، ص ص 213 214  
<sup>2</sup>عسان فلاح المطارنة، المرجع نفسه، ص ص 215 216.

المؤيدة بمستندات عن طريق أخذ عينة، ومن الممكن أن تكون خطوات الالتزام بإجراء الرقابة على النحو التالي:  
أن يتم تحديد أهداف التدقيق، أن يتم تعريف وتحديد مجتمع الدراسة، أن يحدد الصفات المراد اختبارها والانحرافات عنها، أن يتم تحديد حجم العينة، أن يقوم باختيار العينة، أن يتم فحص إجراءات الرقابة، والخطوة الأخيرة تقييم أدلة الإثبات.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> غسان فالج المطارنة، المرجع نفسه، ص. 216.

الشكل رقم 1: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: غسان فلاح المطارنة، المرجع نفسه، ص 217

يتضح من الجدول أن تقييم نظام الرقابة الداخلية ينطلق من فهم هذا النظام حيث يقوم المدقق بدراسة مكوناته بيئة الرقابة، والنظام المحاسبي، باستعمال احدى أو كلا الأدوات: قائمة الاستقصاء والخرائط التنظيمية، ومن ثم تحدي إجراءات التدقيق الأساسية.

أما الخطوة التالية فهي تحديد مخاطر الرقابة تحديدا مبدئيا ثم البحث فيما ما إذا كان تخفيض فعالية وتكلفة هذه المخاطر، إذا كان ذلك غير ممكن، فإن هذه المخاطر تصنف بعالية الدرجة ومن ثم يتم تنفيذ إجراءات المراجعة المخططة أو عكسها، أما إذا كان يمكن أن تكون هذه المخاطر متدنية الفعالية والتكلفة، فيبحث ما إذا كان انخفاض الخطر سيؤثر على التكلفة، منتقلا الى مرحلة اختبارات الالتزام، تحديد الضوابط التي تختبر درجة الالتزام، الاستنتاج ومنه إلى تنفيذ إجراءات المراجعة المخططة أو عكسها.

### ثانيا-شروط وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

لا يمكن تقييم نظام الرقابة الداخلية إلا بتطبيق العديد من الشروط، واستخدام مجموعة من الطرق.

#### 1- شروط تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تمهيدية أو معمقة تكون مفيدة عندما تتم حسب مايلي:

- تحديد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام مراقبة فعال؛
- تحديد عملية المراقبة بواسطة فحص الإجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين؛
- توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية أو خرائط تتبع نظام الرقابة الداخلية؛
- التأكد من إمام المحافظين بنظام الرقابة الداخلية من خلال اختبار المسار<sup>1</sup>.

#### 2- طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

لا يقتصر فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة على تلك الأنظمة، ومن الوسائل التي يستخدمها المحافظون للتعرف على النظام المطبق ما يلي: الاستبيان، الملخص التوكيدي، التقرير الوصفي، دراسة الخرائط التنظيمية، فحص النظام المحاسبي. وعليه فإنه يجب على محافظ الحسابات دراسة نظام الرقابة الداخلية من خلال ثقة النظام المحتملة إذا اتضح بعد ذلك أنها تسير بشكل فعال على مستوى التطبيق<sup>2</sup>.

#### أ- الاستبيان:

وهو عبارة عن أسئلة استفسارية 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 الاختبار والمعاينة. ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث تدل الإجابات " نعم " على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة "لا" على أنظمة ضعيفة.

<sup>1</sup>خلف الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الوراق، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006 ص

145

<sup>2</sup>المرجع نفسه، ص ص 148 149.

## الفصل الأول.....عموميات حول مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

ومن مزايا الاستبيان ما يلي: سهولة التطبيق، مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام، توفير الوقت حيث يستغني المحافظ عن إنشاء برنامج جديد بكل عملية تدقيق منفردة.

ويحتوي الاستبيان على خمسة (05) أسئلة رئيسية والتي تسمح بدورها بضم مجموع التساؤلات المتعلقة بمحاور الرقابة، تتمثل هذه الأسئلة الخمس فيما يلي: من؛ ماذا (موضوع العملية أي طبيعة المهمة)؛ أين؛ متى؛ كيف. وتأخذ وثيقة الاستبانة الشكل التالي<sup>1</sup>

### جدول رقم (02): يوضح شكل وثيقة استبيان الرقابة الداخلية

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
الدورة:			
.....؟			
.....؟			

المصدر: زهير بركم، محاضرات نظام الرقابة الداخلية، جامعة أم البواقي 2022\2023، ص8

### ب- الملخص التذكيري:

يقوم المحافظ هنا بوضع قواعد وأسس نظام الرقابة الداخلية السليم وطرق تحديد أسئلة استفسارات. حيث تمتاز هذه الطريقة بالاعتقاد بالوقت ولكن تؤخذ على هذه الطريقة بأن لا يتم التدوين الكتابي والأمر متروك لكل محافظ بأن يضع الأسس التي يراها مناسبة .

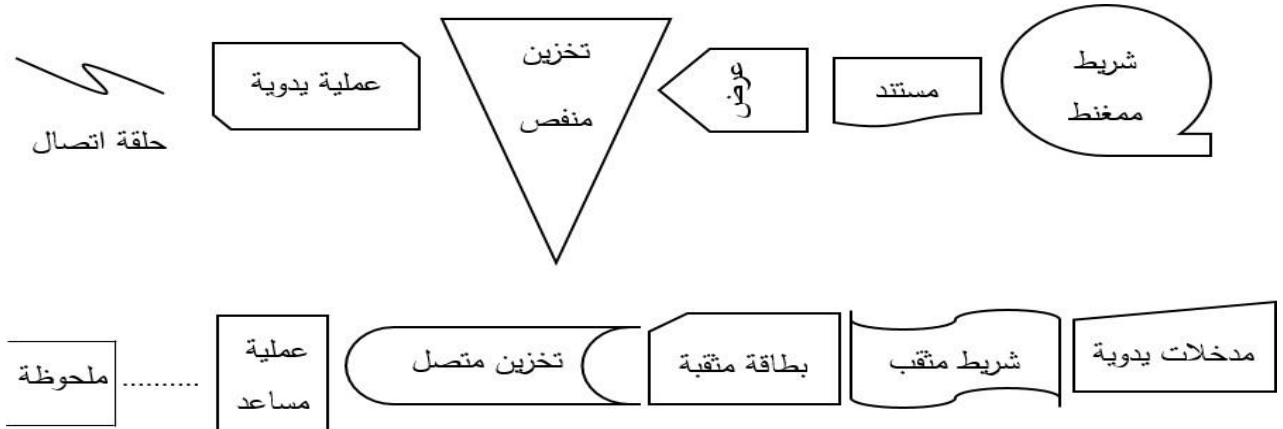
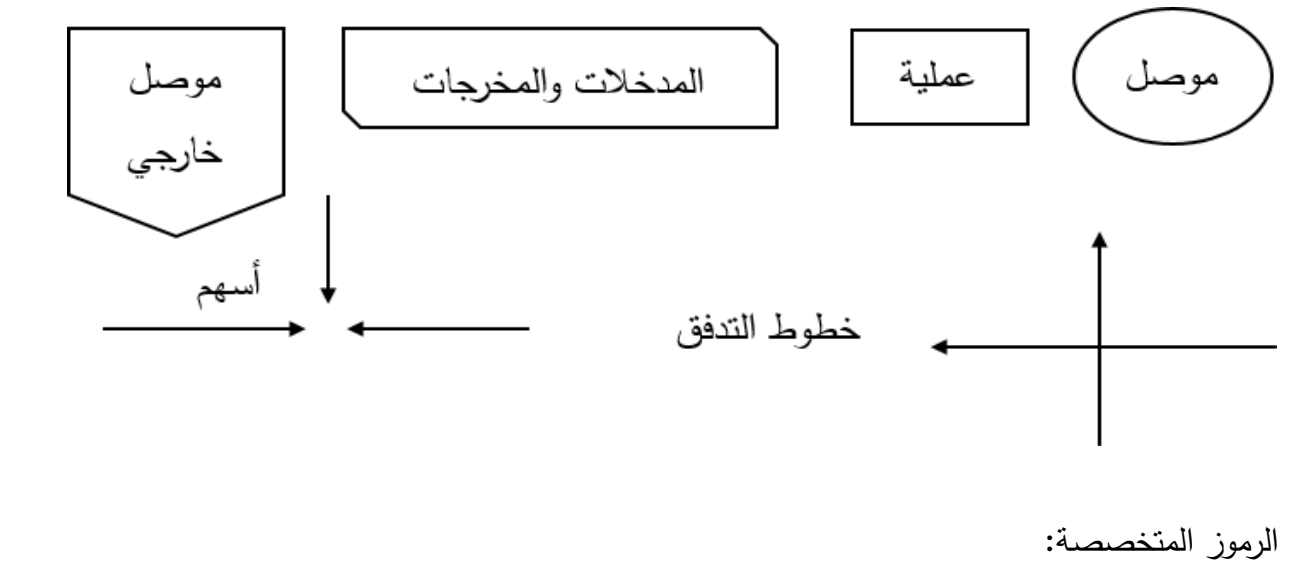
أسلوب التقرير الوصفي :بموجب هذا الأسلوب يحصل المحافظ على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيس من العمليات. وعادة تتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، والمستندات التي يتم إعدادها، والسجلات التي يتم الاحتفاظ بها، وتقسيم الواجبات، وبعد إعداد هذا الوصف المكتوب يقوم المحافظ عادة بتلخيص كل جزء رئيس من أجزاء النظام كقوي (أو) كاف (أو) ضعيف<sup>2</sup>

ت- **خرائط التدفق**: تعد خريطة التدفق أداة هامة لدراسة إجراءات أي عملية معينة خاضعة للتدقيق، ولذلك تتميز بأنها تعطي فكرة دقيقة عن نظام العمل، والتي تكون نافعة للمحافظ كأداة تحليلية، لأنها تعد رسماً تخطيطياً. وتتكون خريطة التدفق من الرموز المشتقة من الأشكال التي أعدها المعهد الأمريكي للمعايير ومن هذه الرموز Symboles كما هو موضح فيما يلي<sup>3</sup>:

1 زهير بركم، محاضرات نظام الرقابة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2022-2023، ص8.  
2 حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والاجراءات العملية) دار الثقافة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2006 ص. 299

3 زهير بركم، مرجع سبق ذكره، ص7

الشكل رقم(2) الرموز الأساسية والمتخصصة في خرائط التدفق



المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2005

ص 111.

### ث- نموذج أو شبكة فصل المهام:

تعتبر أداة حيوية لتقييم دورة النشاط. وتسمح للمدقق بالكشف عن الاختراقات أو أوجه القصور وتحديد أي وظيفة تجمع بين مجموعة من المهام غير المتوافقة (تفويض / تنفيذ، فيما يخص الفصل بين المهام / رقابة / تسجيل). وتعتبر بمثابة صورة عن تقسيم العمل داخل المؤسسة، كما تمثل أول خطوة في تحليل أعباء العمل لكل شخص بشكل أكثر تحديداً، تم إنشاء شبكة التحليل للأسباب التالية:

- ربط المخطط التنظيمي الوظيفي بالمخطط التنظيمي الهرمي؛
- تبرير التحليلات الوظيفية؛
- كشف الخروقات في الفصل بين الواجبات؛
- تحديد أي تضارب أو تراكم للمهام يعكس مخاطر عالية للخطأ أو الاحتيال.

وتأخذ الشكل التالي:

جدول رقم (03): شكل شبكة فصل المهام

الموظفين المعنيين				المهام
.....	.....	.....	.....	الدورة:
				؟.....
				؟.....

المصدر: زهير بركم، محاضرات نظام الرقابة الداخلية، جامعة ام البواقي 2022 \ 2023، ص9

#### د. اختبارات المسار:

تسمى اختبارات المسار أيضا "مسارات التدقيق" أو "ممرات التدقيق (chemins d'audit) وهي طريقة اختبار تعتمد على مستند نهائي أو على نتيجة عملية ما، ومن ثم العودة إلى المصدر (بداية العملية) من خلال المرور بجميع المراحل الوسيطة .

من خصائص هذه الطريقة ما يلي: يتعلق الاختبار بعملية واحدة فقط في كل مرة؛ يبدأ الاختبار من المستند أو النتيجة النهائية للعودة إلى المصدر؛ يجعل من الممكن التحقق (للعلمية المختارة) من جميع المراحل الوسيطة ووثائقها الداعمة ومبرراتها؛ تعتبر اختبارات المسار أداة فعالة لضمان الفهم الصحيح للعملية وتجسيد وجود آليات الرقابة الداخلية في جميع جوانب العملية .

تتجلى أهمية هذه الأداة من حيث أن وجود آثار للمعاملة يجعل من الممكن الإبلاغ عن الأخطاء والاستثناءات وتصحيحها. ولكن أنظمة المعلومات اليوم جعلت إمكانية تتبع المعاملات غير مرئية وهو أمر غير موات للمراجعين الذين يجرون اختباراتهم حول نظام المعلومات. فهذه الأداة تعتمد على النزاهة وإمكانية التتبع من خلال نظام المعلومات. لهذا السبب، لا يمكن للمراجعين الاستنتاج بأن البيانات التي تم إدخالها في النظام (المعلوماتي) خرجت سليمة (غير ملوثة). يجب أن تكون المراجعة قادرة على تحليل نظم المعلومات وضوابطها كما يجب أن يعاون المراجع خبير إذا لم يكن هو خبيراً في المجال<sup>1</sup>.

### خلاصة الفصل

من خلال ما سبق اتضح أن مهنة محافظ الحسابات تسعى للتحقق والتأكد من صدق وصحة البيانات المالية والمحاسبية، وذلك 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 مستقل عن المؤسسة التي يراقبها وذو خبرة وكفاءة مهنية، وأن يحترم أثناء تأدية مهامه المعايير المحاسبية المتعارف عليها في عملية

ازهير بركم، مرجع سبق ذكره، ص 9

التدقيق للقيام بمهمته على أكمل وجه، والوصول إلى اقناع الأطراف المعنية بوضعية المؤسسة. وحتى يكون نظام الرقابة الداخلية قويا وفعال 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 يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، للوصول إلى تقرير نهائي حول الوضعية المالية للمؤسسة، ومحاولة إظهار نقاط القوة والضعف في هذا النظام، والقيام بالإجراءات التصحيحية له.

# الفصل الثاني:

دراسة ميدانية في المؤسسة العمومية للأشغال

العمومية بوسعادة (م.ع.ا.ع.ب.ش.ذ.أ)

- المبحث الأول: تعريف بالمؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة

- المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

### تمهيد

استكمالاً للدراسة النظرية للموضوع، ومن أجل الإجابة على إشكاليته والتحقق من صحة الفرضيات، قمنا بدراسة ميدانية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة ودور محافظ الحسابات في تفعيل هذا النظام، وهذا بتطبيق طرق التقييم التي تطرقنا إليها في الجانب النظري وتحليل النتائج والتعرض لتوصيات محافظ الحسابات التي كان من شأنها تفعيل نظام الرقابة الداخلية لهذه المؤسسة.

قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى تعريف المؤسسة محل الدراسة وقمنا بتقديم المعلومات التي جمعناها حول نظام الرقابة الداخلية فيها، ثم قمنا في المبحث الثاني بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة عن طريق الاستبيان وتحليل النتائج، كما عرضنا أهم التوصيات التي قدمها محافظ الحسابات للمؤسسة في تقريره حول نظام الرقابة الداخلية. فكان هيكل هذا الفصل كالتالي:

- المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة
- المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية م.ع.ا.ع.ب

## المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة

المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة هي فرع تابع لمجمع منشآت أشغال الطرقات والمنشآت

الفنية «جيترا GITRA»

## المطلب الأول: التعريف بالشركة الأم مجمع GITRA

### أولاً- تعريف

مجمع منشآت أشغال الطرقات والمنشآت الفنية (جيترا) هي شركة مساهمة برأس مال قدره 14.550.000.000 دج، تم إنشاؤها من قبل الجمعية العامة الاستثنائية بتاريخ 2016/06/27 تطبيقاً لأحكام لائحة مجلس مساهمات الدولة (CPE) رقم 144/02 المؤرخة في 2015/03/28، بخصوص تحويل شركة تسيير المساهمات (SGP SINTRA)، في إطار مساعي الدولة الجزائرية في إعادة الدفع بالمؤسسات الاقتصادية.

### ثانياً- الموضوع الاجتماعي:

متابعة، تنسيق ومراقبة المؤسسات وفروع أشغال الطرقات والمنشآت الفنية التي توجد في محفظة الشركة وفي هذا الشأن، يتمثل موضوعها بالخصوص فيما يلي:

- ضمان رئاسة الجمعيات العامة للمؤسسات التابعة لمحفظتها.
- تطوير وظائف الدعم وتطوير المؤسسات التابعة للشركة.
- تحديد استراتيجية تطوير الشركة وضمان المتابعة.
- ضمان التسيير الاستراتيجي للمؤسسات الموجودة في محفظتها.
- تحديد سياسات النمو والبحث والتطوير والتحديث التكنولوجي.
- التكفل بمهام التدقيق ومراقبة تسيير المؤسسات التابعة لمحفظتها.
- ضمان التسيير المالي لموارد المؤسسات التابعة لمحفظتها.

### ثالثاً- فروعها

يضم مجمع جيترا ثمانية عشر مؤسسة عمومية ستة عشر منها تنشط في مجال إنجاز الطرقات واثنين نشاطها المنشآت الفنية، نعرضها كما يلي:

EPTR CENTRE, EPTP BECHAR, EPTR SUD EST, EPTP BOUSSAADA, SNTP ALGER, EPTP GHARDAIA, EVSM, EGUVA, SOTROWIB, EMIVAR, ETTR OUARGLA, ETR SOUK AHRAS, STARR TLEMCEN, EPTR ORAN, ETGR MASCARA, EGT ORAN, ENGOA, SERO EST.

## المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة

### أولاً- التعريف، النشأة، والموقع

#### • التعريف

الشركة EPTP BOU-SAÂDA، هي إحدى فروع المجمع GITRA، يبلغ رأسمالها 350.000.000.00 دج، ويتمثل نشاطها الرئيسي في إنجاز كل أشغال الصيانة العصرية، التهيئة وبناء البنية التحتية للطرق والمطارات، بينما يتمثل نشاطها الثانوي في إنتاج وبيع الحصى.

#### • النشأة

بموجب المرسوم رقم 217/79 المؤرخ في 10 نوفمبر 1979 تم إنشاء المؤسسة الاشتراكية تحت اسم "المؤسسة العمومية للأشغال العمومية" (EPTP-M'SILA) مسيلة. وبموجب المرسوم رقم 86/83 المؤرخ في 15 جانفي 1983، تم نقل مقرها إلى المنطقة الصناعية ببوسعادة، وأصبح اسمها "EPTP" بوسعادة. وفي سنة 1989 تم تحويل شكلها القانوني إلى شركة ذات أسهم، في إطار التغييرات القانونية التي قامت بها الدولة بخصوص إعادة تنظيم المؤسسات العمومية لتصبح بشكلها الحالي EPE EPTP BOU-SAADA SPA تعود أسهمها لصندوق المساهمات "بناء"، تبعاً لتحول سياسة الدولة من الاشتراكية إلى اقتصاد السوق. وفي سنة 2002 تم إعادة هيكلة القطاع العمومي الاقتصادي بإنشاء الشركات القابضة فأصبح رأس مال الشركة مملوكاً 100% لشركة تسيير المساهمات سينترا التي تم تمت إعادة هيكلتها سنة 2015 وتحويلها إلى 03 مجتمعات جيترا، جايكا، وجيتراما، ليتحول رأس مال المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة كلياً إلى مجمع جيترا ابتداء من سنة 2016 وحتى هذا اليوم.

#### • الموقع

تقع المؤسسة في المنطقة الصناعية طريق المعذر ببوسعادة، وتبلغ مساحة مقرها 2 025 م<sup>2</sup>، كما تمتلك موقع محجر يقع بمنطقة: المقطوفة بلدية فوغالة بولاية بسكرة بمساحة 8 هكتارات وحضيرة بمساحة 13.500 م<sup>2</sup> مخصصة لإنتاج وبيع الحصى.



#### • شعار الشركة:

### ثانياً- الهيكل التنظيمي

تتكون المؤسسة العمومية للأشغال العمومية EPTP BOU-SAADA من المديرية العامة وأربع مديريات تنفيذية وخليئة التدقيق الداخلي وخليئة مراقبة التسيير وخليئة الوقاية الصحية والأمن.

## 1. الإدارة العامة:

الإدارة العامة مسؤولة عن تحديد الاستراتيجية العامة للشركة (الإدارة المالية والاستثمار والسياسة الاجتماعية والتنظيمية). وهي مسؤولة عن تطوير الموارد المالية بالإضافة إلى تعيين واستبدال المديرين المركزيين ومديري الوحدات والمسؤولين التنفيذيين.

تتكون الإدارة العامة من ثلاث (03) خليات، وأربع (04) مديريات مركزية، وهي:

- قسم التدقيق الداخلي
- خلية مراقبة التسيير
- خلية الوقاية الصحية والأمن
- المديرية التقنية التجارية.
- مديرية الخدمات اللوجستية والمعدات؛
- مديرية المالية والمحاسبة.
- مديرية الإدارة العامة والمستخدمين

بينما يضم محجر طولقة مقلعا بالمقطورة بلدية فوغالة بولاية بسكرة، مهمته ضمان إنتاج الحصى لمواقع البناء التابعة للشركة، وكذا بيع الحصى للغير. كما تدير الشركة حاليا مشروعين مع محطة تصنيع الزفت مخصصة لإنتاج الخرسانة الزفتية (Bitume Bitumineux)، والحصى المزفتة (Grave Bitumineux) لحاجيات مواقع هذين المشروعين على مستوى ولاية برج باجي مختار، ومشروعا واحدا على مستوى ولاية وادي سوف ومشروعا على مستوى اليزي ومشاريع أخرى موزعة عبر ولاية المسيلة.

## 2. تحليل هياكل مديريات المؤسسة:

تحتوي المديرية العامة للمؤسسة على أربع مديريات كل واحدة لها هياكلها الخاصة بها نوضحها كما يلي:

### أ. مديرية الإدارة العامة والمستخدمين:

تؤدي إدارة الموارد البشرية دورا محوريا في نجاح أي مؤسسة وصمودها في ظل البيئة التنافسية العالمية وذلك لأهمية الرأس المال البشري الذي يعتبر مصدرا للإبداع والابتكار، ومن أهم وظائفها الاختيار والتعيين وتحفيز وتكوين وتطوير العنصر البشري بالإضافة إلى النشاط التقليدي المختص بشؤون العاملين، ومن خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة تنقسم مديرية الموارد البشرية إلى أربعة (04) فروع ألا وهي:

قسم الإدارة العامة والمستخدمين، مصلحة المستخدمين والأجور، مصلحة الاجتماعي والمنازعات، مصلحة الوسائل العامة.

### ب. المديرية التقنية والتجارية:

هي المسؤولة عن الإنجاز وتسيير المشاريع، كما تضطلع في البحث عن الأسواق والدراسة التقنية والتجارية للعروض التي تقدمها المؤسسة في حالة وجود مناقصات لها علاقة بنشاط المؤسسة وتحريها، كما

تحتوي على مصلحة الصفقات التي تتمثل مهمتها في اعداد دفاتر الشروط وتنظيم المناقصات في إطار تلبية حاجيات التوريد، الدراسات، والمناولة، وتتكون المديرية التقنية والتجارية من قسمين كالتالي:

- **القسم التقني:** يقوم بتسيير كل من: مصلحة الطرائق والمتابعة، مصلحة مقلع الحصى، مصلحة الفوترة والتحصيل، مصلحة الصفقات والمناولة

- **الهياكل التشغيلية:** وتتمثل في مجموع المشاريع، والمقالع

### ج. مديرية العتاد والدعم اللوجستي:

واحدة من أهم المديريات في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية، تعتبر الركيزة الأساسية الثانية بعد المديرية التقنية في نشاط المؤسسة بما أنها تشرف على كل ما له علاقة بالعتاد الذي يعتمد عليه بدرجة كبيرة في إنجاز المشاريع، وتضم مديرية العتاد والدعم قسمين رئيسيين هما:

#### 1. قسم العتاد والصيانة: ينقسم إلى مصلحتين:

- مصلحة العتاد: تتكون من رئيس المصلحة ومساعديه وحظيرة المؤسسة

- مصلحة الصيانة: وهي متكونة أساسا من ورشة الصيانة

#### 2. قسم الدعم اللوجستي: تتكون من:

- مصلحة الدعم (قطع الغيار أو بما يسمى المخزن الرئيسي لقطع الغيار.

- مصلحة تسيير المخزون.

### د. مديرية المالية والمحاسبة:

للمحاسبة مركز وتأثير مهم في حياة المؤسسة لأنها تعتبر أداة لقياس الذمة المالية للمؤسسة والتي تمكن هذه الأخيرة من رصد حركية نشاطها وبالتالي تقويمه إن لزم الأمر، وهي تترجم بصورة أو بأخرى مجمل العمليات المجسدة لنشاط المؤسسة سواء في علاقاتها مع نفسها أو مع محيطها، ولمديرية المحاسبة والمالية في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية من:

- قسم المالية والمحاسبة.

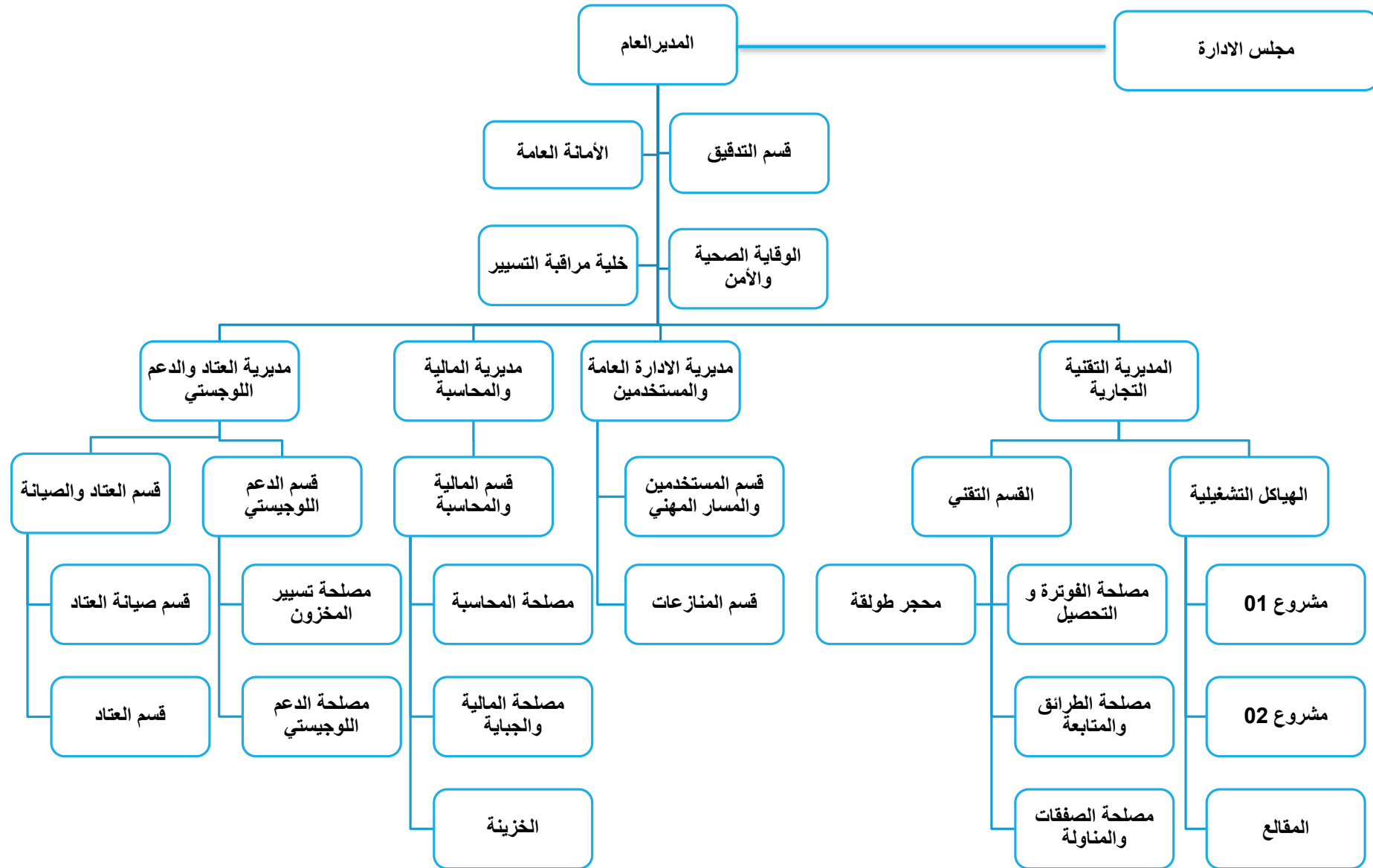
- مصلحة المحاسبة.

- مصلحة المالية والجباية.

- مصلحة الخزينة.

### المخطط التنظيمي:

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للأشغال العمومية



## المطلب الثالث: نظام الرقابة الداخلية في الم.ع.ا.ع.ب-ش.ذ.ا

### 1. بيئة الرقابة الداخلية

إن بيئة الرقابة الداخلية هي الأساس الذي يتم عليه تطوير وتنفيذ نظام رقابة داخلية فعال في المؤسسة التي تسعى من خلاله إلى:

- ✓ تحقيق الأهداف الاستراتيجية
- ✓ تقديم معلومات مالية صادقة وموثوقة لأصحاب المصلحة
- ✓ احترام القوانين والقواعد سارية المفعول
- ✓ حماية أصولها

وفي هذا الإطار قامت المؤسسة العمومية للأشغال العمومية -بوسعادة-، بتحرير مجموعة من الإجراءات التفصيلية لتصل بأنشطتها إلى الكفاءة والفعالية. هذه الإجراءات مصادق عليها من طرف مجلس إدارة الشركة، وهي مبينة كالتالي:

- ◀ إجراءات تسيير الموارد البشرية (procédure de gestion des ressources humaines)
- ◀ إجراءات المحاسبة المالية (procédure de comptabilité financière finalisée)
- ◀ إجراءات تسيير الحقوق (procédure de gestion des créances)
- ◀ إجراءات تسيير المخزونات (procédure de gestion des stocks)
- ◀ إجراءات مراقبة التسيير (procédure de contrôle de gestion)
- ◀ إجراءات التدقيق الداخلي (procédure audit interne finalisée)
- ◀ إجراءات تسيير الجرد (procédure de gestion des inventaires)
- ◀ إجراءات تسيير التثبيتات (procédure de gestion des immobilisations)
- ◀ إجراءات تسيير الأرشيف (procédure de gestion des archives)
- ◀ إجراءات الشراء والصفقات (procédure d'achat et de passation des contrats)
- ◀ إجراءات إعادة تأهيل العتاد (procédure de gestion des réformes)
- ◀ إجراءات الوقاية الصحية والأمن (procédure hygiène et sécurité)
- ◀ إجراءات تسيير الصندوق (procédure de gestion de caisse et caisses régie)
- ◀ إجراءات مؤونات خسارة القيمة على الحقوق (procédure portant sur les provisions pour perte de valeur sur créances)
- ◀ إجراءات تطبيقية لتحديد السقف البارز للأخطاء (procédure pratique de détermination du seuil significatif des erreurs)

- ◀ إجراءات التسجيل المحاسبي للأشغال قيد الإنجاز والفواتير قيد التحرير (procédure de comptabilisation des travaux en cours et factures à établir)
- ◀ إجراءات إدارة المشاريع (procédure de management des projets)

كما تتوفر الشركة على خلية التدقيق الداخلي المكلفة بالرقابة على التطبيق الصحيح لهذه الإجراءات ومختلف القوانين والقرارات، وخطية مراقبة التسيير التي تعمل على متابعة تنفيذ الموازنات واستخراج الفروقات وتصحيحها.

### 2. عملية التدقيق الداخلي

**1.2- وظيفة التدقيق الداخلي:** تولى المؤسسة العمومية للأشغال العمومية أهمية كبيرة لوظيفة التدقيق الداخلي التي أوجدتها بهدف ضمان أعلى درجة من التحكم في عملياتها والمساعدة على تحقيق أهدافها. من خلال مقارنة منهجية تقوم على تقييم المخاطر المتعلقة بالعمليات، والادارة

**2.2- ميثاق التدقيق الداخلي:** تملك المؤسسة العمومية للأشغال العمومية ميثاقا للتدقيق الداخلي، يحدد المهام، الصلاحيات، ومسؤوليات المدقق الداخلي على مستوى المؤسسة، موافق لمعايير التدقيق الداخلي الدولية (CRIPP).

**3.2- خريطة الاخطار:** تم تحرير خريطة الاخطار الخاصة بالمؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة، التي تركز على المستويات الثلاث للمؤسسة الإداري، الوظيفي، الدعم، بناء على فهم وتقييم الاخطار الموجودة في المؤسسة. وهو ما يسهل تعريف حدود عملية التدقيق، والمخططات السنوية لعملية التدقيق الداخلي.

**4.2- مخطط التدقيق السنوي:** يتم اعداد المخطط السنوي التقديري لعمليات التدقيق، في إطار إدارة المخاطر، الرقابة، والتقييم للأخطار، طبقا للمهام الأساسية الموكلة للتدقيق الداخلي من ضمان، مرافقة، وتقديم التوصيات. ووفقا لمقتضيات ميثاق التدقيق الداخلي الخاص بالمؤسسة وكذا المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي (CRIPP) لاسيما المعيار 2010 "التخطيط".

### المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية م.ع.ا.ع.ب

رأينا في المبحث الأول مكونات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة، وقد عرضنا أهم محاورها، ومنه تبين لنا حجم الأهمية التي توليها المؤسسة وكذا المؤسسة الأم لهذا النظام الذي يمثل محورا رئيسيا في مهمة محافظ الحسابات لارتباطه بسهولة أو صعوبة مهمة التدقيق من جهة، وموثوقية التقارير المالية من جهة أخرى. لذلك لا بد أن يكون هناك نظام رقابة داخلية فعال يعزز أداء العمل التنفيذي الجيد والصحيح على مستوى مختلف الدورات.

وللتأكد من ذلك سيتم التطرق في هذا المبحث إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية، مقوماتها، وعرض توصيات محافظ الحسابات بخصوص نظام الرقابة الداخلية.

## المطلب الأول: أدوات الدراسة

اعتمدنا في تقييم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأدوات هي:

### أولاً-المقابلة

استخدمنا أسلوب المقابلة الشخصية مع مسؤولي الوظائف الرئيسية في المؤسسة

### ثانياً-قوائم الاستقصاء

حيث قمنا بتحضير قوائم استقصاء لكل وظيفة يجب عليها المسؤول الأول لكل وظيفة، مع تقديم شرح

أكثر عند الحاجة، هذه القوائم هي كالتالي:

- قائمة استقصاء نظام الرقابة المتعلق بالنظام المحاسبي والتقرير المالي، موجهة لمدير المالية والمحاسبة؛
- قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات؛ موجهة لرئيس قسم التموين؛
- قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية؛ موجهة لمدير المالية والمحاسبة؛
- قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات، موجهة لرئيس مصلحة المخازن؛
- قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية، موجهة لمدير المالية والمحاسبة؛
- قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور، موجهة لمدير الإدارة والموارد البشرية.

### ثالثاً-الوثائق والملاحظات

قمنا بتحليل الوثائق الإدارية والمستندات المالية والمحاسبية والملاحظات التي دونها من أجل فهم ووصف

مقومات نظام الرقابة الداخلية، تتمثل أهم الوثائق والمستندات في:

- وثيقة إدارية معدة من طرف المديرية العامة تشرح مكونات نظام الرقابة الداخلية، تم استعمالها في تحليل كل من: بيئة الرقابة الداخلية، أنشطة الرقابة الداخلية، الهيكل التنظيمي، نظام المعلومات المحاسبي.
- نماذج عن المستندات المحاسبية والمالية المستعملة في مختلف الدورات مثل: سند دخول البضاعة، اشعار الخصم من البنك،...الخ.

## المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية في الم.ع.ا.ع.ب بطريقة الاستبيان

### أولاً-صحة التنظيم المحاسبي

الجدول رقم (04): قائمة استقصاء نظام الرقابة المتعلق بالنظام المحاسبي والتقرير المالي

المرجع		ملف	
التاريخ: 2024/05/12			
الملاحظات	الإجابة	موضوع الاستمارة: النظام المحاسبي	الرقم
	لا		

هل يوجد مهام لمصلحة المحاسبة أ. هل توجد مهام محددة ومنفصلة لكل شخص في هذه المصلحة؟ ب. هل التحديد منظم يوميا؟ ج. هل التحديد يضع في الحسبان تبديل الأشخاص عند العطلة؟	X	X	01	العمل المحاسبي يتم بشكل منظم، حيث يقوم كل موظف في المصلحة بمهام محددة، وفي حال غيابه توكل مهامه لزميل آخر.
هل يوجد دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية	X		02	
هذا الدفتر: أ. منظم يوميا؟ ب. تحت مراقبة مسؤول كفؤ	X	X	03	
الإجراءات المعمول بها تسمح بتوزيع الدفتر على كافة الأشخاص الذين يتعلق الأمر بهم؟	X		04	
هل يوجد مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة؟	X		05	
التغيير المقدم للمخطط المحاسبي خاضع للمراقبة اللازمة؟	X		06	المخطط المحاسبي المطبق محدد من طرف المؤسسة الأم وموحد بين كافة الفروع لذلك لا يمكن تغييره إلا بموافقة المجمع
مسك الدفاتر والوثائق من قبل أشخاص معن عنهم	X		07	
هل يوجد إجراءات يومية للدفاتر؟	X		08	
النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة متلائم مع الاحتياجات؟	X		09	النظام المحاسبي المطبق خاص بالقطاع الأشغال العمومية ملائم لطبيعة نشاط المؤسسة يتميز بالدقة في تعريف التكاليف والإيرادات ما يسهل عملية المراقبة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالتنسيق مع إدارة الشركة

من خلال نتائج هذا الاستقصاء، نستنتج وجود نظام رقابة قوي على مستوى صحة التنظيم المحاسبي وأهم ما يميزه من نقاط قوة ما يلي:

3. احترام مبدأ فصل المهام بين موظفي مصلحة المحاسبة والمالية وهو ما يمنع التحريفات ويسمح بتحديد مراكز المسؤولية؛
  4. الاعتماد على برنامج آلي في التسجيل المحاسبي ما يقلل من الأخطاء؛
  5. وجود متابعة وإشراف وتحسين مستمر لنظام المعلومات المحاسبي من طرف المؤسسة الأم.
- بينما تتمثل أهم النقاط التي تحتاج إلى تصحيح في: غياب نظام لمحاسبة التكاليف، وغياب المحاسبة حسب المشاريع

ثانيا-المشتريات

الجدول رقم (05): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات

المرجع		ملف		الرقم	موضوع الاستمارة: المشتريات
التاريخ: 2024/05/12		الإجابة			
الملاحظات					
	لا	نعم			
		X			01 هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟
مصلحة الاستلام والشحن تابعة لقسم المشتريات	X	X			02 هل هذا القسم مستقل تماما عن: 1.قسم الحسابات 2.قسم الاستلام والشحن
		X			03 هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء؟
		X			04 هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟
نظرا لمتطلبات الاشغال وحالات الاستعجال وبالنظر لبعد مواقع الإنجاز يمنح تفويض لمسييري المشاريع بالشراء في حدود مبالغ محددة من الإدارة العامة	X				05 هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟
		X			06 هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟
		X			07 هل تعتمد أسعار الشراء على مسؤول بقسم المشتريات؟
		X			08 هل هناك قسم خاص بالاستلام والفحص؟
يقوم بتحضير سند الاستلام	X				09 إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد التقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد؟
سندات الاستلام مرقمة ومتسلسلة					10 هل مثل هذه التقارير متسلسلة الأرقام؟
يرسل السند الأصلي لقسم الحسابات وتبقى نسخة في قسم المخازن					11 هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص إلى: أ. قسم الحسابات؟ ب. قسم المخازن؟
		X			12 هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام؟
		X			13 هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟
		X			14 هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟
		X			15 هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟

16	هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفحة شراء معينة؟	X
17	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟	X
18	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟	X
19	هل ترفق بالشيك المحرر للمورد لجميع المستندات المؤيدة لذلك؟	X
20	هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات بناء على تقرير قسم الاستلام والفحص؟	X
21	هل يخطر قسم المحاسبة بمردودات المشتريات بالسرعة الممكنة؟	X

المصدر: من إعداد الطالبتين بالتنسيق مع إدارة الشركة

يتضح من خلال نتائج هذا الاستبيان وجود نظام رقابة على المشتريات يقوم على استقلالية وظيفة المشتريات (التموين) عن باقي الوظائف وهو ما يجسد مبدأ فصل المهام، كما نلاحظ احترام مسك المستندات ووثائق الاثبات واعتمادها من الأشخاص المؤهلين وظيفيا حسب طبيعة كل مستند، كما أن الاجراءات المكتوبة تصنف طرق الشراء إلى ثلاثة طرق: شراء مباشر عن طريق طلب الشراء، شراء عن طريق الاستشارة، شراء عن طريق المناقصة حسب أسقف محددة، ما يسهل الرقابة على هذه العملية.

### ثالثا - المدفوعات النقدية

الجدول رقم (06): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية

المرجع		ملف	
التاريخ: 2024/05/12			
المرجع	الاجابة		الرقم
	لا	نعم	
		X	01 هل تتم جميع المدفوعات ذات المبالغ الكبيرة بواسطة شيكات؟
		X	02 هل الشيكات والملفات يحتفظ بها في ملف خاص؟
		X	03 هل يلزم نظام المؤسسة وجود أكثر من توقيع على الشيك؟
		X	04 هل هناك حظر بتوقيع الشيكات على بياض؟
		X	05 هل حدد التنظيم المالي من له حق بإمضاء الشيكات؟
	X		06 هل حق توقيع الشيكات يعطي لموظفين لا علاقة لهم بالسجلات المحاسبية أو النقدية؟
		X	07 هل هناك حظر بتحرير شيكات لحاملها؟
		X	08 هل تقوم دائرة الحسابات باستلام كشوف حسابات البنك شهريا مباشرة؟

## الفصل الثاني.....دراسة ميدانية في م.ع.ا.ع.ب-ش.ذ.ا

		X	هل يقوم بإعداد تسوية البنك موظف لا علاقة له بالعمليات النقدية وأخصها التوقيع على الشيكات؟	09
		X	هل تقدم المستندات المؤيدة للدفع إلى المسؤولين بالمؤسسة عند توقيع الشيكات المتعلقة بتلك المستندات؟	10
		X	هل يقوم من له حق التوقيع على الشيكات بمراجعة وتدقيق كل تلك المستندات المؤيدة للدفع؟	11
		X	هل يقوم الموظف الذي يعد مقارنة البنك للتسوية بمراجعة الشيكات المصروفة حسب كشف البنك، كما يتأكد من مدى مطابقة البيانات المدونة بكشوف الشيكات التي ألغيت وهل يتحقق من تسلسل أرقام الشيكات؟	12
إذا لم تقدم للدفع في أجل أقصاه 15 يوما تلغى وترفق بدفتر الشيكات		X	هل الشيكات المعلفة (لم تقدم للدفع) لمدة طويلة تخضع للفحوص والتسوية والمتابعة؟	13
		X	هل يؤشر على المستندات المؤيدة للصرف بما يتعلق بشيك قديم؟	14
		X	هل يقوم موظف مسؤول بالتحقق من مصلحة التحويلات من بنك إلى آخر؟	15

المصدر: من إعداد الطالبتين بالتنسيق مع ادارة الشركة

تظهر نتائج هذا الاستبيان وجود درجة عالية من الرقابة على المدفوعات النقدية، التي تتم غالبا بالحساب البنكي وهو ما يوافق القوانين الجزائرية، كما أنه يوجد تدقيق من المسؤولين عن الصرف للمستندات التي تثبت المصروفات قبل تسديدها. كما يبين القيام بالمقاربات البنكية بانتظام ومتابعة خزينة المؤسسة ما يحقق درجة من الأمان على أموال الشركة.

### رابعا - المخزونات

الجدول رقم (07): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات

المرجع		ملف		الرقم	موضوع الاستمارة: المخزونات
التاريخ: 2024/05/12		الاجابة			
الملاحظات		لا	نعم		
			X	01	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟
يتم ذلك عن طريق سند دخول وسند الخروج أو سند التحويل للبضاعة		X		02	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف؟
			X	03	هل تشمل مستندات الاستلام على المعلومات التالية: 1. وصف وكمية البضاعة وما إذا كانت مقبولة؟ 2. تاريخ الاستلام؟ 3. توقيع الشخص الموافق على الاستلام؟
			X		
			X		

## الفصل الثاني.....دراسة ميدانية في م.ع.ا.ع.ب-ش.ذ.ا

		X	هل تخضع مستندات الاستلام لما يلي: 1. الترقيم المسبق 2. محاسبة رقمية 3. تدرج بالتفصيل في سجل تسلسلي أو ملف تسلسلي لصور عن الصادرة منها؟	04
عن طريق سند خروج		X	هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية؟	05
		X	هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والبضائع قيد التصنيع والتامة الصنع؟	06
	X		هل ماسكوا سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن؟	07
		X	هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة؟	08
		X	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن وماسكوا تلك المخازن؟	09
		X	هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول عن: أ. مفردات البضائع بطيئة الحركة ب. المفردات عديمة الحركة ج. المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية؟	10
لا تعمل المؤسسة بنظام بضائع الأمانة			هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على: أ. بضائع الأمانة المرسله إلى الغير؟ ب. بضاعة الأمانة للغير؟	11
		X	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟	12
	X		هل هناك تأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة؟	13
	X		هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات؟	14
		X	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات؟	15
تدرج الفروق في تقرير الجرد وتعرض على مجلس الإدارة الذي يقرر الاجراء المناسب لتسويتها		X	هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها؟	16

## الفصل الثاني.....دراسة ميدانية في م.ع.ا.ع.ب-ش.ذ.ا

17	هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟	X	يتم تسعير السلع بالتكلفة الوسطية المرجعة عن طريق برنامج خاص بحاسبة المخزونات
----	--	---	--

المصدر: من إعداد الطالبتين بالتنسيق مع ادارة الشركة

تبين نتائج هذا الاستبيان وجود نظام رقابة داخلية يضبط عمليات الاستلام التي تكون مثبتة بالمستندات القانونية الضرورية مثل سند الاستلام وسند دخول البضائع مرقمة ترقيميا تسلسليا ما يقلل من خطر حدوث التحريفات، كما نلاحظ وجود خطوط اتصال بين المخازن وأقسام المشتريات والمحاسبة تسمح بسرعة وصول وتداول المعلومة المحاسبية.

إن هذه الإيجابيات يمكن تعزيزها باتخاذ بعض الإجراءات الإضافية مثل استعمال تقرير الاستلام الذي يزيد من موثوقية العملية وصدق المعلومات المقدمة من مصلحة المخازن، خاصة فيما يخص تبيان وضعية السلع المستلمة.

### خامسا-المقبوضات النقدية

الجدول رقم (08): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية

المرجع		ملف		الرقم
التاريخ: 2024/05/12				
الملاحظات	الاجابة		موضوع الاستمارة: المقبوضات النقدية	
	لا	نعم		
	X		هل هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بالوظائف التالية: أ. تجهيز الإشعارات وارسال ما يثبت للمدينين؟ ب. اعتماد الحقوق والمسموحات؟ ج. تجهيز مذكرات التسوية؟ د. فتح البريد الوارد؟ هـ. تجهيز المستندات للصرف واعتمادها؟ و. تجهيز الشيكات أو أذون صرف الأجرور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها؟ ز. تجهيز أوراق الدفع أو أية التزامات أخرى أو توقيعها؟ ح. الترحيل إلى دفتر الأستاذ؟ ط. القيد في دفاتر المشتريات؟ ي. إمساك عهدة الأوراق المالية أو أوراق القبض أو الأجرور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها؟ ك. إمساك دفاتر العملاء والذمم؟	01
	X		هل تثبت المقبوضات النقدية بآلة تسجيل النقد؟	02
		X	هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية؟	03

## الفصل الثاني.....دراسة ميدانية في م.ع.ا.ع.ب-ش.ذ.ا

		X	هل تودع المقبوضات النقدية بالكامل يوميا في البنك؟	04
أمين الصندوق فقط		X	هل يقوم بعملية الإيداع موظف آخر غير أمين الصندوق أو ماسك الحسابات الشخصية للمدين (الذمم)؟	05
	X		هل يتحقق شخص آخر غير الذي قام بالإيداع من استلام قسيمة الإيداع من البنك؟	06
	X		هل يقوم موظف آخر عدا أمين الصندوق باستلام الشيكات المرفوضة؟	07
		X	هل يجري جردا دوريا مفاجئا للنقدية في المؤسسة؟	08
		X	هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات البنك؟	09
		X	هل يتم تظهير جميع الحوالات أو الشيكات باسم المؤسسة والختم عليها؟	10
		X	إذا كانت للمؤسسة فروع فهل تقوم تلك الفروع بإيداع متحصلاتها في البنوك المحلية لحساب المركز الرئيسي الذي له وحده حق السحب على هذا الحساب؟	11
	X		هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة؟	12
	X		هل هناك تأمين ضد خيانة الأمانة أو ضمانا آخر على الموظفين المختصين بالمقبوضات ؟	13
		X	هل هناك رقابة ومتابعة للمقبوضات الأخرى مثل الفوائد والعمولات والإيجارات ؟	14

المصدر: من إعداد الطالبتين بالتنسيق مع إدارة الشركة

يتبين من خلال نتائج هذا الاستقصاء أن نظام الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية يأخذ بعين الاعتبار فصل مهام أمين الصندوق عن باقي وظائف المحاسبة ومسك ملفات العملاء، وهو ما يضمن حد أقصى من النزاهة، كما أن التنظيم المعمول به في المؤسسة يقضي بإيداع المبالغ المقبوضة نقدا يوميا في الحساب البنكي خاصة على مستوى الفروع وهو ما يسهل عمليات الرقابة، ونلاحظ أن كل عمليات القبض والإيداع موكلة إلى أمين الصندوق فقط وهو ما يحدد مراكز المسؤولية عن أي خطأ قد يحدث بينما تفرض رقابة دائمة على العمليات النقدية من طرف قسم الحسابات الذي يدقق الوثائق قبل تسجيلها.

### سادسا- الرواتب والأجور

الجدول رقم (09): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور

المرجع		ملف		الرقم
التاريخ: 2024/05/12		موضوع الاستمارة: الرواتب والأجور		
الملاحظات	الاجابة		هل هناك نظام آلي لمعالجة الأجور	01
	لا	نعم		
		X	هل هناك نظام آلي لمعالجة الأجور	01
باستخدام الآلة		X	هل تمسك بطاقات تسجيل الوقت لإعداد الرواتب؟	02

## الفصل الثاني.....دراسة ميدانية في م.ع.ا.ع.ب-ش.ذ.ا

03	هل تتطابق البيانات المسجلة ببطاقات الحضور مع كشوف الغياب والحضور الفعلي؟	X	
04	هل يوقع رؤساء العمال في الكشوف؟	X	لا حاجة لذلك لأن العملية تتم عن طريق برنامج خاص
05	هل إعداد الكشوف موزع على أكثر من موظف؟	X	الأمناء العاميين للمشاريع، ومسؤول الاعلام الآلي
06	هل تتغير مهام هؤلاء الموظفين؟	X	
07	هل تعتمد مهام التغييرات في فئات الأجور والعلاوات وتعيين الموظفين وفحصهم من قبل موظف مسؤول؟	X	
08	هل تمسك المؤسسة بطاقات حالة مدنية لكل عامل يدون فيها جميع البيانات اللازمة لإعداد كشوف الأجور؟	X	عن طريق برنامج حساب الأجر
09	هل تدقق كشوف الأجور حسابيا ومستنديا ؟	X	
10	هل يقوم بصرف الأجور شخص خلاف من اشتركوا في إعداد الكشوف؟	X	مدير المالية
11	هل تعتمد الرواتب من موظف مسؤول قبل الصرف؟	X	
12	هل تصرف أجور الموظفين بالشيكات أو عن طريق أوامر الدفع؟		أوامر الدفع
13	هل يخصص حساب بالبنك لدفع الأجور والرواتب؟	X	
14	هل يوقع الموظفون والعمال على إيصالات الاستلام؟	X	تستلم المؤسسة اثبات بالدفع من البنك لكل عامل
15	هل توجد رقابة على سلفيات الموظفين؟	X	
16	هل توجد رقابة على الأجور والرواتب التي لم يستلمها أصحابها في حينها وتتبع صرفها فيما بعد؟	X	
17	هل يقوم المراجع الداخلي بحضور مفاجئ لعملية صرف الأجور؟	X	
18	هل الموظف الذي يقوم بسحب شيك بقيمة الأجور المستحقة له علاقة الحسابات أو عهدة الخزينة أو بتجهيز كشوف الأجور؟		لا يسحب شيك بقيمة الأجور يتم صرفها بالتحويل البنكي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالتنسيق مع إدارة الشركة

تبين نتائج هذا الاستقصاء حول نظام الرقابة الداخلية على رواتب وأجور العمال اعتماد الإدارة على وسيلة الاعلام الآلي في تسيير رواتب العمال انطلاقا من كشوف الحضور ووصولاً إلى صب الأجور، وهو ما يقلل من فرص الخطأ أو التحايل، كما أن تسديد الأجور يتم عن طريق التحويل البنكي من حساب المؤسسة إلى حساب العامل مع اثبات صحة العملية بوثيقة من البنك تسمى اشعار بالخصم تحتوي على تفاصيل الحساب والمبلغ والرسوم، بينما يمنع التنظيم المعمول به في المؤسسة من منح شيكات للعمال. ويشار إلى أن مسك بطاقات

الحالة المدنية للموظفين يتم عن طريق برنامج حساب الأجرة إلا أنه لا يوجد حماية كافية لنظام المعلومات الخاص بإدارة الرواتب والأجور ما يعرض هذه العملية إلى خطر حدوث أخطاء وتحريفات.

### المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية في الم.ع.ا.ع.ب

من خلال ما جمعناه من معلومات حول بنية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة، ومن خلال مجموعة الاستبيانات التي قمنا بها، يمكننا حصر أهم مقومات هذا النظام فيما يلي:

#### أولاً- بيئة الرقابة الداخلية

تولي الإدارة العليا للمؤسسة اهتمام واضحاً بالرقابة الداخلية وهذا يظهر من خلال نقاط القوة التالية:

- وضع إجراءات تفصيلية كتابية لتنظيم أغلب الوظائف والعمليات في المؤسسة؛
- المتابعة والاطلاع الدوري على تقارير التدقيق الداخلي (حسب بنود ميثاق التدقيق الداخلي)؛
- وجود نظام داخلي خاص بالمؤسسة؛
- وجود اتفاقية جماعية تنظم العلاقات بين الإدارة والموظفين؛
- وجود مخطط للأمن الداخلي.

بينما أظهرت لنا نتائج الاستبيان أن السياسات والإجراءات المكتوبة، تحتاج إلى تطوير مستمر وتعزيزها بمزيد من التوضيحات الدقيقة حول المستندات الضرورية لإثبات مختلف العمليات.

#### ثانياً- الهيكل التنظيمي

تملك المؤسسة مخططاً للهيكل التنظيمي معتمد من مجلس إدارتها، يقوم على مبدأ فصل المهام وتوزيع المسؤوليات والصلاحيات على مختلف المستويات بما تقتضيه القواعد والنظم، ويتناسب مع حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها.

لاحظنا غياب بعض الوظائف النشطة مثل وظيفة التمويل التي يبدو أنها مستحدثة في المؤسسة بينما لم يتم بعد تحيين الهيكل التنظيمي، كما لاحظنا غياب هيكل تنظيمي خاص بالمشاريع، كما أن خطوط الربط بين مختلف المديرات والاقسام والتي تفسر العلاقات بينهم غير واضحة.

#### ثالثاً- الأنشطة الرقابية

يظهر الهيكل التنظيمي، وجود وظيفتين للرقابة الداخلية هما وظيفة التدقيق الداخلي، ووظيفة مراقبة التسيير، يقعان في أعلى الهيكل التنظيمي وهما تابعتين مباشرة للمدير العام.

- **التدقيق الداخلي:** توكل إليه مهمة ضمان التطبيق الصحيح للسياسات والإجراءات الكتابية والقواعد التنظيمية للمؤسسة، اكتشاف الاختلالات وتقييم المخاطر وتقديم اقتراحات الحلول في إطار مهمة رسمية تنجز بموجب رسالة مهمة محررة من طرف المدير العام وفقا لمخطط التدقيق السنوي المصادق عليه من طرف مجلس الإدارة، أو خارج إطار المخطط السنوي عن طريق رسالة مهمة يحررها المدير العام فقط. يمارس المدقق الداخلي في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة مهامه في إطار:
  - ◀ **ميثاق التدقيق الداخلي:** تحدد بموجبه واجبات، مسؤوليات، كفاءة، وصلاحيات المدقق الداخلي في المؤسسة وكذا علاقته بالإدارة العليا. هذا الميثاق حررته إدارة المجمع الرجوع إلى المعايير الدولية التي تحكم مهنة التدقيق الداخلي، لتطبيقه في المجمع وكل فروعها بما فيها المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة.
  - ◀ **خريطة الاخطار:** تم إعدادها سنة 2021، تركز على تعريف وتحديد درجة المخاطر على المستويات الثلاثة للنشاط: الادرة، التنفيذ، الدعم، نلاحظ أنها قد تستلزم التحيين بالنظر للتغيرات التي طرأت على الاقتصاد ككل وعلى المؤسسة منذ سنة 2021.
  - ◀ **المخطط السنوي للتدقيق:** يتم إنجازه سنويا طبقا لميثاق التدقيق الداخلي للمؤسسة، بناء على خريطة الأخطار المذكورة أعلاه. وتتم المصادقة عليه من طرف مجلس الإدارة.
- **مراقبة التسيير:** مهمتها متابعة نتائج المؤسسة على المدى القصير ومقارنتها بالأهداف المسطرة واستخراج الفروقات، وتحليلها واقتراح الحلول الممكنة.

### رابعا - نظام المعلومات المحاسبي

يتميز نظام المعلومات المحاسبي في م.ع.ا.ع.ب بوسعادة بوجود الإيجابيات التالية:

6. نظام المعلومات المحاسبي يقوم على التسجيل المحاسبي الآلي لمختلف العمليات المالية، بالاعتماد على برنامج خاص؛
7. احترام النظام المحاسبي المالي الجزائري، مع وجود مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة يتوافق مع خصوصية نشاطها، يتم تطويره دوريا تحت اشراف المؤسسة الأم؛
8. تدقيق المستندات قبل تسجيل العمليات المرتبطة بها، والحفظ السليم لملفات كل عملية مثبتة ومسجلة محاسبيا

بينما لاحظنا غياب وصف صريح وتحديد دقيق للمستندات التي يجب أن تتوفر لإثبات كل عملية مالية على حدى، في دفاتر الإجراءات المحاسبية، كما أن المؤسسة لا تستعمل محاسبة التكاليف لتحديد نتيجة كل مشروع.

## خامسا - كفاءة العامل البشري

من خلال اطلاعنا على مؤهلات الموظفين في المؤسسة موضوع الدراسة، لاحظنا تنوع في المستويات والشهادات والاختصاصات حسب متطلبات العمل ومن أهم المؤهلات المتوفرة في موظفي الأقسام التقنية والإدارية:

- شهادة مهندس دولة في الأشغال العمومية؛
- شهادة مهندس دولة في الهندسة المدنية/ مهندس دولة في المناجم؛
- شهادة ماستر، ليسانس في ميادين العلوم الاقتصادية، العلوم القانونية، العلوم الاجتماعية؛
- تقني سامي وتقني في مختلف التخصصات؛
- شهادات مهنية في تسيير الآلات، الميكانيك، .... الخ.

يعتمد السير الحسن للعمل في المؤسسة على كفاءة العامل البشري ودرجة وعيه بأهمية ما يقوم به في مختلف الدورات على كل المستويات الوظيفية، وحرصهم على تبادل المعلومات في وقتها المناسب. إلا أنه يجب على الإدارة وضع إجراءات تفصيلية تصف خطوط الاتصال بين الوظائف والمستندات المستعملة، لتفعيل أداء العنصر البشري أكثر.

## سادسا-الرقابة على الأداء

تتم الرقابة على الأداء من طرف المسؤول المباشر على الموظفين، ثم من طرف المسؤول الأول لكل مديرية، كما تنفذ رقابة عن طريق التدقيق الداخلي، ويمكن استنتاج ما يلي:

- في حالة وجود خطأ ما، يكون التدخل مباشرة من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه؛
- يتم اكتشاف الأخطاء، واقتراح تصحيحها من طرف المدقق الداخلي في إطار مهامه المخططة؛
- الأخطاء التي لا يتم اكتشافها، فمحافظ الحسابات كفيل باكتشافها عند قيامه بالرقابة على القوائم المالية لمصادقتها.

## سابعا-مدى استخدام الوسائل الآلية

تعتمد المؤسسة على برنامج خاص بالمحاسبة العامة، وبرنامج خاص بتسيير الرواتب والأجور، وبرنامج خاص بمحاسبة المخزون هذه البرامج الثلاث تعود ملكية حقوقها لنفس المورد. كما تعتمد في تسيير المشاريع ومتابعتها على برنامج وأرضية رقمية، كما طورت داخليا برنامج اعداد كشوف الحضور اليومي للعمال.

## المطلب الرابع: التوصيات المقدمة ل م.ع.ا.ع.ب من طرف محافظ الحسابات والتي تخص نظام الرقابة الداخلية

في إطار اعداد التقارير الخاصة، وبخصوص نظام الرقابة الداخلية قدم محافظ الحسابات جملة من التوصيات لتحسين وتفعيل نظام الرقابة الداخلية قمنا بتقسيمها كما يلي:

### أولاً-بيئة الرقابة الداخلية

تملك المؤسسة مجموعة من الاجراءات التفصيلية المصادق عليها من مجلس الادارة، التي تضمن التسيير والمحافظة على أملاك الشركة، يجب تدعيمها بإجراءات تفصيلية أخرى مهمة مثل:

- اجراءات غلق الحسابات.
- اجراءات حساب والتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.
- اجراءات تقييم الايرادات والأشغال قيد الانجاز.
- اجراءات معالجة فروقات جرد المخزون والتثبيات.

ينصح بإنجاز إجراءات تفصيلية لتنظيم أعمال نهاية السنة، لتعزيز الإجراءات التنظيمية التي تخص المحاسبة المالية.

### ثانياً-تطبيق الإجراءات والقوانين

- على المؤسسة مسك دفتر جرد موحد لجميع ممتلكاتها حسب الشكل القانوني لهذا الأخير والذي نص عليه القانون الجزائري.

### ثالثاً-التدقيق الداخلي

وجود وظيفة التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة، تم تحرير المخطط السنوي للتدقيق 2023، والمصادقة عليه من طرف مجلس الادارة. وقد تم انجاز 13 مهمة تدقيق داخلي خلال سنة 2023، موزعة على مختلف وظائف ومصالح الشركة.

### رابعاً-الهيكل التنظيمي

تملك المؤسسة هيكلًا تنظيميًا داخليًا مصادق عليه من طرف مجلس الادارة، ومطبق في المؤسسة.

## المطلب الخامس: تحليل دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية م.ع.ا.ع.ب

من خلال ما تطرقنا إليه في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة، وكذا توصيات محافظ حسابات المؤسسة حول هذا النظام، بالإضافة إلى المعلومات التي تحصلنا عليها عن طريق المقابلة الشخصية مع مسؤولي المؤسسة. تبين أن هذا النظام الذي يتميز بوجود إجراءات تفصيلية للوظائف الرئيسية بمختلف عملياتها في المؤسسة، ووجود تدقيق داخلي يقوم بوظائفه بانتظام واستقلالية، ووجود نظام معلومات محاسبي يعتمد على الاعلام الآلي -كما تم عرضه في المطلب الثالث من هذا الفصل: مقومات نظام الرقابة الداخلية-، ما هو إلا نتيجة لتكامل جهود محافظ الحسابات والادارة العليا للمؤسسة:

**أولاً- جهود الإدارة العليا:** تحرص الإدارة العليا للمؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة على التحكم الجيد في نشاطاتها ووظائفها للوصول بها إلى الكفاءة والفعالية ولذلك تعمل باستمرار على بناء وتطوير نظام رقابة داخلية قوي تسعى من خلاله -حسب ما جاء في تقرير الإدارة حول نظام الرقابة الداخلية لسنة 2023- إلى:

- ✓ تحقيق الأهداف الاستراتيجية
- ✓ تقديم معلومات مالية صادقة وموثوقة لأصحاب المصلحة
- ✓ احترام القوانين والقواعد سارية المفعول
- ✓ حماية أصولها

**ثانياً- دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية:** من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في هذا النظام ثم العمل على تعزيز نقاط القوة وتصحيح النقائص من خلال التوصيات التي يقدمها للإدارة العليا في تقريره الخاص بنظام الرقابة الداخلية كشأن التوصيات التي عرضناها في المطلب الرابع من هذا الفصل كما يقوم كل سنة بمراقبة تطبيق إدارة المؤسسة لهذه التوصيات من أجل رفع التحفظات. وكمثال لذلك فإن جزءا مهما من الإجراءات التفصيلية الموجودة في المؤسسة كانت نتيجة لاستجابة هذه الأخيرة لتوصيات محافظي الحسابات للمؤسسة والمجمع.

## خلاصة الفصل

قمنا في هذا الفصل بتقديم عرض للمؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة فرع مجمع جيترا، وتطرقنا لواقع نظام الرقابة الداخلية فيها، ومكوناتها، حيث لاحظنا اهتمام الإدارة العليا المتزايد بهذا النظام وحرصها على تعزيزه بوضع كل الآليات والأدوات والأنشطة الرقابية التي تسهر على ضمان احترام قواعده. ثم قمنا بدراسة وتقييم مستوى هذا النظام عن طريق قوائم الاستقصاء لأهم الدورات والعمليات في المؤسسة، والتي قمنا بتصميمها بما يتوافق مع واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وخصوصيتها، بالتنسيق مع مسؤولي مختلف الأقسام والوظائف الذين اجابوا على أسئلة الاستبيان. وقد تبين لنا تماسك هذا النظام وقوته خاصة مع اعتماده على الوسائل الآلية في تنفيذ المهام، ما يجعل مهمة التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات ممكنة ومعتمدة على معلومات أكثر موثوقية.

كما تعرضنا لتوصيات محافظ حسابات الشركة في هذا الخصوص ولمسنا مدى تأثير هذه التوصيات على تدعيم إجراءات نظام الرقابة الداخلية وتفعيلها ومساهمتها في تصحيح أخطاء النظام وتعزيز نقاط القوة فيه.

الخاتمة

## خاتمة

حاولنا من خلال هذا البحث "دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية" أن نجيب على الإشكالية المتمثلة في: "ما هو دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية. فقمنا بالتطرق أولاً إلى الجوانب النظرية لكل من مهنة محافظ الحسابات، نظام الرقابة الداخلية، والعلاقة بينهما، مما جعلنا نستفيد من مختلف المعارف التي أزاحت الكثير من التساؤلات حول الموضوع. ثم قمنا بإسقاط مكتسبات البناء النظري للموضوع على حالة المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة ش.ذ.أ لتتعرف على واقع اسهام محافظ الحسابات في زيادة فعالية النظام الداخلي لهذه المؤسسة.

ومن خلال ذلك نعرض ما توصلنا إليه من تحقق من صحة فرضيات البحث، نتائج، وتوصيات كما يأتي:

## 1. اختبار فرضيات البحث

❖ الفرضية الأولى: هناك علاقة تأثير متبادلة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

يضمن نظام الرقابة الداخلية القوي صحة وصدق ووضوح المعلومات المالية التي يفحصها محافظ الحسابات وهو ما يساعده على اكتشاف الأخطاء بسرعة أكثر واكتشاف نقاط القوة والضعف ودقة تحديد الاخطار، بينما يقوم محافظ الحسابات من خلال فحصه لنظام الرقابة الداخلية بإبداء رأيه في نقاط الضعف والقوة فيه، وتقديم التوصيات التي من شأنها تعزيز نقاط القوة وتصحيح نقاط الضعف فيه، أي توجد علاقة تأثير متبادلة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة. وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

❖ الفرضية الثانية: تولى الإدارة العليا للمؤسسة العمومية الاقتصادية م.ع.ا.ع.ب أهمية لزيادة جودة وفعالية نظام رقابتها الداخلية لأنه يساعدها على تحقيق الأهداف والتطلعات.

تملك المؤسسة م.ع.ا.ع.ب إجراءات تفصيلية لتعزيز أداء الوظائف، وضبط الرقابة عليها عن طريق التدقيق الداخلي، كما رأينا أن الإدارة العليا تسعى لتطوير هذه الإجراءات، وطرق العمل، ونظام المعلومات المحاسبي. وهو ما يدعم ويؤكد صحة الفرضية الثالثة.

❖ الفرضية الثالثة: يفرض وجود محافظ الحسابات -في إطار مهمته القانونية- إلى زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة م.ع.ا.ع.ب.

يقوم محافظ الحسابات في إطار مهمته القانونية في المؤسسة م.ع.ا.ع.ب بفحص وتقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية، وإبداء رأيه في مدى صحته وسلامة إجراءاته وأساليبه، وتقديم توصيات لتعزيز قوة هذا النظام وتصحيح نقائصه. وهو ما يدعم ويؤكد صحة الفرضية الرابعة.

## 2. النتائج

توصلنا من خلال هذا البحث إلى النتائج التالية:

- ✓ يتحدد من خلال فحص نظام الرقابة الداخلية حجم الوقت والوسائل التي يجب أن يخصصها محافظ الحسابات لفحص ومصادقة حسابات المؤسسة لذلك يهتم بتحسين وتفعيل هذا النظام لتقليص الوقت والجهد وزيادة الثقة في المعلومات المدققة؛
- ✓ يقدم نظام الرقابة الداخلية السليم، درجة من الكفاية والوضوح في المعلومات المحاسبية، وهو ما يمكن محافظ الحسابات من انجاز مهمته التدقيقية على أكمل وجه ممكن؛
- ✓ يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، من أجل اختبار مدى كفاءته وفاعليته في تحقيق استراتيجية المؤسسة وحماية أصولها، وتقديم معلومات مالية صحيحة وموثوقة لأصحاب المصلحة؛
- ✓ وجود محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية، من شأنه أن يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية نظامها للرقابة الداخلية؛
- ✓ تهتم الإدارة العليا للمؤسسة الاقتصادية م.ع.ا.ع.ب، ببناء نظام رقابة داخلية قوي يساعدها على تحقيق الأهداف والاستراتيجيات.

## 3. التوصيات

- ✓ ضرورة تفعيل نظام الرقابة الداخلية في كل المؤسسات الاقتصادية والعمل على تفعيله والالتزام الصارم بتطبيق إجراءاته.
- ✓ ضرورة استجابة المؤسسات لتوصيات محافظ الحسابات، وتطبيقها لتعزيز كفاءة التسيير وزيادة موثوقية المعلومات المالية.
- ✓ على محافظ الحسابات التوسع في فحص نظام الرقابة الداخلية ليشمل الإجراءات والأساليب المتبعة في الوحدات والفروع التابعة للمؤسسة.
- ✓ إعطاء أهمية أكثر لنظام المعلومات بصفته أحد مكونات نظام الرقابة الداخلية، ووسيلة لوصول المعلومات الصحيحة لأكثر عدد من المستخدمين.

## 4. آفاق البحث

قمنا في هذا البحث بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من حيث مساهمة محافظ الحسابات في زيادة فعاليته وكفاءته، حاولنا من خلالها الإلمام بالجوانب الأساسية في الموضوع، وبالنظر لأهمية واتساع هذا الموضوع فإننا نقترح على الباحثين في المستقبل التعمق في جوانب أخرى للموضوع مثل:

- ✓ دور نظام المعلومات في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ دور حوكمة الشركات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

# قائمة المراجع

## 1. القوانين

- القانون التجاري، النص الكامل للقانون، تعديلاته ومدعم بالاجتهاد القضائي، بيرتي للطباعة، الطبعة الثانية، دالي براهيم، الجزائر، 2002
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جولية 2010 العدد 42

## 2. المجلات والكتب بالعربية:

- أرشد مكي رشيد، مجلة بعنوان، أثر تكنولوجيا المعلومات في أداء نظام الرقابة الداخلية) بحث تطبيقي في جامعة القادسية (، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الرابع، القادسية، 2015
- امين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006،
- تمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد الثامن، مستغانم، 2017،
- ثناء على القباني، الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005،
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000،
- خلف الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الوراق، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006،
- زهير بركم، محاضرات نظام الرقابة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2022-2023
- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر 2007
- عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004،
- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الرياء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009
- علي احمد وجدان، دور المراقبة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010،
- غسان فالح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006،

- محمد السيد سرايا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني، مراجعة الأصول طويلة الأجل، قصيرة الأجل، مراجعة الإيرادات والمصروفات)، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013،
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005،
- محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي، الإسكندرية، مصر، 1998،
- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والاجراءات العملية) دار الثقافة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2006
- رميلة لعمور، علي بن يحي، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 1

### 3. الكتب الأجنبية:

- Frédéric (B), Rémi (G), Laurent (R), contrôle interne, Maxima, 2<sup>ème</sup> édition, paris, 2008
- Jacques Renard, comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, groupe Eyrolles, Paris, 2012

# قائمة الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministry of Higher Education and Scientific Research  
جامعة محمد بوضياف - المسيلة  
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

Faculty of Economics, Commercial and  
Management Sciences  
Department of Finance and Accounting



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التميين  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

## تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020، المتعلق بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها)

أنا الممضي أسفله،

الإسم: ..... س. س. ه. د. ..... اللقب: ..... العبد المخلص

الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: ..... 206813221 ..... والصادرة بتاريخ: ..... 2021/06/27

المسجل (ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم العلوم المالية والمحاسبة.

والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث مذكرة ماستر؛ عنوانها:

دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة  
الإقتصادية دراسة ميدانية في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بواسطة  
ش. د. أ.

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية، ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية

المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: ..... 2024/05/30

الإمضاء





وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministry of Higher Education and Scientific Research  
جامعة محمد بوضياف - المسيلة  
University Mohamed BOUDIAB of M'sila

Faculty of Economics, Commercial and  
Management Sciences  
Department of Finance and Accounting



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية

المسيلة في: 03/03/2024

رقم: / .....

إلى السيد المحترم: المدير العام

المؤسسة التوجيهية للأعمال، الاقتصادية بوسادة.

الموضوع: طلب الموافقة على إجراء دراسة تطبيقية

تحية طيبة وبعد...

بهدف إعداد مذكرة الماستر، التي تعتبر جزءاً أساسياً من متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي؛ يشرفنا أن نتقدم إلى سيادتكم الموقرة بطلب الموافقة - للطلبة المذكورين أدناه - على إجراء دراسة تطبيقية بمؤسستكم في حدود ما يسمح به القانون والنظام الداخلي لمؤسستكم، وذلك، من أجل الوقوف على إمكانية وقابلية تطبيق النتائج المتوصل إليها، و/أو التأكد من صحة فرضيات الدراسة أو دحضها وتفنيدها.

نشكركم على حسن تعاونكم، وتقبلوا منا أسماً عبارات الشكر والتقدير.

الطلبة المعنيون:

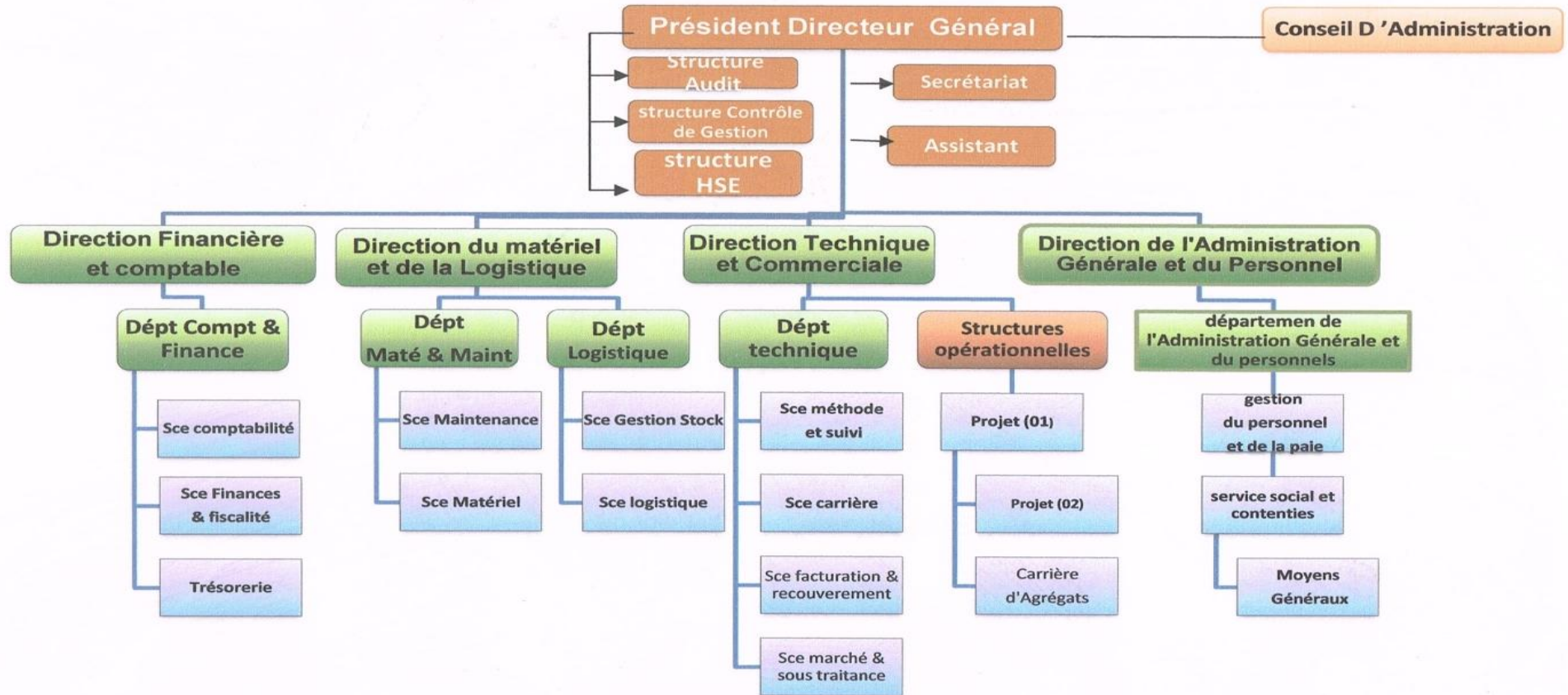
الرقم	الإسم واللقب	رقم بطاقة التعريف الوطنية	الإمضاء
1	العيهار سمار	206813221	
2	سلي نور الهدى	101834456	

عنوان البحث: .....  
.....  
.....  
.....  
.....

المشرف (الإسم واللقب والإمضاء)	المؤسسة المستقبلة (الختم والإمضاء)	إدارة القسم (الختم والإمضاء)
الإستاذة الجامعية 	 ZERKOUGUI Hichem Directeur Général P / I	



Schéma de Réaménagement de l'Organigramme de l'EPTP - Bou Saâda



تقرير مديرية المؤسسة ع.ا.ع.ب حول نظام الرقابة الداخلية لسنة 2023.



Direction générale

**Rapport sur la procédure de contrôle interne de l'EPTP BOU-SAADA  
 Exercice 2023**

**1. Le dispositif de contrôle interne au sein de la filiale EPTP BOUSSAADA :**

L'environnement de contrôle est le socle sur lequel est élaboré et mis en œuvre un système de contrôle interne efficace dans une organisation qui s'efforce :

- D'atteindre ses objectifs stratégiques ;
- De fournir une information financière fiable à ses parties prenantes internes et externes ;
- De respecter l'ensemble des lois et de la réglementation applicables ;
- De protéger ses actifs.

Dans ce cadre, et afin de mener ses activités avec efficacité et efficacie, l'EPTP BOUSSAADA SPA a procédé à l'élaboration d'un ensemble de procédures de gestion régissant ses activités.

Ces procédures sont détaillées comme suit :

- 1- Procédures émanant du groupe GITRA approuvées par le CA de l'EPE EPTP BOU - SAADA séance n°01 du 19/02/ 2018 résolution n°05
  - Procédure de comptabilité financière finalisée
  - Procédure de procédure des achats et passation des contrats (actualisée durant l'exercice 2023 résolution n°06 du CA séance n°02 du 12/03/2023)
  - Procédure de gestion des ressources humaines
  - Procédure de gestion des archives
  - Procédure d'audit interne finalisée
  - Procédure de contrôle de gestion
  - Procédure de gestion des créances
  - Procédure de gestion des stocks
  - Procédure de gestion des inventaires
  - Procédure de gestion des réformes finalisée
  - Procédure de gestion des immobilisations
- 2- Procédures émanant du groupe GITRA approuvées par le CA de l'EPE EPTP BOU - SAADA séance n°0 7 du 02/12/2023 résolution n°06
  - Procédure de gestion des travaux en cours et des factures à établir

## قائمة الملاحق

نموذج لخريطة الأخطار المتعلقة بالعمليات التشغيلية والخاصة بالمؤسسة العمومية للاشغال العمومية

Direction : .....

### Approche basée sur les risques liés aux processus opérationnels

Identification des risques		Evaluation des risques			
		Niveau et Probabilité de survenance des risques			
Procédure de gestion	Identification du mode opératoire	Fort	Moyen	Faible	
Procédure de la gestion des stocks	La tenue dans la forme et dans le fond des documents de stock :	Documents de mouvements (BR, BC et BE)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		Documents de positions (fiches de cases et fiche de stocks)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		Identification et valorisation des entrées en stock	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		Le rapprochement magasinier et GDS (Gestion des Stocks)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		Actualisation des mouvements en stock (en entrée et en sortie)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		Rapprochement GDS et comptable matière	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Procédure de la gestion des ressources humaines	La procédure de recrutement et affectation du personnel		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	La gestion du dossier administratif		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Les modalités de lancement des formations		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Modalités de calcul de paye (cartes de pointages et mouvement du personnel)		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	La gestion des récupérations, congés, et heures supplémentaires		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	La gestion des frais de mission		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	La gestion des bons de commandes		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية دور محافظ الحسابات في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال تسليط الضوء على العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية ومدى مساهمته في تفعيل هذه الأخيرة. حيث تم التطرق إلى عموميات حول مهنة محافظ الحسابات، والتعرف على تقاريره، وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية معتمدين على المنهج الوصفي في الجانب النظري للموضوع، ومنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي عن طريق أسلوب المقابلة الشخصية، والاستقصاء، وتحليل الوثائق والمستندات المحاسبية على مستوى المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة ش.ذ.ا. وتتمثل أهم النتائج التي خلصنا إليها في:

- ✓ يقدم نظام الرقابة الداخلية السليم، درجة من الكفاية والوضوح في المعلومات المحاسبية، وهو ما يمكن محافظ الحسابات من انجاز مهمته التدقيقية على أكمل وجه ممكن.
- ✓ وجود محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية، من شأنه أن يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية نظامها للرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، محافظ الحسابات، تفعيل نظام الرقابة الداخلية، المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بوسعادة

## Summary

This study aims to identify the importance of the role of the auditor in increasing the effectiveness of the internal control system in the economic institution, by shedding light on the relationship between the auditor and the internal control system and the extent of his contribution to activating the latter. Where generalities about the profession of the bookkeeper were discussed, an introduction to his reports, and methods for evaluating the internal control system in the economic institution, relying on the descriptive approach on the theoretical side of the subject, and the case study approach on the applied side through the method of personal interview, survey, and analysis of accounting documents and records in EPTP Bou Saada. The most important results we have reached are :

- ✓ A sound internal control system provides a degree of adequacy and clarity in accounting information, which enables the auditor to accomplish his audit mission as completely as possible.
- ✓  The presence of an auditor in the economic institution would lead to increasing the efficiency and effectiveness of its internal control system

key words : internal control system, auditor, activating the internal control system, EPTP Bou-saada