الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf - M'SILA

Faculté des Sciences Économiques Commerciales et des Sciences de Gestion

Département De Finance Et Comptabilité

1985

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

Université Mohamed Boudiaf - M'sila

العنـــوان:

محافظ الحسابات و الرقابة الداخلية

ـ دراسة ميدانية ـ

مكتب محافظ حسابات ببوسعادة

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في المالية والمحاسبة

التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

إعداد الطالب:

✍ دفداف الهامل

✍ شريف الطاهر

الأستاذ المشرف:

د.عفيصة عبد الرحمان

أمام لجنة المناقشة المكونة من

أعضاء اللجنة	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ. حميدي أحمد السعيد	أستاذ محاضر	جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	رئيسا
د. عفيصة عبد الرحمان	أستاذ محاضر	جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	مشرفا ومقررا
د. عريوة رشيد	أستاذ محاضر	جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	مناقشا

السنة الجامعية 2019/2018

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة:

شهد العالم تطورات كبيرة في القرن الماضي في المجال الاقتصادي، وذلك بظهور العديد من المؤسسات الكبيرة والعملاقة، وهذه المؤسسات تتميز بضخامة رأسمالها وتعدد فروعه، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى شخص مستقل عن المؤسسة ليعطي رأس مال محايد يتم الاستعانة به من طرف المالك، حيث يتمتع هذا الشخص بالمهارة والخبرة والتدريب اللازمين لمراقبة وتقييم جميع الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية، التي يقوم بها مجلس الإدارة، وذلك من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة وكذلك من أجل استمرارها، وهذا الأخير يدعى بالمدقق الخارجي أو محافظ الحسابات.

عندما يقوم محافظ الحسابات بمهمته عليه المرور بمراحل معينة، فيبدأ أولا بالتعرف على مهمته عن طريق معرفة المؤسسة ومحيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية. وبعدها إصدار التقرير النهائي، ولعل أهم هذه المراحل وأدقها مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية، التي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات نشاط المؤسسة، من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمان تحقيق أهداف الرقابة الداخلية حتى يتمتع نظام المعلومات بالسلامة والمصداقية من خلال فرض أدوات رقابية.

يعد نظام الرقابة الداخلية في مفهومه العام أداة فعالة في إدارة المؤسسة، حيث يبرز للمؤسسة مدى التناسق في تنفيذ برامجها وأهدافها، فهو يلعب دورا في منع واكتشاف الأخطاء وحماية الأصول، لذا يركز نظام الرقابة الداخلية على اعطاء مؤشرات استدلالية للمؤسسة عن سير عملها وتكون وسيلة لاكتشاف الانحرافات.

1 **ـ الاشكالية**

وعلى هذا الأساس يمكن طرح الإشكالية التالية:

ماهو دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

2 **ـ الاسئلة الفرعية**

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

*ما هو الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية من خلال التدقيق الخارجي؟

*ماهي طرق وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة؟

*ماهي منهجية محافظ الحسابات من أجل إكمال مهمته؟

3 **ـ فرضيات البحث**

ينطلق البحث من الفرضيات الأساسية والمتمثلة في :

التدقيق الخارجي يهدف إلى اثبات صحة المعلومة المالية المصرح بها من طرف المؤسسة.

تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد محافظ الحسابات على تحديد نطاق التدقيق الذي يقوم به عند تدقيق الحسابات.

وجود علاقة طردية بين مستوى نظام الرقابة الداخلية والرأي الفني لمحافظ الحسابات.

4 ـ أسباب إختيار الموضوع

إن إختيارنا لهذا الموضوع كان لعدة اعتبارات منها ما هو موضوعي ومنها ما هو ذاتي .

الإعتبارات الموضوعية

تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية.

تنامي الأخطار التي تحدق بالمؤسسة، مما أدى بها إلى الاهتمام بالمعلومة.

من حيث دقتها، وهذا لا يتحقق إلا من خلال نظام الرقابة الداخلية الفعال حيث يعمل محافظ الحسابات على التأكد من سلامة ودقة البيانات المالية.

الدور الجوهري الذي يلعبه محافظ الحسابات في مجال حماية حقوق أصحاب المصالح وبالتالي تحقيق الشفافية والأمان الضروريين داخل الشركات.

الإعتبارات الذاتية

الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في المجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.

الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية.

الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لإرتباطه بمجال تخصص " التدقيق و مراقبة التسيير ".

5 ـ أهمية البحث

الرقابة الداخلية، واهمية النظام الرقابي الداخلي باعتباره محافظ الحسابات ملزم بموجب مهمته القانونية بتقييم نظام انذار مبكر لاكتشاف الاخطاء ومحاولة تصحيحها والتحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية، فالاهتمام بنظام الرقابة الداخلي يساهم في تحسين اداء تسير المؤسسة واعطائها صورة جيدة لدى متعامليها

6 ـ أهداف البحث

تتمثل الاهداف من دراسة هاذا الموضوع في

_ الدور الجوهري الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

_ مسؤولية محافظ الحسابات عن صحة تطبيق الانظمة والقاونين عند تدقيق البايانات المالية، وابداء رايه في نظام الرقابة الداخلية

ابراز دور نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الاخطاء والعمل على تصحيحها في _ التوقيت الملائم

7 ـ المنهج المستخدم

في ضوء طبيعة الدراسة والاهداف التي تسعى الى تحقيقها ثم الاعتماد على المنهج الوصفي للدراسة، اضافة الى الاسلوب التحليلي لكونه من اكثر المناهج استخادما في الدراسات الاجتماعية والانسانية ، وذلك قصد وصف مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية ، وكذا الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

8 ـ ادوات الدراسة

اما الادوات التى تم الاعتماد عليها، فكانت ابرزها الاستعانة بالكتب المتخصصة في مجال التدقيق، والرسائل المرتبطة بالموضوع، وكذا القوانين والنصوص التشريعية التى تنظم مهنة محافظ الحسابات وبعض المجلات والملتقيات العلمية بالاضافة الى ذلك اعتمدنا على اسلوب المقابلة من خلال الاتصال الشخصي بمحافظ الحسابات الذي زودنا ببعض المعلومات، بالاضافة ايضا الى الاطلاع على وثائق من داخل المؤسسة محل الدراسة.

9 ـ خطة وهيكلة الدراسة

تحتوي هذه الدراسة على مقدمة عامة وخاتمة وثلاث فصول توفر للقارئ بشان الاطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات بما فيها ماهية محافظة الحسابات بعد ذكرنا للتطور التاريخي لمحافظة الحسابات، والمهام المترتبة على محافظ الحسابات، شروط ممارسة المهنة، اما المبحث الثالث فتم تناول المهام الموكلة لمحافظ الحسابات بما فيها اتعاب ومسؤوليات محافظ الحسابات

كما يتناول الفصل الثاني تحت عنوان تقييم نظام الرقابة الداخلية عرض عملية الرقابة الداخلية، تحديد مختلف مفاهيم الرقابة الداخلية، وانواعها ومكوناتها وخطوات عملية الرقابة الداخلية، وفي الختام عرض مسؤوليات محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومختلف اساليب ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

مقدمة

تمهيد:

من بين المهن الحرة التي لها دور كبير في لغة المال والأعمال نجد مهنة التدقيق القانوني أو الخارجي وهدا مايطلق عليه في الجزائر محافظ الحسابات ترجمة من اللغة الفرنسية لجملة commissaire aux comptes .

سبق وأن عرفنا التدقيق بأنه عملية فحص للدفاتر والسجلات والمستندات من قبل شخص فني محايد للخروج برأي حول عدالة القوائم المالية، مما سبق نجد ان احد العناصر (الأركان الرئيسية) لعملية التدقيق هو الشخص المحايد الذي يقوم بإجراء عملية التدقيق. وقد نص قانون الشركات الأردني 22 لسنة 1997م على ما يلي:

أ- تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة وشركة التوصية بالأسهم والشركة المحدودة المسؤولية مدققا أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة لتجديد وتقدر بدل أتعابهم، أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب.

ب- إذا تخلفت الهيئة العامة للشركة عن انتخاب مدقق الحسابات أو اعتذار المدقق الذي انتخبته عن العمل أو امتنع عن القيام به لأي سبب من الأسباب أو توفي فعلى مجلس الإدارة أن ينسب للمراقب ثلاث من مدققي الحسابات على الأقل وذلك خلال اربعة عشر يوما من تاريخ شغور هذا المركز ليختار احدهم.

نجد أن الشخص الذي يقوم بعملية تدقيق الحسابات إعداد تقريره لإبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية هو مدقق الحسابات الذي بينه قانون الشركات والذي ألزم قانون الشركات بتعيينه. ويجب أن يلتزم مدقق الحسابات بأحكام قانون مهنة التدقيق الذي بموجبه تم إنشاء جمعية مدققي الحسابات والتى تهدف إلى مراعاة مصالح المدققين والمحافظة على أخلاقيات المهنة ورفع مستواها.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني الشخص الَذي يتحدث بصوت عالي، وقد نشأت هده المهنة منذ القدم، إذ إن الفراعنة في مصر والإمبراطورية القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحة العامة حول الإيرادات والمصروفات. كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض

حسابات الولاة وتدقيقها، علما أن التـدقيق كـان يشـمل المراجعـة الكاملـة 100%، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الأخطـاء ومحاسـبة المسـؤولين عنهـا، وقـد لخصـت أهداف التدقيق فـي ذلـك الـوقت بمقولـة (هـو لأجـل التأكـد مـن نزاهـة الأشـخاص المسؤولين عن الأمور المالية).

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

مع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هده الفترة ولغاية 1850م، هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم (البيانات) المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ، والتغيير الأخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد، وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862م، الأمر الذي أدى إلى تطور مهنة التدقيق، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدبرين للقيام بهده المهمة. في هده الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج (الثنائي)، بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا ولجميع العمليات، ولكن بتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات وخصوصا بعد قضية (البنك العام General Bank) في بريطانيا لسنة 1895م إذ بين القاضي أثناء حكمه في هذه القضية. وبالتالي فإنه[1]:

* في حالة عدم وجود شك في العمليات، فإن الاستفسارات القليلـة تصـبح معقولـة ومقبولة، ولهذا فإن رجال الأعمال عندما يختـارون بعـض الحـالات فلهـم الحـق مـن القول إن الحالات الأخرى صحيحة.

وفي الفترة من 1900م ولغاية 1933م اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية وفائدتها للمؤسسات، وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي وأن أول من أعترف بهذه الأهمية الأستاذ ديكسي (dicksee) الذي بين أن نظام الرقابة الداخلية الفعالة يعوض عن التدقيق التفصيلي وبين أن الأهداف الرئيسية للتدقيق هي:

1- إكتشاف الغش والخطأ
2- إكتشاف ومنع الأخطاء الفنية
3- إكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية

وخلال الفترة المذكورة نفسها أعلاه تم تغيير أولويات الأهداف وأصبحت كما يلي:

1- تحديد المركز المالي وربحية المؤسسة .
2- إكتشاف الغش والخطأ.

كما أن كتاب المحاسبة والتدقيق في تلك الفترة اعترفوا بأهمية الرقابـة الداخليـة للمدقق الخارجي، وأن التفاصيل التي يقـوم بهـا المـدقق الخـارجي والعينـات الـتي

1 هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006، ص 17-19.

يعتمدها تتوقف على جـودة نظـام الرقابـة الداخليـة، ولهـذا علـى المـدقق أن يقـوم بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية أولا.

أما الفترة بعد سنة 1933م فقد شهدت شبه إجماع، وخاصة بعد الحالة القضائية في سنة 1939م في الولايات المتحدة الأمريكية والمسماة mckesson and Robbins، من أن الغرض الرئيسي من التدقيق ليس اكتشاف الغش والخطأ فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

وقد تم التأكيد على هذا المبدأ من قبل الجمعيات المهنية العالمية، مثـل (الجـار تـرد البريطانية والـ AICPAالأمريكية) إذ جاء في أدبيات ومنشورات هـذه الجمعيـات مـن أن الغرض الرئيسي لفحص البيانات المحاسبية من قبـل محاسـب قـانوني مسـتقل ومحايد هو لأجل إعطاء الرأي حول عدالة البيانات المالية.

أما في الوطن العربي فأن فلسطين والعراق كانتا لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919م. وهي تشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وهذه التشريعات تثبت حقوق وواجبات مدقق الحسابات أما في (إمارة شرق الأردن) فقد كانت الخدمات المهنية تقدم لها من فلسطين ولغاية سنة 1944م، إذ أنشئ أول مكتب لشركة جورج خضر، 1948م انتقلت مؤسسة سابا وشركاؤهم من القدس الى عمان، بالإضافة الى إنشاء فروع لمؤسسات تدقيق بريطانية مثل مؤسسة (وني مرى وشركاؤهم) أما في مصر فقد بدأ تنظيم مزاولة المهنة بصدور قانون لسنة 1909م وبموجبه اكتسب المدقق تقديرا واحتراما، وفي سنة 1946م تم إنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .

وفي منطقة الخليج العربي فقد تم تطبيق قـانون الشـركات الهنـدي المسـتمد مـن القانون الإنجليزي ولغاية استقلال هـذه الأقطـار، إذ أعطـت قـوانين الشـركات فيهـا أهمية لتنظيم المهنة على الأسس المطبقة في البلدان المتقدمة.

أما في سوريا ولبنان والمغرب العربي، فإن المهنة نشأت وتطورت على الأسـس المطبقة في فرنسا والتي لم تكن متطـورة كمـا هـي الحالـة فـي بريطانيـا، ويجـب الإشارة هنا إلى أن مهنة التدقيق أنشأت في أمريكا من قبل البريطـانيين فـي سـنة 1905م، وبـالأخص مـن قبـل شـخص اسـكتلندي اسـمه Waterhous وم ازال ه ذا الاسم معروف عالميا باسم Waterhouse Copper Price..

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق وأهميته :

أ/ مفهوم التدقيق.

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها. ورغم اختلاف الشكل بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف. ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

- جاء تعريف Bonnault et Germondللتدقيق على أنه" اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى

احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة"[1].

- التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني، وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه: "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين).[2]

✓ **يحتوي هذا التعريف على عبارات تتطلب شرحا مختصرا لها[3]**:

1/ إجراءات منظمة**:** تعني الخطوات أو الإجراءات التي يقوم بها المدقق

2/ الحصول وتقييم الأدلة: تعني فحص الإقرارات وتقييم النتائج وبدون تحيز ضد الجهة التي يقوم بتدقيقها أو معها، والتي حضرت هذه الإقرارات.

3/ الإقرارات والأحداث الاقتصادية: وهذه تمثل ما تقدمه إدارة الشركات أو الأشخاص، وهذه الإقرارات هي موضوع التدقيق.

4/ درجة العلاقة: وتشير إلى العلاقة التي بالإمكان معرفة القرارات وعلاقتها مع مقياس معين، وعلى سبيل المثال إن البيانات المالية تمثل باعتدال المركز المالي.

5/ مقياس معين: وهي الجهة التي بإمكان المدقق قياس إقرارات الإدارة بواسطتها. هذا المقياس ربما مصدره الدولة أو الجمعيات المهنية ذات الاختصاص أو الموازنات المالية، وفي هده الحالة فإن المقياس هو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (مبادئ المحاسبة الدولية)

6/ إيصال النتائج : ويكون هدا بواسطة تقرير مكتوب، يبين درجة الملائمة بين الإقرارات وهدا المقياس، وهدا التقرير يبين العلاقة إما جيدة أو غير جيدة. أي لا تتطابق مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.

7/ المستفيدون :وهم أشخاص أو مؤسسات يتخذون قرارهم بناء على تقرير المدقق، ومنهم على سبيل المثال المساهمون والإدارة والدائنون والدوائر الحكومية ذات العلاقة، وعلى سبيل المثال: دائرة ضريبة الدخل، أو البنك المركزي، وكذلك الرأي العام.

ب/ أهمية التدقيق:

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها. حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب ان تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعريف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الاطراف[4]:

---

1 رزق أبوزيد الشحنة، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، 1108 ، ص 1
2 هادي التميمي، مرجع سبق دكره، ص 20.
3 هادي التميمي، نفس المرجع، ص 21.
4 غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، عمان الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2009، ص 19-20.

أ- إدارة المنشأة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية الى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة .

ب– المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثـل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معيـن أو تمويـل المشـروع حيـث ان تلـك المؤسسات تعتمد في عملية التدقيق اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القـوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها الـى الطريـق الصـحيح والـذي يضـمن حصـولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

ج- الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكوميـة علـى القـوائم الماليـة المدققـة فـي الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القـروض والـدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلـى الاتحـادات والنقابـات تعتمـد علـى القـوائم الماليـة المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف أخر.

لقد بينت لجنـة الاتحـاد الـدولي للمحاسـبين (IFAC) عنـد إصـدار المعـايير فـي عـام 2002م أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون على سبيل المثال في:

- ✓ يساعد مدققوا الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة الى المؤسسات المالية وذلـك كـدعم جزئـي للقـروض وحـاملي الاسم للحصول على رأس المال.
- ✓ يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال موارد المؤسسات بفاعلية وكفاءة.
- ✓ يساعد خبراء الضـرائب فـي بنـاء الثقـة والكفـاءة عنـد التطـبيق العـادل للنظـام الضريبي.
- ✓ يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

المطلب الثالث: أهداف وأنواع التدقيق

1/أهداف تدقيق الحسابات:

التطور في أهداف التدقيق صاحب التطور في الشركات نفسـها وفـي أعمالهـا، في السابق عندما كانت شـركات الأعمـال صـغيرة الحجـم ونشـاطها التجـاري كـان بسيطا كان الهدف في ذلك الوقت من إجـراء عمليـة التـدقيق هـو اكتشـاف الغـش والسرقة الى تتم من قبـل المـوظفين وكـان المـدقق يقـوم بعملـه فقـط لمصـلحة المالـك وليـس لمصـلحة الأطـراف الأخـرى حـتى تتعـرف علـى كيفيـة أداء الإدارة للمنشأة.

وزادت الحاجة الى رؤوس الأموال ممـا أدى الـى نشـوء الشـركات المسـاهمة.هـذا التطور أدى الى زيادة الحاجة لشخص يقوم بعمليـة التحقـق مـن حسـن أداء الإدارة للأموال التي تقوم باستثمارها فـي تلـك الشـركات، والـذي يتـم عـن طريـق مـدقق الحسابات والذي يجب أن يكون شخص مهني محايد يقدم تقريره باستقلال وحياد.

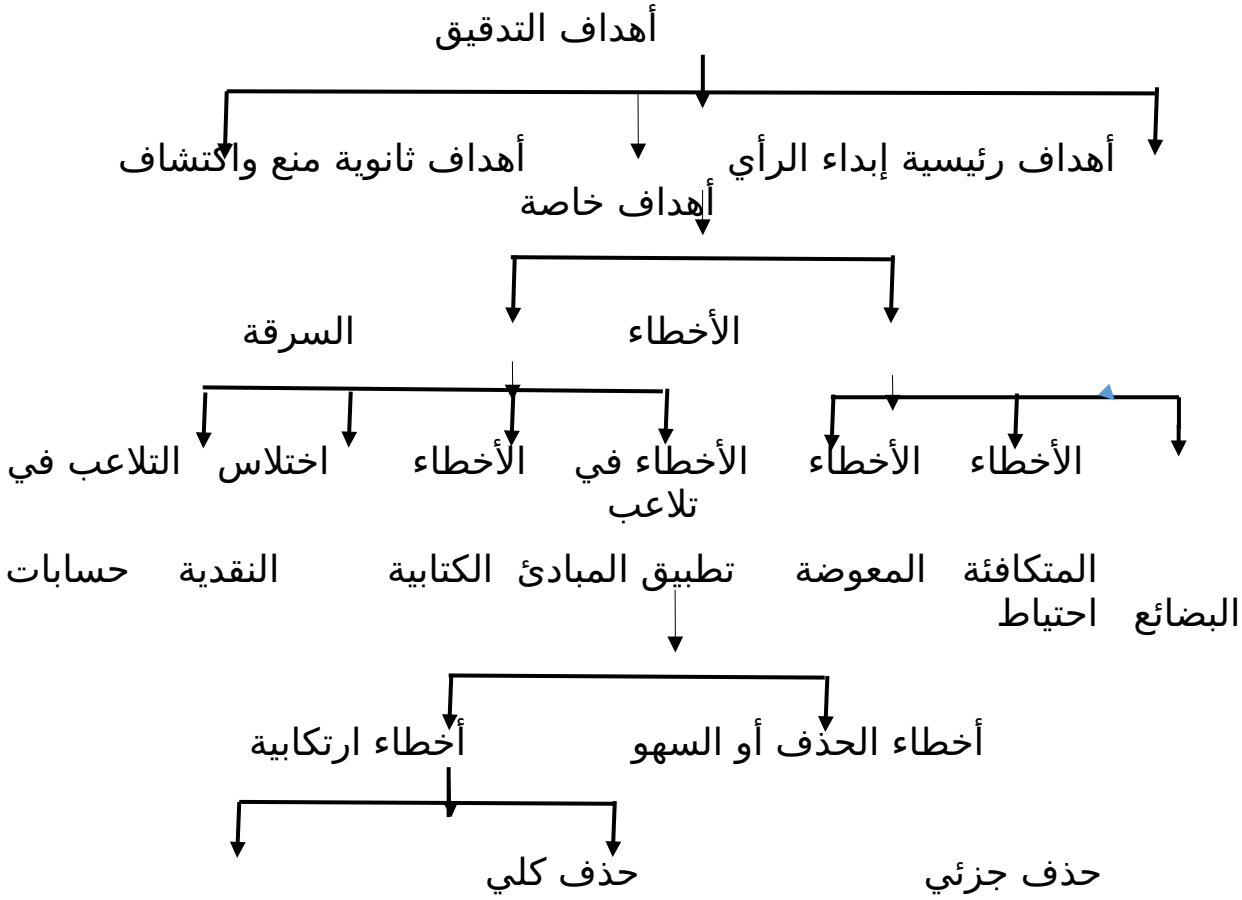
الجدول رقم 1: يوضح مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850م	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
ما بين 1850-1905	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
ما بين 1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
ما بين 1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	اختباري	بداية الاهتمام
ما بين 1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
بين 1960-إلى يومنا هذا	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال،تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

كان سبب في تطور أهداف التدقيق هو القرار الصادر عن القضاء الانجليزي عام 1897م عندما قرر أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا رئيسيا لمدقق الحسابات وأن المدقق لا يفترض الشك في كل ما يقدم إليه من معلومات وقد وصف القضاء الانجليزي المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب يقتضي أو يتعقب أثار المجرمين .

يمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي:

الشكل رقم 1: الاهداف التقليدية لتدقيق



كذلك بين الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار 200 على أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية، وفقا لإطار تقارير مالية محددة.

بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي واثر العولمة على اقتصاديات الدولة فقد تغيرت النظرة الى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهداف التدقيق اليوم على النحو التالي:

1/ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل المنشأة.

2/ تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة .

3/العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المنشأة.

4/ تحقيق اكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع[1].

1/ أنواع التدقيق:

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف بإخلاف الزاوية التي ينظر الى عملية التدقيق من خلالها. ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة. وبوجه الإجمال، يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة الى ما يلي[2]:

- **التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق :**

أ- التدقيق الكامل: وهنا يقوم المدقق بفحص القيود والمسندات والسجلات بقصد التوصل الى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل وقد كان هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا أي يقوم المدقق بفحص القيود وغيرها 100% يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم، وعملياتها قليلة العدد. وقد تحول هذا الى تدقيق كامل اختباري نتيجة للتطور الذي حدث في دنيا الأعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات وكافة السجلات والمستندات. وإن إتباع أسلوب العينة والاختبار في التدقيق زاد من اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المدقق من نسبة اختباراته في حال ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات فيها، وهكذا يتضح أن الفرق بين هذين النوعين من التدقيق يكمن في اختلاف نطاق عملية التدقيق فقط. ولا يمكن الحد من سلطة المدقق في النوعين بأي شكل من الأشكال فله وحده حق تقرير نطاق عملية التدقيق.

ب- التدقيق الجزئي: وهما يقتصر عمل المدقق على بع ض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد أليه بتدقيق النقدية فقط، أو جرد المخازن ... الخ وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع.

- **التدقيق من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:**

أ/ التدقيق النهائي: ويكلف المدقق القيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي. وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا، وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق.

ب/ التدقيق المستمر: وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي

1غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص 17- 19

2خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الأولى، عمان الاردن، دار وائل للنشر، 2000، ص 27- 32

يدققها، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية. ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشآت الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي.

- **التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعمليات التدقيق :**

1/ التدقيق الداخلي: ويقوم بهذا التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة، وذلك من أجل حماية أموال المنشأة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

2/ التدقيق الخارجي: وغرضه الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع الشرطة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية. ولهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع. ولهذا يطلق على هذا النوع أحيانا بالتدقيق المحايد أو المستقل .

التدقيق من حيث الإلزام :

1/ التدقيق الإلزامي: وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، فقد نص قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997م على وجوب تدقيق حسابات الشركات المساهمة، فأصبح إلزاميا، ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على الشركات التي تختلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقارير بحساباتها الختامية ومراكزها المالية مدققة من قبل مدققي حسابات مرخصين. ويشار إلى هذا النوع أحيانا بالتدقيق القانوني ولا يصح أن يكون هذا إلا تدقيقا كاملا.

2/ التدقيق الاختياري: وهو ذلك الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام قانونيا على وجوب القيام. وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص (التضامن العادية، والتوصية البسيطة، والمحاصة) في الأردن وقد يكون لذلك كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل. وقد كان التدقيق أول الأمر اختياريا وأنقضت فترة طويلة حتى أصبح إلزاما قانونيا حين تولد في أذهان القائمين على السهر على اقتصاد البلد ضرورة احترام توفير عنصر التدقيق الحسابي الخارجي المحايد، وتضمين عقود الشركات النظامية الأحكام الخاصة بهذه الناحية.

المبحث الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات.

التدقيق الخارجي وظيفة يقوم بها أشخاص أو مؤسسات مهنية مستقلة هدفها مراجعة البيانات الختامية وإبداء الرأي المهني عن عدالة تلك البيانات.

يطلق على الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق، وتقديم تقرير يبدي فيه رأيه حول القوائم المالية للمشروع، لفظ "مدقق" Auditor. ومن التسميات المرادفة أيضا لفظ "مراجع" و "مراقب" و " فاحص حسابات" و" محاسب قانوني" وغيرها.

والمدقق الخارجي في الواقع الأردني هو مدقق الحسابات المرخص الذي رخص له بممارسة المهنة بموجب قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (32) لسنة 1985م. وقد حدد القانون المذكور الصفات والشروط التي يجب أن تتوفر في أي شخص يرخص له بممارسة المهنة.

وبموجب أحكام قانون مهنة تدقيق الحسابات تم إنشاء جمعية مهنية لمدققي حسابات هي جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين ومن اهدافها رعاية مصالح أعضائها وتنمية روح التعاون بينهم ورفع مستواهم العلمي والفني، على أن يكون انتساب المدققين لهذه الجمعية إلزاميا.

سنتناول في هذا المبحث مختلف جوانب التدقيق المتعلقة بالشخص المدقق من حيث شروط الواجب توافرها لممارسة المهنة، طرق تعيين محافظ الحسابات وحالات المنع والتنافي لهذه المهنة.

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات.

يعتبر محافظ الحسابات الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات مؤسسات متعددة مختلفة في طبيعتها ونشاطها وحجمها وشكلها القانوني.

تعريف 01**:** حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010م " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها[1].

تعريف 02: هو الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق وتقديم تقرير يبدي فيه رأيه حول القوائم المالية للمشروع والمدقق له عدة تسميات مرادفة منها مراجع، مراقب، فاحص حسابات، أو محاسب قانوني[2].

المطلب الثاني: الشروط الواجب توفرها في محافظ الحسابات.

حسب المادة 08 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010م " لا يمكن لأي شخص ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا إذا توافرت فيه الشروط التالية[3]:

- ✓ أن يكون جزائري الجنسية.
- ✓ أن يكوم حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
- ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسة.
- ✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم ارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- ✓ أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- ✓ أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من نفس القانون " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد "

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 42، المؤرخ في 29جوان 2010م، المتعلقة بمهمة محافظ الحسابات، القانون 10-01 المادة 22 ص 7.

2 عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، الأردن، دار الكندي للنشر والتوزيع،2014م، ص 79

3 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره المادة 08 ص 5

يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.

المطلب الثالث: طرق تعيين محافظ الحسابات وحالات المنع والتنافي.

أولا: تعيين محافظ الحسابات

إن عملية اختيار محافظ الحسابات عملية معقدة وشاقة لذلك يجب أن تكون هناك معايير تستخدم للمفاضلة بينهم، لذا سنتطرق في هذا المطلب الى أهم الخطوات المتبعة لتعيينه، وذلك حسب المادة 26 من القانون 10-01[1].

- ✓ يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات مرة كل ثلاث سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة فقط.
- ✓ يجب أن يتم اخيار محافظ الحسابات من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته.
- ✓ يجب الحصول على قائمة تضم جميع محافظي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع معلومات متكاملة عنهم.
- ✓ يتم اختيار ثمانية مدققين من تلك القائمة.
- ✓ يطلب منهم تقديم عرض مبدئي.
- ✓ يتم فحص العروض بدقة كاملة، ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق المراجعة.
- ✓ يتم مقابلة محافظي الحسابات الثمانية، وطلب أي معلومة إضافية، ويتم تصفيتهم إلى ثلاثة فقط.
- ✓ يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم عرضه الرسمي المفصل.
- ✓ تتم المفاضلة بين محافظي الحسابات الثلاثة بواسطة لجنة الاختيار.

ثانيا: حالات المنع والتنافي

تنص المادة 33 من القانون 91-08 على ما يلي: لا يمكن للأشخاص الذين تلقوا من شركة أو هيئة خلال السنوات الثلاثة الأخيرة أجورا أو أتعابا أو امتيازات أخرى لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات أو يعينوا محافظي حسابات في الشركة أو الهيئة نفسها، وقد سبق وزارة المالية، الذكر لبعض حالات التنافي في استقلالية محافظ الحسابات[2].

وهناك بعض حالات عدم التعيين التي يجب عدم توفرمايلي:

أ. رابطة أهلية: الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين والشركاء.

ب. رابطة مالية: وتشمل جميع المكافأة المتعلقة بمحافظ الحسابات والتي تكون بشكل أكبر من المتفق عليه مثل: العمولة، الأجرة، التعويض.

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، المادة 23، ص 7

2 إبراهيم قادير، دور محافظ الحسابات في تأمين الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي PCN الى النظام المحاسبي المالي SCF، مذكرة مقدمة للاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية والمحاسبية، غوالي محمد البشير – جامعة قاصدي مرباح. ورقلة،2012، ص 23.

وتنص المادة 715 مكرر من القانون التجاري على أنه: لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة: القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر(1/10) رأس مال هذه الشركات، أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط (مندوب الحسابات أجرة ومرتبا) إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائفهم غير وظائف مندوب الحسابات في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم والأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

- **المبحث الثالث: المهام الموكلة لمحافظ الحسابات وأسباب إنهاءها.**

المطلب الأول: مهام محافظ الحسابات (القانون 10-01).

إن لمحافظ الحسابات عدة مهام يقوم بها عند تأدية عمله ولهذه المهام أسباب تؤدي إلى إنهاءها وتتمثل في:

أولا: مهام محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات مجموعة من المهام التي يمكن ترتيبها في صنفين أساسيين[1]:

1- المهام الأساسية: تتمثل في مراجعة دائمة تؤدي الي المصادقة على شفافية وسلامة الحسابات.
2- مهام قانونية: خاصة تتعلق ببعض العمليات.

ومن خلال هذا يمكن شرح المهام والتي بدورها تنقسم الى جزئيين وتتمثل فيمايلي:

أ. **المهام الأساسية:** إن المهمة الأساسية والعامة هي مراجعة حسابات الشركات التجارية عن طريق فحص دفاترها وقيمها وممتلكاتها، أي أن هذه المراقبة هي مراجعة قانونية خارجية إجبارية بنص المادة 828 من القانون التجاري الجزائري.
أما الغاية منها فهي فحص أي المصادقة على الحسابات، أي إصدار رأي فني محايد عن سلامة وشفافية القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج وعملية الجرد وكل الجداول الملحقة الأخرى)، ومن ثمة فمحافظ الحسابات

1عديلة لموسخ، دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات، مدكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيسر، . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي-2014 م ،ص ص 57 58

يفحص ويتأكد من احترام التعليمات القانونية والتشريعية وطرق تقييم بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج لتقديم رأي للجمعية العامة للمساهمين يعبر عن القناعة بسلامة المعلومات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية، وهذا وفقا لأسس عمل مهنية ومعايير اختبار توصي بها وتجندها الهيئات المختصة وهذه المهمة تسمح كذلك:

- تأكيد وتكميل المعلومات المالية المتضمنة في تقرير المديرين.
- تقييم شروط عقد الاتفاقيات بين الشركة الخاضعة للمراقبة والمؤسسات أو الهيئات التي تتعامل معها، أو المؤسسات التي تكون فيها مصلحة للمسيرين في الشركة.
- إعلام المسيرين والجمعية العامة بكل النقائص التي يمكن أن تؤثر سلبا على نشاط المؤسسة.
- إصدار رأي عن التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة الخاضعة للمراقبة.
- تقييم فعالية المراقبة الداخلية بما فيها نشاطات المراجعة المالية والمحاسبية الداخلية.
- التنبيه الى الأخطاء والمشاكل المكتشفة.
- المصادقة على رواتب الأشخاص الأكثر تقييما ومكافأة في المؤسسة (عدد الأشخاص 5 حسب المادة 68و 10 أشخاص حسب المادة 819).

هذه تنتهي بإعداد تقرير يقدم الى الجمعية العامة يبين فيه محافظ الحسابات العناصر التي توصل إليها بصدد تنفيذه للعقد الذي يربطه بالشركة.

ب. **المهام القانونية:** المشرع الجزائري كلف محافظو الحسابات بمهام متعددة خاصة حتى يجعل منه الشخص الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة، وهذه المهام الخاصة والمتعددة ذات الطابع الظرفي يمكن أن نذكر منها ما يلي:

- إخطار الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها.
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي (بالزيادة أو بالنقصان).
- إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الاجرامية التي علم بها.
- المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح.
- تقييم اقتراحات تعديل الأشكال والطرق الخاصة لحسابات النتائج والميزانية.
- ممارسة الحق التفضيلي للاكتتاب.
- فحص متطلبات التنازل والدمج والانفصال وتصفية الشركات.
- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة.

ثانيا: إنهاء المهام:

ومن الأسباب التي تؤدي الى إنهاء مهام محافظ الحسابات والتي تنقسم بدورها الى جزئيين[1]:

أ. **الأسباب العادية**: وتعني إنهاء عهدة محافظ الحسابات وقفا بعد اجتماع الجمعية العامة بعد السنة الثالثة من تاريخ تعيينه.

1 عديلة لموسخ،مرجع سبق دكره ص 59

ب. **الأسباب الفجائية أو الاستثنائية**: مثل حالة الوفاة أو الشطب أو إيقاف محافظ الحسابات أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها وذلك حسب المادة 76 من القانون 10-01.

بغض النظر عن ممارسة مهنة أخرى فإن محافظ الحسابات يمكن أن يتوقف عن ممارسة وظيفته، سواء كان السبب هو الموت، أو كان محافظ الحسابات، أو كانت المؤسسة هي السبب.

المطلب الثاني: أتعاب ومسؤوليات محافظ الحسابات

إن محافظ الحسابات يتقاضى أتعابا جراء قيامه بالعمل المطلوب وذلك بعد إنجاز تقرير الميزانية العمومية، كما لمحافظ الحسابات مسؤوليات تقع على عاتقه يجب مراعاتها واحترامها، ولتفصيل أكثر نتطرق لهذا في ما يلي:

أولا: أتعاب محافظ الحسابات

تتحدد أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر من خلال الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات وهذا ما تسنه:

المادة 37 من القانون 10-01.المؤرخ في 29 يونيو 2010م والتي تنص على:

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، بإستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية، وذلك خلافا لما كان معمول به في السابق حيث كانت الأتعاب تحدد وفقا لسلم مضبوط قانونا[1].

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

تتمثل مسؤوليات محافظ الحسابات كما نص عليه القانون 10-01 في المسؤوليات التالية[2]:

حسب نص المادة 59 من القانون 10-01 أنه يتحمل العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

1/ المسؤولية المدنية: نصت المادة 60 من القانون 10-01 على أنه يعد الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهم مسؤولينا مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

وحسب نص المادة 61 من القانون 10-01 يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه. ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، مرجع سبق ذكره ص 05.
2 ريحانة خلايفة، دور محافظ الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مدكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي،2015، ص ص: 22 23

مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة من خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

2/ المسؤولية الجزائية: حسب نص المادة 62 من القانون 10-01 أنه يتحمل الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

3/ المسؤولية التأديبية: حسب نص المادة 63 من القانون 10-01 أنه يتحمل الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، المسؤولية التأديبية أمام اللجنة الـتأديبية للمجلس الوطني للمحاسبين حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عن ممارسة وظائفهم. وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- ✓ الإنذار.
- ✓ التوبيخ.
- ✓ التوقيف المؤقت في مدة أقصاها 6 أشهر.
- ✓ الشطب من الجدول.

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

خلاصة الفصل:

نستخلص من دراستنا لهذا الفصل أن التدقيق المحاسبي هو الوسيلة الأساسية في إثبات دقة وصحة المعلومات والبيانات المالية المقدمة، ولا يستطيع محافظ الحسابات الإستغناء عنه في شتى مسائله الفنية والعلمية التي تدخل ضمن تخصصه.

حيث يتم إجراء التدقيق بمختلف أنواعه من قبل شخص مستقل ذو كفاءة عالية ومجرد من الحالات التي تتنافى وتمنع مزاولة هذه المهنة، وتتوافر فيه الشروط اللازمة لممارسة المهنة المنصوص عليها في القانون 10-01 المؤرخ في 08 رجب عام الموافق ل 18 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

هذا الأخير ملزما بتطبيق القوانين المعمول بها في بيئة المنشاة محل الرقابة، لضمان ديمومة المنشاة وحسن تسييرها، وإعطائها صورة ممتازة لدى متعامليها من موردون ومستثمرون وزبائن.....إلخ، من خلال مصداقية نظامها الرقابي الفعال وبياناتها المالية.

تمهيد:

الرقابة هي إجراء او عمل تقوم به الإدارة لضمان انجاز الأهداف المرسومة، وقد أدى ظهور المشروعات الكبيرة الى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية وباعتبارها نظاما يساعد الإدارة في الوفاء بأهدافها، والرقابة الداخلية تعتبر مرادفا للرقابة داخل التنظيم وقد ارتبطت الرقابة الداخلية في مراحلها الأولى بالحماية النقدية وباعتبارها أكثر الأصول عرضة للتلاعب والاختلاس، وتتحقق هذه الحماية بأتباع الوسائل الكفيلة بالحماية النقدية من السرقة والاختلاس، مثل تحديد واجبات ومسؤوليات المدقق، والفصل بين الاختصاصات المتعارضة مثل عمليات التحصيل وعمليات التسجيل، بعد ذلك امتداد اهتمام الرقابة الداخلية الى رقابة المخزون وغيره من الأصول الأخرى وكانت الرقابة الداخلية تعرف في ذلك الوقت باسم الضبط الداخلي ثم توسعت الرقابة الداخلية بعد ذلك لتتضمن الوسائل الكفيلة بضمان صحة البيانات المحاسبية ودقتها .

ومن اجل التعرف على الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية والإلمام بمختلف المفاهيم المتعلقة بها، يقسم هذا الفصل الى مبحثين :

. **المبحث الأول:** مدخل نظري (مفاهيمي) لنظام الرقابة الداخلية

. **المبحث الثاني:** تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات

المبحث الأول: مدخل نظري (مفاهيمي) للنظام الرقابة الداخلية

يتعين على المدقق الخارجي الاهتمام بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال اجراء مجموعة من الاختبارات بهدف تحديد نقاط القوة والضعف، وتقدير الأخطاء الجوهرية، مما يساعد المدقق في التوصل الي وضع خطة تدقيق ملائمة يمكن من خلالها تحديد مدى حجم وتوقيت الاختبارات التي سيتم تنفيذها في عملية التدقيق،

وفي ضوء ذلك يتم تناول عرض لمفهوم وأهداف نظام الرقابة الداخلية ومكوناتها وحدوده وإجراءات فهم وتقييم هذا النظام.

المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من اهم مراحل عمل مدقق الحسابات وذلك كون عملية المحافظة على أموال المنشاة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المنشاة وتطورها من واجبات مدقق الحسابات. ويعتمد نظام الرقابة الداخلية على عملية الفصل بين المسؤوليات في المنشاة وخاصة ان المنشات تعتمد على العنصر البشري في عملية المعالجة المحاسبية (التسجيل، التبويب، التلخيص، الترحيل، عرض النتائج) وكذلك الاحتفاظ بالسجلات والمستندات .

أولا: تعريف الرقابة الداخلية

التعريف الأول: تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المنشاة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزامات بسياسات الإدارة الموضوعية. لقد عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام الفحص الداخلي والتدقيق الداخلي المطبق من قبل المنشاة ولتمكن إدارة المنشاة من السيطرة على النشطات التشغيلية والمالية التي تكون من مسؤوليتها. يمكن أن تعرف الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشاة للمحافظة على أصول المنشاة، والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، وزيادة الكفاءة الإنتاجية، وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسب.[1]

ومن التعريف السابق نجد ان نظام الرقابة الداخلية يتضمن عدد من الأهداف منها :

* توفير الحماية اللازمة لأصول المنشاة

* توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليه

* زيادة الكفاءة الإنتاجية

* التحقق من ان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية

* تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات

يعد هذا التعريف شامل، حيث انه يتضمن أنظمة الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة المالية وغير المالية، وذلك لتحقيق الرقابة الوقائية (منع الأخطاء والغش والتلاعب، والسرعة في اكتشافها عند الحدوث كذلك السيطرة على مواطن الاسراف في استخدام الموارد المتاحة وزيادة الكفاءة الإنتاجية).

قد عرف المعيار رقم (400) نظام الرقابة الداخلية بانه كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية)التى تتبناها إدارة المنشاة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول الى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة للعمل، والمتضمنة

1> سميرة بلخيضر ،**المراجعة في قطاع البنوك**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستر، تدقيق محاسبي،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر، 2001- 2002، ص 28.

الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.[1]

مما سبق نجد ان نظام الرقابة الداخلية يقسم إلى الأنواع التالية[2]

ا) الرقابة المحاسبية:

وهي رقابة مانعة في طبيعتها، حيث انها مجموعة إجراءات ومقاييس الرقابة والامن التي يمكن ان تحول دون حدوث الأخطاء في البيانات والاخطاء في الإجراءات المحاسبية واللوائح، لقد عرفت لجنة معايير التدقيق الرقابة الداخلية المحاسبية بانها الخطة التنظيمية وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تهدف الى حماية الأصول. والتاكد من دقة البيانات المحاسبية المستخدمة في السجلات المحاسبية ونلاحظ من هذا التعريف ان الرقابة المحاسبية تتكون من الإجراءات التالية :

ـ الإجراءات العامة للرقابة.

ـ إجراءات الرقابة على التطبيقات .

نجد ان الرقابة الداخلية المحاسبية يمكن ان تسمى الرقابة الوقائية (المانعة) وذلك كونها تمكن من حماية الأصول والموارد من سوء الاستخدام وكذلك التحقق من صحة الحسابات ومصداقيتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية . لذلك يتم تصميم نظام الرقابة المحاسبية لتوفير التأكد من :

ـ تنفيذ العمليات عن طريق تصريح عام من الإدارة .

ـ ان لا يسمح بحيازة الأصول الا بتصريح من الإدارة .

ـ ان تتم عملية مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول خلال فترات مالية محددة ويجب اتخاذ الإجراءات اللازمة عند عدم المطابقة

ب) الرقابة الإدارية :

تتضمن الرقابة الإدارية السياسيات والخطط التنظيمية والسجلات والتي تكون متعلقة باتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية .وتهدف هذه الأساليب الى زيادة الكفاءة التشغيلية وتنمية روح الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمنشاة .

عرفت لجنة معايير التدقيق الرقابة الإدارية بانها خطة التنظيم وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختص بالعمليات القرارية، والتي تقود الإدارة الى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات. من هذا التعريف نجد ان الرقابة الإدارية هي خطة التنظيم والطرق والإجراءات المتعلقة بالكفاءة ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية.

ونجد أيضا ان الرقابة الداخلية ترتبط بأقسام التشغيل وليس بقسم الحسابات او القسم المالي في المنشاة والسبب في ذلك ان هذه الأقسام غير مترابطة مباشرة

1غسان فلاح المطارنة ،مرجع سابق، ص ـ ص 206- 207
2 نفس المرجع ،ص 207- 209

بالقسم المالي بمعنى غير خاضعة لمسؤولية المدير المالي مما يعني عدم قيام مدقق الحسابات الخارجي بتقييمها.

التعريف الثاني:

نتيجة الدور الهام الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح الشركات فقد حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية المختصة التي سعت الى تطوير مفهوم الرقابة الداخلية بصورة مستمرة، وكان اول تعريف لها هو التعريف الذي وضعته جمعية المدققين الامريكين ونص على ان:[1]

الرقابة الداخلية هي الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة من اجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر ونيجة للتطور في الجانبين الاقتصادي والإداري والتنبه لأهمية الحفاظ على الأصول الأخرى بالإضافة للنقدية، تم تطوير وتعديل تعريف الرقابة الداخلية، فقامت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين بتعريف الرقابة الداخلية على انها:

تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس التبعة في المشروع بهدف حماية اصوله وضبط مراجعة البيانات المحاسبية والتاكد من دقتها ومدي الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية.

المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية وحدوده

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب ان تتوفر في النظام الرقابي السليم من اجل تمكينه من تحقيق أهدافه المرجوة بأسرع وقت وباقل تكلفة، ويجب ان تعمل هذه المتطلبات وبخصائص فيما بينها بالشكل الذي يقلل من المخاطر والبنود الازمة لنظام الرقابة الداخلية.[2]

أولا : خصائص نظام الرقابة الداخلية

يجب ان يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءة فعاليته ودرجة إمكانية الاعتماد عليه في المؤسسة وتتمثل هذه الخصائص والمميزات في:[3]

الملائمة*:

على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد ويناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد والعكس بالنسبة للمؤسسات كبيرة الحجم .

مقارنة العائد بالتكلفة*:

مصطفى صالح سلامة ، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية** ، دار البداية للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ،الطبعة الأولى، 2010، ص 12- 113

2 بلال برباح،**تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية** ،أطروحة لنيل شهادة الماجيستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير ،جامعة محمد بوقرة بومرداس ،2015،

عمر سعيد واخرون، **مبادئ الإدارة الحديثة** ، مكتبة دار الثقافة ، الطبعة الأولى ، عمان الأردن ،2003،صص 136- 3138

ان أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صحاب العمل، ومن الطبيعي ان تحرص المؤسسات الاقتصادية على ان تكون تكاليفها اقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، وكلما كان الفرق بينهما كبير كلما زادت نسبة الربح المحققة، وبالتالي يجب ان تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصري العائد والتكاليف عند تصميم نظامها الرقابي.

***المرونة:**

يقصد بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل، والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الامر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.

***الفاعلية:**

يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة باقل تكلفة ممكنة واسرع وقت واقل جهد.

***الموضوعية:**

تتمثل الإدارة في مجموعة من الافراد، ومسالة ما اذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة والا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جدا، لان الادارات والاساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء، كما يجب ان يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة، ودقيقة وكاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب والتأكد من مصادرها من خلال الوثائق والسجلات المحاسبية من جهة، وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين باعداد التقارير المالية وايصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى[1].

هكذا لكي لا تفقد هذه البيانات معناها وفائدتها جزئا او كليا، وكمثال على الأهمية الكبيرة لعنصر الوقت اذا تعلق الامر مثلا بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على المعلومة الصحيحة المتعلقة بشروط المشاركة امر لاقيمة له اذا جاءات هذه المعلومة بعد انقضاء الاجل المحدد للمشاركة.

ثانيا: حدود نظام الرقابة الداخلية

لايمكن لنظام الرقابة الداخلية تحقيق الحماية التامة والكاملة لاصول وعمليات المؤسسة، كما لايمكنه القضاء التام على فرص الغش والتلاعب وذلك بسبب القيود التي تحيط به والتي تتمثل في[2]:

جميل احمد توفيق ، **مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق** ،دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية مصر ،2004،ص 1371

طارق عبد العالي ،موسوعة معايير المراجعة ، **شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية** ،الجزء 2 ،الرقابة الداخلية كادلة الاثبات ، الدار الجامعية ،الإسكندرية مصر ، 2004،ص 52

التواطؤ بين العاملين لتطويق الرقابة*:

يوفر الفصل الكافي بين المسؤوليات الوظيفية تأكيدا معقولا ضد ارتكاب أي شخص بمفرده للغش والاختلاسات مع إمكانية اخفائها، ولكن هذه الدرجة من الرقابة يمكن ان يتم التغلب عليها بتواطؤ العاملين وذلك بدخول شخصين او اكثر في ذلك، فالشخص المسؤول عن النقدية مثلا يمكن ان يتواطؤ مع الشخص المسؤول عن معالجة وتسجيل هذه المقبوضات، ويمكن لهما معا القيام بتحريف او غش او اختلاس مقبوضات نقدية مع تسوية ذلك.

تغلب الإدارة على أوجه الرقابة *:

يمكن ان يشار الى نظام المعلومات المحاسبية وانشطة الرقابة الداخلية بتعبير "سلاح الادراة "ولذلك فان الرقابة تكون فعالة او غير فعالة وفق ماتريده الإدارة، فلا يمكن توقع او اكتشاف الغش الذي يرتكبه أعضاء الإدارة المسؤولين في الأصل، كما ان تغلب الإدارة على أوجه الرقابة يمكن ان تؤدي الى تلاعبات واختلاسات كبيرة.

التعطيل المؤقت للنظام *:

قيام نظام الرقابة الداخلية بوظيفته وانشطته وبفعاليته يكون فقط في حالة ما اذا كان أداء القائمين بإدارة الرقابة فعالا، وليس من الممكن ان يؤدي الافراد وظائف الرقابة بطريقة فعالة في جميع الأوقات، فقد يصدر عنهم سوء حطم خاطئ، اهمال، نزاعات او اجهاد في احدى عناصر ومكونات هذا النظام.

المطلب الثالث: المقومات الأساسية لانظمة الرقابة الداخلية.

يجمع الباحثون في التدقيق على انه لابد من توافر المقومات الرئيسية الثابتة في نظام الرقابة السليم[1]:

خطة تنظيمية، ـنظام محاسبي سليم، تحديد الاختصاصات والمسؤوليات، مجموعة من العاملين الاكفاء، استخدام الوسائل الالية والاكترونية، تقييم الأداء.

وفيما يلي عرض موجز لهذه المقومات :

أولا: خطة تنظيمية

قد تختلف الخطة التنظيمية من مشروع لأخر الا ان أي خطة تنظيمية مناسبة يجب ان تكون مبسطة ومرنة فأي قرار ومبدأ لا يعني جموده، بل هو قابل للتعديل والتطوير باستمرار، كما يجب ان تضع حدودا واضحة للسلطة والمسؤولية والعامل الهام في أي خطة تنظيمية هو الاستقلال التنظيمي تقييم الواجبات بطريقة تمكن من جعل السجلات الموجودة بها خارج أي إدارة بمثابة وسيلة للرقابة على ما يجري على هذه الإدارة .

بالرغم من ان الاستقلال التنظيمي يتطلب هذا الانفصال الا ان عمل جميع الإدارات يجب ان ينسق بحيث يؤدي الى تدفق منتظم للعمل مع تحقيق كفاية عالية له، وبجانب

1 مصطفى صالح سلامة ، مرجع سابق ، ص 16- 21.

المسؤولية يجب ان يسير تفويق السلطة حتى تباشر هذه المسؤولية وان تحدد بصورة واضحة في خرائط تنظيمية، فتعارض الاختصاصات يجب تجنبها .

ثانيا: نظام محاسبي سليم

وجود نظام محاسبي سليم يستند الى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تعني باحتياجات المشروع ، وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة، ويجب ان يراعي في المستند البساطة والوضوح حتى يسهل المهمة على من يستعمله ويجب ان يخدم ذلك السجل او المستند هدفا من اهداف ادراة المشروع كما يجب ان يراعي في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى تقلل من تغيير النماذج كل حين، هذا كما يجب ان يراعي في تصميمه مايكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند

أما الدليل المحاسبي فيجب ان يراعي في تصميمه تسير اعداد القوائم المالية باقل جهد وكلفة ممكنة ، وان يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية . واشتمال الدليل على حسابات مراقبة والفصل الواضح بين العناصر الايرادية والرأسمالية من نفقات وإيرادات، وتضمن الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاختصار ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الالية .

ثالثا: تحديد الاختصاصات والمسؤوليات

يتطلب تحديد الاختصاصات والمسؤوليات تقسيم العمل ، ويقصد بتقسيم العمل في هذا المجال وجود اشخاص مسؤولون عن المحافظة على الممتلكات والعمليات فالشخص المسؤول عن المحافظة على أصول المشروع تكون

لديه الفرصة في استخدام هذه الأصول استخداما شخصيا سواء لديه الرغبة او ليس لديه هذه الرغبة. وحتى يتمكن من حسن محاسبته يجب ان يحتفظ شخص اخر بسجل عن قيمة وكميات الأصل الذي في عهده الأول .فمن الواضح انه اذا أعطيت مسؤولية الرقابة على الأصل والسجل الخاص بهذا الأصل لشخص واحد فانه يجمع بين يديه الأصل نفسه والمحاسبة عن هذا الأصل، وبالتالي لن تكون هناك عملية رقابة واذا أراد فرض الرقابة عليه فيجب ان يعطي لشخص اخر مهمة الرقابة على الأصل عن طريق سجله .

رابعا:مجموعة من العاملين الاكفاء:

يعتبر هذا العنصر من المقومات المهمة للرقابة الداخلي، خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية، اذ أن كفاءة هؤلاء الأشخاص أمانتهم ستؤدي الى عدم حدوث الأخطاء والمخالفات او تقليلها. والى اعداد قوائم مالية سليمة والعكس في حالة وجود ضوابط رقابية قوية، ولكن مع اشخاص غير أكفاء وغير موثوق بهم فاننا نتوقع تحايلهم على هذه القواعد والضوابط الرقابية، ويتطلب وجود مجموعة من العاملين الاكفاء والموثوق بيهم، ظوابط تضعها إدارة المنشاة مثل التحري عن شاغلي الوظائف التي تتطلب قدرا من الأمانة والثقة، التأكد من كفاءة العاملين قبل اختيارهم توفير البرامج

التدريبية لتنمية كفاءة العاملين وأيضا التأمن على شاغلي الوظائف المهمة ضد خيانة الأمانة لدي شركات التامين.[1]

: خامسا: استخدام الوسائل الالية والاكترونية

يؤدي استخدام الوسائل الالية والالكترونية في انجاز الاعمال المحاسبية الى سرعة إنجازها وتقليل الأخطاء، ورفع كفاءة العمل المحاسبي، فاستخدام ألات الحاسبة يساعد على انجاز العمليات الحسابية بدقة كبيرة وسرعة فائقة ، كذلك تساعد ألات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة ، كما ان الحاسبات الالكترونية تعطي نتائج دقيقة وسرعة فائقة.

سادسا: تقييم الأداء

لتقييم الأداء لابد من وجود تعليمات واضحة تبين كيفية تنفيذ كل عملية مالية حتى تستخدم لتقييم الأداء الفعلي وهذه التعليقات مهما بلغت من الدقة فانها لا تضمن وجود الأداء الجيد لذلك يجب على الإدارة التأكد من قيام الموظفين بحرص للتأكد من اتباعهم لتلك التعليمات، واذا لم تكن متبعة يجب تحديد الأساليب التي أدت الى ذلك واتخاذ الإجراءات المناسبة للتصحيح ويجب أن لايقتصر الأمر على الإدارة العليا بل ان تتم عملية المراجعة في جميع مستويات الإدارة

المبحث الثاني: تقييم الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات

بعد قيام محافظ الحسابات بقبول التوكل والتأكيد من صحة تعيينه يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية والتي تعتبر مرحلة أساسية لاعداد برامج عمله، وتتم عملية التقييم بواسطة عدة طرق وأساليب ومرورا بعدة مراحل، ولكن أولا يجب التطرق الى مسؤولية محافظ الحسابات فينا يخص هذا النظام، ويمكن ايجاز ذلك فيما يلي:

المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

بالرغم من ان مسؤولية تصميم الرقابة الداخلية تقع على عاتق إدارة المنشأة الا أن هذا النظام من الامور التي تهم محافظ الحسابات الذي يقدم تقريره عن القوائم المالية للمنشأة وهذه الأهمية جعلت المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين يعتبر عملية فحص نظام الرقابة الداخلية بمعرفة محافظ الحسابات احد مستويات المراجعة المتعارف عليها، وعليه فقد اعطى المعهد الأمريكي رايه في مجال دراسة وتقييم وسائل ومقاييس إجراءات الانظم الأنظمة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي التي تكون في مجموعها نظام الرقابة الداخلية على النحو التالي:[1]

أولا: الرقابة الإدارية

ان محافظ الحسابات غير مسؤول عن اختيارها وتقييمها وغير مسؤول عن وجودها فعلا من عدمه، لأنه يهدف أساسا الى تحقيق اكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة التي تم وضعها، وكذلك فان وجود أنظمة هذه الرقابة

1 مصطفى صالح سلامة ، مرجع سابق ،ص ص 16- 21

الإدارية أوعدمه لا يؤثر تأثيرا مباشرا على برنامج التدقيق الذي يضعه محافظ الحسابات للسير عليه ولا على كمية الاختبارات التي يصدرها ليلتزم بها في عمله، ولكن اذا تبين لمحافظ الحسابات، في ظروف معينة، ان بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة او تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية او القوائم المالية موضوع التدقيق او على نتيجة الاعمال او المركز المالي يجب عندها دراسة تلك الوسائل والأنظمة وتقييمها .

ثانيا: الرقابة المحاسبية

يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية، كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء كذلك على محافظ الحسابات ان يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذو أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة، بالإضافة الى ذلك فان عدم وجود وسائل هذه الرقابة المحاسبية او قصور المستخدم منها عن تحقيق الأهداف المرجوة، سيؤدي بالتبعية الى ان يزيد محافظ الحسابات من كمية الاختبارات وان يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر والسجلات.

وقد أوضحت معايير التدقيق على محافظ الحسابات فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التحقيق لعملية التدقيق، والتعرف على النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على محافظ الحسابات فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم مايلي :

*. طوائف المعاملات الرئيسية لعمليات المنشاة

*. كيف بدات هذه المعاملات

* السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية .

* .طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية، منذ نشوء المعاملات الهامة الأخرى

ثالثا: نظام الضبط الداخلي

يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، وكما هو معروف ان نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على عمليات المؤسسة والذي يؤدي الى ان عمل أي موظف يتم اكماله والتحقق من صحته من قبل موظف اخر بحيث ان ذلك يؤدي الى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة .[1]

1 عبد الله خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر،2000.،ص 17

ومحافظ الحسابات يعتبر مسؤولا عن تحقيق هذا الهدف حيث يطلب اليه تحقيق التزامات وموجودات المشروع، ولهذا نرى لزاما عليه التقليل من احتمالات الغش والاختلاس فيها، وتدقيق تلك الوسائل الهادفة نحو تحقيق هذه الغاية أي تدقيق الضبط الداخلي.

المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يستخدم محافظ الحسابات عدة أساليب وأدوات من اجل تقييم نظام الرقابة الداخلية وبهدف تحديد جوانب الضعف والانحراف والتي تتطلب فحصا دقيقا ولتحديد نطاق المراجعة وهذه الأساليب هي :

أولا: أسلوب التقرير الوصفي

يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبعة وتفاصيل إجراءات الرقابة على العمليات، وتسمح هذه الطريقة بتوفير درجة مرونة اكبر من نظام الاستقصاء ومن خلال نظام التقرير الوصفي يصل محافظ الحسابات الى نتيجة ان نظام الرقابة الداخلية قوي او ضعيف وماهي نقاط الضعف، ويشمل التقرير جميع الإجراءات المستخدمة في المؤسسة لكل عملية، فهاذا الأسلوب يتمثل في وصف كتابي للرقابة الداخلية لدي العميل .

يجب توفر الخصائص التالية في الوصف النظري الملائم للنظام المحاسبي والرقابة المرتبطة بها[1]:

* نشأة كل مستند او سجل داخل النظام .

* كافة عمليات التشغيل داخل النظام .

* تنظيم كل مستند وسجل داخل النظام .

* توضيح عناصر الرقابة التي تناسب تقدير خطر الرقابة .

ثانيا : أسلوب خرائط التدفق .

تعد خرائط التدفق من الطرق الحديثة التي يستعملها محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية فهي عبارة عن تعبير بياني بالرموز لنشاط معين او لدورة عمليات محددة، وتستخدم الرموز والخطوط في هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام ويتم إعداد خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات التي تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق البيانات خلال النظام، وكذلك تبين خرائط التدفق لمحافظ الحسابات مواطن الضعف والقوة داخل نظام الرقابة الداخلية[2]:

---

1 الفين ارينز،جيمس بوك، **المراجعة مدخل متكامل**، ، دار المريخ للنشر،الرياض، المملكة العربية السعودية،2009ص 398

2 حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ،**مراجعة الحسابات المتقدمة** ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر ، الأردن ،2009،ص 2300

وقبل ان يقوم محافظ الحسابات باعداد خريطة التدفق فانه يجب ان يتشاور مع المدير العام المسؤول عن القسم التي تعد عنه هذه الخريطة وعليه يجب ان يتاكد من ان ما يفكر فيه هؤلاء المسؤولين هو الذي يحدث فعلا.

يمكن اعداد خرائط التدفق وفق الخطوات التالية[1]:

* ان يقوم محافظ الحسابات بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها.

* بعد الخطوة السابقة واستنادا عليها يقوم محافظ الحسابات بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلي.

* يقوم باعداد خرائط تدفق النظام استنادا الى المعلومات الواردة في ملخص واجبات العاملين واجابتهم على استفسارات محافظ الحسابات.

وتتميز خرائط التدفق بانها توفر نظرة عامة موجزة لنظام العميل بما يمكن لمحافظ الحسابات من التعامل معها كاداة تحليلية مفيدة وتساعد خرائط التدفق المعدة بشكل جيد في التعرف على أوجه القصور عن طريق توفير فهم واضح للطريقة التي يقوم من خلالها تشغيل النظام، وهي تتفوق في معظم الاستخدمات على الوصف النظري كأسلوب يتم عن طريقه توصيل خصائص النظام، وبصفة خاصة لاظهار مدى وجود فصل ملائم بين الواجبات

وبالرغم من المزايا التي تمتاز بها خرائط التدفق الا انها لا تخلو من بعص العيوب والنقائص فهي تقنية صعبة وتتطلب مهارة كبيرة لدى محافظي الحسابات فصعوبة رسمها واستخلاصها ومراعاة الجانب الجمالي يعتبر عيب كبير وتحتاج خرائط التدفق الى الكثير من الجهد ووقت محافظ الحسابات مقارنة بالطرق الأخرى .

ثالثا: أسلوب قوائم الاستقصاء (الاستبيان).

يمكن ان يستخدم محافظ الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له، وهي عبارة عن قائمة تحتوي على أسئلة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية لمختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة حيث تكون الإجابة اما ب "نعم" او "لا" حيث تدل إجابة "نعم" الى قوة نظام الرقابة الداخلية واجابة "لا" الى ضعف نظام الرقابة الداخلية ووجود ثغرة وعدم اتباع الاجراء السليم[2].

ويراعي عند تصميم قوائم الاستقصاء تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن محافظ الحسابات من مراعاة الاعتبارات التالية[3]:

غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص 1220

غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص 2218

حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مرجع سابق ،ص 3303

*اظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتاكد منها .

*التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة ونواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية .

*احتوائها على وصف تفصيلي ونواحي الضعف وإجراءات الرقابة الداخلية .

تتمثل الميزة اللرئيسية في استخدام قوائم الاستقصاء انها تغطي كل الجوانب الفردية للنظام بطريقة سريعة، وأيضا نجد عيوب في استخدام هذا الأسلوب بحيث يمكن ان توضع هذه الأسئلة ببساطة دون القيام بدراسة حقيقية للمشاكل التي تبرزها هذه الأسئلة بالإضافة الى عدم الاكتراث بالإجابة عن هذه الأسئلة ومن عيوبها أيضا انها تعطي نفس الوزن لجميع نواحي الرقابة الداخلية مع وجود نواحي تتطلب تعمق اكثر من الأخرى، ويوضح الجدول التالي جزء من قائمة الأسئلة الخاصة بنشاط المقبوضات .

جدول رقم(2): قائمة أسئلة جزئية للرقابة على المقبوضات

استقصاء الرقابة الداخلية **نشاط المقبوضات** **الشركة : .....** **..... : التاريخ** **أسماء ووضائف العاملين بنشاط المقبوضات**		
الأسئلة	نعم لا	ملاحظات

1 ـ هل يقوم الموظف المسؤول عن الخزينة بالتسجيل في دفتر المقبوضات النقدية ؟ 2 ـ هل توجد إجراءات للرقابة على الشيكات الواردة في البريد ؟ 3 ـ هل يتم إيداع المقبوضات النقدية والشيكات الواردة بالبنك يوميا ؟ 4 ـ هل يقوم موظفون مختلفون بمسك الحسابات الشخصية للعملاء وحساب اجمالي العملاء ؟			

المصدر : محمد الفيومي ، لبيب عوض ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، القاهرة ، مصر ،1998،ص 223.

المطلب الثالث: مراحل وإجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أولا: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية .

يتبع محافظ الحسابات خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية ثلاث مراحل رئيسية تتمثل فيما يلي:[1]

* الدراسة والتقييم المبدئي للنظام .

* اختبارات الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية .

* التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية .

أ)الدراسة والتقييم المبدئي للنظام:

يجب على محافظ الحسابات ان يلم ويحقق نظرة كافية عن نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، وعليه يتوجب على محافظ الحسابات تجزئة النظام الرقابي الى عدد من النظم الفرعية ثم يقوم بدراسة كل منها بالتفصيل، ويمكن لمحافظ الحسابات ان يكون لديه نظرة عامة حول البيئة الرقابية عن طريق الاعتماد على استفسار الموظفين في مختلف مستويات المؤسسة وكذلك الاطلاع على أوراق المراجعة للسنوات الماضية بالإضافة الى الخبرة السابقة المكتسبة من طرفه، اما في حالة اجراء التدقيق للمرة الأولى في المؤسسة المعنية بالتدقيق، فانه يلجأ الى استخدام طريقة التقرير الوصفي،او طريقة خرائط التدفق، او قوائم الاسقصاء من اجل تكوين فكرة عن إجراءات الرقابة الداخلية المتبعة من طرف المؤسسة. تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية الى تحديد النواحي التي يرغب محافظ الحسابات الاعتماد عليها خلال عملية التدقيق وقد يقرر

1 امين السيد احمد لطفي ،**أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين**،دور المكتبات الكبرى ،القاهرة ،مصر ،2000،ص 13

عدم الاعتماد على العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة نذكر منها[1]:
* التصميم غير المحكم مما يترتب عليه عدم الاظمئنان في دقة البيانات المحاسبية .
* ان ذلك يتطلب مجهودا اكبر عند القيام بالاختبارات.
ومن خلال ما سبق وبعد اكمال محافظ الحسابات الدراسة النظرية لنظام الرقابة الداخلية ، ويمكنه إعطاء تقييم اولي لنظام الرقابة الداخلية على افتراض ان الإجراءات الرقابية تم تنفيذها كما هو منصوص عليها، بالوصول واكتشاف مبدئيا لنقاط القوة والضعف والتي يمكن من خلالها التلاعب والغش، هذا الامر يؤدي بمحافظ الحسابات الى تجنب القيام بعملية اختبار التحقق من مدى التزام المؤسسة بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية ويركز كل طاقته واهتمامه في التحقق من بنود القوائم المالية

ب) اختبار الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية .

بعد قيام محافظ الحسابات بالدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة واقتناع محافظ الحسابات بقوة نظام الرقابة الداخلية يبدأ في التحقق من اختبارات الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية ويتمثل الغرض من هذه الاختبارات هو التحقق من أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وان الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة .

في هذه المرحلة يلجأ محافظ الحسابات الى مجموعة من الاختبارات للوصول الى فعالية تصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية وهي[2]:
* الاستفسار من الموظفين عن كيفية اداءهم لأعمالهم .
* ملاحضة الموظفين اثناء قيامهم بأعمالهم .
* الفحص المستندي كدليل على قيام الموظفين بأعمالهم ويستخدم هذا الاجراء اذا كانت هناك ادلة مستندية على أداء الموظفين لإعمالهم في شكل توقيعات او اختام على المستند تدل على اعتماده من طرف جانب الموظف المختص .

وتوجد ثلاثة استنتاجات تستقر في ذهن محافظ الحسابات بعد قيامه بالدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية واختبار الالتزام بالإجراءات والسياسات وتتمثل فيما يلي :

* سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية ، واتباع المؤسسة لاجراءاته وتعليماته ، وفي هذه الحالة يحتاج محافظ الحسابات بان يقوم باجراء عدد قليل من الاختبارات الأساسية للمراجعة على العمليات وارصدة القوائم المالية لتاكيد رأيه عن القوائم المالية.
* عدم سلامة وصحة تطبيق نظام الرقابة الداخلية والالتزام باجراءاته وتعليماته الامر الذي يدعو محافظ الحسابات الى الزيادة من حجم الاختبارات الأساسية لتعويض الضعف في تطبيق النظام ، ويمكن ان يقوم

غسان فلاح المطارنة ،مرجع سابق ،ص 1215

مصطفى عيسى خيضر ،**المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات** ،الطبعة الثانية ،مطابع جامعة الملك سعود ،المملكة العربية ،1996،ص 101 2

محافظ الحسابات بتجاهل عدم الالتزام بتطبيق الإجراءات اذا كان لايؤدي . الى أخطاء جوهرية
* ضعف نظام الرقابة الداخلية وهنا يكون من الضروري لمحافظ الحسابات .ان يقوم بالانسحاب من المهمة او امتناعه عن ابداء رأيه في القوائم المالية

. ت) التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بعد ان يقوم محافظ الحسابات بالانتهاء من عملية فحص واختبار الرقابة الداخلية، باستخدام احد الأساليب السابقة الذكر، يجب عليه اجراء تقييم نهائي لما توصل اليه حول الرقابة الداخلية، ينبغي
على محافظ الحسابات ان يستعمل حنكته وقدرته في تحليل نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية بحيث يجب عليه عند اكتشافه الأخطاء معرفة اللب والشكل وعدد المرات المسؤول عنها[1]
ولكن اذا لم يجد محافظ الحسابات أي خطأ عليه معرفة نقاط الضعف وإبلاغ الإدارة من اجل معالجتها وإعادة تحسين النظام وتطويره، وفي ضوء نتائج التقييم التي توصل اليها محافظ الحسابات يقوم هذا الأخير باعداد تقرير خاص عن نظام الرقابة الداخلية، يوضح فيه كافة نواحي الضعف مع توضيح الارشادات التي من شانها معالجة هذا العيب . وهاذا يبرز دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن خلال التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية الذي ينبه من خلاله المؤسسة بنقاط الضعف الموجودة من .اجل معالجتها وبالتالي تحسين النظام

.ثانيا: إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية عدة وسائل بهدف احكام العمل المحاسبي وجعل المعلومات المحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة من جهة وتحقيق اهداف المؤسسة من جهة أخرى، لذلك من الضروري وجود إجراءات من شانها ان تدعم كل نظام رقابي، وتعتبر بمثابة حجر أساس لها، وهذه الإجراءات تتمثل أساسا في[2]:

: أ) إجراءات تنظيمية إدارية

: وتخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة ،وهي تظم العناصر التالية

* توزيع المهام بين الموظفين بحيث لاينفرد موظف واحد بعمل ما من بدايته حتى .نهايته

.توزيع المسؤوليات بشكل يسهل تحديد المسؤول عن الخطأ *

. تقسيم العمل والفصل بين الوضائف *

. ضمان توقيع الموظفين على الوثائق التي اعدوها كاثبات للقيام بهذا العمل *

* ضرورة إعطاء الموظفين عطلهم السنوية في وقتها وعمل الإدارة على وضع إجراءات تضمن حقوق الموظفين

1 امين السيد احمد لطفي ،مرجع سابق ،ص 24

2 ذراع حنان ، أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة ،أطروحة لنيل شهادة الماجيستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2013،ص 24- 26

ب) إجراءات تخص العمل المحاسبي : تتمثل اهم إجراءات الرقابة الداخلية التي تخص العمل المحاسبي في [2]:

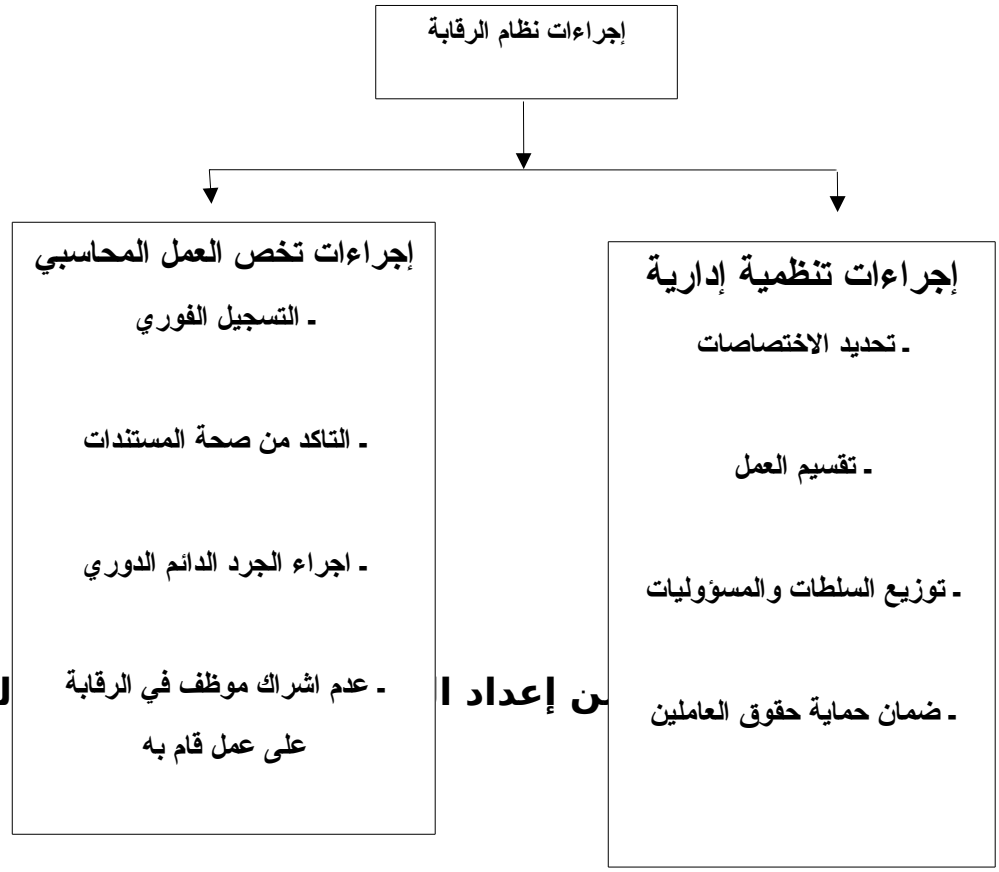
. التأكد من صحة المستندات *

. القيام بالجرد المفاجئ لمختلف الأصول *

. العمل على عدم اشراك موظف في الرقابة على عمل قام به*

: يمكن تلخيص إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشكل التالي

الشكل رقم (2): إجراءات نظام الرقابة الداخلية



ن إعداد ا لمعطيات

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستنتج ان نظام الرقابة الداخلية يقوم على عدة مقومات وإجراءات ومكونات، هذه الأخيرة تهدف الى حماية أصول المؤسسة من سوء استخدام، وتنمية الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة، وضمان تحقيق السياسات والاهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة، لذلك فان تشخيص واقع الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات يكون من خلال توضيح مسؤوليته اتجاه نظام الرقابة الداخلية وباستخدام مجموعة من الأساليب والمراحل التي يعتمد عليها لابداء رايه حول نظام الرقابة الداخلية وإبراز مختلف نقاط القوة ونقاط الضعف بواسطة تقرير خاص بنظام الرقابة الداخلية الذي يمكن المؤسسة من معالجة الثغرات التي اكتشفها محافظ الحسابات، ومن اجل اعداد محافظ الحسابات برنامج عمله.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمهمة محافظ الحسابات

تمهيد:

بعد تناولنا للموضوع من جانبه النظري كان لابد من تسليط الضوء على جانبه التطبيقي وذلك من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بالبحث، مع الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية الدراسة، حيث قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات للوقوف على مختلف المراحل التي يقوم بها محافظ الحسابات عند القيام بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وكذا التعرف على أهمية التقرير الخاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يبين دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

على هذا الأساس سمح لنا الأستاذ بأخذ عينة من تقاريره حول النظام الرقابي داخل المؤسسات الإقتصادية المنجزة سابقا، مصحوبة بكل المرافق والوثائق المتعلقة بالتقرير، ذلك بغية معرفة دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تأسيسا على ما سبق سيتم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين يتمثلان فيمايلي:

المبحث الأول: تقديم عام للمكتب محل الدراسة.

المبحث الثاني: نموذج عن تقرير محافظ الحسابات لمؤسسة مطاحن كردادة "دراسة حالة".

المبحث الأول: تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات.

المكتب محل دراستنا والمتمثل في مكتب المحاسبة للأستاذ محافظ الحسابات تومي محمد الكائن مقره بشارع النية العربي (طريق الجلفة القديم) بوسعادة المسيلة، والذي بدأ النشاط منذ سنة 2005.

المطلب الأول: التعريف بمكتب محافظ الحسابات.

مكتب المحاسبة محل الدراسة هو عبارة عن مكتب محافظ الحسابات بولاية المسيلة دائرة بوسعادة، الذي يتمتع صاحبه بالإعتمادات التالية:

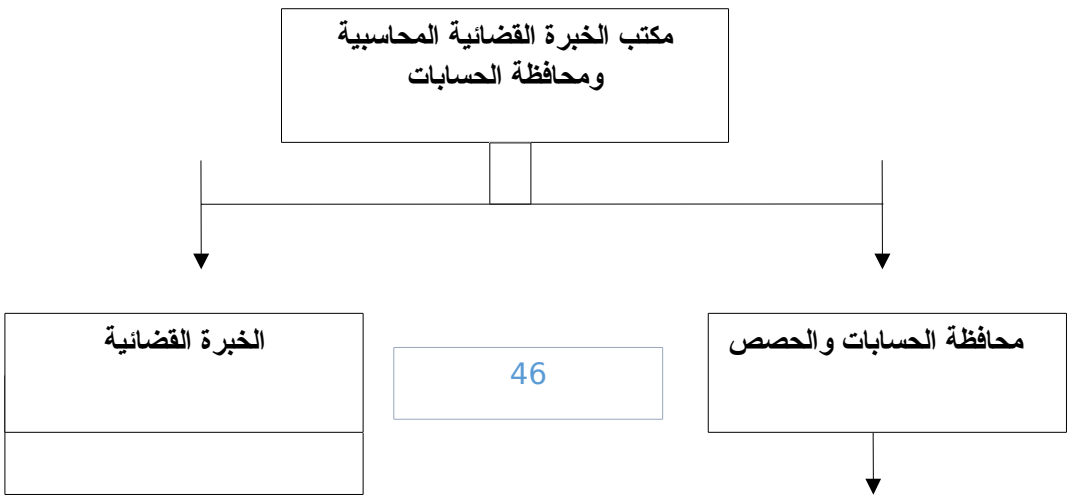
- ✓ محاسب معتمد مرخص للعمل وفقا للإعتماد رقم 895 المؤرخ في 22/06/2007 الصادر عن وزارة المالية.
- ✓ خبير محاسب متربص منذ 2005، وعلى أساسها تحصل الخبير على الاعتماد كمحافظ الحسابات ومحاسب معتمد.
- ✓ محافظ الحسابات معتمد لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بوزارة المالية.
- ✓ محاسب معتمد لدى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بوزارة المالية.

أدى الأستاذ محافظ الحسابات اليمين القانونية بمجلس قضاء المسيلة في تاريخ: 05-11-2005.

يحتوي المكتب على غرفتين الأولي للأستاذ الخبير والثانية بها موظفتين ومتربص حاليا (المعني)، حيث تعمل الموظفة الأولى محاسبة، أما الثانية فهي إطار في المحاسبة، ويتميز المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي قدمها ويقدمها لزبائنه، وهي ذات جودة عالية.

وفيما يلي الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.

الشكل رقم(3): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.



المصدر:من إعداد الطالبان بناءا على المعلومات المقدمة من طرف محافظ الحسابات.من خلال الهيكل التنظيمي يتضح لنا أن المسؤول عن المكتب هو محافظ الحسابات والذي بدوره يكون تحت سلطته مساعدين وهما محاسبين لهما خبرة وتجربة في مجال المحاسبة والتدقيق بالإضافة إلى محاسبي إطار الإدماج هؤلاء الأشخاص هم من يقومون بتسيير هذا المكتب، كما أنه يحتوي على مكتب خاص بالأرشيف يرجع له في حالة قضايا سابقة.

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات.

يختص مكتب محافظ الحسابات في العمل المالي والمحاسبي من خلال ما يلي:

- يقوم المكتب بالإشراف والمتابعة للهيئات التي تخضع لقانون الجمعيات.
- ويقوم أيضا بإعداد التقارير عند نهاية السنة المالية للمؤسسات الخاصة والعمومية والتي تعتبر "ش.ذ.م.م" أو "ش.ت" و "ذ.ش.و" ; SARL ; EURL SNC ، بحيث يقوم بمتابعة وتدقيق الحسابات لهذه المؤسسات وحضور الجمعيات العامة التي يقرها مجلس إدارة المؤسسة إذا استلزم الأمر.
- تقديم خدمات تتمثل في الاستشارة الجبائية.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة.
- كما يقوم بعملية الرقابة القانونية، وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس

الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل فـي تسـيير المؤسسـة، بالإضـافة إلى خدمات التصفية للمؤسسـات الـتي انتهـى نشـاطها إداريـا آو اقتصـاديا أو لأسباب أخرى.

المبحث الثاني: تقرير محافظ الحسابات

يتبلور الهدف الرئيسي لعملية الرقابة الداخلية في إبداء محافظ الحسـابات لرأيـه الفني المحايد عن مدى عدالة التقارير والقوائم المالية، وتعبيرها بصدق عن حقيقــة المركز المالي للمنشاة ونتيجة النشاط من ربح أو خسارة خلال فترة معينة، ويقــوم محافظ الحسابات بعرض هذا الرأي في شكل تقرير مكتوب يوجه إلى مجلس إدارة المنشأة أو إلى المساهمين بالشركة أو حسـب القـوانين والتعليمـات الـتي تفرضـها البلدان المختلفة، ويراعى في إعداد هذا التقرير أن يكـون متفقـا مـع معـايير إعـداد التقارير المالية المطبق.

المطلب الأول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات

يعد تقرير محافظ الحسابات المرحلة الأخيـرة فـي عمليـة الرقابـة الداخليـة، وهـو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي محافظ الحسابات بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقـة تمكـن مـن إثبـات قيـام محافظ الحسابات بتنفيذ واجباته.

ويوضـح معيـار التـدقيق الـدولي رقـم (700) أن هـذا التقريـر يمثـل رأي محـافظ الحسابات المكتوب والواضح في القوائم المالية ككل للمنشاة الـتي قـام بتـدقيقها، ويجب أن يعبر هذا التقرير عما إذ كانت البيانات المالية معروضة بعدالـة مـن جميـع النواحي الجوهرية في إطار إعداد التقارير المالية المطبق، ويمكن النظر إلى ماهية تقري محافظ الحسابات من زاويتين:

أ) **التقرير كمنتج نهائي**: أي أن التقرير يمثل المنتج النهائي لعملية رقابة القوائم المالية السنوية للمشروع.

ب) **التقرير كأداة إتصال**: حيث يمثل التقرير وسيلة وأداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمحافظ الحسابات عن القوائم المالية للمنشاة تحت الرقابة إلى مستخدمي هذه القوائم، ولذلك فإن هذا التقرير يمثل وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها محافظ الحسابات إلى هؤلاء المستخدمين.

ويجب على محافظ الحسابات أن يقدم تقريرا خطيا موجها للهيئة العامة للمساهمين بالشركة، وذلك لما لأهمية هذا التقرير في خدمة أطراف عديدة هي محافظ الحسابات نفسه والمتعاملون في سوق المال وإدارة المشروع والمنظمات المهنية.

المطلب الثاني: أنواع تقارير محافظ الحسابات:

يمكن تقسيم أنواع تقارير إبداء الرأي إلى أربعة أنواع هي:

1) التقرير النظيف (غير متحفظ):

يطلق على تقرير محافظ الحسابات الذي لم يبدي فيه أي تحفظات أو الإشارة إلى أي قيود على نطاق عملية الفحص، إصطلاح تقرير نظيف أو تقرير برأي غير متحفظ، وهو ناتج عن إقتناع محافظ الحسابات في ضوء أدلة الإثبات التي قام بتجميعها وتقييمها بأن البيانات والقوائم المالية تعطي رأيا صحيحا وأنها معروضة بعدالة من كافة النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

وفيما يلي نموذج للتقرير غير متحفظ (بون تحفظات) لمحافظ الحسابات المستقل:

: رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات**، ص 244

2) التقرير المتحفظ.

يبدي محافظ الحسابات رأيا متحفظا (غير نظيف) عند حدوث أمر معين يؤثر على جزء من القوائم المالية تأثيرا ماديا، بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بهذا الأمر أو وجود قيود على نطاق التدقيق بسبب الإدارة، أو عد إتفاق مع الإدارة في أمر ما، كما في الحالات التالية:

أ- عدم قدرة محافظ الحسابات على جمع أدلة كافية بما يتفق مع معايير التدقيق المتعارف عليها، أو تقييد عمله أو وجود ظروف تمنعه من القيام بإجراءات تدقيق كاملة في حدود عمله يقدم محافظ الحسابات تقرير متحفظ (مقيد) ويذكر التحفظ في فقرتي النطاق والرأي.

ب- عدم إعداد البيانات المالية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو عدم إتفاق محافظ الحسابات مع الإدارة على إتباع المبادئ المحاسبية يصدر محافظ الحسابات تقرير متحفظ (مقيد).

3) التقرير برأي سلبي (معاكس):

يبدي محافظ الحسابات المستقل رأيا عكسيا أو سلبيا فقط إذا إعتقد أن القوائم المالية محرفة أو مضللة كلية، بمعنى أنها لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

وحتى يبدي محافظ الحسابات هذا الرأي يجب أن يكون قد قام بأداء أعمال التدقيق، وأكمل عملية التحقق ووصل إلى قناعة بأن إعداد وعرض القوائم المالية لا يتفق مع المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها، ويعني ذلك تأكد محافظ الحسابات من أن القوائم المالية التي قام بتدقيقها مضللة وأن التحريف فيها كان جوهريا، وأن هناك إختلاف بين الإدارة ومحافظ الحسابات حول السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة على القوائم المالية، أو أن الإفصاح أو التقديرات المحاسبية غير مناسبة، وهذه الأمور عادة ما يكون لها تأثير جوهري (مادي) على القوائم المالية بحيث تصبح مضللة، وتقع على محافظ الحسابات مسؤولية بيان الأسباب التي أدت إلى إصدار مثل هذا الرأي وذكرها، وفيما يلي نموذج لهذا التقرير:

4) الإمتناع عن إبداء الرأي:

ويصدر هذا الرأي عندما لا يحصل محافظ الحسابات على أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأي فني محايد في القوائم المالية، وبصفة عامة يمتنع محافظ الحسابات عن إبداء رأيه في الحالات التالية:

أ- إذا فرضت إدارة المنشأة قيودا على نطاق عمل محافظ الحسابات الذي يقوم بتدقيق قوائمها المالية، كأن تشترط عليه عدم أداء إجراءات معينة يراها ضرورية لإبداء رأيه.

ب- إذ فقد محافظ الحسابات إستقلاله في علاقاته بشركة العميل، وفي هذه الحالة يمتنع محافظ الحسابات عن إبداء الرأي.

وفيما يلي نموذج الإمتناع عن إبداء الرأي.

المطلب الثالث: نتائج تقرير محافظ الحسابات الموجهة إلى المؤسسة "محل التدقيق".

يعتبر تقرير التدقيق نهاية نظام المعلومات المحاسبية في المنشاة، حيث يتم إعداد التقرير بعد إنتهاء محافظ الحسابات من جمع أدلة التدقيق وفقا لبرنامج التدقيق، ومن خلال الملف الجاري (أوراق العمل) قد يصل محافظ الحسابات إلى الإستنتاج النهائي عن ما إذاكانت البيانات المالية تعبر بعدالة ومن كافة جوانبها المادية عن المركز المالي في نهاية الفترة، ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية والتغييرات في حقوق المساهمين عن الفترة، ومعدة وفقا إطار إعداد التقارير المالية المطبق(الجزائرية)، والمتطلبات القانونية.

بناءا على المعلومات المقدمة لنا من طرف محافظ الحسابات ومن خلال دراستنا السابقة لعناصر التقرير الجيد نقوم بتحليل هذا التقرير.

ونحن نطرح السؤال التالي:

هل يحتوي هذا التقرير" تقرير محافظ الحسابات الموجه إلى مؤسسة مطاحن كردادة" على عناصر التقرير الجيد.

العرض والتحليل:

أولا: عنوان التقرير:

- تقرر محافظ الحسابات حول حسابات السنة المالية:2015.

ثانيا: الجهة الموجه إليها التقرير:

- إلى السيد المسير السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة ذات المسؤولية المحدودة " مطاحن كردادة".

ثالثا: الفقرة التمهيدية:

في إطار تنفيذ مهمة محافظ الحسابات التي أوكلتموني إياها وبمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 هجرية الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 ميلادية لا سيما المادة 71 منه. وتطبيقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 هجرية الموافق ل 26 ماي عام

2011 والقرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013. وبناءا على القوانين المعمـول بهـا لا سـيما المـادة 10 الفقـرة 2 والمـادة 715 مكـرر 4 مـن القـانون التجـاري الجزائري المعدل والمتمم. يشرفني أن أضع بين أيديكم تقريـري الخـاص بحسـابات الشـركة، الموضـوعة وفقـا للقـانون رقـم 07-11 المـؤرخ فـي 25 نوفمـبر 2007 والمتضــمن النظــام المحاســبي المــالي للســنة الماليــة 2015 والمقفلــة فــي 31/12/2015.

<u>عموميات حول الشركة</u>

انبثقت الشركة ذات المسؤولية المحدودة مطاحن كردادة بموجب عقد رقم 1471 بتاريخ 28/10/2008 يتمثل موضوع الشركة في –الطحانة - برأسمال محدد ب عشرة ألاف دينارا جزائريا 100.000.00دج للشركاء التالية أسماؤهم:

- ✓ الشريك (أ) 25 حصة
- ✓ الشريك (ب) 50 حصة
- ✓ الشريك (ج) 25 حصة

حيث عرف القانون الأساسي للشركة التعديلات التالية:

1) تعديل في 26/10/2011 بانسحاب الشريك (ب) ياسين إحالة الحصص المحددة ب 50حصة الى السيد (ب) بن عزوز

وانسحاب الشريك (ج) عبد الرحمان وإحالة الحصص المحددة ب 25 حصة الى السيد (ج) رابح.

2) تعديل في 25/06/2013 محرر لدى المكتب العمومي للتوثيق الأستاذ صالح الطاهر موثق ببوسعادة، بانسحاب الشريك (ج) رابح وإحالة الحصص المحددة ب 25 حصة الى السيد (ب) عزوز مسجل تحت الرقم .00438/2013

بتاريخ: 25/06/2013

. حيث أن تقسيم الحصص الاجتماعية والمذكورة أعلاه بين الشركاء بالنسب التالية:

- الشريك (أ) خليل 25 حصة النسبة 25%
- الشريك (ب) بن عزوز 75حصة النسبة 75%

رابعا: مسؤوليات محافظ الحسابات:

فحص وتحليل أرصدة الحسابات

ANNALISE DES COMPTES

فحص وتحليل أرصدة حسابات الميزانية:/

حسابات الأصول:ACTIFS

أ- حســـابات المجموعـــة الثانيـــة التثبيتـــات IMMOBILISATION LES INCORPORELLES

ح/21 التثبيتات العينية:

بعد الاطلاع على جداول متابعة الاستثمار والمثبتة من خلال سجل الجـرد ومحاضـره ومقارنته مع ما هو مسجل محاسبيا وحسب فواتير الشراء فقد تـبين التطـابق التـام بين ما هو مسجل محاسبيا وما هـو موجـود فعليـا، حيـث يضـم مـا هـو مفصـل فـي الجدول أدناه.

الجدول رقم(3): التثبيتات العينية

التعيين	الرصيد في 31/12/2014	المشـــتريات والمنجزات خلال 2015	التنـــازلات خلال 2015	الرصيد في 31/12/2015
ح/ 21840 المباني التجارية	1380000,00	0,00	0,00	1380000,00
ح/21844وسائل النقل	2122829,99	0,00	0,00	2122829,99
ح/21845 معدات مكتب	746620,00	0,00	0,00	746620,00
ح/21847 تهييئات وتركيبات	43471270,39	561600,00	0,00	44032870,39
المجموع	47720720,38	561600,00	0,00	48282320,38

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على معلومـات مقدمـة مـن طـرف محـافظ الحسابات.

ح/28 الاهتلاكات:

تتبع الشركة في حسابات الاهتلاكات طريقة الإهتلاك الخطي، حيث يتم تخفيض مبلغ الإهتلاك في نهاية كل سنة مالية والجدول التالي يبين التفاصيل:

الجدول رقم(4): حسابات الاهتلاكات

التعيين	المبلـغ الـى غاية 31/12/2014	قسط السنة الماليـــــة 2015	التنـــازلات خلال 2015	المبلـغ الـى غاية 31/12/2015
ح/28140 المبـــــــاني التجارية	276000,00	69000,00	0,00	345000,00
ح/ 28144وسائل نقل	735325,99	424566,00	0,00	1159891,99
ح/28145 معدات مكتب	576983,70	105680,00	0,00	682663,70
ح/28147 تهييئـــــــات وتركيبات	17124198,00	4347703,00	0,00	21471901,00
المجموع	18712507,69	4946949,00	0,00	23659456,69

المصدر: من إعداد الطالبان بناءا على معلومات مقدمة من محافظ الحسابات.

ب- حسـابات المجموعـة الثالثـة المخزونـات والمنتوجـات الجـاري العملبها COMPTES DE STOCKS

ويتمثل فيما يلي:

الجدول رقم(5): المخزونات والمنتوجات

التعيين	المبلغ الى غاية 31/12/2014	مشـتريات السـنة المالية 2015	اسـتهلاكات السـنة الماليـة 2015	المخ غايـ 015
MATIERES PEREMIERE BLE TENDRE	00; 0	00; 157412500	; 157412500 00	0; 0
SACS EMBALLAGE FARINE 50 KG	50; 707752	00; 1520922	00; 1396824	098
SACS EMBALLAGE FARINE 25 KG	50; 872334	00; 3483625	00; 2969948	677
SACS EMBALLAGE FARINE 10 KG	00; 109934	00; 622163	00; 493590	573
SACS EMBALLAGE GROS 50 KG	00; 296163	00; 1971000	00; 1623078	922
TECS P/SACS FARINE 50KG	34; 5384	00; 44000	84; 42250	749
TECS P/SACS FARINE 25 KG	27; 44262	00; 129250	42; 136108	358-
TECSP/SACS FARINE 10 KG	92; 9448	00; 19250	62; 19092	157
Fgg المجموع	2045279,53	165202710,00	164093391,88	3,12

ج- حسابات المجموعة الرابعة حسابات الغير COMPTES DES TIERS

الجدول رقم(6): حسابات المجموعة الرابعة حسابات الغير COMPTES DES TIERS

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد
40100	OAIS M SILA	00; 5140000
40103	SARL TALI EMBALLAGE	91; 4153019
40105	SONELGAZ M SILA	88; 252194
40107	.SARL MIRA .MAK	95; 1085642
40114	LABORTOIRE .DJAOUDA LAB	00; 24400
40115	ENT.P.D AGERIE DES EAUX	00; 4708
40116	ENTRE CMMUNES BOUSAADA	00; 18000
40117	SPA WATANIA TELECOM ALGERIE	00; 16800
40119	CCLS M SILA	00; 309160
40120	ZIKEM MOKHTAR	70; 397971
40400	FOURNISSEURS D INVESTISSMENTS	00; 7275000
المجموع		44; 18676897

- ✓ **ح/41 الزبائن والحسابات المرتبطة بهم:** يضم ح/411 الزبائن: بالنسبة لهذا الحساب رصيد مدين بقيمة إجمالي تقدر ب 826739,50دج. والذين يفصلون كما يلي:

الجدول رقم (7):الزبائن والحسابات الملحقة

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد
41125	TROUDI SAMIR	50; 88236
41129	ORIF TAYEB	00; 37690
41130	DARAF CHAOUI	50; 78433
41135	SEDDIKI ADEL	50; 111648
41137	TAOUTAOUA MED SAID	00; 569
41139	KOUADRI SAMETI KHELIFA	00; 50582
41147	CHEKHAOUI ABDEL KADEUR	00; 295000
41173	BOUMAHIASSI NOURDINE	00; 154580
41174	ROUIBEH LAKHDER	00; 10000
المجموع		50; 826739

- ✓ **ح/ 419 التسبيقات والمدفوعات من الزبائن على الحساب** :/ يتمثل هذا الحساب في: تسبيقات وأقساط مدفوعة على الحساب من مختلف الزبائن بمبلغ قدره 11518796,90 دج.
- ✓ **ح/444 الضرائب على النتائج** : يضم ح/4441 تسبيقات على ضريبة الارباح I.B.S لسنة 2015 بقيمة 2.171.626.00دج برصيد دفع زائد من الضريبة على سنة 2014بقيمة 290.310.00دج بالإضافة الى التسبيقات المدفوعة سنة 2015بقيمة *1.881.316.00دج .*
- ✓ ***ح/445 الدولة*** *–الرسوم على رقم الاعمال-:/يضم ح/ 4456 رسوم قابلة للاسترجاع وهو عبارة عن الرسم على القيمة المضافة الغير مسترجع حيث تم التأكد منه من خلال فواتير* الشراء والخصومات في التصريح الشهري لنموذج 50GN وهو يتمثل في ر.ق.م الخاص بالمشتريات والمصاريف البنكية والرسم على الخدمات بقيمة 520.834.820 دج والرسم على المبيعات بقيمة 16.439.75دج.

- ✓ **ح/447الرسوم على رقم الاعمال** :/يضم ح/ 44701الضريبة على الاجور بقيمة 22.124.28.وج/44702 الرسم على النشاط المهني بقيمة 33.102.00.دج والضريبة على الطابع بقيمة 143.708.19دج .

د-حسابات المجموعة الخامسة الحسابات المالية COMPTES FINANCIERS

ح/51 البنوك المؤسسات المالية. وما يماثلها -:/

ح/ 512 بنوك الحسابات الجارية -:/ قيمة السيولة البنكية الموفرة لدى المؤسسة بتاريخ 31/12/2015 والمثبتة في الكشوف البنكية.

- ✓ حساب البنك الفلاحة للتنمية الريفية وكالة -بوسعادة رصيد مدين بقيمة 5,514,591,56 دج.
- ✓ حساب البنك الخارجي الجزائري وكالة –بوسعادة رصيد مدين بقيمة 19,572,906,41 دج.

ح/ 53 الصندوق:/

يمثل قيمة السيولة لدى المؤسسة بتاريخ 31/12/2015 والمثبتة في الخزينة الحديدية مبلغ قدره 11,306,231,61 دج.

حسابات الخصوم: PASSIFS

ه- حسابات المجموعة الأولى حسابات رؤوس الأموال COMPTES DE CAPITAUX

ح 10/ رأس المال والاحتياطات. وما يماثلها-:/

يضم ح/101 رأس مال الشركة: وهي حسب العقد التأسيسي والعقود التعديلية المحررة سالفة الذكر وكذا تأكيد التسجيلات المحاسبية فإن توزيع الحصص بين الشركاء على النحو التالي:

الجدول رقم (8): رأس المال

الرقم	المساهم أو الشريك	المبلغ	النسبة المئوية
	(أ)خليل	25000,00	25
	(ب) بن عزوز	75000,00	75
المجموع		100,000,00	100

ح/ 106 الاحتياطات:

- ✓ **10601 الاحتياطي القانوني:** رصيده 859,534,00 دج ويمثل قيمة تراكم الاقتطاع المنصوص عليه في القانون التجاري بمعدل 5% من أرباح كل سنة بعد اقتطاع كل الأعباء.

- ✓ ح/110 الرصيد المرحل من جديد وتمثل قيمة تراكم النتائج قيد التخصيص للسنوات 2013و 2014 بقيمة تساوي 24,604,803,39 دج.

ح/12 نتيجة السنة المالية-:/

النتيجة الصافية بعد اقتطاع الضريبة على الشركات المحققة من خلال نشاط سنة 2015 حيث تقدر ب 8765467,00 دج وهي نتيجة إيجابية.

ج- حسابات المجموعة الرابعة حسابات الغير COMPTES DE TIERS

يتضمن الجدول أدناه حسابات الغير دائنة:

الجدول رقم(9): حسابات المجموعة الرابعة الغير دائنة

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد
ح/42100	SALAIRE NET A PEYER	27; 645844
ح/43101	COT.S.S P/OUVRIERE	29; 142856
ح/43102	C.N.A.S P/PATRONALE M SILA	63; 198355

إقفال حسابات الميزانية

تطبيقا لأحكام المادة 716 من القانون التجاري الجزائري وتطبيقا لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي، لاسما معايير التطبيق الجزائرية وبعد الإجراءات التي قمنا بها فإنه ليس هناك ما يعيب مصداقية الحسابات أصول وخصوم الشركة والتي تتمثل في:

بالنسبة لحسابات الميزانية الختامية الأصول يساوي الخصوم فقد تم قفلها على مبلغ صافي يساوي 67784026,00 دج بالأحرف:

سبعة وستون مليونا وسبع مئة وأربعة وثمانون ألف وستة وعشرون دينار جزائريا بنتيجة إجمالية تقدر ب 10821564,00 دج أو بالأحرف: عشرة ملايين وثماني مئة وواحد وعشرون ألف وخمسمائة وأربع وستون دينار جزائريا.

حسابات الأعباء COMPTES DES CHARGES

ح/60 استهلاكات -:/ تتمثل في مجموعة الحسابات التالية:

الجدول رقم (10): ح/60 استهلاكات

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
60100	CONSOMMATION BLE TENDRE IMP.	157412500,00
601200	CONSOMMATION SQCS D EMBALLAGE	6483440,00
601300	CONSOMMATION TECS SACS FARINE	197451,88
60200	PIECES DE RACHAGE P/EQUIPEMENT	370123,81
60700	CONSOMMA. MATEIERE	597971,70

	CARBURANS	
	المجموع	165061487,39

ح/61 الخدمات الخارجية-:/ ويتمثل في مجموعة الحسابات التالية:

الجدول رقم(11):ح/61 الخدمات الخارجية

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
61400	CONSOMMATION ELECTRECITE	157412500,00
61420	RECHARGE EXTINCTEUR	6483440,00
61440	CONSOMMATION EAUX POTABLE	197451,88
61700	FRAIS D ANALYSE DE LA BORATOIRE	370123,81
	المجموع	3614719,35

ح 62 الخدمات الخارجية الأخرى-:/ ويتمثل رصيد قدره **62; 6223444**دج.

الجدول رقم(12): ح 62 الخدمات الخارجية الأخرى

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد
62200	FRAIS D HONORAIRE	00; 70560
62400	TRANSPORT DE MARCHANDISES	48; 5928322
62600	FRAIS POSREAUX ET TELEPHONE	00; 195600
62700	FRAIS BANCAIRE ET ASSIMILEE	14; 28962
	المجموع	62; 6223444

ح 63 أعباء المستخدمين-:/ يبلغ مجموع أعباء المستخدمين ثم تأكيد الأجور من خلال سجل الأجرة مع مجموع العمال وسجلات، الأجور وهذا لتأكيد مختلف المنح والتعويضات.

الجدول رقم (13):ح 63 أعباء المستخدمين

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
63100	SALAIRE DE BASE	6066691,27
63101	IND.D EXP. PROFFI	67970,00
63102	I.F.S.P	284266,32
63103	IND. DE NOUISONCE	169229,00
63105	SALAIRE UNIQUE	158400,00
63106	INDEMINITE DE ZONE	203602,45
63107	PRIME DE ROND .IND	79250,00
63500	CNAS P/PATRONALE	948525,60
637	Autres charges sociales	5900,00
	المجموع	7983834,64

ح/64 **الضـرائب والرسـوم والتسـديدات المماثلـة** -:/ ويمثـل الرسـم علـى النشاط المهني والرسم على التمهين.

الجدول رقم (14): ح/64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
64100	TAXE A.P.D	18000,00
64200	TAXE SUR ACTIVITE PROFF	388038,00
	المجموع	406038,00

ح/68 المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمـة-:/ ويمثـل مبلـغ قدره 4946949,00 دج كما هي مفصلة فيما يلي:

الجدول رقم (15): ح/68 المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

التعيين	قسط السنة المالية 2015
ح/28140 المباني التجارية	69000,00
ح/28144 وسائل النقل	424566,00
ح/28145 معدات مكتب	105680,0

	0
ح/28147 تهييئات وتركيبات	4347703,00
المجموع	4946949,00

ح 69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها-:/ ويمثـل مبلـغ قـدره 2056097,00 دج

ز- حسابات المجموعة السابعة المنتجات COMPTES DES PRODUITS

ح/70 المبيعات مـن البضـائع والمنتجـات المصـنعة, الخـدمات المقدمـة والمنتوجات المحلقة-:/

رقم أعمال المحقق خلال السنة المالية 2015 قدره .....دج متأتي من.

الجدول رقم (16):ح/70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة, الخدمات المقدمة والمنتوجات المحلقة

رقـــــم الحســاب	اسم الحساب	الرصيد
701100	VENTE FARINE 50 KG	00; 69869650
701200	VENTE FARINE 25 KG	00; 96477120
701300	VENTE FARINE 10 KG	00; 4993950
701400	VENTE SON GROS 50 KG	00; 27300950
701500	VENTE DECHETS	00; 416250
	المجموع	00; 199057920

المصدر: مـن إعـداد الطالبـان بنـاءا علـى معطيـات مقدمـة مـن طـرف محـافظ الحسابات.

قفل حسابات الأعباء والإيرادات:

تطبيقا لأحكام المادة 716 من القانون التجـاري الجزائـري وطبقـا لأحكـام القـانون رقم 07-11 المؤرخ فـي 25نوفمـبر 2007 المتضـمن النظـام المحاسـبي والمـالي لاسيما معايير التدقيق الجزائرية وبع الإجراءات التي قمنـا بهـا فـإنه ليـس هنـاك مـا يعيب مصداقية حسابات الأصول وخصوم الشركة التي تتمثل في:

بالنسبة لحسابات الإيرادات فقد تم قفلها على مجموعة مساوية ل 199058037,00 دج بالأحرف: مئة وتسعة وتسعون مليونا وثمانية وخمسون ألف وسبع وثلاثون دينار جزائري.

مقابل مجموع تكاليف بمبلغ مساوي ل 188236473,00 دج بالأحرف: مئة وثماني وثمانون مليونا ومائتان وستة وثلاثين ألف وأربع مائة وثلاث وسبعين دينارا جزائريا.

أي أن جدول حسابات النتائج أقفل على نتيجة إجمالية تقدر ب 10821564,00 دج أو بالأحرف: عشرة ملايين وثماني مائة وواحد وعشرون ألف وخمسمائة وأربع وستون دينارا جزائريا.

ملاحظة:/

تطابق النتيجة المحققة من خلال حسابات الميزانية مع حساب النتائج مما يوحي بتماسك ووحدة كتلة المحاسبة.

المصادقة على حسابات التسيير والنتائج

حرر ب:بوسعادة في 19/05/2016

محافظ الحسابات

سادسا: رأي محافظ الحسابات:

شهادة حول مصداقية وصحة الحسابات 2015

CERTIFICAT DES COMPTES SOCIAUX ;2015

تطبيقا لأحكام المادة 732 مكرر 4 والمادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري والمرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هجرية الموافق ل 26 مايو سنة 2008. والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 هجرية الموافق ل 25 نوفمبر 2007 لا سيما المواد من 31 الى 36 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 هجرية الموافق ل 26 مايو سنة 2011 والقرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 لاسيما النقاط 1.2,1.3,1.4,1.5,1.6,1.7,

وبناءا على ما تم القيام به من أشغال التدقيق في إطار أهداف الرقابة الداخلية فقد تبين التطابق التام ما بين الحسابات الختامية في القوائم المالية وأرصدتها في إطار فحص وتحليل الحسابات لاسيما قانونية ومصداقية الإثباتات سواء من حيث الشكل أو المضمون كما تم تفحص التسجيلات والتقييدات المحاسبية إذ تبين صحتها بالإضافة الى التحقق من العمليات الحسابية لاسيما التحقق من المجاميع ومطابقتها مع الجرد.

كذلك بالنسبة لفحص وتحليل التصريحات الجبائية التي تمت وقامت بها الشركة صحيحة ومطابقة للمعطيات المحاسبية المذكورة سابقا.

المعلومات الواردة لنا من خلال التصريحات الكتابية الداخلية والخارجية في اطار تطبيق معايير التدقيق الجزائري لا تترك مجال الشك في اخلاقيات الاجهزة الاجتماعية للشركة (مسيرين وإطارات).

بناءا على عمليات المتابعة الدائمة والدورية خلال سنة 2015 وعلى ضوء عملية إنهاء أشغال التقرير التي قمنا بها في إطار ممارسة مهمة محافظ حسابات الشركة المسندة إلينا بعناية وفقا للقوانين المعمول بها ومعايير التدقيق الجزائرية المذكورة سابقا، فإن التوصيات المتعلقة بالمهنة والمهمة الموكلة لدي والملاحظات والإرشادات التي قدمتها من خلال فحص وتحليل الحسابات للمؤسسة تقودني الى التأشير على ان:

الحسابات المقفلة في 31/12/2015 منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة, وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها, كما أنها تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة المؤسسة وعدم وجود أخطاء جسيمة تمس بمصداقية الحسابات لصافي المركز المالي للشركة, حيث تظهر نتيجة ربح إيجابي بقيمة 10821564,00 دج ومجموع أصول صافي في الميزانية بقيمة 67784026,00 دج والتي تخضع إلى مصادقتكم بناءا على نص المادة 584 من القانون التجاري المعدل والمتمم.

المصادقة على الحسابات الاجتماعية

حرر ب:/ بوسعادة في 19/05/2016

محافظ الحسابات

سابعا: أمور أخرى:

التقرير الخاص

RAPPORT SPECIAL

في أطار ممارسة المهمة المسندة إلينا من خلالكم، وبناءا على إجراءات التدقيق والتحقيق حسب معايير التدقيق الجزائرية خصوصا وعموما حسب مقتضيات المهنة بالعناية المعتادة وتجدون أسفله مجموع التقارير التي تشكل تقريرنا الخاص.

1) بالنسبة لتقرير المسير السنوي.

إن التقرير السنوي عليه في المادة 584 من القانون التجاري لم يتم إعداده وعليه الشركة ملزمة بمسكه وإعداده.

2) بالنسبة لنتائج السنوات الخمس الأخيرة.

بناءا على نص المادة 678 الفقرة 6 من القانون التجاري الجزائـري فـإنه مـن خلال القوائم المالية فإن النتائج الصافية بعد الضريبة المدرجة بالحساب 12 للسنوات:

- سنة 2012 .....8273662,00 دج تخص الحساب 12.
- سنة 2013.....11020718,00 دج تخص الحساب 12.
- سنة 2014.....6169957,00 دج تخص الحساب 12.
- سنة 2015.....8765467,00 دج تخص الحساب 12.

بالنسبة لسنة 2015 تطبيق الاقتطاع لنصف العشر لتشكيل احتياطي قـانوني حيـث تنص على ضرورة وإلزامية تشكيله المادة 721 من القانون التجاري.

3) بالنسبة لتقرير العقود والاتفاقيات المبرمة:

ليس هناك أي عقود تربط الشركة بأطراف خارجية.

4) بالنسبة لتقرير المكافئات والمداخيل الموزعة على الشركاء:

بنـاءا علـى المرسـوم التنفيـذي رقـم 06-354 المـؤرخ فـي 09/10/2006 لاسـيما المادة 5 فإنه خلال سنة 2015 لم يكن هناك توزيع للأرباح.

5) بالنسبة للتقرير عن فروع الشركة.

بنـاءا علـى المرسـوم التنفيـذي رقـم 06-354 المـؤرخ فـي 09/10/2006 لاسـيما المادة 6 ليست هناك أي فروع للشركة.

6) بالنسبة للاستمرارية:

وفقا لأحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08/156 المؤرخ في 26 ماي سـنة 2008 المتضـمن النظام المحاسبي المالي فإن الشركة لا تقع تحت أحكام هاته المواد.

07) بالنسبة لحركة رأس المال.

لا وجود لحركة رؤوس الأموال إلا ما هو موجود في حساب الاحتياطات والنتيجة.

ثامنا: توقيع محافظ الحسابات:

توقيع محافظ الحسابات العطار بوزيد.

تاسعا: تاريخ التدقيق:

حرر في: 19/05/2016

عاشرا: عنوان محافظ الحسابات:

حرر ب بوسعادة

المصادقة على التقرير

حـــــررب:/ بوســـــعادة فـــــي

19/05/2016

محافظ الحسابات

خلاصة الفصل:

لمعالجة الإشكالية المطروحة في الواقع الميداني، تم التطرق إلى دراسة حالة تطبيقية لمحافظ حسابات في مجال مراقبة القوائم المالية، والتي حاولنا من خلالها عرض وتحليل كل المراحل والخطوات العملية التي يقوم بها محافظ الحسابات في مثل هذه المهام، ومختلف الشروط الواجب توفرها للمزتولة المهنة.

دراستنا تتمثل في تقرير محافظ الحسابات موجه إلى السيد المسير السادة أعضاء الجمعية العامة للشركة ذات المسؤولية المحدودة محل الرقابة . حسب التوصيات المتعلقة بالمهنة والمهمة الموكلة لدى محافظ الحسابات، والملاحظات والإرشادات التي قدم من خلال فحص وتحليل حسابات المؤسسة استنتجنا أن :

الحسابات المقفلة في 31/ 12/ 2015منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما انها تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة المؤسسة وعدم وجود

أخطاء جسيمة تمس بمصداقية الحسابات لصافي المركز المالي للشركة، حيث تظهر نتيجة ربح إيجابي، ومجموع أصول صافي في مبزانية المؤسسة، وكل هذه الحسابات تخضع الى مصادقة محافظ الحسابات في نص المادة 852 من القانون التجاري المعدل والمتمم .

ومنه فإن هذا التقرير جيد وفعال لإحتوائه على جميع عناصر التقرير النظيف .

الملاحق المالية لسنة :/ 2015

1- الميزانية المحاسبية أصول.
2- الميزانية المحاسبية خصوم.
3- جدول حسابات النتائج.
4- جدول سيولة الخزينة.
5- جدول تغير الأموال الخاصة.

الخاتمة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين لنا أن مهمة الرقابة الداخلية تحتاج إلى توفر صفات ذاتية ومهارات شخصية ومعرفة واسعة وإلمام تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبأنظمة المحاسبة المالية التي يقوم بفحصها انتقاليا من أجل إعطاء رأي فني محايد يوضح فيه الصورة الحقيقية للقوائم المالية إذا كانت مطابقة للمبادئ المحاسبية.

بالإضافة إلى ذلك تبين عملية الرقابة المركز المالي للمؤسسة مدعما رأيه بالأدلة والبراهين هذا من جهة، أما من جهة أخرى فإن الرقابة الداخلية تخدم عدة طوائف تستخدم القوائم المالية وتعتمد على تقرير محافظ الحسابات لإتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن بين هذه الطوائف " المستثمرين ورجال الأعمال والهيئات الحكومية والمساهمين" وذلك في ظل الظروف الإقتصادية لكونها ترفع المركز المالي خاصة عندما تكون التقارير الرقابية سليمة من خلال التعبير الدقيق والسليم للحسابات الختامية، وهذه التقارير يقدمها محافظ الحسابات للهيئات المختصة، حيث تقوم الجهات المختصة بتعيين هذا الأخير بإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة سواء كان ذلك يخص تصحيح الأخطاء أو تقديم الحلول والإقتراحات من أجل تفادي الإختلاس والغش أو تقديم قرارات مستقبلية للإدارة حول قضايا ذات الطابع المالي مثل: التدقيق، الرقابة، والتقديرات وهذه الأهداف تسعى لتحسين نتائج المؤسسة، ومنه نجد أن الرقابة الداخلية تعتبر من أهم العوامل المؤثرة في المردودية لأن الملاحظات التي يعطيها محافظ الحسابات تساعد في إتخاذ القرارات الصائبة وبالتالي ارتفاع فعالية المؤسسة إلى الأحسن.

ومنه نتوصل إلى النتائج التالية:

نتائج الدراسة :

1- ضرورة وجود رقابة داخلية في المؤسسة مهما كان نوع نشاطها.
2- يعتبر المدقق الجوهر الأساسي في عملية الرقابة الداخلية.
3- النظام الرقابي الجيد يؤدي إلى الارتقاء بفعالية المؤسسة.
4- تعتمد الرقابة الداخلية على معايير يجب توفرها في المدقق وهي ضرورية مثل التأهيل العلمي والمهني، أخلاق المهنة، الخبرة والإلتزام بالقواعد.
5- للمدقق حقوق يتمتع بها، كما عليه واجبات ومسؤوليات.
6- يعتبر النظام الرقابي الداخلي الأساس الذي يعتمد عليه المدقق عند وضع خطة العمل.
7- يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة ان يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام، وعلى الرغم أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طرق أسئلة والحصول على أجوبة عليها من خلال طرق وأساليب.
8- على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصول محافظ الحسابات على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية، واعداد التقرير كمرحلة النهائية تبين نتائج التدقيق.
9- ومن خلال دراستنا لنظام الرقابة الداخلية نجد أن تقرير محافظ الحسابات يعتمد عليه بنسبة كبيرة من أجل إبداء رأيه المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية.

الخاتمة :

وها كذا نكون قد قمنا بالإجابة على الفرضيات التي تطرقنا لها في المقدمة.

قائمة المراجع باللغة العربية.

أولا: الكتب.

1) أبو زيد الشحنة رزق، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
2) أحمد توفيق جميل، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004.
3) أرينز ألفين، جيمس بوك، المراجعة مدخل متكامل، محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية،2009.
4) اسحق المصري عبد الوهاب، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، الأردن، دار الكندي للنشر والتوزيع.
5) التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
6) خضير مصطفى عيسى، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، الطبعة الثانية، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية،1996.
10) دحدوح حسين أحمد، القاضي حسين يوسف، مراجعة الحسابات المتقدمة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن،2009.
11) سريا محمد السيد، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002.
12) سعيد عمر وأخرون ، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة ، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،2003.
13) صالح سلامة مصطفى، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2010.
15) عبد العال طارق، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء 2، الرقابة الداخلية، أدلة الإثبات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
16) عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر،2000.
17
18) الفيومي محمد، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، مصر، 1998.
19) لطفي أحمد أمين السيد، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، دار المكتبات الكبرى، القاهرة، مصر،2000.
20) المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

الرسائل الجامعية.

1) برباح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الماجستير، شنايت صباح، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015.
2) بلخيضر سميرة، المراجعة في قطاع البنوك، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2002.
3) مسعودي خالد، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجيستير أكاديمي، مسامح مختار، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة،2013.
4) خلايفة ريحانة، دور محافظ الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الأبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة ماجيستير أكاديمي، زين يونس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي،2015.
5) عديلة لموسخ، دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظ الحسابات، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، مصطفى عوادي، كلية العلوم الإقصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي،2014.
6) حنان ذراع، أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013.

الجرائد الرسمية والأنترنت.

1)*القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42.

ملخص

تم من خلال هذه الدراسة المرسومة ب دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية - وقد تبينت أهمية هذا الدور من خلال القانون رقم 01 / 10 ، المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات المعتمد. يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. تهدف دراسة الفصل الأول من مذكرتنا إلى عرض للمبادئ العامة ومسؤوليات محافظ الحسابات عند توثيق البيانات المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى المسؤوليات القانونية الجنائية، المدنية العقدية، التقصيرية، التأديبية.حتى يستطيع محافظ الحسابات أداء عمله بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وسلطات وما عليه من واجبات ومسؤوليات وفقا لما تقتضي به قواعد ومبادئ الرقابة الداخلية من ناحية، ولما جرى عليه العرف في مجال الرقابة الداخلية من ناحية أخرى.

الفصل الثاني والذي يندرج تحت عنوان "تقييم نظام الرقابة الداخلية"، يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مشروع من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج رقابته من حيث التفصيل أو الأجمال، ومن حيث ما إذا كان سيتبع أسلوب الرقابة الكاملة أو الجزئية وتحديد نطاق عمل محافظ الحسابات، ويعتمد ذلك على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في المشروع محل الرقابة، ولذلك يعتبر قيام محافظ الحسابات بتقييم هذا النظام لتحديد مدى قوته أو ضعفه من المهام الرئيسية التي يبدأ بها محافظ الحسابات برنامج عمله داخل المشروع لأول مرة.

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد والفعال بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة والتي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توافرها حتى يمكن إعتبار نظام الرقابة فعالا وجيدا في تحقيق الأهداف الرئيسية والتشغيلية لها ولا شك أن توافر هذه الخصائص أو المقومات كلها أو بعضها بشكل معين هو أساس الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية واساليبها وأدواتها المطبقة في المنشاة محل الرقابة، وعلى هذا الأساس يكون هناك إحتمالين بالنسبة لمحافظ الحسابات على النحو التالي

الإحتمال الأول: وجود نظام رقابة قوي وفعال لتوافر هذه الخصائص والمقومات بشكل جيد ومتكامل، فيترتب على ذلك أن يخفض محافظ الحسابات من نطاق إختباراته الأساسية المطلوبة لفحص العمليات المختلفة، وأرصدة القوائم المالية الختامية.

الإحتمال الثاني: خصائص نظام الرقابة هذه لا تتوافر بالشكل الملائم والجيد والمتكامل وفي ذلك إشارة إلى ضعف هذا النظام الرقابي الداخلي في المنشأة أو أن جانبا منه ضعيف لعدم توافر بعض هذه الخصائص الهامة، وينبغي على محافظ الحسابات في هذه الحالة ان يأخذ ذلك في إعتباره بتوسيع نطاق إختباراته الأساسية للعمليات المختلفة من ناحية أخرى، وعلى محافظ الحسابات أيضا مراعاة ما يلي في هذا المجال.

نوعية العمليات التي يختارها لتدقيقها ومراجعتها.

مدى أهمية العمليات والقوائم المالية التي يختارها للفحص والإختبار.

عدد هذه العمليات أو القوائم المختارة للفحص والمراقبة.

الوقت المتاح لمحافظ الحسابات للقيام بتنفيذ إختباراته الأساسية.

مدى توافر العدد الكافي لمساعدي محافظ الحسابات لتنفيذ برنامج مراقبته.

Abstract :

The role of the governor of the accounts in evaluating the internal control system was determined through this study. The importance of this role was determined by Law No. 10 10, which deals with the profession of the expert and the certified accountant. The purpose of this law is to determine the terms and conditions of practicing the profession of the accountant, accountant and certified accountant. The study of Chapter 1 of our memorandum aims at presenting the general principles and responsibilities of the accountant when documenting the financial statements in accordance with international auditing standards, as well as criminal, civil, contractual, disciplinary and disciplinary criminal responsibilities.

In order for the Governor to perform his duties efficiently and effectively, he should be fully aware of all his rights, powers and duties and responsibilities as required by the rules and principles of internal control, on the one hand, and the practice of internal control, on the other. Chapter II, which is under the heading "Evaluation of the Internal Control System", the internal control system of any major and important system on which the Governor of the accounts relies in determining the main steps of his or her oversight program in detail or in aggregate, And the scope of work of the portfolio governor depends on the strength or weakness of the internal control system of the project under control. Therefore, the evaluation of this system is considered by the governor to determine its strength or weakness. For the first time.

A good and effective internal control system is characterized by a set of key and important characteristics which represent the basic elements required to be considered so that the control system can be considered effective and well in achieving the main objectives and operational.

There is no doubt that the availability of all or some of these characteristics or components in a certain way is the basis of the judgment on the strength or weakness of the internal control

system and its methods and tools applied in the entity under the control, and on this basis there are two possibilities for the accounts as follows.The first possibility is that there is a strong and effective control system for the availability of these characteristics and components in a good and integrated manner. This results in a reduction in the accounting portfolios from the scope of its basic tests required to examine the different operations and balances of the final financial statements.

The second possibility: the characteristics of this control system are not available in a suitable, good and integrated manner. This indicates that this internal control system is weak or that some of it is weak due to the absence of some of these important characteristics. In this case, the governor should consider this And the Governor of the accounts should also consider the following in this area.

The quality of the processes they choose to audit and review.

The importance of the processes and financial statements that he chooses for examination and testing.The number of these processes or lists selected for inspection and monitoring.The time available for the accounts to carry out the basic tests.

Availability of sufficient number of assistant accountants to carry out their monitoring program.