

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

دراسة حالة: مؤسسة نפטال - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذة المشرفة

- نجلاء نوبلي

من إعداد الطالبة:

- نريمان عجاجي

### لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- محاضر أ	- ربيعة بركات
بسكرة	مناقشا	- مساعد أ	- سمية قحموش
بسكرة	مشرفا	- محاضر أ	- نجلاء نوبلي

الموسم الجامعي: 2022-2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

دراسة حالة: مؤسسة نفطال - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذة المشرفة

- نجلاء نوبلي

من إعداد الطالبة:

- نريمان عجاجي

### لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- محاضر أ	- ربيعة بركات
بسكرة	مناقشا	- مساعد أ	- سمية قحموش
بسكرة	مشرفا	- محاضر أ	- نجلاء نوبلي

الموسم الجامعي: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر و تقدير

الحمد لله حمدا كثيرا مباركا فيه، الحمد لله الذي بلغني لإتمام هذا العمل

راجية منه أن يعلمني ما ينفعني وينفعني بما علمني ويزدني علما.

أتوجه بخالص الشكر والامتنان للأستاذة المشرفة "نجلاء نوبلي" التي

أمدتني بتوجيهات و أثرتني بمعلومات ولم تبخل عني بالملاحظات

وحرصها المستمر جزاها الله عني خيري الدنيا والآخرة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لموظفي مقاطعة نفضال بسكرة على رأسهم

العمري سمير جزاه الله خيرا.

كما لا يفوتني أن أشكر كل من قدم لي يد العون من قريب أو بعيد

وبالأخص أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير.

## الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع لوالدي الكريمن أطال الله في أعمارهما  
وحفظهما كما ربياني صغيرا.

إلى من غمروني بالعطف ويد العون إلى إخوتي سر سعادتي حفظهم الله  
من كل مكروه ورعاهم.

كما أهدي ثمار جهدي إلى جميع أساتذتي الكرام بالأخص الاستاذة  
المشرفة "نجلاء نوبلي" يسر الله أمرها.

إلى الرفقة الطيبة الصالحة طيلة المسار الدراسي الجامعي.

نريمان

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويتم ذلك وفق أساليب معينة لتوضيح علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية ومدى قدرته على تقييم هذا النظام في المؤسسات.

بداية من الإشكالية المطروحة والفرضيات المقترحة التي تم مناقشتها في الجانب النظري من خلال المنهج الوصفي إضافة إلى الأسلوب التحليلي، كما تم الاعتماد على منهج دراسة حالة من خلال المقابلة الشخصية وجداول الاستقصاء، وبعد تحليل الفرضيات تم التوصل إلى أنه يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات انطلاقاً من اكتشاف نقاط القوة والضعف، بالإضافة إلى أن وجود نظام رقابة داخلية فعال في المؤسسة يسهل عمل محافظ الحسابات .

**الكلمات المفتاحية:** محافظ الحسابات، نظام الرقابة، رقابة داخلية، كشوف المالية

## Abstract

The aim of this study is to identify the accounts controller and his role in assessing the internal control system of an enterprise. To this end, specific methods are used to clarify the relationship between the accounts controller and the internal control system, as well as his ability to evaluate this system within companies.

Starting with the research problematic and the proposed hypotheses that were discussed in the theoretical section applying the descriptive and the analytical approach, a case study method was applied involving personal interviews and survey tables. After analyzing the hypotheses, it has been concluded that the evaluation of the internal control system is carried out by the accounts controller based on the identification of strengths and weaknesses. Furthermore, the presence of an effective internal control system in the enterprise facilitates the accounts controller's work.

**Keywords:** account comptroller, control system, internal control, financial statements

قائمة الجداول و الأشكال

و الملاحق



## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
10 - 9	المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات	1
33-32	أهم رموز خرائط التدفق	2
57-56	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات	3
58-57	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية	4
59-58	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات	5
60	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمبيعات	6
61	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية	7
63-62	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب و الأجور	8

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
19	تصور نظام الرقابة الداخلية	1
22	مكونات نظام الرقابة الداخلية	2
27	مقومات نظام الرقابة الداخلية	3
29	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	4
41	الهيكل التنظيمي للمديرية	5
43	الهيكل التنظيمي لدائرة المالية والمحاسبية	6
45	الهيكل التنظيمي لدائرة التسويق	7
46	الهيكل التنظيمي لدائرة التقنية والنقل	8
48	الهيكل التنظيمي لدائرة الإدارة والوسائل العامة	9
49	الهيكل التنظيمي لدائرة الإعلام الالي	10

## قائمة الملاحق

العنوان	الرقم
فاتورة شراء (سند تحويل)	1
طلب التسديد	2
الالتزام	3
سند دخول للمخزن	4
طلب الزبون	5



مقدمة

شهد العالم تطورا هائلا في مختلف الميادين، خاصة في الميدان الاقتصادي وذلك لظهور الثورة الصناعية التي ادت الى كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وزيادة وتوسع نشاطها لتحقيق اهدافها بفعالية وكفاءة في اطار استخدام مواردها المتاحة في سبيل تحقيق اعلى مردودية والحفاظ على مكانتها في السوق، حيث نتج عنه انفصال الملكية عن التسيير لغرض تعظيم المنفعة وظهور التعارض في المصالح بين الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة والتي تظهر اساسا بين ملاكها ومسيرها وهذا ما دفعهم الى البحث عن رأي محايد لطرف خارجي مستقل يتمتع بالخبرة والمهارة لتقييم جميع حسابات المؤسسة الموجودة في قالب القوائم المالية وجميع الامور الادارية التي يقوم بها مجلس الادارة من اجل الحفاظ على مصالح الجميع بالمؤسسة وكذا، و من اجل استمرارها ومنه بدأت تظهر الحاجة لمحافظ الحسابات.

ومن جهة اخرى اشتداد المنافسة بين المؤسسات عزز الاهتمام بالرقابة الداخلية باعتبارها نظاما يساعد ادارة المؤسسة بتحقيق الخطط والاهداف المرسومة، لذا تعتبر الوسيلة المثلى في التمايز والاستمرارية، لذلك يلعب نظام الرقابة الداخلي دورا حيويا بالنسبة لإدارة المؤسسة والجوهر الاساسي لسير اعمال المؤسسات وتحقيق مصالحها واهدافها، ويشير إلى الرقابة الداخلية بأنها كافة السياسات والاجراءات التي تتبناها الادارة لمساعدتها في تحقيق الاهداف وكفاءة العمل والمتضمنة الالتزام بسياسة الادارة وحماية الاصول ومحاولة منع و اكتشاف الغش والخطأ بالإضافة إلى تجاوز اعطاء معلومات مضللة للمستثمرين وسوء استخدام الاصول وضياعها والاحتيال وذلك من خلال التعبير عن معلومات مالية مضللة بالتقارير المالية لتضليل الملاك او المساهمين أو المستثمرين أو أي جهات أخرى كالحكومة بهدف التهرب من الضرائب.

### الاشكالية :

مما سبق تظهر المعالم الأساسية لإشكالية الدراسة، وذلك يدفع لطرح الاشكالية التالية:

✓ كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات ؟

### الاسئلة الفرعية :

تقود هذه الاشكالية الى صياغة مجموعة من الاسئلة الفرعية التالية :

✓ ماهي اجراءات تدقيق محافظ الحسابات ؟

✓ ماهي الاساليب المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

✓ فيما تتمثل علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ؟

### الدراسات السابقة

الدراسة الأولى: سي محمد لخضر، 2019، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع أفيكول سكيكدة، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، المركز الجامعي بريك، الجزائر، المجلد:06، العدد:02، ص.ص:73-102

تمحورت الإشكالية الأساسية لهذا البحث حول: ما هو دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة أفيكول سكيكدة؟

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تقويم ومصداقية الحسابات المالية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية، من أجل أن تمثل وتبرز الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وتستجيب لمتطلبات كل الجهات المستعملة لها خاصة المساهمين والمستثمرين، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن لمحافظ الحسابات دور أساسي في تقويم حسابات المؤسسة من خلال رأيه الفني المحايد.  
- ضرورة حرص مسؤولي المؤسسة بإعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية و النظام المحاسبي.  
تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها المتغير المستقل "محافظ الحسابات" لكن اهتمت بدوره في تقويم حسابات المؤسسة على خلاف الدراسة الحالية تم تناولها فيها دور في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

**الدراسة الثانية:** عامر صالح العرموطي، 2013، مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة و التمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

تمحورت الإشكالية الأساسية لهذا البحث حول: ما مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟  
تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في الأردن لأنظمة الرقابة الداخلية بفاعلية بالإضافة إلى التعرف على مكونات نظام الرقابة الداخلية وقياس مدى تأثير كل منها على هذه المنشآت، كما هدفت الدراسة إلى البحث في المعوقات التي قد تحد من تطبيق هذه الأنظمة. توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في الأردن تطبق إلى حد ما أنظمة الرقابة الداخلية بفاعلية وكذلك أظهرت نتائج التحليل أن هذه المنشآت تواجه إلى حد ما معوقات تحد من مقدرتها على تطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة.  
تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها لموضوع نظام الرقابة الداخلية إلا أن الدراسة الحالية كانت أوسع بتطرقها إلى مهنة محافظ الحسابات.

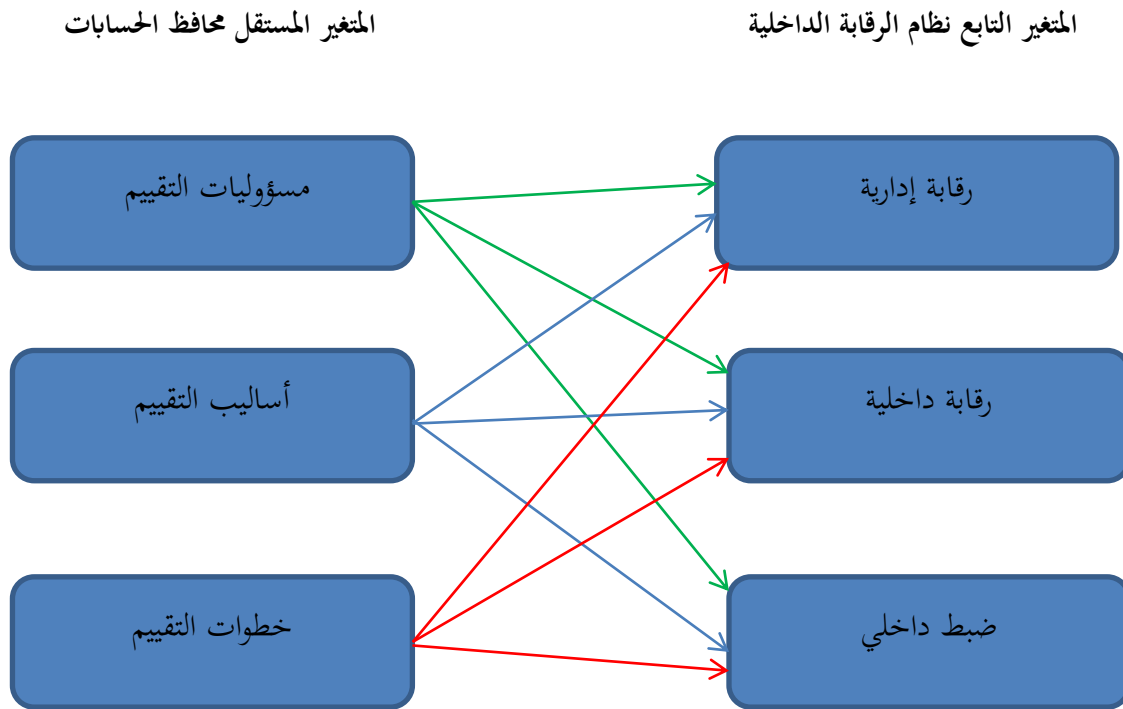
**الدراسة الثالثة:** شريقي عمر، 2012، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، وتمحورت الإشكالية حول: ماهي أهم أوجه التشابه و الاختلاف في المسؤوليات التي تواجه محافظ الحسابات أثناء تأديته لمهامه بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية؟

تهدف هذه الدراسة إلى اظهار المهام الموكلة لمحافظ الحسابات ومعرفة تحليل المسؤوليات المختلفة التي يواجهها أثناء ممارسة مهامه في كل من الجزائر و تونس و المملكة المغربية، ومقارنتها في البلدان الثلاث لمعرفة أوجه التشابه والاختلاف بينهم. و اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي استنادا إلى طبيعة الموضوع الذي يعتمد على جمع المعلومات من الكتب والمراجع العلمية والدراسات والدوريات والنصوص القانونية وتحليلها، كما اعتمدت على المنهج المقارن بغرض الدراسة المقارنة لمسؤوليات محافظ الحسابات بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- مهنة محافظة الحسابات لها أهمية كبيرة في حماية الاقتصاد الوطني نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تنشرها المؤسسات المختلفة التي يلزمها القانون بتعيين محافظ حسابات.

- حدد المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات ثلاث مسؤوليات عند ممارسة مهنته وهي مسؤولية مدنية، مسؤولية جزائية، مسؤولية انضباطية مثل نظرائه في تونس و المملكة المغربية.  
تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها لموضوع محافظ الحسابات إلا أنها اقتصرت على دراسة تحليل مسؤوليات محافظ الحسابات فقط، على عكس الدراسة الحالية التي سعت إلى دراسة كل ما يخص محافظ الحسابات من مسؤوليات ومهام لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

### نموذج الدراسة



### فرضيات الدراسة:

من اجل الاجابة على الاشكالية نقتراح بعض الفرضيات التالية:

- ✓ اجراءات تدقيق محافظ الحسابات اولا التعرف بالمؤسسة ثانيا تقييم نظام الرقابة الداخلي ثالثا اعطاء رأيه في تقرير.
- ✓ الاساليب المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية اما اسلوب وصفي او اسلوب خرائط التدفق او اسلوب قوائم الاستقصاء.
- ✓ تتمثل علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة في تقييم هذا الاخير لتحديد مدى كفاية اساليب الرقابة.

### اهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية:

- التعرف على دور محافظ الحسابات وتحديد في اعطاء رايه حول عدالة نظام الرقابة الداخلية.
- توضيح مدى تأثير نظام الرقابة الفعال على السير الحسن للمؤسسة.

- توضيح العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ومحافظ الحسابات ومدى اعتماده على فعاليتها في تأدية مهامه.
- محاولة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة نفضال لتسويق بسكرة.

#### أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات والتطرق الى مهامه ومسؤولياته، وكذا العلاقة التي تربط نظام الرقابة الداخلية بمحافظ الحسابات والدور الذي يلعبه هذا الأخير في تقييم نظام الرقابة الداخلة واكتشاف نقاط القوة والضعف لهذه الأخيرة.

#### أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة في التعرف أكثر على عمل المحافظ الحسابات ومدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية.
- ملائمة الموضوع مع التخصص.
- الاهتمام بالمؤسسات للعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية .
- المؤسسة مليئة بالمخاطر مما أدى الى الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها من طرف محافظ الحسابات .

#### المنهج المتبع

من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة وسرد المفاهيم النظرية لموضوع البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي، إضافة إلى الأسلوب التحليلي لكونه من أكثر المناهج استخداما من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، وكذا الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما تم الاعتماد على منهج دراسة حالة من أجل اسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على مؤسسة نفضال لتسويق بسكرة.

#### هيكل الدراسة:

للبلوغ إلى معالجة ودراسة الجوانب المختلفة للموضوع، و للإجابة على الاشكالية وكذا الاسئلة الفرعية سيتم تقسيم هذه الدراسة الى فصلين على رأسهم المقدمة العامة حيث سيتم التطرق الى الفصل الأول المعنون ب "الاطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية" والمقسم في حد ذاته الى ثلاث مباحث، المبحث الأول بعنوان "محافظ الحسابات" تناول ماهية محافظ الحسابات ومهامه، وواجباته، والإجراءات المتبعة من طرفه، أما المبحث الثاني والمعنون ب "ماهية نظام الرقابة الداخلية" تطرق الى مدخل نظام الرقابة ومكوناته ومقوماته واجراءاته، والمبحث الثالث بعنوان "العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية" والذي تضمن مسؤولية، اساليب وخطوات محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

أما الفصل الثاني والأخير جاء معنونا ب " دراسة لمقاطع نفضال لتسويق بسكرة" وقسم بدوره الى ثلاث مباحث، المبحث الأول تضمن التعرف بمؤسسة نفضال لمقاطعة التسويق بسكرة وتطرق الى تعريفها، هيكلها، مهامها و اهدافها، اما المبحث الثاني بعنوان "واقع نظام الرقابة الداخلية لمقاطعة نفضال للتسويق بسكرة" والذي تناول مقومات المؤسسة محل الدراسة، وكيفية عمل النظام. وجاء المبحث



الثالث بمساهمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال محافظ الحسابات والذي تناول تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق أسلوب الاستبيان وتحليل نتائج تقييم نظام الرقابة وأخيرا التحسينات المقدمة للمؤسسة حول نظام الرقابة الداخلية .

الفصل الاول : الإطار المفاهيمي لمهنة  
محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

## تمهيد :

إن لدول العالم تغيرات جديدة في ظل العولمة خاصة في الجانب الاقتصادي الذي برز عنه التطور الكبير للمؤسسات في مجال العلاقات الاقتصادية و توسع المبادلات التجارية وتشابكها جعلها تتعامل مع أطراف مختلفة تجمعها بما مصالحها ولحماية مصلحة كل طرف اوجب توفير جهاز رقابي محكم، مما حتم عليهم الاستعانة بطرف خارجي مستقل يتمتع بوظيفة مستقلة، وادماجها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، يسمح لها بإعلام كل المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، ومن اجل التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة التي تصدرها المؤسسة، وكذا معرفة مدى تطبيق الادارة للإجراءات الموضوعة لتفادي مختلف الازطاء ومنع حالات الغش والتلاعب بأموال المؤسسة، ومن هنا برزت مهنة المراجعة بصفة عامة و محافظ الحسابات بصفة خاصة، حيث أن هذه الأخيرة تقوم بمجموعة من الإجراءات المعرفة بالتدقيق المحاسبي للمستندات.

ومن هذا المنطلق سنحاول تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث 3 مباحث كما يلي :

## المبحث الاول : محافظ الحسابات

## المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية

## المبحث الثالث: العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

## المبحث الاول : محافظ الحسابات

إن وظيفة محافظ الحسابات ينظر إليها في الحياة الاقتصادية على أنها خط الدفاع الأول لأنها تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على حقوق وأملاك الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، بالإضافة إلى تلبية حاجتهم من خلال رأي فني محايد ومستقل بالأخص البيانات المالية التي تعرضها ادارة المؤسسة .

## المطلب الاول : ماهية محافظ الحسابات

تعتبر محافظة الحسابات من أنواع المراجعة الخارجية التي يتولها شخص مهني مؤهل مستقل ألا وهو محافظ الحسابات الذي سنتطرق إلى مفهومه والشروط التي لا يمكن مزاوله مهنته بدون توفيرها، والصفات التي تميزه.

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

تعددت تعريف محافظ الحسابات سنذكر اهمها كما يلي:

يعرف محافظ الحسابات على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" (القانون 01/10، المادة 22، 2010، صفحة 7).

يعد محافظ الحسابات على أنه هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها. كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها. و يصادق على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة و صحة ذلك. (القانون التجاري، المادة 715 المكرر 4، 2007، صفحة 188)

كما قام آخرون بتعريف محافظ الحسابات على أنه " هو الشخص أو مجموعة الأشخاص الذين يقومون بمهنة التدقيق شريطة أن تتوفر بهم ما تطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها و المتعلقة بشخص المدقق (القواعد العامة للتدقيق) وهي التدريب المهني والكفاءة المهنية - الاستقلال - بذل العناية المهنية المناسبة و الكافية" (حجابه ، 2017، صفحة 189).

وعرف كذلك على أنه ذلك الشخص الذي يكون قانوني ومستقل ومحايد وليس له علاقة مباشرة بالمؤسسة، ويمكن الاعتماد عليه حيث تعرض عليه كافة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية وان تحمل هذه المعلومات رأيه المكتوب والموقع منه بشأنها، أي أن محافظ الحسابات كمثل قانوني هو شخص له اسم خاص وتحت مسؤوليته الخاصة يقوم بمهمة اختيار شرعية وصدق حسابات المؤسسة التي يقوم بمراجعة كشوفها المالية. (عويفات ، 2022، صفحة 24).

من خلال التعاريف السابقة والتي قدمت من الهيئات المختصة بهذا المجال نستخلص أن محافظ الحسابات نوع من أنواع التدقيق الخارجي، وهي عبارة عن مهنة يقوم بها شخص مؤهل علميا و عمليا، ويتمتع باستقلالية تامة، حيث يقوم بفحص الحسابات السنوية للمؤسسات وإضفاء الثقة على كشوفها المالية من خلال إبداء رأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية تلك الكشوف وإيصالها لمستخدميها (الخضر، 2019، صفحة 75).

ومن التعاريف السابقة نتوصل إلى ان محافظ الحسابات خصائص كما يلي (احمد قايد ، 2015، الصفحات 83-84) :

أ- الاستقلالية و الموضوعية: حتى يتسنى للمحافظ إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ التدقيق أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم .

ب- الكفاءة المهنية: لا بد لمحافظ الحسابات تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للتدقيق.

ت- سر المهنة: إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معلومات سرية للمؤسسة لذا فهو ملزم بالكتمان والحفاظة عليها إلا إذا ألزم القانون إفشاء سر المهنة .

#### ث- الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

حتى يكون محافظ الحسابات ذو كفاءة مميزة ألزمت التشريعات على كل من يرغب في ممارسة هذه المهنة أن تتوفر فيه الشروط اللازمة، حيث قيد محافظ الحسابات الذي يمارس المهنة بصفته شخص طبيعي بشروط معينة، كما خصص للشركات التي تتمهن مهنة محافظ الحسابات بشروط معينة أخرى.

اولا: شروط التحاق الشخص الطبيعي بالمهنة:

حسب المادة 7 من القانون 10-01 لا يمكن لمحافظ الحسابات التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات مالم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية. و لقد تم تحديد في المادة 8 من القانون 10-01 شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات كما يلي (حجاج ز.، صفحة 184):

✓ أن يكون جزائري الجنسية، وحائز على الشهادة لمحافظ الحسابات ومسجلا في الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات.

✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية، وأن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

✓ أن يؤدي اليمين المنصوص أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي أن أكنتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد.

ثانيا: شروط التحاق الشخص المعنوي بالمهنة

أجاز المرسوم 10/01 للمهنيين المسجلين المعتمدين أن يقوموا بإنشاء شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات وذلك تحت الشروط التالية والواردة في المرسوم 10-01 كما يلي (عبد الصمد ع.، التدقيق المحاسبي بين التواصل العلمي والتطبيق العملي الجزء 2، 2018، الصفحات 258-259):

✓ أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

✓ أن يحمل ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل صفة واحدة (صفة خبير محاسبي بالنسبة لشركات الخبرة المحاسبية أو صفة محاسب حسابات بالنسبة لشركات محاسب الحسابات أو محاسب معتمد بالنسبة لشركات المحاسبة) وكذا إلزامية امتلاكهم لثلثي رأس المال.

✓ يشترط في الشريك الباقي (3/1) أن يكون حاصلًا على الجنسية الجزائرية أن يكون حاملًا لشهادة جامعية لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة كالاقتصاديين أو القانونيين.

✓ في الشركات المدنية لا يتجاوز عدد الشركاء الغير حاصلين على اعتماد (كالاقتصاديين والقانونيين) الربع (4/1) من العدد الإجمالي للشركاء.

✓ أن تهدف الشركة إلى ممارسة مهنة خبير محاسبي أو محاسب الحسابات أو محاسب معتمد.

✓ أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.

✓ أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية ماعدا الشركات التي يرتبط نشاطها بمهنة التدقيق أو المحاسبة.

✓ أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.

#### الفرع الثالث: المبادئ العامة لممارسة مهنة محاسب الحسابات

وهي عبارة عن مجموعة من الأسس التي يجب أن تتوفر في كل شخص مهني قائم بالمراجعة حيث يوجد مبدأ النزاهة والحيادية والاستقلالية كما ذكر (CNCC, 2020, p. 4) كما يوجد مبدأ الكفاءة، السرية واحترام قواعد المهنة كما ذكر (شريقي ، مسؤوليات محاسب الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ، 2012، صفحة 94)

أولاً: مبدأ النزاهة:

يمارس محاسب الحسابات نشاطه المهني بأمانة واستقامة، يمتنع في جميع الاحوال عن أي عمل يتعارض مع الشرف والاستقامة.

ثانياً: مبدأ الحيادية (الموضوعية):

في ممارسة نشاطه المهني، يحافظ المحاسب على موقف محايد في جميع الظروف، يبيّن استنتاجاته و أحكامه على تحليل موضوعي لجميع البيانات التي يعرفها دون تحيز، يتجنب أي موقف من شأنه أن يعرضه لتأثيرات من المحتمل أن تؤثر على حياده.

ثالثاً: مبدأ الاستقلالية:

يجب أن يكون محاسب الحسابات مستقلاً عن الشخص أو المؤسسة الذي يقدم له مهمة أو خدمة، يجب عليه أيضاً تجنب وضع نفسه في موقف يمكن أن ينظر إليه على أنه من المحتمل ان يعرض لخطر الممارسة الحيادية لمهمته أو أدائه، تنطبق هذه المتطلبات طوال مدة المهمة او الخدمة، سواء أثناء التمرين أو خارجه.

رابعاً: مبدأ الكفاءة:

على محاسب الحسابات المحافظة على مستوى كفاءته أثناء مزاولته للمهنة وذلك ببذل العناية المهنية والاكتفاء بأداء المهام الموكلة إليه من طرف المشرفين على عملية المراجعة.

خامسا: مبدأ السرية:

على محافظ الحسابات المحافظة على سرية المعلومات التي يستعين بها أثناء أدائه لمهامه، وعلى وجه الخصوص عدم نقل هذه المعلومات إلى الأطراف غير المصرح لهم بذلك، وينطبق هذا المبدأ على مساعديه.

سادسا: احترام قواعد المهنة:

على محافظ الحسابات احترام المعايير التقنية والعلمية للمهنة أثناء أدائه لعمله.

### المطلب الثاني: مهام وواجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته

نظرا لأهمية الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات ولأهمية الرأي الذي يوضحه حول مصداقية الكشوف المالية وما تعكسه عن نتائج الاعمال والمركز المالي حددت له مهام وواجبات ومسؤوليات.

#### الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي (عبد الصمد ن.، ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري ، 2021، الصفحات 42-43):

اولا: المصادقة على قانونية ومصداقية الحسابات الختامية وأن الكشوف المالية تعكس النتيجة الصحيحة للأعمال والوضع المالي الحقيقي للمؤسسة. وأنها قد أعدت بشكل يتفق مع القوانين المعمول بها في مجال المحاسبة.

ثانيا: في حالة إعداد المؤسسة لحسابات موحدة على المدقق المصادقة عليها بالاعتماد على السجلات المحاسبية أو تقارير محافظي الحسابات في المؤسسات أو الشركات التي فيها المؤسسة مساهمة أو حصة من رأس المال.

ثالثا: في حالة ما اذا كانت المؤسسة محل المراقبة ملزمة بإعداد ونشر حسابات مرحلية سداسية على محافظ الحسابات ان يقوم بفحص هذه الحسابات واعداد تقرير ابداء الراي حولها والذي يجب ان يرفق هذي الحسابات عند نشرها .

رابعا: ان يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين .

خامسا: فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في التقارير التي تقدمها الإدارة للمساهمين أو المؤسسات أو حاملي الحصص.

سادسا: يقوم بالرقابة على سير أعمال المؤسسة وتدقيق حساباتها دون التدخل في الإدارة، وأن يلفت انتباه الهيئات المسيرة للمؤسسة في حالة وجود مشاكل يمكنها ان تعرقل استمرارية المؤسسة، و دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في حالات الضرورة القصوى .

سابعا : يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

ثامنا: الرقابة على صحة تأسيس المؤسسة ويقوم بهذه المهمة حال ما يعين، والتحقق من مدى احترام مبدأ المساواة بين المساهمين .

تاسعا: القيام ببعض المهام التدقيقية الخاصة ذات الصلة ببعض الأحداث أو الوضعيات التي قد تحدث في المؤسسة ويلزم القانون محافظ الحسابات على فحصها وإعداد تقرير خاص عنها، من الأحداث ما يأتي :

- أ- عمليات رفع أو تخفيض رأس المال.
- ب- عمليات إصدار قيم منقولة اخرى.
- ت- عمليات اندماج أو انقسام المؤسسة.
- ث- تغيير الشكل القانوني للمؤسسة.
- ج- عمليات إعادة تقييم الأصول.

#### الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

حددت التشريعات لمحافظ الحسابات عدة واجبات تتمثل فيما يجب أن يقوم به من أعمال لتصميم خطة المراجعة على أكمل صورة وبشكل صحيح وموضوعي، وهذا لا يمنع أنه ليس له حقوق يتمتع بها تتمثل في سلطات تساعده على إنجاز خطته وتحقيق أهدافه بدرجة عالية.

#### أولاً: واجبات محافظ الحسابات

يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بالواجبات التالية:

أ- يجب على محافظ الحسابات الكشف عن الحقيقة بقدر ما تمكنه قدراته وتدريبه الخاص وهو الواجب الاول للمحافظ المحترف (ROBERT H & C.P.A, 1913, p. 34).

ب- "ضرورة التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة. مخالفة المحافظ هذه المعايير تعرضه للمسائلة القانونية أو المسائلة المهنية من قبل أعضاء المهنة " (سواد، 2009، صفحة 138)

ت- وضع تقرير سنوي: يقدم محافظ الحسابات تقريراً موجه إلى الهيئة العامة يوضح فيه رأيه حول مصداقية و عدالة الكشوف المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة تحت المراجعة (خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، 2001، صفحة 116).

ث- حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين: يجب على محافظ الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة تقرير والتأكد من محتوياته ويقوم محافظ الحسابات بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والتصديق عليها وكذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة المؤسسة (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 78).

إضافة إلى الواجبات المذكورة ذكر الواجبات التالية (عبد الصمد ع.، التدقيق المحاسبي بين التواصل العلمي والتطبيق العملي الجزء 2، 2018، الصفحات 269-270):

ج- تحديد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.



- ح- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي لمدة ثلاث سنوات موافقة لعهددة محافظة الحسابات.
- خ- إعلام هيئات التسيير في حالة عرقلة ممارسة مهامه.
- د- يجب على محافظ الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه في رسالة موصى عليها.
- ذ- الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات.
- ر- دفع مختلف الاشتراكات لدى الهيئات التي ينتمي إليها نظير تسجيله بجدول هذه الاخيرة.

#### ثانيا: حقوق محافظ الحسابات

يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق تساعده على ممارسة اعماله على اكمل وجه أهمها حق الاطلاع

أ- " حق الاطلاع: أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة، سجلاتها، مستنداتها) التي يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبرا على إخبار المؤسسة مسبقا بذلك " (لقليطي، 2018، صفحة 37).

أما باقي الحقوق كما يلي (عثمان ، 1999 ، صفحة 34):

- ب- الحق في جرد كافة موجودات الوحدة والتحقق من وجودها كما له الحق في التحقق من صحة الالتزامات المترتبة بدمتها.
- ت- الحق في استلام دعوة حضور اجتماع الهيئة العامة العادية و غير العادية.
- ث- له الحق في حضور اجتماعات الهيئة العامة التي يدعو إليها مجلس الإدارة وأن يدلي برأيه في هذا الاجتماع في كل ما يتعلق بوصفه مدققا وبالأخص ما يتعلق بقائمة المركز المالي والموافقة عليها أو رفضها.
- ج- الحق في الدعوة إلى اجتماع الهيئة العامة اجتماعا غير عادي وذلك عندما يجد المدقق أن هناك طرفا أو خطرا يوجب الدعوة إلى هذا الاجتماع.

ح- الحق في الإدلاء برأيه عندما يطرح اقتراح على الهيئة العامة بتغييره وعزله.

#### الفرع الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

قد تتم مساءلة محافظ الحسابات مدنيا أثناء تأدية مهامه في المؤسسة إذا ما تسبب الخطأ المرتكب من طرفه في وقوع أضرار للمؤسسة أو للغير المتعامل معها، كما يمكن مساءلته جزائيا في حالة ارتكابه لجرائم يعاقب عليها القانون، ويمكن مساءلته تأديبيا عند إخلاله ببعض الواجبات القانونية. وعلى هذا الأساس ستتم دراسة هذه الانواع من المسؤولية كما يلي:

#### أولا: المسؤولية المدنية

إن مسؤولية محافظ الحسابات لا تقتصر فقط على المساهمين و أسواق المؤسسات التي يُسمح بتداول أوراقها المالية في سوق منظم، ولكن تتسع مسؤوليته وتهتم بدرجات متفاوتة بجميع الاشخاص الذين لديهم مصلحة في المؤسسة الخاضعة للرقابة، إما لأنهم يعملون فيها كالمسيرين و الموظفين، أو لأنهم تربطهم علاقات اقتصادية معها كالمستثمرين و البنوك و الموردين (Antoine & Philippe, 2010, p. 269).

"الذين يعتمدون على تقرير المحافظ، وتنشأ المسؤولية المدنية على المحافظ بموجب القانون بصفته وكيلا عن هذه الأشخاص لعدم بذله العناية المهنية المعقولة" (الشحنة ، 2015، صفحة 83).

ثانيا: المسؤولية الجزائية

يتحمل محاسب الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه جرائم يعاقب عليها القانون، منها (عبد الصمد ن.، ضبط وتنظيم مهنة محاسب الحسابات في التشريع الجزائري ، 2021، صفحة 55):

- ✓ الجريمة الخاصة بالموانع، يقصد بها قبول المهمة وأدائها رغم الوقوع في إحدى حالات الموانع التي ينص عليها القانون.
  - ✓ إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة عن المؤسسة محل المراجعة.
  - ✓ عدم الإبلاغ عن الأحداث الجنحية.
  - ✓ الممارسة غير المشروعة للمهنة: إذ يعد ممارس غير شرعي لمهنة محاسب الحسابات:
  - كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في القانون المتعلق بالمهنة.
  - كل من ينتحل صفة محاسب حسابات أو تسميات شركة محافظة الحسابات أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات.
- ويمكن تفصيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): المسؤولية الجزائية لمحاسب الحسابات

العقوبة		المخالفة المرتكبة من طرف المحافظ	النص القانوني
السجن	الغرامة المالية دج		
في حالة العودة: من ستة أشهر إلى سنة كاملة	من 500.000 إلى 2.000.000 في حالة العودة: تضاعف الغرامة	ممارسة بصفة غير قانونية مهنة محاسب الحسابات أو خبير محاسبي.	المادة 73 من القانون 01-10
من ستة أشهر إلى سنتين	من 20.000 إلى 500.000	المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعومة للبحث في حق إلغاء الأفضلية في اكتتاب المساهمين.	المادة 825 من القانون التجاري
من شهرين إلى 06 أشهر	من 20.000 إلى 500.000	الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محاسب الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية.	المادة 829 من القانون التجاري
من سنة إلى 05 سنوات	من 20.000 إلى 500.000	تعمد محاسب الحسابات تقديم معلومات كاذبة، أو تأكيدها أو عدم الكشف عن	المادة 830 من القانون التجاري

		الوقائع الإجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية	
من 500 إلى 5.000	من شهر إلى 06 أشهر	إفشاء سر مهني	المادة 830 من القانون التجاري المادة 301 من القانون العقوبات

المصدر: (تمار، 2017، صفحة 183)

### ثالثا: المسؤولية التأديبية

إن هذه المسؤولية لها عقوبات حسب درجة الخطر كما يلي (عبد الصمد ع.، التدقيق المحاسبي بين التاصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء 2، 2018، صفحة 273):

تنص المادة 63 من القانون 01/10 على أنه يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم ويشكل خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن محافظ الحسابات عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في المنظمة، حيث تعرض الأخطاء المهنية المذكورة أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة وهي الوحيدة المؤهلة للنظر في الشكاوي وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة.

تمثل هذه العقوبات التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- ✓ خطأ من درجة أولى: الإنذار
- ✓ خطأ من درجة ثانية: التوبيخ
- ✓ خطأ من درجة ثالثة: التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر
- ✓ خطأ من درجة رابعة: الشطب من الجدول

وتتولى لجنة التأديب والتحكيم تحيين ملفات المهنيين الذين تعرضوا لعقوبات تأديبية من الدرجتين الثالثة والرابعة، وفيما يتعلق بالعلق المؤقت أو الشطب يفرض المجلس الوطني للمحاسبة على المهنيين المتعاقدين تسليم الختم و شهادة التسجيل وكذا البطاقة المهنية، وهذا بعد أن يتم تبليغهم بالعقوبات.

### المطلب الثالث: إجراءات عمل محافظ الحسابات

يستحسن على محافظ الحسابات تخصيص وقتا معين لوضع استراتيجية للقيام بعملية التدقيق لأن التخطيط يساعد على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المحافظين وتنسيق العمل معهم.

### الفرع الأول: التعرف بالمهمة

يدرس محافظ الحسابات عملية التدقيق من أجل قبول المهمة أو رفضها ، اذا تم القبول لا بد من وضع برنامج يسهل المهمة ويوضح خطوات العمل ويشرع في جمع الأدلة.

أولاً: قبول المهمة

"على محافظ الحسابات قبل اتخاذ قرار الموافقة على تنفيذ مهمته أن يقوم بالحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة عمل وأن يجمع المعلومات المناسبة التي تساعد في اتخاذ هذا القرار " (زياني، 2018، صفحة 86) وفيما يلي المعلومات المساعدة في اتخاذ القرار (الطرايرة و النخالة، 2013، صفحة 308):  
أ: الهدف الذي ستستخدم من أجله هذه المعلومات.

ب: فيما إذا كان توزيع المعلومات شاملاً لفئات مستخدمين عامة مختلفة، أو لفئات محددة.

ج: طبيعة الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المستقبلية، أي فيما إذا كانت افتراضات التقدير الأفضل (تنبؤ) أو افتراضات ظنية (توقع).

د: العناصر العناصر والبنود التي سوف تتضمنها المعلومات.

هـ: الفترة التي تغطيها المعلومات.

فإذا قبل المحافظ المهمة، يجب أن يتفق والعميل على شروط المهمة. بأن يرسل المحافظ الموافقة على كتاب التعيين، مع الإشارة فيه إلى:

1. الأمور المتعلقة بالبيانات موضوع التكليف، المشار إليها أعلاه.

2. مسؤولية الإدارة بخصوص البيانات والافتراضات المستخدمة.

3. تزويد المحافظ بكافة المعلومات ومصادر البيانات المؤيدة للافتراضات.

ويجب كذلك التأكد من توفير الشروط التالية (الأزهر، 2012، صفحة 27):

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة و الممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات.

- عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة المؤسسات الخليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت.

- التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها.

ثانياً: وضع برنامج

هو عبارة عن خطة العمل المتبعة في فحص الدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات مهمة، كما ترسم هذه الخطة على الاهداف الواجب تحقيقها، والخطوات المتبعة في سبيل ذلك مع تحديد التوقيت المناسب لكل خطوة والشخص المسؤول عن تنفيذها، ونشير أنه يوجد نوعين من البرامج :

(أ) برامج تدقيق ثابتة (مرسوم مسبقاً)

هي برامج تحوي كافة الإجراءات والخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق، يتقيد بها المدقق ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم غير أنها لا تخلو من بعض التعديلات التي تعتبر ثانوية، والتي يضيفها المدقق بناء على قيامه بالخطوات التمهيديّة وما تمنحه له من خصوصيات المؤسسة المدققة دون غيرها من المؤسسات السابقة (بودنت، 2016، صفحة 31).

## (ب) برامج مراجعة متدرجة (تنجز أثناء التنفيذ)

يحتوي هذا النوع أولاً على تحديد الخطوط العريضة لعملية التدقيق، أما التفاصيل وحجم الاختبارات وما شابهها يتم برمجتها اثناء تنفيذ عملية التدقيق حسب الظروف الملائمة، من مزايا هذا النوع من البرامج انه يترك للمدقق ومساعديه مجال واسع لاستخدام خبراتهم ومهاراتهم الفنية، في اتباع ما يروونه افضل ومناسب لعملهم من الخطوات والإجراءات العملية (قلاب ذبيح، 2020، صفحة 48).

ثالثاً: ملفات و أوراق العمل

إن كون المراجعة مستمرة، فان ذلك يجعل المراجع مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم و أدلة إثبات يسمح بالإشراف على اعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا (نمار، 2017، صفحة 184)

أولاً: الملف الدائم

ويحتوي على كافة المستندات والبيانات المهمة التي يحتاج إليها باستمرار، ويجب على المدقق إعادة النظر دائماً في هذا الملف لغرض تحديث المعلومات والبيانات الواردة فيه. مثل البيانات التاريخية والبيانات ذات الطبيعة المستمرة وتوفير هذه البيانات مصدراً ملائماً للمعلومات عن عملية التدقيق، وتحتوي على مقتطفات أو نسخ من مستندات المؤسسة التي يستمر التعامل معها كما تتضمن أيضاً عقد التأسيس، النظام الأساسي، اتفاقيات السندات، والعقود، وتشمل أيضاً تحليل للحسابات ذات الاستمرارية المهمة للمدقق مثل الدين طويل الأجل، حسابات ملكية المساهمين، الشهرة والأصول الثابتة، ويتم أيضاً ادراج المعلومات المتعلقة بدراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة ونتائج الاجراءات التحليلية (رفاعه ، 2017، الصفحات 95-96).

ثانياً: الملف الجري (السنوي)

ترفق في هذا الملف جميع الملاحظات التي تواجه المحافظ اثناء تنفيذ لعملية التدقيق إذ يجب أن تكون الملاحظات وافية بحيث يمكن الرجوع إليها بسهولة في المستقبل. وتشمل الملفات الجارية كافة أوراق العمل القابلة للتطبيق في السنة التي يتم فيها اجراء التدقيق، وتشمل برنامج التدقيق، المعلومات العامة مثل مذكرات التخطيط وملخصات أو نسخ محاضر اجتماعات مجلس الإدارة وأي ملخصات للعقود أو الاتفاقيات التي لم يتم ادراجها في الملفات الدائمة و الملاحظات حول المناقشات التي تمت مع العميل، وتحتوي الملفات الجارية على ميزان المراجعة، وقيود التسوية والتبويب. (رفاعه ، 2017، الصفحات 95-96)

حيث تعتبر هذه الاخيرة ملكاً لمحافظ الحسابات الذي قام بإعدادها وليست ملكاً للمؤسسة موضوع المراجعة وفي المقابل تعتبر المعلومات الواردة بأوراق المراجعة في غاية السرية ولا يجوز البوح بها إلا بموافقة العميل. لكن هذه السرية تنطوي على بعض الاستثناءات، كأن تطلب المحكمة من محافظ الحسابات أن يفصح عن هذه المعلومات، أو بطلب من لجان الرقابة على الجودة كي تتمكن من تقويم جودة العمل الذي أنجزه محافظ الحسابات، أو عند التحقيق مع محافظ الحسابات للفصل في مسألة مهنية معينة، كما أن للهيئات الحكومية التي لها سلطة الإشراف على المهنة حق الاطلاع

على أوراق العمل. علاوة على ذلك يجب على محافظ الحسابات أن يطبق إجراءات مناسبة للحفاظ على أوراقه، وأن يحتفظ بما لفترة كافية من الزمن لمواجهة احتياجاته العملية وللوفاء بأية متطلبات قانونية أو مهنية، حيث ينص القانون التجاري الجزائري على أن تحتفظ هذه الوثائق في الأرشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات. (العمرى، صفحة 20)

#### الفرع الثاني: أدلة الإثبات

تعتبر أدلة الإثبات من معايير العمل الميداني، من أجل إبداء محافظ الحسابات رأي سليم حول الكشوف المالية الختامية محل الفحص.

#### أولاً: مفهوم أدلة الإثبات

"هي كل ما يستطيع محافظ الحسابات أن يجمعه ومن أدلة وقرائن محاسبية وغيرها تكون الأساس في مساعدة المحافظ على تكوين رأيه الفني المحايد حول صحة الكشوف المالية للمنشأة وفي تأييد ما يتضمنه تقريره في الوقت نفسه" (عبد الصمد ن.، محاضرات مقياس التدقيق والمراقبة الداخلية، صفحة 23).

#### ثانياً: خصائص أدلة الإثبات

تميز أدلة الإثبات بخصائص أهمها (وهاب ، 2013):

- ✓ أدلة الإثبات تتمثل بالمعلومات والحقائق التي يحصل عليها مراقب الحسابات.
- ✓ أن تكون هذه المعلومات موثوق بها.
- ✓ تتعلق هذه المعلومات بقضية معينة.
- ✓ تشمل أدلة الإثبات المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من مصادر خارجية.
- ✓ أن يُبدي مراقب الحسابات رأيه الفني بناء على الاستنتاجات التي توصل إليها من تقييم الأدلة.

#### ثالثاً: وسائل الحصول على أدلة الإثبات

تتمثل وسائل الحصول على أدلة الإثبات في العناصر التالية (بختي ، 2020، الصفحات 43-44):

#### ■ الجرد الفعلي:

إن فكرة الجرد الفعلي بسيطة بحد ذاتها تقوم على معاينة الشيء محل الفحص ورؤيته من طرف المحافظ، فعلية الجرد الفعلي تستلزم القيام بعملية العد أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص، ومن الواضح أن مجال استعمال هذه الوسيلة مقصور على بعض أنواع الأصول ذات الكيان الملموس، والجرد الفعلي لا يثبت إلا بوجود الأصل محل الفحص، أما بالنسبة لمشكلة الملكية والتقييم فإنه يلزم اتخاذ إجراءات أخرى لمعالجة هاتين المشكلتين.

#### ■ المراجعة المستندية:

وتعتبر المستندات المتبادلة بين المؤسسة والمتعاملين معها أدلة كتابية، كما تمثل هذه المستندات أساساً للقيود المحاسبية، فيعتمد المحافظون بصورة كبيرة على المستندات لمراجعة صحة القيود المثبتة في الدفاتر، فعلى سبيل المثال يلجأ المحافظ إلى فحص فواتير الشراء ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر اليومية المشتريات، كذلك عند مراجعة الإيداعات بالبنك ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر العمليات النقدية وهكذا، وتعرف عملية فحص المستندات المؤيدة للقيود الدفترية باسم المراجعة المستندية.

■ طريقة المصادقات:

تهدف هذه الطريقة إلى الحصول على بيان مكتوب من المتعاملين الخارجيين عن المؤسسة كما تعتبر هذه الطريقة من أنجح الطرق المتاحة للمحافظ للحصول على أدلة الإثبات والتي يمكن الاعتماد عليها، فهدف المحافظ من إرسال مصادقات إلى الغير هو الحصول على أدلة الإثبات خارجية مستقلة، لذلك يستحسن أن لا تقع هذه الأخيرة في أيدي عمال المؤسسة حتى لا تفقد هذه المصادقات حجيتها، وذلك لوجود احتمال التلاعب فيها أو حتى إخفائها.

■ طريقة الاستفسارات:

يقوم المحافظ من خلال تطبيقه لهذه الطريقة بتوجيه أسئلة والحصول على إجابات عن هذه الأسئلة، ويمكن لهذه الإجابات أن تكون رسمية مكتوبة من خلال مناقشات بين المحافظ وعمال المؤسسة. فالإجابات على عدة أسئلة مرتبطة ببعضها البعض قد تؤدي إلى الحصول على أدلة طالما كانت الإجابات على هذه الأسئلة معقولة ومتناسقة.

■ المراجعة الحسابية:

تشمل المراجعة المحاسبية مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ حتى يقتنع المحافظ من صحة الترحيلات، كما أن مراجعة الجاميع والترحيلات تمثل جزءا مهما من عملية التدقيق، بينما الاختبارات التي يقوم بها المحافظ في هذا المجال تتوقف على قوة او ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

■ الربط بين المعلومات والمقاربات:

إن نظام القيد المزدوج جعل وجود الترابط بين الحسابات والبنود المختلفة، وتستعمل عبارة المطابقة بشكل واسع من طرف المدققين للتعبير عن الربط بين رصيد أحد الحسابات ورصيد حساب آخر كمطابقة رصيد البنك بالمؤسسة والرصيد الذي يظهر في كشف البنك.

الفرع الثالث: اعداد التقارير

آخر ما يقوم به محافظ الحسابات هو اعداد تقرير .

أولا: مفهوم التقرير

يعتبر التقرير باعتباره المنتج النهائي لعملية المراقبة وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة يرسلها محافظ الحسابات إلى أصحاب المصلحة في المؤسسة باعتبارهم مستقبلين هذه الرسالة، ومن أجل ذلك يوجد طلب من مستقبلين التقرير على محتواه من المعلومات ويرتكز هذا المحتوى بصفة أساسية على التأكيد الذي يقدمه محافظ الحسابات بشأن ما توصل إليه من نتائج بخصوص محصلة فحصه لدفاتر المؤسسة ومراجعة حساباتها وميزانيتها وكذا معرفة أصولها وخصومها (بن جميلة ، 2011، صفحة 87).

ثانيا: أنواع التقارير

هناك أربعة أنواع للتقارير التي يعدها محافظ الحسابات حسب الرأي الذي يبديه، وهي كما يلي (القرأ، 2019):

○ رأي نظيف بدون تحفظات

يكون الرأي النظيف إذا توفرت فيه الحالات التالية جميعا وليس جزء منها ويجب أن يحتوي الرأي النظيف على النقاط التالية:

- ✓ أن المحافظ قد أتم عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها دون أي ضغوط أو قيود من الإدارة.
- ✓ أن الكشوف المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة أو المتعارف عليها.
- ✓ أن هذه المبادئ مطبق بصورة متجانسة من فترة الى أخرى.
- ✓ أن الكشوف المالية تفي بمتطلبات الإفصاح الكافي.
- ✓ لا يوجد أي مخالفات للنظام الأساسي للمؤسسة أو لأحكام القانون.

○ الرأي المتحفظ

يكون الرأي المتحفظ في الحالات التالية:

- ✓ إذا كان هناك خروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبول عام وأن هذا الخروج ليس بدرجة كبيرة من الجوهرية بحيث لا يبدي رأي معارض وهذا التحفظ يذكر في فقرة نطاق الفحص.
- ✓ إذا كانت الكشوف المالية أعدت بطريقة لا تفي بمعيار الإفصاح الكافي بحيث لا تلي احتياجات مستخدمي الكشوف المالية وهذا التحفظ يذكر في فقرة الرأي.
- ✓ إذا كان هناك قيود على محافظ الحسابات أثناء عملية المراجعة سواء كانت من الإدارة أم نتجت عن ظروف وطبيعة النشاط في المؤسسة وهذا التحفظ يذكر في فقرة نطاق الفحص.

○ الرأي المعارض

يبدي محافظ الحسابات الرأي المعارض في حالة واحدة وهي إذا كان هناك خروج جوهري عن المبادئ المحاسبية وهذا التحفظ يذكر في فقرتين فقرة نطاق الفحص بحيث يستطيع المحافظ أن يذكر في تقريره بأن هذه الكشوف لم تعد وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وفقرة الرأي ويقول فيها المحافظ وفي رأينا أن الكشوف المالية لا تعبر عن المركز المالي التعبير الحقيقي ونتيجة أعمال المشروع.

○ الرأي السلبي

وهو أخطر أنواع الرأي للمحافظ وهو الامتناع عن إبداء الرأي وذلك مع ذكر الأسباب التي أدت به الى هذا الامتناع ويكون ذلك في حالة وجود قيود على محافظ الحسابات جعلته عدم إتمام عملية التدقيق وفقا الى المبادئ و معايير المراجعة المتعارف عليها وكان لهذه القيود تأثير جوهري على إتمام عملية التدقيق مثل وجود قيود من الإدارة بحيث تجعله غير مستقل في أداءه لعملية التدقيق وأداء الاختبارات المخططة وبالتالي لم يتمكن من إتمام عملية التدقيق وفقا للمعايير المراجعة المتعارف عليها مع ملاحظة أن القيود والضغوط المفروضة على المحافظ من قبل الإدارة قد ترتب عليها عدم إمكانية التحقق من بعض العناصر ذات الأهمية النسبية الكبيرة أو الجوهرية بالنسبة للكشوف المالية.

ثالثا: عناصر التقرير

يعتبر تقرير المراجعة حلقة الوصل بين محافظ الحسابات وبين الأطراف الأخرى، وحتى يضمن هذا التقرير الثقة على الكشوف المالية موضوع المراجعة يجب أن يتضمن على العناصر الأساسية التالية (بولجبال، 2018، الصفحات 53-54) و (عبد اللاوي ، صفحة 199):



## 1- عنوان التقرير:

يجب أن يحتوي تقرير محافظ الحسابات على العنوان المناسب له، ويفضل استخدام اصطلاح "تقرير محافظ الحسابات" في العنوان، وذلك لتمييزه عن التقارير المالية و الإدارية التي تصدر عن موظفي المؤسسة أو عن مجلس الإدارة .

## 2- الجهة التي يوجه إليها التقرير:

يجب أن يوجه تقرير محافظ الحسابات إلى الفئة المعنية وفقا لظروف عملية المراجعة و القوانين واللوائح، ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين، أو إلى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تم مراجعة كشوفها المالية.

## 3- الفقرة الافتتاحية:

وهي الفقرة الأولى في تقرير محافظ الحسابات، ويجب أن تتضمن إشارة واضحة لكل الكشوف المالية التي، تمت مراجعتها، سنة المراجعة، مسؤولية الإدارة عن إعداد الكشوف المالية، ومسؤولية محافظ الحسابات عن مراجعة هذه الكشوف المالية، وفي حالة وجود بيانات إضافية لم يراجعها محافظ الحسابات ولم يطلب منها فحصها فإنه يشير إلى هذه الحقيقة بشكل واضح في الفقرة الافتتاحية للتأكد من عدم وجود تناقض بينها وبين البيانات المالية المراجعة.

إن الفقرة الافتتاحية لتقرير محافظ الحسابات تحدد ثلاث أمور أساسية وهي:

- الكشوف المالية التي خضعت للمراجعة والتي تتضمن قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق رأس المال.

- يحدد التقرير من أول عبارة فيه أن ما تم إنجازه على الكشوف المالية هو مراجعة. وفي هذا الصدد يركز محافظ الحسابات على أمرين أساسيين:

\* أن التقرير الحالي يركز على كلمة "راجعنا" بدلا من كلمة "فحصنا" وذلك لعمومية الأولى عن الثانية.

\* أن التقرير يؤكد على أن الكشوف المالية تم مراجعتها، وذلك لتمييزها من الفحص المحدود.

- الجزء الأخير من الفقرة تضع حدودا واضحة للفصل بين مسؤولية محافظ الحسابات ومسؤولية إدارة المؤسسة محل المراجعة.

## 4- فقرة النطاق:

توضح فقرة النطاق أن المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ثم تبين شرح لعملية المراجعة، وهذا الشرح هو إضافة جديدة للتقرير لم تكن موجودة من قبل وتشمل الجوانب التالية:

- وصف نطاق المراجعة، وذلك بالإشارة إلى أن عملية المراجعة قد تم إنجازه وفقا للمعايير الدولية، أو وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة.

- الإشارة إلى تمكن محافظ الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية، وحصوله على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة.

- وصف عملية المراجعة والهدف من تخطيطها وتنفيذها.

- الإشارة إلى الفحص الاختباري، وهو الإشارة الواضحة والصريحة على أن الفحص الذي يقوم به محافظ الحسابات يتم على أساس العينة وليس على أساس الفحص الشامل.

## 5- فقرة الرأي:

يجب أن يبين تقرير المحافظ بوضوح رأيه بعدالة الإفصاح في الكشوف المالية وأن الكشوف المالية تمثل مع المتطلبات القانونية ويمكن أن يتم استخدام تغير للعدالة مثل تمثل بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة من النواحي الجوهرية كافة ويتم تحديد إطار إعداد التقارير والكشوف المالية بوساطة المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا.

-إضافة لإبداء الرأي من قبل المحافظ حول الصورة الصادقة والعدالة وقد يحتاج المحافظ إلى إبداء الرأي فيما إذا كانت الكشوف المالية تتفق مع القوانين والأنظمة المعمول بها.

## 6 - تاريخ التقري:

يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال العمل الميداني ويبين هذا التاريخ أن محافظ الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في الكشوف المالية وتقرير المحافظ.

## 7- عنوان المراجع:

يجب أن يذكر المحافظ اسم المؤسسة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب المحافظ.

## 8- توقيع المراجع:

يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المراجعة أو بالاسم الشخصي للمحافظ أو بكليهما حسب الحالة.

## المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية

إن السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هو انفصال الملكية عن التسيير وكذا كبر حجم المؤسسات وتعقدتها، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، وهذا الذي أوجب على محافظ الحسابات قبل بداية عملية التدقيق أي الفحص أن يفحص ويدرس أولاً نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من جميع نواحي النشاط لديها، لأنها أهم مرحلة من مراحل عمله.

## المطلب الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة الحديثة لحماية مواردها المتاحة ضماناً لحسن سير العمل في المؤسسة والتقييد بالسياسات الموضوعية، وهذا من أجل تحقيق أهدافها

## الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي اهتمت بنظام الرقابة الداخلية بسبب التطور الذي عرفه:

عرف من طرف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة IFAC على أنها: نظام يحتوي على خطة تنظيمية، ومجموعة من الطرق و الإجراءات المطبقة، من طرف المديرية بغية الأهداف المرسومة، لضمان إمكانية التسيير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية، وكذلك تتضمن الوقت المستغرق، في إعداد المعلومات المحاسبية ذات مصداقية. (عزوز، 2007، الصفحات 52-53)

هو كل ما تضعه أو تتبعه المؤسسة من قوانين وأنظمة ولوائح وضوابط وإجراءات و أساليب التي يجب أن تشمل الخطة التنظيمية كل الأساليب و الإجراءات والطرق والمقاييس التي تتبعها المؤسسة بقصد حماية أصولها ومنع الغش والخطأ وضمان صحة واكتمال ودقة وسلامة السجلات المحاسبية، ضمان دقة المعلومات المالية والإدارية والتشغيلية وزيادة الثقة في الاعتماد عليها. (عبد النبي و رواني، 2022، صفحة 93)

"هو نظام رقابي شامل ينظم أعمال المؤسسة ويسيرها بالشكل الصحيح بهدف الحفاظ على أصولها وضمان دقة المعلومات في سجلاتها مما يساعدها على الاعتماد عليها قدر المستطاع لتتعدى المسائل المالية والمحاسبية إلى حماية أصول المؤسسة" (عبد الصمد ع.، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء 1، 2018، صفحة 163).

وعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة أوجه النشاط المستقلة داخل المشروع تنشئها الإدارة لكي تخدمها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية الأصول، واتباع الخطط والإجراءات المرسومة للموظفين، وكذلك في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم ادخالها عليها، وذلك حتى يصل المشرع الى درجة الكفاية الانتاجية القصوى (كايد، 2012، الصفحات 150-151).

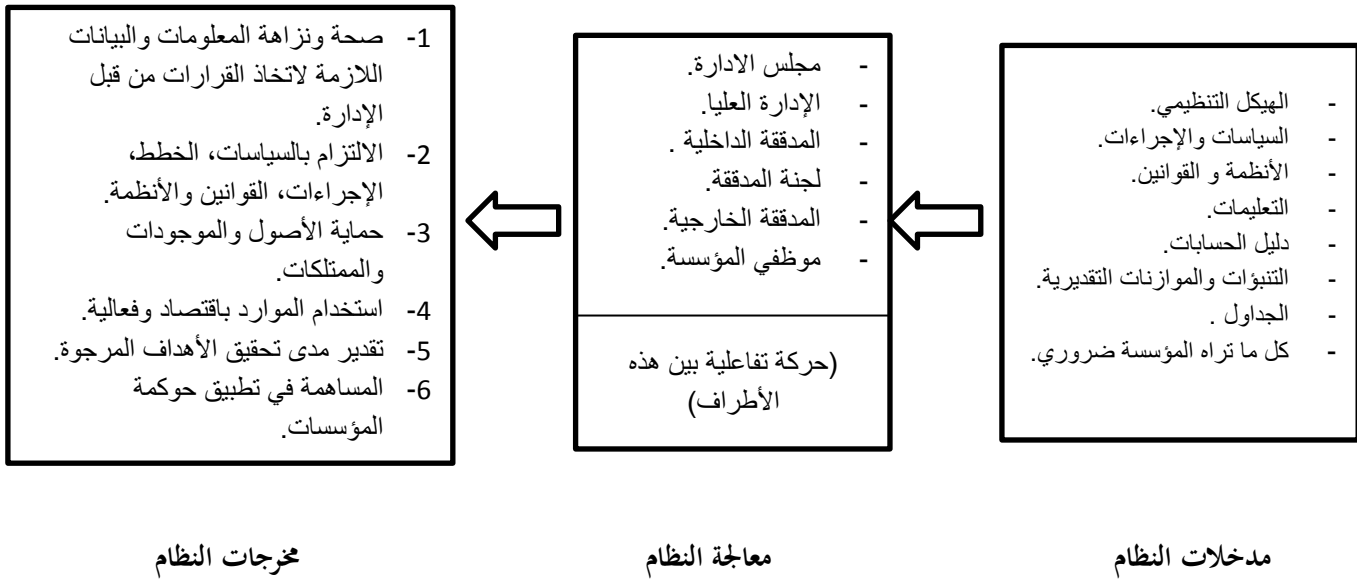
إن نظام الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة من الوسائل تشمل الهيكل التنظيمي، السياسات و الإجراءات، الأنظمة والقوانين، التعليمات، دليل الحسابات، التنبؤات، الموازنات التقديرية، الجدول الخ.. وكل ما تراه المؤسسة ضروري لهذا

النظام – كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك أدوات كمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المدققة، التدقيق الداخلي والخارجية، وسائر الموظفين في المؤسسة، وهذا من أجل تحقيق مخرجات ونتائج تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة والمساهمة في تطبيق حوكمة المؤسسات (عبد الصمد ع.، 2018، صفحة 85).

ومنه يمكن أن نستخلص أن بناء نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تقوم بها المؤسسات في مواجهة المخاطر والحد منها، حيث أن تصميم نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد و الإدارة يشكل حماية للمؤسسة من مخاطر التي تواجهها ويقلل احتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن (الرحمي، 2017، صفحة 114).

ومنه يمكن تصور نظام الرقابة الداخلية التي تبدأ بإدخال مدخلات النظام المتمثلة في (الهيكل التنظيمي، السياسات و الإجراءات، ... كما موضحة في الشكل) حيث يتم معالجتها من طرف المسؤولين من أجل الحصول على مخرجات النظام وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (1): تصور نظام الرقابة الداخلية



المصدر: (عبد الصمد ع.، محاضرات في التدقيق المحاسبي، 2018، صفحة 86)

#### الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية

يتمثل الهدف الرئيسي الذي ينبغي أن تحققه المؤسسة من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في: "التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف المؤسسة التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها". (شعت، 2017، صفحة 30)

ويمكن تحقيق هذا الهدف في المؤسسات الصغيرة من خلال التعليمات الشفوية تحت إشراف صاحب المؤسسة مباشرة على سير الأعمال على أساس يومي. خلاف وعلى ذلك في المؤسسات الكبيرة، فمن الضروري توضيح العلاقة بين السلطات والمسؤوليات وتحديد اختصاصات ومهام كل موظف من موظفي المؤسسة، وتمثل خريطة التنظيم الإداري

واللوائح و الاجراءات وسائل تنفيذ ذلك النظام الرسمي في ادارة أعمال المؤسسة (حجاج ، سعيد، و السلطان ، 1989، صفحة 370).

إضافة إلى الهدف الرئيسي يوجد أهداف أخرى يحققها النظام وهي:

أولاً: حماية الأصول:

تتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والحفاظة عليها ضد أخطار الحرائق، وتتم حماية الأصول المتداولة بالحفاظة عليها ضد السرقة والاختلاس، والغش، والأخطاء، والأمور الأخرى غير المرغوب فيها كالحرائق مثلاً.

وتقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة هذه، عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية والمتوافرة، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المالية المعنية، كاملة وقانونية ومصرحا بها ومثبتة (القاضي، دحدوح، و قريط، 2008، صفحة 70).

ثانياً: التحكم في المؤسسة:

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها. طرقها و إجراءاتها من أجل الوقوف على المعلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة في خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها (علي أحمد، 2010، صفحة 21).

ثالثاً: ضمان نوعية المعلومات:

التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية ومدى امكانية الاعتماد عليها، حيث تقع على عاتق الإدارة مسؤولية التأكد من أن البيانات المالية التي تظهرها الكشوف المالية تم عرضها بعدالة وبما يتفق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية (أبو صافي ، 2019، صفحة 27).

رابعاً: تشجيع العمل بكفاءة:

أن أحكام نظام الرقابة الداخلية يمكن من الاستعمال الأمثل و الكفاء لموارد المؤسسة ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط يعطي تحسناً في مردودية المؤسسة (علي أحمد، 2010، صفحة 22).

خامساً: تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:

الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية التي تشمل القواعد و الإجراءات التي تضعها الإدارة للوصول الى الأهداف المرسومة، والتقليل من الأخطاء والسرقة التي قد تحدث والالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة وتحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل (عوده، صفحة 180).

الفرع الثالث: أنواع انظمة الرقابة

إن نظام الرقابة بطبيعته نظام متكامل وشامل ومتنوع ويوفر كافة الامكانيات من أجل الوصول إلى أفضل النتائج ويمكن تقسيمه الى ثلاث انواع وهي:

أولاً: الرقابة المحاسبية: تتكون من خطة التنظيم وجميع الأساليب و الإجراءات التي تتعلق بشكل أساسي بحماية الأصول وموثوقية السجلات المالية وترتبط بها بشكل مباشر. وهي تشمل بشكل عام أنظمة التفويض والموافقة، وفصل المهام: معنية بحفظ السجلات من أولئك المعنيين بالعمليات أو حفظ الأصول (Auditor's study and evaluation of internal control, 1972, p. 234).

ثانياً: الرقابة الإدارية: هي الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الانتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية (السامرائي، 2016، صفحة 22).

ثالثاً: الضبط الداخلي: ويهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف، ويعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل، وتحديد الصلاحيات و الاختصاصات، وفصل الواجبات المتعارضة مع مراعاة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر ضماناً لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطاء (بروبة ، 2015 ، صفحة 84).

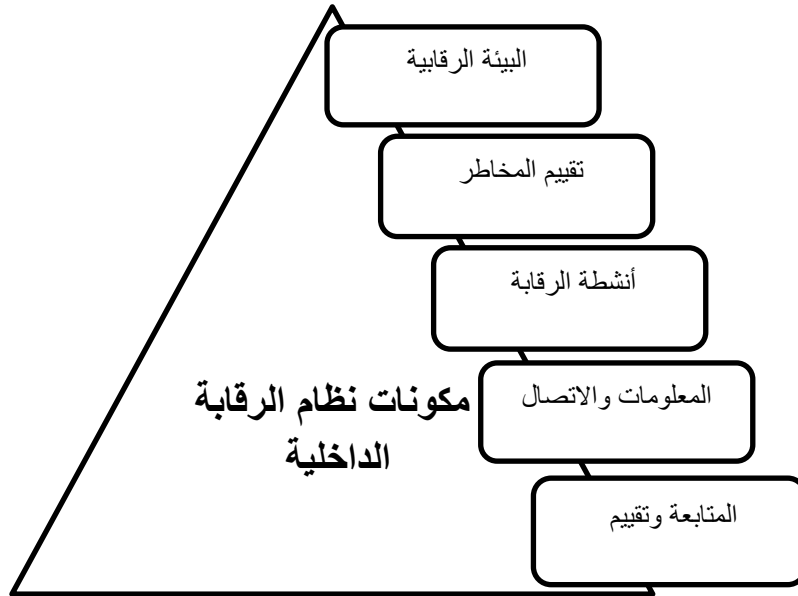
المطلب الثاني: مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية

إن للمؤسسة نظام رقابة داخلية خاص بها الذي تصممه انطلاقاً من مكونات رئيسية من أجل تشكيل إطار متكامل ولا بد أن تكون له مقومات ودعائم التي تسعى لتحقيق أهدافها.

الفرع الاول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكيل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات COSO كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ويمكن توضيح هذه المكونات في الشكل التالي:

الشكل رقم (2): مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (شعت ، 2017 ، صفحة 35)

وتتمثل هذه المكونات في:

أولاً: البيئة الرقابية:

تشكل البيئة الرقابية أساس مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى، وعدم وجود هذا العنصر الهام يكون حتما سببا في عدم فعالية هذا النظام حتى ولو كانت باقي مكوناته قوية، وتحدد هذه البيئة بموافقة الأفراد المسؤولين على نظام الرقابة الداخلية، كما أن نظرة الإدارة تجاه الرقابة الداخلية وموقفها اتجاهها تأثيرا هاما على فعاليتها، وبالتالي فعلى الإدارة إظهار تأييدها القوي للرقابة الداخلية وتبليغه لكل شخص في المؤسسة، وتمثل الرقابة الداخلية انعكاس لقوة الكفاءة والأخلاقيات لدى الأشخاص المسؤولين عنها ولتحقيق رقابة داخلية فعالة يتطلب الالتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية الحميدة، وإذا ما كانت الرقابة الداخلية مصممة جيدا وبشكل صحيح فإن الالتزام يجب أن يبدأ من الأعلى انطلاقا من الرئيس التنفيذي للمؤسسة ثم يعمم على كل المؤسسة (براج و براغ، 2022، صفحة 347).

ثانيا: تقييم المخاطر:

عملية تقييم المخاطر تمثل عمليات التعامل مع المخاطر التي تشكل خرقا أو تهديدا لتحقيق أهداف المؤسسة. وهي تتضمن تحديد وتحليل وتخمين أو تقييم المخاطر الملائمة. ويحدد نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة مخاطر التدقيق ومخاطر الرقابة والتي تمثل احتمال مرتبط بأن نظام الرقابة الداخلية سيسمح للأخطاء والمخالفات أن تحدث ولكن يتم اكتشافها عن طريق هيكل الرقابة الداخلية (دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية) (أطروحة دكتوراه)، 2018، الصفحات 59-60).

وتمر عملية تقييم المخاطر عبر الخطوات التالية:

- تحديد المخاطر.
  - تحليل المخاطر.
  - تقييم درجة تأثير الخطر على المؤسسة.
  - تحديد كيفية الاستجابة للمخاطر المحددة والمقيمة.
- وبصفة عامة تعتبر عملية تقييم المخاطر عملية جد مهمة إذ تقوم على مجموعة من الخطوات التي تساعد المؤسسة عن طريق تحديد المخاطر وطرق معالجتها وكيفية تفاديها مستقبلا.
- ثالثا: أنشطة الرقابة

تصمم أنشطة الرقابة من أجل تحقيق أهداف الرقابة و تخفيض المخاطر المحددة من قبل الإدارة وهي عبارة عن سياسات وإجراءات وقوانين يتم وضعها وتنفيذها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، ويتم تنفيذ أنشطة الرقابة من خلال جميع المستويات الوظيفية في المؤسسة ويجب أن تصمم المؤسسة أنشطة تصحيحية ومكملة لأنشطة الرقابة إذ إن من الممكن أن يتم تجاوز أنشطة الرقابة، تتكون أنشطة الرقابة من خمسة أنشطة رئيسية وهي فصل المهمات بين الموظفين وتفويض الصلاحيات بالشكل المناسب و الاحتفاظ بالسجلات والوثائق والرقابة المادية على الأصول و السجلات و أخيرا فحص الأداء (العروطي، 2013، صفحة 16):.

رابعا: المعلومات والاتصال:

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة وكيفية الحصول عليها وتحويلها من أنظمة معالجة المعلومات إلى أنظمة إعداد التقارير المالية، وعلى المحافظ فهم الإجراءات التي تسير عليها المؤسسة لفهم طريقة سير المعلومات وخاصة تلك التي تستعمل في إعداد التقارير المالية، تقييم المحافظ لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملائمة نظام المعلومات والاتصال لاحتياجات المؤسسة، وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل المؤسسة وهي (برابح و براغ، 2022، صفحة 348):

- هل تصل المعلومات في الوقت المناسب للأفراد الذين هم بحاجة إليها.
- هل المعلومات المحصل عليها تمكن المسيرين من تقييم أداء المؤسسة.
- هل يتم توضيح المهام والمسؤوليات بشكل جيد.
- هل توجد أدوات تنذر وتنبه بوجود أمور غير موافقة.
- هل تسمع الإدارة لاقترحات الأفراد عندما تريد اتخاذ قرارات تحسين الإنتاج.
- هل وسائل الاتصال مع العملاء، الموردين، الزبائن والمتعاقدين الآخرين كافية للحصول على المعلومات تخص العروض وتطور الاحتياجات.

خامسا: المتابعة والتقييم:

ويهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية، ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة، والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية. وتعتبر عملية المتابعة بمثابة تقدير مدى



جودة أداء الرقابة الداخلية مع مرور الوقت، سواء فيما يتعلق بتصميم الرقابة الداخلية أو ما يتعلق بتطبيقها وتنفيذها والقيام باتخاذ الإجراءات التصحيحية حيال ذلك، وفي كثير من المؤسسات يقوم بهذه المهمة المراجع الداخلي (شريم و بركات، 2011، صفحة 199).

#### الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات، التي تساعد في قيام مبادئه وفعالته وإنجاحه وتحقيق الأهداف التي وضع من أجلها وتمثل هذه المقومات في المقومات المحاسبية والمقومات الإدارية وهي تمثل مدخلات نظام الرقابة الداخلية.

#### أولاً: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية:

تمثل المقومات المحاسبية في مجموعة من الوسائل و الطرق التي تحقق نظام محاسبي سليم يكفل المحاسبة عن كافة أنشطة المؤسسة واعداد كشوفها المالية، وتحقيق الرقابة على العمليات المختلفة ويمكن تلخيص هذه الوسائل فيما يلي.

#### أ- الدليل المحاسبي:

وهو خطة لتبويب الحسابات بما يتفق وطبيعة المؤسسة. وبين الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية التي تندرج تحتها، مع إعطاء شرح لكل الحسابات وطبيعة العمليات التي تسجل به. ويشتمل تبويب الحسابات بالشكل والتفصيل الذي يسمح بالحصول على جميع البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات بواسطة إدارة المؤسسة. ليس هناك دليل محاسبي يصلح لكافة المؤسسات. بل يختلف الدليل بحسب طبيعة نشاطها. فالدليل الذي يصلح لمؤسسة صناعية لا يصلح لبنك تجاري أو مؤسسة خدمية (عبد ربه، 2010، الصفحات 27-28).

#### ب- المجموعة الدفترية

تعد المجموعة المحاسبية الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها خاصة دفتر اليومية العامة وما تربط بها من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد المجموعة الدفترية (عبد الصمد ع.، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء 1، 2018، صفحة 167):

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة.
- ترقيم المستندات لتسهيل عمليات الرقابة وضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقاً للرقابة.
- العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي وتيسير الإجراءات في المؤسسة.

- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها قصد تسهيل الاستخدام والاطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

#### ج- الوسائل الإلكترونية و الآلية المستخدمة :

إن استعمال الآلة الحاسبة وإدخال الإعلام الآلي في الأعمال المحاسبية، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه التغييرات توفر ما يلي (دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية) (أطروحة دكتوراه)، 2018، صفحة 65):

- دقة وسرعة المعالجة.

- سهولة الحصول على المعلومات.
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة.
- توفير الوقت.
- تدعيم العمل بكفاءة.
- خفض تكلفة المعالجة.
- التحكم في المعلومات.

إن تأمين مسار المعالجة الآلية للبيانات يكون من خلال:

1- الالتحام:

يجب أن يتم مسار المعالجة الآلية للبيانات وفق طرق و إجراءات منطقية، منظمة ومتجانسة.

2- الوقاية:

يجب ان يخضع مسار المعالجة الآلية للبيانات إلى شكل منظم للرقابة، بغية تدارك الأخطاء والغش وإجراء التصحيحات اللازمة.

د- الجرد الفعلي

تعتبر عملية الجرد وسيلة مهمة من أجل الرقابة على الأصول وتقييمها وتحديد مستوياتها التشغيلية، فمن خلال هذه العملية يمكن مقارنتها ما هو موجود فعلا مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية وهذا بشكل دوري أو حسب الحاجة لهذه العملية (مقدم و مايو ، 2016، صفحة 23).

هـ- الموازنات التخطيطية

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات تحديدا دقيقا للتنظيم، أهدافه ووظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة (عبد الصمد ع.، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء 1، 2018، صفحة 167).

ثانيا: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

تتمثل أهم المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية في العناصر التالية:

أ- الهيكل التنظيمي: حيث يمثل الهيكل التنظيمي نقطة البداية لتحقيق الرقابة المحاسبية والإدارة الفاعلة على عمليات المؤسسة (أبو صافي ، 2019، صفحة 27).

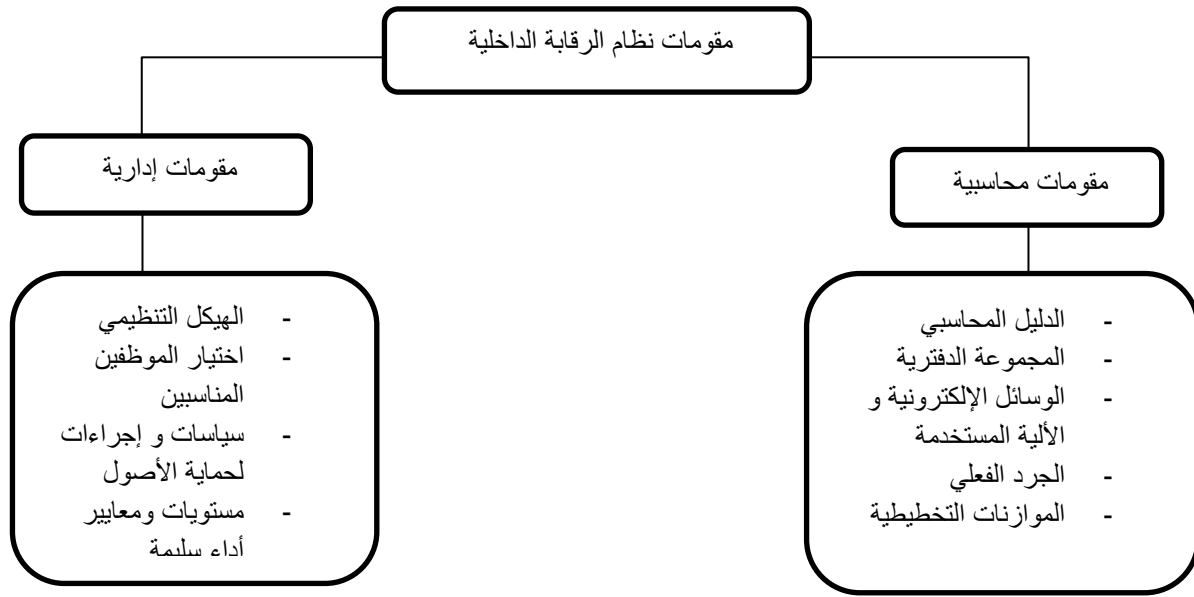
ب- اختيار الموظفين المناسبين: " يعتبر حسن اختيار الموظفين ووضعهم في المكان المناسب من المقومات الهامة لنظام الرقابة الداخلية السليم، وهذا يتطلب اختيارهم على أساس تحليل شامل للوظائف المختلفة وتحديد المؤهلات العلمية المطلوبة لها، ثم وضعهم في الوظائف التي تتناسب مع استعداداتهم ومؤهلاتهم" (حامد و عمارة، 2016، الصفحات 126-127).

ت - سياسات وإجراءات لحماية الأصول: يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات وإجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس وحتى تكون المعلومات و التقارير صحيحة، كذلك يجب أن يتم الاحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمالات ادخال تعديلات عليها او اتلافها. كما يجب اتباع سياسة سليمة للحماية المادية للأصول كأن يخصص لها أماكن (مخازن) واستخدام الانظمة الالكترونية لإقفالها وفتحها واستخدام الخزائن الحديدية المصفحة للنقدية، وتحديد الاشخاص المسموح لهم بالدخول لهذه الاماكن. كذلك الاحتفاظ بالأقراص المدججة وشرطة السجلات الممغنطة في أماكن مكيفة حتى لا تتلف بسبب درجات الحرارة المرتفعة، ويجب ان يتم اصدار واستلام تلك الاشرطة والأقراص عن طريق التصريح واثبات تلك المعلومات. (المطارنة، 2006، صفحة 212)

ج - مستويات ومعايير أداء سليمة: تؤثر سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء فتمدنا الإجراءات الموضوعية بالخطوات التي بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والحفاظة على الأصول، كما يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين ، ذلك لمحاولة المقارنة بين الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات (العمرى، الصفحات 30-31).

والشكل الموالي يلخص كل من المقومات المحاسبية (الدليل المحاسبي، المجموعة الدفترية، الوسائل الإلكترونية و الآلية المستخدمة، الجرد الفعلي، الموازنات التخطيطية) والمقومات الإدارية(الهيكل التنظيمي، اختيار الموظفين المناسبين، سياسات و إجراءات لحماية الأصول، مستويات ومعايير أداء سليمة) لنظام الرقابة الداخلية:

الشكل رقم (3): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على (عبد الصمد ع.، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء 1، 2018، صفحة 169)

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

حتى تتمكن مدخلات نظام الرقابة الداخلية من تحقيق الأهداف الرئيسية للنظام، يتطلب ذلك من إدارة المؤسسة القيام بمعالجة تلك المقومات وتمثل هذه المعالجة في مجموعة من الإجراءات يمكن تلخيصها فيما يلي:

##### الفرع الأول: إجراءات إدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فتجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات وتتضمن ما يلي (عبد الصمد ع.، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء 1، 2018، صفحة 170):

- الفصل بين مسؤوليات العاملين بالمؤسسة حيث يتم التقليل من احتمالا الغش أو حدوث المخالفات كالفصل بين وظائف الاحتفاظ بالأصل وبين عملية الإثبات في السجلات وبين سلطة التصديق والتصريح بالعمليات المالية.
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.
- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات بما قام به من عمل.
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك لأي موظف بالتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.

الفرع الثاني: إجراءات محاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي، وتضم الإجراءات المحاسبية النواحي التالية: (علي أحمد، 2010، الصفحات 39-40)

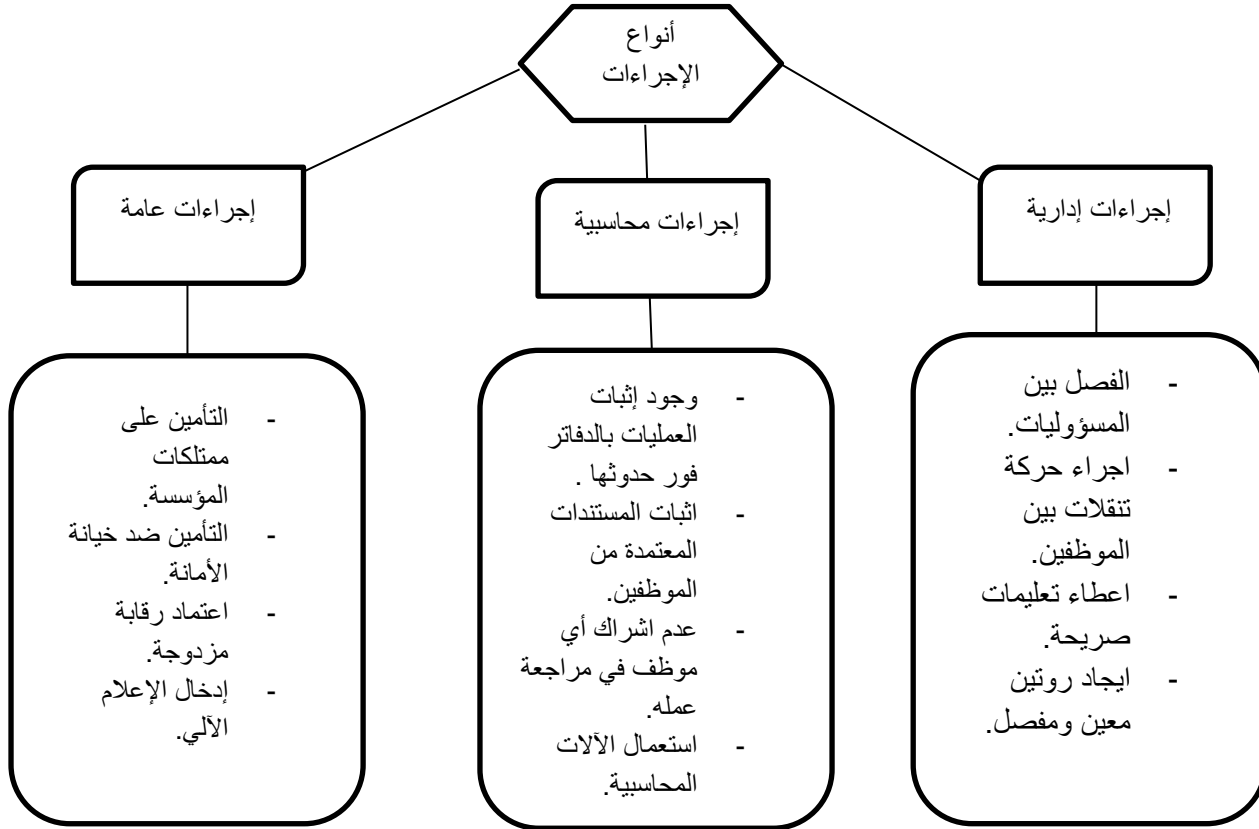
- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لان هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشروع على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة.
- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند مالم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين، ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى.
- عدم الإشراف أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل.
- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية.. الخ.
- إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين و مصادقات العملاء.. الخ.
- القيام بمجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الارصدة الدفترية.

الفرع الثالث: إجراءات عامة

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب الإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها، و بتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، وتضم الإجراءات العمامة النواحي التالية (طواهر و صديقي ، 2006، صفحة 64):

- التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار المحتملة.
  - التأمين ضد خيانة الأمانة وهذا يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها.
  - اعتماد رقابة مزدوجة لحماية النقدية، تفادي التلاعب والسرقة، إنشاء رقابة ذاتية وتدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.
  - إدخال الإعلام الآلي وذلك نظرا لحجم عدد العمليات والسرعة في معالجة البيانات، تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة.
- ويمكن تلخيص إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (4): إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من اعداد الطالبة باعتماد على (أبو صافي ، 2019، صفحة 29)

## المبحث الثالث: العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

قبل أن يبدأ محافظ الحسابات بعملية التدقيق أي بإجراءات الفحص والاختبار يجب أن يقوم بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة لأن تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أول مرحلة و أهمها في عمل محافظ الحسابات فهو يقوم بالفحص والتقييم من اجل الوصول إلى معرفة مدى تطبيق المؤسسات للسياسات الإدارية الموضوعية.

## المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

ليس من مسؤولية المحافظ وضع نظام الرقابة الداخلية أو المحافظة على النظام إن وجد وإنما هي من مسؤولية إدارة المؤسسة، ولكن ينبغي على المحافظ دراسة وتقييم النظام ومن ثم إبلاغ الإدارة بنقاط القوة والضعف في النظام، كما ينبغي عليه أن يوصي إدارة المؤسسة التي لا يوجد لديها نظام للرقابة الداخلية أن تتبنى نظام سليم ومتكامل للرقابة الداخلية لمساعدتها والاشراف والمتابعة لجميع أنشطة المؤسسة (الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج ، 2004، صفحة 47).

مما سبق تطرقنا لأنواع نظام الرقابة الداخلية ثلاثة وهي:

## 1- الرقابة الادارية 2- الرقابة المحاسبية 3- الضبط الداخلي

"وبما أن وظيفة محافظ الحسابات الرئيسة وقبل البدء في عملية التدقيق هي فحص نظام الرقابة الداخلية، لذا فإنه يبرز هنا سؤال عن مدى مسؤولية هذا المحافظ عن فحص ودراسة هذه الأشكال الثلاثة الخاصة بنظام الرقابة" (كايد، 2012، صفحة 162).

إذا مسؤولية محافظ الحسابات موضحة فيما يلي:

الفرع الأول: الرقابة الإدارية.

إن محافظ الحسابات لا يعتبر مسؤولاً عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية لأنه يهدف أساساً إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة تنفيذ السياسات الإدارية طبقاً للخطة المرسومة. وكذلك فإن وجود أنظمة هذه الرقابة الإدارية أو عدمه يؤثر تأثيراً مباشراً على برنامج التدقيق الذي يضعه المدقق للسير عليه، ولا على كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله، ولكن إذا تبين للمحافظ، في ظروف معينة، أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو الكشوف المالية لموضوع التدقيق أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي، يجب عندها دراسة تلك الوسائل والأنظمة وتقييمها (خالد أمين ، تدقيق الحسابات، 2014، الصفحات 120-121).

الفرع الثاني : الرقابة المحاسبية

يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة ومدى دقة البيانات المحاسبية بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها ومدى دلالة الكشوف المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص كذلك حماية أصول المؤسسة النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء كذلك يجب على محافظ

الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات اثر جوهري في عملية المراجعة المرتقبة(علي أحمد، 2010، صفحة 33).

لذلك أوضحت معايير المراجعة الخارجية على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على المحافظ أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم(علي أحمد، 2010، صفحة 33):

أ - طوائف العمليات الرئيسية لمعاملات المؤسسة.

ب - كيف بدأت هذه المعاملات.

ج - السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية.

د - طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.

#### الفرع الثالث: الضبط الداخلي

يهدف هذا النوع من الرقابة الى حماية اموال وممتلكات المشروع من السرقة او الاختلاس او اي سوء استعمال، وبما ان وظيفة المحافظ هي اكتشاف اي تلاعب او تزوير او لذلك يعتبر هذا المحافظ مسؤولا عن طريقة المحافظة على هذه الممتلكات، ومن أجل تحقيق هذا الهدف يجب عليه القيام بفحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد المجالات التي سيقوم بتدقيقها ومتابعتها للمحافظة على هذه الممتلكات (كايد، 2012، الصفحات 163-164).

#### المطلب الثاني: أساليب تقييم محافظ الحسبات لنظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة انطلاق عمل محافظ الحسبات حيث يقوم بتقييمه لمعرفة مدى تحقيقه لأهداف المؤسسة وذلك عبر خطوات ويستعين في ذلك بواسطة أساليب معينة، حيث يستخدم محافظ الحسبات أساليب متعددة لتسهيل عملية جمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة من أجل دراسته وتقييمه لمعرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعية والأهداف المرجوة ومن أكثر الأساليب المعروفة ما يلي:

#### الفرع الأول: أسلوب الاستبيان (الاستقصاء)

"يتكون الاستبيان من مجموعة من الأسئلة التي يطرحها المحافظ وتكون دليلا له في النهج الذي سيتبعه لتنفيذ برنامجه" (Renard, 2010, p. 256).

فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المدققين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والتدقيق بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك... الخ، يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة. ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب"نعم" أو "لا" (عبد الصمد ع.، 2018، الصفحات 90-91).



الفرع الثاني: أسلوب التقرير الوصفي

"تسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام الاستقصاء، ومن خلال نظام التقرير الوصفي يصل المحافظ الى نتيجة ان نظام الرقابة الداخلية قوي او ضعيف وما هي نقاط الضعف" (المطارنة، 2006، صفحة 220). "ويشتمل هذا لتقرير على الوصف الكامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من معلومات يتم الحصول عليها من خلال المقابلات مع العاملين والرجوع إلى دليل الإجراءات المستندية وأية قرائن أخرى ملائمة" (معالي، 2018، صفحة 26).



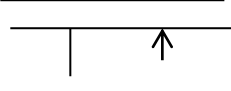
الفرع الثالث: أسلوب الملخص التذكيري

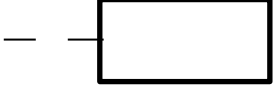
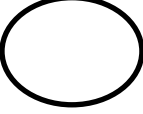

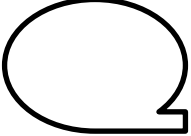


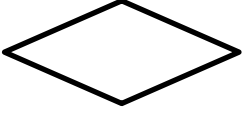


يقوم المحافظ هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان. ميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال الهام من النقاط أما عيوبها فتتجسد في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني كما أنها لا تنطبق على المشروعات ذات الطبيعة الخاصة بالإضافة إلى كون هذا الملخص أمراً متروكاً لكل محافظ على حدة يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة (خالد أمين ، تدقيق الحسابات، 2014، صفحة 123).

الفرع الرابع: خرائط التدفق

تتمثل في أداة توضيح تدفق المعلومات والإجراءات، بحيث يقوم المحافظ باختبارها واكتشاف أي نقاط ضعف فيها (دحو، تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية/دراسة حالة مؤسسة فيلامب، 2018، صفحة 666). وتتميز خرائط التدفق عن الأساليب الأخرى بأنها توضح خط سير العمليات، بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها (يدويا، آليا، إلكترونيا)، وأجهزة الإدخال و الإخراج في حالة الأنظمة الآلية و الإلكترونية، وتستخدم في إعداد خرائط التدفق رموز متعارف عليها عالميا وأهم هذه الرموز ما يلي (بختي ، 2020، الصفحات 40-41):

الجدول رقم (2): أهم رموز خرائط التدفق

الرموز	معنى الرموز
	إدخال وإخراج معلومات أو بيانات
	عملية محددة ينتج عنها تغير القيمة أو الشكل أو المكان للمعلومات
	خطوط اتجاه تدفق العمليات أو البيانات

ملاحظات أو تعليقات إضافية	
إشارة الربط	
بطاقة مثقبة	
شريط ممغنط	
شريط ورقي مثقب	
مستند أو تقرير	
اتخاذ قرار	
عملية يدوية	
عملية مساعدة أو جانبية أو متصل اتصالا مباشرا بالحاسب الآلي	

المصدر: (بختي ، 2020، الصفحات 40-41)

**المطلب الثالث: خطوات تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية**

يتبع محافظ الحسابات أساليب منهجية معينة لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة، وتنحصر هذه الأساليب في خمسة خطوات كما يلي:

**الفرع الأول: جمع الاجراءات**

يقوم محافظ الحسابات من خلال هذه الخطوة بجمع المعلومات عن المؤسسة ونظام الرقابة المصمم (الموضوع) وإجراءاته وتعليماته والضوابط المختلفة المكونة له بهدف تكوين نظرة عامة عن نواحي الرقابة الداخلية وفهم بيئة النظام وتدفق العمليات بالمؤسسة، ومن ثم يعتمد المحافظ على خبرته السابقة بالمؤسسة بالإضافة إلى فحص أوراق المراجعة للسنوات السابقة و الاطلاع على اللوائح المالية والمحاسبية التي تحدد الإجراءات المختلفة والخرائط التنظيمية التي توضح العلاقات الإشرافية وتحدد كيفية الفصل بين مسؤوليات وسلطات العاملين، ويقوم كذلك بفحص دليل الإجراءات للتعرف على تدفق العمليات ومسئوليات كل من المختصين بجيازة الأصول وتنفيذ العمليات و إمساك السجلات، وفي حالة وجود إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية يسعى للاطلاع على أوراق وبرامج وتقارير المراجعين الداخليين (الصباغ، العمشاي، و أحمد، 2008، صفحة 121).

**الفرع الثاني: اختبارات الفهم**

يحاول المحافظ أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه ان يتأكد من فهمه وذلك عن طريقة قيامه باختبارات الفهم والتطابق أي أن يتأكد بأنه فهم كل أجزائها و احسن تلخيصه لها بعد تتبعه لإجراءات القيام بالعملية فعلا. إن القيام بهذا الاختبار يعتبر ذا أهمية محدودة، الهدف منه هو تأكد المحافظ من ان الإجراء موجود وموجود وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه (احمد قايد ، 2015، صفحة 62).

**الفرع الثالث: التقييم الأولي للرقابة الداخلية**

يستعمل المحافظ في عملية التقييم هذه استبيانات الرقابة الداخلية، حيث يجب أن تهيكّل على النحو التالي (شريقي، التنظيم المهني للمراجعة (أطروحة دكتوراه)، 2013، صفحة 91):

- تقسيم هذه الاستبيانات إلى مجموعات تتناسب مع التدفقات الأساسية للمعلومات أو مع الأنظمة الموجودة في المؤسسة (مشتريات، مبيعات...).

- تحديد أهداف الرقابة بالنسبة لكل مجموعة:

✓ هذه الأهداف يجب أن تتبع بأسئلة تسمح بالحكم على مدى تحققها.

✓ الاعتماد على أسئلة مغلقة، أي أن الأسئلة تصاغ بحيث الإجابة عنها تكون ب: نعم أو لا، حيث الإجابة ب"نعم" تدل على نقاط قوة، والإجابة ب:"لا" تدل على نقاط ضعف.

✓ بعد الإجابة على الأسئلة، يقوم المحافظ بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة بالنظام.

الفرع الرابع : اختبارات الاستمرارية

تهدف هذه الخطوة الاختبارات للتحقق من أن اساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وان الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق اجراءات واساليب الرقابة، ويجب على ادارة المؤسسة ان تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم واداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو المطلوب منه (المطارنة، 2006، صفحة 215).

الفرع الخامس: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

باعتماده على اختبارات الاستمرارية يتمكن المحافظ من الوقوف على ضعف النظام وسوء تسييره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، هذا بالإضافة الى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، في الاخير تتضح المعالم والخطوط العريضة لبرنامج التدخلات والفحوص التي سيقوم بها المدقق أثناء تنفيذ تحقيقات التدقيق فكلما كانت الرقابة الداخلية جيدة كلما ضيق محافظ مجال بحثه والعكس اذا كانت رقابة داخلية عاجزة وغير فعالة عندها يشك المدقق في مصداقية النظام ومعلوماته (بختي ، 2020، الصفحات 38-39).

## خلاصة الفصل:

بعدما تم تناول خلال هذا الفصل لعموميات نظرية حول محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، تم التوصل إلى أن لمحافظ الحسابات دور مهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في حدود أسس مهنة محافظ الحسابات، والمتمثلة في أن يكون محافظ الحسابات مستقلاً عن المؤسسة محل المراقبة وذو خبرة وكفاءة مهنية، و أن يحترم أثناء تأدية مهامه للمعايير المحاسبية المتعارف عليها في عملية التدقيق للقيام بمهمته على أكمل وجه. حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية اللبنة الأساس للاعتماد عليه في اكتشاف الأخطاء من طرف محافظ الحسابات، و ابداء رأيه الفني المحايد حول صحة ومصداقية وعدالة الكشوف المالية يرتبط بمدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف ومنع تواجد الأخطاء الجوهرية في الكشوف المالية الناتجة عن النظام المحاسبي.

حيث إذا كان نظام الرقابة الداخلية فعال هذا يساعد محافظ الحسابات في الاعتماد عليه من خلال اختيار أسلوب العينة الاحصائية لفحص العمليات المالية لربح الوقت، أما إذا كان غير فعال هذا يحتم عليه فحص العمليات المالية بالكامل، وعلى ذلك فإن دراسة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية يعتبر من العوامل الرئيسية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى صحة العمليات الضرورية لتحقيق صحة بنود الكشوف المالية.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية في مؤسسة

نפטال - بسكرة -

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل ما يتعلق بمحافظ الحسابات من مفاهيم ومهام ومسؤوليات، وإلى كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية من خصائص وأهمية وأهداف وإجراءات.

وبعد تحديد العلاقة بين كل من محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية تم استنتاج أهم المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات هي تقييم نظام الرقابة الداخلية ومن أجل التحقق من ذلك سيتم محاولة الاطلاع على ما هو موجود في الواقع من خلال إجراء مقابلة في مؤسسة نفضال لتسويق بسكرة من أجل عكس ما تم التطرق إليه نظريا على الجانب الميداني.

وقد قسمت هذا الفصل إلى ثلاث 3 مباحث كما يلي:

المبحث الأول: التعرف بمؤسسة نفضال بسكرة.

المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة نفضال بسكرة.

المبحث الثالث: مساهمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات.

## المبحث الأول: التعريف بمؤسسة نפטال بسكرة

للتعريف بالمؤسسة قسم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، حيث سيعرض في المطلب الأول لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة وتطورها إلى الشكل الحالي المعروفة به، ثم سيطرق إلى الهيكل التنظيمي ومهام كل المصالح الموجودة فيه، وأخيرا سيعرض أهم منتجات المؤسسة والأهداف التي تسعى إليها.

## المطلب الأول: لمحة تاريخية عن أصل ونشأة المؤسسة

يعتبر قطاع المحروقات بالجزائر القلب النابض للاقتصاد الوطني باعتبار 98% من مداخيلها تأتي من صادراتها البترولية، كما تعد المؤسسات الوطنية العاملة في هذا القطاع محركا أساسيا للاقتصاد الوطني، ومن بين المؤسسات الوطنية الرائدة في قطاع المحروقات نجد مؤسسة نפטال والتي تختص بتسويق وتوزيع المواد البترولية، غير أن هذه المؤسسة عرفت من الناحية التاريخية تحولات عديدة إلى أن أصبحت على الشكل الذي هي عليها الآن.

## الفرع الأول: نظرة عامة حول مؤسسة نפטال

بموجب مرسوم 491 المؤرخ في 1963/12/31 تأسست مؤسسة سوناطراك التي تهتم بالتنقيب و إنتاج و تسويق المواد البترولية، وكانت مهمتها في بداية الأمر تتمثل في نقل وتسويق المنتجات البترولية و الغازية المستخرجة من باطن الأرض وقد اتسعت مهام سوناطراك إلى مجال البحث و التحويل، حيث تم إنشاء عدة أقسام تتولى مختلف المهام الموكلة إليها وهي: قسم البحث و التنقيب، قسم الإنتاج و التصفية، قسم التسويق وقسم النقل وكان الهدف الرئيسي للمؤسسة هو السيطرة على التكنولوجيا المتصلة بهذه الأقسام والتحكم في استغلال الثروات الوطنية وتحقيق الاستقلال الاقتصادي لاسيما وأن قطاع المحروقات يعتبر الممول الرئيسي والاستراتيجي بالنسبة للسياسة الاقتصادية والوطنية. ومع مرور الزمن طرحت فكرة ضخامة المؤسسة ومن ثم تم تقسيمها وقد كانت الغاية من التقسيم تتمثل في إتاحة الحرية وضمان رأس المال الخاص بكل فرع وتحديد أنشطة مع سوناطراك في مجال البيع والشراء وفي مجال تكرير وتوزيع المنتجات البترولية والغازية.

وفي إطار إعادة هيكلة سوناطراك انبثقت المؤسسة الوطنية نפטال بموجب المرسوم رقم 101-80 المؤرخ في 1980/04/06 وقد تم اختيار اسم نפטال عن طريق إجراء مسابقة وطنية نظمت خصيصا لهذا الغرض.

**نפט:** وتعني البترول الخام دلالة على نشاط المؤسسة.

**ال:** تدل على الأحرف الأولى للجزائر.

ولقد تقرر تأسيس المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المواد البترولية ( Entreprise Nationale de Raffinage et de ERDP( Distribution des Produits Pétroliers تحت وصاية وزارة الصناعات الكيماوية والبيتروكيماوية، ومن خلال التحويلات التي أحدثها المرسوم 80-102 بتاريخ 1980/04/06 على الهياكل والوسائل والأملاك واليد العاملة التابعة لمؤسسة سوناطراك في مجال تكرير وتوزيع المواد البترولية والتي شرعت عملها بتاريخ 1980/01/01، ولكن ضرورة تقسيم العمل بسبب زيادة نشاط القطاع وضخامة المهام المنوطة بالمؤسسة جعلت الفصل بين العمليتين أمرا ضروريا، و ذلك سنة 1987م، حيث تفرغت مؤسسة نفتك Naftec لعملية التكرير في حين اتجهت مؤسسة نפטال لتهتم بالتوزيع والتسويق فقط.



وهكذا وبموجب المرسوم رقم 189/87 المؤرخ في 27/08/1987 تم إعادة هيكلة المؤسسة نפטال بدون صلاحيات التكرير تحت اسم المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نפטال مؤسسة ذات أسهم برأس مال 15.650.000.000.00 دج، و تشغل ما يناهز 30000 عامل على المستوى الوطني .

لقد شهدت المؤسسة عدة تغيرات هيكلية متتالية، ففي سنة 1992م عقب زيادة في الإنتاج زاد توسعها ليصل إلى 39 مقاطعة و 9 وحدات مستقلة، وفي سنة 1998م موازاة مع تحويلها إلى مؤسسة ذات أسهم تم تقسيمها إلى ثلاث أقسام (Division) وهي: CLP، GPL وAVM، وفي إطار إثراء تركيبة المؤسسة والتي تمخض عن جهودها عدة نتائج، حيث تم سنة 2000 م خلق مركز للمعالجة المعلوماتية CTI من أجل وصل NAFTAL بعالم المعلومات الحديث، كما تم في نفس السنة تنظيم مديرية الشؤون الاجتماعية DASC، وأنشئت قسمة خاصة بالزفت وأعيد تنظيم كل من قسمي GPL و CLP والمناطق التابعة لها، ولكن هذا التقسيم لم يعمر طويلا ليتم اعتماد تنظيم آخر بعد سنة واحدة واستبدال القسامات بفروع (Branches) والمناطق بالمقاطعات (Districts) وهو التنظيم الحالي حيث أصبحت المؤسسة من عدد من الفروع مقسمة حسب طبيعة المواد التي تشغل حيز نشاطها وبذلك نجدها تتكون من خمسة فروع أساسية هي:

- فرع COM: ويهتم بتوزيع وتسويق المنتجات النفطية كوقود المحركات والزيوت والعجلات وغيرها من مواد الصيانة الخاصة.

- فرع CBR: ويهتم بالتخزين و الإمداد بالوقود.

- فرع AVM: ويهتم بتسويق وقود السفن والطائرات.

- فرع GPL: ويهتم بتوزيع وتسويق غاز البترول المميع بنوعيه البوتان والبروبان وكذا السيرغاز.

- فرع BITUME: ويسوق الزفت ومشتقاته الموجهة لاستعمالات مختلفة.

الفرع الثاني: نظرة عامة حول مقاطعة التسويق نפטال بسكرة

تعتبر هذه المقاطعة إحدى المقاطعات الإثني عشر (12) للمؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية، فرع التسويق NAFTAL BRANCHE COM، تم إنشاء مقاطعة نפטال بسكرة 21 فيفري 1984 بموجب قرار صادر عن إدارة مقاطعة نפטال المركزية، و بموجب المرسوم رقم 84/70 المؤرخ في 24/11/1984 تحولت وحدة نפטال إلى منطقة توزيع، تقع مقاطعة التسويق بسكرة و المركز المتعدد المواد في المنطقة الصناعية لولاية بسكرة.

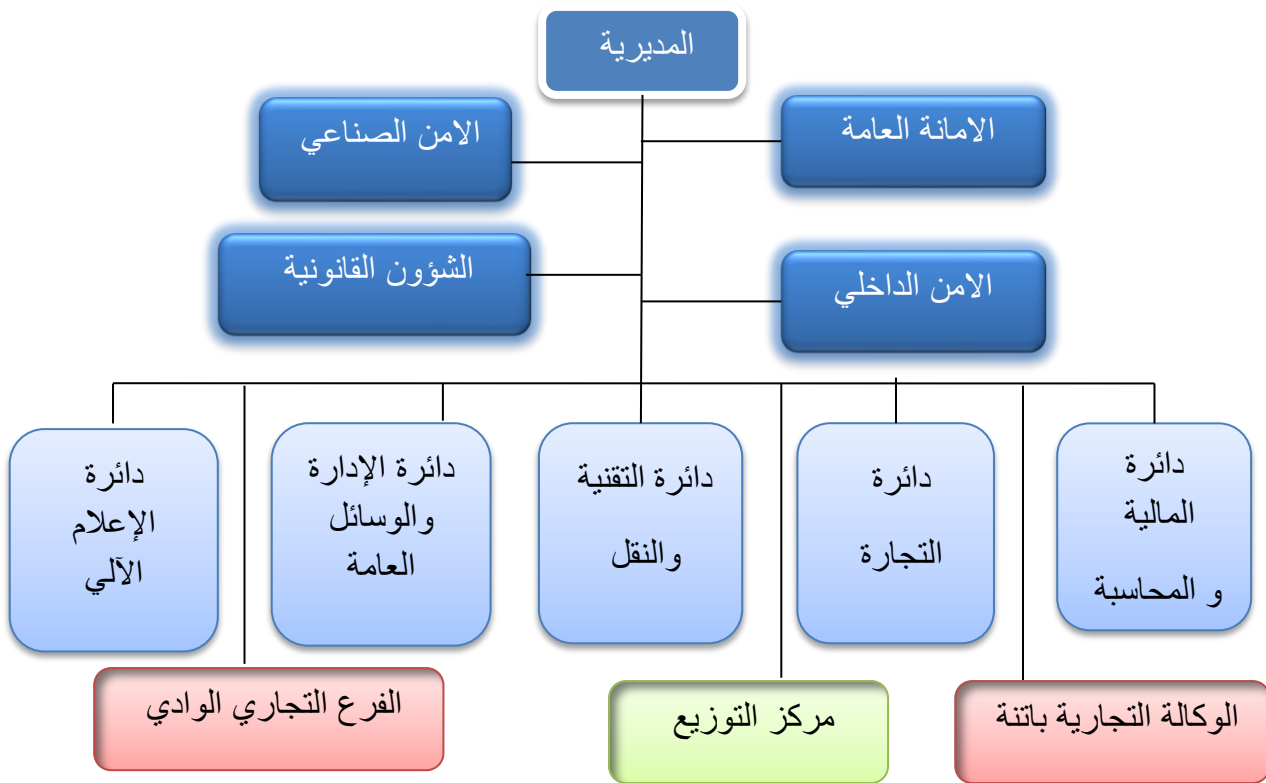
**المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهام المصالح.**

لكل مؤسسة هيكل تنظيمي توضح فيه المصالح الخاصة بها و تقسيم المهام و من بين هذه المؤسسات سيتم توضيح هيكل مؤسسة نפטال بسكرة.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية ومهام المصالح:

يوضح الشكل الموالي الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال بسكرة والذي يوضح مختلف المديرية والمصالح والفروع التي تتعامل معها مؤسسة نפטال بسكرة

الشكل رقم (5): الهيكل التنظيمي للمديرية



المصدر: مؤسسة نفضال مقاطعة التجارية والتسويق بسكرة

من الهيكل التنظيمي يتضح المؤسسة منظمة في دوائر كل دائرة تقوم بمهمة معينة، سيتم مهام ومسؤوليات كل من مدير الفرع ومختلف الدوائر فيما يلي:

**1-المدير :** وهو المنسق الرئيسي بين جميع الدوائر والأقسام، حيث يسعى إلى تحقيق المهام الموكلة إليه والمتمثلة في الرقابة، التسيير، التخطيط والتنظيم، كما يقوم بتحقيق الأهداف الموكلة للمؤسسة.

**2-الأمانة العامة:** ويتمثل عملها في تنظيم الملفات المتعلقة بالزبائن والموردين وتنفيذ القرارات المتخذة وغيرها، تسجيل، فرز وترتيب البريد، استقبال المكالمات الداخلية والخارجية، تسيير البريد الصادر والوارد وتنظيم استعمال الوقت للمدير.

**3-المنازعات:** وتكمن مهمتها الرئيسية في تنظيم الشؤون القانونية للمؤسسة وتمثيل المؤسسة في المحاكم والإدارة في حالة نزاع و الدفاع عن القضايا المتعلقة بوحدة نفضال.

**4- خلية الأمن الصناعي:** وتكمن مهمتها في احترام وتطبيق قواعد الأمن الصناعي، وتحمم بالعمال المؤهلين، وتتوفر على إمكانيات تمكنها من الرقابة المستمرة من أجل حماية ممتلكات المؤسسة.

**5-خلية الأمن الداخلي:** وتتمثل مهام هذه الخلية في حماية ممتلكات المؤسسة وامن وسلامة العمال من كل تدخلات خارجية وكل ما هو متعلق بالأمن، وكذلك إعداد تقارير شهرية على الأحداث.

**مركز التوزيع:** يعتبر هذا المركز العمود الفقري بالنسبة لنشاط الوحدة تتمثل مهامه في تحليل اتجاه السوق المحلي للمنتجات و إعداد التقارير دوريا حول الأنشطة يشرف عليه رئيس مركز الذي يقوم بالتنسيق بين كل العمليات المتعلقة بدخول وخروج البضاعة، وهو عبارة عن مركز يتم فيه توزيع المحروقات والزيوت والمطاط إلى الزبائن عن طريق شاحنات خاصة بالمؤسسة بعد أن يتم استقبال طلبات الزبائن وترتيبها حسب الوجهة، ومن مهامه كذلك استلام البضائع وتفريغها في المخازن.

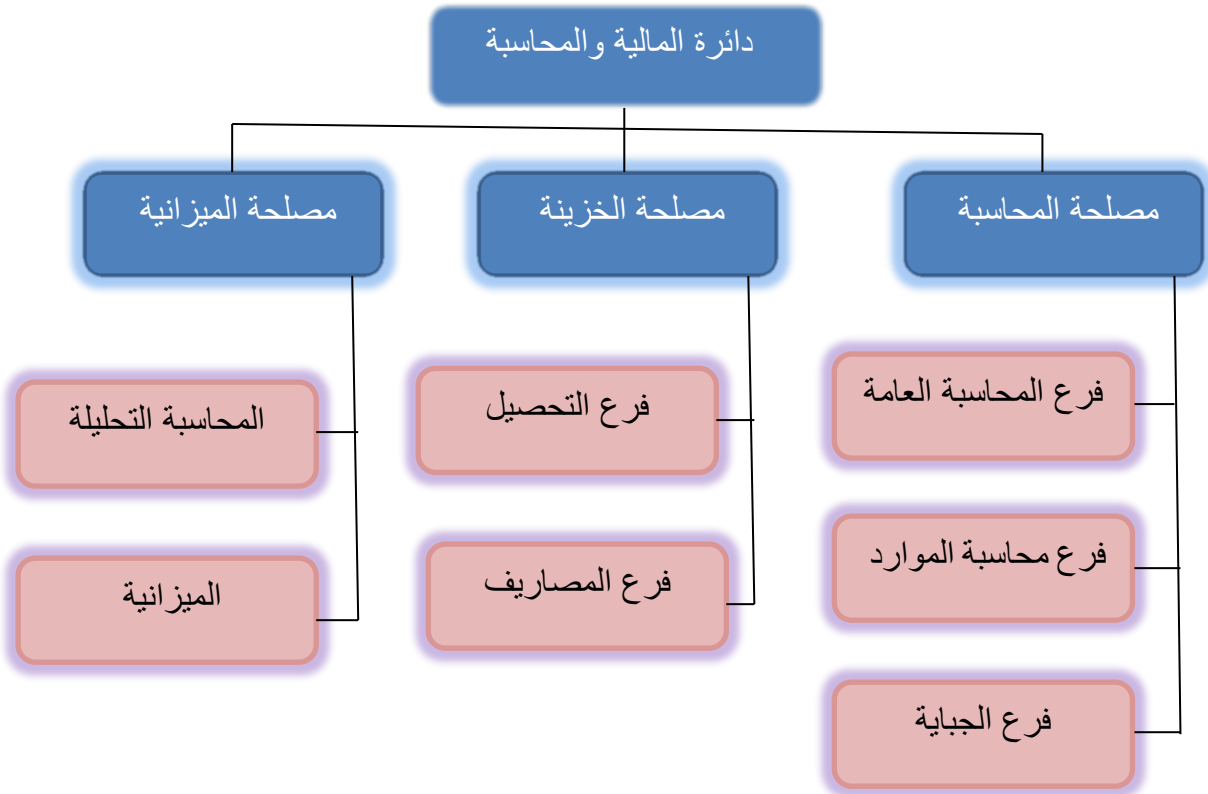
**الوكالة التجارية باتنة:** انضمت هذه الوكالة إلى مقاطعة التسويق بسكرة في عام 2007 اثر التغيير الهيكلي الجديد للمؤسسة بعدما كانت تابعة لمقاطعة التسويق باتنة، وتعتبر مهامها مثل مهام مصالح الدوائر التي سنتطرق إليها لاحقا، وهي مستقلة من حيث مديرها الذي له السلطة عليها تحت غطاء مدير المقاطعة، ولكن محاسبيا هي تابعة لمقاطعة المحروقات باتنة، لان دائرة المحاسبة و المالية التابعة لباتنة هي التي تشرف على إعداد الكشوف المالية للوكالة لذلك هي لا تدخل ضمن الدراسة الميدانية المطبقة على مقاطعة التسويق بسكرة.

**الفرع التجاري الوادي:** مثله مثل الوكالة التجارية باتنة لكن الاختلاف يمكن في المحاسبة فقط، حيث توكل مهمة إعداد الكشوف المالية للفرع التجاري إلى دائرة المالية و المحاسبة التابعة للمقاطعة.

#### الفرع الثاني: هيكل ومهام دائرة المالية والمحاسبة :

أما بالنسبة للدوائر سوف نتطرق إليها كل على حدا بهيكل تنظيمي خاص بكل دائرة نظرا لتوسع مهام كل منها. يوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية بمؤسسة نפטال بسكرة.

الشكل رقم (6): الهيكل التنظيمي لدائرة المالية والمحاسبة



المصدر: مؤسسة نפטال مقاطعة التجارية والتسويق بسكرة

تختص هذه الدائرة بتسيير مصالحتها والقيام بعمليات مراقبة وضبط كل العمليات الخاصة بتسجيل كل العمليات الخاصة بدخول وخروج الأموال وهذا من أجل الحفاظ على التوازن المالي بالإضافة إلى متابعة كل النشاطات المحاسبية، الخزينة، الميزانية، كما تقوم المصلحة بضمان التسيير الجيد للأموال، وتنقسم هذه الدائرة إلى ثلاثة مصالح هي:

#### 1- مصلحة المحاسبة العامة:

مهمتها التنسيق بين العمليات التي تقوم بها فروع المصلحة والقيام بعملية تجميع و مراقبة كل العمليات المحاسبية المسجلة في مختلف الفروع، ومراقبة عمليات الجرد لمختلف الهياكل و بدورها تتكون من ثلاثة فروع هي:

**فرع المحاسبة العامة:** مهمة هذا الفرع تتمثل في تسجيل كل العمليات المحاسبية (شراء، بيع، تنازل) والمقارنة بين الجرد المادي والمحاسبي وكذلك الحساب المرتبط بين الوحدات.

**فرع محاسبة الموارد:** مهمة هذا الفرع هي استلام كل الوثائق الخاصة بالعمليات اليومية التي تقوم بها المؤسسة من بيع للمواد الموجهة للتوزيع ومن بعد ذلك مراقبتها ومقارنتها مع الوثائق المستخرجة من النظام المحاسبي وبعد تثبيت عمليات البيع يتم إرسال الجزء الخاص بالخزينة إلى مصلحة الخزينة والجزء الآخر يتم جمعه وترتيبه على شكل يومية يتم الرجوع إليها كمرجع للعمليات

المحاسبية.

فرع الجباية: تكمن مهمة هذا الفرع في التسيير الجبايي للمؤسسة وحساب مختلف الضرائب والرسوم وتسديدها

## 2-مصلحة الميزانية:

من مهامها إعداد الميزانية التقديرية والميزانية التحليلية، والتي تعتبر ترجمة لخطط الوحدة المستقبلية وتختص هذه المصلحة بإعداد الميزانية التقديرية الخاصة بمصاريف الاستغلال السنوية ثم تقوم بإرسالها إلى المؤسسة الأم وبدورها تقوم بإعدادها وطلب الأموال المطلوبة كل شهر في حساب الوحدة، وتقوم كذلك بتأشير على جميع فواتير الشراء الخاصة بمصاريف الاستغلال الموجهة للمصالح الأخرى من اجل التقييد والتسديد، ومن مهامها كذلك إعداد الميزانية التحليلية الخاصة بحساب وتحليل مختلف التكاليف واعداد جدول حسابات النتائج حسب مركز المسؤولية ومراقبة الوضعية المالية للمؤسسة.

## 3-مصلحة الخزينة :

مهمتها التسيير المالي والمحاسبي للحسابات المصرفية والحساب البريدي إلى جانب ذلك فإن مسؤول الخزينة مكلف بتسيير الخزينة والتنسيق بين الفروع ومراقبة حسابات الخزينة وتتكون هذه المصلحة من فرعين هما:

**فرع التحصيل:** مهمة هذا الفرع مراقبة كل الأموال الواردة إلى الحساب البنكي الخاص بالإيرادات ومقارنتها مع الشيكات والوصلات المستلمة من الزبائن وتسجيل كل القيود اليومية الخاصة بالإيرادات وكذلك إعداد الجدول التقاربي بين الحساب البنكي لدى المؤسسة ولدى البنك.

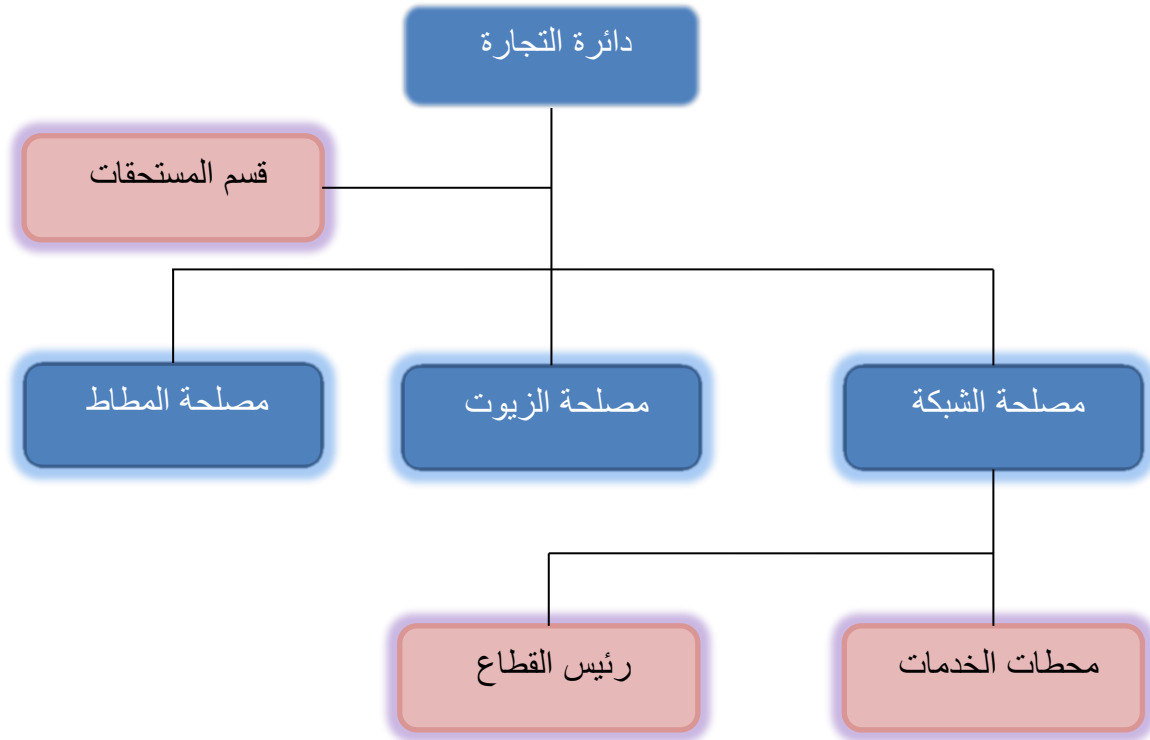
**فرع المصاريف:** مهمة هذا الفرع تكمن في مراقبة الحساب البنكي الخاص بالمصاريف والتسجيل المحاسبي لكل المصاريف عداد واعداد الجدول التقاربي بين الحساب البنكي لدى المؤسسة و لدى البنك.

## الفرع الثالث: هيكل و مهام دائرة التسويق

تتم هذه الدائرة بكل الشؤون المتعلقة بالزبائن من حيث العقود المبرمة، المتطلبات الخاصة بمحطات الخدمات المعتمدة و التابعة للمؤسسة، الشكاوى...، وكذلك السهر على توفير كل ما يحتاجه زبائن المؤسسة، ومن مهامها كذلك التنسيق بين مصالحها ومراقبتها، وتتكون هذه الدائرة من مصلحتين وقسم خاص باسترداد المستحقات.

يوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي لدائرة التجارة بمؤسسة نפטال بسكرة.

الشكل رقم (7): الهيكل التنظيمي لدائرة التسويق



المصدر: مؤسسة نפטال مقاطعة التجارية و التسويق بسكرة

وتتمثل مهام كل مصلحة كما يلي:

### 1- مصلحة الشبكة:

تتمثل مهامها في تسيير محطات الخدمات المعتمدة والتابعة للمؤسسة، ومتابعة ومراقبة السير الحسن لها، وتوفير كل المعلومات الخاصة بالشبكة للمصالح الأخرى، وتحتوي على رؤساء القطاع الذين توكل لهم مهمة التنقل إلى محطات الخدمات ومراقبتهم والإشراف عليهم عن قرب وإعداد تقارير عن كل مهمة.

### 2- مصلحة الزيوت:

مهمة هذه المصلحة هي متابعة المخزون الخاص بالزيوت والسهر على توفير الطلبات المستلمة من طرف الزبائن.

### 3- مصلحة المطاط:

مهمة هذه المصلحة هي متابعة المخزون الخاص بالمطاط والسهر على توفير الطلبات المستلمة من طرف الزبائن.

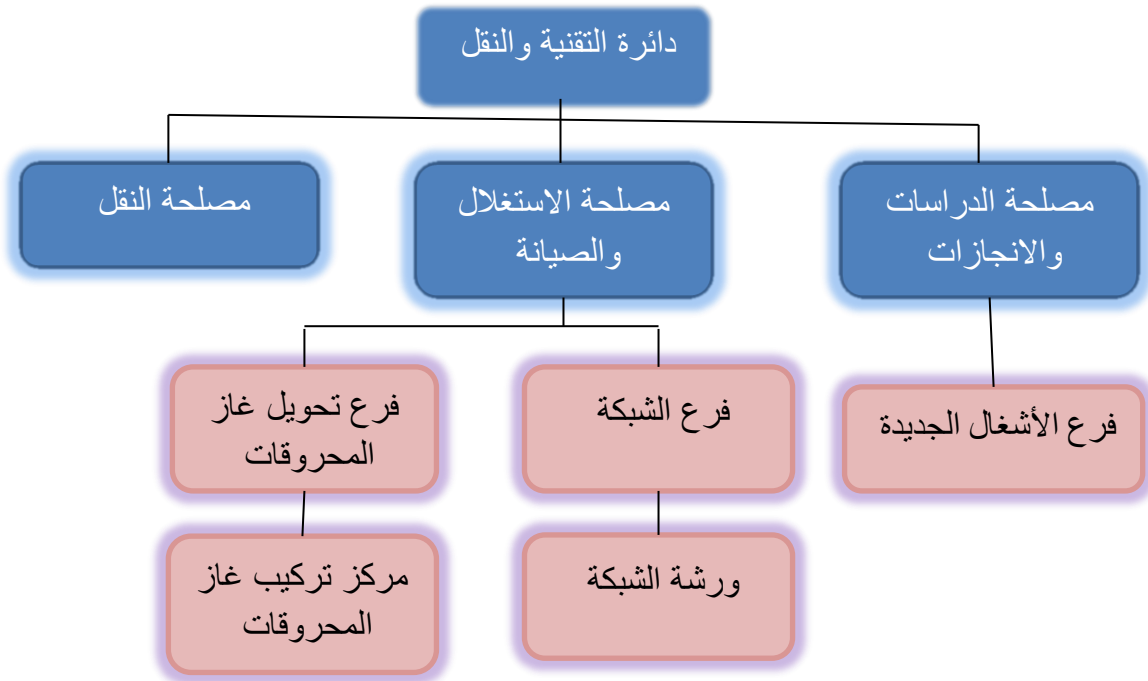
**قسم المستحقات:** من مهامه متابعة مستحقات المؤسسة المتمثلة في الديون التي على الزبائن والسهر على استرجاعها في وقت استحقاقها، وإعداد كشف الزبائن المتعاملين بالدين كل شهر وإرساله إلى مصلحة المحاسبة من أجل التسجيل المحاسبي.

## الفرع الرابع: هيكل ومهام دائرة التقنية والنقل:

يشرف عليها رئيسها الذي يعتبر المسئول عن حماية وسائل النقل والمعدات الخاصة بالتوزيع والأعمال الخاصة بالمنطقة سواء بالنسبة للبناء أو القيام بالتنظيم والتخطيط، كما تندرج مهامها في متابعة ومراقبة انجازات الأعمال، والدراسات الخاصة بتوسيع المؤسسة وإعداد تقارير الأنشطة في شكل دوري ومخططات الميزانية من واردات ونفقات واستثمارات كما تقوم بمتابعة عمليات استهلاك القطع البديلة الخاصة بوسائل النقل وتنقسم إلى ثلاثة مصالح.

يوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي للدائرة التقنية والنقل بمؤسسة نפטال بسكرة.

الشكل رقم (8): الهيكل التنظيمي لدائرة التقنية و النقل



المصدر: مؤسسة نפטال مقاطعة التجارية والتسويق بسكرة

وتتمثل مهام كل مصلحة كما يلي:

#### مصلحة الدراسات والانجازات:

دورها هو دراسة تخطيط محطات البنزين، تحتوي هذه المصلحة على مكتب يشرف عليه مهندسان يختصان فيما يلي: وضع مخطط الموقع ومخطط مفصل عن نوع التجهيزات كما يقومان بالمراقبة التقنية للتجهيزات سنويا مثل: الكهرباء والميكانيك وتقوم هذه المصلحة بكتابة التقارير الشهرية.

#### 2- مصلحة الاستغلال و الصيانة :

يتمثل دورها في التنسيق و التنسيق بين فروعها واعداد التقارير الشهرية الخاصة بتركيب قارورات السير غاز و حجم التدخلات الميدانية من اجل الإصلاح أو الصيانة وتنقسم إلى فرعين:

**فرع الشبكة:** يمثلها رئيس يشرف على ورشة الصيانة، ويقوم باستلام بيان التصليح أو الصيانة من طرف محطات الخدمات المعتمدة أو التابعة لنפטال ويرسله إلى الورشة من اجل صيانة واصلاح كل الأجهزة المتعلقة بالمحروقات سواء كانت ميكانيكية أو اليكترونية وتكون هذه الإصلاحات أو الصيانة على عاتق صاحب المحطة ويتم فوترتها حسب حجم الساعي زائد قطع الغيار المستعملة، أما إذا كانت المحطة تابعة لنפטال فتتم العمليات السابقة دون فوترة إلا أنها تقيد على حساب المؤسسة في حساب قطع غيار مستهلكة.

**فرع تحويل غاز المحروقات:** يمثله رئيس فرع الذي يشرف بدوره على ورشة التركيب، وتكمن مهامه في تسجيل وبرمجة الطلبيات الخاصة بتركيب قارورات السيرغاز الخاصة بالمركبات لكل الهيئات سواء كانت حكومية أو خاصة وحتى الأشخاص الطبيعيين، وتتم هذه العملية على مرحلتين، المرحلة الأولى يتم فيها تحويل قطع الغيار إلى جهاز قيد الانجاز عن طريق سند الاستهلاك وبعد ذلك يفوتر على أساس جهاز تام الصنع، وتقوم بكل هذه العمليات ورشة التركيب.

### 3-مصلحة النقل :

يمكن دورها في متابعة الإجراءات الإدارية بالنسبة للتصليحات والتكاليف ومتابعة حالات وقوع الحوادث لوسائل النقل والقيام بتقارير يومية وشهرية وسنوية.

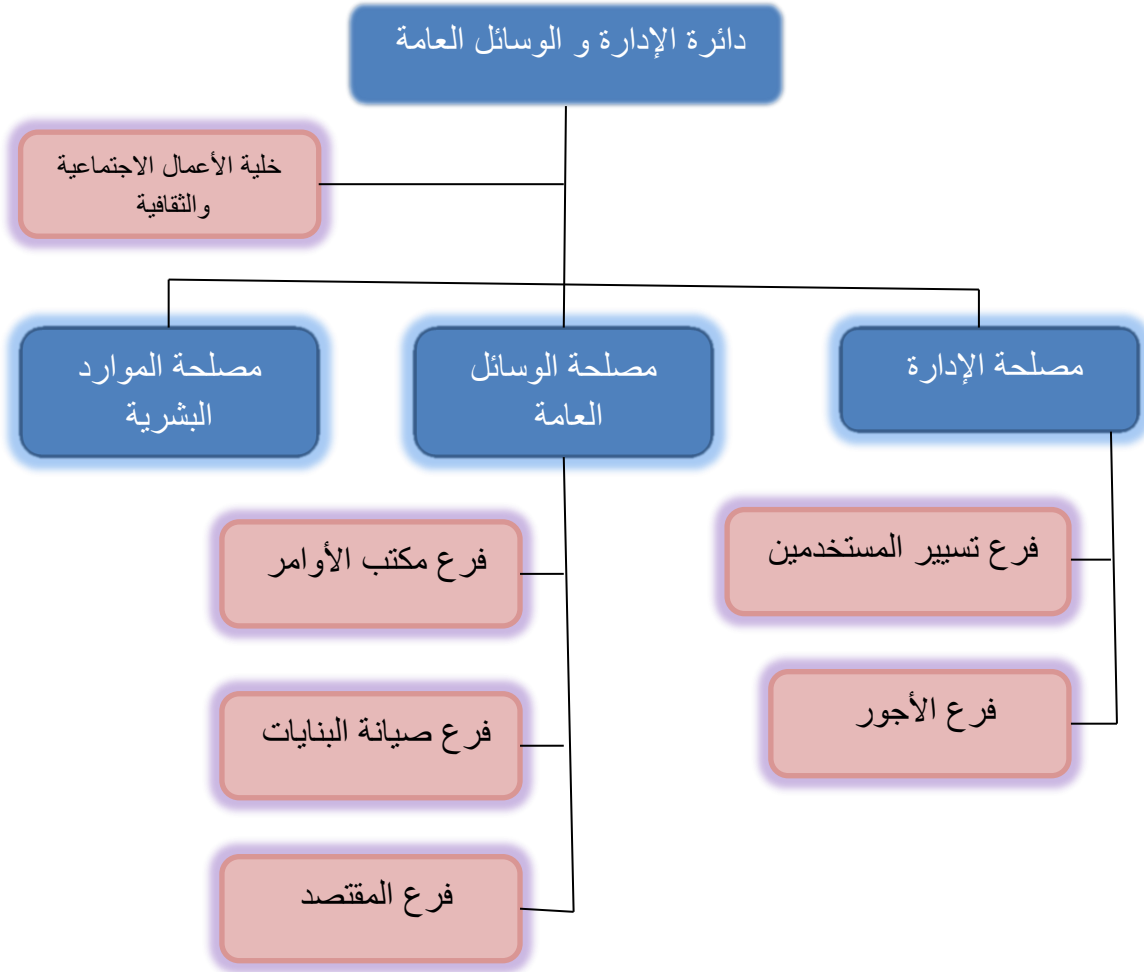
### الفرع الخامس: هيكل ومهام دائرة الإدارة و الوسائل العامة:

يشرف عليها رئيس الدائرة الذي يقوم بضمان تسيير إدارة الموارد العامة الخاصة بالمنطقة وضمان إدارة الموارد البشرية وتنقسم هذه الدائرة إلى ثلاثة مصالح.

يوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي لدائرة الوسائل العامة بمؤسسة نפטال بسكرة.



الشكل رقم (9): الهيكل التنظيمي لدائرة الإدارة و الوسائل العامة



المصدر: مؤسسة نفضال مقاطعة التجارية و التسويق بسكرة

وتمثل مهام كل مصلحة كما يلي:

#### 1- مصلحة الوسائل العامة :

ويتمثل اختصاص هذه المصلحة في ضمان تسيير الوسائل الخاصة بالمنطقة حيث توفر لها جميع الإمكانيات واللوازم لضمان سير العمل في أحسن الظروف ومثال ذلك التجهيزات المكتبية، وصيانتها، توفير وسائل النقل ولباس العمال كما تتمثل مهامها في ضمان كل العمليات الخاصة بمهمات الانتقال وغيرها.

#### 2- مصلحة الموارد البشرية:

تتم هذه المصلحة بمتابعة وتسيير الملفات الخاصة بالعمال من بينها تغيير المناصب، التقاعد، ملفات التوظيف، الاستقالة كما تقوم بإعداد مخطط يحرك المستخدمين في الوظائف التي تحتاجها المؤسسة أما التكوين فينصب على المستخدمين في اختصاصات عديدة، حيث يمكن أن تتجاوز ستة أشهر كما توجد مراكز للتكوين خاصة مثل: مركز التكوين بالخروب، وتكوين أعوان في الأمن و سائقي شاحنات سيرغاز.

## 3- مصلحة الإدارة

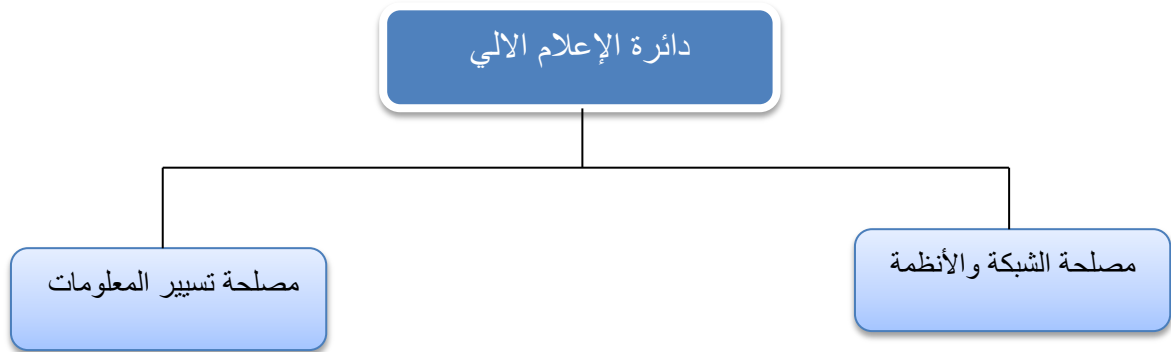
تقوم بتسيير كل الشؤون الإدارية الخاصة بالمستخدمين من أجور وعلاوات والاشتراكات الاجتماعية...، وتطبيق قانون العمل في حالة الأجور، العطل، كما تقوم بدراسة ملفات المستخدمين من حيث الانضباط.

## الفرع السادس: هيكل ومهام دائرة الإعلام الآلي:

في السابق كانت تعتبر هذه الدائرة بمثابة مصلحة للتسيير فقط تهتم بجمع المعلومات التجارية و المحاسبية وادماجها و مراقبتها ثم إرسالها إلى المصالح المعنية وبعض التدخلات حول صيانة عتاد الإعلام الآلي، ونظرا للتطور التكنولوجي وتوسع نشاطات المؤسسة و لمواكبة عصرة التكنولوجيات ارتأت المؤسسة إلى تطوير نظامها المعلوماتي من خلال توسع مهام هذه المصلحة مما أدى إلى إنشاء دائرة الإعلام الآلي في سنة 2011 التي تقوم بدور تطوير نظام المعلومات واعداد التقارير الشهرية للمديرية ودمج كل المعلومات من جميع الأنظمة و تصفحها وتحويلها إلى المديرية العامة والى دائرة المالية و المحاسبة ثم تخزينها على شكل ملفات مضغوطة.

يوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي لدائرة الإعلام الآلي بمؤسسة نفضال بسكرة.

## الشكل رقم (10): الهيكل التنظيمي لدائرة الاعلام الالي



المصدر: مؤسسة نفضال مقاطعة التجارية و التسويق بسكرة

وتتمثل مهام كل مصلحة كما يلي:

## 1-مصلحة الشبكة و الأنظمة:

مهمتها هي متابعة الشبكة الداخلية للإعلام الآلي وصيانتها، وتنصيب برامج الفيروسات وانشاء ومتابعة حسابات العمال المفتوحة في إيمابيل "email" المديرية العامة.

## 2-مصلحة تسيير المعلومات:

مهمتها جمع، مراقبة و تحليل المعلومات المنبثقة من أنظمة المعلومات، واعداد تقارير الأنشطة المعلوماتية المقاطعة، ومساندة الهياكل الأخرى من ناحية عمليات البرامج الشاغلة في المؤسسة، ضمان تنصيب وعمليات حفظ برامج التسيير والمعطيات المتعلقة بها، القيام بإقفال كل الأعمال الخاصة بالأنظمة المعلوماتية لكل مركز.

### المطلب الثالث: مهام وأهداف المؤسسة

لكل مؤسسة مهام وأهداف ومنتجات وتمثل العناصر الثلاثة لمؤسسة نפטال بسكرة فيما يلي:

#### الفرع الأول: مهام مؤسسة نפטال

تمثل مهام نפטال في تسويق وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها عبر التراب الوطني وتتضمن هذه المواد جميع أنواع الوقود (بنزين، مازوت، كيروزان، سيرغاز)، وزيوت التشحيم بما فيها المستعملة للطيران والبحرية، المحروقات، العجلات المطاطية، الزيت بجميع أنواعه، غاز البترول المميع (بتان وبروبان) وتتولى تغطية حاجيات السوق الوطني في كل المواد المذكورة وتطوير مؤسسات التخزين والتوزيع لضمان تغطية جيدة لاحتياجات السوق كما تقوم بتطوير كل أشكال النشاطات المزوجة في الجزائر أو خارجها. وفضلا عن ذلك تتولى مؤسسة نפטال تنفيذ وتطبيق المخططات والميزانيات والأهداف الأخرى المقررة وادارة وتنظيم وترقية وتطوير نشاط التوزيع للمواد البترولية. كما تضمن أيضا للزبائن خدمات ما بعد البيع في مواد الزيوت من حيث الطلبات، المواصفات، والسهر على احترام النظام بحزم في مجالات الأنشطة كالتقنية والنقل والتخزين وغيرها وأخيرا تقوم هذه المؤسسة بإدارة خزينة الدولة ومسك المحاسبة العامة للمنطقة التي تتولى الإشراف عليها.

#### الفرع الثاني: أهداف مؤسسة نפטال:

تسعى مؤسسة نפטال إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تنظيم وتطوير وتسيير النشاطات التجارية، وتوزيع المواد البترولية.
- تخزين ونقل كل المواد البترولية المسوقة عبر التراب الوطني.
- السهر على تطبيق الإجراءات المقررة من طرف الحكومة لترقية غاز البترول المميع والمواد البترولية المسوقة.
- القيام باستعادة الزيوت المستعملة قصد معالجتها وإعادة استعمالها كالمشحوم مثلا.
- السهر على الشروع في تطبيق الأعمال التي تهدف إلى الاستعمال العقلاني للمواد الطاقوية.
- تطوير مؤسسات التخزين والتوزيع لضمان تغطية أفضل لحاجيات السوق.
- القيام بكل الدراسات المتعلقة بالسوق فيما يخص استعمال واستهلاك المواد البترولية.
- السهر على الشروع في الإجراءات الخاصة بوقاية وحماية البيئة بالاتصال مع الهيئات المعنية.

-ومن الأهداف المستقبلية لمؤسسة نפטال فرع الغاز المميع الشروع في القيام بعملية تجريبية تكمن في استبدال المازوت بالغاز الطبيعي المضغوط، وقد تم تجسيد هذه التجربة في الوقت الحاضر من خلال تركيب الغاز الطبيعي المضغوط في حافلة لنقل المسافرين، وشاحنة لنقل البضائع.

#### الفرع الثالث: منتجات شركة نפטال

تتنوع المنتجات البترولية على حسب طبيعتها و مجال استعمالها، و شركة نפטال تسوق مختلف المنتجات البترولية المتمثلة في:

- الوقود: وقود المركبات بمختلف أنواعها مثل البنزين العادي، البترين الممتاز و بنزين بدون رصاص و المازوت، و كذلك الوقود الخاص بالطائرات و السفن البحرية مثل 100LL 'AVGAS : إضافة إلى Gas-oil marine الزيوت، منها زيوت المحركات سواء البنزين أو الديزل، الزيوت الصناعية، الشحوم بمختلف أنواعها الممتازة والعادية، و منها زيوت الطائرات و السفن البحرية، و من أنواع هذه الزيوت نذكر: نفطيليا، شيفا، شلالة، شيليا، تيسكا، البوراك و غيرها.

- الغاز الذي يضم مادتي البروبان، و البوتان التجاري، بمختلف الأحجام حسب الاحتياج كذلك غاز البترول المميع (GPL/C).

- العجلات المطاطية: عجلات الدرجات الهوائية، الدراجات النارية، السيارات السياحية و الشاحنات، الوزن الثقيل، القطاع الصناعي و الفلاحي.

- الزيت: و هي المواد المستعملة في إنجاز الطرقات و تغطية الأسطح.

- المواد الخاصة: و هي المواد الخاصة بصيانة و نظافة المركبات كالماء المبرد للمحرك، الماء المقطر، الأحماض و مواد أخرى مثل غسل السيارات، المبيدات...

و جميع هذه المنتجات تضم مشتقات أخرى تنوع حسب طبيعتها الفيزيو - كيميائية، وطبيعة استعمالها، وطرق تسويقه

## المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة نפטال بسكرة

بعد التعرف على المؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول ستمت المحاولة الآن الاستعانة بأسلوب من أساليب جمع البيانات التي تعددت وتنوعت لكن الموضوع الخاضع للدراسة أحصر بالاعتماد على أسلوب المقابلة التي تعتبر إحدى الأساليب الرئيسية لجمع البيانات من خلالها تم الإثراء من المؤسسة (مؤسسة نפטال للتسويق بسكرة) بأنها فرع من المؤسسة الأم لا يوجد لها نظام للرقابة الداخلية لكن سوف يتم محاولة تطبيق الرقابة الداخلية وكأنها المؤسسة الأم من خلال تحديد المقومات المحاسبية والادارية المتوفرة في هذا الفرع وكيف تتم معالجتها.

## المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة نפטال بسكرة

من أجل فعالية نظام الرقابة الداخلية وإنجاحه وتحقيق أهدافه لا بد أن يكون مبني على مقومات محاسبية ومقومات ادارية ويمكن حصرها كما يلي :

## الفرع الأول: مقومات محاسبية لنظام الرقابة الداخلية لمؤسسة نפטال بسكرة

لقد تم الحصول على بعض المقومات المحاسبية التي تخص نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة نפטال لتسويق بسكرة والمتمثلة في العناصر التالية:

## أولاً: الدليل المحاسبي و المجموعة الدفترية

من خلال الدراسة الميدانية تم الاكتشاف ان الدليل المحاسبي يتميز بالعناصر التالية:

- هناك معالجة آلية لجميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة ومركزة حيث كل عملية يتم بتسجيلها تظهر مباشرة في النظام الآلي للمؤسسة الأم.
- تمسك محاسبية وفقاً للمخطط المحاسبي داخلي خاص بالمؤسسة في نظام متلائم مع الاحتياجات التي تخصها في حدود المخطط المحاسبي الدولي.
- تطبيق نظام المحاسبة التحليلية من خلال حساب مختلف التكاليف.
- الصرامة في تحرير السندات الداخلية التي تغطي جميع النشاطات سواء ذات أهمية كبيرة أو صغيرة.
- وجود دفتر خاص لتحديد الإجراءات المحاسبية تحت مراقبة مسؤول معين حيث يسمح بتوزيع هذا الدفتر على كافة الأشخاص الذين يتعلق بهم.

## ثانياً: الوسائل الإلكترونية و الآلية المستخدمة

تعتمد المؤسسة على معالجة البيانات والمعلومات المتدفقة على الوسائل الآلية و الإلكترونية لأنها تعطي نتائج سريعة وقليلة الأخطاء ومنظمة وتحصر المؤسسة على تحيين هذه الوسائل والبرامج المساعدة في رفع كفاءة العمل المحاسبي.

## ثالثاً: الموازنات التقديرية

تحاول المؤسسة بالقدر الممكن أن تحقق الأهداف المخطط لها والمرجو تجسيدها حيث كل نهاية السنة تقارن بما توصلت إليه مع ما هو مخطط مع تحديد الانحرافات لأخذها بعين الاعتبار للعام المقبل لتفاديها.

الفرع الثاني: مقومات إدارية لنظام الرقابة الداخلية لمؤسسة نفضال بسكرة

وتم الحصول على المقومات الإدارية المتمثلة في العناصر التالية:

### أولاً: الهيكل التنظيمي

لقد لوحظ أن الهيكل التنظيمي الموجود بالمؤسسة يضم على قمته المدير، وهذا الأخير يشرف على خمس مصالح رئيسية. تسلسل مناسب مع حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها وموضح تقسيم المهام والمسؤوليات لكل مصلحة نظراً لحصر المؤسسة الأم وفعالية نظامها الداخلي.

### ثانياً: اختيار الموظفين المناسبين

تم الحصول على معلومات حول هذا العنصر ملخصة النقاط التالية:

- اعتماد اختيار الموظفين ووضعهم في المكان المناسب يتم على أساس الشهادات التي يمتلكها الموظفون وهي متنوعة حسب احتياجات المؤسسة.
- اعتماد الخبرة من حيث مدة العمل في النصب، وليس بحسب التكوين المتحصل عليه.
- تطبيق الموظفين للأوامر وفق تسلسل الهيكل التنظيمي، وعدم قدرة الموظفين على اتخاذ أي قرار بسيط دون الرجوع إلى رؤوسهم.
- حرص الموظفين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة.

### ثالثاً: سياسات و إجراءات لحماية الأصول

بالنسبة للسياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة تتمثل فيما يلي:

- توفير الحماية اللازمة للأصول وتنظيم السجلات في أماكن آمنة من التلف و الضياع.
- تحديد مخازن خاصة بالأصول مع تعيين أمين المخزن هو المسؤول عن المخزن ولا يمكن لأي شخص الدخول إلى المخزن بدونه.
- تشكل المؤسسة لجنة خاصة عند وصول موعد الجرد للقيام بالجرد الفعلي والتأكد من ما هو موجود في المخازن.

### المطلب الثاني: كيفية عمل نظام الرقابة الداخلية

تعمل مؤسسة نفضال على معالجة مقومتها من أجل تحقيق أهدافها على الوجه الذي يرضيها وتتمثل معالجتها في مجموعة من الإجراءات تتبعها تم الحصول عليها من أحد فروعها "مؤسسة نفضال لتسويق بسكرة" ويمكن تقسيمها إلى إجراءات إدارية، إجراءات محاسبية و إجراءات عامة.

### الفرع الأول: إجراءات إدارية

تم الوصول إلى أن المؤسسة تطبق الإجراءات الإدارية المتمثلة في النقاط التالية:

- توضيح خطوات العمل بالتفصيل للموظفين حيث في حالة التماس خطوة مبهمه لابد من الرجوع إلى المسؤول لتوضيح ذلك.
- الفصل بين المسؤوليات وتقسيم العمل لكل مصلحة على حدى بهدف تجنب الغش والمخالفات.
- كل موظف يقوم بتوقيع على المستندات لإثبات بما قام به من عمل وهذا وفق تعليمات صريحة.
- إجراء حركة تنقل الموظفين وذلك عند خروج موظف لعطلة ينوبه موظف آخر لتحقيق حسن سير العمل.

الفرع الثاني: إجراءات محاسبية

- تتمثل الإجراءات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة و التي تم الوصل إليها في النقاط التالية:
- تستعمل البرامج المحاسبية لتسهيل العمل المحاسبي و ربح الوقت و تقليل من احتمال الوقوع في الخطأ.
  - إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات لكل من البنوك والموردين والعملاء.
  - الحرص على عدم إثبات أي مستند لم يتم اعتماده من طرف الموظفين.
  - القيام بعملية المراجعة لكل الأعمال التي قام بها الموظفين من طرف موظفين آخرين.
  - تتبع العمليات بدقة لتسجيلها في الدفاتر فور حدوثها لتقليل من فرص الغش و الاحتيال.

الفرع الثالث: إجراءات عامة

- بالإضافة إلى الإجراءات الإدارية والمحاسبية تم وجود المؤسسة تطبق اجراءات عامة تتمثل في النقاط التالية:
- توفير الأجهزة للمراقبة لحماية ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار المحتملة.
  - العمل بأجهزة الإعلام الآلي والحرص على تجديدها وذلك نظرا لحجم عدد العمليات والسرعة في معالجة البيانات.

## المبحث الثالث: مساهمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات

لتقييم نظام الرقابة يختار محافظ الحسابات أسلوب من أساليب التقييم (أسلوب الاستبيان، أسلوب التقرير الوصفي، أسلوب الملخص التذكيري، أسلوب خرائط التدفق) و هنا تم اختيار أسلوب الاستبيان (الاستقصاء) الذي يتمثل في طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة، من أجل إبراز و إضفاء هذه المعلومات بالنسبة للمستخدمين ولاستخلاص مجموعة من النتائج لمحاولة تحليلها وتقديم بعض التوصيات المقترحة للمؤسسة حول نظام الرقابة الداخلية.

## المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق أسلوب الاستبيان

سيتم تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق أسلوب الاستبيان، بالاعتماد على طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة محل الدراسة في شكل جداول هي كالآتي:

- لجدول الأول: المشتريات.

- الجدول الثاني: المدفوعات النقدية.

- الجدول الثالث: المخزونات.

- الجدول الرابع: المبيعات.

- الجدول الخامس: المقبوضات النقدية.

- الجدول السادس: الرواتب و الأجور.

## أولاً: تقييم نظام المشتريات

تتمحور أسئلة هذه القائمة حول ما يلي:

- التأكد من وجود مصلحة الشراء والإجراءات المتبعة لتنفيذ هذه الوظيفة.

- التأكد من شروط عمليات الشراء من خلال الفواتير.

- التأكد من التسديد وتتبع التسجيل المحاسبي للمشتريات.

وتمثلت الأسئلة في الجدول التالي :

الجدول رقم (3): قائمة اسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات



الملاحظات	الجواب		الأسئلة	الرقم
	لا	بنعم		
خاص بمشتريات من أجل الاستهلاك		X	هل هناك قسم خاص بالمشتريات ؟	01
		X	هل هذا القسم مستقل تماما عن قسم الحسابات ؟	02
		X	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟	03
تشكل لجنة خاصة للاستلام والفحص	X		هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص؟	04
		X	هل تقوم هذه اللجنة بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد؟	05
عندما تتجاوز 60 مليون توجد مناقصة		X	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات ؟	06
		X	هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص الى قسم الحسابات وقسم المخازن؟	07
		X	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام؟	08
		X	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل التسديد؟	09
		X	هل الطلبات مرقمة ترقيما مسبقا ويراقب استعمالها ماديا ورقميا؟	10
	X		هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات بناء على تقرير قسم الاستلام والفحص ؟	11
		X	هل لوثائق عملية الشراء ألوان مختلفة ؟	12
		X	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات ؟	13
من قسم المشتريات إلى المدير من المدير إلى قسم المحاسبة		X	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟	14
تم العملية بواسطة موظفين "2"		X	هل يعتمد تسديد الفواتير من قبل موظف مسؤول؟	15

هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟	X	تتبع من طرف مصلحة الخزينة	16
هل كل العمليات المتعلقة بالمشتريات على علم بما بمصلحة المحاسبة فور حدوثها ليتمكن من عملية التسجيل المحاسبي؟	X	يتم تسجيلها كل شهر	17
هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟	X	يسجل قيد الشراء وفق الملف المتكون من (فاتورة الشراء ملحق رقم (1) + وصل الاستلام + طلب التسديد الملحق رقم (2) + الالتزام الملحق رقم (3))	18
هل ترفق بالشيك المحرر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟	X	الشيك بالإضافة نسخة من الأمر بالدفع	19

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من مؤسسة نفضال لتسويق بسكرة

#### ثانيا: المدفوعات النقدية

تتمحور أسئلة هذه القائمة حول ما يلي:

- التأكد من وجود اجراءات خاصة بالمدفوعات النقدية.
- التأكد من أن المدفوعات النقدية قد تمت لأغراض مشروعة.
- التأكد من التسجيل المحاسبي للمدفوعات النقدية بطريقة صحيحة.
- التأكد من المبالغ الموجودة في الخزينة أنها تطابق ما هو في البنوك.

وتمثلت الأسئلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4): قائمة اسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية

الرقم	الاسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل توجد مراقبة للمبالغ المدفوعة مع مبالغ الفواتير؟	X		
02	هل دفتر الشيكات مراقب و محفوظ؟	X		
03	هل تراقب الشيكات الملغاة؟	X		
04	هل تجرى عملية التسوية لها؟			لا توجد لها أي تسوية
05	هل توجد رقابة على الأرصدة الدائنة للعملاء؟	X		

06	هل توجد رقابة على وسائل السداد (شيكات) من حيث المبلغ و الإمضاء؟	X	
07	هل تعالج الفروقات؟		لا توجد فروقات وفي حالة إن وجدت أكيد ستعالج
08	هل يوجد جرد مفاجئ للخزينة؟	X	
09	هل توجد مراقبة لقيود التسجيل المحاسبي للمدفوعات؟	X	
10	هل توجد مراجعة للقيود المحاسبية للمدفوعات؟	X	
11	هل تجرى مقارنة بين تواريخ الدفع وتواريخ الكشف البنكي؟	X	
12	هل توجد مقارنة بنكية؟	X	
13	هل يتم مراقبة معدلات الصرف للمدفوعات بالعملة الصعبة؟		لا توجد معاملات بالعملة الصعبة لكونها فرع من المؤسسة الأم
14	هل تراقب الإمضاءات على الشيكات؟	X	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من مؤسسة نفضال لتسويق بسكرة

### ثالثا: المخزونات

تتمحور أسئلة هذه القائمة حول ما يلي:

- التأكد من وجود اجراءات خاصة بالمخزونات.
  - التأكد من عمليات الجرد وتتبع عمليات الدخول والخروج للعناصر المتواجدة في المخزن.
  - التأكد من التسجيل المحاسبي لكل العمليات المتعلقة بالمخزن.
- وتمثلت الأسئلة في الجدول التالي:

الجدول رقم(5): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات

الرقم	الاسئلة	الجواب		الملاحظات
		لا	بنعم	
01	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية امين خاص؟		X	
02	هل يقوم امين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات و الاخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف؟		X	من أجل تسجيل كل ما دخل وخرج من المخزن الملحق رقم (4)
03	هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية؟		X	تكون أوامر الصرف في شكل وثيقة من كل مصلحة

ترسل لمسؤول المخزن من أجل اخراج البضاعة من المخزن وتكون مرفقة بسند				
		X	هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد و البضائع تحت التشغيل والتامة الصنع؟	04
	X		هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن امناء المخازن؟	05
كل شهر		X	هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الارصدة الدفترية بحيث يشمل جميع انواع البضائع مرة على الاقل كل سنة؟	06
		X	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن امناء المخازن؟	07
		X	هل يشمل نظام المخازن على اعداد تقارير دورية تقدم لرئيس المصلحة التجارية؟	08
		X	هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على البضاعة في المخازن؟	09
		X	هل اختصاصات ومسؤوليات امين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟	10
		X	هل تخزن المنتجات في مكان واحد حسب نوعها؟	11
		X	هل يقضي التنظيم الاداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات؟	12
		X	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات؟	13
		X	هل تعرض الفروق ان وجدت في الجرد الفعلي و الدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها؟	14
سعر موحد ومحدد من المؤسسة الأم	X		هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟	15

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من مؤسسة نפטال لتسويق بسكرة

#### رابعاً: المبيعات

تتمحور أسئلة هذه القائمة حول ما يلي:

- التأكد من وجود اجراءات خاصة متبعة لتنفيذ وظيفة البيع.
- التأكد من شروط عمليات البيع من خلال فواتير البيع.
- التأكد من عمليات التحصيل من الزبائن وتتبع التسجيل المحاسبي للمبيعات.

وتمثلت الاسئلة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (6): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمبيعات

الرقم	الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل هناك قسم خاص بالمبيعات ؟	X		
02	هل توجد رقابة على اوامر البيع ؟	X		تتم بتتبع طلبية الزبون الملحق (5)
03	هل توجد رقابة على فواتير البيع من حيث الكمية والسعر وشروط البيع ؟	X		
04	هل تجرى مقارنة بين الطلب والكمية المرسلة ؟	X		
05	هل هناك رقابة محاسبية على مجاميع الفاتورة من حيث المبلغ والحروف كتابيا ؟	X		
06	هل تراقب الاسعار الوحدوية ؟	X		مبالغ مراقبة آليا في البرنامج
07	هل هناك رقابة على التسجيل المحاسبي ؟	X		
08	هل يراقب التسلسل الرقمي لدفتر فواتير البيع ؟	X		
09	هل دفتر اذونات الارسال مراقب ومرقم تسلسليا ؟	X		
10	هل تراقب الامضاءات في الفاتورة للمصالح المعنية ؟	X		
11	هل هناك رقابة على شيكات الزبون ؟	X		
12	هل كل الفواتير مسجلة محاسبيا ؟	X		
13	هل هناك رقابة على الزبائن المتأخرين عن السداد ؟	X		
14	هل لنسخ ووثائق المبيعات ألوان مختلفة ؟	X		
15	هل توجد رقابة على تسجيل المردودات ؟	X		
16	هل دفتر الزبائن مراقب ومرقم ؟		X	لا يوجد لزبائن دفتر بل له ملف خاص به مرقم ومراقب يسمى ببطاقة الزبون يحتوي على طلب الزبون المتمثل في الملحق رقم (4)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من مؤسسة نفضال لتسويق بسكرة

خامسا: المقبوضات النقدية

تتمحور أسئلة هذه القائمة حول ما يلي:

- التأكد من وجود اجراءات خاصة بالمدفوعات النقدية.
- التأكد من أن المدفوعات النقدية قد تمت لأغراض مشروعة.
- التأكد من التسجيل المحاسبي للمدفوعات النقدية بطريقة صحيحة.
- التأكد من المبالغ الموجودة في الخزينة أنها تطابق ما هو في البنوك.

وتمثلت الأسئلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (7): قائمة اسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية

الملاحظة	الجواب		أسئلة	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل تتم مراجعة لمبالغ فواتير البيع مع المبالغ المقبوضة ؟	01
		X	هل تجرى مقارنة بنكية بين المقبوضات المدونة في اليومية والكشف البنكي ؟	02
		X	هل دفتر المقبوضات موجود ومراقب ؟	03
		X	هل يجرى جرد محاسبي للمقبوضات ؟	04
		X	هل تجرى مراجعة بين المقبوضات وديون العملاء ؟	05
لا تستعملها المؤسسة			هل هناك رقابة على أوراق القبض ؟	06
بما أن المؤسسة لا تستعمل أوراق القبض إذا لا توجد مقارنة	X		هل تجرى مقارنة بينها وبين جدول المقبوضات ؟	07
		X	هل يوجد دفتر إيصالات القبض ؟	08
		X	هل هو مطابق للمقبوضات الفعلية ؟	09
		X	هل يتم اشعار الزبائن المتأخرين عن الدفع ؟	10
		X	هل تتم مراجعة مؤونة العملاء المشكوك فيهم ؟	11
		X	هل كل الشيكات المقبوضة مسجلة في دفتر الخزينة ؟	12
لا توجد معاملات بالعملة الصعبة لكونها فرع من المؤسسة الأم	X		هل توجد رقابة على المقبوضات بالعملة الصعبة ومقارنتها بسعر الصرف ؟	13

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من مؤسسة نפטال لتسويق بسكرة

سادسا: الرواتب و الأجور

تتمحور أسئلة هذه القائمة حول ما يلي:

- التأكد من الاجراءات الخاصة بإعداد الأجور.
- التأكد من التسجيل المحاسبي للأجور ومن تحويلها.
- التأكد من الوثائق اللازمة لإعداد الأجور.

وتمثلت الأسئلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (8): قائمة اسئلة المقابلة نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والاجور

الملاحظات	الجواب		الأسئلة	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل يوجد نظام آلي لإعداد الأجور ؟	01
		X	هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي ؟	02
		X	هل توجد مراجعة لطريقة إعداد الأجور ؟	03
		X	هل هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة وعدد العمال بالشركة ؟	04
		X	هل هناك رقابة على ساعات العمل ببطاقة التنقيط وكشف الأجور ؟	05
		X	هل يتم تحيين نظام الأجور وفق للتغيرات ؟	06
		X	هل هناك مراجعة لمجاميع دفتر الأجور ؟	07
		X	هل هناك مطابقة بين دفتر الأجور والمدفوعات ؟	08
		X	هل هناك رقابة على السلفيات للعمال؟	09
		X	هل هي مراقبة في كشف الأجور ؟	10
		X	هل هناك مقارنة بين كشف الأجور ودفتر الأجور ؟	11
	X		هل توجد رقابة على الأجور و الرواتب التي لم يستلمها أصحابها في حينها وتتبع صرفها فيما بعد؟	12
العمليات تتم آليا لا تحتاج لهذا الإجراء	X		هل يوقع الموظفون والعمال على ايصالات الاستلام؟	13
		X	هل نظام إعداد الأجور فعال ؟	14
		X	هل توجد رقابة على غلق حساب السلفيات للعمال؟	15
		X	هل توجد رقابة على اجراءات التسجيل المحاسبي ؟	16
		X	هل يخصص حساب بالبنك لدفع الأجور و الرواتب؟	17
غالبا بأوامر الدفع إلا		X	هل تصرف أجور الموظفون بالشيكات أو عن طريق أوامر الدفع؟	18

في حالات خاصة تصرف بالشيكات				
		X	هل تمسك المؤسسة بطاقات حالة مدنية لكل عامل يدون فيها جميع البيانات اللازمة لإعداد كشوف الأجور؟	19

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من مؤسسة نفعال لتسويق بسكرة

### المطلب الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة

باستخدام لقوائم الاستقصاء لنظام الرقابة الداخلية لمختلف وظائف المؤسسة من وظيفة الشراء و وظيفة المدفوعات النقدية إلى وظيفة التخزين إلى وظيفة المبيعات وصولا إلى وظيفة المقبوضات و أخيرا وظيفة الاجور تم وجود المؤسسة قائمة على ما يلي:

#### الفرع الأول: وظيفة المشتريات

بناء على إجابات الأسئلة التي تضمنتها قائمة الاستقصاء المتعلقة بالمشتريات، واعتمادا على المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال المقابلة، تمت محاولة تحليل النتائج وتحديد نقاط القوة والضعف لهذه الوظيفة كالتالي:

#### أولا: نقاط القوة

تتمثل نقاط قوة المشتريات في بعض النقاط التي كانت من الاستنتاجات كما يلي:

\* تنظيم محكم لعمليات الشراء حيث تخطيط وتحديد المشتريات يتم مسبقا من طرف المؤسسة الأم.

\* استقلال قسم المشتريات عن باقي الأقسام.

\* الحرص على الحصول على السلع والخدمات بالكمية المطلوبة و بأحسن جودة وبالسعر المتفق عليه مع المورد.

\* تتبع طلب الشراء لمبدأ احترام الترتيب التتابعي.

\* التسجيل المحاسبي لا يتم إلا بتوفير الوثائق الثبوتية لعملية الشراء المتكونة من (فاتورة شراء+ وصل الاستلام+ طلب التسديد+ الالتزام).

#### ثانيا: نقاط الضعف

تتمثل نقاط ضعف المشتريات في بعض النقاط التي كانت من الاستنتاجات كما يلي:

\* عدم وجود قسم خاص للاستلام والفحص وإنما يتم تشكيل لجنة خاصة للاستلام والفحص يؤدي إلى تعرقل وتأخير عملية الفحص وتغير اللجنة يؤدي إلى نقص الخبرة.



\* عدم وجود نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة حيث تتبع من طرف مصلحة الخزينة مما يدل على تداخل نوعا ما في المهام.

\* التسجيل المحاسبي لعملية الشراء يتم وفق الملف المتكون من (فاتورة شراء+ وصل الاستلام+ طلب التسديد+ الالتزام) التي تتوفر هذه الأخيرة في نهاية كل شهر .

#### الفرع الثاني: وظيفة المخزونات

بناء على إجابات الأسئلة التي تضمنتها قائمة الاستقصاء المتعلقة بالمخزونات، واعتمادا على المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال المقابلة، تمت محاولة تحليل النتائج وتحديد نقاط القوة والضعف لهذه الوظيفة كالتالي:

#### **أولا: نقاط القوة**

تمثل نقاط قوة المخزونات في بعض النقاط التي كانت من الاستنتاجات كما يلي:

\* استقلال قسم المخزونات وتحت مسؤولية أمين خاص.

\* القيام بجرد فعلي دوريا لمقارنة الموجود الفعلي بالمخازن مع الارصدة الدفترية يتم كل شهر ومن طرف أشخاص مستقلون عن أمناء المخزن.

\* استخدام برنامج الاعلام آلي في التسجيل الآلي في حالة دخول وخروج البضاعة للمخزن.

#### **ثانيا: نقاط الضعف**

تمثل نقاط ضعف المخزونات في بعض النقاط التي كانت من الاستنتاجات كما يلي:

\* عدم الاهتمام بنهاية مدة صلاحية البضاعة في المخازن.

\* تعدد المخازن في أماكن مختلفة مما يصعب الرقابة الفعلية.

\* برنامج الاعلام الآلي المستعمل لا ينبه المستخدم عند بلوغ المخزن الحد الأدنى والحد الأعلى ولا يتحكم في المخزن في حالة نفاذ المخزن أو تكديسه.

#### الفرع الثالث: وظيفة المبيعات

بناء على إجابات الأسئلة التي تضمنتها قائمة الاستقصاء المتعلقة بالمبيعات، واعتمادا على المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال المقابلة، تمت محاولة تحليل النتائج وتحديد نقاط القوة والضعف لهذه الوظيفة كالتالي:

## أولاً: نقاط القوة

- تمثل نقاط قوة المبيعات في بعض النقاط التي كانت من الاستنتاجات كما يلي:
- \* استقلال قسم المبيعات عن باقي الأقسام هذا يدل على اهتمام المؤسسة بمبيعاتها.
- \* الحرص على التطابق بين ما هو مطلوب والكمية المرسلة.
- \* وجود رقابة محكمة على فواتير البيع من حيث شروط البيع و الكمية.
- \* الحرص على التسجيل المحاسبي لكامل عمليات البيع بكل ما يثبت ذلك بالوثائق.
- \* تتبع العملاء وحالاتهم هل زبون عادي، مشكوك في امره، زبون معدوم لقدرة المؤسسة على تحديد الالتزام الذي على عاتقها.

## ثانياً: نقاط الضعف

- تمثل نقاط ضعف المبيعات في بعض النقاط التي كانت من الاستنتاجات كما يلي:
  - \* الرقابة تتم من طرف المؤسسة الأم مما يعلق في بعض الاحيان الأعمال اللاحقة للمؤسسة.
- الفرع الرابع: وظيفة المدفوعات والمقبوضات

بناء على إجابات الأسئلة التي تضمنتها قائمة الاستقصاء المتعلقة بالمدفوعات و المقبوضات، واعتمادا على المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال المقابلة، تمت محاولة تحليل النتائج وتحديد ما في نقاط القوة والضعف لهذه الوظيفة كالتالي:

## أولاً: نقاط القوة

- تمثل نقاط قوة كل من المدفوعات والمقبوضات في بعض النقاط التي كانت من الاستنتاجات كما يلي:
- \* وجود مراقبة للمبالغ المدفوعة مع مبالغ الفواتير تساعد على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تقع.
- \* وجود مراقبة للمبالغ المقبوضة مع مبالغ الفواتير يساهم في تقليل الأخطاء.
- \* وجود مراقبة لقيود التسجيل المحاسبي لكل من المدفوعات و المقبوضات يقلل من الأخطاء ويساعد على التأكد من صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية.
- \* جميع المقبوضات توضع في البنك لتسهيل التعامل مع الموردين، وتقليل النقدية الموجودة بالخزينة ومنه تقليل خطر سرقة واختلاس أموال المؤسسة.

- \* اجراء المقاربات البنكية بين المقبوضات المدونة في اليومية والكشف البنكي وهذا يعمل على حماية أموال المؤسسة.
- \* تتبع حالات الزبائن والاتصال بهم في حالة التأخير من أجل الحصول على أموال المؤسسة.
- \* الحرص على مراقبة أدوات التسديد بالأخص الشيكات من حيث المبالغ و الامضاءات التي لا بد أن تكون ممضاة من طرف أشخاص معتمدين ويلزم وجود أكثر من توقيع على الشيك.

#### ثانيا: نقاط الضعف

- تمثل نقاط ضعف كل من المدفوعات والمقبوضات في بعض النقاط التي كانت من الاستنتاجات كما يلي:
- \* عدم الاهتمام بالشيكات الملغاة و متابعتها وتسويتها مما يفتح ثغرة للتلاعب بالأموال و السرقة.
- \* عدم الحرص على تسديد الموردين هذا يؤدي نقص فرص المؤسسة من ناحية تخفيض الأسعار و عدم اعتبارها من الزبائن الأوفياء.
- \* عدم التعامل بأوراق القبض مما يصعب على الزبائن التعامل مع المؤسسة.

#### الفرع الخامس: وظيفة الرواتب و الأجور

- بناء على إجابات الأسئلة التي تضمنتها قائمة الاستقصاء المتعلقة بالرواتب و الأجور، واعتمادا على المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال المقابلة، تمت محاولة تحليل النتائج وتحديد نقاط القوة والضعف لهذه الوظيفة كالتالي:

#### أولا: نقاط القوة

- تمثل نقاط قوة كل من الرواتب والأجور في بعض النقاط التي كانت من الاستنتاجات كما يلي:
- \* وجود برنامج فعال يعمل على إعداد الأجور وهذا يساعد على ربح الوقت وتقليل الأخطاء.
- \* وجود رقابة على ساعات العمل ببطاقة التنقيط وكشف الأجور يحفز العمال على الحرص في الحضور في الوقت المناسب.
- \* هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة وعدد العمال بالمؤسسة هذا يساعد على عدم ضياع حق العمال.
- \* هناك رقابة على سلفيات العمال ومراقبة في كشف الأجور.
- \* تتبع اجراءات التسجيل المحاسبي بالوثائق الثبوتية عن كل اجراء وعملية.
- \* تخصيص حساب بالبنك لدفع الأجور والرواتب لتسهيل المهمة.

## ثانيا: نقاط الضعف

تتمثل نقاط ضعف كل من الرواتب والأجور في بعض النقاط التي كانت من الاستنتاجات كما يلي:

- \* عدم توفير اجراء استلام كشف الاجور الشهرية من أجل الامضاء عليها من طرف الموظفين ليبرهنوا على مدى ارضائه.
- \* عدم توفير الرقابة على الأجور والرواتب التي لم يستلمها أصحابها إلا إذا طالب الموظف بحقه.

## المطلب الثالث: التحسينات المقدمه للمؤسسة حول نظام الرقابة

بما أن سبق وذكر أن مؤسسة نפטال لتسويق بسكرة فرع من المؤسسة الأم ليس لها نظام رقابة خاص بها لكن في نواياها السعي على تجسيد نظام الرقابة لكل فرع وعلى استقلالية لحف الثقل على المؤسسة الأم في هذا الإطار تم اقتراح بعض التوصيات المتمثلة في:

الفرع الأول: توصيات عامة

- توصيات عامة مقترحة على المؤسسة إن شاء الله تأخذها بعين الاعتبار لاحقا إن تيسر لها الأمر
- \* العمل على انشاء و تخصيص مصلحة للمراجعة الداخلية بالمؤسسة تساعد على تفعيل نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير.
- \* السهر والعمل على توفير أجدد و أحسن برامج الإعلام الآلي التي تساعد على تقديم معلومات صادقة وريح الوقت.
- \* الحرص على حماية الموظفين وتقديم لها تحفيزات لتحفيز وانضباطهم في العمل هذا سيساعد في تفعيله لنظام الرقابة في حالة تصميمه
- \* فتح مجالات التنوع والتعامل مع الغير من طرف الفروع لتسهيل العمليات على المؤسسة الأم والفرع في نفس الوقت ولريح الوقت.

الفرع الثاني: توصيات لكل وظيفة

توصيات لكل وظيفة مقترحة على المؤسسة إن شاء الله تأخذها بعين الاعتبار لاحقا إن تيسر لها الأمر كذلك

## أولا: المشتريات

- \* العمل على إنشاء قسم خاص للاستلام والفحص للمشتريات لضمان الحصول على ما هو مطلوب.
- \* العمل على توفير نظام فعال لتسجيل دقيق لعمليات الاستلام الجزئي لتجنب تداخل المهام بين مصلحة الخزينة والمشتريات.

ثانيا: المخزونات

\* العمل على تحسين البرنامج المستعمل لكي ينبه المستخدم عند بلوغ المخزن الحد الأدنى و الحد الاعلى وليتحكم في المخزن في حالة نفاده أو تكديسه.

ثالثا: المبيعات

\* محاولة تحديد أسعار المبيعات كل فرع حسب منطقة تواجده لا للتقييد من المؤسسة الأم.

رابعا: المدفوعات و المقبوضات

\* الحرص على كل ما هو على عاتق المؤسسة وما لها لتوازن الكفة بين الموردين و العملاء.

خامسا: الرواتب و الأجور

\* محاولة تقديم بعض العلاوات والهدايا للموظفين من خلال رفع قيمة المردودية أو غير ذلك كحافز لهم.

## خلاصة الفصل

تعتبر مؤسسة نפטال لتسويق بسكرة فرع من فروع المؤسسة الأم، لكن بإمكانها ان تستفيد من كافة ما يرد بتقرير محافظ الحسابات للمؤسسة الأم خاصة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية لأن الحرص على فعاليته من الضرورة الحتمية لحماية أصولها و أموالها، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها.

ومن خلال إجراء للدراسة الميدانية في مؤسسة نפטال لتسويق بسكرة تمت محاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال طرح قائمة من الأسئلة عن طريق المقابلة مع مختلف مسؤولين المصالح التالية: مصلحة المحاسبة والمالية، مصلحة التجارة، مصلحة الموارد البشرية، ومحاولة تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لكل من وظيفة المشتريات، وظيفة المخزونات، وظيفة المبيعات، وظيفة المدفوعات والمقبوضات، وظيفة الرواتب و الأجور، وتقديم بعض الاقتراحات من التحسينات التي تساهم في تجسيد نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الفروع والتي من شأنها تجعل نظام الرقابة الداخلية فعال وهذا يساهم في رفع مستوى عمل المؤسسات بصفة عامة ومؤسسة نפטال لتسويق بسكرة بصفة خاصة.

الخاتمة

يتجلى الهدف الاساسي لمهنة محافظ الحسابات في صحة ومصداقية الكشوف المالية، وذلك من خلال لإبداء رأيه المحايد حول مدى عدالة ومصداقية وصحة الكشوف المالية ومدى عكس الصورة الصادقة لأعمال المؤسسة. وهذا يشترط على محافظ الحسابات ان تتوفر فيه أسس مهنية متمثلة في أن يكون مستقلا ومحايذا عن المؤسسة وذو كفاءة وخبرة مهنية . ومن الدراسة التي تم تناولها والمعنون ب " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية " تم السعي الى ابراز والاحاطة بالجوانب النظرية لكل من نظام الرقابة الداخلية التي تعد اللبنة الأساس في المؤسسات لكونها تعمل على حماية ممتلكات المؤسسة من أصول وأموال ... الخ، وكذلك تعمل على ضمان دقة المعلومات المحاسبية، من أجل الاعتماد عليها في اعداد التقارير بالإضافة الى الجانب النظري لنظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق اليها، تم التطرق الى الجانب النظري لمحافظ الحسابات من ناحية مهامه، مسؤولياته وشروط ممارسة المهنة وأخيرا تم التطرق الى العلاقة بينه وبين نظام الرقابة الداخلية . وتناولت دراسة ميدانية بمؤسسة نفضال لتسويق بسكرة حيث تم التعرف بالمؤسسة، وتقييم نظامها من خلال الاجابة على قوائم استقصائية، وتم تحليل ما تم التوصل إليه.

#### اختبار صحة الفرضيات:

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة الدراسة إلى الآتي:

**الفرضية الأولى:** على محافظ الحسابات عند مزاولة عمله أولا التعرف على المؤسسة وتخطيط من أجل الحصول على الأدلة الكافية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الاولى.

**الفرضية الثانية:** التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية يتطلب بالضرورة من محافظ الحسابات القيام بدراسة منتظمة من خلال طرح أسئلة والحصول على إجابتها وهذا يكون وفق أسلوب معين من أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية إما قوائم الاستقصاء، أو أسلوب وصفي أو خرائط التدفق وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

**الفرضية الثالثة:** يعمل محافظ الحسابات على تقديم النصائح و الإرشادات لمسؤولين المؤسسة انطلاقا من تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

#### نتائج الدراسة:

من خلال هاته الدراسة، استخلصنا النتائج التالية:

- نظام الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات و القوانين تحدها إدارة المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لمخططاتها المالية و الإدارية ومن أجل الحصول على الجودة في المعلومات المالية، لا بد من توفيره في جميع المؤسسات.
- تصميم نظام الرقابة يتم في حدود قدرة المؤسسة من أجل تحقيق نظام رقابة فعال يساعد على تعزيز نقاط قوة المؤسسة وتقليل ومعالجة نقاط الضعف.



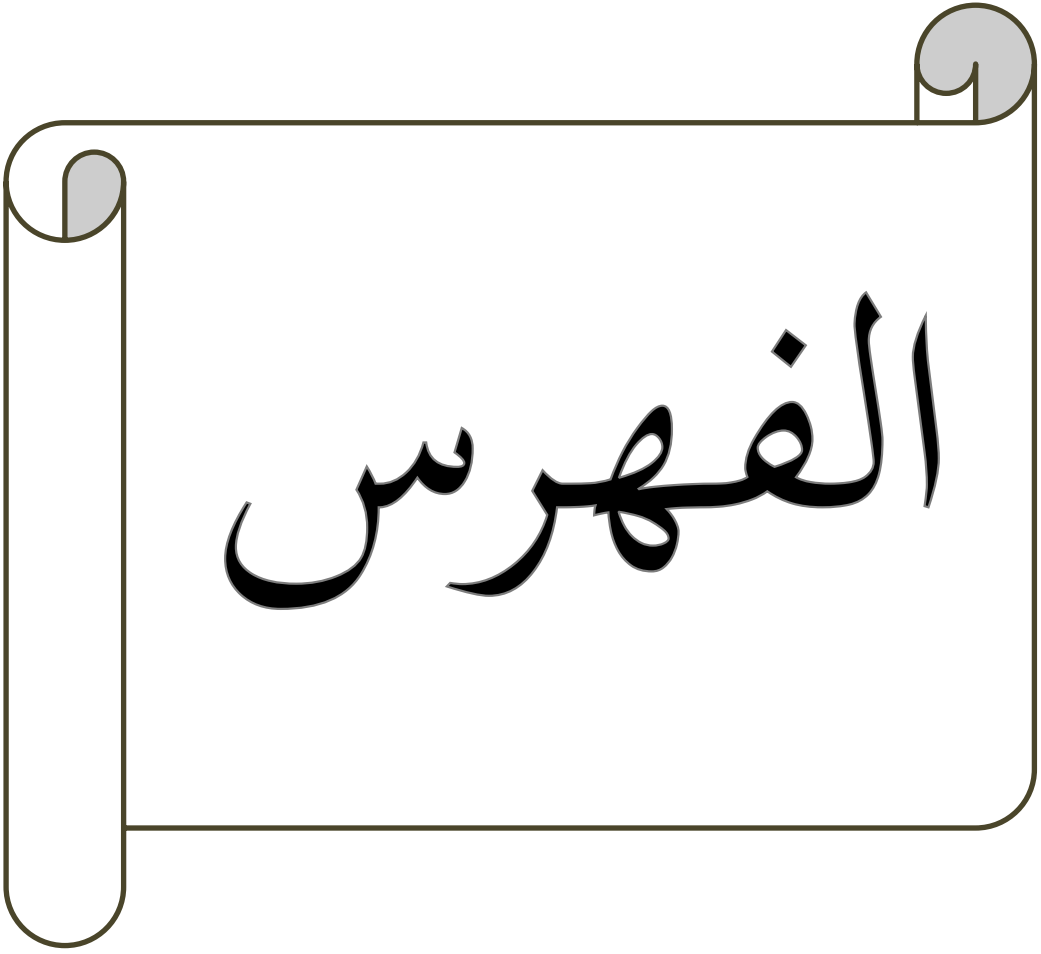
- يستوجب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية من خلال دراسته طرف محافظ الحسابات دراسة منتظمة وفق معلومات يتم الحصول عليها عن طريق طرح أسئلة و الإجابة عليها بأساليب وطرق متعددة.
- استعمال أسلوب المقابلة وطرح أسئلة مغلقة اجابتها (بنعم او لا) في شكل استبيان لا يؤدي إلى الفهم الكامل للإجراءات ولا توضح أهم المشاكل التي تعاني منها نظام الرقابة الداخلية وهذا راجع لعدم ذكر سبب عدم تطبيق بعض الاجراءات والتي تعبر عن ضعف نظام الرقابة الداخلية من خلال الدراسة تم التوصل إلى اجابات تعبر على وجود نظام فعال للرقابة الداخلية من خلال إعداد تقارير دورية من طرف جميع الفروع وترسل إلى المؤسسة الأم.

### التوصيات

- من خلال ما جاء في هذه الدراسة وبناء على النتائج المتوصل إليها سيتم محاولة طرح بعض التوصيات كما يلي:
- ضرورة إقامة نظام رقابة داخلية في جميع المؤسسات الاقتصادية و العمل على تفعيله وتتبع إجراءاته لتقليل نقاط الضعف وتعزيز نقاط القوة.
- لا بد على المؤسسات الأخذ بعين الاعتبار التوصيات المقدمة من طرف محافظ الحسابات و العمل على التحسين و التعديل في أسرع وقت.
- إنشاء مراجعة سليمة في المؤسسات لتسهيل عمل المحافظ في إعداد التقارير.
- ضرورة التنوع وتعدد استخدام وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية وعدم الاقتصار على وسيلة واحدة من أجل البلوغ و اكتشاف كافة نقاط القوة و الضعف و الحرص على التعرف بكافة الاجراءات المطبقة في المؤسسة.

### أفاق الدراسة

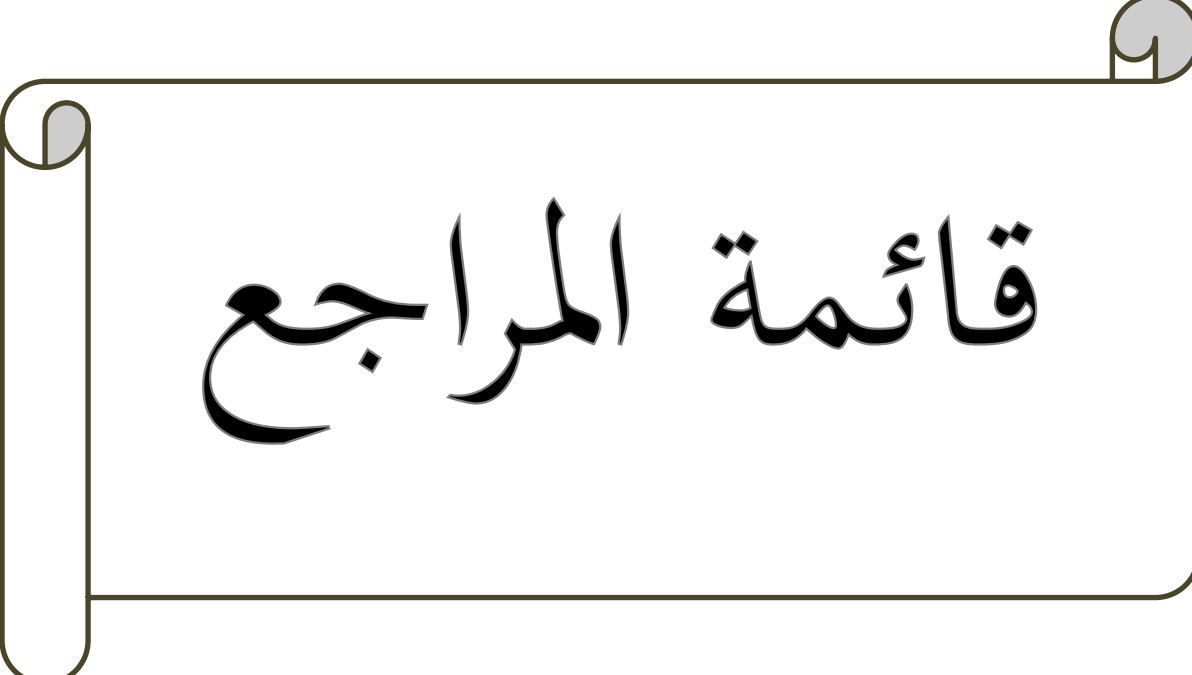
- إن ميدان المراجعة عميق ومنتسح فكلما تم ذكره في البحث يعتبر ناقص وغير شامل لا بد من إكماله، ويعتبر موضوع دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ذات أهمية بالغة لذا تم اقتراح ما يلي:
- مساهمة محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء.
- مدى اعتماد المؤسسات الاقتصادية على تقارير محافظ الحسابات.



الصفحة	العنوان
	شكر وتقدير
	الإهداء
VII	ملخص
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الاشكال
XI	قائمة الملاحق
أ- هـ	مقدمة
1	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات
3	المبحث الأول: محافظ الحسابات
3	المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات
3	الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات
4	الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
5	الفرع الثالث: المبادئ العامة لممارسة مهنة محافظ الحسابات
6	المطلب الثاني: مهام و واجبات محافظ الحسابات
6	الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات
7	الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات
8	الفرع الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات
10	المطلب الثالث: إجراءات عمل محافظ الحسابات
10	الفرع الأول: التعرف بالمهمة
13	الفرع الثاني: أدلة الإثبات
14	الفرع الثالث: إعداد التقارير
18	المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية
18	المطلب الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية
18	الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
19	الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية
21	الفرع الثالث: أنواع أنظمة الرقابة
21	المطلب الثاني: مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية
21	الفرع الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية
24	الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

27	المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
27	الفرع الأول: إجراءات إدارية
28	الفرع الثاني: إجراءات محاسبية
28	الفرع الثالث: إجراءات عامة
30	المبحث الثالث: العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية
30	المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية
30	الفرع الأول: الرقابة الإدارية
30	الفرع الثاني: الرقابة المحاسبية
31	الفرع الثالث: الضبط الداخلي
31	المطلب الثاني: أساليب تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية
31	الفرع الأول: أسلوب الاستبيان (الاستقصاء)
32	الفرع الثاني: أسلوب التقرير الوصفي
32	الفرع الثالث: أسلوب الملخص التذكيري
32	الفرع الرابع: خرائط التدفق
34	المطلب الثالث: خطوات تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية
34	الفرع الأول: جمع الإجراءات
34	الفرع الثاني: اختبارات الفهم
34	الفرع الثالث: التقييم الأولي للرقابة الداخلية
35	الفرع الرابع: اختبارات الاستمرارية
35	الفرع الخامس: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية
37	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية في مؤسسة نفطال بسكرة
39	المبحث الأول: التعرف بمؤسسة نفطال بسكرة
39	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن أصل ونشأة المؤسسة
39	الفرع الأول: نظرة عامة حول مؤسسة نفطال
40	الفرع الثاني: نظرة عامة حول مقاطعة التسويق نفطال بسكرة
40	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهام المصالح
40	الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية ومهام المصالح
42	الفرع الثاني: هيكل ومهام دائرة المالية والمحاسبة
44	الفرع الثالث: هيكل و مهام دائرة التسويق
46	الفرع الرابع: هيكل ومهام دائرة التقنية والنقل
47	الفرع الخامس: هيكل ومهام دائرة الإدارة و الوسائل العامة
49	الفرع السادس: هيكل ومهام دائرة الإعلام الآلي
50	المطلب الثالث: مهام وأهداف المؤسسة

50	الفرع الأول: مهام مؤسسة نفعال
50	الفرع الثاني: أهداف مؤسسة نفعال
51	الفرع الثالث: منتجات شركة نفعال
52	المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة نفعال بسكرة
52	المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة نفعال بسكرة
52	الفرع الأول: مقومات محاسبية لنظام الرقابة الداخلية لمؤسسة نفعال بسكرة
53	الفرع الثاني: مقومات إدارية لنظام الرقابة الداخلية لمؤسسة نفعال بسكرة
53	المطلب الثاني: كيفية عمل نظام الرقابة الداخلية
53	الفرع الأول: إجراءات إدارية
54	الفرع الثاني: إجراءات محاسبية
54	الفرع الثالث: إجراءات عامة
55	المبحث الثالث: مساهمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات
55	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق أسلوب الاستبيان
63	المطلب الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة
63	الفرع الأول: وظيفة المشتريات
64	الفرع الثاني: وظيفة المخزونات
64	الفرع الثالث: وظيفة المبيعات
65	الفرع الرابع: وظيفة المدفوعات والمقبوضات
66	الفرع الخامس: وظيفة الرواتب و الأجور
67	المطلب الثالث: التحسينات المقدمة للمؤسسة حول نظام الرقابة
67	الفرع الأول: توصيات عامة
67	الفرع الثاني: توصيات لكل وظيفة
70	الخاتمة



# قائمة المراجع

أولاً: المقالات

- 1- أحمد نوفل عوده. (بلا تاريخ). كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية في تقييم أداء المؤسسات الحكومية. (العدد العشرون).
- 2- بلال براجح، و مُجَّد براغ. (2022). المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية. (العدد 06).
- 3- خديجة تمار. (2017). تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية. (العدد الثامن).
- 4- زينب حجاج. (بلا تاريخ). مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حاة مؤسسة خاصة وعمومية - (العدد العاشر).
- 5- سي مُجَّد لخضر. (2019). دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية.
- 6- عامر حاج دحو. (2018). تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية/دراسة حالة مؤسسة فيلامب. (العدد 42).
- 7- عزة الأزهر. (2012). واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر. (العدد5).
- 8- عمر شريقي . (2012). مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية . (العدد 12).
- 9- فتيحة عبد النبي ، و بوحفص روائي. (2022). تقييم نظام الرقابة الداخلية للبنوك التجارية في ظل معيار تقرير محافظ الحسابات. (العدد 02).
- 10- مفيد عبد اللاوي . (بلا تاريخ). المعايير الأساسية لإعداد تقرير محافظ الحسابات وعناصره وفقا للقانون 10-01.

ثانياً: الكتب

- 11- أحمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد، و سلطان مُجَّد العلي السلطان . (1989). المراجعة بين النظرية والتطبيق. الرياض. دار المريخ.
- 12- أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العمشاوي، و عادل عبد الرحمن أحمد. (2008). أساسيات المراجعة ومعاييرها. القاهرة . جامعة القاهرة.
- 13- اسعد مُجَّد علي وهاب . (2013). التقنيات المحسوبة في تدقيق البيانات المالية. العراق. اليازوري.
- 14- الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج . (2004). مراجعة ومراقبة داخلية. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني.

- 15- تامر مزيد رفاعه . (2017). أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة. عمان، الاردن . دار المناهج.
- 16- جمال الطرايرة، و ابراهيم النخالة. (2013). منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد "IACPA". عمان . المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- 17- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، و عصام نعمة قريط. (2008). التدقيق الداخلي. جامعة دمشق .
- 18- رائد عبد ربه. (2010). المراجعة الداخلية. الجنادرية .
- 19- رزق ابو زيد الشحنة . (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الددولية. الأردن . دار وائل.
- 20- زاهر عطا الرححي. (2017). الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية. دار المأمون.
- 21- زاهرة عاطف سواد. (2009). مراجعة الحسابات والتدقيق. عمان . دار اليا.ة.
- 22- سعد فؤاد علي حباة . (2017). اصول تدقيق الحسابات. عمان، الأردن. دار الإبتكار.
- 23- سعود كايد. (2012). تدقق الحسابات . المملكة الأردنية الهاشمية .
- 24- عبد الرزاق مُجد عثمان . (1999). أصول التدقيق والرقابة الداخلية. دار الكتب .
- 25- عبد الله خالد أمين . (2014). تدقيق الحسابات. القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
- 26- عبد الله خالد أمين. (2001). علم تدقيق الحسابات. عمان . دار وائل.
- 27- عبيد سعد شريم ، و لطف حمود بركات. (2011). أصول مراجعة الحسابات.
- 27- عمر علي عبد الصمد. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء 1. الجزائر. هومه.
- 28- عمر علي عبد الصمد . (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء 2. الجزائر. دار هومه.
- 29- غسان فلاح المطارنة. (2006). تدقيق الحسابات المعاصر. عمان . دار المسيرة .
- 30- لخضر لقلبي. (2018). دراسات في المالية والمحاسبة. دار حميثرا.
- 31- مُجد التهامي طواهر ، و مسعود صديقي . (2006). المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية. ديوان المطبوعات الجامعية.



32- مُجَّد فضل مسعد، و خالد راغب الخطيب. (2009). دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات. عمان . دار كنوز المعرفة العلمية.

33- نجوى عبد الصمد. (2021). ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري . الجزائر . دار الهدى.

34- نور الدين احمد فايد . (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الولية. عمان . دار الجنان.

35- نور الدين حامد ، و مريم عمارة. (2016). التدقيق الداخلي للتشبيات في المؤسسات الاقتصادية. زهران.

### ثالثا: مذكرات

#### أ: أطروحات الدكتوراه

36- أسماء بوندت. (2016). محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، بسكرة: جامعة مُجَّد خيضر.

37- إلهام بروبة . (2015). تأثير إستخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الإقتصادية(رسالة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير / قسم العلوم التجارية، بسكرة . جامعة مُجَّد خيضر بسكرة .

38- عامر حاج دحو. (2018). التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية(أطروحة دكتوراه). أدرار، قسم علوم التسيير/ تسيير محاسبي وتدقيق. جامعة أحمد دراية - أدرار.

39- عمر شريقي. (2013). التنظيم المهني للمراجعة (أطروحة دكتوراه). سطيف ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير . جامعة سطيف 1.

40- فريد بولجال. (2018). أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير /قسم علوم التسيير، بسكرة . جامعة مُجَّد خيضر-بسكرة-.

41- مُجَّد العربي عويقات . (2022). استجابة محافظي الحسابات لتطبيق المعاينة الغحصائية بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية(أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، غرداية : مخبر التنمية الإدارية للارتقاء بالمؤسست الاقتصادية .

#### ب:رسالات ماجستير

42- صابرين رشاد أبو صافي . (2019). مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة العامة في قطاع غزة مع إطار COSO(رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الادارية . الجامعة الاسلامية بغزة .

- 43- عامر صالح العرموطي. (2013). مدى فعالية انظمة الرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم(رسالة ماجستير). كلية الأعمال /قسم المحاسبة والتمويل. جامعة الشرق الأوسط.
- 44- عصام معالي. (2018). معوقات الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الفلسطينية و أثرها على مستوى الأداء الوظيفي (أطروحة ماجستير). نابلس - فلسطين ، كلية الدراسات العليا . جامعة النجاح الوطنية .
- 45- مُجّد حيدر موسى شعت . (2017). أثر نظام الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية (أطروحة ماجستير). كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل ، فلسطين . الجامعة الإسلامية بغزة.
- 46- مُجّد بن جميلة . (2011). مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة (مذكرة الماجستير). قسنطينة، كلية الحقوق، قسم القانون الخاص. جامعة منتوري قسنطينة.
- 47- مُجّد حامد مجيد السامرائي. (2016). أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية (رسالة ماجستير). كلية الأعمال / قسم المحاسبة. جامعة الشرق الأوسط.
- 48- ميلود عزوز. (2007). دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية (مذكرة ماجستير) . كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية/ قسم علوم التسيير، سكيكدة. جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة.
- 49- وجدان علي أحمد. (2010). دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة (شهادة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير/ فرع محاسبة وتدقيق، الجزائر. جامعة الجزائر 3.
- رابعا: محاضرات
- 50- أصيلة العمري. (بلا تاريخ). محاضرات في مقياس مراجعة محاسبية ومالية.
- 51- خالد مقدم ، و عبد الله مايو . (2016). نظام الرقابة الداخلية. مطبوعة مقدمة للطلبة. ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير /قسم العلوم التجارية . جامعة قاصدي مرباح-ورقلة.
- 52- زوليخة بختي . (2020). محاضرات في مقياس التدقيق المالي. سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة. جامعة جيلالي ليابس سيدي بلعباس.
- 53- عبد الحق زياتي. (2018). محاضرات في المراجعة وتدقيق الحسابات. تيارت . جامعة ابن خلدون تيارت .
- 54- عمر علي عبد الصمد. (2018). محاضرات في التدقيق المحاسبي.

55- لباس قلاب ذبيح. (2020). محاضرات التدقيق المالي. قلمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم التسيير. جامعة 8 ماي 1945 قلمة.

56- نجوى عبد الصمد . (بلا تاريخ). محاضرات مقياس التدقيق والمراقبة الداخلية.

خامسا: نصوص قانونية

57- القانون 01/10، المادة 22. (29 جويلية, 2010). المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجزائر.

58- القانون التجاري، المادة 715 المكرر 4. (2007).

سادسا: مواقع الالكترونية

59- نُجْد صالح القرا. (28, 02, 2019). مدونة العلوم المالية والإدارية. تم الاسترداد من <http://sqarra.wordpress.com/audit2>

سابعا: مراجع أجنبية

- 60- Auditor's study and evaluation of internal control. (1972). American Institute of Accountants. committee on Auditing Procedure. University institute of accountants eGrove: Deloitte collection.
- 61- Antoine Mercier, Philippe Merle, (2010), Audit et commissariat aux comptes., Perret Cedex, France: Editions Francis Lefebvre.
- 62- CNCC. (2020). code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. CNCC.
- 63- Renard Jacques, (2010). L'AUDIT INTERNE.
- 65- Roberth Montgomery ,C.P.A. (1913). AUDITING THEORY AND PRACTICE.





## DEMANDE DE PAIEMENT

NAFTAL Route des Dunes Chéraga - ALGER  
R.C. 99 B 9691

CDF    N°

A :		NOUS VOUS PRIONS DE BIEN VOULOIR :		DATE <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>		
<input type="checkbox"/> EFFECTUER UN VERSEMENT AU COMPTE N°		BANQUE/C.C.P :				
<input type="checkbox"/> REDIGER UN CHEQUE						
A L'ORDRE DE : <span style="font-size: 2em; opacity: 0.5; display: inline-block;">Spécimen</span>						
EN REGLEMENT DE :						
MONTANT EN LETTRES :						
CODIFICATION VERIFIEE PAR :	Méthode Paiement	Compte Général	Sous Compte	Fonction	Code de Centre de frais	Montant en Chiffres
SOLLICITE PAR :	APPROUVE PAR :		APPROUVE PAR :		ACTION	
Le :	Titre :		Titre :		Virement N° ..... Chèque N° ..... Par ..... Le : .....	





الملحق رقم 5: طلب الزبون

SARL [REDACTED]  
KHANGAT SIDI NADJI  
CODE : 9132/22

NAFTAL/ DIST/ COM  
BISKRA

BON DE COMMANDE N° : 12/2023 ATERME

code produit	code emballage	quantite	designation
13040	799	6000	Essence sans plomb
16020	799	21000	Gas oil

Client Debiteur de: 1.775.885,62  
Du: 08/04/2023 + 01/05/2023  
**ATERME**

DISTRICT COM. BISKRA  
SABRI ABD RACHID  
07 MAI 2023  
Khangat Sidi Nadji le : 07/05/2023  
CHEF SERVICE COMPTE CLIENTS ET  
RECouvrement des CRÉANCES



ABDESSEMED Med Yazid  
Chef Département Commercial

07 MAI 2023

BLF 1697786 de 08/05/23.





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 26-04-2023  
إلى السيد: مدير شركة نפטال بسكرة



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
عمادة الكلية  
الرقم: 527 / ل.ق.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلاب:

1 - عجاجي نريمان

المسجل بالسنة: ثانية ماستر تخصص: محاسبة وتدقيق

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ:

" دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة "

تحت إشراف: د/ نوبلي نجلاء

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية



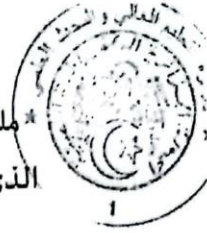
نائب العميد للدراسات والمهائل البحثية  
ب.أ. لخطيب  
د. غربي وهيب

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

Mohamed Bouchendak  
Directeur du



07 MAI 2023



ملحق بالقرار رقم 10824... المؤرخ في 27 جوان 2020  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي  
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،  
السيد(ة): ..... نوريمان عجاجي ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث ..... طالبة  
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 808377834. والصادرة بتاريخ 26/01/2023  
المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية والتجارة ..... قسم ..... المعلوم المالكية والحاسبية  
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،  
عنوانها: ..... دور نماذج الحسبانية في تقديم نظام المراقبة الداخلية للمؤسسات  
..... دور نماذج حسابة مؤسسة نفطال - بكرة  
أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/06/04 ...

توقيع المعني (ة)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 2023/06/04

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

### إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ (ة): نور الدين رجلا

الرتبة: أستاذ محاضر

قسم الارتباط: العلوم المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر للطلبة: 1- نور الدين رجلا 2-

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتقييم

بعنوان: دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

أرخص بطبع مذكرة الماستر المذكور.

رئيس القسم

الأستاذ المشرف

نور الدين رجلا

