



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم المالية و المحاسبة



## الموضوع

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

دراسة حالة: مؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة ولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ (ة) المشرف (ة)

-نجلاء نوبلي

إعداد الطالبتين:

-طويل صافية

-حريقف نور الهدى

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
-ربيعة بوسكار	استاذ تعليم عالي	رئيسا	بسكرة
-نجلاء نوبلي	أستاذ محاضر أ	مقررا	بسكرة
-فلة حمدي	أستاذ محاضر أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2024/2023





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم المالية و المحاسبة



## الموضوع

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

دراسة حالة: مؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة ولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ (ة) المشرف (ة)

-نجلاء نوبلي

إعداد الطالبتين:

-طويل صافية

-حريقف نور الهدى

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ تعليم عالي	-ربيعة بوسكار
بسكرة	مقررا	أستاذ محاضر أ	-نجلاء نوبلي
بسكرة	مناقشا	أستاذ محاضر أ	-فلة حمدي

الموسم الجامعي: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شكر وعرفان

قال الله تعالى: { ومن يشكر فإنما يشكر لنفسه } سورة لقمان الآية 12

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: < من لو يشكر الناس لو يشكره الله عز وجل >

وانطلاقاً من مبدأ أنه لا يشكر الله الذي لا يشكر الناس نتقدم بالشكر للمشرفة الفاضلة الدكتورة  
نبلاء نوبلي كل عبارة الشكر و التقدير لا نوفيك حقك، لقد بذلت جهداً مضاعفاً في العمل وكان  
ذلك من جميل أخلاقك، نسأل الله عز وجل أن يجزيك عنا كل الخير

وأتوجه بالشكر لكل عائلتي والأصدقاء لأنهم لم يتركونني يوماً، قدموا لي الدعم و الأمل، لهم كل  
الشكر و الامتنان على كل نصيحة منحتهمونا إياها في وقت من الأوقات وكنيت أحتاج إليها بشدة  
فجزا الله الجميع عندي خير الجزاء.



## ملخص:

الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، حيث يتم ذلك وفق أساليب معينة بغية توضيح العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، ومدى إمكانيةه في تقييم هذا النظام في المؤسسات.

انطلاقاً من الإشكالية المطروحة والفرضيات المقترحة التي تمت مناقشتها في الجانب النظري بالاعتماد على المنهج الوصفي، بالإضافة إلى الأسلوب التحليلي الذي تم اعتماده في دراسة حالة من خلال المقابلة الشخصية وجدول الاستقصاء، وبعد تحليل الفرضيات توصلنا إلى ان محافظ الحسابات يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية انطلاقاً من اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف، من خلال إتباع عدة أساليب وطرق، كما ان وجود نظام رقابة داخلية فعال يسهل عمل محافظ الحسابات

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، نظام رقابة داخلية، تدقيق خارجي، كشف مالية، برنامج مراجعة،

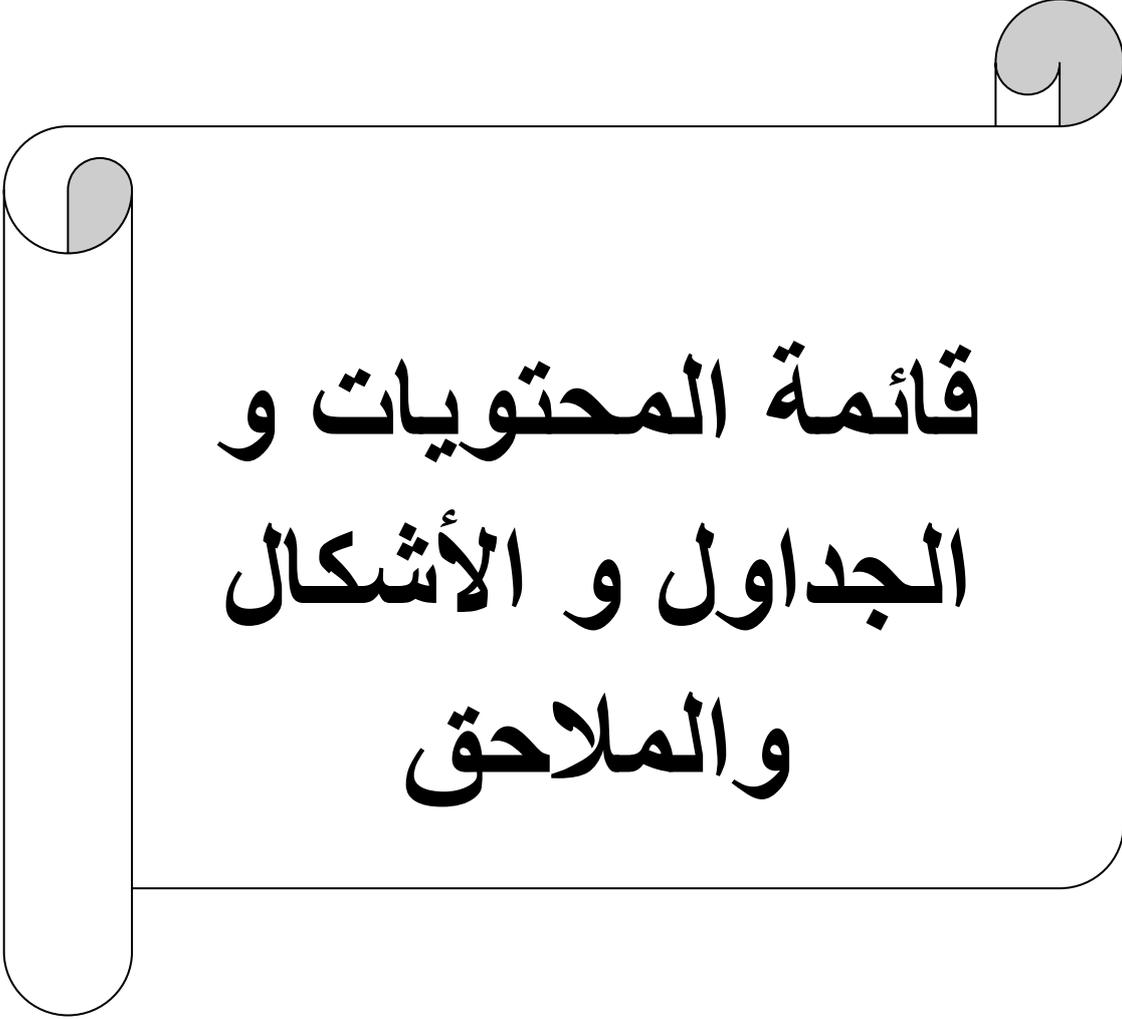
مدقق

## 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 problem 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.

**Keyword : account controller, internal control system, external audit, financial statements. Review program. Audit**



**قائمة المحتويات و  
الجداول و الأشكال  
والملاحق**

# قائمة المحتويات

الملخص
قائمة الجداول والأشكال والملاحق
مقدمة
<b>لفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة ا</b>
<b>المبحث الأول : الجانب القانوني لمحافظ الحسابات</b>
المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة وأخلاقيات المهنة
المطلب الثاني: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات
المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
<b>المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية</b>
المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
المطلب الثاني: مكونات و أنواع نظام الرقابة الداخلية
المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية
<b>المبحث الثالث: العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية</b>
المطلب الأول: مراحل وأساليب تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية
المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية
المطلب الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء
خلاصة الفصل

الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية من طرف محافظ الحسابات
المبحث الأول: عرض عام عن مؤسسة قديلة للمياه المعدنية
المطلب الأول: تقديم مؤسسة قديلة للمياه المعدنية
المطلب الثاني: طبيعة الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية
المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية
المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية
المطلب الثاني: كفاءة عمل نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية
المبحث الثالث: مساهمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات
المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق أسلوب الاستبيان
المطلب الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية
المطلب الثالث: التحسينات المقدمه للمؤسسة حول نظام الرقابة الداخلية
خلاصة الفصل
الخاتمة
فهرس المحتويات
قائمة المراجع
قائمة الملاحق

# قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
27	رموز و خرائط التدفق	01
49	قائمة استقصاء نظام المشتريات	02
49	قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المشتريات	03
50	قائمة استقصاء المخزونات	04
51	قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المخزون	05
51	قائمة استقصاء المبيعات	06
52	قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المبيعات	07

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
ح	نموذج الدراسة	01
18	مكونات نظام للرقابة الداخلية	02
44	الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية	03

## قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	قائمة استقصاء المشتريات
02	قائمة الفصل بين المهام لقسم المشتريات
03	قائمة استقصاء المخزونات
04	قائمة الفصل بين لقسم المخزونات
05	قائمة استقصاء المبيعات
06	قائمة الفصل بين المهام لقسم المبيعات

شهد العالم تطورات كبيرة في القرن الماضي في المجال الاقتصادي، خاصة مع ظهور العديد من المؤسسات العملاقة رؤوس الأموال الضخمة والفروع المتعددة، مما ألزمها تبني وظيفة جديدة نساعدتها في حماية أصول الشركة وبالتالي حماية حقوق المساهمين، خاصة بعد فضيحة انرون الأمريكية التي هزت الأوساط المالية في وول ستريت وتعتبر أكبر حادثة إفلاس في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية، حيث أخفى مسؤوليها مليارات الدولارات من الديون والصفقات و المشاريع الفاشلة، غير أن فضيحة انرون دفعت الحكومة الأمريكية إلى تعديل عدد من قوانين السوق وسنت لوائح و تشريعات جديدة لتوسيع دقة التقارير المالية للشركات العامة ، كما زاد التشريع قانون سارينز أوكسلي من العقوبات على إتلاف أو تغيير أو تلفيق السجلات في التحقيقات الفيدرالية أو محاولة الإحتيال على المساهمين، وعلى هذا الأساس نشأت مهنة التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات. وأدى ذلك إلى ضرورة وجود ذات شخص مستقل عن المؤسسة للتعبير عن رأيه المحايد. ويمكن للمالك أن يستعين به، ويطلق عليه اسم محافظ الحسابات، حيث أنه يتمتع بالخبرة والمهارة والتدريب اللازمين لمراقبة وتقييم الأعمال. الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية التي يقوم بها مجلس الإدارة، من أجل حماية مصالح أطراف المؤسسة وأيضاً لاستمرارية نشاط المؤسسة.

لكي يكمل المدقق عمله، لا بد أن يمر بمراحل معينة. يبدأ أولاً بالتعرف على المؤسسة التي يعمل فيها ومحيطها، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم إصدار القرار النهائي. تعتبر مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المراحل لأنها تحدد درجة الدقة ومدى المصدقية والاعتماد على القوائم والبيانات المالية. وللحد من حالات الاحتيال والتلاعب لتحقيق أهداف المؤسسة، وللوصول إلى نتائج صحيحة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية، يجب إتباع هذه الأساليب والإجراءات.

وهذا ما يجعل نظام الرقابة الداخلية أولوية بالنسبة للمدقق في عمله عند إعداد برنامج التدقيق وتحديد الاختبارات وتحديد المكونات الأساسية للنظام التي سيقوم بأدائها، والاختبارات التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

## 1- الإشكالية الرئيسية:

نظراً للأهمية البالغة لمهنة مدقق الحسابات في تنمية الاقتصاد الوطني وحماية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الأهداف المرجوة، فقد ارتأينا طرح الإشكالية التالية:

ما هو الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

## 2- التساؤلات الفرعية:

وتدرج ضمن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل وجود محافظ الحسابات يساهم في حماية حقوق المساهمين؟

- ماهي المقومات التي تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

- هل يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمحافظ الحسابات، وكيف يقوم هذا الأخير بتقييم نظام الرقابة الداخلية؟

## 3- الفرضيات:

- يساهم محافظ الحسابات في حماية أصول الشركة وبالتالي حماية حقوق المساهمين.
- يتم تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال مجموعة من المقومات ( الهيكل التنظيمي، نظام المعلومات المحاسبية، إجراءات تفصيلية، اختيار الموظفين الأكفاء، رقابة الأداء، استخدام الوسائل الآلية).
- يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق لمهمة محافظ الحسابات والأساس الذي يركز عليه في إعداد برنامج المراجعة ، وكذلك يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب معدة يتم إتباعها.

## 4- أسباب اختيار الموضوع:

لقد تم اختيار الموضوع وذلك لعدة أسباب نذكر منها:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع لارتباطي بمجال التخصص " محاسبة وتدقيق".
- الحث على ضرورة وجود نظام رقابة داخلية من أجل متابعة نشاط المنظمة وتحقيق أهدافها المسطرة.
- التعرف على مهنة محافظ الحسابات ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

## 5- أهداف الموضوع:

يمكن حصرها في النقاط التالية:

- محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة سلفا وإعطاء فكرة حول نظام الرقابة الداخلية.
- توضيح العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية وكيف يسهل عمل محافظ الحسابات.
- بيان مدى مسؤولية محافظ من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في نظام الرقابة الداخلية.
- إبراز أهمية محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

## 6- أهمية الموضوع:

تتجلى أهمية الدراسة في تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات والتطرق إلى مهامه ومسؤولياته، وكذا العلاقة التي تربط نظام الرقابة الداخلية لمحافظ الحسابات والدور الذي يلعبه هذا الأخير في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وإكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف لهذه الأخيرة، وضرورة تبيان أهمية محافظ الحسابات باعتباره الركيزة الأساسية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

## 7- المنهج المستخدم:

لقد قمنا باعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك للإجابة على التساؤلات المطروحة مسبقا؛ وكذلك اعتمدنا على المنهج التحليلي و منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي.

## 8- الدراسات السابقة:

-نسرين حشيشي، "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة محمد خير بسكرة، السنة الجامعية 2011/2012

تمت اشكالية الدراسة: كيف يساهم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث اهتمت الباحثة في هذه الدراسة بإبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق مفاهيم جديدة، وأهمية التدقيق الذي يعتبر الركيزة الأساسية في التحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية، وكذلك من أجل سلامة

مركزها المالي، وبالتالي فالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين أداء التغيير المالي. كما اعتمدت على المنهج الوصفي و التحليلي، وتوصلت الى النتائج التالية:

- ✓ على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصول محافظ الحسابات على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالي، واعداد التقرير كمرحلة النهائية تبين نتائج التدقيق.
- ✓ يهدف التدقيق الخارجي الى اكتشاف نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي مدى فعاليتها، وهذا ما يؤدي الى تحديد درجة الدقة على البيانات المالية، وتحديد الاختبارات والفحوصات التي يجريها محافظ الحسابات بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات للتأكد من صحة القوائم المالية.
- ✓ يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام، وعلى الرغم أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طرق أسئلة والحصول على أجوبة عليها من خلال طرق وأساليب.

- وهاب زينب، وافي هاجر، "مخرجات محافظ الحسابات ودوره في تحسن جودة الرقابة الداخلية دراسة ميدانية لعينة من المهنيين بولاية أدرار، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة أحمد دراية أدرار ، السنة الجامعية 2020/2019

حيث كانت إشكالية الدراسة كما يلي : ما هو دور محافظ الحسابات في تحسين جودة الرقابة الداخلية، اهتمت هذه الدراسة بتسليم الضوء على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، وتوضيح الدور الذي يلعبه في تقييم نظام الرقابة الداخلية وضمان الشفافية في التسيير. وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصول محافظ الحسابات على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية، وإعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج التدقيق.
- ✓ يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وإبرازها في تقريره النهائي
- ✓ تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية على مدى صحة الأداء، وكذا نتائج القوائم المالية والمركز المالي.
- ✓ ومن خلال دراستنا لنظام الرقابة الداخلية نجد أن تقرير محافظ الحسابات الذي يعتمد عليه من أجل ابداء رأيه المحايد حول مدى مصداقية القوائم المالية.

- شيماء قرفي، عبد العالي مرغادي، " دور محافظ الحسابات في مراجعة حسابات الشركة دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات تبسة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماجستير أكاديمي، جامعة العربي التبسي تبسة، السنة الجامعية 2020/2019

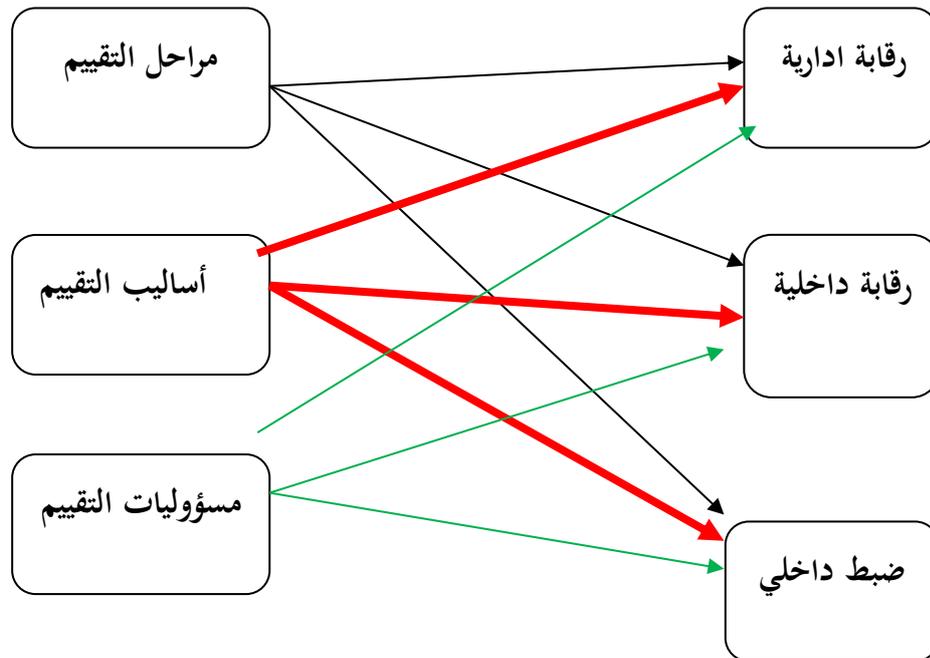
وكانت إشكالية كما يلي: إلى أي مدى يعتبر دور محافظ الحسابات فعالا في تعزيز موثوقية وشفافية القوائم المالية ومخرجاتها المحاسبية، اهتمت الدراسة بإبراز مهنة المراجعة والخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات والتعرف على الطرق والأساليب و الإجراءات المتبعة لتحسين أداء تسيير المنظمة، وتوضيح دور محافظ الحسابات في مراجعة حسابات الشركة ، وكانت النتائج المتوصل إليها كالآتي :

- ✓ تعمل المراجعة الخارجية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة لها.
- ✓ محافظ الحسابات يعزز الثقة في المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي باعتباره المسؤول الأول عن توليد المعلومات التي يتخذ على أساسها القرارات وإعداد التقرير النهائي.
- ✓ يعتبر محافظ الحسابات المنتج النهائي لعملية الفحص والتدقيق فمن خلاله يمكن تصحيح مسار أداء المؤسسة وتحقيق نجاحها.

وما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة أننا قمنا بالإحاطة بمعظم الجوانب التي تخص محافظ في تقييم نظام الرقابة الداخلية من مسؤوليات وأساليب ومراحل.

المتغير المستقل محافظ الحسابات

المتغير التابع نظام الرقابة الداخلية



الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة

الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

ان المحافظة على أموال المؤسسة ومعرفة كفاءة استخدام أصولها وتحقيق الأهداف المحددة من طرف المؤسسة من أولويات محافظ الحسابات، وكذا معرفة مدى تطبيق الإدارة للإجراءات الموضوعة لتفادي مختلف الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب بأموال المؤسسة، وعلى هذا الأساس ظهرت المراجعة بصفة عامة ومحافظ الحسابات بصفة خاصة. لذلك سنحاول تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات

المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: الجانب القانوني لمحافظ الحسابات

يعتبر تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية الخطوة الأولى في عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق. إن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تسمح للمدقق بتحديد نقاط القوة والضعف وبالتالي تقديم التوجيه والمشورة لمسؤولي الإدارة من أجل اتخاذ قرارات عقلانية.

لذلك سنقوم في هذا المبحث بعرض الإطار القانوني لمحافظ الحسابات، حيث يتضمن المطلب الأول ماهية محافظ الحسابات، أما المطلب الثاني تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات، بينما المطلب الثالث فتضمن مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

تخضع مهنة محافظ الحسابات إلى أحكام وضوابط قانونية ومراسيم تنظيمية نص عليها التشريع الجزائري، وهذا ما سنتعرف عليه في هذا المطلب من خلال تقديم مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة وفق ما هو منصوص عليه قانونيا:

الفرع الأول : مفهوم محافظ الحسابات:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات ونبينا منها:

1- حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29/07/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: « كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. » (القانون 10-01 المادة 22، 2010، صفحة 07)

2- عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه:

«الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، وصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك. ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين» (القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4، 2007، صفحة 188)

3- كما عرف آخرون محافظ الحسابات على أنه: " هو ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته القيام بمراجعة الحسابات ، ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهنة التدقيق ثم يوقع على التقرير، وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص للقيام بمهمة معينة من عملية التدقيق "(ايهاب و العزب، 2012، صفحة 32)

ومن خلال تعريفات المدقق الخارجي المختلفة نستنتج أن محافظ الحسابات هو الشخص الذي يقوم، تحت مسؤوليته وباسمه الخاص، بفحص المعاملات المالية التي تم إثباتها في الدفاتر والسجلات بناء على المستندات، والتأكد من صحتها ودقتها. وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة عموماً. وذلك لإقناع المدقق بصحة البيانات المالية في نهاية الدورة المالية.

الفرع الثاني: شروط ممارسة المهنة:

و ممارسة مهمة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر في المرشح الشروط التالية:(الصمد ن.، مارس 2021، صفحة 22).

- يجب أن يكون المرشح جزائري الجنسية.
- أن لا يدخل ضمن حالات التنافي المنصوص عليها قانوناً والتي تتعارض مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات.
- التمتع بكافة الحقوق المدنية والسياسية.
- و يجب أن يكون مصادقاً عليه من قبل الوزير المكلف بالمالية ومسجلاً في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون.
- ألا يكون الشخص محكوماً عليه بارتكاب جناية أو جنحة مقصودة من شأنها المساس بشرف المهنة.
- توفير الرخص والشهادات المطلوبة قانوناً وهي شهادة محافظ الحسابات الجزائرية أو شهادة معترف بها بما يعادلها.
- طلب الاعتماد لمزاولة المهنة من المجلس القومي للمحاسبة.

-أداء اليمين أمام المجلس القضائي المختص جهويا في مقر مكتب مراقب الحسابات بعد اعتماده وقبل القيد في ديوانه الوطني وقبل مباشرة مزاولة المهنة، وتسلم المحكمة شهادة بذلك، على النحو التالي: (القانون 10-01 المادة 06، 2010، صفحة 05)

« أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن القيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأن أسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد.»

- يجب على محافظ الحسابات إثبات أن لديه محل مهني ممتلكا أو مستأجرا بشرط أن لا تقل فترة الإيجار سنة واحدة، وأن يتوفر هذا المحل على الشروط التي تسمح له بتأدية مهامه في أحسن الظروف.
- النزاهة والاستقلالية في ممارسة المهنة والالتزام بالأحكام والقوانين المعمول بها .

الفرع الثالث: أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات:

وبما أن محافظ الحسابات له حقوق فان ذلك يفرض عليه التزامات وواجبات يجب الالتزام بها، لذلك سنتطرق في هذا الفرع إلى: (العمرى، 2024، الصفحات 106-107)

أولاً: تعريف أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي:

تعرف الأخلاقيات على أنها: " مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيء وبين ما هو صواب وما هو خطأ فهي إذا تركزت في مفهوم الصواب أو الخطأ في السلوك".

أما أخلاقيات مهنة التدقيق فتعرف على أنها: " مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة التدقيق وهي التي توضع من قبل المنظمات والنقابات المهنية التي تشرف على مهنة التدقيق، والتي تستلزم من المدقق سلوكا معينا يقوم على الالتزام، ليكون مصدر ثقة من جميع الأطراف ذات المصلحة من مستثمرين ومقرضين وعملاء، وأجهزة حكومية، بجانب زملاء العمل، وذلك للمحافظة على شرف المهنة."

ثانيا: أهمية التحلي بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي:

من الضروري أن يتحلى المدققون الخارجيون بأخلاقيات وسلوكيات مهنة التدقيق للأسباب التالية:

- الحفاظ على صورة مهنة التدقيق الخارجي، وإعطائها قيمتها الاجتماعية، بجانب الحفاظ على كرامة وشرف المهنة.
- تأكيد أمانة المحاسبين وتحملهم المسؤولية تجاه مهنة التدقيق.
- ترسيخ أهمية مسؤولية المدقق تجاه العميل والمؤسسة، وتفضيل المصلحة العامة على المصلحة الشخصية.
- التأكد من شفافية ودقة البيانات والتقارير والقوائم المالية محل التدقيق.
- الحد من الفساد الإداري، وذلك لان تطبيق أخلاقيات المهنة ومبدأ الشفافية يساهم في ضمان جودة المعلومات والبيانات المالية، التي تعكس مركز المؤسسة المالي، وتساعد على إعداد تقارير وقوائم مالية دقيقة.

ثالثاً: مدونة أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات:

مع صدور المرسوم التنفيذي رقم 10/13 المؤرخ في 13 يناير سنة 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها حيث اكتفى بتحديد الأخطاء التأديبية خلال ممارسة المهنة المحاسبية: (العمرى، 2024، صفحة 115، 120، 121، 122)

1- واجبات محافظ الحسابات:

1-1 واجبات محافظ الحسابات اتجاه عملائه:

- يجب على الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إظهار أكبر قدر من السرية والاستقلالية في ممارسة مهامها والسعي في الحياة الخاصة والمهنية، لتجنب أي عمل من شأنه تشويه القيم التالية للمهنة:
  - ✓ النزاهة
  - ✓ الموضوعية
  - ✓ الكفاءة والعناية المهنية
  - ✓ السلوك المهني
- تستند علاقات عضو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مع العملاء إلى واجب المشورة والمعلومات والاستقلالية والموضوعية والسرية والالتزام بإنجاز مهامه بنزاهة وكفاءة

- يلتزم عضو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالسر المهني، ويجب عليه أيضا التأكد من ان موظفيه والمتدربين التابعين له يلتزمون بالسر المهني؛
- مهمة محافظ الحسابات هي مهمة تعاقدية يجب ان تحدد باتفاقية
- يجب ان تحدد الاتفاقية الموقعة من قبل الطرفين على وجه الخصوص:
- ✓ طبيعة وحجم الأتعاب الواجبة التنفيذ
- ✓ دورية أو مدة المهمة
- ✓ المبلغ الإجمالي للأتعاب
- ✓ مبلغ التسبيقات على الأتعاب للدفع في بداية وخلال انجاز المهام
- ✓ الشروط العامة للتعاون بين الأطراف.
- إذا وجد محافظ الحسابات استحالة إكمال مهمته عليه إبلاغ الإدارة بذلك
- لا يجوز لمحافظ الحسابات الاستقالة للتهرب من التزاماته التعاقدية في حالة التصريح بالمبالغ او العمليات المشتبه في كونها مصدر غير مشروع وإبداء رأيه في الحسابات.

### 1-2- واجبات محافظ الحسابات في علاقته مع زملائه:

في حالة طلب عضو من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف العميل ليحل محل زميل فانه لا يقبل بالمهمة إلا بشرط:

- التأكد من ان هذا الطلب ليس مدفوعا برغبة التهرب من التطبيق الدقيق للقانون او اللوائح المعمول بها
- إعلام زميله بواسطة أي وسيلة مبررة وإرسال نسخة إلى مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- بذل كل جهد ممكن للحصول على إثبات دفع رسوم للمستخلف قبل قبول المهمة. إذا تعذر ذلك، يجب عليه إحالة الأمر إلى المجلس الوطني للمحاسبة وإجراء جميع التحفظات اللازمة مع العميل قبل توليه المهمة.
- بالإضافة إلى ذلك يجب عليه الامتناع عن أي انتقاد لسلفه
- كما يجب عليه ان يعزز ثقة العميل في العضو المستخلف
- يجب ان يعكس سلوك الزملاء فيما بينهم روح الأخوة والتضامن والصدق.

### 1-3- الواجبات المتعلقة بتأطير المتربصين:

- يجب على أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التكفل بالمتربصين والذين تم تعيينهم من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، من اجل تأطيره وتكوينهم المهني وتخصيص مكافأة لهم وفق التنظيم المعمول به؛
- كما لا يجوز لمحافظ الحسابات خلال السنة التي تلي تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات قبول مهمة اقترحها عميل لأحد مدربيه السابقين، إلا بموافقة خطية من هذا الخير.

1-4-4- حقوق محافظ الحسابات عند أداء المهام:

وتتمثل في: (العمرى، 2024، الصفحات 123-124)

- الحق في التعاون من خلال طلب التعاون مع العملاء عند انجاز المهام، وكذلك التعاون مع مدراء المؤسسات من خلال تقديم طلب كتابي.
- الحق في الأتعاب تتمثل في الحق في الأتعاب نظير المهام دون ان تكون في شكل مزايا عينية، أو حسومات أو عمولات سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وفي حالة الخلاف حول الأتعاب يجوز اللجوء إلى لجنة الانضباط والتحكيم في المجلس الوطني للمحاسبة.
- عدم كفاية الأتعاب فيما يتعلق بالمهمة المقبولة لا يمكن ان يبرر بأي شكل من الأشكال عدم مراعاة العناية المهنية.
- في حالة عدم تسديد الأتعاب يمكن لمحافظ الحسابات الاحتفاظ بمستندات ووثائق المؤسسة.

1-5- أحكام مختلفة:

- يجب أن يمثل محافظ الحسابات لأوجه عدم التوافق المنصوص عليها في القوانين و خاصة ما تعلق بالأعمال التجارية التراكم داخل نفس المؤسسة للمهام التعاقدية، التبعية... الخ
- لا يجوز لمحافظ الحسابات القيام بعمليات اشهارية خاصة بما يتعلق ب:
  - ✓ الإعلانات، واللافئات الإعلانية من أي نوع، و المقترحات لأسعار منخفضة أو عروض خدمة غير مطلوبة
  - ✓ الكتيبات الدعائية المطبوعة والنشرات.
  - ✓ استخدام الألقاب التي تتوافق مع مؤهلاته المهنية
  - ✓ يجوز لعضو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالإضافة إلى صفته محافظ حسابات إن يوضح شهادته الأخرى سواء كان خبير قضائي أو أي شهادات علمية يحوز عليها.

المطلب الثاني: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات

إن ضرورة الاستقلالية والحيادية التي يجب أن يتمتع بها محافظ الحسابات قد استلزمت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي المهنة وضمان مصداقية عملهم. ولذلك سنتناول في هذا المطلب التعيين ومعوقات تعيين مراقبي الحسابات.

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

بعد انتهاء الجلسة المالية الأخيرة لمحافظ أو محافظي الحسابات، يقوم مجلس الإدارة بإعداد دفتر شروط تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من قبل الجمعية العمومية وتشكيل لجنة لتقييم عروض المهنيين المرشحين. تعفى المؤسسة من إجراء إعداد دفتر شروط لتعيين محافظ أو محافظي الحسابات عند التأسيس، ولا تلزم المؤسسة بتقديم دفتر شروط جديد في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهده. ويجب أن يتضمن دفتر الشروط ما يلي: (يخلف، 2002، صفحة 117)

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وحركاتها التابعة، وحداتها، فروعها في الجزائر وفي الخارج

- ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدأها محافظ أو محافظي الحسابات المنتهية عهدتهم، ومحافظ أو محافظو الحسابات للمؤسسات التابعة إذا كانت المؤسسة تعد حسابات موحدة.

- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادات.

- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها .

- نموذج رسالة الترشح.

- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية اتجاه المؤسسة.

- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.

- توضيح التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات؛ على أن لا يقل

تنقيط العرض التقني عن (3/2) من سلم التنقيط الإجمالي.

كما يجب أن يحدد دفتر إمكانية ترشح المعينين كأشخاص طبيعيين أو معنويين، وأن يشترط أن لا ينتمي المرشحين إلى نفس المكتب أو الشبكة المهنية ذاتها، وأن يوضح إلزامية احترام حالات التنافس ومبدأ الاستقلالية.

يحصل محافظ حسابات المترشح على ترخيص كتابي من المؤسسة ليتمكنه من القيام بمهمته، ويجوز له، وفقاً للمادة 05 من المرسوم التنفيذي (32-11، 2011)، مراجعة ما يلي: (احمد ب.، 2021/2020)

-تقارير محافظي الحسابات للسنوات السابقة.

- معلومات أخرى ضرورية لتقييم المهمة .

-تنظيم المؤسسة وفروعها.

بناءً على المعلومات التي حصل عليها المدقق في مرحلة تقييم المهام، يقدم عرضاً يجب أن يشير فيه إلى: الموارد المستخدمة؛ المؤهلات المهنية للمشاركين؛ برنامج العمل التفصيلي؛ تقارير مرحلية؛ المتطلبات المحددة والنهائية التي يجب تقديمها؛ المواعيد النهائية لتقديم التقارير

ويجب الاطلاع على المستندات دون نقلها أو نسخها خلال المدة المحددة في دفتر الشروط، ويلتزم المحاسب ومساعدوه بالحفاظ على السرية المهنية عند الاطلاع على المستندات. (Article07 & NO, 2011)

بعد استلام عروض المرشحين تقوم لجنة تقييم التي شكلتها المؤسسة بدراسة العروض وتقييمها، ومن ثم عرض نتائج تقييم العروض بحسب الترتيب التنافسي على الجهاز المؤهل بمعاينتها وانتقاء قائمة للمرشحين للتعين بحيث يكون عددهم على الأقل ثلاث مرات عد محافظي الحسابات الملزم تعيينهم.

تعرض قائمة محافظي الحسابات المرشحين للتعين على الجمعية العامة للفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات بانتقاء محافظي الحسابات الذين سيكلفون بالمهمة ومن ثم يتم تبلغهم بالتعيين بانتظار استلام رسالة القبول. (الصمد ن.، مارس 2021، صفحة 36)

الفرع الثاني: حالات التنافس وموانع تعيين محافظ الحسابات

نصت أحكام القانون التجاري من خلال المادة 715 مكرر6 من القانون التجاري، على عدم إمكانية تعيين مراجع الحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية: (عمر، 2016، صفحة 71)

- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.
  - الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين في الإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركة.
  - الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة أو مجلس المديرين من أجل 5 سنوات ابتداء ، من تاريخ انتهاء وظائفهم.
  - أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو راتب، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.
  - القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و الأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك (10/1) رأس مال الشركة، أو إذا كانت الشركة نفسها تملك (10/1) رأس مال هذه الشركات.
- ويعتبر محافظ الحسابات متنافيا مع المهن في مفهوم القانون 01-10 المادة 64: (القانون 01-10 و 64، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010، الصفحات 10-11)
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
  - كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية المهنية.
  - كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني .
  - الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
  - كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من قانون 01-10 .
  - كما يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده.

و أيضا حددت المادة 65 من القانون 10-01 حالات التي يمنع فيها محافظ الحسابات من ممارسة بعض الأنشطة وهي: (10-01 و المادة 65، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010، صفحة 11)

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 03 سنوات من انتهاء عهده.

- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو مهمة الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

#### المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

##### الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

وتمثل مهام محافظ الحسابات في : (10-01 و 23،24،25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، 2010، صفحة 7)

- يشهد بأن الحسابات السنوية المنظمة وصريحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصورة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الرجاء حاملي الحصص.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات

التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

-ييدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادقة عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.

-عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق عليها محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المنظمة والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

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

- يقوم بمراقبة صحة تأسيس المؤسسة ويقوم بهذه المهمة فور تعيينه، والتحقق من مدى احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.(القانون التجاري، المادة 715 مكرر4، 2007)

-القيام ببعض المهام الرقابية الخاصة المتعلقة ببعض الأحداث أو المواقف التي قد تحدث في المؤسسة، ويلزم القانون مراقب الحسابات بفحصها وإعداد تقرير خاص عنها. ومن هذه الأحداث ما يلي:

✓ تغيير الشكل القانوني للشركة.

✓ عمليات رفع أو تخفيض رأس مال.

✓ عمليات اندماج أو انقسام الشركة.

✓ عمليات إعادة تقييم الأصول.

✓ عمليات إصدار قيم منقولة.

- يقوم بالإبلاغ عن الأحداث الجنحية: بالإضافة إلى تدوين المخالفات ووقائع الجرح التي اكتشفها أثناء ممارسة مهمته في المؤسسة في التقرير العام لمراقب الحسابات والتقرير الموجه إلى مجلس الإدارة، يجب عليه تقديم تقرير إلى النائب العام بشأن الجرح. المتعلقة بالشركات التجارية المنصوص عليها في مواد قانون التجارة أو أي نصوص قانونية أخرى. ويتم الإخطار بعد تأكد مراقب الحسابات من أهمية الأفعال المكتشفة وما ترتب عليها من متابعات قضائية تجاه المؤسسة أو مديرها بسبب:(الصمد ن.، مارس 2021، الصفحات 43-44)

-التغيير الكبير الذي تحدثه في الوضعية الصافية للمؤسسة.

-الأضرار التي تسببها للشركة أو للآخرين.

-تؤدي إلى تفسير خاطئ لاتجاهات نتائج المؤسسة.

وعليه إيداع التبليغ قبل تقديم التقرير العام، على أن يتضمن ما يلي:

تذكير بمواد القانون التجاري التي تنص على وجوب قيام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الأحداث الجنحية.

تحديد المؤسسة المعنية بالتبليغ.

تحديد المسؤولية عنها.

بالإضافة إلى الالتزامات السابقة؛ إذا تم تعيين مراقب الحسابات للمصادقة على حسابات بنك أو مؤسسة مالية، فيجب على المراقب إبلاغ بنك الجزائر بكل مخالفة ترتكبها المؤسسة الخاضعة لرقابته.

الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

ويعتبر مراقب الحسابات بشكل عام مسؤولاً بحسب الوسائل وليس حسب النتائج، ويكون مسؤولاً مدنياً وجنائياً وتأديبياً:

أ-مسؤولية مدنية: مراقب الحسابات مسؤول تجاه الشركة وتجاه الآخرين وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي يلحق بهم في حالة ارتكاب الأخطاء والإهمال. ولكن يجب إثبات أن الضرر قد نشأ بشكل مباشر أو غير مباشر عن تلك الأخطاء والإهمال. (بوتين، 2008، صفحة 57)

ب-مسؤولية جزائية (جنائية): وتتمثل في قيام محافظ الحسابات عمداً بارتكاب بعض الأفعال التي تضر بمصلحة المؤسسة. ومن هذه الأفعال أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمدقق ما يلي: (جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، 2000، صفحة 288)

-عدم احترام الأسرار المهنية في حالة تسريب أسرار الشركة.

-تقديم تقارير غير صحيحة

-مراقب الحسابات يأمر الإدارة بتوزيع أرباح وهمية على المساهمين حتى لا يظهر الإهمال في إدارة المؤسسة

- يأمر مراقب الحسابات مجلس الإدارة باتخاذ قرارات معينة تبدو في ظاهرها في مصلحة المؤسسة ولكنها في الواقع تضر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.

ت- المسؤولية التأديبية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام لجنة التأديب بالمجلس القومي للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة فنية أو أخلاقية أو إهمال في القواعد المهنية أثناء ممارستهم لواجباتهم.

وقد تم عرض العقوبات التأديبية التي يجوز اتخاذها تصاعدياً حسب خطورتها:

✓ الإنذار؛

✓ التوبيخ؛

✓ التوقيف لمدة ستة (6) أشهر؛

✓ الشطب من الجدول؛

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقاً للإجراءات المعمول بها. (القانون 10-01 و المادة 63، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010، صفحة 10)

المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

يغطي نظام الرقابة الداخلية مكانة هامة في المؤسسة، حيث يأخذ في الاعتبار الخطة التنظيمية وكافة الأساليب والإجراءات التي تضعها المؤسسة لحماية أصولها، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية، والحد من الأخطاء وحالات الاحتيال والتلاعب لتحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة.

في ضوء ما سبق يتناول هذا المبحث طبيعة نظام الرقابة الداخلية من حيث المفهوم، المكونات والأنواع إضافة إلى مقومات نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت المفاهيم التي تناولت نظام الرقابة الداخلية وسنحاول في هذا المطلب التطرق إلى عرض بعض هذه المفاهيم نذكر منها ما يلي:

-عرفتها هيئة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية سنة 1977: نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة، ويهدف إلى ضمان المحافظة على الأصول ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة، وإلى تطبيق تعليمات الإدارة وتدعيم تحسين الأداء من جهة أخرى Source spécifiée non valide.

- كما عرفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة السياسات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.. Source spécifiée non valide.

- ويعرفها البعض أن نظام الرقابة الداخلية ما هو إلا تجزئة من العمل وتقسيمه إلى مراحل بين موظفي المؤسسة فلا يقوم موظف واحد بعملية كاملة من أولها إلى آخرها، بل يختص بمرحلة معينة منها، وهي وسيلة تنظيمية تسيير بها مراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف آخر وبوسائل أخرى لغرض التأكيد من صحة الأرقام والقيود في الدفاتر، الأمر الذي يترتب عنه احتمال منع الخطأ والغش وسرعة اكتشافها عند حدوثها ما لم يتواطأ على الغش أكثر من شخص.. Source spécifiée non valide.

- ومن خلال المفاهيم السابقة نستنتج أن التعريفات المختلفة المقدمة لمفهوم نظام الرقابة الداخلية وكذلك تطور الوسائل المستخدمة لتحقيقه تتفق من حيث الهدف وهو البحث عن الأخطاء والاختلاس والسعي إلى السيطرة عليه ، وضمان جودة المعلومات وتحقيق الربحية.

#### المطلب الثاني: مكونات وأنواع نظام الرقابة الداخلية

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى مكونات وأنواع نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

#### الفرع الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية:

يشمل أي نظام رقابي على مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها أو دراستها بعناية عند تصميم أو تنفيذ أي نظام رقابي حيث يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية. وتشمل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية ما يلي : (هلاله ع.، 2022، الصفحات 376-377)

1- بيئة الرقابة : تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساسا لكل المعايير حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة الأنظمة الرقابية وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها أهمها :

- فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد وغيرها.

- السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها.

- التزام الإدارة بالكفاءة، بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير تطبيق أنظمة رقابة داخلية فعالة.

- نزاهة الإدارة والعاملين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.

- علاقة أصحاب المصلحة بالمؤسسة.

- أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.

2-النشاطات الرقابية:

النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات وآليات تدعم توجهات الإدارة وتضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر، ومن الأمثلة هذه النشاطات : المصادقات، التأكيدات، مراجعة الأداء والحفاظ على إجراءات الأمن والحفاظ على السجلات بصفة عامة.

3- نظام المعلومات و الاتصال :

يتكون نظام المعلومات والاتصال-الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية - من الإجراءات والسجلات التي أنشئت لمباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير المالية حول معاملات المنشأة والحفاظة على أصولها والتزاماتها وكذلك حقوق المساهمين، ويتعلق إعداد هذه التقارير بالشكل الإلكتروني أو المطبوع الذي تستخدمه المنشأة في قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة.

وتؤثر نوعية المعلومات التي ينتجها هذا النظام على قدرة المنشأة على اتخاذ قرارات مناسبة في إدارة ومراقبة أنشطة المنشأة وإعداد تقارير مالية موثوقة.

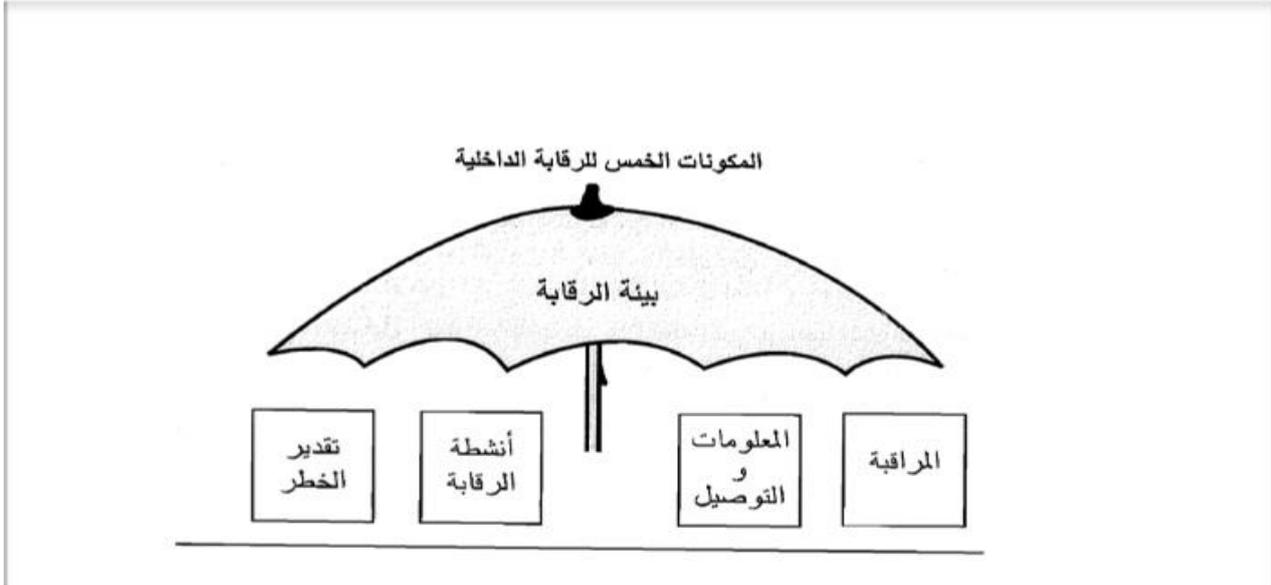
4- تقدير المخاطر:

وتشمل الكيفية التي تحددها إدارة المنشأة في التعامل مع المخاطر المتعلقة بإعداد البيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، من حيث تقديرها لهذه المخاطر، وتقييم احتمال وقوعها وتقرير إجراءات الاستجابة لها والنتائج المتعلقة بها.(الشحنة، 2015، الصفحات 209-210)

5- المراقبة والضبط الداخلي :

هي التقدير المستمر والدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية وتقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها عند الحاجة بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة .(شعت، 2017، الصفحات 34-35)

الشكل رقم (1): مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر (شعت، 2017، صفحة 35)

#### الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع وهي :

##### 1- الرقابة الإدارية:

وتضمن هذا النظام خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية ، إذ تشمل هذه الخطة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب خاصة بالعمل، أو طرق من طرق التحليل الإحصائي لدراسة وضع المؤسسة، أو تقارير للأداء، أو رقابة على الجودة وإلى غير ذلك من أشكال الأنظمة الرقابية الأخرى.

- الرقابة المحاسبية:

يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية هذا من جهة والعمل على حماية أصول المؤسسة من جهة أخرى. (الشحنة، 2015، صفحة 205)

3- الضبط الداخلي :

وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات. (سلامة، 2010، الصفحات 15-16)

المطلب الثالث : مقومات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، لذلك سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية : (صديقي، 2003، صفحة 37)

1- الهيكل التنظيمي :

يعتبر الهيكل التنظيمي المرآة العاكسة لشكل وطبيعة الوظائف في المؤسسة، فمن ثمة يترجم كيفية بسط الرقابة الداخلية داخلها، لذلك يجب أن نراعي في تصميمه العناصر الآتية :

- حجم المؤسسة؛

- طبيعة النشاط؛

- تسلسل الاختصاصات؛

- تحديد المديرية؛

- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل؛

-البساطة والمرونة؛

-مراعاة الاستقلالية بين المديرية (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بحاسبة الأصول).

## 2- نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم احد أهم المقومات الأساسية لنظام رقابة داخلية فعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة وضمن نمط المعالجة الآتية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والنفقات الاستهلاكية، انطلاقا مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

-الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات ، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدققها؛

-تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات؛

-تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة؛

بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية لذلك سوف نتطرق إلى العناصر المكتملة لذلك:

وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط ، كما توضح المسؤوليات (تكون مرقمة تسلسلها)؛

-وجود دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات)؛

-إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها؛

-وجود نظام تكاليف فعال(القياس الأداء الفعلي).

## 3- إجراءات تفصيلية :

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة ، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات ، أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر. إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

#### 4-اختيار الموظفين الأكفاء:

مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في إنجاح وتحقيق مبيعات المؤسسة ، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه ، فبدون العاملين المديرين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة ، يراعي في الاختيار الموظفين العناصر التالية :

-شهادات في ميدان العمل؛

-خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته؛

-الالتزام بالسياسات المرسومة؛

-احترام نظام التدريب.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين ، ويزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.(التهامي و صديقي، 2003، الصفحات 100-101)

#### 5-رقابة الأداء:

وذلك لتحقيق كفاءة عالية فيه ومما يجب ملاحظته ضرورة الالتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة وإذا ما وجد أي انحراف من هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه وتتم رقابة الأداء بطريقة غير

مباشرة كاستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية وتقارير الكفاية والتدقيق الداخلية وما شابه.

6- استخدام كافة الوسائل الآلية: ونقصد بهذا المقوم استعمال وإدخال الوسائل الآلية. الآلة الحاسبة والإعلام الآلي وذلك لكون هذه توفر الآتي :

- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة.

- دقة وسرعة المعالجة وسهولة الحصول على المعلومات.

- خفض تكلفة المعالجة وتدعيم العمل بكفاءة.

- توفر الوقت والتحكم بالمعلومات. (احمد و.، 2009-2010، صفحة 20)

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

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخطوة الأولى في عملية التدقيق، ونقطة البداية التي يعتمد عليها مدقق الحسابات. ويقوم بالتقييم لمعرفة مدى تنفيذ المؤسسات للسياسات الموضوعية. المطلب الأول سنتطرق إلى مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية، وفي هذا المبحث سنحاول الإشارة إلى مسؤوليات محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية في المطلب الثاني، بينما المطلب الثالث أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء.

#### المطلب الأول: مراحل وأساليب تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

تتطلب معايير التدقيق الميداني المتعارف عليها عالمياً ضرورة فهم ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ليكون أساساً لعمل المدقق وحدود الاختبارات التي يجريها. ومن ثم يمكن للمدقق إجراء الفحص من خلال الخطوات التالية: (حوي و كمال، 2020، الصفحات 130-134)

#### الفرع الأول: مراحل تقييم محافظ حسابات لنظام الرقابة الداخلية

الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية والتقييم الأولي: يجب على المدقق تحقيق المعرفة الكافية حول نظام الرقابة الداخلية من خلال الاستفسار من الأشخاص في مختلف مستويات المنظمة، وكذلك الرجوع إلى المستندات

التي تصف نظام الرقابة الداخلية ووظائفه للحصول على الفهم الكافي لهيكل نظام الرقابة الداخلية، ويلجأ المدقق إلى استخدام الأساليب والتقنيات السابقة بالإضافة إلى قوائم المسح وخرائط التدقيق.

تهدف هذه الخطوة إلى تحديد النواحي التي يرغب المدقق الاعتماد عليها في عملية التدقيق وقد يقرر عدم الاعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة منها:

-التصميم غير محكم مما يترتب عليه عدم الاطمئنان عن دقة البيانات.

-أن ذلك يتطلب مجهوداً أكبر عند القيام بالاختبارات والفحص.

وبشكل عام فإنه بالاعتماد على الدراسة السابقة يستطيع المدقق إعطاء تقسيم أولي لنظام الرقابة الداخلية من خلال استخلاص نقاط القوة بشكل مبدئي وتحديد الثغرات الموجودة في النظام والتي من خلالها يمكن التلاعب أو إخفاء تشويه القوائم المالية. صياغات. وتمثل هذه الثغرات نقاط ضعف مهمة في النظام، والتي يؤدي وجودها إلى عدم الحاجة إلى اختبارات التحقق. مدى التزام المنظمة بتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية. وعلى الرغم من ذلك، قد يقرر المدقق أن يكون له رأي غير متحفظ، لأنه لا يمكن إجراء اختبارات تدقيق أساسية واسعة النطاق بطريقة تعوض ضعف نظام الرقابة الداخلية. بعد انتهاء المدقق من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يقوم بإعداد وثيقة تلخص أهم النقاط الأولية.

الخطوة الثانية: اختبارات الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

تهدف هذه الخطوة إلى التحقق من أن أساليب الرقابة الداخلية في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي تم تطويرها بها، وأن العاملين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة. ويجب على إدارة المؤسسة تدريب الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب من خلال تدريبهم وأداء المهام الموكلة إلى كل منهم حتى يكون على دراية تامة بمسؤولياته وما هو مطلوب منه. وفي هذه الخطوة يلجأ المدقق إلى مجموعة من الاختبارات للوصول إلى فعالية تصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية وهي:

-ملاحظة الموظفين من خلال تنفيذهم لسياسات وإجراءات الرقابة.

-فحص المستندات عن طريق أخذ عينة منها بواسطة الطرق الإحصائية.

-استفسار الموظفين في مجال عملهم.

-اختبار الفصل بين وظائف التصديق والتسجيل بالدفاتر وحيازة الأصول.

وبالطبع فإنه ينتج عن هذه المرحلة تعزيز نقاط القوة التي سبق وأن لاحظها في التقييم الأولي وكذلك يستقر في ذهن المدقق إحدى الاستنتاجات التالية :

أ- إن سلامة وصلاحيه نظام الرقابة الداخلية نفسه هي التزام المنظمة بإجراءاته وتعليماته. وفي هذه الحالة يحتاج المدقق إلى إجراء عدد محدود من الاختبارات الأساسية للتحقق من عمليات وأرصدة القوائم المالية للتأكد من رأيه حول هذه القوائم.

ب- عدم السلامة والصحة في تطبيق النظام والالتزام بالإجراءات والتعليمات، مع العلم أن النظام نفسه جيد في ضوء الفحص الأولي الذي أجراه المدقق، مما يدعو إلى الاستفسار عما إذا كانت هناك أخطاء جوهرية قد حدثت في النظام القوائم المالية. يمكن تجاهل عدم الالتزام بالإجراءات والتعليمات واستمرار خطوات التدقيق دون تكثيف أو زيادة في الاختبارات الأساسية إذا كان عدم الالتزام لا يؤدي إلى أخطاء جوهرية من ناحية، ومن ناحية أخرى إذا كان هذا عدم الالتزام إن الالتزام يؤدي إلى تشويه جوهرية في القوائم المالية، ويجب على المدقق تكثيف وزيادة عدد الاختبارات الأساسية حتى يتمكن من تعويض هذا الضعف في تطبيق النظام.

ج- ضعف النظام نفسه، بالإضافة إلى عدم التزام المؤسسة بالإجراءات الرقابية أو التعليمات الواردة في النظام، وهنا نجد أنه قد يكون من الضروري أن ينسحب المدقق من المهمة أو يمتنع عن إبداء رأيه حول البيانات المالية.

الخطوة الثالثة : التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بعد أن ينتهي المدقق من فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية، يجب عليه إجراء تقييم نهائي للاستنتاجات التي توصل إليها. والغرض الأساسي من هذه الخطوة هو وضع اللمسات النهائية على المرحلة الأولى من مراحل التدقيق المحاسبي. ولذلك يجب على المدقق أن يستخدم حكمته وكفاءته في تحليل نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية وأن يأخذ في الاعتبار أي أخطاء في العوامل التالية:

-الشكل أو النمط الذي يتم فيه الخطأ.

-عدد مرات وقوع الخطأ.

-المسؤول عن الخطأ.

-أسباب الخطأ وطبيعته.

-الآثار المترتبة على الخطأ خاصة على القوائم المالية.

وفي حالة عدم حدوث أي خطأ أو اكتشافه، يجب على المدقق تحديد أي نقاط ضعف أو ثغرات في نظام الرقابة الداخلية والمناقشة مع الإدارة إمكانية معالجتها بهدف تطوير النظام وزيادة فعاليته.

وفي ختام هذه المرحلة يعد المدقق خطاباً أو تقريراً إلى الإدارة المسؤولة يحتوي على نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية وخاصة بالتركيز على نقاط الضعف فيه، وعلى المدقق أن يأخذ في الاعتبار العناصر التالية عند إبداء ملاحظاته حول النظام.

-وجهة نظر المدقق في نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمة أو عدم ملائمته في تحقيق الأهداف المرجوة.

-وصف نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.

-تذكير الإدارة بمسئوليتها حول نظام الرقابة الداخلية وتطويره.

-اقتراحات المدقق وتوصياته بشأن معالجة أي سلبيات أو نقاط ضعف

#### الفرع الثاني: أساليب تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لعمل محافظ الحسابات، حيث يقوم بتقييمه لتحديد مدى تحقيقه لأهداف المؤسسة، من خلال خطوات واستخدامات أساليب محددة. يستخدم محافظ الحسابات أساليب متعددة لتسهيل عملية جمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة من أجل دراسته وتقييمه لمعرفة ذلك. و مدى التنفيذ الفعلي للسياسات الموضوعة والأهداف المرجوة. ومن بين الطرق الأكثر شهرة ما يلي:

أولاً: أسلوب الاستبيان(الاستقصاء):

«يتكون أسلوب الاستبيان من مجموعة من الأسئلة التي يطرحها المحافظ وتكون دليلاً له في المنهج الذي سيتبعه لتنفيذ برنامجه». (Jacques, 2010, p. 256)

تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق التي يستخدمها المدققون لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والمراجعة بإعداد قائمة نموذجية تتضمن مجموعة واقعية من الأسئلة التي تتناول كافة

جوانب النشاط الداخلي للمؤسسة وخاصة المعتادة العمليات مثل العمليات النقدية وعمليات الشراء والبيع. المديون والأرصدة البنكية... يقوم المدقق بتوزيع قائمة الأسئلة هذه على الموظفين لتلقي الإجابات ثم يقوم بتحليلها لتحديد مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة . ومن الأفضل تقسيم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء، يخصص كل منها مجموعة من الأسئلة المتعلقة بأحد مجالات النشاط. في معظم الحالات، يتم تصميم هذه الأسئلة للحصول على إجابات بـ "نعم" أو "لا". (الصمد ع.، 2018، الصفحات 90-91)

ثانياً: أسلوب الملخص التذكيري

وهنا يقوم محافظ الحسابات بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم، دون أن يحدد أسئلة أو استفسارات محددة كما في الاستبيان. وميزة هذه الطريقة هي الاقتصاد في الوقت دون إهمال نقاط مهمة، لكن عيوبها تنحصر في أنها لا تؤدي إلى سجل مكتوب لماهية نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني، كما أنها لا تطبق عليه مشاريع ذات طبيعة خاصة، إضافة إلى أن هذا الملخص أمر متروك لكل محافظ حسابات على حدة. يضع أسسها ويتخذ التدابير التي يراها مناسبة. (امين، 2014، صفحة 123)

ثالثاً: أسلوب التقرير الوصفي:

«تسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام الاستقصاء، ومن خلال نظام التقرير الوصفي يصل محافظ الحسابات نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف وماهي نقاط الضعف». (المطارنة، 2006، صفحة 220)

« ويشتمل هذا التقرير على الوصف الكامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من معلومات يتم الحصول من خلال المقابلات مع العاملين والرجوع إلى دليل الإجراءات المستندية و أية قرائن أخرى ملائمة». (معالي، 2018، صفحة 26)

«تسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام الاستقصاء، ومن خلال نظام التقرير الوصفي يصل محافظ الحسابات نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف وماهي نقاط الضعف». (المطارنة، 2006، صفحة 220)

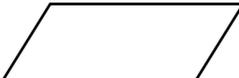
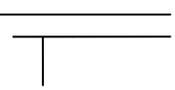
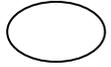
« ويشتمل هذا التقرير على الوصف الكامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من معلومات يتم الحصول من خلال المقابلات مع العاملين والرجوع إلى دليل الإجراءات المستندية و أية قرائن أخرى ملائمة». (معالي، 2018، صفحة 26)

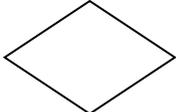
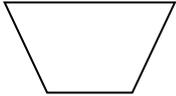
رابعاً: خرائط التدفق

وهي أداة لتوضيح تدفق المعلومات والإجراءات، ليتمكن محافظ الحسابات من اختيارها واكتشاف نقاط الضعف فيها. (دحو، 2018، صفحة 666)

تتميز خرائط التدفق عن الطرق الأخرى بأنها تظهر تدفق العمليات بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة. كما يشرحون الوسائل المستخدمة في إدخال واستخراج البيانات (يدويًا، آليًا، إلكترونيًا) وأجهزة الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية الإلكترونية. تُستخدم الرموز الشائعة في إعداد خرائط التدفق على المستوى العالمي، فمن أهم هذه الرموز ما يلي: (بختي، 2020، الصفحات 40-41)

الجدول (01): 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 منقبة	
شريط ممغنط	
شريط ورقي منقوب	
مستند أو تقرير	
اتخاذ قرار	
عملية يدوية	
عملية مساعدة أو جانبية أو متصل اتصالاً مباشراً بالحاسب الآلي	

المصدر: (بختي، 2020، الصفحات 40-41)

**المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية**

وقد ذكرنا سابقاً أن أنظمة الرقابة الداخلية تشمل الرقابة الإدارية، والرقابة المحاسبية، وأنظمة الضبط الداخلي. كما ذكرنا أنه يجب على المدقق دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة في المشروع قيد التدقيق من أجل تحديد نطاق عملية التدقيق والكمية المستخدمة في المشروع قيد التدقيق من أجل تحديد نطاق عملية التدقيق، كمية الاختبارات وحجم العينات. هل يجب عليه دراسة وتقييم وسائل ومعايير وإجراءات النظم الإدارية والمحاسبية والرقابة الداخلية التي تشكل مجتمعة نظام الضبط الداخلي؟ وقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين رأيه في هذا المجال على النحو التالي: (عبدالله، 2014، صفحة 125)

وفيما يتعلق بالرقابة الإدارية فإن المدقق لا يعتبر مسؤولاً عن فحص وتقييم وسائل ومعايير هذا الفرع من الرقابة الداخلية لأنه يهدف بشكل أساسي إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من كفاءة الإنتاج وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة المرسومة. كما أن وجود أو غياب أنظمة الرقابة الإدارية هذه له تأثير مباشر على برنامج المراجعة الذي يضعه المدقق ليتبع توجيهاته، ولا على كمية الاختبارات التي يقرر الالتزام بها في عمله، ولكن إذا اتضح ذلك إلى مدقق الحسابات، في ظروف معينة، أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على أهمية الحسابات الختامية أو القوائم المالية التي تخضع للمراجعة، أو على نتائج الأعمال والقوائم المالية موضع. ويجب بعد ذلك دراسة وتقييم هذه الأساليب والأنظمة.

أما بالنسبة للرقابة المحاسبية فإن المدقق يتحمل المسؤولية الكاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة هذا الفرع من الرقابة الداخلية. ولهذا الأنظمة أو الوسائل تأثير مباشر وترتبط بشكل وثيق بطبيعة عمل المراجع الخارجي والأهداف التي يجب تحقيقها من عملية المراجعة الخارجية. تهدف الرقابة المحاسبية بوسائلها ومعاييرها المتعددة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات الختامية ودرجة موثوقيتها. ولا شك أن دقة هذه البيانات المحاسبية وخلوها من الأخطاء لهما تأثير مباشر وواضح على درجة الإفصاح عن الحسابات الختامية والبيانات المالية ومدى إشارتها إلى نتيجة الأعمال والمركز المالي والذي يعتبر هدفاً أساسياً يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيقه. كما أن عدم توفر وسائل هذه الرقابة المحاسبية، أو فشل المستخدم في تحقيق الأهداف القائمة، سيؤدي بالتالي إلى قيام المدقق بزيادة كمية الاختبارات وتوسيع نطاق مراجعته للدفاتر والسجلات.

كما يكون المدقق مسؤولاً عن فحص وتقييم أنظمة والضبط الداخلي المستخدمة في المشروع الخاضع للمراجعة. والسبب في ذلك هو أن هذا الفرع من الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع وأصوله ضد أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استخدام. ويعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً عن تحقيق هذا الهدف، حيث أنه مطالب بالوفاء بالتزامات المشروع وأصوله، ولهذا السبب نرى أنه من الضروري له التقليل من احتمالات الاحتيال والاختلاس، وتدقيق تلك الوسائل التي تهدف إلى تحقيق ذلك. وهذا الهدف هو تدقيق الضبط الداخلي.

المطلب الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية أساساً للاعتماد على اكتشاف الأخطاء، وذلك عندما يبدي المدقق رأيه في مدى صدق وعدالة البيانات المالية. ويعتمد على: (جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، 2000، صفحة 125)

- اختبارات تحقيق عمليات الأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة في القوائم المالية.

- مدى فعالية نظام الرقابة في منع الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي الذي ينتج القوائم المالية.

عندما يكون نظام الرقابة الداخلية قويا وفعالاً وموثوقاً، فإن المحاسب يعتمد بشكل أقل على اختبارات التحقق من العمليات والأرصدة. وعلى العكس من ذلك، عندما يكون هذا النظام غير موثوق، فإنه يعتمد أكثر على اختبارات التحقق من العمليات. ولذلك تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية عاملاً أساسياً في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إنجاز العمليات اللازمة لتحقيق البنود في البيانات المالية.

المشكلة الأولى في عملية التدقيق هي وجود أخطاء جوهرية في العمليات المالية، والثانية هي الخطر المتمثل في عدم اكتشاف المحاسب لهذه الأخطاء، وبالتالي يمكنه الاعتماد على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية لتقليل الخطر الأول، و على اختبارات للتحقق من الأرصدة لتقليل الخطر الثاني.

ومن الأسباب التي يراها المدقق لاكتشاف أوجه التلاعب ما يلي: (فضيلة، 2008، الصفحات 123-125)

1- دور نظام الرقابة الداخلية في تحديد المجالات المعرضة للتلاعب: نجد مواقف أو خصائص عامة لوحظ فيها التلاعب في فترات سابقة وأن الاحتمال الأكبر يسود فيها، كما تتميز هذه المواقف بالعمومية، نذكر منها التالي:

أ- الوظائف المرتبطة بالعمل: ومنها

✓ مديونية؛

✓ يتعرض العمال لأمراض خطيرة؛

✓ سوء أخلاقيات العمال؛

ب- المناصب المتعلقة بالمؤسسة: ومنها:

✓ الصعوبات الاقتصادية؛

✓ معدل نمو مرتفع؛

✓ زيادة المنافسة؛

✓ نظام الرقابة الداخلية ضعيف؛

ج- المخاطر التنظيمية: من بينها

✓ عملية الإشراف ضعيفة؛

✓ عدم وجود تعريف واضح ودقيق للمسؤولية؛

✓ عدم وجود نظام التناوب بين العاملين سواء أثناء ساعات العمل أو خلال فترات التدريب؛

(2) دور نظام الرقابة الداخلية في خلق الأخطاء:

ومن وسائل تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وجود الأخطاء وتتبع ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يستوعبها أو يتم اكتشافها مثل إعداد شيك مستحق الدفع باسم مورد وهمي من قبل محافظ الحسابات ورؤية ذلك إذا كان من السهل اكتشافه أم لا؟ هل من السهل التوقيع؟ ويعتبر هذا الدور فعالاً في التحقيق في حالات التلاعب بالوجه.

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

✓ التلاعب في عمليات الإفصاح؛

✓ إساءة استخدام السلطة؛

✓ الاختلاف والابتزاز؛

✓ التعارض في المصالح؛

أغلب هذه الأسباب تواجه المدقق عندما يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، فحتى في حالة عدم وجود نقاط ضعف كبيرة في نظام الرقابة الداخلية، فإنه لا يوجد ما يسمى بنظام كامل، حيث يمكن تحديد نقاط معينة يتم تجاوزه في تنفيذه إذا كان هناك عنصر شخصي في عملية التقديم وعادةً... التحقق من الأخطاء الاستكشافية، حيث يقوم المدقق بما يلي:

- تحديد التفاصيل الخاصة بالاختلاس؛
- فحص الأدلة الخاصة بأوجه التلاعب؛
- وصف الخسارة ونطاق المشكلة، الوقت، الأسلوب، ومرتبة الجريمة؛

### خلاصة الفصل:

مما سبق اتضح أن مهنة محافظ الحسابات تسعى إلى التحقق والتأكد من صحة وصحة البيانات المالية والمحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأي في محايد حول صحة البيانات المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

وكل ذلك يتم من خلال مدقق الحسابات الذي يشترط أن يكون مستقلاً عن المؤسسة التي يشرف عليها، وأن يتمتع بالخبرة والكفاءة المهنية، وأن يحترم أثناء قيامه بواجباته المعايير المحاسبية المتعارف عليها في عملية المراجعة ليقوم بها. القيام بمهمته على أكمل وجه، وإقناع الجهات المعنية بموقف المؤسسة، و لكي يكون نظام الرقابة الداخلية قوياً وفعالاً، يجب أن يعمل على حماية أصوله وأمواله، ومساعدة أعضائه في القيام بمهامهم. ويجب أن يستمر في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بحيث يمكنه من التعرف على الأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، للوصول إلى تقرير نهائي عن الوضع المالي للمؤسسة، ومحاولة إظهار نقاط القوة و نقاط الضعف في هذا النظام، واتخاذ التدابير التصحيحية.

تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة  
قديلة للمياه المعدنية من طرف محافظ  
الحسابات

### تمهيد الفصل:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل ما يتعلق بمحافظ الحسابات من مفاهيم ومهام ومسؤوليات ، إضافة إلى كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية من مكونات وأنواع ومقومات كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي ، نتيجة لأهمية هذا الموضوع و اتساعه ، وذلك من أجل التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية، وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتبيان الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة. ولقد اخترنا مؤسسة قديلة للمياه المعدنية في دراسة حالتنا، لكن هذه الأخيرة أصبحت معينة بالمراجعة كما أشرنا له في الجانب النظري، قمنا بتقسيم فصلنا إلى:

**المبحث الأول: عرض عام عن مؤسسة قديلة للمياه المعدنية**

**المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة**

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

المبحث الأول: عرض عام عن مؤسسة قديلة للمياه المعدنية

تعتبر مؤسسة قديلة للمياه المعدنية بولاية بسكرة إحدى المؤسسات الناشطة في سوق المياه المعدنية في الجزائر، والتي تتمتع بمستقبل اقتصادي مهم إذا حظيت بالرعاية اللازمة، سنحاول في هذا المبحث عرض أهم الجوانب المتعلقة بالمؤسسة، مثل إبراز بطاقة تعريفية لها تتضمن تاريخ تأسيسها وأهميتها والمهام المختلفة التي تقوم بها، وستتطرق لعرض هيكلها التنظيمي، وأخيرا نقدم إجراءات التخزين.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة قديلة للمياه المعدنية

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى التطور التاريخي لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية والأهمية الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة وأهدافها.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمؤسسة قديلة

كانت المؤسسة مثل بعض المؤسسات الجزائرية الأخرى تابعة للدولة، ونظرا للوضعية التي سقطت فيها معظم المؤسسات في هذا القطاع، ثم التخلي عنها وبيعها. لذلك قبل الحديث عن المؤسسة ككيان خاص، سيتم أولا عرض المراحل التي مرت بها.

أولا: نشأة المؤسسة

في إطار إنعاش المخطط التنموي الاقتصادي والاجتماعي واستغلال الموارد المحلية التي تزخر بها ولاية بسكرة، تم اقتراح إنشاء وحدة لتعبئة المياه المعدنية، وذلك وفقا للمرسوم التنفيذي 69-138 المؤرخ ب1983/05/23 وبمداولة رقم 83-201 بتاريخ 1983/03/19 من طرف أعضاء المجلس الشعبي لولاية بسكرة حيث جددت شروط الإنشاء ومهام الوحدة.

تمت الموافقة على إنشاء وحدة للمياه المعدنية وفقا للمداولة رقم 06-1984، وانطلقت العملية الإنتاجية بها سنة 1987، وقدرت طاقتها الإنتاجية بما يقارب 24000 قارورة في اليوم وهذا ما يعطي على الأقل جزء معتبر من احتياطات المنطقة.

كانت الوحدة تحت وصاية مديرية الوحدات المحلية التابعة لولاية بسكرة مع 90 وحدات موزعة كما يلي :

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية من طرف محافظ الحسابات

- ✓ الوحدات الواقعة بسكرة : وحدة النجارة العامة، الشركة الولائية للكهرباء، وحدة الفنون البيانية (مطبعة بسكرة)، وحدة مواد البناء.
- ✓ الوحدات الواقعة بأولاد جلال: وحدة غزل الخيط ، وحدة الجبس.
- ✓ وحدة التجارة العامة بطولقة.
- ✓ وحدة الخزف بمشونش.
- ✓ وحدة الخزف بالقنطرة.

ووفقا للقوانين المعمول بها في إطار استقلالية المؤسسات قررت الدولة تغيير سياستها في تسييرها للمؤسسات الوطنية واللجوء إلى اللامركزية في تفكيك الوحدات، وتم حل هذه الوحدات وتحويل وصاية وتسيير وحدة المياه المعدنية إلى قسم تنمية الأعمال الإنتاجية والخدمات التي أصبحت تسمى لاحقا مديرية المناجم والصناعة وذلك سنة 1991.

وفي إطار التحولات التي عاشها الاقتصاد الوطني ابتداء من سنة 1990 والانتقال إلى اقتصاد السوق والسعي للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، فقد تم الإعلان عن حل وتصفية الوحدة وبيعها للخواص.(قديلة للمياه المعدنية)

ثانيا: التعريف بالمؤسسة ككيان خاص ومستقل

هي مؤسسة مساهمة ذات مسؤولية محدودة برأس مال يقدر ب 600 مليون دينار جزائري أعلن عن وجودها ككيان مستقل تماما في 2003/05/04 وانطلقت العملية الإنتاجية بها جويلية 2004، تحت اسم مؤسسة قديلة للمياه المعدنية مقرها 87 شارع قديلة بلدية جمورة ولاية بسكرة، تتربع على مساحة إجمالية تقدر ب 69850 متر مربع، تعمل في مجال تعبئة المياه المعدنية الطبيعية، تقدر طاقتها الإنتاجية ب 40000000 قارورة سنويا، تشغل حاليا حوالي 119 عاملا، منهم 03 إطار مسير تعتبرهم المؤسسة القلب النابض لها، بلغ رقم أعمالها سنة 2009 ما يفوق 100 مليون دينار جزائري و على هذا الأساس وبالاعتماد على التقسيم الذي ينص عليه القانون التوجيهي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر فتغير مؤسسة قديلة متوسطة الحجم.

باشرت المؤسسة نشاطها باستخدام نوعين فقط من العبوات، الأولى ذات الحجم 1.5 لتر والثانية ذات الحجم 0.5 لتر، ليتوسع نشاطها بعد ذلك ليشمل العبوات ذات 2 لتر، وفي سنة 2008 تم إضافة عبوات ذات الحجم 0.33 سل ومؤخرا أضافت إلى منتجاتها عبوات جديدة ذات 1 لتر.(مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية من طرف محافظ الحسابات

الفرع الثاني: الأهمية الاقتصادية والاجتماعية لمؤسسة قديلة

تكمن الأهمية التي تكتسبها المؤسسة فيما يلي:

- ✓ توفير مناصب الشغل.
- ✓ المساهمة في إنعاش الاقتصاد الوطني وجعله أكثر ديناميكية.
- ✓ تقديم منتج صحي ذو جودة.
- ✓ تكوين علاقات وثيقة مع الزبائن والموردين.
- ✓ إدخال تكنولوجيا حديثة ومتطورة في عملية تحليل وتعبئة المياه المعدنية.
- ✓ المساهمة في تلبية احتياجات السوق الوطنية من المياه المعدنية.
- ✓ الدخول إلى الأسواق العالمية من خلال عملية تصدير المنتج إلى الخارج. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

الفرع الثالث: أهداف مؤسسة قديلة

من بين الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها نجد ما يلي:

- ✓ تحقيق الربحية، والبحث عن البقاء في صناعة المياه المعدنية.
- ✓ تلبية الطلب المحلي من المياه المعدنية (شرق، غرب، شمال، جنوب).
- ✓ زيادة ورفع حجم الإنتاج، والاستغلال العقلاني للموارد المتاحة.
- ✓ محاولة اقتناء واستخدام التقنيات الحديثة بغرض مسايرة التطور الحاصل على المستوى العالمي.
- ✓ أن تكون نموذج متميز ورائد وموثوق في مجال المياه المعدنية.
- ✓ البحث عن الأداء الجيد من خلال عقلانية سيرورة القرارات والإبداع وتحكم نسبي في الجوانب المالية.
- ✓ تحسين صورة وعلامة المؤسسة بصفة مستمرة من خلال تقديم منتجات بأعلى مستويات الجودة واكتساب خيارات جديدة.
- ✓ محاولة تقليص تكاليف الإنتاج إلى أدنى حد ممكن للمحافظة على مستواها التنافسي أي أن لا تكون الأفضل والأقل تكلفة.
- ✓ كسب سمعة جيدة في السوق من خلال التحكم الجيد في تقنيات الإنتاج.
- ✓ الدخول إلى أسواق دولية جديدة.
- ✓ تطوير منتجاتها وفقا لمقاييس الجودة العالمية، بما يتناسب مع متطلبات الأسواق.
- ✓ تنمية المؤسسة حصتها السوقية في صناعة المياه المعدنية في الجزائر. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة

سنحاول في هذا المطلب التعرف على طبيعة المؤسسة وعرض هيكلها التنظيمي كما يلي:

#### الفرع الأول: طبيعة الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة

إن الهيكل التنظيمي هو عبارة عن البناء أو الشكل الذي يبين مختلف المستويات الإدارية والتنظيمية الرئيسية والفرعية وللوظائف، ويبين أشكال وأنواع الاتصالات وشبكات العلاقات القائمة داخل المؤسسة.

ولتحقق مؤسسة قديلة أهدافها، تسعى إلى تصميم هيكل تنظيمي مرن (أي قدرته على الاستجابة للمتغيرات البيئية). ويتكون الهيكل التنظيمي من مجموعة الوظائف الأساسية والفرعية لتحقيق انسجام التنظيم وفعاليته، إن محدودية حجم المؤسسة يجعل تبني الهيكل التنظيمي البسيط المقسم حسب الدوائر والمصالح هو الأجدر في هذه الحالة، كما أن بساطته تضمن:

- ✓ تدفق المعلومات بشكل سريع بين مختلف مصالح المؤسسة.
- ✓ تكوين علاقات مباشرة بين الرئيس والمرؤوسين.
- ✓ وجود مرونة تنظيمية تمكن من مجابهة تقلبات المحيط.

وباعتبار الهيكل التنظيمي للمؤسسة هرم يوضع مختلف المستويات والوظائف والعلاقات المختلفة بين الوظائف الموجودة بشكل متسلسل وتصاعدي، سنحاول في الفرع الثاني عرض مهام وأدوار مختلف المصالح والدوائر بالمؤسسة. (مؤسسة قديلة للمياه المعدنية)

#### الفرع الثاني: عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة

ينقسم هيكل المؤسسة تقسيماً وظيفياً، ففي أعلى الهرم نجد الإدارة بفروعها المختلفة، كما يحتوي على ثلاثة دوائر رئيسية يمكن توضيحها عن طريق الشكل أدناه.

أولاً: المسير

مسير المؤسسة وهو الذي يشرف ويسهر على القيام بمختلف وظائف التسيير كما يشارك أيضاً في الوظائف التنفيذية كإدارة المبيعات والتعامل المباشر مع الموردين والتفاوض معهم بشأن شراء المواد الأولية، ويمكن حصر بعض نشاطاته فيما يلي:

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية من طرف محافظ الحسابات

- ✓ إدارة المؤسسة حيث له على كل مجريات النشاط اليومي.
- ✓ الإشراف على المؤسسة والسهر على السير الحسن لنشاطها والأداء والأفضل لعمالها، والقيام بالمتابعة والتوجيه، كما بدافع عن المصالح الخارجية للمؤسسة.
- ✓ متابعة التعاملات عبر الموقع الإلكتروني والرد علل استفسارات وطلبات الزبائن والموردين.
- ✓ الاطلاع على الحالة المالية و المحاسبية للمؤسسة ومختلف المعلومات الضرورية للتسيير من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة.
- ✓ تحديد أسعار بيع المنتجات بالتنسيق مع المصلحة التجارية ومصصلحة المحاسبة.

والمسير فرع تابع له مباشرة وهو:

(أ)- الأمانة: توجد مصلحة استشارية واحدة تتمثل في السكرتارية وهي مسؤولة عن التنسيق، وتنظيم الرسائل الصادرة والواردة من و إلى المؤسسة وكتابتها وتسجيلها وتنظيم مواعيد الزيارات ولقاءات المدير مع الزبائن.

ثانيا: الدائرة التقنية

تضم الدائرة التقنية لمؤسسة قديلة مصلحتين:

- أ- مصلحة الإعلام الآلي: توكل إليه مهام صيانة أجهزة الإعلام الآلي، والشبكة المحلية....
- ب- مصلحة المخبر: تجرى فيه جميع التحاليل والاختبارات من بداية عملية الإنتاج إلى نهايتها.

ثالثا: دائرة التسيير

وتضم المصالح التالية:

أ- المصلحة التجارية: وهي الجهة المعنية بمتابعة تنفيذ القرارات الخاصة بعملية تسيير المنتج النهائي وتسويقه، تتم فيها مختلف التعاملات التسويقية، من تحديد للأسعار ووضع المزيج الترويجي المناسب، بالإضافة إلى ذلك تقوم بما يلي:

- ✓ استقبال الزبائن ومعالجة طلباتهم والاتصال بهم وفحص اقتراحاتهم المباشرة وعبر الإنترنت.
- ✓ إعداد الفاتورة الشكلية والفواتير النهائية.
- ✓ المشاركة في إعداد مخطط الإنتاج.
- ✓ إعداد الميزانية التقديرية السنوية للمبيعات والتقارير الشهرية بمساعدة مصلحة المالية والمحاسبة.

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية من طرف محافظ الحسابات

- ✓ المشاركة في المعارض، والأيام الدراسية، وتحضير كتالوجات المنتجات، والدعم الإعلامي.
- ب- **مصلحة المستخدمين:** يتم فيها متابعة كل ما يتعلق بالعمال من توظيف، تقاعد...، كما تسهر على متابعة حركتهم اليومية ومراقبة مدى التزامهم بقوانين العمل، ويمكن تلخيص ما تقوم به فيما يلي:
  - ✓ إعداد كشوف أجور العمال.
  - ✓ تحديد عدد العمال وحركتهم في المؤسسة بالتنسيق مع مصلحة الإنتاج.
  - ✓ التصريح بالعطل العادي والاضطرارية للعمال.
- ت- **مصلحة المحاسبة:** تعتمد هذه المصلحة في عملها على مختلف المحاسبات المتمثلة في المحاسبة العامة والتحليلية والمعقدة، يتم فيها معالجة ومتابعة مختلف التعاملات المالية، من إعداد للميزانيات، تحرير الفواتير، ومتابعة كل ما لها وما عليها من ديون اتجاه الغير، وتهتم بتحديد الوضع المالي للمؤسسة، كما تعمل على:
  - ✓ مراجعة الوثائق المحاسبية.
  - ✓ مسك سجلات البنوك والخزينة وتأمين الحسابات.
  - ✓ الحفاظ على تنسيق أعمال الميزانية المحاسبية والمالية.
  - ✓ القيام بالمراقبة والمتابعة الدورية للخزينة.
  - ✓ تحديد أدوات الرقابة والكشف عن أسباب انحراف النتائج ومعالجتها.
  - ✓ حساب رواتب العمال وتسديدها.

رابعا: دائرة الصيانة والتجهيزات:

تضم المصالح التالية:

- أ- **مصلحة التموين بالتجهيزات وقطع الغيار:** يتم خلالها متابعة الاحتياطات من قطع الغيار سواء المتعلقة بالتجهيزات الإنتاجية أو الإدارية أو وسائل النقل الخاصة بالمؤسسة، حيث تهدف إلى توفير كل المستلزمات في الوقت المناسب لضمان سيرورة العمل بشكل جيد.
- ب- **مصلحة صيانة التجهيزات:** لهذه الوظيفة علاقة مباشرة مع عمليتي الإنتاج والتوزيع، ذلك أنها تقوم ب:
  - ✓ صيانة وسائل الإنتاج لضمان استمرارية العمل.
  - ✓ ضمان تجديد الآلات القديمة وبرمجتها.
  - ✓ القيام بالدراسات التقنية.
  - ✓ متابعة وصيانة وسائل نقل المنتجات.

✓ إصلاح المعطل من العتاد الإنتاجي أو وسائل النقل وتحديد مختلف الاحتياجات اللازمة لتوفيرها.

خامسا: دائرة الإنتاج

دورها الإشراف المباشر على تنظيم وتسيير الإنتاج عبر مختلف مراحله وتضم ثلاث مصالح هي:

أ- **مصلحة الإنتاج:** إن وظيفة الإنتاج هي العملية التي يتم بمقتضاها إنتاج سلع عن طريق تحويل المدخلات من المواد الأولية ووسائل الإنتاج إلى مخرجات من سلع نهائية، كما تقوم مصلحة الإنتاج باتخاذ لقرارات الخاصة بعملية الإنتاج للتأكد من مطابقة المواصفات المطلوبة والكميات المحددة لتحقيق رغبات الزبائن وتلبية حاجياتهم، وعلى هذا الأساس مصلحة الإنتاج تقوم بما يلي:

✓ استغلال وسائل الإنتاج البشرية والمادية.

✓ تحسين الإنتاج والإنتاجية.

✓ دراسة ومبحث إمكانية إدخال منتجات جديدة.

✓ توزيع المنتجات.

وحيث أن النشاط الرئيسي للمؤسسة هو تعبئة وتوزيع المياه المعدنية وذلك بخمسة أحجام مختلفة حسب رغبات الزبائن وهي كالتالي:

2 لتر، 1.5 لتر، 0.5 لتر، 0.33 سل.

تمر عملية الإنتاج بالمراحل التالية:

✓ مرحلة نفخ وتشكيل القارورة.

✓ مرحلة تغليف المنتج.

✓ مرحلة التعبئة.

✓ مرحلة تجميع القارورات.

ب- **مصلحة مراقبة النوعية:** تتولى مراقبة المنتج عبر مختلف مراحل العملية الإنتاجية للتأكد من مدى مطابقته للمواصفات المطلوبة، كما تعمل على:

✓ مراقبة مستمرة للمنتج وذلك بالتحليل الدقيق للمياه المعدنية.

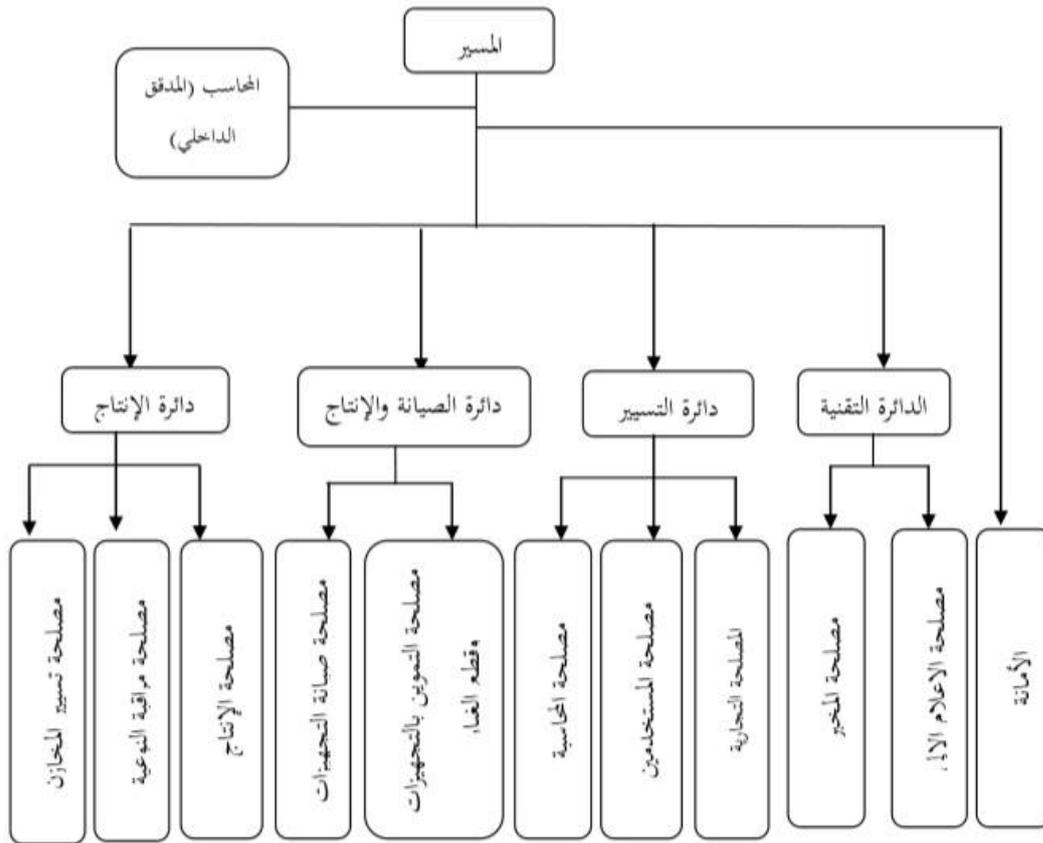
✓ السهر على تنفيذ سياسة المؤسسة وهذا على مستوى النظافة ومراقبة الجودة.

✓ السهر على احترام إجراءات مراقبة العينات وتحليلها.

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة فديلة للمياه المعدنية من طرف محافظ الحسابات

- ✓ تحديد حاجيات المخبر من منتجات وتجهيزات ومواد لازمة لعمليات التحليل.
  - ✓ المصادقة على نتائج التحليل الدورية.
  - ✓ تقديم نتائج التحليل للمسؤولين مع الملاحظات والتوجيهات الضرورية.
- وكل هذا للحفاظ على سلامة المستهلك بالدرجة الأولى والتأكد من عدم وجود جراثيم تؤدي إلى الإضرار به.
- ت- **مصلحة تسيير المخازن:** تتولى عملية تسيير المخزون للمواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاج أوالمنتجات الموجهة للبيع.

الشكل(01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات مؤسسة قديلة للمياه المعدنية

المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة

بعد إن تعرفنا على مؤسسة قديلة للمياه المعدنية في المبحث الأول، سنحاول في هذا المبحث إلى الاستعانة بأسلوب من أساليب جمع البيانات والتي تعددت وتنوعت لكن موضوع الدراسة الخاضع احصر بالاعتماد على أسلوب المقابلة، والتي تعتبر من أهم الأساليب الرئيسية التي يتبعها محافظ الحسابات لجمع البيانات، لذلك سنقوم بمحاولة تطبيق الرقابة الداخلية من خلال تحديد المقومات المحاسبية والإدارية المتوفرة في مؤسسة قديلة للمياه المعدنية، وكيف يتم معالجتها.

المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية

لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وضمان فعاليته وإنجاحه ، لا بد أن يكون نظام الرقابة الداخلية مبني على مقومات إدارية ومقومات محاسبية ويمكن حصرها فيما يلي :

الفرع الأول: مقومات إدارية:

تتمثل المقومات الإدارية التي تطبقها المؤسسة في النقاط الآتية:

أولاً: اختيار الموظفين

تحصلنا على معلومات هذا العنصر ملخصة في النقاط التالية:

- اعتماد الخبرة من حيث مدة العمل في المنصب، وليس بحسب التكوين المتحصل عليه.
- حرص الموظفين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة.
- اعتماد اختيار الموظفين ووضعهم في المكان المناسب يتم على أساس الشهادات التي يمتلكها الموظفين حسب احتياجات المؤسسة.

- لا يتخذ الموظفين أي قرار بسيط دون الرجوع إلى مرؤوسيه

ثانياً: سياسات وإجراءات لحماية الأصول:

وتتمثل هذه الإجراءات المطبقة في :

- عند وصول موعد الجرد الفعلي تشكل المؤسسة لجنة خاصة والتأكد من ما هو موجود في المخازن

- تنظيم السجلات في أماكن آمنة من الضياع وحماية الأصول من الضياع.

- تحديد مخازن خاصة بالأصول مع تعيين أمين المخزن هو المسؤول عن المخزن ولا يمكن لأي شخص الدخول إلى المخزن من دونه.

الفرع الثاني: مقومات محاسبية لنظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية

لقد تحصلنا على بعض المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية والمتمثلة فيما يلي:

أولاً: الموازنات التقديرية

إن المؤسسة تحاول بأقصى قدر ممكن أن تحقق الأهداف المسطرة والمرجو تجسيدها، حيث أنها في كل نهاية السنة تقوم بمقارنة ما توصلت إليه مع ما هو مخطط له مع تحديد الانحرافات لأخذها بعين الاعتبار في العام المقبل.

ثانياً: الدليل المحاسبي والمجموعة الدفترية

بعد الدراسة الميدانية توصلنا إلى أن الدليل المحاسبي يتميز بالعناصر:

- الصرامة في تحرير السندات الداخلية التي تغطي جميع النشاطات سواء ذات أهمية كبيرة أو صغيرة.

- تطبيق نظام المحاسبة التحليلية من خلال حساب التكاليف.

- وجود دفتر خاص لتحديد الإجراءات المحاسبية تحت مراقبة مسؤول معين حيث يسمح بتوزيع هذا الدفتر على كافة الأشخاص الذي يتعلق بهم.

- هناك معالجة آلية لجميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة ومركزة حيث كل عملية يتم تسجيلها تظهر مباشرة في النظام الآلي.

ثالثاً: الوسائل الالكترونية:

في معالجة البيانات والمعلومات المتدفقة تعتمد المؤسسة على الوسائل الآلية لأنها تعطي نتائج سريعة وقليلة الأخطاء ومنظمة، كما تحرص المؤسسة على تهيئة هذه البرامج والوسائل المساعدة في رفع كفاءة العمل.

**المطلب الثاني: كيفية عمل نظام الرقابة الداخلية**

تعمل مؤسسة قديلة للمياه المعدنية على معالجة مكوناتها بما يحقق أهدافها بما يرضيها. وتتمثل معالجتها في مجموعة من الإجراءات التي تم الحصول عليها من مؤسسة قديلة للمياه المعدنية والتي يمكن تقسيمها إلى:

**الفرع الأول: الإجراءات المحاسبية:**

تتمثل الإجراءات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة في النقاط التالية:

- يجب الحرص على عدم إثبات أي مستند لم تتم الموافقة عليه من قبل الموظفين.
- تتبع المعاملات بعناية وقم بتسجيلها في الدفاتر فور حدوثها لتقليل فرص الاحتيال.
- تستخدم البرامج المحاسبية لتسهيل العمل المحاسبي وتوفير الوقت وتقليل احتمالية الوقوع في الأخطاء.
- إجراء المطابقات الدورية بين الكشوفات الواردة من الخارج والأرصدة في دفاتر وسجلات البنوك والموردين والعملاء.
- إجراء عملية مراجعة لجميع الأعمال التي يقوم بها الموظفون من قبل موظفين آخرين.

**الفرع الثاني: إجراءات إدارية**

تتمثل الإجراءات الإدارية في:

- يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات التي تثبت عمله وذلك وفقاً للتعليمات التصريحية.
- القيام بحركة الموظفين عند خروج الموظف لقضاء الإجازة، حيث يحل مكانه موظف آخر لضمان حسن سير العمل.
- شرح خطوات العمل بالتفصيل للموظفين. وفي حال طلب خطوة غامضة فلا بد من الرجوع إلى المسؤول لتوضيح ذلك.
- فصل المسؤوليات وتقسيم العمل لكل قسم على حدى لتجنب عمليات الاحتيال والمخالفات.

تتمثل الإجراءات العامة التي تطبقها المؤسسة في النقاط التالية:

- توفير الأجهزة اللازمة لحماية ممتلكات المؤسسة من كافة الأخطار المحتملة.

- العمل مع أجهزة الوسائط الآلية والحرص على تجديدها نظراً لكثرة العمليات وسرعة معالجة البيانات.

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

ولتقييم نظام الرقابة الداخلية يختار المدقق إحدى طرق التقييم (طريقة الاستبيان، طريقة التقرير الوصفي، طريقة الملخص التذكير، طريقة خرائط التدقيق)، وهنا تم اختيار طريقة الاستبيان (الاستقصاء) الذي يتكون من طرح الأسئلة المتعلقة عدد من أنظمة النشاط الفرعية داخل المؤسسة، وذلك بهدف تسليط الضوء على هذه المعلومات وعرضها للمستخدمين واستخلاص مجموعة من النتائج لمحاولة تحليلها وتقديم بعض التوصيات المقترحة للمؤسسة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية.

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

سنعتمد في هذا المطلب على طرح جملة من الأسئلة تخص الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة محل الدراسة ، حيث سنقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق أسلوب الاستبيان، في شكل جدول كالتالي:

-الجدول الأول: المشتريات

- الجدول الثاني: المخزونات

- الجدول الثالث: المبيعات

أولاً: تقييم نظام المشتريات

ومن أجل القيام بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية المشتريات وبناء على أسئلة الاستقصاء التي قدمناها لرئيس مصلحة التموين ( الملحق 01) تم استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف.

جدول 01: قائمة استقصاء نظام المشتريات

لا	نعم	الأسئلة
	X	1- هل يوجد قسم مشتريات يتولى كافة طلبات الشراء لمختلف مصالح المؤسسة؟
	X	2- هل إدارة استلام المواد مستقلة عن إدارة المشتريات ومتخذي قرار الشراء؟
	X	3- هل يقوم أشخاص مستقلون عن إدارة المشتريات بمراقبة الأسعار المدفوعة للبضائع المشتراة بشكل دوري والتأكد من أن الأسعار ليست أعلى من أسعار السوق؟
	X	4- هل تبدأ كافة عمليات الشراء بإرسال أمر الشراء إلى المورد؟
	X	5- هل يتم إعداد وصل استلام لكل إدخال؟
	X	6- هل يتم تسليم المواد الأولية مرفقة بالمستندات اللازمة من طرف المورد والتي تثبت الكمية والنوعية؟
	X	7- هل تقوم مصلحة الاستلام بالاحتفاظ بنسخة من وصل الاستلام أو لها سجل دائم للاستلام؟
	X	8- هل يتم وضع رقم تسلسلي لأوامر الشراء؟
	X	9- هل يتم التبليغ عن المواد التالية والمعطوبة؟
	X	10- هل يتم مقارنة المواد المستلمة المشتراة مع أوامر الشراء؟
	X	11- هل يتم مقارنة بين فواتير الشراء ووصلات الاستلام وأوامر الشراء؟
	X	12- هل يتم إرسال نسخة من ووصلات الاستلام إلى مصلحة المحاسبة؟
	X	13- هل ترسل نسخ من ووصلات الاستلام إلى مصلحة التموين وتسيير المخزونات؟
	X	14- هل يتم إعداد محضر إثبات المطابقة بين المشتريات المستلمة والمواصلات المتفق عليها؟
	X	15- هل يتم متابعة طلبيات الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام؟
	X	16- هل يعد و يراقب ميزان مراجعة الموردين، ويقارن بإجمالي الموردين شهريا على الأقل؟

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من مؤسسة قديلة المياه المعدنية

كما قمنا بالتطرق إلى معرفة مهمة كل موظف تابع لقسم المشتريات من خلال قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المشتريات (الملحق 02) وقمنا باستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف

جدول 02: قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المشتريات

الأجوبة	الأسئلة
أمين مخزن	1- من يقوم بإعداد طلب التموين؟
مسؤول المشتريات	2- من يقوم بطلب الشراء؟

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية من طرف محافظ الحسابات

مسؤول الإنتاج	3- من يقوم بإعداد طلب التوريد؟
أمين مخزن	4- من المسؤول عن إعداد وصل الاستلام؟

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات المؤسسة

ثانيا: تقييم نظام المخزونات:

بما أن للمخزونات أهمية كبيرة في المؤسسة بسبب كثرة عمليات دخول السلع وخروجها من المخازن، ولتقييم نظام الرقابة على المخزونات، قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة على رئيس مصلحة تسيير المخزون ومن خلال (الملحق رقم 03) تم استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف.

### جدول 03: قائمة استقصاء المخزونات

لا	نعم	الأسئلة
	X	1- هل يوجد قسم خاص بالمخزونات؟
	X	2- هل مخزونات المؤسسة مصنفة تصنيف خاص؟
	X	3- هل تتبع المؤسسة الجرد الدائم في تقييم مخزوناتها؟
X		4- هل يوجد جرد مفاجئ للمخازن؟
	X	5- هل التسجيل المحاسبي للمخزونات يكون مرفق بوثائق تثبت العمليات التي تم القيام بها؟
	X	6- هل يسمح التنظيم الإداري للمؤسسة بتحقيق الفصل بين مهام كل من أمناء المخازن وقسم المشتريات؟
	X	7- هل يتم تسجيل كافة عناصر المخزون في بطاقات الجرد المادي؟
	X	8- هل تتأكد مصلحة التخزين من الكمية والنوعية قبل عملية الدفع؟
	X	9- هل هناك استقرار في طرق التقييم في المؤسسة من سنة الى أخرى؟
	X	10- هل يتم تسجيل كافة التدفقات الخاصة بالمخزون في بطاقة المخزون؟
	X	11- هل توجد أكثر من لجنة جرد؟
	X	12- هل يتم مراقبة مخرجات المخزون من طرف المسؤولة عن المخازن؟
	X	13- هل تعتمد المؤسسة عند صرف المادة الأولية على وصل التحويل الى المصانع؟
	X	14- هل يتم الاحتفال بسجلات المخزون في أماكن آمنة؟
	X	15- هل المخزونات محماة ضد السرقة بوضعها في أماكن آمنة؟
X		16- هل يحضر المدقق الخارجي أو أحد مندوبيه عملية الجرد الفعلي؟

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من مؤسسة قديلة للمياه المعدنية

من خلال قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم (الملحق 04) التي تم الحصول عليها من طرف رئيس مصلحة المخزون قمنا باستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف :

جدول 04: قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المخزون

الأجوبة.	الأسئلة
أمين المخزن	1- من يقوم بإعداد وصل الاستلام؟
أمين المخزن	2- من يقوم بإعداد طلب التموين؟
أمين المخزن	3- من المسؤول عن استلام الطلبية؟
المورد	4- من يقوم بإعداد فاتورة الشراء؟
أمين المخزن	5- من يقوم بإعداد وصل التحويل؟
مسؤول وظيفة التموين	6- من يقوم بإعداد وصل الطلب (الطلبية)
مسؤول الإنتاج	7- من يقوم بإعداد وصل التوريد؟

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات المؤسسة

ثالثا: تقييم نظام المبيعات

من خلال (الملحق رقم 05) قمنا بإعداد قائمة الاستقصاء الدورة المبيعات، وذلك عن طريق اختيارها لمجموعة من الأسئلة التي ستمكننا من اكتشاف الانحرافات في هذه الدورة والتي سنعرضها في الجدول التالي:

جدول 05: قائمة استقصاء المبيعات

لا	نعم	الأسئلة
	X	1- هل توجد مصلحة مستقلة للمبيعات؟
	X	2- هل يتم مطابقة يومية المبيعات مع سجل البضاعة التي يبعث؟
	X	3- هل تفحص طلبيات الزبائن ويوافق عليها قبل إرسال البضائع من طرف مصلحة البيع؟
	X	4- هل تراقب الكميات الخارجة من طرف شخص ثان من عامل المخازن أو من طرف شخص من عامل مصلحة الإرسال؟
	X	5- هل كل الفواتير مرقمة ترقيميا مسبقا ومسجلة؟
	X	6- هل يتم المصادقة على وصل الخروج من طرف المسؤول عنها؟
	X	7- هل مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن ومصلحة إرسال المبيعات؟
	X	8- هل يتم إرسال نسخة من وصلات الخروج إلى مصلحة المحاسبة؟
	X	9- هل ترسل نسخ من وصلات الخروج إلى مصلحة التسويق؟
	X	10- هل توفر المؤسسة على سجل خاص بالطلبات وسندات التسليم؟
	X	11- هل تراقب كل الفواتير الخاصة بالبيع؟
	X	12- هل يتم تجديد ملفات الزبائن؟

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية من طرف محافظ الحسابات

X	13- هل تعتمد المؤسسة في التعامل مع الزبائن في طريقة السداد بالشيك البنكي؟
---	---

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات المؤسسة

كما قمنا بالتطرق إلى معرفة مهمة كل موظف تابع لقسم المبيعات من خلال قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المبيعات (الملحق 06) وقمنا باستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف

### جدول 06: قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المبيعات

الإجابة	الأسئلة
مصلحة التسويق	1- من يقوم بإعداد فاتورة البيع؟
رئيس فصيلة التصدير	2- من المسؤول عن إعداد وصل التنازل؟
رئيس فصيلة التصدير	3- من المسؤول عن إعداد وصل الخروج؟
البنك	4- من يقوم بإعداد وصل التسديد؟

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات المؤسسة

### المطلب الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية:

من خلال قوائم استقصاء تقييم نظام الرقابة الداخلية لمختلف وظائف المؤسسة من وظيفة الشراء إلى وظيفة المخزونات وأخيرا وظيفة المبيعات قمنا بتحليل هذه القوائم وذلك باستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف لكل وظيفة كالتالي: (بإتباع الترتيب التسلسلي داخل الجدول)

الفرع الأول: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية على المشتريات:

من خلال تحليل نتائج الاستقصاء المتعلقة بالمشتريات تم الوصول إلى:

أولا: تحليل نتائج قائمة استقصاء نظام المشتريات:

تم تحليل نتائج الاستقصاء باستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف كالتالي:

❖ نقاط القوة:

- 1- استقلال مصلحة المشتريات عن قسم الحسابات وقسم الاستلام وقسم الشحن في المؤسسة يضمن تحقيق تقييم العمل وعدم جمع أكثر من وظيفة من الوظائف المتعارضة.
- 2- إن استقلال مصلحة استلام المواد عن قسم المشتريات وعن متخذي قرارات الشراء يمتنع من وجود تداخل بين الوظائف، وأيضا لتفادي احتمالية شراء المواد أكثر من حاجات المؤسسة والترخيص بشراء كمية غير مطلوبة فعليا واستلامها، لذلك تم تقسيم العمل وعدم جمع أكثر من وظيفة من الوظائف المتعارضة في نفس الشخص في آن واحد.
- 3- يقوم بمراقبة دورية للأسعار المدفوعة على السلع المشتراة والتأكد من أن الأسعار ليست أعلى من أسعار السوق أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء.
- 4- كل عمليات الشراء تبدأ بإرسال طلب شراء إلى المورد، وتكون مصادقة من طرف مدير التموين.
- 5- إن وصل استلام كل إدخال يعد من أجل التأكد أن الكميات الداخلة هي الكميات الظاهرة على الفواتير.
- 6- للتأكد من أن المواد المستلمة هي نفسها المطلوبة من حيث العدد والنوعية و أنه لا يوجد اختلاف في الطلبات، يجب استلام المواد الأولية من طرف المورد مرفقة بالمستندات اللازمة والتي تثبت الكمية والنوعية
- 7- تقوم مصلحة الاستلام بالاحتفاظ بنسخة من مذكرة الاستلام، لتفادي تكرار الدفع مرة ثانية عند استلام الأجزاء الباقية من الطلبية.
- 8- يتم وضع رقم تسلسلي لأوامر الشراء للرجوع إليها عند الحاجة وتجنب الفوضى.
- 9- تتولى مصلحة التموين الإبلاغ عن المواد التالية والمعطوبة مباشرة بعد استلام الطلبية و اكتشاف المواد غير صالحة، أو النقص في الكمية المطلوبة.
- 10- يتم مقارنة المواد المستلمة المشتراة مع أوامر الشراء من حيث الكمية والنوعية والجودة والسعر.
- 11- يتم مقارنة بين فواتير الشراء ووصلات الاستلام وأوامر الشراء لتجنب وصول واستلام كميات غير مطلوبة و الدفع أكثر من المبلغ المفترض.

- 12- يتم إرسال نسخة من وصلات الاستلام إلى مصلحة المحاسبة من أجل التسجيل المحاسبي لها .
- 13- يتم إرسال نسخة من وصلات الاستلام إلى مصلحة التموين وتسيير المخزونات للتأكد من أن عمليات الشراء تمت بنجاح.
- 14- يتم إعداد محضر إثبات المطابقة بين المشتريات المستلمة والمواصلات المتفق عليها، وذلك لتفادي عدم كفاية المواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية وبالتالي تعطيل عملية الإنتاج، من أجل هذا تم توفير الاستقلالية لوظيفة مراقبة الجودة، وإبلاغ المدير والأقسام المعنية بعدم المطابقة بين المشتريات المستلمة والمواصفات المتفق عليها.
- 15- يتم متابعة الطلبات الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام لتفادي التأخير في عملية الإنتاج.
- 16- القيام بفحص المواد المستلمة والتحقق من سلامتها بوسائل مختلفة منها فحص الوثائق الخاصة بعملية الشراء وإعادة احتساب الفواتير و حساب الكميات المستلمة.

❖ **نقاط الضعف:**

إن عدم وجود نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية المشتريات دليل على التطبيق الفعلي للإجراءات والتعليمات الموجودة فيه وبالتالي تجنب حدوث المخاطر المحتملة.

ثانياً: تحليل نتائج استقصاء الفصل بين المهام لقسم المشتريات

❖ **نقاط القوة:**

- 1- يعد مراقبة أمين المخزن الطلبية من حيث النوعية و الكمية، .
- 2- بعد طلب الشراء من طرف مسؤول المشتريات، ثم يرسل إلى المدير للموافقة عليه، يقوم بإعداد وصل الاستلام
- 3- تنتج المؤسسة منتج وحيد مطلوب ومطابق لمعايير عالمية.
- 4- الاختلاف في حجم العبوات.
- 5- الرقابة على الإنتاج بفضل وجود مخابر ذات تقنية عالية لضمان جودة المنتج،

❖ **نقاط الضعف:**

بما أن العمليات الشرائية يقوم بها مشرفين ومسؤولين معينين فلا توجد نقاط ضعف في المؤسسة.

الفرع الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية على المخزونات:

من خلال الإجابة على الأسئلة الموجودة في قائمة استقصاء المخزونات ، قمنا باستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف المتمثلة في:

أولاً: تحليل نتائج قائمة استقصاء المخزونات

### ❖ نقاط القوة:

- 1- تحتوي المؤسسة على قسم خاص بالمخزونات يتم من خلاله تسيير المخزونات من طرف أمين خاص، يقوم هذا الأخير بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات و الإخراجات وهذا عن طريق تقارير مفصلة.
- 2- المخزونات مصنفة تصنيف خاص بحيث يوجد لكل صنف حساب خاص.
- 3- تتبع المؤسسة في تقييم مخزوناتها الجرد الدائم وذلك لتجنب أي مشاكل قد تحدث على مستوى المخزونات.
- 5- التسجيل المحاسبي للمخزونات مرفق بوثائق ( وصل استلام، وصل إخراج، .....الخ)
- 6- يسمح التنظيم الإداري المؤسسة بتحقيق الفصل بين مهام كل من أمناء المخازن وقسم المشتريات، وذلك لتجنب التداخل بينوظيفتين، وعدم جمع الوظائف المتعارضة.
- 7- يتم تسجيل كافة عناصر المخزون في بطاقات الجرد المادي للرجوع إليها عند الحاجة ومعرفة الوجود الفعلي بالكمية والقيمة بعد الجرد المادي.
- 8- تتأكد مصلحة التخزين من الكمية والنوعية قبل عملية الدفع لتجنب احتمالية استلام كميات غير مطلوبة و الدفع أكثر
- 9- هناك استقرار في طرق التقييم في المؤسسة من سنة إلى أخرى لتجنب أي اضطراب في عملية التقييم.
- 10- يتم تسجيل كافة المخزونات تدفقات المخزون في بطاقة المخزون ، للمتابعة الجيدة والحسنة للمخزونات التي تملكها المؤسسة وبالتالي لتفادي احتمال سرقتها أو ضياعها أو تلفها.

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية من طرف محافظ الحسابات

- 11- توجد أكثر من لجنة الجرد من أجل المقارنة واستخراج الفروقات بشكل محايد، وتجنب وجود أي انحرافات سلبية بين الجرد المادي والجرد المحاسبي، الشيء الذي يجعل بيانات القوائم المالية غير واضحة
- 12- يتم مراقبة مخرجات المخزون من طرف المسؤول عن المخازن ولتجنب أي مصلحة شخصية على المصلحة العامة المؤسسة و التزام الأفراد بوظائفهم.
- 13- تعتمد المؤسسة عند صرف المادة الأولية على وصل التحويل إلى المصانع لمعرفة مسؤول الإنتاج بأنه استلم الكمية الموجودة في وصل التحويل، وقدرة المحاسبة على التسجيل المحاسبي السليم.
- 14- يتم الاحتفال بسجلات المخزون في أماكن آمنة وذلك للرجوع إليها عند الحاجة.
- 15- المخزونات محماة ضد السرقة وذلك لتوفر المخازن على نظام أمني صارم من خلال توفير قد مناسب من الحراسة و كاميرات المراقبة، توضع المخزونات في أماكن مع تزويدها بوسائل الإطفاء.

### ❖ نقاط الضعف:

بالاعتماد على جدول استقصاء المخزونات :

- 4- عدم وجود جرد مفاجئ المخزون، حيث نجد أن كل عمليات الجرد يكون مخططا لها مسبقا و الإعلام عنها.
- 16- عدم حضور مدقق الحسابات أو أحد مندوبيه عملية الجرد الفعلي.

ثانيا: تحليل نتائج استقصاء الفصل بين المهام لقسم المخزن:

### ❖ نقاط القوة:

- 1- بعد تحديد أمين المخزن لاحتياجاته من المواد الأولية يقوم بإعداد طلب التمويل وإرساله لقسم المشتريات لإعداد أمر الشراء.
- 2- يتم إعداد فاتورة الشراء من طرف المورد مرفقة يوصل التسليم وإرسالها إلى أمين المخزن، بعد وصول أمر الشراء للمورد.
- 3- عند استلام أمين المخزن الطلبية يقوم بمراقبتها من حيث الكمية والنوعية.

4- عند تحديد مسؤول الإنتاج حاجيات قسم الإنتاج، يقوم بإعداد طلب التوريد وإرساله إلى قسم التموين.

5- يقوم أمين المخزن بتحويل المواد الأولية إلى قسم الإنتاج حسب الاحتياج عن طريق وصل التحويل.

#### ❖ نقاط الضعف:

لم نسجل نقاط ضعف، وذلك لأن لكل وظيفة مسؤول معين وبالتالي ملاحظة تنظيم في المهام في الفصل بين المهام في قسم المخزون.

الفرع الثالث: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لقسم المبيعات:

بناء على الإجابات التي تحصلنا عليها من قبل المسؤول على مصلحة المبيعات، تم استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية لقسم المبيعات، المتمثلة في :

أولاً: تحليل نتائج قائمة الاستقصاء الخاصة بالمبيعات:

من خلال تحليل نتائج استقصاء المبيعات تم الوصول إلى :

#### ❖ نقاط القوة:

1- تحتوي المؤسسة على مصلحة مستقلة للمبيعات مسؤولة عن جميع عمليات البيع.

2- مطابقة يومية المبيعات مع سجل البضاعة التي تبعث لتفادي خطر تسليم البضائع بشكل عشوائي.

3- كل عملية بيع تتم بعد استلام الطلبات وفحصها والتأشير عليها قبل إرسال البضاعة من طرف مصلحة البيع، وذلك لتفادي احتمالية المصادقة على كمية غير موجودة وفقدان ثقة الزبائن.

4- البضاعة الخارجة تراقب من طرف شخص مستقل (المصلحة التجارية، والمصلحة النوعية).

5- تقوم المؤسسة بتقييم فواتيرها مسبقاً ومسجلة التنظيم العمل.

6- يتم المصادقة على وصل الخروج من طرف مسؤول عليها التنظيم عملية البيع وتجنب التداخل في الوظائف.

7- مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن ومصلحة إرسال المبيعات، أي وجود خطة تنظيمية توضح الفصل بين الوظائف وعدم التداخل فيما بينها، وذلك لتفادي تعرض المؤسسة لخطر الاحتباس وتأخر استلام الزبون الطلبية وهذا ما ينجم عنه عرقلة عملية البيع.

8- يتم إرسال نسخ من وصلات الخروج إلى مصلحة المحاسبة من أجل التسجيل المحاسبي لها وذلك الاعتماد عليها.

9- ترسل نسخ من وصلات الخروج إلى مصلحة التسويق لإثبات أن عملية البيع تمت بنجاح وان التسليم في الوقت المحدد.

10- يوجد بالمؤسسة سجل خاص بالمبيعات وسندات التسليم، لإثبات انتقال الملكية وتسوية الدفاتر للإعفاء من المسؤولية.

11- توجد هناك سياسة ثابتة للأسعار ولشروط البيع تستطيع المؤسسة من خلالها تقديم تسهيلات و خدمات مناسبة لزيائنها

12- يتم تحديد ملفات الزبائن كل شهر تقريبا لان جميع العملاء المتعاقد معهم ضمن شروط متفق عليها.

13- اعتماد المؤسسة في التعامل مع الزبائن بطريقة السداد بشيك بنكي، فالمؤسسة تتعامل بالدفع المسبق وذلك لتجنب أي تهرب في التسديد وبالتالي للتخلص من مشكلة الديون.

#### ❖ نقاط الضعف:

إن عدم وجود نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية للمبيعات دليل على التطبيق الفعلي للإجراءات والتعليمات الموجودة فيه وبالتالي تجنب حدوث أي مخاطر محتملة.

ثانيا: تحليل نتائج استقصاء الفصل بين المهام لقسم المبيعات:

#### ❖ نقاط القوة:

1- يقوم بإعداد وصل المنازل ووصل الخروج بعد المنتجات التامة الصنع رئيس فصيلة التصدير

2- يتم إعداد فاتورة البيع من قبل مصلحة التسويق بعد تحديد رغبة الزبون.

3- يعتبر منتج المؤسسة ذو سعر منخفض مقارنة بالمؤسسات التنافسية.

4- تمتلك المؤسسة طاقة إنتاجية كبيرة، مما يجعلها مستعدة لتلبية مختلف الطلبات في الوقت اللازم.

#### ❖ نقاط الضعف:

بما أن قسم المبيعات منظم و المهام فيه مقسمة ، فلا توجد نقاط ضعف.

#### المطلب الثالث: التحسينات المقدمه للمؤسسة حول نظام الرقابة الداخلية

بناء على ما سبق ذكره، سنقوم في هذا المطلب بالتطرق إلى تقديم و اقتراح بعض التوصيات المتمثلة في :

#### الفرع الأول: توصيات عامة

إن ظهور نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية بدل على التطبيق الفعلي للإجراءات والتعليمات الموجودة فيه ،وبالتالي التقليل من حدوث أي خطر محتملة.

أما ظهور نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية دليل إمكانية حدوث مخاطر محتملة، وعلى المدقق الخارجي أخذ هذه النقاط بعين الاعتبار في نتائج التقييم ، لأنها تؤثر على الأهداف الموضوعه من قبل المؤسسة، وبالتالي تؤدي نقص فعاليات نظام الرقابة الداخلية، بناء على ذلك سنحاول تقديم بعض التوصيات والاقتراحات من أجل الحصول على نظام رقابة داخلية فعال:

- يجب إن يحضر محافظ الحسابات أو أحد مندوبيه عملية الجرد الفعلي.
- يجب الاعتماد على الجرد المفاجئ وذلك للحصول على رقابة جيدة وفعالة للمخزونات و حمايتها من كافة الأخطار المحتملة.

-إنشاء وتخصيص مصلحة للمراجعة الخارجية بالمؤسسة وذلك لتفعيل نظام الرقابة الداخلية.

- حماية الموظفين والحرص على تقديم تحفيزهم وانضباطهم في العمل من اجل تفعيل نظام الرقابة الداخلية في حالة تصميمه.

-العمل على توفير برامج الإعلام الآلي المتطورة والحديثة التي تساعد على تقديم معلومات صادقة وربح الوقت.

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية من طرف محافظ الحسابات

### الفرع الثاني: توصيات لكل وظيفة

سنقوم بتقديم توصيات مقترحة لكل وظيفة على المؤسسة إن شاء الله أخذها بعين الاعتبار:

#### أولاً: المشتريات

- توفير نظام فعال لتسجيل دقيق لعمليات الاستلام الجزئي لتجنب تداخل المهام بين مصلحة الخزينة والمشتريات.

- إنشاء قسم خاص للاستلام و فحص المشتريات لضمان الحصول على ما هو مطلوب.

#### ثانياً: المخزونات:

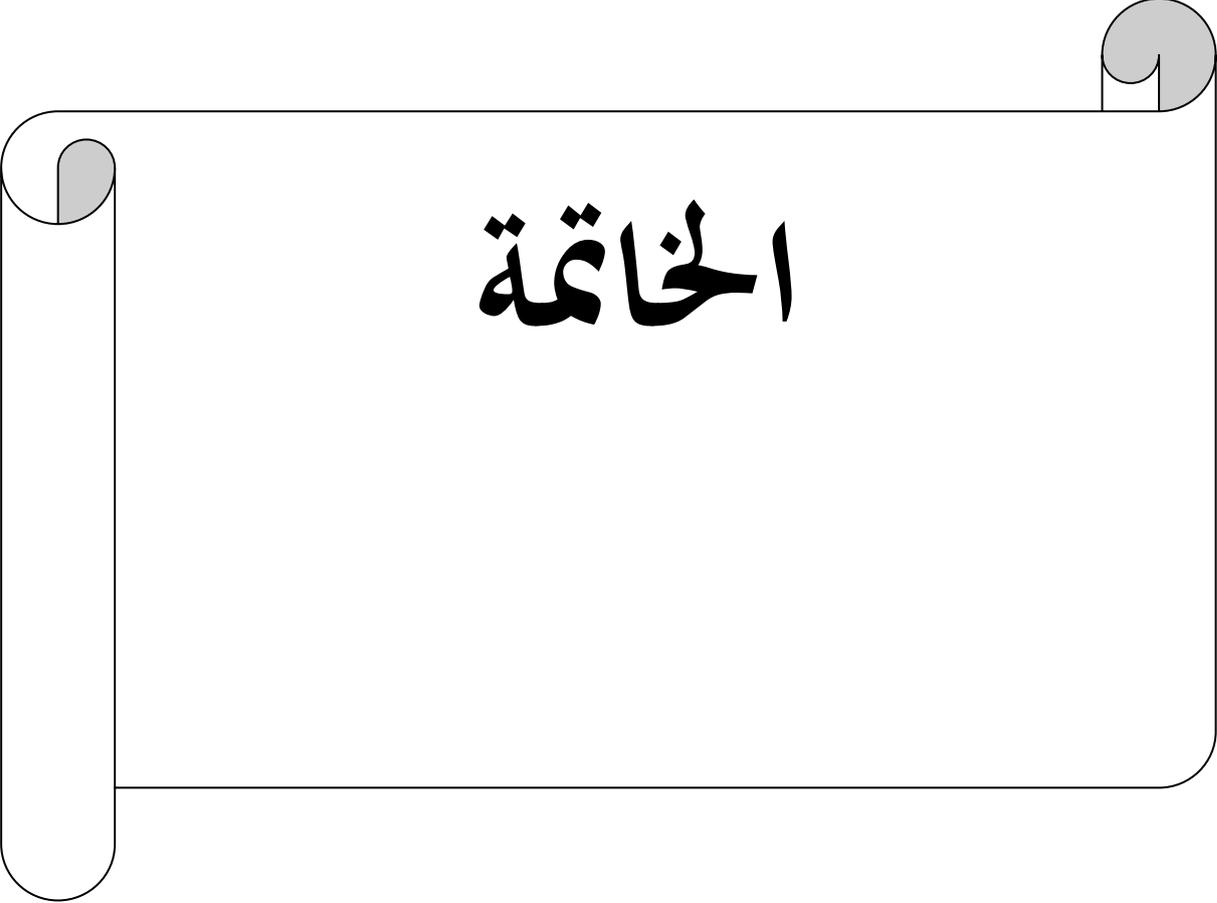
- تحيين البرنامج المستعمل لينبه المستخدم عند بلوغ المخزن الحد الأدنى والحد الأعلى وليتحكم في المخزن في حالة نفاذه أو تكديسه.

#### ثالثاً: المبيعات

- محاولة تقديم للموظفين بعض الهدايا والعلاوات من خلال رفع المر دودية أو غير ذلك كحافز.

**خلاصة الفصل:**

من خلال الدراسة التطبيقية بمؤسسة قديلة للمياه المعدنية بجمورة ولاية بسكرة، والتي كان الهدف منها تطبيق ما تم تحقيقه في الجانب، حاولنا تقديم عرض عام للمؤسسة من خلال تقديم لمحة تاريخية عنها، حيث أنها تعتبر من أهم المؤسسات على المستوى الوطني، كما قدمنا واقع نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة قديلة للمياه المعدني، بالإضافة إلى ذلك حاولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال إجراء مقابلة مع رؤساء الأقسام لدورة المشتريات والمخزون والمبيعات، وكذلك تسليط الضوء على نقاط القوة ونقاط الضعف في هذا النظام. وتقديم بعض الاقتراحات للمؤسسة لتصحيح هذه الانحرافات في نظام الرقابة الداخلية، من أجل الحصول على نظام رقابة داخلية فعال.



الخاتمة

وفي النهاية حاولنا من خلال هذه الدراسة المعنونة ب " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية" التركيز على أحد أطرافها وهي محافظ الحسابات الذي يلعب دورا فعالا في تعزيزها وتقييمها، وذلك من خلال التعرف على نظام الرقابة الداخلية ومختلف العناصر التي يركز عليها محافظ الحسابات وكانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الفصلين النظري والميداني لمعالجة الإشكالية الأساسية التي تتمثل في " ما هو الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟ والتساؤلات الفرعية المرفقة بها.

حيث حاولنا في الفصل النظري الإحاطة بنظام الرقابة الداخلية التي وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كونها تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة من الأخطار وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية، حيث يمكن الاعتماد عليها من خلال إعداد تقارير دورية عن الأنشطة إضافة إلى الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها، وأيضا تطرقنا للإطار القانوني لمحافظ الحسابات وفي الأخير تم التطرق إلى العلاقة التي تربطهما ببعضهما البعض.

أما الفصل التطبيقي يتمثل في دراسة ميدانية بمؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة ولاية بسكرة، حيث قمنا بالتعرف بالمؤسسة وتقييم نظامها عن طريق الإجابة على قوائم استقصائية حاولنا من خلالها استنتاج نقاط القوة والضعف.

### اختبار الفرضيات:

سيتم اختبار صحة الفرضيات من عدمها فيما يلي:

**الفرضية الأولى:** محافظ الحسابات يلعب دورا هاما في حماية أصول الشركة من خلال تنظيم وتوثيق العمليات المالية والمحاسبية، مما يساهم في تعزيز الثقة لدى المساهمين وحماية حقوقهم وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

**الفرضية الثانية:** يتم تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال مجموعة من المقومات نذكرها: الهيكل التنظيمي؛ نظام المعلومات المحاسبية؛ إجراءات تفصيلية؛ اختيار الموظفين الأكفاء؛ رقابة الأداء؛ استخدام كافة الوسائل الآلية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: يمثل نظام الرقابة الداخلية نقطة بداية عمل محافظ الحسابات، ويتم تقييمه لنظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب للحصول على المعلومات والأجوبة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

### نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا توصلنا إلى مجموعة من النتائج نوجزها في النقاط التالية:

- يتم تصميم نظام الرقابة في حدود قدرة المؤسسة للوصول إلى نظام رقابة داخلية فعال يساعد على تعزيز نقاط القوة لدى المؤسسة وتقليل نقاط الضعف ومعالجتها.

- إن وجود نظام رقابة داخلية سليم وقوي يمكن أن يقلل من حدوث الأخطاء.

- إن التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية يتطلب بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بإجراء دراسة منتظمة للنظام، على الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق أسئلة والحصول على أجوبة من خلال طرق وأساليب.

- يساهم التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل اكتشاف الأخطاء والانحرافات وإعطاء الإجراءات التصحيحية المناسبة ومنع وقوعها في المستقبل.

- للرقابة الداخلية مجموعة من القوانين والإجراءات التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن للمؤسسة للتحكم في وظائفها وضمان استمراريتها.

- تساعد عملية التدقيق من التعرف على الدقة الظاهرة في القوائم المالية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية جمورة.

### التوصيات الاقترحات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها نقترح بعض التوصيات كما يلي:

- يجب على المؤسسة أن تسعى إلى تعزيز نقاط القوة في نظامه الرقابي ومعالجة نقاط الضعف خاصة فيما يتعلق بالالتزام بدليل الإجراءات..

-الأخذ بعين الاعتبار التوصيات المقدمة من طرف محافظ الحسابات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

-ضرورة إنشاء نظام داخلي سليم في كل مؤسسة اقتصادية والعمل على تفعيله والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي.

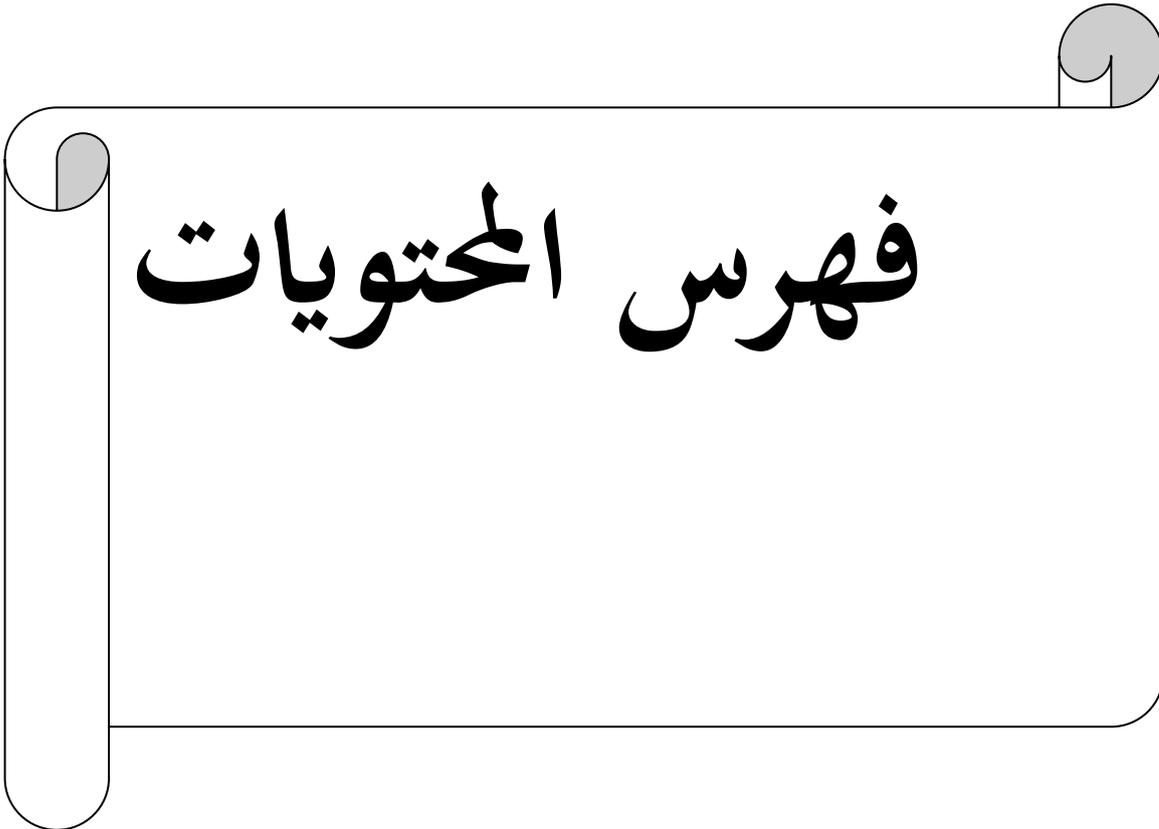
-توسيع مسؤولية محافظ الحسابات فيكشف الأخطاء و الاحتيال بهدف تمكين مستخدمي المعلومات المالية من الثقة في آرائهم وصدق وعدالة هذه المعلومات في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة.

### آفاق الدراسة:

إن دراستنا لهذا الموضوع تعتبر مجرد محاولة متواضعة لأنها لا تلم في كل من الأحوال بجميع زوايا الموضوع، وبالتالي لإثرائه والتوسع فيه وتفصيله مستقبلا نقترح الآفاق التالية لموضوع الدراسة:

-مساهمة التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

-رقمنة نظام الرقابة الداخلية ودورها في تحسين جودتها.



# فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الشكر و عرفان
I	الملخص
III	قائمة الجداول
IIV	قائمة الأشكال
أ-ث	المقدمة
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات و نظام الرقابة الداخلية
02	المبحث الأول: الجانب القانوني لمحافظ الحسابات
02	المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات و شروط ممارسة المهنة و أخلاقيات المهنة
02	الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات
03	الفرع الثاني: شروط ممارسة المهنة
04	الفرع الثالث: أخلاقيات محافظ الحسابات
08	المطلب الثاني: تعيين و موانع تعيين محافظ الحسابات
08	الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات
09	الفرع الثاني: حالات التنافي و موانع تعيين محافظ الحسابات
11	المطلب الثالث: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات
11	الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات
13	الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات
15	المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية
15	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
16	المطلب الثاني: مكونات و أنواع نظام الرقابة الداخلية
16	الفرع الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية
18	الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية
19	المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية
22	المبحث الثالث: العلاقة بين محافظ الحسابات و نظام الرقابة الداخلي
22	المطلب الأول: مراحل وأساليب تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية
22	الفرع الأول: مراحل تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية
25	الفرع الثاني: أساليب تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

28	المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلي
30	المطلب الثالث: أهمية نظام الرقابة في اكتشاف الأخطاء
33	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية في مؤسسة قديلة للمياه المعدنية
35	تمهيد
36	المبحث الأول: عرض عام عن مؤسسة قديلة للمياه المعدنية
36	المطلب الأول: تقديم مؤسسة قديلة للمياه المعدنية
36	الفرع الأول: التطور التاريخي لمؤسسة قديلة
38	الفرع الثاني: الأهمية الاقتصادية والاجتماعية لمؤسسة قديلة
38	الفرع الثالث: أهداف مؤسسة قديلة
39	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة
39	الفرع الأول: طبيعة الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة
39	الفرع الثاني: عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة
45	المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية
45	المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية
45	الفرع الأول: مقومات إدارية
46	الفرع الثاني: مقومات حسابية لنظام الرقابة الداخلية
47	المطلب الثاني: كيفية عمل نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية
47	الفرع الأول: الإجراءات المحاسبية
47	الفرع الثاني: الإجراءات الإدارية
48	الفرع الثالث: الإجراءات العامة
48	المبحث الثالث: مساهمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات
48	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق أسلوب الاستبيان
52	المطلب الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية
52	الفرع الأول: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية على المشتريات

55	الفرع الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية على المخزونات
57	الفرع الثالث: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات
59	المطلب الثالث: التحسينات المقدمة للمؤسسة حول نظام الرقابة الداخلية
59	الفرع الأول: توصيات عامة
60	الفرع الثاني: توصيات لكل وظيفة
61	خلاصة الفصل
64—63	الخاتمة
	فهرس المحتويات
	قائمة المراجع
	الملاحق

# قائمة المراجع

### أولاً: المقالات

- 1- عامر حاج دحو. جيلالي قالون. (01.06.2017). تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كاداة لتحسين اداء المؤسسة الاقتصادية/ دراسة حالة مؤسسة فيلامب. الجزائر . مجلة الحقيقة . المجلد 16. العدد 02..
- 2- علي سليمان ابو هلاله. (2022). الرقابة الداخلية والهدر المالي في البلديات. (45). الأردن . المجلة العربية للنشر العلمي.

### ثانياً: الكتب

- 1- أصيلة العمري. (2024). تنظيم واخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر. الجزائر: دار علي بن زيد للطباعة والنشر.
- 2- اقسام عمر. (2016). التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر . الجزائر: دار الكتاب العربي للنشر والتوزيع والترجمة.
- 3- خالد امين عبدالله. (2014). تدقيق الحسابات. : الطبعة الاولى- القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
- 4- رزق ابو زيد الشحنة. (2015). تدقيق الحسابات-مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية. الاردن: دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الاولى..
- 5- طواهر محمد التهامي . و مسعود صديقي. (2003). المراجعة وتدقيق الحسابات- الاطار النظري والممارسة التطبيقية. ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر.
- 6- عبد الله خالد امين. (2014). تدقيق الحسابات. القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
- 7- غسان فلاح المطارنة. (2006). تدقيق الحسابات المعاصر. عمان: دار المسيرة.
- 8- محمد بوتين. (2008). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق. بن عكنون- الجزائر : الطبعة الثالثة، الساحة المركزية، ديوان المطبوعات الجامعية 03.
- 9- محمد حولي، و حمادة كمال. (2020). تدقيق الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية . الاردن عمان : زمزم للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى .
- 10- مصطفى صالح سلامة. (2010). مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية. 16-15. عمان: دار البداية للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى.
- 11- نجوى عبد الصمد. (مارس 2021). ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري. عين مليلة- الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر.
- 12- نظمي ايهاب، و هاني العزب. (2012). تدقيق الحسابات الاطار النظري. الاردن: دار رائد للنشر، الطبعة الاولى.
- 13- يوسف محمود جربوع. (2000). مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق . عمان-الاردن: مؤسسة الوراق.

### ثالثا المذكرات

- 1- أمال بن مخلف. (2002). المراجعة الخارجية في الجزائر . رسالة ماجستير . تخصص محاسبة ، جامعة الجزائر.
- 2- بسباس سيد احمد. (2021/2020). اتجاهات تطور مهنة محافظ الحسابات في اطار المرجعية الوطنية. أطروحة دكتوراه. قسم العلوم المالية . كلية الإقتصاد التجارة و الإدارة . جامعة الجيلالي اليابس
- 3- بوطروة فضيلة. (2008). دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك. مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية. قسم التجارة. جامعة المسيلة.
- 4- عصام معالي. (2018). معوقات الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الفلسطينية واثرها على مستوى الاداء الوظيفي. رسالة ماجستير . كلية الدراسات العليا. جامعة النجاح الوطنية. نابلس-فلسطين
- 5- محمد حيدر موسى شعت. (2017). اثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية(دراسة تطبيقية على شركات المساهمات المدرجة في بورصة فلسطين).رسالة ماجستير. كلية التجارة بالجامعة الاسلامية بغزة.
- 6- وجدان علي احمد. (2010-2009). دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة. رسالة ماجستير 20. جامعة الجزائر.

### رابعا: المحاضرات

- 1- زوليخة بختي. (2020). محاضرات في مقياس التدقيق المالي . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير /قسم العلوم التجارية. جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس.
- 2- عمر علي عبد الصمد. (2018). محاضرات في التدقيق المحاسبي. جامعة يحي فارس الممدية. كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير. مستوى ليسانس +ماستر. التخصص الفرعي: مالية و محاسبة+ مالية المؤسسة. الجزائر.

### خامسا: النصوص القانونية

- 1- القانون 10-01 المادة 22. (2010). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (42)، الصفحة 07.
- 2- القانون 10-01، و المادة 65. (2010). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (42)، 11.
- 3- القانون 10-01، و المواد 23،24،25. (2010). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية . 07.
- 4- القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4. (2007). الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. 188.
- 5- القانون 10-01 المادة 06. (2010). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. 05.
- 6- القانون 10-01، و المادة 64. (2010). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (42)، 10-11.

7- القانون 10-01، و المادة63. (2010). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. 10.

### سادسا: الملتقيات

1- مسعود صديقي. (2003). دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الاداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية. الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد. جامعة ورقلة. الجزائر.

### سابعا: مراجع أجنبية

1- Article07، و Decret executif.11-32 NO. (27 01, 2011). relatifé a la designation .  
*journal officiel* .des commissaire aucompte

2- Renard Jacques (2010). AUDIT INTERNE'L.

# الملاحق

الملاحق رقم 01: قائمة استقصاء نظام المشتريات

لا	نعم	الأسئلة
		1- هل يوجد قسم مشتريات يتولى كافة طلبات الشراء لمختلف مصالح المؤسسة؟
		2- هل إدارة استلام المواد مستقلة عن إدارة المشتريات ومنتخذي قرار الشراء؟
		3- هل يقوم أشخاص مستقلون عن إدارة المشتريات بمراقبة الأسعار المدفوعة للبضائع المشتراة بشكل دوري والتأكد من أن الأسعار ليست أعلى من أسعار السوق؟
		4- هل تبدأ كافة عمليات الشراء بإرسال أمر الشراء إلى المورد؟
		5- هل يتم إعداد وصل استلام لكل إدخال؟
		6- هل يتم تسليم المواد الأولية مرفقة بالمستندات اللازمة من طرف المورد والتي تثبت الكمية والنوعية؟
		7- هل تقوم مصلحة الاستلام بالاحتفاظ بنسخة من وصل الاستلام أو لها سجل دائم للاستلام؟
		8- هل يتم وضع رقم تسلسلي لأوامر الشراء؟
		9- هل يتم التبليغ عن المواد التالية والمعطوية؟
		10- هل يتم مقارنة المواد المستلمة المشتراة مع أوامر الشراء؟
		11- هل يتم مقارنة بين فواتير الشراء ووصلات الاستلام وأوامر الشراء؟
		12- هل يتم إرسال نسخة من ووصلات الاستلام إلى مصلحة المحاسبة؟
		13- هل ترسل نسخ من ووصلات الاستلام إلى مصلحة التموين وتسيير المخزونات
		14- هل يتم إعداد محضر إثبات المطابقة بين المشتريات المستلمة والمواصلات المتفق عليها؟
		15- هل يتم متابعة طلبيات الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام؟
		16- هل يعد و يراقب ميزان مراجعة الموردين، ويقارن بإجمالي الموردين شهريا على الأقل؟

الملحق رقم 02: قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المشتريات

الأجوبة	الأسئلة
	1- من يقوم بإعداد طلب التموين؟
	2- من يقوم بطلب الشراء؟
	3- من يقوم بإعداد طلب التوريد؟
	4- من المسؤول عن إعداد وصل الاستلام؟

الملحق رقم 03: قائمة استقصاء المخزونات

لا	نعم	الأسئلة
		1- هل يوجد قسم خاص بالمخزونات؟
		2- هل مخزونات المؤسسة مصنفة تصنيف خاص؟
		3- هل تتبع المؤسسة الجرد الدائم في تقييم مخزونها؟
		4- هل يوجد جرد مفاجئ للمخازن؟
		5- هل التسجيل المحاسبي للمخزونات يكون مرفق بوثائق تثبت العمليات التي تم القيام بها؟
		6- هل يسمح التنظيم الإداري للمؤسسة بتحقيق الفصل بين مهام كل من أمناء المخازن وقسم المشتريات؟
		7- هل يتم تسجيل كافة عناصر المخزون في بطاقات الجرد المادي؟
		8- هل تتأكد مصلحة التخزين من الكمية والنوعية قبل عملية الدفع؟
		9- هل هناك استقرار في طرق التقييم في المؤسسة من سنة الى أخرى؟
		10- هل يتم تسجيل كافة التدفقات الخاصة بالمخزون في بطاقة المخزون؟
		11- هل توجد أكثر من لجنة جرد؟
		12- هل يتم مراقبة مخرجات المخزون من طرف المسؤولة عن المخازن؟
		13- هل تعتمد المؤسسة عند صرف المادة الأولية على وصل التحويل الى المصانع؟
		14- هل يتم الاحتفال بسجلات المخزون في أماكن آمنة؟
		15- هل المخزونات محماة ضد السرقة بوضعها في أماكن آمنة؟
		16- هل يحضر المدقق الخارجي أو أحد مندوبيه عملية الجرد الفعلي؟

الملحق رقم 04: قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المخزونات

الأجوبة.	الأسئلة
	1- من يقوم بإعداد وصل الاستلام؟
	2- من يقوم بإعداد طلب التموين؟
	3- من المسؤول عن استلام الطلبية؟
	4- من يقوم بإعداد فاتورة الشراء؟
	5- من يقوم بإعداد وصل التحويل؟
	6- من يقوم بإعداد وصل الطلب (الطلبية)؟
	7- من يقوم بإعداد وصل التوريد؟

## قائمة الملاحق

الملحق رقم 05: قائمة استقصاء المبيعات

لا	نعم	الأسئلة
		1- هل توجد مصلحة مستقلة للمبيعات؟
		2- هل يتم مطابقة يومية المبيعات مع سجل البضاعة التي يبعث؟
		3- هل تفحص طلبيات الزبائن ويوافق عليها قبل إرسال البضائع من طرف مصلحة البيع؟
		4- هل تراقب الكميات الخارجة من طرف شخص ثان من عامل المخازن أو من طرف شخص من عامل مصلحة الإرسال؟
		5- هل كل الفواتير مرقمة ترقيميا مسبقا ومسجلة؟
		6- هل يتم المصادقة على وصل الخروج من طرف المسؤول عنها؟
		7- هل مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن ومصلحة إرسال المبيعات؟
		8- هل يتم إرسال نسخة من وصلات الخروج إلى مصلحة المحاسبة؟
		9- هل ترسل نسخ من وصلات الخروج إلى مصلحة التسويق؟
		10- هل توفر المؤسسة على سجل خاص بالطلبات وسندات التسليم؟
		11- هل تراقب كل الفواتير الخاصة بالبيع؟
		12- هل يتم تجديد ملفات الزبائن؟
		13- هل تعتمد المؤسسة في التعامل مع الزبائن في طريقة السداد بالشيك البنكي؟

الملحق رقم 06 قائمة استقصاء الفصل بين المهام لقسم المبيعات

الإجابة	الأسئلة
	1- من يقوم بإعداد فاتورة البيع؟
	2- من المسؤول عن إعداد وصل التنازل؟
	3- من المسؤول عن إعداد وصل الخروج؟
	4- من يقوم بإعداد وصل التسديد؟

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Khider – Biskra  
Faculté des Sciences Economiques  
Commerciales et des Sciences de gestion



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
عمادة الكلية

الرقم : 00237/ك.ع.إ.ت.ع ت / 2024

إلى السيد مدير : شركة قديلة للمياه المعدنية  
جمورة - ولاية بسكرة

### طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

- 1- حريقف نور الهدى
- 2- طوليل صفية
- 3- /

المسجلون بـ قسم العلوم المالية والمحاسبية  
بالسنة: ثانية ماستر محاسبة وتدقيق

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة التخرج المعنونة بـ:

"" دور محافظ الحسابات في تنسيق نظام الرقابة الداخلية ""

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

بسكرة في: 28-02-2024

ع/ عميد الكلية



تأشيرة المؤسسة المستقبلية

HAYOUMI ABDENNOUR  
DIRECTEUR GENERAL

ش.ذ.أ. قاديانية للمياه المعدنية  
الإدارة  
SPA Société Guedria des Eaux  
Minérales