

إهداء

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووفقتنا في هذا

و لم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

أهدي ثمرة عملي هذا إلى الشمعة التي أنارت دربي و فتحت لي أبواب العلم

و المعرفة إلى أعز إنسان في الوجود "أمي" أطال الله في عمرها.

إلى من سعى جاهدا في رعايتي و تربيتي و تعليمي و توجيهي

إلى من كان رمز القوة و النقاء، إلى من كان قدوتي في التربية

و الأخلاق إلى "أبي رحمه الله"

إلى من شاركوني تفاصيل الحياة و أمضيت معهم أسعد الأوقات

إلى إخوتي الأعزاء

إلى جميع الأصدقاء والأصحاب و الأقارب

"إلى من ذكرهم قلبي و لم يذكرهم قلمي"

شكر

أحمد الله عز وجل الذي وفقني في
انجاز هذا العمل
أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف
بلوفي عبد الحكيم على نصائحه القيمة
وتوجيهاته أثناء إعدادي المذكرة.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني
أثناء الدراسة الميدانية في مؤسسة صناعة
الكوابل بسكرة

كما لا أنسى كل من ساهم من قريب أو بعيد
ولو بالكلمة الطيبة

جزاهم الله خيرا



مقدمة:

بعد نهاية الحرب العالمية الثانية و خروج دول الحلفاء منتصرين مالت كفة الاقتصاد العالمي بصورة واضحة للولايات المتحدة الأمريكية و بمرور الوقت ترجمت هذه السيطرة إلى فرض مبادئ و مفاهيم جديدة منها انفصال الملكية عن الإدارة و رغم تحديد مسؤولية كل طرف إلا أنهم كانوا بحاجة ماسة إلى رأي محايد لشخص مستقل يتمتع بالخبرة و المهارة و تدريب لازمين لمراقبة و تقييم جميع الأمور التي يقوم بها مجلس الإدارة من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، و منه بدأت تظهر الحاجة لمحافظ الحسابات نظرا لخبرتهم في الفحص و المصادقة على الحسابات.

إن إعداد نظام المراجعة الداخلية يتطلب معرفة القنوات التي تمر بها الوثائق المحاسبية أو الهيئات التي تصدرها حتى يتبين لنا كيفية توزيع السلطة و المسؤولية داخل هاتاه المؤسسة بغية الاطلاع على النظام الداخلي من خلال معرفة سلطة القرار و مستوياتها و علاقتها بالتحكم في التدفق المالي و المادي للمؤسسة و معرفة الوظائف من خلال المهام المنوطة بها و السلطة التي تتوفر لديها في التحكم الانسيابي المادي، و التدفق النقدي من و إلى المؤسسة. محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهمته عليه المرور بمراحل معينة لإتمام عمله، فيبدأ أولاً بالتعرف على مهمته عن طريق معرفة المؤسسة و محيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية. انطلاقاً من أن المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستمر ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، و هي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس و تقييم فعاليات وسائل الرقابة الأخرى، و أن الأساس الذي تبنى عليه المراجعة الداخلية هو أن المراجعة الداخلية تابعة للمؤسسة و لكن في نفس الوقت يجب أن تتمتع باستقلال نسبي عن باقي وحدات المؤسسة في مباشرة المهام.

و بالتالي فإن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار النشاط الدوري هي إذن تدقيق في إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة و مناسبة. و من هنا يمكننا القول أن لمحافظ الحسابات الالتزام بدراسة و تقييم المراجعة الداخلية سيؤدي إلى تحديد درجة الدقة و الاعتماد على المعلومات المالية، و القيام بالإجراءات اللازمة

للتأكد من صحة الأرصدة الحسابات المثبتة بالقوائم المالية بعد حصوله على الأدلة الكافية و
الملائمة التي تبرر رأيه على سلامة و صدق القوائم المالية، و بالتالي تظهر الحاجة إلى
التدقيق الخارجي الذي هو وسيلة تهدف إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المتدفقة
و تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها.
على هذا الأساس فإن الإشكالية التي نحاول الإجابة عليها من خلال هذا البحث يمكن طرحها
على النحو التالي:

ما هو دور محافظ الحسابات في تقييم المراجعة الداخلية؟

للإجابة على هذه الإشكالية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

الأسئلة الفرعية:

- ما هي المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات؟

- ما العلاقة بين محافظ الحسابات و المراجعة الداخلية؟

- ما هي منهجية محافظ الحسابات من أجل إكمال مهمته؟

فرضيات البحث:

- محافظ الحسابات هو تلك الشخصية القانونية التي تحكم على سلامة حسابات المؤسسة

أو عدمها حيث يقوم باكتشاف الأخطاء و الغش من خلال الاطلاع على المستندات

المحاسبية.

- محافظ الحسابات يقوم بتقييم المراجعة الداخلية و فحص حسابات المؤسسة موضوع

المراجعة و يقدم تقريراً مفصلاً عن نقاط الضعف و كذا الأخطاء المكتشفة.

- يقوم محافظ الحسابات بإتباع منهجية تكون واضحة تمكنه في الأخير من إبداء رأس

فني.

أسباب اختيار الموضوع:

1- الأسباب الذاتية:

- يندرج الموضوع ضمن التخصص الذي ندرس فيه و التعلق بالتدقيق المحاسبي.

- الميول الشخصي لدراسة التقنيات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي.

- من يفكر في المحاسبة فهو يفكر في كيفية راقبتها، فكيف اكون محاسبا و لا اعرف كيف أراقب.

2. الأسباب الموضوعية:

- تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية.
- إن انتشار الفساد المالي يعني عدم وجود الية كفىء توظف في الحد من هذه الظاهرة.
- حاجة المؤسسة الجزائرية للمراجعة الخارجية قصد تحقيق الفعالية.

أهمية الموضوع:

- التعرف على المراجعة من خلال التطرق إلى معاييرها و انواعها.
- التعرف على محافظ الحسابات من خلال التطرق إلى من يقوم بتعيينه و مهامه و مسؤولياته.

- الدور الهام لمحافظ الحسابات في تقييم المراجعة الداخلية.

أهداف الموضوع:

- إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم المراجعة الداخلية.
- بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث ابداء رأيه في المراجعة الداخلية.
- التعرف على مهنة محافظ الحسابات.

المنهج المتبع:

من أجل الإجابة على التساؤلات يتم الاعتماد على المنهج الوصفي للدراسة إضافة إلى منهج التاريخي في الأجزاء المتعلقة بالتطور التاريخي للمراجعة كما استعمالنا المنهج التحليلي لكونه من أكثر المناهج استخداما من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات و المراجعة الداخلية كما سنعتمد على منهج دراسة الحالة.

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن و كذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية و توسيع نطاق المبادلات التجارية و تشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة و هيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر.

مما اوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة و كذا النشاطات التي تقوم بها.

و لكي تقوم بهذه الوظيفة و جب أن تتمتع بصفة الحياد و الموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر. و من هنا ظهر التدقيق مما أدى إلى ظهور محافظ الحسابات.

إن محافظ الحسابات يباشر مجموعة من الإجراءات الفنية يطلق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات و السجلات و القوائم المالية، ليتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد من مطابقة تلك البيانات.

مما سبق تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة
- المبحث الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات.
- المبحث الثالث: منهجية محافظ الحسابات في أداء مهمته.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

قبل التطرق إلى محافظ الحسابات يجب علينا أولاً معرفة التطور التاريخي الذي مرت به المراجعة و أهم تعاريفها. و أهداف و أنواع المراجعة لكي تكون لدينا نظرة شاملة في ما يخص محافظ الحسابات.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بان هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال و الحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع و الاحتفاظ بالمواد في المحزونات نيابة عنهم، فعلى حسب خالد أمين فإن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين و اليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة. و كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعب و الأخطاء، بالتالي صحتها.

المراجعة AUDIT مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDIRE و معناها يستمع.¹

و مراحل التطور التاريخي للمراجعة نسرته كما يلي:²

1/ الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية و المشروعات العائلية و خصوصاً العائلات الملكية، و كانت المراجعة غير معروفة و يستعاض عنها بان يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات و في نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين و ذلك للتأكد من عدم وجود أي أخطاء أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل المحاسب لكل مجموعة. و في تلك الفترة كان الاهتمام منصبا على المخزون السلعي -البضاعة- حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، و كان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة و منع أي غش أو تلاعب بالدفاتر، كما أنه في عهد الإمبراطورية الرومانية كانت الدفاتر المحاسبية تتلى على مسمع من الحاكم و بحضور مستشاريه و ذلك للوقوف على ممتلكاته، و لمنع أو اكتشاف أي تصرفات غير مسؤولة من قبل القيمين على تلك الممتلكات و حفظ الحسابات.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص6.

² ادريس عبد السلام اشيتوي، المراجعة معايير و اجراءات، دار النهضة العربية، ط4، بيروت، 1996، ص14.

2/ الفترة من 1500 حتى 1850:

في هذه الفترة لم يكن هناك أي تغير يذكر في أهداف المراجعة يميزها عن الفترة التي سبقتها ففي هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش و التلاعب و التزوير كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية غير أنه حدثت بعض التغييرات الأخرى و هي:¹

- انفصال الملكية عن الغدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة للمراجعين.
- تبني فكرة النظام المحاسبي " بصورة بدائية " و خاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج و كنتيجة لهذه التغييرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على العمليات المشروع و رغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

3/ الفترة من 1850 حتى 1905:

هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا و خاصة في المملكة المتحدة و ذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور الشركات المساهمة الكبيرة، و تم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية "أصحاب المشروع" و الإدارة، حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات المساهمة، و ظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة في المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات، و بناء على هذا كله أصبح الجو مهيئا للمراجعة كمهنة، آن أن تبرز و تظهر إلى حيز الوجود خاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القيمين "الإدارة" على أموالهم و ممتلكاتهم.

4/ الفترة من 1905 حتى وقتنا الحاضر:

في هذه الفترة و خاصة بعد سنة 1940 و بظهور الشركات الكبيرة و تبني أنظمة الرقابة الداخلية و التي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة (أصبحت المراجعة اختيارية و في أواخر هذه الفترة استخدم أسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة).

و من ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي و ليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع، أما الهدف الأساسي لعملية المراجعة أصبح هو إعطاء الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي و لنتائج أعمال الشركات.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة

لقد تعددت التعاريف للمراجعة و من بينها:

¹ إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 15.

المفهوم الأول: " هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية.¹

المفهوم الثاني: "المراجعة هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة هن تلك الفترة.²

المفهوم الثالث: "هي فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل و محايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها و حجمها أو شكلها القانوني.³

من خلال التعاريف السابقة نستنتج التعريف التالي: المراجعة هي عملية منتظمة يقوم بها مهني خارجي عن المؤسسة يكون مستقل و محايد بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية و مدى مطابقتها للمستندات و الدفاتر.

المطلب الثالث: أهداف و أنواع المراجعة:

أولاً: أهداف المراجعة:

انطلاقاً من المنظور التاريخي للمراجعة و التعاريف المقدمة لها يظهر لنا جلياً تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمني إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة و نتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية:⁴

1/ الوجود و التحقق: يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلاً.

¹ عبد الفتاح الصحن و محمد سمير الصبان و شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص13.

² محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص9.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة 2، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2000، ص20.

⁴ محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص16.

حيث ان المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية مثلا بالنسبة للمخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين و كمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2/ الملكية و المديونية: تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و الخصوم التزام عليها.

فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق و حقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، و التي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

3/ الشمولية أو الكمال: بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري عن نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة و شاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات التي تمد بصلة إلى الحدث. بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات من جهة و من جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

4/ التقييم و التخصيص: تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً¹.

إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يتضمن الآتي²:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش.

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية.

- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5/ العرض و الإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة عن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و المتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقاً للمعايير الممارسة المهنية، و تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى و المبادئ المحاسبية.

¹ محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 17.

² نفس المرجع، ص ص 17، 18.

إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة المعلومات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة و من جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6/ إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير و في إطار ما تملّيه المراجعة للقيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة.
- مراقبة عناصر الأصول.
- مراقبة عناصر الخصوم.
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة.
- محاولة كشف أنواع الغش و التلاعب و الأخطاء.
- تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل.
- تقييم الأهداف و الخطط.
- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاقاً مما سبق ذكره نستطيع القول بأن المراجع يستطيع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية و عن صدق و مصداقية و صراحة المعلومات الناتجة عن النظام للمعلومات المحاسبية.

في الأخير نشير إلى أن الأهداف المتوخاة من المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة.

ثانياً: أنواع المراجعة:

تم تقسيم المراجعة إلى عدة أنواع و ذلك حسب الزاوية التي ينظر بها إليها من حيث الإلزام أو حدود المراجعة، أو وقت عملية المراجعة، أو مدة الفحص أو الجهة التي تقوم بعملية المراجعة و ذلك كما يلي:

1/ من حيث زاوية الإلزام القانوني : سنميز بين نوعين من المراجعة في هذا البند، المراجعة الإلزامية و المراجعة الاختيارية.¹

- المراجعة الإلزامية: و هي المراجعة التي يحتتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، و هذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.
- المراجعة الاختيارية: و هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني و بطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات المسؤولية المحدودة و ذات الشخص الوحيد، يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية و عن نتائج الأعمال و المركز المالي. إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد، نص المشرع الجزائري في القانون التجاري و في المادة (584) على تعيين مندوب للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

2/ من حيث مجال أو حدود المراجعة: ينقسم إلى نوعين مراجعة كاملة و مراجعة جزئية:

- المراجعة الكاملة: في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه و لا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، و إنما تخضع المراجعة للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، و يتعين على المراجع في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة و صحة التقارير المالية ككل ، بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباره. حيث أن مسؤولياته تعطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص و يلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباره.²
- المراجعة الجزئية: تعتبر من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية كان يوكل إلى مراجع خارجي بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، و سبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة و صراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

¹ محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 21.

² أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء للنشر، ط 1، عمان، 2009، ص 42.

تبعاً لما سبق أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر الآتية:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة.
- إبراء ذمة المراجع من القصور و الإهمال في مراجعة بند لم يوكل إليه.
- حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود إليه.¹

3/ من حيث وقت عملية المراجعة: تنقسم إلى نوعين هما²

- المراجعة النهائية: و تتميز تلك المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية، و يلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المنشآت صغيرة الحجم و التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.
- المراجعة المستمرة: في هذه الحالة عمليات الفحص و اجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمنشأة و عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة و وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

و في الواقع تعمل المراجعة المستمرة على معالجة العيوب و الانتقادات التي وجهت إلى المراجعة النهائية.

4/ من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات: و ينقسم إلى نوعين:

- المراجعة الشاملة: و هي أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود و الدفاتر و السجلات و الحسابات و المستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، و من الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمنشآت صغيرة الحجم، حيث إنه في حالة المنشأة كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة الأعباء لعملية المراجعة و تعارضها مع عاملي الوقت و التكلفة التي يحرص المراجع الخارجي على مراعاتها باستمرار.
- المراجعة الاختبارية: و في هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعات ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع)، ولقد أدى كبر حجم المؤسسات الاقتصادية و تعدد عملياتها بصورة كبيرة و اهتمام تلك المؤسسات بأنظمة الرقابة الداخلية إلى ضرورة قيام المراجع الخارجي بفحص عينة من هذه العمليات، دون اجراء مرجعة شاملة لها، و

¹ محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 23.

² عبد الفتاح الصحن و آخرون، مرجع سابق، ص 46، 48.

يتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره فحص و تقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من ناحية، و مدى إمكان تطبيق اجراءات المراجعة الاختبارية من ناحية أخرى.

5/ من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة: تنقسم إلى نوعين:

- المراجعة الخارجية: هي المراجعة التي تتم بواسطة طرق من خارج المؤسسة بغية فحص بيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، ن أجل ابداء رأي فني محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية، و ذلك من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمين، المستثمرين، البنوك).
- المراجعة الداخلية: هي نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المؤسسة لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، و هي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى.¹

تطرقنا في هذا المبحث إلى المراجعة انطلاقاً من المراحل التي مرت بها المراجعة وصولاً إلى تعريفها على انها فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل و محايد بالإضافة إلى معرفة أن للمراجعة مجموعة من الأهداف تطوره من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة بالإضافة إلى تعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية، كما تطرقنا إلى أنواع المراجعة حسب عدة زوايا.

المبحث الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات.

بعدما تطرقنا لماهية المراجعة، فإننا في هذا المبحث نهدف إلى توضيح كافة الجوانب القانونية لمهنة محافظ الحسابات من خلال مفهومه و الشروط الواجب توفرها لممارسة المهنة.

المطلب الاول: مفهوم محافظ الحسابات و الشروط الواجب توفرها لممارسة المهنة.

أولاً: مفهوم محافظ الحسابات.

تعددت المفاهيم التي تطرقت إلى مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

¹ محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 30، 33.

المفهوم الأول: المراجع القانوني أو محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة و إنتظام حسابات و قوائم المؤسسة المتعلقة بالجرد، حسابات الاستغلال الاجمالية، حسابات النتيجة و الميزانية، و الوثائق السنوية للمؤسسة.¹

المفهوم الثاني: حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/07/2010 يتعلق بمهن خبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على أنه " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤولية مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و إنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"²

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: "محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة و تحت مسؤوليته، و ذلك عن طريق فحص و مراقبة حسابات المؤسسات و مختلف القوائم المالية السنوية و يصادق على صدق و شرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير".

ثانيا: الشروط الواجب توفرها لممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب توفر الشروط التالية:³

- أن يكون جزائري الجنسية
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:
- بالنسبة لمهنة خبير المحاسب أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائز على شهادة جزائرية له محافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد أن يكون حائز على شهادة جزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

¹ عليمه بلحيمر، دور مراجع الحسابات في الإفصاح عن القوائم المالية، دراسة ميدانية بمكتب مراجع الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر (غير منشورة) قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة، 2011/2012.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 المؤرخ في 29/07/2010، العدد 42 المادة 22، ص 07.

³ نفس المرجع، المادة 8، ص 5.

- ان يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية
- ان لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية او جنحة مخلة بشرف المهنة.
- ان يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و ان يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية و قبل القيام بأي عمل ، اليمين امام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبرة الآتية:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و ان اکتتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد".

المطلب الثاني: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات.

أولا: مهام محافظ الحسابات.

تتمثل مهام محافظ الحسابات في ما يلي:¹

1. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا بالنسبة للوضع المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.
2. يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
3. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.
4. يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، مرجع سابق، المادة 23،24،25، ص 7 .

5. يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه، و من طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة و تخص هذه المهام فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.
6. عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدعمة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة و انتظام الحسابات المدعمة و المدمجة و صورتها الصحيحة و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
7. يترتب على مهمة محافظ الحسابات إعداد:
- أ) تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
- ب) تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند اقتضاء.
- ج) تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة .
- د) تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- هـ) تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- و) تقرير خاص حول تطوير نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية.
- ي) تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية
- ن) تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

هنالك ثلاثة أنواع من المسؤوليات و هي:

1) **المسؤولية المدنية:** تتعدد المسؤولية المدنية بنوعيتها أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر

ثلاث أركان و هي:¹

- حصول إهمال و تقصير حتى جانب نحافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية.
- و قوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال و تقصير محافظ الحسابات.
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير و بين إهمال و تقصير محافظ الحسابات.

¹ حشيشي نسرين ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات مذكرة لنيل شهادة الماستر غير منشورة، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2011، 2012.

(2) المسؤولية الجزائية: تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة و يكون عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي:¹

(أ) تأمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح دورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة.

(ب) تأمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال قرارات في ظاهرها في مصلحة المؤسسة و لكن في حقيقتها فيها كل الفرز بمصلحة المؤسسة أو المساهمين. تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.

إغفال محافظ الحسابات و تعاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة (هـ) عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

(3) المسؤولية التأديبية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة و وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي تمكن اتخاذها، و فق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في

• الإنذار.

• التوبيخ.

• التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.

الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة ن طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها²

المطلب الثالث: تعيين و عزل محافظ الحسابات.

أولاً: تعيين محافظ الحسابات

حسب المواد 17.26 من القانون رقم 10-01.³

¹ محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 74.

² الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون، رقم 10-01، مرجع سابق، المادة 63، ص 10.

³ المرجع نفسه، المواد، 26-27، ص 7.

تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداورات بعد موافقتها كتابيا، و على أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات حتى يبين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، و تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات، في حالة المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين ، يتعين على محافظ الحسابات إعلام و كيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك في عهدة الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات.

و صدر المرسوم التنفيذي رقم 32.11 تعيين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:

(1) خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، تعيين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئتين المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

(2) يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي¹.

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة و ملحقاتها المحتملة و وحداتها و فروعها في الجزائر و الخارج.
- ملخص المعاينات و الملاحظات و التحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أباها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدهم، و كذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذ كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.

• العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات و التقارير الواجب إعدادها.

• الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.

• نموذج رسالة الترشح

• نموذج التصريح الشرفي بعدم و جود مانع يحول دون ممارسة المهنة،

• المؤهلات و الإمكانيات المهنية و التقنية

(3) يتصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقديم مهمة محافظة

الحسابات ، يسمح له بالإطلاع على ما يلي:

- تنظيم الكيان و فروعها.

¹ عليمة بلحيمر، مرجع سابق، ص 12.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.
 - معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقديم المهمة
- يتم الإطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط
- (4) يلزم محافظ الحسابات و مساعدوه بالسر المهني عند إطلاعهم على الوثائق و على وضعية الكيان الذي يعترضون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.
- (5) يوضح محافظ الحسابات في العرض استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه ن ما يأتي:
- الموارد المرصودة.
 - المؤهلات المهنية للمتدخلين.
 - برنامج عمل مفصل.
 - التقارير التمهيدية، الخاصة و الختامية الواجب تقديمها.
 - آجال إيداع التقارير.
- (6) يجب أن تتوافق الآجال و الوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون تقييم ما يلي المهمة لمدة ثلاث (3) سنوات متتالية موافقة لعهدا محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبتدئ.
- (7) يمكن أن ترتب على احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.
- (8) يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معوقين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية لات التنافي و مبدأ الاستقلالية كما يشرط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول به.
- (9) في حالة تجديد عهدا محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.
- (10) يجب أن يتضمن دفتر الشروط على التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني و العرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.
- (11) تقوم الهيئات و المؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

- تقوم اللجنة بغرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها و عرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقاً.¹
 - غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المرتفع استشارات تهتم على الأقل ثلاث (3) سنوات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم
- 12) يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام بعد تاريخ و صل استلام تبليغ تعيينه.
- 13) طبقاً لأحكام المادة 715 مكررة من القانون التجاري إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من محافظ الحسابات لأي سبب كائن يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

ثانياً: عزل محافظ الحسابات:

إن عملية عزل محافظ الحسابات تكون من اختصاص الهيئة التي قامت بتعيينه، و تحديد أتعابه و هي في العادة الجمعية العامة العادية للمساهمين، و قد نصت قوانين شرف المهنة بين موادها على إجراءات معينة يلزم إتباعها عند عزل محافظ الحسابات ، ك أن يرسل إخطار مسبق لمحافظ الحسابات بإقتراح عزله قبل اجتماع الجمعية العامة للمساهمين بفترة معينة ، و لمحافظ الحسابات الحق في حضور الاجتماع لمناقشة هذه الجمعية قبل اتخاذها لقرار عزله و قبل أن يصبح قرار ساري المفعول ، و الهدف من كل هذه الإجراءات و غيرها هو إعطاء فرصة لمحافظ الحسابات لتوضيح موقفه للمساهمين و كذا الدفاع عن نفسه.

فمن الممكن أن يكون سبب عزله نتيجة لخلافات شخصية مع أحد المسؤولين بالإدارة ، أو تمسكه بالمحافظة على حقوق المساهمين لذلك يجب أن يكون قرار عزله محل دراسة معمقة من طرف الأشخاص المعنيين و مدعمة بأدلة مقنعة لكي لا يساء لسمعة محافظ الحسابات ثم يتضح و جود خطأ.

أما في حالة عزل محافظ الحسابات قبل انتهاء المدة المنصوص عليها في العقد المبرم مع الشركة فله الحق في المطالبة قانونياً بتعويض عن فسخ العقد و عن أي أضرار أخرى قد تكون أثرت على سمعته كمحافظ حسابات.

و يتم عزل محافظ الحسابات في الحالات التالية:¹

¹ عليمه بلحيمر، مرجع سابق، ص13.

- فقدان الأهلية المدنية
- حكم بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بالشرف.
- القيام بتصرف مغل بالمسؤوليات المنطوية به.
- القيام بتصرف بشي لكرامة المهنة و كرامة الزملاء.
- إفشاء أسرار الشركة التي يراجعها.

من خلال ماسبق يمكننا القول أن محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وإنتظام حسابات وقوائم المؤسسة، كما أن لمحافظ الحسابات شروط يجب أن تتوفر فيه لممارسة مهنته، كما أن لمحافظ الحسابات مسؤوليات وهي المسؤولية الدنية، المسؤولية الجزائية، المسؤولية التأديبية.

المبحث الثالث: منهجية محافظ الحسابات في أداء مهمته.

محافظ الحسابات قبل أن يصادق على تنفيذه للمهمة الموكل إليه ، عليه أن يجمع بمختلف جوانب عمله ، بحيث يباشر في أداء مهمته بإتباع منهجية لا بد من القيام بها و هي قبول المهمة و التخطيط لعملية التدقيق و الحصول على أدلة الإثبات و إعداد التقرير الذي يعتبر حوصلة مهمته، و هو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: قبول المهمة و التخطيط لعملية التدقيق

أولا الخطوات التمهيديّة

هناك عدد من الخطوات التمهيديّة التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق، و المتمثلة فيما يلي:²

- التحقيق من صحة تعيينه، و الذي و فقا للشكل القانوني و للمؤسسة موضع التدقيق.
- الاتصال بالمدقق السابق: و هي قاعدة من قواعد آداب السلوك للمهني ، فيتحرى منه عن سبب عدم من قبول المهمة المعروضة عليه.
- التأكد من نطاق عملية التدقيق.

¹ إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سابق، ص49.

² خالد راعب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي ، دار المستقبل ، الأردن، 1998. ص 139.

- اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق: بحيث يتعرض المدقق على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح و يجري حوار معهم ومع من يشتغل معهم، كما يقوم أيضا بزيارات ميدانية يحاول أن يتعرض من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطات و واجباتها، و عليه أن يسهل الفرصة و الاستفادة من زيارة العمل ، فقد لا يستطيع تكرارها.¹
- فحص و تقييم النظام المحاسبي: يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة و وفق مجموعة من العناصر أهمها:²
 - المخطط المحاسبي الوطني و القطاعي.
 - كيفية القيد و الترحيل.
 - دقة السجلات و كفايتها
 - استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
 - طريقة تقييم المخزونات.
 - العمليات بالعملة الصعبة إن و جدت.
- الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة، فعلي ه أن يطلع على الحسابات الختامية و الميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة ، و يطلع على تقرير المدقق السابق، و يفحص بنفسه أية تحفظات و ردت في تحرير المدقق السابق، و دراسة تقرير مجلس الإدارة.
- فحص التنظيم الإداري : حيث يتعرض المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء و الموظفين فعليه طلب كشف أسماء الموظفين و المسؤولين بالمؤسسة ، و مدى الاختصاص لكل منهم، و صورة من توقيعاتهم، و توزيع السلطات و المسؤوليات بالمؤسسة.
- النظام الضريبي: رغم أن الناحية الضريبية ليست التزاما مباشرا للمدقق، إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق ، و كذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة، و عليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة ، و إذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام الضريبي.

¹ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 69.

² محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير (غير منشورة) ، جامعة الجزائر ، 2010، ص12

ثانياً: خطة التدقيق:

بعد الخطوات التمهيدية التي يتعين على محافظ الحسابات مراعاتها فقبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق على محافظ الحسابات و وضع و توثيق خطة التدقيق الشاملة واصفا مدى المتوقع من عملية التدقيق و كيفية تنفيذها ، و في الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها منذ و وضع برنامج التدقيق ،فات التحديد الدقيق لشكل و مضمون الخطة استنادا إلى حجم المؤسسة،و تعقيدات عملية التدقيق ، و المنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل محافظ الحسابات.

و بالتالي الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام محافظ الحسابات بوضع خطة التدقيق الشاملة هي¹.

(1) المعرفة بطبيعة العمل.

- العوامل الاقتصادية العامة و ظروف القطاعات الاقتصادية التي تؤثر في أعمال المؤسسة
- الصفات المميزة للمؤسسة و لأدائها المالي و لمتطلبات الإفصاح أو من ضمنها التغيرات منذ تاريخ التدقيق السابق.
- المستوى العام لكفاءة الإدارة.

(2) فهم النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية:

- السياسات المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة و التغيرات الجارية على تلك البيانات.
- المعرفة المكتسبة لمحافظ الحسابات للنظام المحاسبي و لنظام الضبط الداخلي، و التأكيدات المناسبة المتوقع و وضعها على اختبارات الرقابة و الإجراءات الجوهرية.
- تأثير الإقرارات في مجالي و التدقيق.

(3) المخاطر و الأهمية النسبية:

- التقديرات المتوقعة للمخاطر اللازمة و مخاطر الرقابية،و تحديد مناطق التدقيق المهمة
- و وضع مستويات للأهمية النسبية لأغراض التدقيق، و إمكانية و جود أخطاء جوهرية، و من ضمنها الخبرة من الفترات السابقة أو الاحتيال.
- تحديد مجالات محاسبية و من ضمنها تلك التي تحتوي على تقديرات محاسبية

(4) طبيعة الإجراءات و توقيتها:

¹ حشيشي نسرين، مرجع سابق، ص ص، 2019.

- إمكانية تغيير التأكيدات على مجالات خاصة للتدقيق
 - عمل التدقيق الداخلي و تأثيره على إجراءات التدقيق الخارجي
 - تأثير تقنية المعلومات على عملية التدقيق
- (5) التنسيق و التوجيه و الإشراف و المتابعة:¹
- مشاركة محافظين آخرين في تدقيق الأقسام التابعة مثلا: المؤسسات التابعة أو الفروع أو الأقسام.
 - متطلبات التوظيف
 - إشراك الخبراء
 - عدد المواقع
- (6) الأمور الأخرى.
- إمكانية الشك في فرضية استمرار المؤسسة.
 - طبيعة و توقيت التقارير أو وسائل الإبلاغ الأخرى في المؤسسة.
 - ظروف تتطلب اهتمام خاص مثل و جود أطراف ذات علاقة.
- و عندما يستدعي الأمر الإستعانة بمساعدين في عملية التدقيق يجب على محافظ الحسابات:
- أن يأخذ في الاعتبار عدد و نوعية مقدرة المساعدين المطلوبين للعمل و توقيت زيارتهم الميدانية للمؤسسة ، آخذا في الحسبان توقيت إعداد القوائم المالية بواسطة إدارة المؤسسة.
 - أن يصف المؤسسة و نشاطها و تنظيمها، و أهداف التدقيق و أساليب و طرق و الإجراءات التي سيتم إتباعها من قبل أفراد فريق التدقيق الذين تتم الاستعانة بهم.
 - أن يحدد مدى الإشراف اللازم على أعضاء فريق التدقيق بعد الأخذ في الحسبان صعوبة الأعمال المكلف بها كل عضو من أعضاء الفريق²
- و إذا كان هناك محافظ حسابات آخر يشارك في عملية التدقيق، فيجب عليه:
- أن يكون على دراية تامة بنطاق و مسؤوليات مهمته.
- التشاور مع محافظ الحسابات الآخر لتحديد مسؤولية منهما و إجراءات التدقيق التفصيلية.

¹ حشيشي نسرين، مرجع سابق، ص 20.

² المرجع نفسه، ص 21.

- يجب على محافظ الحسابات إعادة النظر في خطة التدقيق و برنامج التدقيق كلما دعت الحاجة لذلك خلال فترة التدقيق.

ثالثاً: برنامج التدقيق:

يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية إلى تصميم برنامج تدقيق، و لذلك يعرف برنامج التدقيق بأنه "خطة مرسومة على مدى النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات بعد دراسته و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية و ذلك بهدف تدقيق البيانات المالية"¹

إن برنامج التدقيق يمثل الجانب التخطيطي في عملية المراجعة، ذلك لأنه من المتطلبات الرئيسية لأدائها بكفاءة و فعالية ضرورة اتخاذ بعض القرارات بصدد ما يجب عمله و كيفية تأدية هذا العمل و متى يتم أداء ذلك العمل ، و تكون تلك القرارات في شكل مكتوب و لهذا فهي تمثل تعليمات و معلومات تدقيق التي يطلق عليها، إصطلاح برنامج التدقيق.

و يمكن أن يعد برنامج التدقيق المكتوب في شكل عام لأية عملية تدقيق الحسابات لأي مشروع بغض النظر عن حجمه، و إن كان بعض المحافظين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج تدقيق حسابات رسمي بالنسبة لفحص المشروعات الصغيرة، إلا أن هناك اتفاق عام بين المحافظين على أن البرنامج الرسمي لتدقيق الحسابات يكون ذا فائدة كبيرة للشركات الكبيرة و المتوسطة الحجم، و يكون برنامج تدقيق الحسابات أمراً ضرورياً بالنسبة لعمليات تدقيق الحسابات الكبيرة خاصة إذا كانت عمليات المنشأة منتشرة بشكل كبير و تتطلب عدداً كبيراً من المستخدمين.

و عموماً يمكن القول أن برنامج التدقيق يكون مفيداً بالنسبة لأي نوع من المشروعات نظراً لأنه يوفر الخطوط الأساسية للعمل الذي ينبغي القيام به، و يشجع على فهم تنظيم المشروع و الظروف التي يعمل فيها، و يساعد هذا البرنامج على رقابة العمل و تحديد المسؤولية، و يوفر ضبطاً تلقائياً للأخطاء الممكنة و يوفر الخطوط الأساسية للعمل الذي ينبغي القيام به، و يشجع على فهم تنظيم المشروع و الظروف التي يعمل فيها، و يساعد هذا البرنامج على رقابة العمل و تحديد المسؤولية، و يوفر ضبطاً

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 272.

تلقائياً للأخطاء الممكنة و يوفر سجلا للعمل المنجز و يعمل على تدقيق الحسابات و فحص عملية تدقيق الحسابات ذاتها.¹

و أخيرا فإن نطاق الفحص الذي يغطيه برنامج التدقيق ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية ، و الإجراءات المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة، و يجب أن تنتج عنه نتائج مرضية في هذا المجال بأقل جهد و تكلفة ممكنة.

رابعاً: أوراق العمل

تعرف أوراق العمل أنها " السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم التوصل إليها خلال عملية المراجعة".

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة محافظ الحسابات على تقديم تأكيد مناسب بأن المراجعة قد تم أدائها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، و تحديداً توفر أوراق العمل، التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية في العام ال حالي، أساساً لتخطيط المراجعة ، سجلاً للأدلة التي تم جمعها و نتائج الإختبارات، بيانات تحدد نوع تقرير المراجعة الملتم، و أساس للفحص الذي يقوم به المشرفون و الشركاء لعمل أعضاء فريق المراجعة، توفر أوراق العمل مصدراً هاماً للمعلومات لمساعدة محافظ الحسابات في تحديد نوع التقرير الملتم الذي يجب إصداره في ضوء الظروف التي لاحظها المحافظ ، و تعد البيانات في أوراق العمل أداة مفيدة في تقييم مدى ملاءمة مجال المراجعة و مدى عدالة القوائم المالية، و بالإضافة إلى ذلك تحتوي أوراق العمل على المعلومات الضرورية لإعداد القوائم المالية ، كما تعد أوراق العمل إطاراً رئيسياً يتم الرجوع إليه بواسطة المشرفين لتقييم ما إذا كان قد تم تجميع الأدلة الكافية و الصالحة لتبرير تقرير المحافظ.²

و تتكون أوراق العمل من ملفين رئيسيين ملف دائم و ملف سنوي.

(1) الملف الدائم: يحتوي هذا الملف على عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة

(بطاقة فنية لها و وحداتها) ، كل الوثائق التي تتعلق بنظام الرقابة الداخلية (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام ، استمارات المراقبة الداخلية) ، معلومات محاسبية و مالية (مخططات و أدلة

¹ رأفت سلامة محمود و أحمد يوسف و عز محمد، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص ص 145، 144.

² ألفين أرينز و جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002، ص 300.

محاسبة مستعملة، طرق العمل المحاسبية) ، الحسابات السنوية و كل ما يتعلق بالجانب الضريبي و الاجتماعي و القانوني و الخصوصيات الاقتصادية و التجارية.¹

(2) **الملف السنوي:** يحتوي هذا الملف مصادقات العملاء و شهادات البنوك، برنامج التدقيق أي بيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة، البيانات المستخرجة من العقود و المحاضر و الارتباطات، الحسابات الختامية و كذلك الميزانية العمومية عن الفترة الحالي، حيث أن المعلومات المحتوات في ملفات العمل يجب ان تكون سرية.²

المطلب الثاني: الحصول على أدلة الإثبات

أولاً: تعريف أدلة الإثبات

إن ادلة و قرائن الاثبات هي كل ما يمكن أن يحصل عليه المراجع من أدلة محاسبية و غيرها، ليدعم بها رأيه الفني المحايد حول صحة و مصداقية القوائم المالية.

و الدليل في الإثبات هو بيئة قاطعة بحد ذاتها بينما القرينة يستعاض بها عن الدليل حيث يتم تجميع عدد أكبر من الحقائق لإيجاد قرائن الإثبات.³

و يمكن تعريف أدلة الاثبات على أنها: " تلك الأسس او الأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات او الاعتقادات المزعومة الى افتراضات مثبتة."⁴

ثانياً: اجراءات الحصول على ادلة لاثبات

يحصل محافظ الحسابات على ادلة الاثبات بمزاولته لكل من اجراءات مدى الالتزام و اجراءات الحصول على ادلة الاثبات الآتية:

(1) **الفحص المادي:** يقصد به اختيار السجلات و المستندات و الأصول الملموسة و يوفر اختبار السجلات و المستندات أدلة تختلف في درجة الاعتماد عليها بحسب طبيعتها و مصدر الحصول عليها و مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية الذي يتم تنفيذه في إعدادها و تشغيلها. و يوفر الفحص للأصول الملموسة دليلاً يمكن الاعتماد عليه بالنسبة لوجود الأصل و لكنه لا يقدم بالضرورة دليل إثبات قوي بالنسبة للملكية أو التقييم و بصفة عامة

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص30.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص340.

³ يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان 2000، ص175.

⁴ احمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان 1999، ص161.

الفحص المادي هو فحص أو عد الأصول الملموسة و كل ما يتعلق بتسجيلها و يستخدم بكثرة في حسابات المخزون و النقدية.¹

(2) **المصادقات:** تتمثل المصادقات في ايصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها محافظ الحسابات ، نظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن محافظ الحسابات، ينظر إليها على انها دليل قوي و يتم استخدامه كثيرا بواسطة المحافظين و برغم ذلك تكون المصادقات دليلا مكافئ نسبيا عند التوصل إليه، و قد لا يكون ملائما ان يطلب من بعض الافراد الرد على المصادقات و لذلك لا يتم استخدام المصادقات في كل الحالات التي يصلح تطبيقها فيها ، و نظرا للثقة الشديدة و اعتماد المحافظين على المصادقات يقوم المحافظون عادة بالحصول على استجابة كتابية و ليس استجابة شفوية كلما كان ذلك ممكنا ، و تكون المصادقات المكتوبة ايسر للفحص من قبل مشرفي فريق المراجعة مما يمكنهم من تقديم دعم أفضل عند الضرورة لإثبات الحصول على المصادقات، و تحدد ثلاث انواع من المصادقات يمكن لمحافظ الحسابات استخدامها و يتمثل النوع الاول في المصادقات الايجابية مع طلب المعلومات من المصدق و التي يتم من خلالها الطلب من الشخص الذي تسلم المصادقة بان يقوم بارسالها إلى محافظ الحسابات بعد الرد عليها في كافة الاحوال ، و يتمثل النوع الثاني في المصادقات الايجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها ، و يعتمد محافظ الحسابات على هذا النوع بدرجة أقل من النوع الاول حيث يمكن لمستلم المصادقات توقيعا و اعادتها دون الاهتمام بفحص المعلومات ، و أظهرت البحوث أن الاستجابة للنوع الاول تكون قليلة لانها تتطلب من مستلم المصادقات بذل جهد لاستيفاء و اتمام المصادقة، و يتمثل النوع الثالث من المصادقات السلبية و يتم فيها الطلب من المستلم الرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات و نظرا لان المصادقات تعتبر دليلا يؤخذ به فقط في حالة الرد تعد المصادقات السلبية أقل صلاحية من الايجابية.²

(3) **التوثيق:** يتمثل في قيام محافظ الحسابات بفحص مستندات العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، و يشمل التوثيق الذي يقوم بفحصه المحافظ كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى ان اداء العمل قد تم بصورة منظمة ، و يتم استخدام التوثيق كنوع من الادلة على نطاق واسع في كل عملية مراجعة، حيث أنه متاح بسهولة لمحافظ الحسابات بتكلفة منخفضة و في بعض الاحيان يكون

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية ، الجزء الثاني، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 503.

² الفين اريز و جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 246.

هو الدليل المناسب الوحيد المتاح، و عندما يستخدم المحافظ ون التوثيق لتدعيم القيم أو العمليات المالية المسجلة يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندي.¹

(4) **الملاحظة:** تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم ادائه من قبل آخرين، و تشمل الامثلة على ذلك جرد المخزون من قبل موظفي المؤسسة، و ملاحظة أداء أنشطة الرقابة، توفر الملاحظة أدلة تدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء، و لكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها و كذلك بحقيقة إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية أو الإجراء.²

(5) **الاستفسار:** يتكون الاستفسار من طلب معلومات مالية و غير مالية من أشخاص مطلعين في المؤسسة أو خارجها، و الاستفسار هو إجراء تدقيق يستخدم على نطاق واسع أثناء التدقيق، و كثيرا ما يكون مكملا لأداء

إجراءات تدقيق أخرى، و قد تتراوح الاستفسارات من إستفسارات رسمية، كتابية، إلى استفسارات غير رسمية شفوية و تقييم الاستجابات للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار.

المطلب الثالث: إعداد التقرير

يعتبر التقرير آخر مرحلة من مراحل عمل محافظ الحسابات و يعتبر "وثيقة مكتوبة صادرة من طرف مهني يكون اهلا لإبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي اعدتها المؤسسة تغطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها و نتائج اعمالها و السنة المالية محل التدقيق.³ و في ما يلي نبين إعداد التقرير و انواع التقارير:

أولاً: إعداد التقرير:

عند إعداد تقرير محافظ الحسابات يعتمد على فرض العرض العادل والصادق للقوائم المالية و هذا يعني ما يلي:⁴

- يعني ضمناً استخدام قواعد و مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- مفهوم العرض الصادق و العادل.
- يعني الافصاح المناسب بصدق و امانة القوائم المالية في:

¹ المرجع نفسه، ص 248.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 316.

³ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 450.

⁴ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 348، 349.

- التعبير عن حقيقة الموارد المالية للمؤسسة.
- التعبير عن الالتزامات الحقيقية لحظة معينة.
- التغيرات التي حدثت في هذه الموارد أو الالتزامات خلال فترة زمنية معينة.
- يعني إلتزامات التدقيق و الامانة و الاخلاص في:
 - بذل العناية المهنية الواجبة.
 - تحمل مسؤولية الحكم على الافصاح الملائم للبيانات المالية.
- النتائج الاقتصادية لما تتم من عمليات و أنشطة تعكسها البيانات الاقتصادية و أنها داخل القيود و الحدود المفروضة طبقا للقواعد و المبادئ المحاسبية بصورة معقولة و مقبولة من جهة نظر محافظ الحسابات في إطار هذه القيود، و هذا يعني ان القوائم المالية لا يمكن اعتبارها دقيقة تماما في التعبير عن هذه النتائج الاقتصادية بصورة كاملة و مثالية.

ثانيا: أنواع التقارير

توجد عدة انواع من التقارير و هي:¹

- (1) **التقرير النظيف:** يعتبر هو رأي المراجع الايجابي حول المعلومات المحاسبية احد الانواع القليلة كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة اعمال المؤسسة و مركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته و إجراءاته و كذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية.
- (2) **التقرير التحفظي:** يعتبر امتداد معدل للتقرير النظيف كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة في هذا الإطار يشير المراجع إلى هذه التحفظات بكل وضوح و صراحة و يحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية و على القوائم المالية للمؤسسة و المركز المالي لها.
- (3) **التقرير السالب:** يصدر المراجع هذا التقرير إذا قام بعملية المراجعة وفقا للمعايير و رأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة و لم يراعى في معالجتها و

¹ محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 55 ، 56.

عرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، كان يقيم و يسجل جزءا كبيرا من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها.

بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراء القوائم المالية فإنه ينبغي على المراجع أن يصدر هذا الرأي إلا إذا اعتقد فعلا أن هناك خروجاً خطيراً جداً عن تطبيق المبادئ المحاسبية.

(4) **تقرير عدم إبداء الرأي:** إن تقري عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها كاستحالة حصوله على الأدلة و البراهين التي تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة، أو بسبب ظروف خارجية عن إدارة المؤسسة و المراجع على حد سواء.¹

¹ المرجع نفسه، ص57.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سلف ذكره في عرضنا هذا يمكن القول أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة و صدق البيانات المالية و المحاسبية ، و ذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية و مدى عدالتها في تمثيل المركز المالي و نتائج الأعمال للمؤسسة هذا كله يضمن للمؤسسة حقوقها فتدرك ما لها و ما عليها و كي تتمكن من حماية أصولها و ممتلكاتها و كذا حقوق الغير، ضف إلى ذلك ما ستحظى به من اقبال و ثقة الأطراف الخارجية للمؤسسة من ممولين و مقرضين و موردين و غيرهم... لما تعتمد من وضوح في سياستها التسييرية ما ستقدمه من ضمانات نتيجة إدراكها لوضعها المالي و الاقتصادي في كل الأوقات لذلك فإن المؤسسة كلما اعتمدت على محافظ حسابات كلما كانت الطريقة مختصرة أمامها لتحقيق اهدافها و لهذا يجب على محافظ الحسابات أن يمارس مهنته على اكمل وجه من خلال إلمامه بجميع الجوانب المتعلقة بالمحاسبة و كذلك اتخاذ الرأي المهني المحايد و احترام السلوك المهني و العمل في إطار حقوقه و واجباته.

تمهيد:

إن من أهم أعمال محافظ الحسابات دراسة و تقييم المراجعة الداخلية من فحص و تحقيق داخلي، و يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها محافظ الحسابات عند إعدادة لبرنامج التدقيق، و يجب عليه التحقق من الأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة و هي حماية أصولها و ضمان صحة البيانات المالية، و كذلك التي لها علاقة بصحة القوائم المالية و بالتالي هي واجبة الفحص.

مع كل هذا حتى يمكن فهم طبيعة المراجعة الداخلية لابد من توضيح المفاهيم التي تخص المراجعة الداخلية بالإضافة إلى المفاهيم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، و كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات، و لإحاطة أكثر سيتم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: مدخل لدراسة نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: محافظ الحسابات و دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية:

سنتطرق في هذا المبحث إلى نشأة و مفهوم المراجعة الداخلية بالإضافة إلى أهداف و أنواع و معايير المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: نشأة و مفهوم المراجعة الداخلية:

أولاً: نشأة المراجعة الداخلية:

يرجع ظهور المراجعة كفكرة الى الثلاثينيات و ذلك بالولايات الامريكية المتحدة و من الأسباب الأساسية التي أدت الى ظهورها هي رغبة المؤسسات الامريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة اذا علمنا التشريعات الامريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية الى اخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها، و بقي دور المراقبة الداخلية مهمشا بحيث انها لم تخصص بالاهتمام اللازم في بادئ الامر الى ان انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 و كونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الامريكيين* (A11) الذي عمل منذ انشائه على تطوير هذه المهنة و تنظيمها.

و تماشياً مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1944 ثم سنة 1954 و 1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة ، تعتمد على اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات الى ان أصبحت تهتم بكل النشاطات و الوظائف في المؤسسة.¹

اما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق و مجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود و السجلات المالية ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية و التشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.

2

اما في الجزائر فيمكن القول ان هذه الوظيفة حديثة الاستعمال او حتى حديثة الاعتراف بها كمنشأ لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشروع الجزائري الا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من

¹شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، 2004، ص 70

² العمرات احمد الصالح، المراجعة الداخلية - الاطار النظري و المحتوى السلوكي-، دار البشير، سوريا، 1990، ص 34.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ: 12 جانفي 1988 التي تنص على انه: " لا يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة بأنماط سيرها و تسييرها ".¹

كما اكمل في نص المادة 58 على انه " لا يجوز لاحد ان يتدخل في إدارة و تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا و العاملة في اطار الصلاحيات الخاصة بها, تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنا و يترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية و الجزائية المنصوص عليها في هذ الشأن ".²

ثانيا: تعريف المراجعة الداخلية:

تعرف المراجعة الداخلية بانها نشاط تقييمي داخل الم مؤسسة لخدمة ادارته و يقوم بها إدارة داخل المشروع تسمى إدارة المراجعة الداخلية و مجال عمليتها و نظم معلومات و أنشطة و اقسام المؤسسة ككل. المراجعة الداخلية عملياتها تساعد الإدارة على متابعة و مراقبة كافة عمليات و اقسام و مراكز و أنشطة المؤسسة و مخرجاتها, يخرج المراجع بتقرير او تقارير يقدم لمجلس الإدارة أو لجان المجلس مباشرة و القائم بها موظف بالمؤسسة و استقلاله استقلال تنظيمي فقط و يتحقق هذا الاستقلال بتبعية إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة مباشرة.²

و قد عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الامريكية (A 11) : " وظيفة يؤديها موظفين من داخل المؤسسة و تتناول الفحص الانتقادي للإجراءات و السياسات و التقييم المستمر للخطط و السياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية السليمة و المعلومات الدقيقة الكافية".³

تعرف المراجعة الداخلية بشكل عام على انها: " نشاط رقابي و استشاري و مهما كان المجال الذي تهتم به فان المهمة الرئيسية للمراجع تكمن في اجراء تحريات نظامية بغرض الوقوف على الفعالية الحقيقية للنظام الداخلي للمؤسسة ".⁴

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12/01/1988، ص38.

² عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005-2006، ص 496 .

³ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق، مرجع سابق، ص 140.

⁴Alain. CH Matimet, Ahmed Silem, Lexique de Gestion, edition dallog, paris, 2000, p31.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

و مما سبق يمكن القول ان :

- المراجعة تتم بصورة منتظمة على مدار العام بحيث تقوم بمراجعة شاملة لكافة عمليات الم مؤسسة بصورة مستقلة.
- المراجعة الداخلية هي التي تضمن بها الإدارة التحكم في تسيير العمل.

المطلب الثاني: اهداف المراجعة الداخلية و أنواعها:

أولاً: اهداف المراجعة الداخلية:

من تعريف المراجعة الداخلية تبين لما انها تهدف الى هدفين اساسين هما:

أ - هدف الحماية:

كان التركيز في الماضي ينصب على هدف الحماية حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف على انه ذلك النشاط الذي يهدف الى الحماية أصول المنشأة كما تهدف الى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية و على ذلك كان دور المراجع الداخلي ينصب على:

- التأكد من سلامات المعلومات المحاسبية المعدة و مدى الاعتماد عليها.
- حماية أصول المنشأة.
- التأكد من الاستخدام الكفاء لموارد المنشأة.
- التأكد من انجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية.

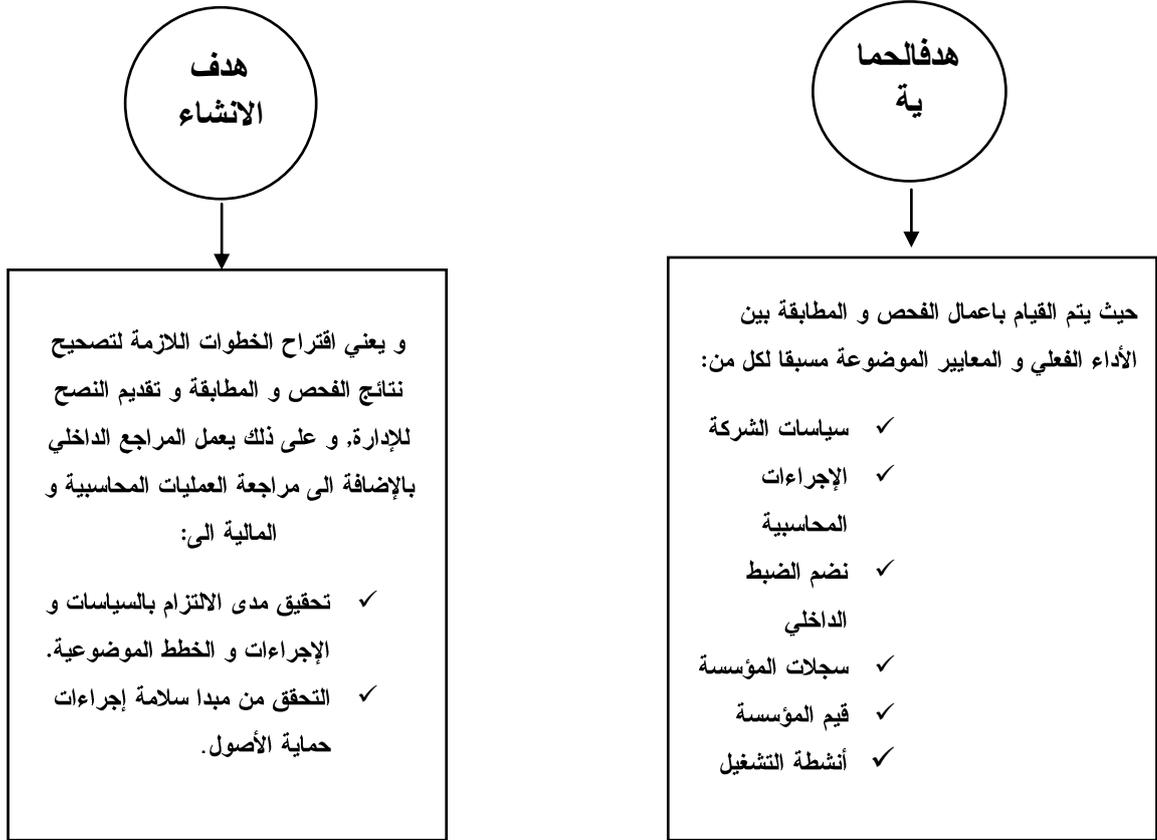
ب هدف البناء:

مع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية و بتحقيق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج و التوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص.¹

¹ أثناء علي القباني, نادر شعبان السواح, المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني, دار الجامعة, الإسكندرية, 2006, ص 29.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

الشكل رقم (1): الشكل التلخيصي لأهداف المراجعة الداخلية.



المصدر: احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص (27)

ثانيا: أنواع المراجعة الداخلية:

تتقسم المراجعة الداخلية الى قسمين مراجعة إدارية و مراجعة مالية:¹

(1)- **المراجعة المالية:** و هي تعني مراجعة العمليات و الوثائق المالية و المحاسبية و الإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية:

- تحليل الحسابات و النتائج و استخراج الانحرافات الموجودة.
- اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير و موازين المراجعة.
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول و ذلك باختبار الإجراءات الخاصة بالاستلام.
- الجرد الفعلي للأصول و المخزون الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.

¹ثناء علي القباني و نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص 30 .

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

(2)- المراجعة الإدارية: و هي المراجعة التي تشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية او المحاسبية و لذا فهي تتطلب معرفة السياسات و الإجراءات المطبقة في المؤسسة و من المهام التي يتوجب القيام بها ما يلي:

- دراسة و اختبار العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية و مراقبة الجودة.

- التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين و العاملين بالشركة, و تحديد مدى كفاءة هذه البرامج و اقتراح سبل تطويرها و تحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل.

- المراجع الداخلي لا يتدخل في مهام مراقب التسيير الذي يقوم بوضع طرق التسيير الذي يقوم بوضع طرق التنبؤ و ضمان سلامة السياسات العامة للمؤسسة, و انما يتأكد فقط من ان هذه الطرق مطبقة جيدا و تستجيب للأهداف.

المطلب الثالث: مجال تطبيق المراجعة الداخلية:

إن لوظيفة المراجعة الداخلية مجالات عديدة محل التطبيق و هذا على جميع وظائف المؤسسة فالمراجع الداخلي يمارس نشاطه لأجل مصلحة الجميع و من الوظائف التي تكون محل معاينة المراجعة الداخلية الوظائف التالية:¹

إنكل من المحاسبة و المالية وظيفتان مسجلتان ضمن برنامج:

أ - وظيفة المالية و المحاسبة:

المراجعة الداخلية بحيث يقوم المراجع الداخلي اثناء قيامه بمهامه بأداء راي حول الوضعية المالية و المحاسبية بالمؤسسة و نتائج نشاطه و هذا بطريقة منتظمة و بصفة عامة المراجع له ثلاث اهداف:

- عدالة الذمة المالية.
- حماية جميع ممتلكات المؤسسة.
- الصراحة في المعلومات.

¹ محمد عباس حجازي، الأصول العلمية و الممارسة الميدانية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1982، ص 123.

ب الوظيفة التجارية:

يقوم بمهامه على مختلف النشاطات التي تتم على مستوى هذه الوظيفة من بيع و شراء و تسويق و تخزين و نقل و غيرها من النشاطات الأخرى حيث يتم الكشف عنها و فحصها و تحليلها من ناحية العلاقات التجارية و الأشهارية و كذا قدرة الزبون على الدفع و نوعية التسليم.

ج- وظيفة الإنتاج:

يصب عمل المراجع على هذه الوظيفة من ناحية مواقع العمل اكثر مما يصب على الجانب الإداري لها و ذلك حتى يكون على احتكاك مع العمال و المسؤولين و التعرف على العراقيل و المصاعب التي تواجههم اثناء عملية الإنتاج حتى يقوم بمواجهتها و الحد من الصعوبات و العراقيل.

د- وظيفة المعلوماتية:

و يشتمل عمل المراجع في هذه الوظيفة على المستويات التالية:

- مراجعة مراكز التكوين.
- مراجعة المكاتب.
- مراجعة شبكة الاعلام الالي.

ه- وظيفة التسيير:

يشمل عمل المراجع في هذه الوظيفة على طرق التسيير للموظف بالمعنى الكامل و الواسع على جميع مستويات المؤسسة و المصالح الموجودة بها.¹

المطلب الرابع: معايير المراجعة الداخلية و مقوماتها:

أولاً: معايير المراجعة الداخلية:

(1) - قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية:

¹ محمد عباس حجازي، مرجع سابق، ص124.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

و تتضمن هذه القائمة مجموعة من الارشادات لتحديد الدور المناسب و مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة، و تعتبر أساس وضع اللوائح داخل اقسام المراجعة الداخلية و تحديد دورها داخل المؤسسة و هي:

- أ - **طبيعة المراجعة الداخلية:** المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية مستقلة يتم انشاؤها داخل المؤسسة و هي نوع من الإجراءات الرقابية تهدف الى فحص و تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية و لا تمتد مسؤوليات المراجعة الداخلية الى تصميم الإجراءات الرقابية او تطبيقها.
- ب **مسؤوليات و سلطات المراجعة الداخلية :** تتضمن قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية قسما خاصا بمسؤوليات و سلطات المراجعة الداخلية، و تقضي هذه القائمة في هذا الشأن انه نظرا لان وظيفة المراجعة الداخلية تمارس في ظل سياسات تم وضعها من طرف الإدارة.¹

(2) - قائمة معايير المراجعة الداخلية:

قام معهد المراجعين الداخليين A.1.1 بإصدار هذه المعايير سنة 1978 و هي عبارة عن مجموعة القواعد و المبادئ التي يجب مراعاتها من طرف القائمين بالمراجعة الداخلية. و يتم تعديل هذه المعايير كلما استدعت الحاجة لذلك لمواجهة أي مشكل جديد، و الهدف من إصدارها:²

_ إزالة الغموض على دور مسؤولية المراجعة الداخلية و ذلك بتحديد مسؤولية تدخلها و ممارستها.

- تحديد مسؤولية و سلطة المراجع الداخلي في المؤسسة.
- وضع قوانين تنظيمية و تشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية.
- الترويج للمراجعة الداخلية و ذلك بتطوير خبرة معترف بها.

و تتمثل في المعايير الخمسة التالية:

- المعيار رقم 100: استقلالية المراجع الداخلي.
- المعيار رقم 200: الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية.
- المعيار رقم 300: مجال عمل المراجعة الداخلية.

¹ عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير (غير منشورة)، علوم التسيير، إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص ص 113، 114.

² شعباني لطفى، المراجع الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 73.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

➤ المعيار رقم 400: أداء العمل في المراجعة الداخلية.

➤ المعيار رقم 500: إدارة قسم المراجعة الداخلية.

و سوف نعرض ملخص عن معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.¹

أ - المعيار رقم 100 استقلالية المراجع الداخلي:

يجب ان يتمتع المراجعون الداخليون بالاستقلال عن الأنشطة التي يراجعونها و يتضمن هذا المعيار جانبين اساسيين هما:

أ-1- المعيار رقم 110 الموقع التنظيمي : يجب ان تحتل إدارة المراجعة الداخلية موقعا تنظيميا يسمح بإنجاز مسؤوليات المراجع على نحو كاف و ذلك من حيث:

➤ المستوى الإداري التابع له المراجع.

➤ الجهة التي يقدم تقرير المراجعة.

➤ سلطة التعيين و العزل بالنسبة للمراجع.

➤ تحديد مسؤوليات قسم المراجعة الداخلية من الافراد و الأدوات المختلفة و يتم ذلك سنويا.

-2- المعيار رقم 120 الموضوعية: يجب ان يؤدي المراجعون الداخليون عمليات المراجعة على نحو موضوعي أي الواقعية في الحكم على المراجعة من خلال:

➤ تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالمراجعة الداخلية.

➤ تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم.

➤ تغيير و تبديل المهام بين أعضاء القسم في وقت اخر.

➤ عدم القيام المراجع بمهام و اعمال تخص إدارات و اقسام أخرى.

➤ مراجعة نتائج المراجعة الداخلية قبل قراءة التقرير.

ب المعيار رقم 200 الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية:

يجب ان يؤدي المراجعون الداخليون عملهم كفاءة و عناية مهنية معتادة و يتضمن هذا المعيار المعايير التالية:

¹ زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة موسى بن السعيد، الجزائر، 2010، ص75

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

- ب-1- المعيار رقم 210 العاملون: يجب ان توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا عن تمتع المراجعين الداخليين بالكفاءة المهنية و الفنية و التعليم بما يتلاءم مع عمليات المراجعة التي يتم القيام بها.
- ب-2- المعيار رقم 220 المعرفة, المهارات و التدريب: يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية او ان يحصل العاملون بها على جوانب المعرفة, المهارات و التدريب الضروري لتحمل مسؤوليات القيام بالمراجعة.
- ب-3- المعيار رقم 230 الاشراف: يجب ان توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا عن وجود إشراف ملائم على عمليات المراجعة.
- ب-4- المعيار رقم 240 الالتزام بمعايير السلوك: يجب ان يعمل المراجعون الداخليون ما يتفق مع معايير السلوك المهني.
- ب-5- المعيار رقم 250 المعرفة, المعايير و التدريب: يجب ان يتوافر في المراجعون الداخليين جوانب المعرفة, المهارة و التدريبات الضرورية للقيام بأداء عمليات المراجعة الداخلية.
- ب-6- المعيار رقم 260 العلاقات و الاتصالات الإنسانية: يجب ان يحافظ المراجعين الداخليين على كفاءتهم المهنية و الفنية المعتادة عن تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.
- ب-7- المعيار رقم 270 التعليم المستمر: يجب أن يراجع المراجعين الداخليين على كفاءتهم المهنية و الفنية من خلال التعلم المستمر.
- ب-8- المعيار 280 بذل العناية المهنية المعتادة: يجب أن يمارس المراجعين الداخليين العناية المهنية المعتادة عن تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

ج- المعيار رقم 300 مجال عمل المراجعة الداخلية:¹

يجب أن يشمل مجال المراجعة الداخلية اختبار و تقييم مدى كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنظمة , و جودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات التي تم تخصيصها. و يتضمن هذا المعيار المعايير التالية :

¹ زين يونس، عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص76.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

ج-1 - المعيار رقم 310 مدى الاعتماد و أمانة المعلومات : يجب ان يفحص المراجعون الداخليون مدى الاعتماد على امانة المعلومات المالية و المعلومات الخاصة بالتشغيل , الوسائل التي تم استخدامها في تعريف و قياس التبويب و التقرير عن هذه المعلومات

- 2 - المعيار رقم 320الالتزام بالسياسات, الخطط, الإجراءات القوانين, القواعد التنظيمية: يفحص المراجعون الداخليون الخطط التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالسياسات و الخطط و القوانين و القواعد التي لها أثر معنوي على العمليات التشغيلية و التقارير و تحديد اذا كانت المنظمة قد التزمت بها.

- 3 - المعيار رقم 330 حماية الأصول: يجب أن يفحص المراجعون الداخليون وسائل حماية الأصول و التحقق من وجود هذه الأصول .

- 4 - المعيار رقم 340 الاستخدام الاقتصادي و الكفاء للموارد : يجب أن يقيم المراجعون الداخليون اقتصادية و كفاءة توظيف الموارد.

- 5 - المعيار رقم 350 انجاز الأهداف الموضوعية و أهداف العمليات التشغيلية و أهداف البرامج: يجب ان يفحص المراجعون الداخليون العمليات الداخلية او برامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط لها .

د - المعيار رقم 400 أداء العامل في المراجعة الداخلية : يجب أن يشمل على المراجعة تخطيط المراجع لفحص و تقييم المعلومات, توصيل النتائج و المتابعة.

د - 1 - المعيار رقم 410 تخطيط المراجعة: يجب أن يقوم المراجعون بتخطيط كل عملية مراجعة.

- 2 - المعيار رقم 420 فحص و تقييم المعلومات: يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتجميع و تحليل و تفسير و توثيق المعلومات لتدعيم نتائج المراجعة.

- 3 - المعيار رقم 430 توصيل النتائج: يجب على المراجعون الداخليون توصيل نتائج عمل المراجعة الذي قاموا به .

-4- المعيار رقم 440 المتابعة: يجب ان يقوم المراجعون الداخليون بالتأكد من أن التصرف الملائم قد تم القيام به نتائج المراجعة التي تم التقرير عنها.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

ه- المعيار رقم 500 إدارة قسم المراجعة الداخلية: يجب ان يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بإدارة مناسبة لإدارة المراجعة الداخلية و يتضمن هذا المعيار المعايير التالية:¹

ه-1- المعيار رقم 510 الغرض, السلطة و المسؤولية: يجب ان يتوافر لدى مدير إدارة المراجعة الداخلية قائمة بالغرض من السلطة و المسؤولية في إدارة المراجعة الداخلية.

ه-2- المعيار رقم 520 التخطيط: يجب ان يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية الخطط التي يتم من خلالها القيام بمسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية.

ه-3- المعيار رقم 530 الحسابات و الإجراءات: يجب ان يوفر مدير إدارة المراجعة الداخلية سياسات و إجراءات مكتوبة تمثل دليلا لهيئات العاملين.

ه-4- المعيار رقم 540 إدارة و تنمية الافراد: يجب ان يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية برنامجا لاختيار و تنمية الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية.

ه-5- المعيار رقم 550 المراجعون الخارجيون: يجب ان ينسق مدير إدارة المراجعة الداخلية و يحافظ على برامج لتأكيد الجودة بما يمكن من تقييم العمليات التشغيلية في إدارة المراجعة الداخلية.

(3) - قواعد السلوك المهني:

هي وثيقة تلخص المبادئ التي يجب ان يلتزم بها المراجع الداخلي لتفادي الاضرار بمهنته, و هي تطرح مواجهة مع الضمير من حيث التطبيق في المؤسسة, اذ يتطلب احترام هذه القواعد, و في هذه الحالة فان معهد المراجعين الداخليين يوصي دائما بطريقة الصرامة, و من اهم القواعد التي ينص عليها:²

- يجب ان يتسم المراجعون الداخليون بالأمانة, و الموضوعية و الحرص في أداء واجبهم و مسؤولياتهم.
- يجب ان لا يكونوا منخرطين في أي نشاط يؤدي الى الإساءة الى المراجعة الداخلية.
- يجب ان لا يقبل المراجعون الداخليون أي شيء له قيمة من العاملين بالتنظيم, او عملاء او موردين.
- يجب ان لا يقوم المراجعون الداخليون الا بالأعمال التي يمكنهم القيام بها بكفاءة مهنية.

¹ زين يونس، عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 77.

² عيادي محمد لمين، مرجع سابق، ص 118.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

- يجب ان يكون المراجعون الداخليون أمناء للمعلومات التي يحصلون عليها خلال عملية المراجعة و عدم استخدام معلومات سرية لتحقيق مكاسب خاصة او أي صورة تخالف القوانين او تضر بمصلحة التنظيم.
- يجب على المراجعون الداخليون عند اعداد التقارير عن نتائج أعمالهم الكشف عن جميع الحقائق الجوهرية و اذا لم يتم الكشف عنها تكون التقارير مضللة عن العمليات محل المراجعة.
- يجب على المراجعون الداخليون السعي دائما لتحسين كفاءاتهم و فعاليتهم و جودة الخدمات التي يقدمونها.
- يجب على المراجعون الداخليون الالتزام بضرورة الحفاظ على المعايير العالية للتأهيل, و الأخلاق و الكرامة و التي يضعها معهد المراجعين الداخليين.

ثانيا: مقومات المراجعة الداخلية:

تتقسم مقومات المراجعة الداخلية الى:¹

(1) - قسم مستقل للمراجعة الداخلية: يعتبر استقلال المراجعة الداخلية من اهم الدعائم التي تجعل لعمل هذا القسم قيمة وفائدة و بدون هذا الاستقلال فانه يصبح عديم الفائدة و على ذلك فسوف نتناول بعض الضمانات التي تتضمن استقلال المراجع الداخلي و بالتالي يتوفر الاستقلال لقسم المراجعة الداخلية دخل المنشأة و هذه الضمانات هي:

أ- تعيين المراجع الداخلي: يتعين ان يتم ابعاد المراجع الداخلي عن سلطان و تحكم الأشخاص الذين ستخضع أعمالهم الى الفحص و المراجعة و على ذلك فان مدير شؤون الافراد لا يعد الشخص المناسب لإصدار قرار تعيينه.

ب- فصل المراجع: يتم فصل او نقل المراجع الداخلي بناءا على قرار يصدر من مجلس إدارة المنظمة بناءا على توصية من رئيس قسم المراجعة الداخلية.

¹ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص 91.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

ت-التبعية الإدارية: يتعين ان يكون المراجع مسؤولاً عن امام رئيس قسم المراجعة الداخلية و الذي يتبع بدوره لرئيس مجلس إدارة المنظمة و يقدم اليه تقاريره و لا يكون مسؤولاً امام رئيس الحسابات او الصراف المالي او يكون له علاقة بالإدارة التي يتوقع ان تقع في نطاق فحصه.

د- عدم القيام بالأعمال التنفيذية: يتعين على المراجع الداخلي ان يدرك ان وظيفته تمثل وظيفة استشارية و ليست تنفيذية لذلك فالمراجع الداخلي لا يباشر سلطة مباشرة على الأشخاص الذين يراجع أعمالهم.

(2) - افراد مأمورون للقيام بالمراجعة الداخلية:

يجب تزويد أقسام المراجعة الداخلية بالمنشآت بأفراد من ذوي الكفاءة و الخبرة في أعمال تلك المنشآت مع مراعاة توفير عنصر اللياقة و متانة الخلق لان عملهم يستلزم الاتصال بجميع العاملين بالمنشأة. و نقص أي عنصر من هذه العناصر قد يؤدي الى عدم سير العمل بالطريقة السليمة و على ذلك سوف نعرض بعض الشروط الواجب توافرها في أفراد القسم.

أ - شروط عملية و منها:

- ان يكون حاملاً على مؤهل تجارب جامعي.
- المعرفة الكافية في كيفية معالجة البيانات الالكترونية.

ب شروط مهنية:

- ان يؤدي عمله بموضوعية.
- يجب ان يكون متصدياً للأخطاء بل مساعداً على تصحيحها.

(3) - نظام جيد للمراقبة الداخلية:

على ذلك نجد ان نطاق عمل المراجعة الداخلية يشمل الفحص و تقييم مدى كفاءة المهام المحددة و يتم ذلك من خلال:

- 1 صحة المعلومات و مصداقيتها.
- 2 -الالتزام بالسياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين و القواعد.
- 3 حماية الأصول.

4- الاستخدام الاقتصادي و الفعال للموارد.

5- تحقيق اهداف العمليات و البرامج.

(4)- نظام جيد للتقارير:

يراعي ان يتوفر للسادة المراجعين الداخليين الاستقلال في الراي و ان نترك لهم الحرية في عرض ما قد يبدو لهم من ملاحظات على السيد رئيس قسم المراجعة الذي يقوم بعرض هذه المعلومات. و اهم الخصائص التي تؤثر في تصميم التقارير حيث تتميز التقارير الجيدة بأربعة خصائص:

أ -المنفعة: يجب ان يكون للتقرير هدف معين في خدمة الإدارة.

ب الشكل الملائم: يجب ان تكون التقارير واضحة يسهل في قراءتها و فهم ما تحتويه من معلومات و

يجب ان يحدد الشكل الملائم للتقرير على أساس كل حالة على حدى.

ت محددة الهوية: التقرير الجيد يجب ان يتوفر كل المعلومات الأساسية.

ث الثبات: يجب ان تعد التقارير على أسس ثابتة و فترات زمنية ثابتة.

من خلال ما سبق يمكننا القول أن المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي داخل المؤسسة لخدمة إدارته، وتقوم بها إدارة داخل المؤسسة تسمى إدارة المراجعة الداخلية ومجال عملياتها نظم المعلومات وأنشطة وأقسام المؤسسة ككل، بالإضافة إلى أن للمراجعة الداخلية هدفان وهما هدف الحماية وهدف الإنشاء، كما أن للمراجعة الداخلية مجالات تطبيق فيها، كما تطرقنا إلى معايير المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: مدخل لدراسة نظام الرقابة الداخلية:

إن تعدد أصناف المؤسسات و عبر حجمها و اتساع رقع نشاطها و تنوع عملياتها، أدى بالاهتمام بالرقابة الداخلية ووضع أقسام لها، و بالتالي أصبح موضوع الرقابة الداخلية من الموضوعات الهامة التي تطبق في المؤسسات، و بالتالي كان لزاما على هذه الأخيرة أن تصمم نظام فعال للرقابة الداخلية.

في ضوء ما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى خصائص نظام الرقابة الداخلية و مختلف مقوماتها، بالإضافة إلى مكونات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية:

أولاً: نشأة الرقابة الداخلية:

إن المتتبع لتاريخ تطور الرقابة الداخلية يجد أن من الصعوبة الفصل بين تاريخ تطور الرقابة الداخلية و تطور مفهومها، في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة بأنظمة الرقابة الداخلية نظراً لعدم وجود فصل بين الملكية و الإدارة، حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية. كون المؤسسات كانت صغيرة الحجم و بالتالي كان من السهل ضبط الرقابة الداخلية.¹

و قد ظهرت الحاجة الى الرقابة الداخلية و لعل أهمها التطور الكبير الذي في حجم المشروعات الاقتصادية، وانفصال الملكية عن الإدارة او زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستقلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة. ومن ناحية أخرى أدى التوسع في استخدام الحسابات الآلية إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية حيث تخلف أنظمة التشغيل الالكتروني للبيانات بيئة قد تساعد على ارتكاب العديد من المخالفات و انتشار فيروسات الحاسبات، و إمكانية سرقة المعلومات المحاسبية أو تغييرها دون ترك اثر مما يتطلب ضرورة وجود نظام جيد للرقابة الداخلية، و منه تطور مفهوم الرقابة الداخلية من مجرد الضبط²

الداخلي و الذي يرتبط بالطرق المحاسبية المستخدمة حيث يجب فصل عمليات الم وسسة، فالشخص الذي يقوم بالتسجيل في الدفاتر يجب ان يختلف عن الشخص الذي يقوم بإجراء العمليات، و يجب إعداد تقارير للأداء باستمرار و من ناحية أخرى يجب مراجعة دقة نظام الضبط الداخلي بصورة دورية لمنع أي قصور قد يحدث في الإجراءات المستخدمة فعلاً، او لاكتشاف أي إجراءات او أساليب غير سليمة.

ثانياً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

لقد تعددت التعاريف التي اهتمت بنظام الرقابة الداخلية، واختلاف المعرفين له.

المفهوم الأول: عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي CPA الرقابة الداخلية على انها: خطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها الوحدة و لحفظ السجلات و الدفاتر المالية.³

المفهوم الثاني: قدم معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا ويلز تعرف للمراقبة الداخلية أوضح فيه انها: لا تعني فقط الضبط الداخلي و المراجعة الداخلية و لكن النظام الشامل لكل المراقبات المالية و غيرها

¹ محمد السيد سرايا و شحاتة السيد شحاتة و إبراهيم راشد، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامي، الإسكندرية، مصر، 2013، ص11.

² محمد السيد سرايا و آخرون، مرجع سابق، ص12.

³ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص85.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

الموضوعة بواسطة الإدارة لتسيير أعمال المنشأة، في طريق منظم للحفاظ على أصولها و لضمان دقة سجلاتها و إمكانية الاعتماد عليها بقدر المستطاع.¹

المفهوم الثالث: عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين

(AICPA) الرقابة الداخلية بأنها: " خطة التنظيم و كل الطرق و الإجراءات و الأساليب التي

تضعها إدارة الشركة و التي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة و ضمان دقة و صحة المعلومات المحاسبية و زيادة درجة الاعتماد عليها و تحقيق الكفاءة التشغيلية و التحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة.²

انطلاقاً من التعاريف السابقة تظهر لنا المعاني الأساسية للتعريف:

أ - النظام الشامل لكل المراقبات المالية.

ب حماية الأصول التي تمتلكها المؤسسة.

ت ضمان الدقة الحسابية و دقة السجلات.

ث التأكيد من صحة البيانات المحاسبية و إمكانية الاعتماد عليها.

ثالثاً: أهمية نظام الرقابة الداخلية:

أدت الزيادة و التوسع في النطاقات و المجالات الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها و أشكالها، أدى هذا إلى زيادة و إظهار الرغبة في الحصول على تقييم مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات، و هذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية، و التي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي:³

1 خجاج و كفاءة و فعالية رقابة و متابعة و تقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة و برامج مختلفة.

2 زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ و أداء الأعمال و الأنشطة الموكلة لهم.

3 مدى تحقيق النتائج المطلوبة و من ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة و برامج

الوحدة.

¹ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص 121.

²محمد السيد سرايا وآخرون، مرجع سابق، ص 13.

³محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 82.

4- مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات و ما يبذله من جهود هو و مساعديه, في سبيل وضع و تحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته و نطاق هذا البرنامج و ما يشتمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات و أنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع التدقيق (المراجعة).

5- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة و برامج المنشأة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها, و يمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة و قائية كلما أمكن ذلك.

و نظرا للأهمية الكبرى للرقابة الداخلية في مختلف الوحدات الاقتصادية الخاصة أو العامة أو الحكومية, فقد حظيت بالعديد من الدراسات العلمية التي تهدف الى تقييم دورها و العمل على زيادة فاعلية هذا الدور في المجالات المختلفة داخل هذه الوحدات.

و قدمت مثل هذه الدراسات العديد من البرامج و الإجراءات الخاصة بتطوير و تحسين مستويات التقرير الإداري للرقابة الداخلية و تحسين أسس محاسبة المسؤولية و قواعد و إجراءات المحاسبة و الرقابة الداخلية للإدارة داخل الوحدات و المنشآت المختلفة و بينت هذه الدراسات ان هناك أهمية كبرى للثقة في نظم الرقابة الداخلية بالنسبة لمختلف الأعمال و الأنشطة داخل هذه المنشآت.

رابعاً: أهداف نظام الرقابة الداخلية:

من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

- 1- حماية الأصول:** و يكون ذلك من خلال فرض حماية مادية و حماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات, المخزونات, الحقوق), أن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء و المحافظة على أصولها من كل الإخطار الممكنة و كذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.¹
- 2- دقة البيانات المحاسبية و تكاملها و ملائمتها:** تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية, تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها, و أن تكون هذه المعلومات حافزة و جاهزة بالشكل الكامل و الملائم, و في الوقت المناسب, خدمة للأطراف المستفيدة و ترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الأنشطة المختلفة بالمؤسسة, تلك العمليات التي

¹محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 90.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

تعتبر مجالاً لتطبيق الرقابة الداخلية، و تتولد عنها معلومات محاسبية، و تتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها في الدفاتر، و المحاسبة عن نتائجها.¹

3 تشجيع العمل بكفاءة: أنأحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل و الكفء لموارد المؤسسة، و من تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسناً في مردودية المؤسسة.²

4 تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: أن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال و تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع و احترام السياسات الإدارية من شأنه ان يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية.

خامساً: أنواع نظام الرقابة الداخلية:

يمكننا تحديد نوعين من نظام الرقابة الداخلية:

1 الرقابة المحاسبية: تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المنشأة قد تم تنفيذها وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم و المعتمد من الإدارة، و أن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها، في دفاتر المنشأة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، و بالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير و القوائم المالية.³

و تتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول و ضمان دقة و سلامة السجلات المحاسبية و مطابقة الأصول المدرجة بـ دفاتر و سجلات الشركة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة و مخازنها.

و تعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالشركة مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول و زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية و بالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها.

2 الرقابة الإدارية: تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات و الأساليب و الطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية و الالتزام بالسياسات الإدارية، أي أن الهدف من الرقابة الإدارية التحقق من كفاءة أداء

¹ حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، ط 1، 1999، ص 279.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 91.

³ عبد الوهاب نصر وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 58.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

العمليات التشغيلية في الشركة و التحقق من الالتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات التي وضعتها إدارة الشركة.

و ترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلية في الشركة و ليس في الإدارة المالية و ذلك نظرا لعدم ارتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات و الدفاتر المالية.¹

الجدول رقم (1): الفرق بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية.

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	حماية الأصول من السرقة و الضياع و الاختلاس و سوء الاستخدام. التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم و التقارير المالية.	التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. التحقق من الالتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات و الإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.
طبيعة عملية الرقابة	التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تعويض السلطة الملائم المعتمد من الإدارة. التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر و السجلات طبقا للمبادئ المحاسبية قبولاً عاماً.	التحقق من تنفيذ و تطبيق الإجراءات و السياسات الإدارية.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 60.

المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية:

يمتاز نظام الرقابة الفعال و الجيد تصميمياً خاصاً و هذا التصميم يوجد له مستلزمات و متطلبات معينة و محددة، ينبغي أن تأخذ في عين الاعتبار هذه المتطلبات تمثل في مجموعة من الخصائص تجعل من النظام الرقابي في المؤسسة أكثر فعالية و كفاءة و هي:²

أولاً: الملائمة لطبيعة النشاط و احتياجاته:

¹ شحاتة السيد شحاتة وآخرون، مرجع سابق، ص 17.

² محمد رسلان الجبوسي و جميلة جاد الله، الإدارة علم و تطبيق، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، ط 3، عمان، الأردن، 2008، ص 180.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

ينبغي أن يكون نظام الرقابة مناسباً لحجم و نوع المؤسسة ككل و لطبيعة النشاط، فالمؤسسات الصغيرة تحتاج إلى نظام رقابة يختلف عن نظام الرقابة في المؤسسات الكبيرة، كما أن أساليب الرقابة المعتمدة لإدارة المبيعات تختلف عن تلك المستخدمة في إدارة المالية.

ثانياً: سرعة الإبلاغ عن الانحرافات:

إن النظام الرقابي الفعال هو ذلك النظام الذي يمكنه اكتشاف الانحرافات و الأخطاء قبل حدوثها فعلاً.

ثالثاً: الموضوعية:

تتميز الأنظمة الرقابية الفعالة بالموضوعية بحيث تكون محددة بطريقة واضحة و إيجابية ذات معايير موضوعية، و بناءً على ذلك ستكون ردة فعل المرؤوسين مرضية، و هم أنفسهم راضون بينما إذا كانت تلك الأنظمة شخصية و غير موضوعية، فإن شخصية محافظ الحسابات قد تؤثر على الحكم على الأداء و تجعله حكماً غير سليم.

رابعاً: المرونة:

ينبغي أن يكون النظام الرقابي قادراً على الاستمرار في العمل عند مواجهة للخطط المتغيرة و للظرف الغير متوقعة، حيث يعمل نظام الرقابة الفعال يجب أن يحدد مثل تلك المتغيرات و يبلغ عنها.

خامساً: نموذج التنظيم:

ينبغي على نظام الرقابة أن يعكس النموذج التنظيمي للمؤسسة بحيث يكون محافظ الحسابات هو مركز الرقابة تماماً، كما هو مركز توزيع المهام و تفويض السلطة.

سادساً: الاقتصاد:

يجب أن يكون نظام الرقابة مساوياً لتكلفته و في الواقع هذه الخاصية لنظام الرقابة تعتبر نسبية نظراً لتفاوت فوائد الرقابة و مزاياها في النشاطات المختلفة.

سابعاً: سهولة الفهم:

من الواجب أن تكون أساليب و طرق الرقابة المستخدمة واضحة و قابلة للتطبيق دون أية عوائق، ولكن بطبيعة بعض المعايير الرقابية مثل المعدلات الرياضية و خرائط التعادل و وسائل الرقابة المالية من

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

الصعب فهمها وفقا لطبيعتها الفنية, يجب أن يستعان بجهات الاختصاص و الخبراء و المستشارون من اجل تقديم المعلومات إلى المدراء.¹

ثامنا: الأعمال التصحيحية:

ينبغي على نظام الرقابة بالإضافة إلى الكشف عن الانحرافات ان يبين الطريقة للإجراءات و الأعمال الواجب إتباعها لتصحيح هذه الأمور.

تاسعا: الإشارة إلى الاستثناءات و التعامل معها:

قد تكون أكثر الاستثناءات الصغيرة في بعض المجالات المعينة أكثر أهمية و خطورة من الانحرافات الكبيرة, لذلك ينبغي على نظام الرقابة الفعال أن يتعامل مع جميع مجالات عمليات المنظمة ذلك العلاقة بموضوع الرقابة و قياس الأداء و العمل.

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

إن أي نظام قائم له مقومات يقوم عنها, لهذا سنتطرق في هذا المطلب الى المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية و التي تتمثل في:

أولا: الهيكل التنظيمي:

من أجل الوقوف على نظام الرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بحماية الأصول, ضمان دقة البيانات المحاسبية, تشجيع العمل بكفاءة و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية, ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف و المديریات و يحدد سلطات كل منها بوضوح و دقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم.

و عليه تظهر حساسية و دور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة, كون أن تصميم هذا الهيكل يراعي فيه العناصر الآتية:²

- حجم المؤسسة.

- طبيعة النشاط.

¹ محمد رسلان الجبوسي و جميلة جاد الله، مرجع سابق، ص ص 180، 181.
² محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 98.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

- تسلسل الاختصاصات.
- تحديد المديریات.
- تحديد المسؤولیات و تقسيم العمل.
- البساطة و المرونة.
- مراعاة الاستقلالية بين المديریات التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول, و ليست هي التي تقوم بحاسبة الأصول.

ثانيا: نظام المعلومات المحاسبية:

لفهم نظام المعلومات المحاسبية يجب ان يحصل محافظ الحسابات على المعلومات بشأن:

- مجموعة العمليات الرئيسية.
- بدأ و تنفيذ هذه العمليات.
- الدفاتر و المستندات الواقعة.
- إعداد التقارير المالية و المحاسبية.¹

فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا و تستجيب إلى وضعية و طبيعة نشاط المؤسسة, و ضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها, و يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات المحاسبية و دليل للحسابات يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية, بأقل جهد ممكن و بأكثر دقة ممكنة يكون احد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية, يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة و الكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات, و لتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية و النفقات الاستهلاكية.²

ثالثا: إجراءات تفصيلية:

ان العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة المؤسسة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديریات المختلفة: بحيث لا يقوم شخص واحد على بالترخيص بالعمل و الاحتفاظ بالأصل و مسك السجلات, و في هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع و كيفية القيام بالعملية

¹ محمود السيد الناعي، المعايير الدولية المراجعة تحليل و اطار للتطبيق، دار النشر، المنصورة، تلمسان، 2000، ص 247.
² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 99.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام و خلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية و ذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر، أن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب و الغش و الخطأ و يمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.¹

رابعاً: اختيار الموظفين الأكفاء:

مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دوراً مهماً في إنجاح و تحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل احد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين و الحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن تحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز و الترقيات يثير حماس العاملين، و يزيد من كفاءتهم بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.

خامساً: رقابة الأداء:

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية، و بما يكفل الالتزام بسياساتها، غير ان الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلاً مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، كذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحه و تتمثل في الآتي:

- (1) - الطريقة المباشرة: و تكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه.
- (2) - الطريقة الغير مباشرة: و تكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).²

سادساً: استخدام كافة الوسائل الآلية:

إن استخدام آلة الحاسبة يكفل دقة و سرعة المعالجة، سهولة الحصول على المعلومات، حماية الأصول من أي تلاعب أو غش، توفير الوقت و خفض تكلفة المعالجة.

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 100 .

² 101، 102. المرجع نفسه، ص ص.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

بعد تطرقنا للمراجعة الداخلية كان لابد التطرق إلى نظام الرقابة الداخلية والتي تعتبر خطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها المؤسسة ولحفظ السجلات والدفاتر المالية، كما أن للرقابة الداخلية مجموعة من الخصائص تجعل من النظام الرقابي في المؤسسة أكثر فعالية وكفاءة، بالإضافة إلى أن نظام الرقابة الداخلية لديه مجموعة من المقومات الأساسية التي يقوم عنها.

المبحث الثالث: محافظ الحسابات و دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن تقييم و دراسة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية التدقيق. و تعتبر نقطة انطلاق محافظ الحسابات في بدأ عمله، فهو يقوم بالتقييم من اجل الوصول إلى مدى تطبيق المؤسسة السياسات الموضوعية، حيث سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مسؤولية محافظ الحسابات عن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن مسؤولية محافظ الحسابات حول هذه الأنظمة تتضح من خلال ما يلي:

أولاً: الرقابة المحاسبية: يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق و مدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و مدى إمكانية الاعتماد عليها و مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، كذلك حماية أصول المنشأة النقدية و غير النقدية من الاختلاس و التلاعب و اكتشاف الأخطاء كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذا أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة.¹

ثانياً: الرقابة الإدارية : لا يعتبر محافظ الحسابات مسئولاً عن دراسة و تقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطو التي تم وضعها، و أن إلزام محافظ الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولياته و يلقي عليه عبئاً كبيراً خاصة و أن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه محافظ الحسابات.²

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، ط 1، عمان، الأردن، 2006، ص213.

² المرجع نفسه، ص214.

ثالثاً: نظام الضبط الداخلي:

يعتبر محافظ الحسابات مسئولاً عن فحص و تقييم أنظمة الضبط الداخلي و مقاييسه المستعملة بالمؤسسة محل التدقيق، و يعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المؤسسة أو موجوداتها ضد أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال، و محافظ الحسابات يعتبر مسئولاً عن تحقيق هذا الهدف حيث يطلب إليه¹ تحقيق التزامات و موجودات المؤسسة و لهذا نرى لزاماً عليه التقليل من احتمالات الغش و الاختلاس فيها.

المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية في ما يلي:

أولاً: طريقة الاستقصاء (الاستبيان):

و يضم استفسارات كتابية تحوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية و تقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها و ردها إلى محافظ الحسابات الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار و العينة و ذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، و يتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية حيث تدل الإجابات بنعم على أنظمة دقيقة للرقابة و الإجابة بلا على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلاً في تلك الناحية.

من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة للمؤسسات و مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي مؤسسة و توفير الوقت حيث يستغني محافظ الحسابات عن إنشاء برامج جديدة لكل عملية تدقيق منفردة، هذا كما تتمتع طريقة الاستبيان بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث ينظرون إليها كجزء من إجراءات التدقيق المعتادة، و هو ما لا يتوفر في طريقة الاستفسار الشفوي المباشر حيث يعتبر العميل أو الموظف نفسه محل استجواب

يتعدى فيه محافظ الحسابات حدود صلاحياته، و كذلك في استخدام الاستبيان سنوياً يلفت نظر القائمين بالتدقيق إلى عدم إغفال هذا الأمر سنوياً و مراعاة التغيرات التي قد تطرأ عليه بين سنة و أخرى.

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة و النشر، ط 1 ، عمان، الأردن، 1998، ص 169.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

و بالرغم من هذه الخصائص يعيب عليه البعض أنه قد يقود إلى عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل مؤسسة بسبب كونه موحداً للمؤسسات المختلفة، وهذا يعني أيضاً أنه لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل مؤسسة، تلك التفاصيل الهامة و الضرورية للحكم على متانة نظام الرقابة الداخلية كذلك فإن وجود الاستبيان قد يقود القائمين عليه من مساعدي محافظ الحسابات إلى الاكتفاء به و عدم إجراء أية استفسارات أخرى قد تستلزمها الظروف.

و للتغلب على هذه العيوب أو التقليل من أثرها، بإمكان المدقق تحضير استبيانات خاصة بكل نوع معين من المؤسسات على حدى و الابتعاد على الاستبيان الموحد كذلك عليه القيام بمراجعة الاستبيان و تعديله سنوياً.¹

و في ما يلي نموذج لقائمة الاستبيان من نظام الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية:

الرقم	الأسئلة	نعم	لا
	المقبوضات النقدية:		
1	هل يتم فتح حسابات بنكية بالا عماد من مجلس الإدارة؟		
2	هل يتم استلام و فتح البريد من قبل شخص غير أمين الخزنة أو ممن ليس له علاقة بحسابات المدينين؟		
3	هل يتم إيداع النقدية بالبنك كل يوم بيومه؟		
4	هل يتم الإيداع من طرف شخص غير أمين الخزنة؟		
5	هل تتم مراجعة حوافظ الإيداع بالبنك مع كشف الشيكات الواردة و مع دفتر النقدية؟		
6	هل تتم مقارنة كشف الشيكات الواردة من قبل شخص مستقل بالقيود التي تثبتت في جانب المقبوضات بدفتر النقدية؟		

¹خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 170.

7	هل الشيكات و أوامر الدفع في حيازة شخص غير أمين الصندوق؟
---	---

المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 219.

ثانياً: التقرير الوصفي: يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة المتبعة و تفاصيل إجراءات الرقابة على العمليات و تسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكثر من نظام الاستقصاء، و من خلال نظام التقرير الوصفي يصل محافظ الحسابات إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف و ما هي نقاط الضعف، يشمل التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية جميع الاجراءات المستخدمة في المؤسسة.¹

لكل عملية و تراجع المستندات و يختلف التقرير الوصفي من مدقق إلى آخر و يختلف وفقاً لاحتياجات محافظ الحسابات حيث أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام.

ثالثاً: خرائط التدفق:

هي عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات و المعلومات، نقاط الرقابة، المحاسبة الإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة، و مخرجات نظام من سجلات و تقارير و غيرها، و هذه الخرائط قد تكون موجودة أصلاً ضمن النظام المالي و الإداري للمؤسسة و في هذه الحالة على محافظ الحسابات دراستها و فحصها و اختبارها و ذلك بتتبع مسار الإجراءات و المعلومات و اكتشاف أي نقاط ضعف بها و تتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها و لقارئها فكرة سريعة عن الرقابة الداخلية و تمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، و هي بذلك تتفوق على التقرير الوصفي و قائمة الاستقصاء و يعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة فضلاً على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية و التي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية و يجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط:

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز و الرسوم لتكون الخريطة أسهل في الفهم.
- إذ لم تكن الخريطة واضحة تماماً يمكن إضافة معلومات أسفلها لزيادة الإيضاح.

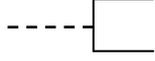
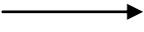
¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 220.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند (الإدارة أو القسم الذي أعده) و الجهة المرسل إليها.¹

و الجدول التالي يوضح هذه الأشكال و الرموز المستخدمة في رسم الخرائط :

جدول رقم (3) : أهم الأشكال و الرموز المستخدمة في رسم خرائط التدقيق.

البيان	الرمز
إدخال وإخراج البيانات	
عملية محددة ينتج عنها تغير في القيمة أو الشكل أو مكان للمعلومات	
ملاحظات أو تعليقات إضافية	
مستند أو تقرير	
إتخاذ قرار	
رمز الانتقال من صفحة لأخرى	
شرائط إثبات صحة العمليات الحسابية مثل شرائط جمع المبالغ على الآلة الحاسبة	
دوران وثائق	
دوران معلومات	
الحفظ الدائم للمستندات أو السجلات	

المصدر: ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، صص 68 ، 69.

¹حشيشري نسرين، مرجع سابق، ص ص65، 66.

المطلب الثالث: أهمية نظام الرقابة في اكتشاف الأخطاء:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أساس للاعتماد على اكتشاف الأخطاء و هي عند قيام محافظ الحسابات بإبداء رأيه على صدق و عدالة القوائم المالية فإنه يعتمد على:¹

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

- اختبار تحقيق عمليات الأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم المالية.

و عندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي و فعال و يمكن الاعتماد عليه فإن محافظ الحسابات يعتمد بدرجة أقل على اختبارات تحقيق العمليات و الأرصدة، و بالعكس عندما يكون هذا النظام و لا يمكن الاعتماد عليه فإنه يجب ان يعتمد بدرجة اكبر على اختبار تحقيق العمليات، و على ذلك فإن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من العوامل الرئيسية لتحديد طبيعة و توقيت و مدى تحقيق العمليات الضرورية لتحقيق بنود القوائم المالية، كما أن المشكلة الأولى في عملية تدقيق الحسابات هو وجود أخطاء جوهرية بالعمليات المالية و الثانية هي خطر عدم اكتشاف محافظ الحسابات هذه الأخطاء، و بالتالي يستطيع الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية المحاسبية لتقليل الخطر الأول، و على اختبارات تحقيق و الأرصدة لتلقي الخطر الثاني.

و يعتمد محافظ الحسابات فياكتشافهاأوجه التلاعب على:²

1/ دور نظام الرقابة الداخلية في التعرف على المناطق القابلة للتلاعب : توجد مواقف أو خصائص عامة و التي لوحظ التلاعب فيها في الفترات السابقة و أن الاحتمال الأكبر يسود فيها، حيث تتصف هذه المواقف بالعمومية نذكر من بينها ما يلي:

• مواقف مرتبطة بالعمال من بينها:

- المديونية.

- تعرض العمال للأمراض الخطيرة.

- ضعف أخلاقيات العمال.

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 125.

² حشيشي نسرين، مرجع سابق، ص 63.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

- مواقف مرتبطة بالمؤسسة من بينها:

- صعوبات اقتصادية.

- الاقتراض بمعدلات عالية.

- معدل نمو عال.

- تزايد المنافسة.

- نظام الرقابة الداخلية ضعيف.

- مخاطر رقابية من بينها:

- عملية الإشراف تنصف بالضعف.

- عدم التحديد الواضح و الدقيق للمسؤوليات.

- عدم وجود نظام التناوب بين العمال سواء في أوقات العمل أو فترات التكوين

2/ دور نظام الرقابة الداخلية في خلق الأخطاء : أحد وسائل تحديد نقاط الضعف الرقابة الداخلية هو مجرد

الأخطاء و تتبع ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يستوعبها أم يتم اكتشافها كإعداد شيك قابل للدفع باسم مورد وهمي من طرف محافظ الحسابات و يرى إذا كان من السهل اكتشافه أم لا؟ و هل يتم توقيعه بسهولة؟ و هذا الدور يعتبر فعالا في التحري عن مواقف التعرض لأوجه التلاعب.

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

- الاختلاس و الابتزاز

- التلاعب في عمليات الإفصاح

- التعارض في المصالح

- إساءة استخدام السلطة

معظم هذه الأسباب تواجه محافظ الحسابات عندما يكون بصدد تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أنه حتى في ظل عدم وجود نقاط ضعف هامة في نظام الرقابة الداخلية فليس هناك شيء اسمه نظام كامل، حيث يمكن تجاوز نقاط معينة في تنفيذها لما وجد العنصر الشخصي في عملية التطبيق و عادة ما يكون تدقيق الأخطاء الاستكشافية حيث يقوم محافظ الحسابات بما يلي:

- فحص الأدلة الخاصة بأوجه التلاعب

- تحديد التفاصيل الخاصة بالاختلاس

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

وصف الخسارة و نطاق المشكلة، الوقت، الأسلوب، ومرتكب الجريمة.

بعد التطرق إلى المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية، كان لابد التطرق إلى محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال معرفة مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، كما أن هناك طرق لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل:

مما سبق يمكن القول أن المراجعة الداخلية وسيلة للحذر، الصراحة و الدقة لمحاربة الغش والإهمال، الأخطاء المهنية و المخالفات التي قد تخل بالأهداف المسطرة، ويمكن القول أن الأهمية التي يحظى بها مفهوم نظام الرقابة الداخلية تعمل بالدرجة الأولى على حماية أصول و أموال المؤسسة، ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم، وكذا تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة من خلال تركيز محافظ الحسابات عليها، ويجب أن يستمر في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، فإذا وجد محافظ الحسابات أن نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الإعتماد عليه ومطبق فإنه يحد من الإختبارات ويكون لديه أساس معقول لإستخدام أسلوب العينة الإحصائية إذ أن فحص العمليات المالية بالكامل يعتبر مكلف وتحتاج إلى وقت طويل ولا داعي له طالما أن نظام الرقابة يمكن الإعتماد عليه.

تمهيد:

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى محافظ الحسابات وكيفية أدائه لمهمة المراجعة، ثم تطرقنا إلى المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، باعتبارها أداة إدارية لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها والإجراءات الموضوعية من طرفها. ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة .

وبما أن تقييم المراجعة الداخلية يعتبر من أهم المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات، كان لا بد علينا أن نقوم بمهمة تهدف إلى تقييم المراجعة الداخلية لمحاولة إسقاط الجانب النظري. ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا لهذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث رئيسية و المتمثلة في: المبحث الأول: مدخل لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة. المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة . المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول : مدخل لمؤسسة صناعة الكوابل (بسكرة) .

مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة احد المؤسسات الوطنية ذات الأهمية الاقتصادية على الصعيد المحلي و الوطني، كما أنها معنية بتغيرات المحيط مما يجعلها ملزمة بتطوير مستواها وسيرها في مختلف الجوانب ولعل من أهم هذه الجوانب ذلك الذي يختص بالمحاسبة باعتباره من أهم عناصر المؤسسة. خضعت لعملية الخصخصة في 19 اوت 2008، حيث تم بيع 30 من المؤسسة وهذا ما ستعرضه لاحقا وترتب عليه تطبيق محاسبة

جديدة وفق المعايير المحاسبية الدولية لتتفق مع أعمال وتطلعات الشركاء الجدد، ولترسيخ الأفكار التي تناولناها سابقا في الجانب النظري والتأكد من مطابقتها على ارض الواقع أجرينا دراسة بهذه المؤسسة. **المطلب الأول : لمحة عامة عن مؤسسة صناعة الكوابل.**

نشأة المؤسسة

إنطلقت الأشغال لإنجاز مشروع وحدة صناعة الكوابل الكهربائية لبسكرة في فيفري 1980 وهذا تطبيقا للمخطط الرباعي 1984/80 وشاركت في هذه الأشغال عدة مؤسسات وطنية ودولية ، أما ظهورها فقد كان نتيجة لإعادة هيكلة الشركة الوطنية للصناعة الالكترونية SONELEC بموجب مرسوم 83/2 الصادر في 1983/01/01 والذي تفرعت بموجبه الى المؤسسات التالية - ENICAB ENIE - EWBB/EDIMEL-ENIE ،وبذلك أصبحت المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل مؤسسة ذات صبغة شرعية وقانونية مقرها الرئيسي الجزائر العاصمة /وهي بدورها انقسمت الى 3 وحدات :وحدة القبة ووحدة الحراش ووحدة بسكرة .

تعريف المؤسسة : مؤسسة صناعة الكوابل مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم رأس مالها الاجتماعي 801000.000 المساهم الرئيسي الان هو الدولة الجزائرية، المقر الاجتماعي والمصنع بالمنطقة الصناعية بسكرة، تقع غرب مدينة بسكرة تتربع على مساحة 42 هكتار مغطاة حيث يتمثل هذا الأخير في مباني الادارة و ورشات الانتاج والمخازن ومواقف السيارات .

الطاقة الانتاجية: تقدر الطاقة الانتاجية الابتدائية ب 28000 طن وقد تغيرت حاليا لأسباب تكنولوجية واقتصادية وتنافسية بحتة "

الموارد البشرية : "يبلغ عدد عمال المؤسسة الى غاية 2013/03/31 ب 1017 عامل حوالي 77 منهم يشتغلون بصفة مباشرة في الانتاج وهم ينقسمون كالتالي:

اطارات:86.

أعوان تقنية:703.

أعوان تحكم228.

الزبائن والتوزيع:ان المؤسسة تمثل مكانة خاصة في تلبية طلبات الزبائن الأساسيين بين الجزائريين الذين يستعملون الكوابل الكهربائية منهم :

*شركة كهريفKAHRIF.

*شركة سونلغاز SONELGAZ بجميع فروعها.

*وقطاع المحروقات وكذا الموزعين المعتمدين للمؤسسة بالإضافة الى مجموعة من المؤسسات الخاصة

والعمومية التي تستهلك الكوابل أو تعيد تسويقها كما تعمل المؤسسة على اكتساب مكانة في التسوق

العالمية،وللمؤسسة شبكة من الموزعين بعدد 13 منتشرين في كامل أنحاء الوطن وهي تعمل على توسيعها مستقبلا.

المنتوج: ويتمثل نشاط المؤسسة في انجاز الكوابل الكهربائية بمختلف أنواعها منها الخاصة بالتجهيزات المنزلية وأخرى صناعية تتمثل في:

*كوابل منزلية:تقدر ب129نوع وتوترها250-750فولط.

*كوابل صناعية:يوجد70نوع ضغطها 600-100فولط.

*كوابل ذات ضغط متوسط ومنخفض."

"كما تنتج المؤسسة بكرات خشبية بأحجام مختلفة بهدف توضيب الكوابل وكذلك شرعت المؤسسة في انتاج حبيبات الكرم بون مادة أولية للصناعات البلاستيكية وغيرها في اطار توسيع نشاطها الانتاج:

*مرحلة القلد:وهي عبارة عن تقليص سمك النحاس أو الألمنيوم عن طريق تمديده.

*مرحلة الظفر:وهي تجميع عدد معين من الأسلاك.

*مرحلة العزل: وهي عملية تغليف الأسلاك

*مرحلة التجميع:وهي عملية ظفر الأسلاك وهي معزولة.

*مرحلة التسليح أو التذريع: وهي عملية تليف لشريط واقى يحمي الكوابل من الضغوط الخارجية.

*مرحلة التغليف: وهي اخر عملية وتتمثل في تغليف التسليح أو الشريط الواقي.

أهم المواد الأولية: وتتمثل في:

*سلك النحاس.

*سلك الألمنيوم.

*المواد الكيماوية المكونة للغلاف

سياسة الجودة للمنتوج: "منذ 1999 شرعت المؤسسة في وضع وتأسيس سياسة خاصة بجودة المنتوج وذلك عبر تطبيق مجموعة من المناهج والطرق التي تصل بها الى التحكم الكلي في نوعية المنتوج وبالفعل فلقد توصلت المؤسسة الى الحصول على علامة جودة الايزو 9001 لسنة 2003 وهي الان تكثف مجهودها من أجل البقاء على علامة الاشهاد وتطوير نوعية منتجاتها والاستجابة لكل الطلبات كما ونوعا وكيفا.

الشراكة مع GENERAL CABLE.

منذ مايو 2008 دخلت مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة في شراكة مع GENERAL CABLE بنسبة 30 وتعتبر هذه المؤسسة من أكبر المؤسسات العالمية في هذا المجال وبهذا تأمل مؤسسة صناعة الكوابل في تطوير أدائها كما ونوعا وكذلك اقتحام السوق العالمية مع المحافظة على الريادية في تغطية احتياجات السوق الوطنية.

حماية المحيط: تسعى المؤسسة حاليا إلى اكتساب شهادة الجودة ISO 14001 VERSION 2004 حيث يمثل هذا التوجه سياسة عامة تشمل جميع نشاطات المؤسسة .

المطلب الثاني: مهام المؤسسة وهيكلها التنظيمي.

"نظرا لحجم العمل الذي تقوم المؤسسة وتشعبه فان المؤسسة ولأجل تسهيل العمل وضمان التنسيق الجيد بين مختلف الوظائف، وضعت هيكل تنظيمي يقسم وظائف المؤسسة الى مديريات .

أولا: مدير المؤسسة: يترأس هذه المديريات المديرية العامة.

المديرية العامة: وتدرج تحتها 5 مديريات هي:

أولا: **المديرية التقنية:** وتعتبر من أكبر المديريات في المؤسسة، مهمتها الرئيسية تسيير عملية الانتاج وتضم أربعة دوائر هي:

1. دائرة انتاج الكوابل: تعتبر من أكبر الدوائر، حيث تشرف على تخطيط و تسيير العملية الانتاجية لمختلف مراحلها من دخول المواد الأولية الى آخر مرحلة وهي تعبئة الكوابل في البكرات الخشبية وتضم 5 مصالح كل واحدة تهتم بمرحلة معينة من صنع الكوابل.

الفصل الثالث : دراسة ميدانية مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB

2. دائرة انتاج الملحقات :تقوم بتصنيع المنتجات حسب البرامج المرسوم من طرف مصلحة تخطيط الانتاج أي الاشراف تنظيم وتسيير الانتاج عبر مختلف مراحلها وكذلك تهتم بتمويل المؤسسة بالطاقة الكهربائية وتزويدها بالخشب لإنتاج البكرات ،وتضم ثلاث مصالح.

3. دائرة التكنولوجيا وضمان الجودة:تقوم بمراقبة المنتج التام الصنع ومدى مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها،ومراقبة الجودة وايضا المواد المشتريات من الداخل والخارج وفقا للمعايير التي تستدعي مواصفات الشراء من أجل التأكد من أنها صالحة للاستعمال وهذا عن طريق مصالحتها الثلاث.

4. دائرة الصيانة:وتشمل الأعمال المتعلقة بحماية وصيانة وسائل الانتاج كالألات الميكانيكية ،وسائل النقل،وسائل التكييف،وتأمين الطاقة الكهربائية وتشرف على 4 مصالح .

ثانيا:مديرية الشراء:تقوم بتنسيق ومراقبة كل النشاطات المتعلقة بالمشتريات وتجدر الإشارة الى أن مصلحة تسيير المحزونات تتواجد ضمن مهام مديرية الشراء الى جانب مصلحة تسيير قطع الغيار بعد أن كانت هذه الأخيرة تابعة الى مصلحة تسيير المخزون وان هذه المديرية مدمجة مع المديرية التجارية وتضم3مصالح." **ثالثا:مديرية التقنية التجارية:**"وهي ذات طابع تجاري وتتكون من:

دائرة تسيير المنتج النهائي

*دائرة التسويق:وهي التي تقوم بتوزيع الانتاج النهائي لضمان التمويل الكافي وفي حدود الأجال والتكاليف المناسبة لكل مشروع.

***رابعا:دائرة المالية والمحاسبة:** تهتم هذه المديرية بتسجيل جميع العمليات المحاسبية وكذا المالية، وتقوم بدراسة الوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة وتشمل دائرتين هما: *دائرة المالية والميزانية

1."مصلحة المالية :مهمتها متابعة حركة الاموال مع البنك الخاص بالإيرادات والنفقات وتقوم بإعداد ملفات الشراء واحتياجات المؤسسة وتتابع ايضا الأموال المتعلقة بها.

2.مصلحة الميزانية:وبدورها تقوم بإعداد ميزانية الاستثمار، وتتكون من فرع الميزانية الذي يقوم بوضع الميزانية التقديرية مع المصالح والمديريات الأخرى للسنوات المقبلة باتباع الخطوات التالية: *وضع نتيجة تقديرية للسنة.

*متابعة جميع التسديدات ومقارنتها مع الميزانية .

*اعداد تقرير شهري.

//دائرة المحاسبة:وتقوم بتسجيل العمليات المحاسبية اليومية وتشرف أيضا على عمليات الجرد السنوية لكل دورة يوجد بها مصلحتين هما:مصلحة المحاسبة العامة ومصلحة المحاسبة التحليلية.

الفصل الثالث : دراسة ميدانية مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB

- 1- مصلحة المحاسبة العامة:تقوم بعمليات مختلفة كالبيع والشراء وتحتوي على 3فروع:
 - 1.1-فرع الحساب الجاري والصندوق :يعمل هذا القسم على استقبال الفواتير من المصلحة المالية وتقييدها في سجلات خاصة ،والتي يتم تسديدها من طرف هذا الأخير.
 - 2.1- فرع الزبائن: يقوم هذا القسم باستلام الفواتير من مصلحة المبيعات ومراجعتها خاصة سعر الوحدة المنتجة وكميتها والتأكد من المبالغ الجزئية ومطابقتها للمبلغ الكلي ،ويتم تقييدها في سجلات خاصة لهذا القسم وهناك نوعين من الفواتير فواتير تتعلق بالكوابل،فواتير تتعلق بالبكرات
 - 3.1- فرع الموردين: يقوم بتنفيذ جميع العمليات الخاصة بفواتير الشراء والخدمات ويتم مراقبتها من حيث الكمية والسعر الفردي وكذلك السعر الاجمالي.
 - 2-مصلحة المحاسبة التحليلية:تقوم بعملية مراقبة المخزونات ،اذ تشمل الفروع التالية:
 - 1.2-فرع الموارد والممتلكات :يقوم بمعالجة المواد الأولية والمواد الثانوية بغض النظر عما اذا كانت محلية أو مستوردة وكذلك اعداد بطاقات حركة المخزون من حيث الإدخالات والاخراجات بالقيمة والكمية وكذلك تقوم بحساب الجرد الدائم للمواد وارسالها لفرع سعر التكلفة .
 - 2.2-فرع الاستثمارات :يقوم بمتابعة استثمارات المؤسسة عند شرائها الى نهاية عمرها الانتاجي من ناحية الاهتلاك.
 - 3.2- فرع سعر التكلفة :هذا النوع يكتسي أهمية كبيرة في مصلحة المحاسبة التحليلية ،حيث يقوم بتحليل الأعباء التي على المؤسسة لتقديم خدمة ما انطلاقا من عملية اعدادها الى غاية المرحلة النهائية مرحلة البيع والتوزيع ،
- ***خامسا: مديرية الموارد البشرية والوسائل :** تقوم بتنظيم عمل الدوائر والمصالح والتأكد من صلاحيته وتأهيل العاملين وتوفير الشروط الحسنة للعامل الترقية، الانتقاء،التكوين) وكذلك تامين محيط العمل من المخاطر وتتكون من دائرة المستخدمين والتكوين.
- السكرتاريات(الأمانة العامة):تعتبر أهم قسم في الادارة فهي تهتم بتنشيط وترقية المؤسسة نظرا لعلاقتها المباشرة مع المدير ،كما تعتبر حلقة وصل بين باقي الأقسام والمدير.
- ثانيا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.ملحق رقم (1)**

المطلب الثالث: أهداف وعوامل نجاح المؤسسة.

إن مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة تحتل المرتبة الأولى على مستوى إفريقيا في ميدان صناعة الكابلات الكهربائية وتسويقها.

أولا: أهداف المؤسسة: يمكن حصرها في النقاط التالية:

1. توفير إحتياجات السوق من المواد مما يؤدي إلى تخفيض نسبة الإستيراد.
2. المساهمة في تحسين وضعية التجارة الدولية وإدخال العملة الصعبة لها من خلال تصدير منتجاتها إلى الخارج.

3. محاولة تخفيض نسبة البطالة من خلال توفير مناصب شغل.

4. إدخال التكنولوجيا الحديثة في صناعة مختلف أنواع الكوابل.

ثانيا: عوامل نجاح مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة.

نظرا لوجود عدة عوامل داخل وخارج المؤسسة منها:

1. قربها من الطريق الوطني رقم 46 الرابط بين بسكرة و الجزائر العاصمة وكذا شمال وجنوب البلاد.
2. وجود عدة منشآت قاعدية صلبة وجديدة بداخل المؤسسة (عمارات الإدارة والشؤون الإجتماعية + ورشات الإنتاج).
3. وجود السكك الحديدية التي تربط المؤسسة بباقي موانئ التراب الوطني من أجل نقل السلع من وإلى المؤسسة.
4. وجود فضاء كبير لتخزين المواد الأولية والمنتوج المصنع يتسع لأكثر من إنتاج لثلاثة أشهر من الكابلات.
5. وجود خطان للتيار الكهربائي اللذان يمدان المؤسسة بطاقة 20 ميغاوات لكل واحد.
6. حجم المؤسسة الذي يشغل أكثر من 50% من مساحة المنطقة الصناعية لمدينة بسكرة.
7. وجود عدة إستثمارات أنجزت حديثا من 2003 إلى 2005 .
8. وجود سوق داخلي كبير خاصة بعد إعلان الدولة عن البرنامج المحاسبي للتنمية ب 55مليار دولار.
9. وجود الجزائر في شمال إفريقيا وعضو في الإتحاد الأوربي.
10. وجود الجزائر ضمن إتحاد المغرب العربي.
11. وجود الجزائر ضمن إتفاق الدول العربية.

و لمتطلبات الوقت الراهن حسب الأسلوب الجديد للدولة وهو التوجه نحو الإنفتاح و الشراكة.

المبحث الثاني: الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة.

يقوم محافظ الحسابات بتدقيق مؤسسة معينة وذلك بتوكيل ولقبول هذا التوكيل أو رفضه هناك اجتهادات يبذلها محافظ الحسابات وهذا ما سوف نتطرق له في هذا المبحث وذلك في حالة قبوله التوكيل والدخول الى الوظيفة وفي حالة رفضه للتوكيل وبعد ذلك الى الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل ومن ثم الى الاجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.

المطلب الأول: الاجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات في اطار قبول التوكيل أو رفضه

أولاً: قبول التوكيل

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

عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات أن يمتنع من ابداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقاً بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

*تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.

*التأكد من امكانية القيام بالمهمة لاسيما الامكانيات التقنية والبشرية لمكتبه .

*التأكد من التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداوات جمعيتها للمساهمين.

* في حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة و الزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفياً.

*في حالة ما اذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكله.

*يجب على المحافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل و بتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.

ثانياً: الدخول الى الوظيفة

بعد تلبية الاجتهادات الأولية و قبول التوكيل:

* يجب على محافظ الحسابات ان يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة اما اذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل " و"اذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا".

* في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الاعلان كتابيا أنه ليس أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.

* يجب على مخالف الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الايداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل.

* قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل الى المؤسسة المراقبة رسالة تشير اجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.

هذه الرسالة تشير الى: مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لايداع التقارير، الأتعاب.

* عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيد في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.

ثالثا: حالة رفض القبول.

اذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية عليه بإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر، اذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه باتباع الاجراء المنصوص في القانون التجاري، واذا سبق وان قامت المؤسسة بإجراء الاشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

المطلب الثاني: إجتهادات محافظ الحسابات الخاصة بملفات العمل

ان الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه مسك مستنديين أساسين ان لم نقل اجباريين في تنفيذ اجتهاداته، ملف سنوي حيث مسك هذه المستندات يسمح لمحافظ الحسابات بما يلي :

* اتباع طريقة للمراقبة و التأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه.

الفصل الثالث : دراسة ميدانية مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB

*أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده.

*الاحتفاظ وتوفير اذا اقتضى الأمر بدليل عن الأعمال التي أجريت الاجتهادات والوسائل المستعملة للوصول الى ابداء رأي حول مدى شرعية و مصداقية الحسابات السنوية .

*أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني و الدولي.

*الاشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

أولاً: الملف الدائم

1) الشكل والمضمون: طريقة الترتيب ومضمون الملف الدائم متوقفة على خصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب محافظ الحسابات، الا أنه يمكنه التمحور حول الفصول الآتية:

أ)العموميات الخاصة بالمؤسسة المراقبة: التي تشير الى مؤسسة ووحداتها.

ب)المراقبة الداخلية: يمكن أن يحتوي هذا الفصل على كل سند يسمح بتقييم بصفة عامة صحة الرقابة الداخلية، والمخاطر العامة وصف المهام، مجموع أسئلة تخص الرقابة الداخلية، (البيانات...).

ج)معلومات محاسبية ومالية: النظام المالي والمحاسبي المستعمل، اجراءات محاسبية، مخطط مصالح المحاسبة، حجم العمليات وفقا لطبيعتها، السياسة المالية، طرق واجراءات تقدير وعرض الحسابات

د)معلومات قانونية ،ضريبية واجتماعية: قوانين ومراجع أخرى ذات طابع قانوني، قرار تعيين محافظ

الحسابات والأدلة على أن كل الواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه تم ملاحظتها، قائمة المساهمين مع عدد

الأسهم التي هي في حوزة كل واحد منهم، الوثيقة الخاصة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر الجمعيات والمجالس ،تقرير محافظي الحسابات السابقة، العقود الهامة والمراجع القانونية الأخرى.

ه)الخصائص الاقتصادية والتجارية: قطاع النشاط، وصف الدورات الأساسية، وصف المؤسسة في الفرع وكذا على مستوى السوق، الزبائن والسياسة التجارية.

و)معلومات حول الاعلام الالي: مخطط مصلحة الاعلام الالي، التجهيزات والنظم المستعملة، برامج ومراجع منشورة.

2)يمكن للملف الدائم أن ينظم على شكل ملف فرعي يسهل ترتيب المراجع وفحصها، وهكذا يجب فتح ملف فرعي لكل فصل من الفصول المذكورة أعلاه.

3)يمكن اضافة لكل ملف فرعي مخلص المضمون مطبوعا مسبقا.

4)مسك الملف الدائم

حتى يشكل الملف الدائم مجموعة معلومات مفيدة ذات الطابع الدائم حول المؤسسة المراقبة يستوجب:

*تعيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديلا على عنصر دائم

*اقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها اية فائدة.

*القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم.

ثانيا: الملف السنوي

(1) الشكل والمضمون: يدور الملف السنوي حول الفواصل الاتية:

أ) تنظيم وتخطيط المهمة: برنامج عام، قائمة المتدخلين، ميزانية الوقت ومتابعة الأعمال، يومية المتدخلين، تاريخ ومدة الزيارات، مكان التدخل، تاريخ ايداع التقارير.

ب) تقييم نظام الرقابة الداخلية: وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية تقييم نظام الرقابة الداخلية، قوة وضعف الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة، أوراق العمل، إستنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها أثرها على برنامج مراقبة الحسابات.

ج) مراقبة الحسابات السنوية: برنامج العمل المكيف مع خصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأعمال التي أجريت، مراجع أو نسخة من المراجع المتحصل عليها من طرف المؤسسة أو الآخرين مبررة الأرقام والحسابات المفحوصة، تلخيص الأعمال المنفذة والتعقيب عليها إضافة إلى النقائص التي تم إكتشافها، خلاصة عامة للشهادة .

د) المراقبات الخاصة أو الشرعية: فحص الإتفاقيات القانونية، الكشف عن المخالفات لدى وكيل الدولة، تدخلات، فحص الأحداث اللاحقة عند إنهاء النشاط.

ه) المراجع العامة: المراسلات المتبادلة مع المؤسسة، معلومات حول إجتماعات مجلس الإدارة وجمعية المساهمين وبالأخص القرارات التي تؤثر على حسابات النشاط، التأكيدات المتحصل عليها من الغير، نسخ من المحاضر.

(2) على الملف عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتجديده المحتمل، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز إستعمالها نشاط المراقبة.

(3) يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات لإبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية.

4) يعد هذا الملف ضروري من أجل: تحكم أفضل في المهمة، تدوين الأعمال التي أجريت والاختبارات المعمول بها، التأكد من التنفيذ الكلي للبرامج بدون إهمال، تيرير الرأي المبدي وتسهيل تحرير التقرير.

5) كما هو الحال بالنسبة للملف الدائم، يستحسن تحضير ملفات فرعية تسهل استعمال وفحص الملف السنوي.

ثالثا: الاحتفاظ بملفات العمل

1) إن الطابع السري للمعلومات التي تتضمنها هذه الملفات تجبر محافظ الحسابات على المحافظة على هذا الطابع خارج المكتب وهذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

2) إن الملفات السنوية والملف الدائم بالإضافة إلى المراجع المتعلقة بالمؤسسة المراقبة، يجب الإحتفاظ بها مدة 10 سنوات حتى بعد إنتهاء مدة الوكالة (المادة 12 من القانون التجاري).

رابعا: تعدد محافظي الحسابات

1) في حالة تعدد محافظي الحسابات كل واحد من المحافظين مجبر على مسك ملفات العمل .

2) في حالة تقسيم العمل بين مساعدي المحافظين يجب أن يتضمن ملف كل واحد منهم على نسخ مستندات عمل زميله.

3) تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة لتنفيذ المهمة على أحسن وجه.

المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.

تتمثل الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في:

أولاً: التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة

قبل بداية مراقبة الحسابات على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة المراقبة والهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراقبة ب: *تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثير على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.

*على محافظ الحسابات ان يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكل المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الاساسي .

*تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكل العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة

ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

ان امكانية محافظ الحسابات محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة المراقبة وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة، للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي أو (أو منظمات محاسبية وادارية)فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية: احترام الأشكال الشرعية والقانونية ،مستوى نوعية نظام الرقابة الداخلية

1)احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

*على محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية منها: اليومية العامة ،دفتر الجرد، دفتر الأجور ،اليومية ،سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة أو الحراسة ،كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به، يتحقق من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات.

*يتحقق من احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية.

2)الفحص وتقدير نظام الرقابة الداخلية:

*يقدر محافظ الحسابات امكانية الأنظمة واجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصداقية.

*ان دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يركز على المكونات الأساسية الآتية: نظام التنظيم، نظام التوثيق والاعلام ، نظام الأدلة ، الوسائل المادية للحماية، الموظفين، نظام الرقابة.

ا) نظام التنظيم: يتمثل في: تفرقة المهام التي يجب أن تقوم أساس التنفيذ المتبادل للمهمة، تفرقة المهن التي على عدم الإجماع بين العاملين مثل المصلحة التجارية و مصلحة الإنتاج و الإشهار، الحماية أو الإحتفاظ مثل أمين الصندوق، أمين المخزن، حارس الصيانة، التسجيل، وصف المهن التي تتمثل في الدقة مكتوبة على مستوى التنفيذ كل من مصدر المعلومات المستوجب معالجتها، كيفية معالجتها، مدة المعالجة.

ب) نظام الإعلام والتوثيق: لكي يكون نظام الإعلام والتوثيق مقنعا يجب علي أن يتضمن مايلي: إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا والتي تحدد بوضوح، وثائق دعائم الإعلام، وثائق الإجراءات.

ج) نظام الأدلة: يجب على هذا النظام أن يسمح بالتأكد من أن لا يسمح بتنفيذ وتسجيل إلا الصفقات التنظيمية والمناسبة، كل صفقات الإنطلاق والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أحسن الأجال.

د) الوسائل المادية للحماية: تتمثل في: الجدران، الأبواب، الحواجز، الخزائن المخصصة لسهولة الدخول المحمي تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة، التبخير والخسائر....

ه) الموظفين: الموظفين ذوي الكفاءة والمكونين للقيام بالمهام المكلفين بها، ذوي الضمير المهني يزيد من ثقة محافظي الحسابات حول الأحوال المالية التي تعرض عليه للفحص. للتأكد من كفاءات الموظفين يجب على محافظ الحسابات تقييم مايلي: إجراءات التجديد، التكوين الأولي والمستمر، سياسة الأجور، المراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

و) نظام الإشراف على الرقابة الداخلية:

* تقييم الرقابة الداخلية يمر على الأحوال الآتية: فهم ووصف الأنظمة المهمة، تأكيد الفهم بواسطة تحليلات، إبراز نقاط قوة وضعف الأنظمة، التحقق من سير ودوام النقاط القوية، التقييم النهائي. * يجب أن تكون نتائج دراسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية مسجلة في ملفات العمل، وفي تقرير موجه إلى مسير المؤسسة المراقبة.

* يجب على التقرير حول المراقبة الداخلية الموجه الى مسيري المؤسسة المراقبة أن يبرز انحلالات والنقائص الملحوظة بالإضافة الى اقتراحات التحسين والنصائح، كلما كان ذلك ضروريا. يجب أن يعالج وصف نقاط الضعف، نتيجة وتأثير هذا الضعف على الحسابات السنوية، رأي ونصائح تسمح التغلب عليها، مرفق محتمل، المكان والتاريخ والامضاء.

قد يجد محافظ الحسابات نفسه يستخلص عند وصوله الى هذا المستوى من المهمة الى رفض شهادة الحسابات اذا كانت المراقبة الداخلية تحتوي على نقائص من الأحوال المالية المنتجة عديمة المصدقية.

ثالثا: مراقبة الحسابات.

* ان الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية.

* ان امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

* يجب على برنامج مراقبة الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ

الحسابات الى الة المحاسب، والى الأنظمة والاجراءات المعمول بها.

* يمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي: قائمة المراقبات للإنجاز يجب أن

تكون هذه المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها، امتداد النموذج مع مراعاة عتبة

الفصل الثالث : دراسة ميدانية مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB

المفهوم، الإشارة الى انجاز المراقبة، مرجع في ورقة العمل أين تم اسناده الى المراقبة، المشاكل المتعرض لها الإشارة اليها ضرورية أثناء المراقبة.

*للحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي، بحوزة محاسبة الحسابات مختلف التقنيات والتي يجب عليه أن يتركها أو يوحدتها حسب الحسابات أو الجزء المراقب تتمثل في: المفتشية المادية والملاحظة والتي تقوم بفحص الأصول والحسابات أو مراقبة طريقة تنفيذ الاجراء،فحص المستندات المراقبات الجبرية العددية، التحليلات، تقييمات، تقارب ونقسيات، الفحص التحليلي.

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

*حتى يتمكن من ابداء رأيه، يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع

خلاصاته ومعرفته بالمؤسسة ، وانها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مخرصة لنشاطه وحالته المالية.

*ان الميزانية،حسابات النتيجة والمرافق تتطابق مع معطيات المحاسبة،وهي مقدمة حسب المبادئ المحاسبية والقانون

الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

رابعاً: إعداد التقرير

يمكن القول بأن التقرير عبارة عن وثيقة مكتوبة ، تعد عند إقفال كل سنة مالية من طرف محافظ الحسابات موجهة إلى مجلس الإدارة أو الجمعية العامة للمساهمين ، تتضمن إبداء رأيه حول مدى دقة وعدالة القوائم المالية التي قام بتدقيقها، وتكمن أهمية التقرير في كونه يعتبر خلاصة ما توصل إليه محافظ الحسابات من عمله وهو كشف عن نتائج التصرفات المالية التي قامت بها الإدارة خلال الفترة محل الفحص، كذلك يمكن الرجوع إلى التقرير لتحديد المسؤولية المدنية و الجنائية في حالة ما إذا كانت هناك إجراءات قانونية.

المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

نحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات، المبيعات و المخزونات من أجل استخراج نقاط الضعف والقوة، و إعطاء بعض التوصيات التي بدورها تزيد من فعالية نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: واقع الرقابة الداخلية لدورة المشتريات والمبيعات والمخزونات.

الفصل الثالث : دراسة ميدانية مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB

من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة تم وضع قائمة استقصاء تحتوي على أسئلة مغلقة تكون الإجابة "بنعم" أو "لا" أومع تسجيل ملاحظات للشرح.

حيث تم إعداد مجموعة من الأسئلة، تم الإجابة عليها بمساعدة رئيس مصلحة المشتريات، رئيس مصلحة المبيعات، رئيسة تسيير المخزون وتتمثل قائمة الاستقصاء فيما يلي:

الرقم	الاسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	المشتريات			
1-1	هل هناك قسم خاص بالمشتريات ؟	X		
2-1	هل هذا القسم مستقل تماما عن قسم الحسابات والاستلام و الشحن؟	X		
3-1	هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء؟	X		
4-1	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟	X		
5-1	هل كل عملية الشراء محصورة بقسم المشتريات؟	X		
6-1	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟	X		تختار أفضل العروض
7-1	هل هناك قسم خاص للاستلام و الفحص؟	X		
8-1	اذا كان الامر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام و فحص على كل طلب وارد؟	X		
9-1	هل طلبات الشراء تكون مرقمة؟	X		
10-1	هل ترسل صورة من تقارير الاستلام وتقارير الفحص الى قسم الحسابات(المالية) قسم المخازن؟	X		نسخة إلى مديرية المالية، ونسخة إلى قسم المخازن
11-1	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة الشراء و امر التوريد و اذن الاستلام؟	X		
12-1	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟	X		بالإضافة إلى الناحية الشكلية والقانونية
13-1	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	X		
14-1	هل ترسل الفواتير مباشرة لقسم المشتريات ؟	X		

الفصل الثالث : دراسة ميدانية مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB

تستخدم ح/37 لإتمام الترصيد		X	هل هناك نظام فعال لتسجيل و تدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفحة شراء معينة؟	15-1
		X	هل تعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟	16-1
بالاعتماد على برنامج الاعلام الالي		X	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق يومية مساعدة للمشتريات ؟	17-1
في حالة نقص في الكمية		X	هل ترفق بشيك محرر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟	18-1
محاسبة موردو المشتريات، محاسبة موردو الخدمات، محاسبة موردو الاستشارات		X	هل تفرق المؤسسة بين مشتريات البضاعة و مشتريات الاصول الاخرى؟	19-1
		X	هل يخطر قسم المحاسبة بمردودات المشتريات بالسرعة الممكنة؟	20-1
			المراقبة الداخلية لدور المبيعات	2
		X	هل هناك قسم خاص بالمبيعات؟	1-2
ليس كل العملاء بل يوجد سقف لمنح الإئتمان		X	هل تعرض طلبات العملاء على الائتمان بالمؤسسة للموافقة عليها؟	2-2
		X	هل إدارة الائتمان منفصلة عن قسم المبيعات؟	3-2
الا هناك امتياز للوكلاء المعتمدين		X	هل هناك سياسة ثابتة للاسعار و شروط البيع؟	4-2
		X	اذا كان الامر كذلك هل تعتمد اية انحرافات عن سلوك موظف مسؤول؟	5-2

الفصل الثالث : دراسة ميدانية مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB

تسجل في يومية المبيعات المباشرة والمتمثلة في برنامج الاعلام الالي	X		هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الاجلّة؟	6-2
لان المؤسسة لا تعتمد يومية خاصة بالمبيعات الاجلّة بل تسجل في البرنامج الخاص بالمبيعات	X		هل يطابق مجموع هذه اليومية دوريا مع الحساب الاجمالي للمبيعات ؟	7-2
		X	هل تمر مردودات المبيعات بقسم الاستلام اولا؟	8-2
لان المؤسسة لا تملك على وسائل نقل خاصة بها	X		هل هناك رقابة على مصروفات النقل و الشحن للعملاء	9-2
			المخزون	3
		X	هل يتم متابعة دوران المخزون واقدميته؟	1-3
		X	هل يتم تسجيل عملية المخزون وفق نظام المحاسبي المالي الجديد؟	2-3
		X	هل يتم مراجعة سجلات المخزون مرة على الاقل شهريا؟	3-3
		X	هل تتعامل المؤسسة بالاستلامات الجزئية ؟	4-3
		X	هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون؟	5-3
		X	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن امناء المخازن و ماسكو تلك المخازن؟	6-3

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات والمبيعات والمخزونات.

الفصل الثالث : دراسة ميدانية مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB

من خلال ما سبق أي بعد فحص الرقابة الداخلية للمشتريات و المبيعات والمخزونات و معرفة جميع الاجراءات الخاصة بهما داخل مؤسسة صناعة الكوابل نستخلص ما يلي :

اولا: نقاط القوة: تتمثل هذه النقاط في:

- قيام المؤسسة بفصل مديرية المشتريات عن مديرية المبيعات هذا دليل على انها تخضع لمراقبة محاسبية مناسبة.
- طلبيات الشراء تكون مرقمة بشكل مسبق.
- وجود مصلحة مستقلة للمبيعات مسؤولة عن جميع عمليات البيع.
- في حالة الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق العملية.
- الفواتير يتم صرفها من قبل شخص مسؤول.
- استخدام الإعلام الألي في تسجيل المخزونات، ومراقبة وتسيير المبيعات والمشتريات.
- الذين يقومون بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن و ماسكو تلك المخازن.

ثانيا: نقاط الضعف: لا يخلو أي نظام من نقاط الضعف غماتوفر من نقاط القوة ونذكر منها:

- رغم وجود مصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسة إلا أنها لا تتمتع بكامل الحرية، وهذا ما يؤدي مباشرة الى عدم تقديم النصائح بشكل مستمر لمسيرى المؤسسة في كل مايربط بالرقابة الداخلية كما يمكن ان تؤثر على مايلي:
- عدم حماية ممتلكاتها ومصالحها من كل اشكال الاخطار و الغش.
- عدم ضمان التغيرات التي تطرأ على المؤسسة سواء من الناحية التسييرية أو التنظيمية .
- الجمع بين وظيفتي الشراء و التموين وبين مصلحة التموينية و مصلحة المخازن.

خلاصة الفصل:

تعتبر مؤسسة صناعة الكوابل من أهم المؤسسات التي تمول السوق الجزائرية بجميع أنواع الكوابل، وأن وجود نظام رقابة داخلية فعال لها يعتبر ضرورة ملحة لحماية أصولها وتحقيق الأهداف المسطرة، المراجعة، محافظ الحسابات يقوم بتقييم هذا النظام والتأكد من فعاليته ومدى كفايته ، وذلك لتدعيم نقاط القوة ومحاولة تصحيح نقاط الضعف.

بالنسبة لدورة المشتريات، المبيعات والمخزونات التي قمنا بتقييمها عن طريق المقابلة الشخصية و إستعمال الطريقة المباشرة أي الإتصال مع المسؤولين والمنفذين لاجراء الدورات، وفي الأخير خرجنا بتقييم نهائي من خلال إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف فإننا توصلنا إلى ملاحظة وهي:

بالرغم من توفر مصلحة المراجعة الداخلية تبقى المشكلة في أن المراجع الداخلي مقيد في أداء مهامه .

من خلال بحثنا المتواضع " دور محافظ الحسابات في تقييم المراجعة الداخلية"، حيث سعينا إلى الإحاطة بـ" المراجعة الداخلية"، والتركيز على محافظ الحسابات الذي يؤدي دورا هاما في تقييمها، وهذا بالتعرف على المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى التطرق إلى نظام الرقابة الداخلية ومختلف العناصر التي يركز عليها محافظ الحسابات، وكانت هذه الدراسة محاولة للتوافق بين الإطارين النظري والتطبيقي من أجل الإجابة على الإشكالية الأساسية والتساؤلات المرفقة لها.

حيث في الجزء النظري تناولنا فصلين يتمثل الأول في الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات الذي تناولنا فيه التطور التاريخي للمراجعة، ومختلف التعاريف وأهداف وأنواع المراجعة، وكذا التطرق للجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات خصوصا ما يتعلق منه من تناول مختلف التعاريف، شروط ممارسة المهنة، مهامه ومسؤولياته، تعيينه وعزله، بالإضافة إلى التعرف على منهجية محافظ الحسابات في أداء مهمته من خلال قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق و الحصول على أدلة الإثبات، وإعداد التقرير، أما الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى نشأة المراجعة الداخلية، مفهومها، وأهدافها، وأنواعها، مجالات تطبيقها، بالإضافة إلى معايير ومقوماتها، ثم إنتقلنا إلى نظام الرقابة الداخلية انطلاقا من نشأة نظام الرقابة الداخلية، وتحديد مجموعة من مفاهيمه، أهميته وأهدافه و أنواعه، بالإضافة إلى خصائصه ومقوماته، وأخيرا قمنا بتوضيح محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الإشارة إلى مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأهميتها في اكتشاف الأخطاء.

أما الفصل الثالث يتمثل في دراسة ميدانية في مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، قمنا بالتعرف على المؤسسة و مختلف الإجراءات التي يقوم بها، وإعداده التقرير النهائي.

وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج التي توصلنا إليها سواء كان في الجانب النظري أو التطبيقي مع الرجوع إلى الفرضيات التي سبق وضعها.

فيما يخص إختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

- فيما يخص الفرضية الأولى فإنمحافظة الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وإنتظام حسابات وقوائم المؤسسة المتعلقة بالجرد، حسابات الإستغلال الإجمالية، حسابات النتيجة والميزانية، والوثائق السنوية للمؤسسة.

- أما الفرضية الثانية فإن محافظ الحسابات يقوم بتقييم المراجعة الداخلية وفحص ومراقبة حسابات المؤسسة والقوائم المالية السنوية.
- أما الفرضية الثالثة فإن محافظ الحسابات يقوم بإتباع منهجية واضحة، إبتداءا بقبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق، والحصول على أدلة الإثبات، ثم إعداد التقرير.

أما النتائج المتوصل إليها فجاءت كما يلي:

- يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام.
- محافظ الحسابات له دور مهم في المؤسسة وذلك بإعتبارها عملية هادفة تعمل على إعطاء الصورة الواضحة للقوائم المالية.
- محافظ الحسابات أثناء أداء مهمته لا بد أن يتبع منهجية واضحة، حيث يتطلب التخطيط لعملية التدقيق، الحصول على أدلة الإثبات، وإعداد التقرير كمرحلة نهائية.
- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة والتلاعبات وبالتالي إظهار الثغرات السلبية في المؤسسة.
- مهما تكون أهمية المراجعة الداخلية فهي تنقص إلى السلطة، والمراجع الداخلي ما هو إلا موظف في هذه المؤسسة، ويستمد سلطته من المدير، وبالتالي فهو مفوض من أجل الرقابة على نفس الهيكل التنظيمي، وبهذا فهو تنقصه سلطة القرار، وعليه فإن دور محافظ الحسابات ليس فقط تقييم المراجعة الداخلية، بل يتعدى إلى مستوى المسؤولية الممنوحة لهذا المراجع الداخلي.

التوصيات

- ضرورة الإعتماد على محافظي الحسابات في المؤسسات نظرا للأهمية البالغة لمحافظي الحسابات.
- محافظ الحسابات ضروري أن تتوفر فيه بعض الشروط خصوصا الإستقلالية و الخبرة المهنية.
- لا بد من الإهتمام بتقارير محافظ الحسابات وعدم إهمالها و الأخذ بها وبالتوصيات و الحلول

- توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على أداءه الجيد.
- في وجود و المراجعة الداخلية في المؤسسة، لا بد أن تحصل على كامل الحرية في المراجعة دون تقييدها.

آفاق البحث

في نهاية هذه الدراسة ولمزيد من البحث في هذا المجال نقترح على المهتمين بهذا الموضوع آفاق لدراستها في المستقبل على الأشكال التالية:

- محافظ الحسابات في الجزائر.
- دور محافظ الحسابات في ظل إقتصاد العولمة.

فهرس المحتويات

أ-ج	مقدمة.....
28-2	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: ماهية المراجعة.....
	المطلب الأول: التطور التاريخي
3	للمراجعة.....
	المطلب الثاني: مفهوم
4	المراجعة.....
	المطلب الثالث: أهداف وأنواع
5	المراجعة.....
10	المبحث الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات.....
	المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات والشروط الواجب توفرها لممارسة
	المهنة.....
12	المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.....
14	المطلب الثالث: تعيين وعزل محافظ الحسابات.....
18	المبحث الثالث: منهجية محافظ الحسابات في أداء مهمته.....
18	المطلب الأول: قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق.....
24	المطلب الثاني: الحصول على أدلة الإثبات.....
	المطلب الثالث: إعداد
26	التقرير.....
28	خلاصة الفصل.....

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.....-30

62

تمهيد.....30

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.....31

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة

الداخلية.....31

المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية

وأنواعها.....33

المطلب الثالث: مجال تطبيق المراجعة الداخلية.....35

المطلب الرابع: معايير المراجعة الداخلية ومقوماتها.....36

المبحث الثاني: مدخل لدراسة نظام الرقابة الداخلية.....44

المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.....44

المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية.....49

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية.....51

المبحث الثالث: محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية.....54

المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.....54

المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.....55

المطلب الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية في إكتشاف الأخطاء.....59

خلاصة الفصل.....62

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة.....-64ENICAB

83

تمهيد.....64

- المبحث الأول: مدخل لمؤسسة صناعة الكوابل (بسكرة).....65
- المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة صناعة الكوابل.....65
- المطلب الثاني: مهام المؤسسة وهيكلها التنظيمي.....67
- المطلب الثالث: أهداف وعوامل نجاح المؤسسة.....70
- المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة.....**
- 71..**
- المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات في اطار قبول التوكيل أو رفضه.....71
- المطلب الثاني: اجتهادات محافظ الحسابات الخاصة بملفات العمل72
- المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.....75
- المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.....**
- 78.....**
- المطلب الأول: واقع الرقابة الداخلية لدورة المشتريات والمبيعات والمخزون.....78
- المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات والمبيعات والمخزونات81
- 83.....** خلاصة الفصل
- 85.....** خاتمة
- 88.....** قائمة المراجع
- 90.....** الملاحق

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل
01	الشكل التلخيصي للأهداف الدراسة

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول
01	الفرق بين الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية
02	نموذج لقائمة الاستبيان للرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية
03	أهم الاشكال والرموز المستخدمة في رسم خرائط التدفق

قائمة المراجع:

المراجع بالعربية:

1. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
2. إدريس عيد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996.
3. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وشريفة على حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
4. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2000.
5. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009 .
6. محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرف الإسكندرية، مصر، 2002.
7. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل، الأردن، 1998.
8. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
9. رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف، عز محمد، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة، الأردن، 2006.
10. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002.
11. يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2000.
12. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
13. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 2007.
14. العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية- الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، سوريا، 1990.

15. عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005-2006.
16. ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، دار الجامعة، الإسكندرية، 2006.
17. محمد عباس حجازي، الأصول العلمية و الممارسة الميدانية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1982.
18. زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2010.
19. محمد السيد سرايا، شحاته السيد شحاته، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013.
20. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
21. محمد رسلان الجيوسي، جميلة جاد الله، الإدارة علم وتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2008.
22. محمد السيد ناغي، المعايير الدولية المراجعة تحليل و إطار للتطبيق، دار النشر، المنصورة، تلمسان، 2000.
23. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
24. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1998.

المراجع الأجنبية:

25. Alain. CH Matimet, Ahmed Silem, Lexique de Gestion, édition d'Allog, paris, 2000.

مذكرات:

26. عليمة بلحيمر، دور مراجع الحسابات في الإفصاح عن القوائم المالية، دراسة ميدانية بمكتب مراجع الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2011، 2012.

27. حشيشي نسرين، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2011، 2012.
28. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير (غير منشورة) ، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010.
29. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين التسيير، رسالة ماجستير(غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، 2004.
30. عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2003، 2004.

الجرائد الرسمية:

31. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 42 .
32. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 88/01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

‘