



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي- الجزائر
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



الموضوع

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية لدى محافظي الحسابات-بسكرة-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في مسار العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

شناي عبد الكريم

إعداد الطالب:

رزيق محمد أنور

رقم التسجيل:
تاريخ الإيداع

السنة الجامعية: 2014-2015

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
.....	البسمة.
.....	آية قرآنية.
.....	شكر وعرفان.
.....	الإهداء.
IV	فهرس المحتويات.
VII	قائمة الجداول والأشكال.
X	قائمة المختصرات.
XII	ملخص.
أ-هـ	مقدمة عامة.
31 - 01	الفصل الأول: الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات.
02	تمهيد.
05-03	المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات.
03	المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات.
04	المطلب الثاني: شروط محافظ الحسابات.
04	المطلب الثالث: صفات محافظ الحسابات.
16-06	المبحث الثاني: صلاحيات محافظ الحسابات.
06	المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات وتحديد أتعابه.
12	المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.
14	المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.
29-16	المبحث الثالث: خطوات عمل محافظ الحسابات.
16	المطلب الأول: التعرف بالمهمة الموكلة إليه واتجاهاتها.
20	المطلب الثاني: الحصول على أدلة الإثبات.
23	المطلب الثالث: إعداد التقارير.
30	خلاصة الفصل.

59 - 40	الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية.
32	تمهيد.
39-33	المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.
33	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهدافها.
34	المطلب الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية.
35	المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية.
44-38	المبحث الثاني: أساسيات نظام الرقابة الداخلية.
38	المطلب الأول: خصائص نظام الرقابة الداخلية.
40	المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
42	المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية.
54-45	المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.
45	المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.
49	المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.
53	المطلب الثالث: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية.
55	خلاصة الفصل.
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات.
57	تمهيد.
58	المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات وإجراءات القيام بالمهمة.
58	المطلب الأول: التعريف بمكتب محافظ الحسابات.
59	المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات.
60	المطلب الثالث: إجراءات قبول أو رفض المهمة.
61	المطلب الرابع: الاجتهادات الخاصة بملف العمل.
69-63	المبحث الثاني: مراحل القيام بالمهمة وإعداد التقرير.
63	المطلب الأول: التعرف على المؤسسة محل التدقيق.
64	المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
66	المطلب الثالث: مراقبة الحسابات.
67	المطلب الرابع: إعداد التقارير.

70	خلاصة الفصل.
74-72	خاتمة عامة.
.....	قائمة المراجع.
.....	الملاحق.

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
11	سلم أتعاب محافظي الحسابات.	01
46	الرقابة الداخلية على المبيعات.	02
48	أهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق.	03
68	أجور ال5 أشخاص أكثر أجرا	04

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
26	نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ.	01
27	التقرير الذي يتضمن الرأي المتحفظ.	02
28	نموذج تقرير محافظ الحسابات السلبي (الرأي المعاكس).	03
29	يوضح نموذج امتناع عن إبداء الرأي.	04
38	مقومات نظام الرقابة الداخلية.	05
42	إجراءات الرقابة الداخلية.	06
53	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك.	07
59	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.	08

قائمة المختصرات

الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
OECCA	Ordre des Experts-Comptables et Comptables Agréés	منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ISGA	Institut Supérieur de Gestion d'Annaba	المعهد العالي للإدارة عنابة

قائمة الملاحق

الرقم	الملحق
01	تقرير حول الحسابات السنوية
02	تقرير لخمسـة أشخاص أكثر أجرا
03	تقرير حول الرقابة الداخلية

مقدمة

شهد العالم تطورات كبيرة في القرن الماضي في المجال الاقتصادي، وذلك بظهور العديد من المؤسسات الكبيرة والعملاقة منها، هذه الأخيرة تتميز بضخامة رأسمالها وتعدد فروعها ونشاطاتها، وبمرور الوقت ظهرت مفاهيم جديدة كالفصل الملكية عن التسيير، وذلك لتعظيم المنفعة وكذا حاجة كل منهما للآخر لخدمة مصالحهما، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى شخص مستقل عن المؤسسة ليعطي رأياً محايداً يتم الاستعانة به من طرف المالك، حيث يتمتع هذا الشخص بالخبرة والمهارة والتدريب اللازمين لمراقبة وتقييم جميع الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية التي يقوم بها مجلس الإدارة، وذلك من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة وكذا من أجل استمرارها، وهذا الأخير يدعى بالمدقق الخارجي أو محافظ الحسابات.

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

ويعد نظام الرقابة الداخلية في مفهومه العام أداة فاعلة في إدارة المؤسسة، حيث يبرز للمؤسسة مدى التناسق في تنفيذ برامجها وأهدافها، فهو يلعب دوراً في منع واكتشاف الأخطاء وحماية أصول المؤسسة، لذا يرتكز نظام الرقابة الداخلية على إعطاء مؤشرات استدلالية للمؤسسة عن سير عملها وتكون وسيلة لاكتشاف الانحرافات.

1 - تحديد صيغة الإشكالية :

من هذا المنطلق وعلى ضوء ما سبق ذكره، فإن إشكالية البحث يمكن صياغتها ضمن السؤال التالي:

فيما تكمن مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

وإن هذا التساؤل الرئيسي يقودنا إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية :

- ❖ ما هي مهنة محافظ الحسابات ؟
- ❖ ما مقدار الحاجة إلى محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟
- ❖ كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات ؟

2 الفرضيات :

- ❖ محافظ الحسابات يمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات السليمة والمصادقة على القرارات المالية ومد يد العون للمسيرين.
- ❖ يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف نقاط القوة وتحسينها ونقاط الضعف وتصحيحها.
- ❖ يُقيم نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب معدة مسبقا يتم إتباعها.

3 -أهمية الموضوع:

- ❖ التعرف على محافظ الحسابات من خلال التطرق إلى من يقوم بتعيينه ومهامه ومسؤولياته.
- ❖ التعرف على سير عمل محافظ الحسابات.
- ❖ الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف.

4 -أهداف الدراسة:

- ❖ إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن لنشاط المؤسسة.
- ❖ إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ توضيح أهمية محافظ الحسابات في دعم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق نتائج جيدة.

5 -أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا للموضوع يعود للأسباب الموضوعية والذاتية التالية:

أ -الأسباب الموضوعية:

- تعتبر دراسة التدقيق آخر مراحل الدراسات المحاسبية.
- اكتساب خبرة ولو بسيطة عند إسقاط الجانب النظري على دراسة الحالة.
- تجنب المؤسسة جملة من المخاطر من خلال نظام رقابة داخلية فعال.
- الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها، حيث يعمل محافظ الحسابات على التأكد من سلامة ودقة البيانات المالية.

ب -الأسباب الذاتية:

- الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية.
- الاهتمام الشخصي نظرا لارتباطه بتخصص "التدقيق محاسبي"
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة في التخصص.

- الميول الشخصي لاحتراف مهنة التدقيق.

6- منهج الدراسة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختيار صحة الفرضيات المتبناة، اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع، بالإضافة إلى منهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية لمكتب محافظ حسابات.

7- الدراسات السابقة:

❖ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستير في علوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر، 2010/2011.

وقد كانت الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة كما يلي: ما هو دور المدقق الخارجي في تقييم خطر الرقابة وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة؟
أما المنهج المستخدم لمعالجة هذه الإشكالية، فقد استخدم الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي في الجانب النظري وأسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي.
وكانت أهداف الدراسة كما يلي:

- ✓ التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- ✓ توضيح أهمية نظام الرقابة الداخلية في دعم مهنة التدقيق الخارجي وتحقيق نتائج جيدة.
- ✓ تخفيض مستويات خطر الرقابة الداخلية إلى المستوى المقبول.

❖ العناق مراد، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013/2014.
وقد كانت الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة كما يلي: ما مدى مساهمة تقارير محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي؟

أما المنهج المستخدم لمعالجة هذه الإشكالية، فقد استخدم الباحث الأسلوب الوصفي والمنهج التاريخي في الجانب النظري وأسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي.
وكانت أهداف الدراسة كما يلي:

- ✓ معرفة مدى مساهمة محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي.

✓ التأكد بأن مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية يضيف عليها ثقة كبيرة من قبل مستخدميها.

✓ معرفة مدى مساهمة وكفاءة وخبرة محافظ الحسابات في اكتشافهم لمختلف ممارسات الفساد المالي.

❖ بن غرابي سارة، عزي نعيمة، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2013/2012.

وقد كانت الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة كما يلي: ما هو دور المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟

أما المنهج المستخدم لمعالجة هذه الإشكالية، فقد استخدم الباحث الأسلوب الوصفي في الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي. و كانت أهداف الدراسة كما يلي:

✓ محاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها المراجعة الخارجية ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف المديرية العامة.

✓ دراسة أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة لمعرفة نواحي القصور والضعف فيها، وكذلك جوانب القوة المرتبطة بها.

✓ توضيح أهمية الرقابة الداخلية في دعم مهنة المراجع الخارجي وتحقيق نتائج جيدة.

8- هيكل البحث

انطلاقاً من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول.

جاء الفصل الأول تحت عنوان: "الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات" والذي تضمن ثلاث مباحث، حيث اهتم المبحث الأول بماهية محافظ الحسابات، أما المبحث الثاني فقد اهتم بصلاحيات محافظ الحسابات، أما المبحث الثالث فقد تناولنا فيه خطوات عمل محافظ الحسابات.

يليه الفصل الثاني تحت عنوان: "نظام الرقابة الداخلية" والذي تضمن أيضاً ثلاث مباحث، حيث تناول المبحث الأول ماهية نظام الرقابة الداخلية، بينما تناول المبحث الثاني أساسيات نظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثالث فقد اهتم بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثالث فنعرض فيه إلى دراسة الحالة، أين نتحدث فيه عن دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين اثنين، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى تقديم مكتب محافظ الحسابات وإجراءات قيامه بالمهمة، أما المبحث الثاني فقد اهتم بمراحل القيام بالمهمة وإعداد التقرير. ثم ننهي بحثنا في الأخير بخاتمة عامة تشتمل على الإجابة عن الأسئلة المطروحة في الإشكالية والنتائج المستخرجة من اختبار الفرضيات، ومن ثم إعطاء مجموعة من النتائج العامة للبحث وختاماً باقتراحات حول الموضوع.

تمهيد:

لمحافظ الحسابات أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية وذلك نظرا للدور الذي يلعبه، حيث يتجلى هذا الدور من خلال انفصال الملكية عن التسيير، فلم يعد للمالك أي دخل في تسيير المؤسسة، بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق جميع الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية.

وفي هذا الفصل سوف نتطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بمحافظ الحسابات، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث

مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات

المبحث الثاني: صلاحيات محافظ الحسابات

المبحث الثالث: خطوات عمل محافظ الحسابات

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات

ينظر إلى وظيفة محافظ الحسابات في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المؤسسة، لما يقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف من خلال رأي فني محايد ومستقل، بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات

تعددت المفاهيم التي تطرقت إلى مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

تعريف (1): حسب ما جاء به القانون 10-01 و تحديدا في المادة 22" يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.¹

تعريف (2): حسب المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري على أنه: "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها."²

تعريف (3): عرفه كل من إيهاب نظمي وهاني العزب بأنه " ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته للقيام بدور محافظ الحسابات أو الخبرة ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهنة التدقيق ثم يوقع على التقرير، وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص لقيام بمهمة معينة عن عملية التدقيق."

ومنه فإن التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات، والتي يمكن أن نستخلص منها أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يوليو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 22، ص7.

² عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة الجزائر، يومي 06 و 07 ماي، 2012، ص4.

المطلب الثاني: شروط محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 "يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أوفي المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"¹.

ولمزاولة نشاطه على أكمل وجه، على محافظ الحسابات أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملية واكتساب معارف مختلفة منها:

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.
- معارف في الاقتصاد العام و المؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة فهما جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها.
- معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.

المطلب الثالث: صفات محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب على الشخص القائم بها التحلي بعدة صفات نذكر منها:

1 الاستقلالية و الموضوعية

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سبق ذكره، ص5.

حسب المادة 94 من قانون 91-08 المؤرخ في أبريل 1991 فإنه:

"يمنع محافظ الحسابات مما يأتي:

- ❖ أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات.
 - ❖ أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى هيئة يراقب حساباتها.
 - ❖ أن يشغل منصب مأجور في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وكالته.¹
- وحسب المادة 47 من نفس القانون فإنه " لا يمكن لمحافظ الحسابات أثناء وكالته أن يقوم بما يأتي:
- ❖ أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين.
 - ❖ مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.
 - ❖ مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة"².

بالإضافة إلى ذلك فإن المادة 36 من القانون 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 تنص على: " عدم ممارسة مهام محافظ الحسابات في مؤسسات يحوزون فيها أزواجهم أو آبائهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة، جزءا من رأس مال أو أي شكل آخر من المنافع.

أن لا يتعرض محافظ الحسابات لأية ضغوط من طرف الإدارة عند أداء مهامه مما يؤثر على تقديم رأيه بموضوعية، حول سلامة الدفاتر وانتظامها ودقة القوائم المالية"³.

2- النزاهة والأمانة

على محافظ الحسابات أن يكون أميناً و نزيهاً في عمله وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يقوم بالعمل بوحى من ضميره وأن يبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل، وأن يعرض النتائج التي يوصل إليها بدقة وأمانة دون تحريف أو تمويه، وأن لا يتضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها، والحقائق التي تحقق من صحتها وأن لا يجامل أحدا فيما يبيده من آراء وأن يكون لعملائه ناصحا أميناً.

ومحافظ الحسابات موضع ثقة عملائه، ويطلع بحكم عمله على أسرارهم، وتقضي التقاليد المهنية في جميع المهن وليس في مهنة المحاسبة والمراجعة فقط، بأن يحافظ الرجل المهني على هذه الأسرار وأن لا يقوم بإفشائها أو استخدامها ضد عملائه، وأن يكون دائماً كتوماً وموضع ثقة"⁴.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991، العدد 20، المادة 34، ص55.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، العدد 20، المادة 34، ص56.

³ وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية، الجزائر، 1989.

⁴ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 1998، ص

المبحث الثاني: صلاحيات محافظ الحسابات

في هذا المبحث سنبين صلاحيات محافظ الحسابات من خلال إبراز كيفية تعيينه وتحديد أتعابه، وواجباته مهامه ومسؤولياته.

المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات وتحديد أتعابه

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

حسب المادتين 26، 27 من القانون رقم 10-01 "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية. تحدد كيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات. في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات.¹

وحسب المرسوم التنفيذي 11-32 يتم تعيين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:

1 خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لمحافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

2 يجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص ما يأتي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أباها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 7، 8.

• نموذج رسالة الترشح.

• نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقاً للأحكام التشريعية.

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

• المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

3 - يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيانات على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات، يسمح له بالإطلاع على ما يأتي:

• تنظيم الكيان وفروعه.

• تقرير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.

• معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

يتم الإطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يتم تحددته دفتر الشروط.

4 - طبقاً لأحكام المادة 71 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند إطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظ الحسابات.

5 يوضح محافظ الحسابات في العرض، استناداً إلى العناصر المذكورة في المادة 5 أعلاه ما يأتي:

• الموارد المرصودة.

• المؤهلات المهنية للمتدخلين.

• برنامج عمل مفصل.

• التقارير التمهيديّة، الخاصة والختامية الواجب تقديمها.

• آجال إيداع التقارير.

6 - يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

7 - يمكن أن تترتب على عدم 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 معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنويون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول بها.

9 - في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهده، لا تلتزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

10 - يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتطبيق العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.

غير أنه يجب أن لا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي.

11 - تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض. تقوم لجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقلين مسبقاً.

غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

12 - يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة أو للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

13 - طبقاً لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

لا تكون أحكام هذا المرسوم قابلة للتطبيق في حالة ما إذا تم تعيين محافظ للحسابات عن طريق القضاء طبقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها".¹

الفرع الثاني: موانع تعيين محافظ الحسابات

المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:

وحدد القانون حالات التنافي في المواد 64-70 كالتالي:

1 - لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافياً مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27/01/2011، العدد 7، المواد 3-15، ص ص 23، 24.

- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في لمجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محاسب الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد(1) من تاريخ مباشرة عهده.
- يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجاري لمهنته، طبقاً لأحكام المادة 76.
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محاسب الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقاً للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و 52 من هذا القانون.

2 - يمنع محاسب الحسابات من:

- القيام مهنياً بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
 - القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
 - قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
 - قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو هيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
 - ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
 - شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.
- 1** - زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصاً في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

- 2 يمنع الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- 3 إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتقلين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.
- 4 إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة جديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.
- 5 يمنع الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.
- كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.
- تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة¹.

الفرع الثالث: تحديد أتعاب محافظ الحسابات

نصت المادة 37 من القانون 01-10 على ما يلي: "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداورات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حل من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية².

"تعرف أتعاب محافظ الحسابات على أنها المبالغ التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات المؤسسة، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل الفحص وبين محافظ الحسابات وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعد³.

وعند تحديد أتعاب محافظ الحسابات يجب مراعاة النقاط التالية:

✓ الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ برنامج المراجعة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، ص 10، 11.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، ص 10.

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 84.

- ✓ عدد المساعدين الذين سيقومون بعملية المراجعة.
 - ✓ حجم المؤسسة الخاضعة للمراجعة.
 - ✓ عدد التقارير المطلوبة للتعامل.
 - ✓ طبيعة عمل المؤسسة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة¹.
- ومنه يتم حساب أتعاب محافظ الحسابات وفق سلم الأتعاب التالي:

جدول رقم (1): سلم أتعاب محافظي الحسابات

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير معادة التقييم) و عائدات الاستغلال.	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم/ دج (*)
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200 دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
من 400 إلى أقل من 800 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
من 800 إلى أقل من 1600 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
من 1600 إلى أقل من 3200 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
من 3200 إلى أقل من 6400 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
من 6400 إلى أقل من 12800 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
من 12800 إلى أقل من 25600 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
أكثر من 25600 مليون دج يضاف إليه 2400 ساعة نسبة 2% أي 48 ساعة لكل حصة إضافية ب 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 ساعة	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250 ساعة
(*) يحصل عليها بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج		

المصدر: وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 33.

ويتم دفع الأتعاب محافظ الحسابات حسب المادة 8 من قرار 7 نوفمبر 1994 عن مهامه العادية وبناء على

تقديم بيانات الأتعاب كما يلي:

❖ 30% عند بداية العمل.

¹ العناق مراد، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة المسيلة، 2014، ص 31.

❖ 20% بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة.

❖ 30% عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات.

❖ 20% بعد اجتماع الجمعية العامة العادية¹.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

يمكن لمحافظ الحسابات أداء مهمته بكل فعالية إذا كان على دراية بالحقوق التي خولها له القانون والواجبات التي فرضها عليه القانون وهي موضحة كالتالي في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه خول له القانون مجموعة من الحقوق التي نص عليها القانون 10-01 وهي كالتالي:

- يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.
- ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفقيشات التي يراها لازمة.
- يمكن محافظ الحسابات أن يطب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهنته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيروتتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

¹ وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 29.

- يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية. ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة¹.

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

- تتمثل الواجبات المفروضة على محافظ الحسابات لأداء مهمته فيما يلي:"
 - **الأداء الشخصي للمهمة:** يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على حسابات المؤسسة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، فلا يمكن توكيل المهمة لشخص آخر غيره.
 - **الالتزام بالسر المهني:** خص القانون محافظ الحسابات بإمكانية الإطلاع على كافة المعلومات الخاصة بالمؤسسة بما في ذلك ما يعتبر بمثابة أسرار في حدود مهامه، ولا ينقيد بالسر المهني بنص المادة 72 من القانون 01-10 في الحالات التالية:
 - ✓ فتح بحث أو تحقيق قضائيين
 - ✓ بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
 - ✓ بناء على إرادة موكلية.
 - ✓ عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 5 من القانون 01-10.
 - **عدم التدخل في التسيير:** وهذا ما نصت عليه المادة 23 من القانون 01-10، أن محافظ الحسابات يقوم بفحص حسابات ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.
 - **الكفاءة:** على محافظ الحسابات التمتع بالكفاءة العلمية والعملية واكتسابه معارف مختلفة في مجال المحاسبة وتقنيات المراجعة، كذلك الجانب الضريبي والجبائي لمعرفة حدود مهنته ومسؤولياته وفهمه لأنظمة المؤسسة وما يحيط بها.
 - **تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف حسابات المؤسسات، أي مكونات القوائم المالية.**
 - **مهمة محافظ الحسابات تتمثل في المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات من حيث انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.**
 - **إعداد خلاصة نتيجة أعماله وتتمثل في تقرير يقدم لمن يهمله الأمر.**
 - **معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها.**
 - **ضرورة التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق.**

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، المواد من 31-38، مرجع سبق ذكره، ص 8.

- ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العامة والرد على أي استفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره.
- ضرورة الالتزام بقواعد قانون الشرف المهني وأدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله¹.

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

إن مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات متنوعة، سنوجزها في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

محافظ الحسابات وأثناء قيامه بمراقبة الحسابات، فإنه يقوم بمجموعة من المهام والتي نص عليها القانون

01-10 وهي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- يترتب عن مهنة محافظ الحسابات إعداد:
 - ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
 - ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء.
 - ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

¹ العناق مراد، مرجع سبق ذكره، ص ص 24، 25.

- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية.
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
- تحديد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم¹.

الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي: المسؤولية المدنية، المسؤولية الجنائية، المسؤولية التأديبية، وسنوجزهم في هذا الفرع كما يلي:

أولاً: المسؤولية المدنية:

تعرف المسؤولية بأنها الالتزام بتعويض الضرر، وهي نوعان: مسؤولية عقدية تقوم على الإخلال بالالتزام عقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على الإخلال بالالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير². وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية :

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
- رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

ثانياً: المسؤولية الجنائية:

قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية وهذا إذا إستثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
- عدم احترام سر المهنة³.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، المواد من 31-38، مرجع سبق ذكره، ص 7.

² محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، 2003، ص 57، 58.

³ علي السيد قاسم، مراقبة الحسابات، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص 288.

ثالثاً: المسؤولية التأديبية:

حسب المادة 63 من القانون 10-01 فإنه: " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها ، وفق 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، طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها. تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.¹

المبحث الثالث: خطوات عمل محافظ الحسابات

قبل أن سيشرع محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته عليه أن يكون ملماً بمختلف جوانب عمله، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى مختلف خطوات عمل محافظ الحسابات.

المطلب الأول : التعرف بالمهمة الموكلة إليه واتجاهاتها

الفرع الأول: قبول المهمة

على محافظ الحسابات عند القبول بمهمته إتباع الخطوات التالية:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات.
- كما عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة و أعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت.
- إذا كان سيعوض زميلاً معزولاً، عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغاً فيه.
- إذا كان سيعوض زميلاً عليه معرفة أسباب ذهابه.
- إذا كان سيعوض زميلاً رفض تجديد مهامه، عليه الاتصال به ومعرفة الأسباب.

¹ الجريدة الرسمية، القانون 10-01، المادة 63، مرجع سبق ذكره، ص 10.

- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه.
- التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي الشركة التي سيراقبها.
- يعين من طرف الجمعية العامة التأسيسية ويمضي في هذه الحالة القانون التأسيسي للشركة، وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضر اجتماعها مع عبارة "قبول المهمة" ويعلن عن قبوله كتابيا في حالة حضوره الجمعية.
- ومهما يكن، عليه التصريح كتابيا أنه بعيد عن الحالات الممنوعة قانونيا وتنظيميا.
- يخبر مجلس أو جمعية خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، برسالة مسجلة عن تعيينه.
- يشعر مسؤولي الشركة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم.
- يرسل رسالة إلى مسؤولي الشركة يبين فيها الكيفية التي تنجز بها المهمة (مسؤوليته، المهمة، المتدخلون، معايير العمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب).
- عليه الاتصال بالمحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في انجاز مهمته.
- على الزميل السابق تضامنا أن يسهل مهمة زميله الجديد.
- في حالة تعدد محافظي الحسابات، في الشركة المعين فيها على كل واحد احترام هذه الشروط وكأنه موجود بمفرده.
- في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية أو لأسباب أخرى عليه مراسلة الشركة وإخبارها بأسباب عدم قبول المهمة وذلك في خلال 15 يوما.
- إذا كانت الشركة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض المهمة.
- ضمان حصول على معلومات عامة عن الشركة وقيامه بزيارات ميدانية على مواقعها وعاملاتها.
- عليه دراسة النظام المحاسبي المتبع دفتريا كان أم آليا والإطلاع على سجلات المشروع ودفاتره الإلزامية منها والاختيارية والإلمام بكل خطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم مدى انتظام الدفاتر والسجلات.¹

¹ خرف الله محمد راسم، دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة بسكرة، 2014، ص ص32-33.

الفرع الثاني: بداية العمل

أولاً: تشكيل فريق عمل

يجب على المحافظ تشكيل طاقم من المساعدين الذين يتولون القيام بالمشاركة في تنفيذ المهمة وتقديم أسمائهم لدى العميل.¹

بعد انتقائهم والتأكد من مهارتهم وأن لديهم التدريب اللازم للعمل كمحافظين، والجدير بالذكر أنه يؤخذ في عين الاعتبار عند تشكيل الفريق أن الشخص المعني لإتمام التدقيق ذو خبرة في المجال التي تنشط فيه الشركة العملية.²

ثانياً: وضع برنامج للتدقيق

برنامج للتدقيق هو عبارة عن قائمة تحتوي على إجراءات التدقيق الواجب إتباعها للتحقق من البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض الوصول إلى الأهداف الموضوعية مسبقاً، وهذه الإجراءات هي الخطوات التفصيلية لعملية التدقيق. كما يبين برنامج التدقيق بعض المعلومات الأخرى مثل الزمن المعياري والزمن الفعلي للتحقق من بند معين أو عمل إجراء معين وكذلك تاريخ الانتهاء منه وغيرها من المعلومات.³

بالإضافة إلى هذا يمكن القول أن برنامج التدقيق هو بمثابة الموازنة التقديرية لعملية الفحص فهو يعمل كموجه أو كمرشد للأداء الفعلي.⁴

الفرع الثالث: تكوين ملفات وأوراق عمل محافظ الحسابات

تحتوي هذه الأوراق على كل البيانات التي تمكن المحافظ من كتابة واف، وتتمثل هذه الأوراق في:

أولاً: الملف الدائم: ويتضمن ما يلي:

- 1 اسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة، ومصانعه وفروعه.
- 2 خوع الشركة القانوني، تاريخ التأسيس، وطبيعة النشاط وفي حالة الشركات الأجنبية اسم وعنوان الوكيل المقيم.
- 3 النظام الداخلي وعقد التأسيس أو عقد الشركة التضامنية ورقم تسجيل الشركة.
- 4 النظام الإداري المستعمل في الشركة مع الخارطة التنظيمية.

¹ نواف محمد عباس الرماحي، تدقيق المعاملات المالية، دار الصفاء لنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص151.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، تدقيق الحسابات المتقدم الإطار النظري والإجراءات العملية-الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 243.

³ خرف الله محمد راسم، مرجع سبق ذكره، ص 34.

⁴ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص145.

- 5 -أنظمة المحاسبة المستعملة، دليل المحاسبة والتعليمات، مع فهرس تبويب الحسابات وأرقامها، التدقيق الداخلي.
- 6 -قائمة السجلات والدفاتر الممسوكة.
- 7 -نسخة عن قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة والتي لها علاقة بالمحافظ والتدقيق.
- 8 -الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة.
- 9 -صورة من توقعات المسؤولين بالمشروع.
- 10- ملخص بالالتزامات المرتبط بها المشروع.
- 11- بيان رأس المال والسندات وملخص بالأصول الثابتة، وصندوق التوفير والقانون الخاص به...الخ.¹

ثانيا: الملف الجاري: ملف يحتوي على ما يلي:

- 1 -نسخة عن كتاب التعيين وأسماء المحافظين السابقين ونسخة عن كتاب المجاملة المهني.
- 2 -صورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل والمحافظ.
- 3 -تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين (تاريخ، فترة الزيارات و مكانها)، تواريخ تقديم التواريخ).
- 4 -تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- 5 -مراقبة الحسابات السنوية.
- 6 -تدقيقات خاصة أو قانونية (فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا، المصادقة على 5 أو 10 الأجور الأعلى الأولى، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها، الوثائق العائدة لهذه التدقيقات، فحص الأحداث (العمليات) ما بعد الميزانية الختامية).
- 7 -وثائق عامة (الرسائل المتبادلة مع الشركة، نوبات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين وخاصة تلك التي لها آثار على حسابات الدورة، أجوبة طلبات المصادقة الآتية من المتعاملين، نسخ من المحاضر).

ثالثا: سجل الملاحظات: يجب أخذ ملاحظات لبعض المسائل التي لا يمكن البت فيها نهائيا بواسطة محافظ الحسابات ومساعديه كالنقص في المستندات أو الاستفسار عن بعض الأمور المهمة التي يواجهها المحافظ أثناء تدقيقه ليتمكن من متابعتها وبحثها مع المسؤولين من قبل محافظ الحسابات نفسه أو المساعد المسؤول عن

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية-، دار وائل للطباعة والنشر، عمان-الأردن، ط1، 2000، ص213.

المهمة ليتم البث فيها إما باستيفاء البيانات والمستندات المطلوبة أو بتضمينها أحد تقارير المراقب وتلخص هذه الملاحظات في الملف الجاري.¹

رابعاً: مذكرات التدقيق: كثيراً ما يتعرض المحافظ أثناء عمله إلى بعض الأمور التي تكون بحاجة إلى إيضاحات فيقوم بتدوينها بسجله الخاص وتدوين ما تم بشأنها ومن الملاحظات التي يدونها المحافظ في هذا السجل ما يلي:

- 1 بيانات بالمستندات المفقودة أو الغير المستوفية لبعض الشروط الشكلية والموضوعية والقانونية.
- 2 أرصدة الحسابات التي يخشى المحافظ حدوث تلاعب بها.
- 3 كشف بالأخطاء التي عثر عليها المحافظ أثناء عملية التدقيق.
- 4 كشف بالأمور التي يريد المحافظ استكمالها في مرات قادمة.
- 5 كشف بما وجده من ثغرات الرقابة الداخلية.²

المطلب الثاني: الحصول على أدلة الإثبات

الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات:

يمكن تعريف أدلة الإثبات على أنها: " تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة."³

تعني أدلة الإثبات كل ما يمكن أن يجمعه المحافظ من أدلة محاسبية تدعم رأيه حول صحة القوائم المالية وكل المعلومات والإجراءات التي شأنها أن تسهل عملية التحقق من صحة وسلامة العمليات والمتعلقة بعمليات المعاينة، ولها تأثير على تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية.⁴

الفرع الثاني: الحصول على أدلة الإثبات

هناك مجموعة من الطرق التي يستخدمها محافظ الحسابات للحصول على الأدلة والبراهين، يطلق عليها وسائل أو أدوات التدقيق، وفيما يلي أهم هذه الوسائل المستخدمة:

أولاً: الجرد الفعلي: هذه الطريقة تستخدم للتحقق من الوجود المادي للأصل عن طريق قيام محافظ الحسابات بمعاينة ذلك الأصل ورؤيته للتحقق من ذلك، ويتم الجرد عن طريق العد أو الوزن أو القياس حسب طبيعة

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص 163.

² إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار رائد للنشر، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2012، صص 126، 127.

³ احمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 161.

⁴ مفتاح الصحن وآخرون، أسس التدقيق-الأسس العلمية والعملية-، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2004، ص 160.

العنصر محل الفحص، وتصلح هذه الطريقة لبعض الأصول الملموسة مثل النقد بأنواعه والأوراق المالية والتجارية والمخزون ولكنها لا تصلح للأصول غير الملموسة كالمدينين والشهرة والدائنين.

ويجب على محافظ الحسابات أن يكون على دراية بطبيعة نشاط الشركة والأصول المستخدمة فيه، ولكن في بعض الأحيان يحتاج محافظ الحسابات إلى خبراء للقيام بعملية الجرد الفعلي وخاصة في الشركات التي تعمل في الذهب، والأحجار الكريمة، المواد الكيماوية، والكحول وغيرها.¹ ولكي تتوفر الحجية في عملية الجرد يجب أن تتوفر الشروط التالية:²

✓ أن يكون حاضرا لعملية الجرد إذ ليس أقوى من دليل يحصل عليه محافظ الحسابات بنفسه خاصة عند جرد النقدية أو الماس أو الذهب وغيرها من الأصول.

✓ أن يكون قادرا على التعرف وتمييز الشيء الذي يقوم بجرده، وهنا على محافظ الحسابات الإلمام بالشروط القانونية والموضوعية والشكلية لموضوع التدقيق (كالكمبيالات).

✓ أن يكون قادرا على التعرف على مدى جودة أو عدم جودة الأصناف والأصول موضوع الجرد، ومدى صلاحية أو عدم صلاحية استعمالها.

✓ أن يكون اعتماد محافظ الحسابات على شهادات الغير محاطا بالضمانات الكافية لاقتناعه بصحة الشهادات والضمانات المقدمة.

✓ أن يقوم محافظ الحسابات بتوحيد عملية الجرد وتحقيق رقابة فعالة على كافة العناصر المتماثلة التي يمكن إساءة استعمالها بإحلال بعضها محل الآخر. مثل صناديق النقدية فمن الضروري القيام بجردها في وقت واحد إذا تمكن وإلا فيجب على محافظ الحسابات اتخاذ الإجراءات اللازمة للحفاظ على ما تم جرده عن طريق ختمه أو تشميعة حتى يتم الانتهاء من الجرد الكامل.

ثانيا: المصادقات: تعتبر المصادقات من الوسائل التي يستخدمها محافظ الحسابات في الحصول على الأدلة والبراهين من خارج الشركة، وتتبع هذه الوسيلة عند قيام المحافظ بالتحقق من بعض الأرصدية الظاهرة في قائمة المركز المالي مثل المدينين والدائنين والمصارف. كما تتبع أيضا عند التحقق من أرصدية البضاعة المتبقية في آخر المدة والتي تكون في حوزة جهات أخرى مثل مخازن الاستيداع العامة ووكلاء البيع.³

وللمصادقات صور مختلفة هي كما يلي :

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص183.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص188.

³ إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة (معايير وإجراءات)، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996، ص ص87،86.

أ. مصادقات سلبية: وهي المصادقات التي تبعث للمدينين ويطلب فيها منهم الرد في حالة عدم موافقتهم على أرصدهم الواردة بالمصادقات.

ب. مصادقات عمياء: وهي تلك المصادقات التي ترسل عادة للموردين "الدائنين"، المصارف، حيث انه لا يذكر بها الرصيد المراد التصديق عليه، وإنما يطلب محافظ الحسابات في المصادقة إقرارا كتابيا "شهادة" من الجهة المعنية يبين جميع المعلومات المتعلقة بمديونية الشركة.

ج. مصادقات موجبة: وهي المصادقات التي تبعث للمدينين ويطلب فيها منهم الرد في حالة الموافقة أو عدم الموافقة على أرصدهم الواردة بالمصادقات.

ثالثا: الملاحظة: تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم أدائه من قبل آخرين، وتشمل الأمثلة على ذلك جرد المخزون من قبل موظفي المؤسسة، وملاحظة أداء أنشطة الرقابة، توفر الملاحظة أدلة تدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء، ولكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها وكذلك بحقيقة إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية أو الإجراء.¹

رابعا: الاستفسارات من العميل: وتعني الحصول على المعلومات مكتوبة أو شفوية من العميل عن طريق توجيه مجموعة من أسئلة له بواسطة المحافظ، وعادة ما توجه هذه الأسئلة للعاملين لدى العميل في مجالات مختلفة، وعموما تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لأنها ليست من مصدر مستقل ومن عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل، وبالتالي لا تكفي وحدها للمحافظ في مهمة تدقيق الحسابات، وإنما لا بد من تدعيمها بأدلة أخرى. على سبيل المثال قد يستفسر المحافظ على الإجابات اللازمة لا بد أن يختبر هذه الإجراءات للوقوف على مدى فعاليتها في الرقابة الداخلية وذلك باستخدام أدلة إثبات كالمستندات والملاحظة المادية.²

خامسا: التوثيق: يتمثل التوثيق في قيام المدقق بفحص مستندات ودفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويشمل التوثيق الذي يقوم به المدقق كافة السجلات التي تستخدمها المؤسسة لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة.

و يوجد نوعان من المستندات، مستندات داخلية و مستندات خارجية.

1 المستند الداخلي: وهو المستند الذي يتم إعداده واستخدامه لدى المؤسسة ثم تحتفظ به، دون أن يخرج

إلى أطراف خارجية، ومن أمثلة ذلك فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير استلام المخزون.

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص316.

² رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص186.

2 المستند الخارجي: ويتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن المؤسسة في العمليات

المالية، ويكون في حوزة المؤسسة أو يمكن له أن يتوصل له، ومن أمثلة المستندات الخارجية: فواتير الشراء، أوراق الدفع، الكشوفات البنكية.¹

سادسا: إعادة الاحتساب: تتضمن فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات، ويمكن إجراء إعادة الاحتساب من استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب لفحص دقة تلخيص الملف.²

سابعا: الإجراءات التحليلية: يتم من خلال الإجراءات التحليلية التعرف على المؤشرات والنسب المالية ومقارنتها بسنوات سابقة أو قطاعات مماثلة لنفس القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة محل التدقيق الخارجي. حيث من خلال إجراء المقارنة عن طريق تقنيات التحليل المالي مثلا، يمكن التعرف على مواطن الضعف والقوة في المؤسسة والقيام بإجراءات تفصيلية في اختيار العمليات التي يجد فيها مؤشرات لا تتماشى مع المؤشرات التي تصر بها المقارنة والتحليل.

ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية في الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.³

المطلب الثالث: إعداد التقارير

يعتبر تقرير محافظ الحسابات ملخصا كاملا ووافيا لمحتوى المعلومات التي تؤكد نشاط المؤسسة وصحة هذه المعلومات التي تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وفي هذا المطلب سنتناول كل من مفهوم التقرير وأنواعه.

الفرع الأول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات

" التقرير يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى كافة من يهمله الأمر داخل المؤسسة وخارجها وهو ختام لعملية المراجعة، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية من حيث تصويرها للمركز المالي للمؤسسة وبيان عملياتها بصورة سليمة وعادلة".⁴

كما يعرف أيضا بأنه " وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في

¹ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة سطيف، 2011، ص 38.

² حسين أحمد دحوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 331.

³ بوبكر عميروش، نفس المرجع، ص 38.

⁴ العناق مراد، مرجع سبق ذكره، ص 35.

السنة المالية محل التدقيق.¹

ومنه فإن التقرير وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني لإبداء رأي فني محايد لتوصيل رسالة مكتوبة إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة.

الفرع الثاني: أنواع التقارير

توجد هناك عدة تقسيمات للتقارير منها من حيث الالتزام في إعدادها، ومنها من حيث إبداء الرأي.

أولاً: من حيث الالتزام في إعدادها

حسب ما جاءت به المادة 25 من القانون 10-01 فإنه يترتب على محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس أجور تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.²

ثانياً: من حيث إبداء الرأي

1 الرأي المطلق: ويصدر هذا الرأي عندما لا يجد المحافظ أي ملاحظات أو اقتراحات أثناء قيامه بعملية التدقيق تؤثر على صحة القوائم المالية، أي أن القوائم المالية ممثلة لواقع المشروع، وأن المحافظ كون هذا الرأي بعد قيامه بعملية التدقيق وفقاً للمعايير المتوافق عليها، وأن تلك المبادئ طبقت كما السنة السابقة، وأنها تحتوي كافة المعلومات الإضافية اللازمة.

2 الرأي المتحفظ: ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات، وهنا لا بد ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية إن أمكن. أما إذا كان التحفظ من الأهمية بما كان حيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلا بد من الامتناع عن إبداء الرأي أو إعطاء رأي

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 450.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، المادة 25، مرجع سبق ذكره، ص 07.

معاكس إذا ما تكونت القناعة لدى المحافظ بأن ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المشروع، ويذكر التحفظ عادة في فقرة وسيطة بين فقرتي النطاق والرأي.¹

3 الثرائي المضاد أو المعاكس: ويصدر هذا الرأي عندما لا يحصل محافظ على أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأي فني محايد في القوائم المالية، سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتقع على المحافظ مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها.

4 الامتناع عن إبداء الرأي: وباستطاعته أيضاً أن يعطي رأي حيادي ويصدر هذا التقرير عندما يكون المحافظ غير قادر على إرضاء أو إقناع نفسه بأن القوائم المالية عادلة وتعرض الوضع المالي بشكل عادل وصحيح.²

الفرع الثالث: نماذج عن تقارير محافظ الحسابات

1 - نموذج تقرير غير متحفظ:

يجب أن يوقع التقرير باسم شركة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمحافظ أو كلاهما معاً وحسبما هو مناسب. الشكل التالي يوضح العناصر الأساسية للتقرير غير متحفظ.³

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 137، 138.

² إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 88.

³ وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 84-87.

الشكل رقم (1): نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ.

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب.....يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي
حول

الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من.....إلى.....

(1) تقرير حول المراقبة والشهادة:

(أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة.

(ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في
المستندات

الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعة العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة."

(ج) نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما

تظهر في الصفحات.....لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيّة لنتيجة
عمليات النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

(2) معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير

2 - نموذج تقرير متحفظ :

الشكل رقم (2): التقرير الذي يتضمن الرأي المتحفظ

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ.....بشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من.....إلى.....

(1) تقرير المراقبة والشهادة:

(أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة."

(ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة."

(ج) يجب علي أن أبدي تحفظات حول النقاط الآتية:

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه و نظرا للاجتهادات التي أدبتها طبقا لتوصيات المهنة، أقدر أنه بإمكانني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات.....لهذا التقرير، منتظمة وصادقة ومصداقية، وتعطي صورة وافية لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

(2) معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

تم في.....

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة التقرير.

المصدر: وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص85

3 - نموذج التقرير السلبي:

شكل (3): نموذج تقرير محافظ الحسابات السلبي (الرأي المعاكس)

إلى (الجهة ذات العلاقة)

الفقرة التمهيدي:

لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة للشركة الحرة كما هي في 2004/12/31 وقائمة الدخل والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وأن هذه البيانات هي من مسؤولية إدارة الشركة، وأن مسؤوليتنا تتمثل في إبداء الرأي في هذه القوائم المالية التي قمنا بتدقيقها.

فقرة النطاق:

وفقا لما تم مناقشته في الملاحظة رقم 5 المرفقة للبيانات المالية، فإن الشركة لم تقم باحتساب استهلاك في البيانات المالية، والذي في أرينا أن هذه السياسة لا تتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبين حيث أن مخصص الاستهلاك للسنة المنتهية في 4002/14/31 يجب أن يكون 8000 دينار محسوبا على أساس طريقة القسط الثابت للاستهلاك باستخدام معدل 8% للمباني و15% للمعدات سنويا، وفي أرينا فإنه يجب تخفيض الأصول الثابتة بقيمة الاستهلاك المتراكم و الذي يبلغ 6200 دينار وأن الخسارة السنوية والخسارة المتراكمة يجب أن يزيد بمبلغ 10000 دينار و 46000 دينار على التوالي.

في أرينا و بسبب تأثير الأمر المشار إليه الفقرة السابقة على البيانات المالية، فإن البيانات المالية لا تعبر بصورة حقيقية و عادلة عن المركز المالي للشركة كما هو في 2004/12/31 ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

التاريخ : 2005/01/31

العنوان:

المحافظ.....

التوقيع.....

المصدر : غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره، ص130

4 - نموذج امتناع عن إبداء الرأي:

الشكل (4): يوضح نموذج امتناع عن إبداء الرأي

<p>تقرير محافظ الحسابات إلى (الجهة ذات العلاقة) الفترة التمهيدية:</p> <p>لقد تم تعييننا لتدقيق الميزانية المرفقة للشركة الوحدة كما في 2004/12/31 وبيان الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ، أن هذه البيانات المالية هي مسؤولية إدارة الشركة (تحذف الجملة التي تبين مسؤولية المحافظ).</p> <p>فقرة النطاق:</p> <p>إما تحذف أو تعدل وفقا للظروف.</p> <p>فقرة إيضاحية:</p> <p>لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي لكافة البضاعة ولم نتمكن من تأييد الحسابات تحت التحصيل بسبب القيود التي فرضت من قبل إدارة الشركة على نطاق عملنا.</p> <p>فقرة حجب الرأي:</p> <p>نظرا لأهمية الأمر السابق فأننا لا نستطيع إبداء الرأي في البيانات المالية.</p> <p>التاريخ 2004/12/31</p> <p>العنوان</p> <p>المحافظ</p> <p>التوقيع.....</p>
--

المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص131

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة، حيث يشترط في محافظ الحسابات أن يكون مستقلاً ومحايداً عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق، ويكون إعطاء رأيه في شكل تقرير مدعم بأدلة إثبات التي تدعم بذلك رأيه النهائي الذي يصدره، وذلك لشرح وضعية المؤسسة للأطراف ذات المصالح.

تمهيد:

نظرا لتطور حجم المشروعات الاقتصادية زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد وأصول المؤسسة، وتعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها في جميع مراحل إنجاز العمل والأهداف الموضوعية لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين وحثهم على أداء العمل بطريقة أفضل.

وحتى يمكن فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية السليم لا بد من توضيح أهم المفاهيم التي تعتبر كمقاييس للحكم على مدى كفاءة وفعالية هذا النظام، إلى جانب إبراز المقومات والإجراءات الأساسية لتشغيله، ومن خلال ذلك سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: أساسيات نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية في المؤسسة تهتم بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يهدف إلى الاحترام الصارم للقوانين، كما يعتبر مصدر الثقة في المؤسسة، وتهدف الرقابة الداخلية إلى إدراك وكشف الأخطاء وتحديد الانحرافات وإعطاء طرق تصحيحها وكل هذا يكون بطرق عملية وسريعة وكذلك التأكد من أن التسجيل المحاسبي والجرد قد تم القيام بهما من أجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهدافها

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعددت المفاهيم التي تناولت نظام الرقابة الداخلية، ومن أهم هذه المفاهيم نذكر ما يلي:

التعريف الأول: عرفته منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين *OECCA* الفرنسية " نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة ويزر ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".¹

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

ومن هنا نستنتج بأن الرقابة الداخلية تخطيط وتنظيم تستخدم للمحافظة على أصول اختيار البيانات ومدى درجة الوثوق مع الاعتماد عليها، كما أن الرقابة الداخلية تعطي أساليب من أجل تقييم فعالية الأداء، التأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وزيادة تشجيع العاملين وتدعيم أدائهم من أجل استمرارية المؤسسة.

الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية

من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية ما يلي:³

1 التحكم في المؤسسة: إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة العملية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 85.

² شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص 13.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع، ص ص 90-92.

تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها، وإجراءاتها من الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

2 حماية الأصول: وذلك من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

3 ضمان نوعية المعلومات: وذلك من خلال اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل

نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، بيد أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:

- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها.
- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن.
- تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة.

- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.

4 تشجيع العمل بكفاءة: إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان

الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

5 تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق

أوامر الجهة المديرة، لأن احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يحقق للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية.

المطلب الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية

تنقسم الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية:¹

1- الرقابة الإدارية: وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من

الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل

¹ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2007، ص ص62،63.

متعددة مثل الكشوفات الإحصائية ودراسات الوقت والحركة، وتقارير الأداء، والرقابة على الجودة، والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين.

2- الرقابة المحاسبية: وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المنبثقة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها-على سبيل المثال-إتباع نظام القيد المزدوج واستخدام حسابات المراقبة (الإجمالية) وإتباع موازين المراجعة الدورية وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، وجود نظام مستندي سليم ونظام التدقيق الداخلي وفصل الواجبات بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

3- الضبط الداخلي: وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى ففوقه هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، وتنقسم هذه المقومات إلى مقومات إدارية و محاسبية.

الفرع الأول: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية¹

ويتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على :

1 الدليل المحاسبي: ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب للحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة الاقتصادية من ناحية ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية ثانية، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من ناحية أخرى، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، ولا بد من مراعاة الآتي عند إعداد الدليل المحاسبي:

- أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات نتائج أعمال المؤسسة الاقتصادية ومركزها المالي.

- لا بد من توفر حسابات مراقبة إجمالية هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ.

2 الدورة المستندية: تتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية، فعند تصميم المستندات لا بد من مراعاة النواحي الشكلية والقانونية، فلا تتم عملية الرقابة دون توفر دورة مستندية.

² شجري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، 2009، ص ص101،102.

- 3 **المجموعة الدفترية:** حسب طبيعة المؤسسة تؤسس مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية، وخاصة دفتر اليومية العام وما يرتبط به من يوميات مساعدة.
- 4 **الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة:** فالوسائل التي تستخدمها المؤسسة تعتبر من أهم العناصر لإنجاز الأعمال.
- 5 **الجرد الفعلي للأصول:** لا بد على المؤسسة من جرد موجوداتها المادية من أجل السماح لعملية الرقابة الداخلية لمقارنة بين ما هو موجود فعلا بما هو موجود في السجلات المحاسبية.
- 6 **الموازنات التخطيطية:** الدور الرقابي في الموازنات التقديرية يتمثل في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، فالموازنات التخطيطية تعتبر جزء من الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

وتتضمن المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية ما يلي:¹

- 1 **الهيكل التنظيمي:** يعتبر الهيكل التنظيمي المرآة العاكسة لشكل وطبيعة الوظائف في المؤسسة، فمنه يترجم كيفية بسط الرقابة الداخلية داخلها، لذلك يجب أن نراعي في تصميمه العناصر الآتية: حجم المؤسسة، طبيعة النشاط، تسلسل الاختصاصات، تحديد المديریات، تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل، البساطة والمرونة، مراعاة الاستقلالية بين المديریات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بحاسبة الأصول).
- 2 **نظام المعلومات المحاسبية:** يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والنفقات الاستهلاكية.

¹ مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة ورقلة، 22، 23 أفريل 2003، ص 84.

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

4 اختيار الموظفين الأكفاء: مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في إنجاز وتحقيق أهداف المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعال.

5 رقابة الأداء: تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياساتها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحه وتتمثل في الآتي:

5-1- الطريقة المباشرة: وتكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه.

5-2- الطريقة غير المباشرة: وتكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

6 استخدام كافة الوسائل الآلية: إن استعمال الآلة الحاسبة وتأليه العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية.

ويوضح الشكل التالي مقومات نظام الرقابة الداخلي:

الشكل رقم(05): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر : بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص 88.

المبحث الثاني: أساسيات نظام الرقابة الداخلية

بما أن المؤسسة هي التي تقوم بتصميم نظام الرقابة الداخلية والذي يتوفر على مجموعة من الخصائص، ويتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة التي تخص مكونات نظام الرقابة الداخلية، ومجموعة من الإجراءات التي يتم وضعها من أجل التنفيذ لمختلف العمليات التي يقوم بها موظفون في المؤسسة.

المطلب الأول: خصائص نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة، ومن ضمن هذه الخصائص ما يلي:

- 1 - **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، معالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.
- 2 - **الموضوعية:** لا شك أن الإدارة المالية، تتضمن الكثير من العناصر البشرية، ولكن مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية، لأن الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية، يؤثر ذلك على الحكم على الأداء، مما يجعله غير سليم، لأن التقارير المقدمة من طرف محافظ الحسابات يجب أن تكون موضوعية، حيادية تتضمن بيانات معنى ومدلول كاف عن الوضعية المالية للمنشأة.
- 3 - **الدقة:** يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات، من خلال البيانات المسجلة، بالوثائق والسجلات المحاسبية، وكذا المتابعة المستمرة في اكتشاف الأخطاء والانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية.
- 4 - **المرونة:** حتى يكون النظام الرقابي ناجحا، يجب أن تتوفر المرونة، أي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم، فنادرا ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات، مما يتطلب أن يكون التصرف مناسباً للموقف المتخذ إذا استجدت ظروف أملت تغييرا في الأهداف والخطط الموضوعية، وعلى المدير أن تتوفر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المنشأة.
- 5 - **التوقيت المناسب:** لا بد من توافر نظام سليم، لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب، وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، عليهم إيصالها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها و فائدتها جزئيا أو كليا ، فمثلا إذا تعلق الأمر بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخولها في هذه المناقصات أمر لا قيمة له إذا جاء بعد انقضاء الأجل والموعود المحدد للدخول.
- 6 - **التوفير في النفقات:** الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به، لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من تكاليفه، فمثلا شراء نظام إلكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصاديا ما دامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف.

7 - الاستمرارية والملائمة: نعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح، مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه، فعندما المؤسسة صغيرة يفضل لها أسلوب رقابة بسيط، على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام أكثر تعقيدا وملائمة.

8 - التكامل: يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة.¹

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتدعيم المقومات الرئيسية له يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات الإدارية والمحاسبية والإجراءات العامة.²

الفرع الأول: الإجراءات الإدارية

- تحديد الاختصاصات وتقسيم العمل قصد تجنب التداخل بين المسؤوليات مما يقلل من احتمال وقوع حالات الغش والأخطاء.

- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم.

- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال.

- تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف.

- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب.

- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.

- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.

- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين إلى آخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.

- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

¹ بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة المسيلة، 2007، ص 28، 29.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 45.

الفرع الثاني: الإجراءات المحاسبية

وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

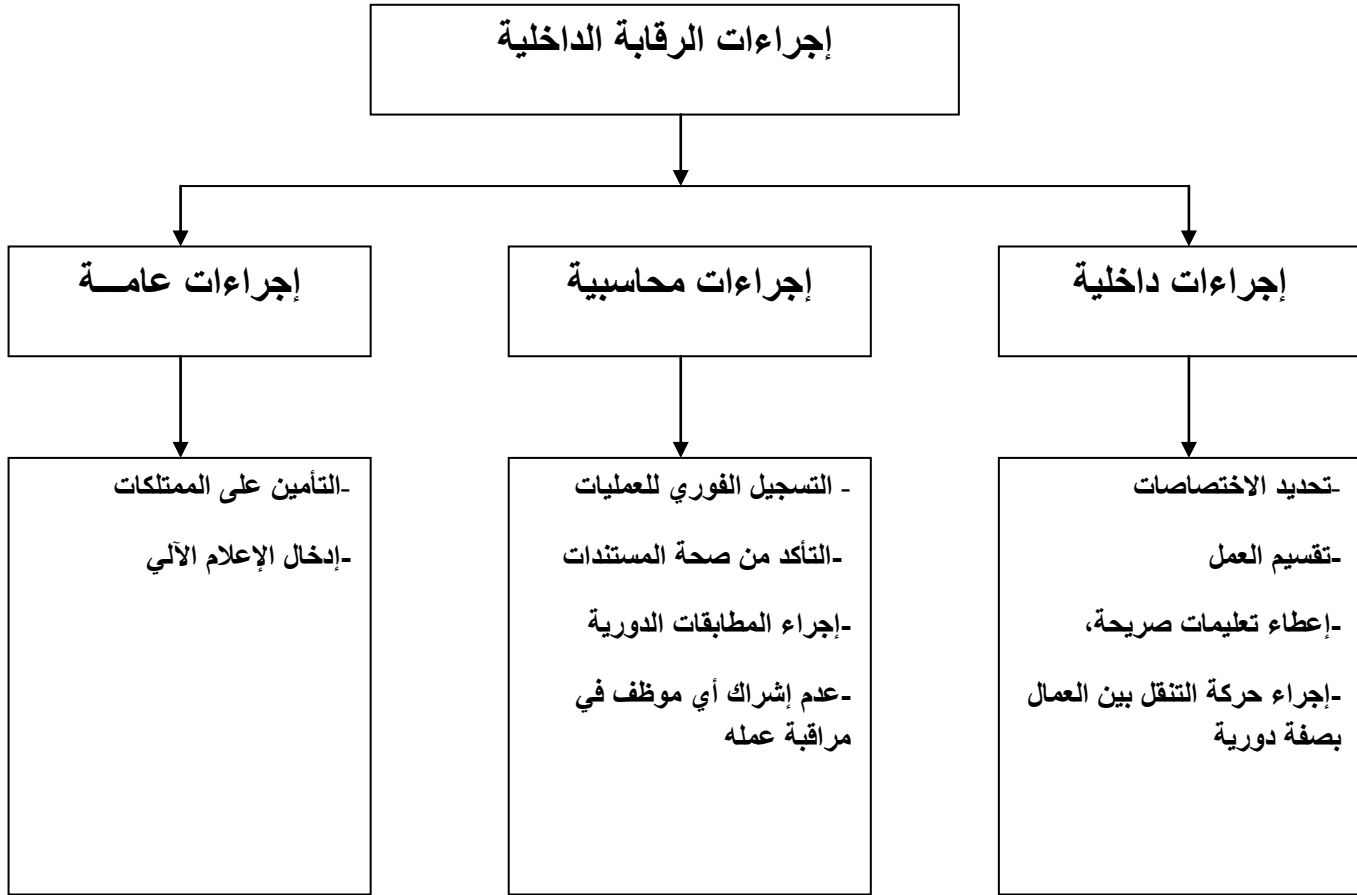
- إصدار تعليمات بوجود إثباتات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش و التلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة.
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين، ومرافقته بالوثائق المؤدية الأخرى.
- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر.
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط المحاسبي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في الإنجاز.
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك (دراسة حالات التقارب البنكي).
- القيام بجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

الفرع الثالث: الإجراءات العامة

وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

- ❖ التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من حرق أو اختلاس.
 - ❖ وضع نظام سليم لمراقبة البريد الصادر والوارد.
 - ❖ تطبيق الإعلام الآلي على النظام المحاسبي قصد الحصول على معلومات سريعة ودقيقة.
- والشكل التالي يوضح إجراءات الرقابة الداخلية:

الشكل رقم(06):إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 123

المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تعرف هذه المكونات على أنها الحد الأدنى من الجودة المطلوبة لأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات بشكل عام وشركات المساهمة بشكل خاص، وتطبق هذه المكونات على جميع مجالات عمل الشركات كالمجالات البرمجية والمالية وغيرها، وتتكون مكونات نظام الرقابة الداخلية من:¹

أولاً- البيئة الرقابية

تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساساً لكل المعايير، حيث أنها تعطي نظاماً وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:

❖ نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.

¹ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية، الأردن، 2009، ص 50، 51.

- ❖ التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير وتطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة.
- ❖ فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد وغيرها.
- ❖ الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يحدد إطارا للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف المؤسسة.
- ❖ أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.
- ❖ السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها.
- ❖ علاقة المالكين بالمؤسسة وعلاقة أصحاب المصالح بالمؤسسة.

ثانيا - تقييم المخاطر

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية والمؤثرات الخارجية. كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل، ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.

ثالثا - المعلومات والاتصالات

تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية وإيصالها إلى الإدارة وإلى آخرين يحتاجونها داخل المؤسسة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى، وحتى تستطيع المؤسسة أن تعمل وتراقب عملياتها عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والأحداث الخارجية.

أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعلا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات.

رابعاً - مراقبة النظام

تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج المراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة، ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية.

يجب أن تشمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات وإجراءات لضمان أن نتائج المراجعة تتم بشكل سريع، وعلى الإداريين أن:

- ❖ يقيموا وبشكل سريع نتائج المراجعة بما في ذلك ما يبين التصور والتوصيات التي قدمها المراجعون وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال المؤسسة.
- ❖ يحددوا الإجراءات المناسبة للرد على نتائج وتوصيات المراجعة.
- ❖ يستكملوا وضمن إطار زمني محدد، كل الخطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة.

خامساً - إجراءات رقابية

- بالإضافة إلى المحيط الرقابي والنظام المحاسبي، على إدارة عمل إجراءات رقابية على النشاط وتتكون الإجراءات الرقابية من الخطوات والسياسات التي يجب أن يتم إتباعها للتأكد من ضمان العمليات من خلال:¹
- ✓ الفصل بين الواجبات وذلك بعدم السماح لأي شخص من القيام بأي عملية من أولها لآخرها ويجب الفصل بين التحويل، القيد والاحتفاظ، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية نظام الرقابة الداخلية.
 - ✓ المراجعة على الأنشطة والتأكد من قيد القيم الحقيقية من السجلات.
 - ✓ المحافظة على الموجودات والسجلات وعدم السماح للحصول عليها إلا بتحويل من الجهة المسؤولة وعمل جرد دوري للموجودات ومقارنة نتيجة الجرد مع ما هو مسجل في الدفاتر والاستفسارات عن أية اختلافات.
 - ✓ وجود تحويل من جهة مسؤولة بشأن جميع التعامل.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 2004، ص84.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر من المهام المسندة إليه، حيث يسمح له باكتشاف نقاط القوة والضعف ويكون ذلك من خلال برنامج التدقيق، وحتى يتوصل إلى التقييم النهائي عليه المرور بعدة مراحل واستعمال مجموعة من الوسائل والأساليب المتعارف عليها.

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات من المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك فإنه يعتمد على مجموعة من الأساليب والتي من أهمها نذكر:

1 أسلوب قوائم الاستقصاء (الاستبيان).

2 أسلوب خرائط التدفق

3 أسلوب المذكرة المكتوبة (الأسلوب الوصفي)

أولاً- أسلوب قوائم الاستقصاء(الاستبيان):¹

ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية. وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها إلى المراجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل. ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة (بلا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلاً في تلك الناحية.

ومن مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المؤسسات، ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي مؤسسة، وتوفير الوقت حيث يستغني المراجع عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية مراجعة منفردة، هذا كما تتمتع طريقة الاستبيان بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث ينظرون إليها كجزء من إجراءات المراجعة المعتادة، وهو ما لا يتوفر في طريقة الاستفسار الشفوي المباشر حيث قد يعتبر العميل أو الموظف نفسه محل استجواب يتعدى فيه المراجع حدود صلاحيته. وكذلك فإن استخدام الاستبيان سنوياً يلفت نظر القائمين بالمراجعة إلى عدم إغفال هذا الأمر سنوياً ومراعاة التغييرات التي قد تطرأ عليه بين سنة وأخرى.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 175، 176.

وبالرغم من هذه الخصائص يعيب عليه البعض أنه قد يقود إلى عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل مؤسسة بسبب كونه موحدًا للمؤسسات المختلفة. وهذا يعني أيضًا أنه لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل مؤسسة، تلك التفاصيل الهامة الضرورية للحكم على متانة نظام الرقابة الداخلية. كذلك فإن وجود الاستبيان قد يقود القائمين عليه من مساعدي المراجع إلى الاكتفاء به وعدم إجراء أية استفسارات أخرى قد تستلزمها الظروف. وللتغلب على هذه العيوب أو التقليل من أثرها بإمكان المراجع تحضير استبيانات خاصة بكل نوع معين من المؤسسات على حدة، والابتعاد عن الاستبيان الموحد. كذلك عليه القيام بمراجعة الاستبيان وتعديله سنويًا.

وفيما يلي نموذج لقائمة استبيان لبعض أوجه النشاط المالي الخاصة بجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات:

الجدول رقم (02): الرقابة الداخلية على المبيعات.

رقم مسلسل	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
	<u>المبيعات :</u>				
1	هل تخضع طلبات الزبائن للفحص والموافقة من قبل: أ - قسم المبيعات وأوامر البيع ؟ ب - قسم الائتمان ؟				
2	هل تستخدم إشعارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقامًا متسلسلة مسبقًا ؟				
3	هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة: أ - الكميات الواردة بها ؟ ب - الأسعار المستخدمة ؟ ج - العمليات الحسابية ؟ د - شروط البيع ؟				
4	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن ؟				
5	هل يتم تلخيص الفواتير وتبويبها بواسطة قسم غير قسم المحاسبة وذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟				

6	هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح وبدورة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن أ - المبيعات للموظفين ؟ ب السلع التالفة ؟ ج - المبيعات النقدية ؟
---	---

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية: مصر، 2006، ص 116.

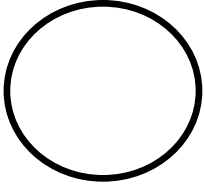


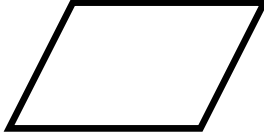
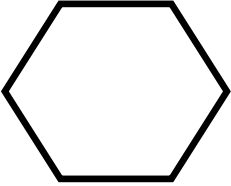
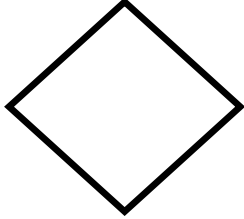
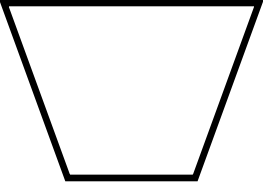
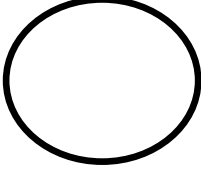



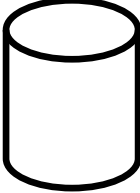


ثانياً - أسلوب خرائط التدفق

وهي عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات، نقاط الرقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة، ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها. وهذه الخرائط قد تكون موجودة فعلا ضمن النظام المالي والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على المراجع دراستها وفحصها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف بها. أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المراجع بأن يقوم بتصميم خرائط النظم بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة، وتستخدم عدة رموز في إعداد خرائط النظم، وهي رموز متعارف عليها عالمياً، وعند وضع تصميم لخرائط النظم ينبغي ملاحظة الآتي:¹

- 1 أن تدفق المعلومات بالخرائط يتجه من الأعلى إلى الأسفل ومن الشمال إلى اليمين، فإذا صادف وأن كانت المعلومات تتدفق في اتجاهات أخرى وغير ذلك فهنا يجب تحديد الاتجاهات وذلك بواسطة الأسهم (←↑).
 - 2 أن كل رمز يمثل مدخلات أو مخرجات يجب أن يتصل برمز آخر يصف العملية التي أنجزت والتي غيرت من المعلومات الواردة في مستند المدخلات أو المخرجات سواء في القيمة أو الشكل.
 - 3 يجب استعمال نقطة الربط (○) عند الانتقال من صفحة لأخرى أو من عملية لأخرى. وهذا الرمز دائماً يستعمل في نهاية وفي بداية عملية أخرى مكتملة لها.
 - 4 إن الرمز الذي يمثل إجراء عملية معينة (□) يمكن أن يتصل برمز أو أكثر من رمز.
 - 5 إن أي مدخلات تدخل النظام لا بد أن ينتج عنها مخرجات.
- وفيما يلي جدول يبين أهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق:

¹ إدريس عبد السلام أشنويوي، مرجع سبق ذكره، ص 67، 68.

الجدول رقم(03): أهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق

الشكل	الاسم	الشكل	الاسم
	أشرطة ممغطة		عملية
	مدخلات يدوية		مدخلات ومخرجات
	شاشة عرض		قرار
	عملية يدوية		موصل
	موصل		مستند
	خطوط		أسطوانة
	إتصال		بداية ونهاية

المصدر: محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998، ص220

ثالثا- أسلوب المذكرة المكتوبة: (الأسلوب الوصفي)

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة قائمة الاستبيان في تقييم نظم الرقابة الداخلية، وذلك لاعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب ومن بين هذه العيوب أن الأسئلة الواردة بقائمة الاستبيان هي

أسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة الإجابة على أسئلتها مملة وروتينية الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة. وتبعاً لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المراجع-أو مساعديه-بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة. ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع رؤساء المصالح والعاملين، الملاحظة، الاختبار والاستفسار، وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في المؤسسة. وتكتب المذكرة تبعاً لطريقة تنظيم عملية التقييم (طريقة الدورات، طريقة وحدات النشاط، أو طريقة بنود التقارير المالية المنشورة). فإذا كانت طريقة البنود هي المستعملة يقوم المراجع بكتابة وصف للإجراءات الرقابية الخاصة بكل بند رئيسي من بنود القوائم المالية كالمدينين، النقدية، المخزون، الأصول الثابتة. ومن خلال هذه المذكرة يستطيع المراجع تكوين فكرة من إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند ومن ثم يتحسس نقاط الضعف - إن وجدت - والتي يجب أن يأخذها بعين الاعتبار عند فحصه واختباره لتلك البنود.¹

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أو خارجي، فمن خلال عملية التقييم يهدف المراجع إلى:

- فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تقييم نظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة وصدق القوائم المالية والمحاسبية.
- إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام وحتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:²

أولاً- وصف الأنظمة والإجراءات

على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية، وفي هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الاستجابات:

¹ إدريس عبد السلام أشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 66.

² شعباني لطي، مساهمة المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004، ص ص 117، 118.

1 -التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة: تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، والتعبير عنه، كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجوابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، وفي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب، وهناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة وهي:

- احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله بعلم بهذا الاستجواب.
- التذكير بالمهمة وأهدافها، حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب وبالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة.
- حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر.
- سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلى المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

2 -خرائط التدفق والأسلوب الوصفي: انطلاقا من الملاحظات والاستجوابات، يعبر المراجع عن نظريته للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعية، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات والرقابات المنفذة.

ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية:

- تسهيل عملية الفهم والاتصال.
- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام.
- استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

ثانيا- التحقق من فهم الأنظمة

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة.

1 -اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها: العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لاختبارها، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها، بداية أنه ممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورة استغلال تتم على حدى عند القيام بعملية الاختبار، مثلا عملية التخزين، فإذا كان للمؤسسة عدة مصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدى.

كما يستطيع المراجع أن يلتقي بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة، ففي هذه الحالة يقرر المراجع اختيار الدورات حسب درجة تطبيقها وكفاءة الموظفين القائمين بهذه العملية، وأخيرا يمكن أن يحدث لدورتين مختلفتين أن يشتركا في جزء معين، ففي هذه الحالة يختبر المراجع كل دورة على حدى إلا بالنسبة للجزء المشترك.

2- القيام بعملية الاختبار: في هذه المرحلة يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة، ويجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، واختبار المراجع لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط، وفيما يخص التطبيق الميداني للاختبارات، نلاحظ أنه توجد طريقتين وهما:

أ- الطريقة المباشرة: وتتمثل هذه الطريقة في الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلون في الإجراءات التي يتم رقبته، وذلك من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة، ومن جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق هذه الإجراءات، ويمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين المعنيين.

ب- الطريقة غير مباشرة: وتتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية أي من البداية إلى النهاية وانطلاقا من الوثيقة الأصلية.

3- الأهمية الكمية للاختبارات: كما تطرقنا إليه سابقا، فاختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع إعطاؤها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات و ليس مدى كفايتها، فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة، وبعد انتهاء المراجع من هذه المرحلة يمكن له الانطلاق في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.¹

ثالثا- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على المرحلتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير).

وتكون عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة عن طريق استمارات مغلقة، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا. (الجواب بنعم إيجابي، والجواب بلا سلبي). وعليه يستطيع المراجع

¹ شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص119، 120.

في نهاية هذه المرحلة تحديد نقاط قوة هذا النظام وكذلك نقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.¹

رابعاً- اختبارات الاستمرارية

يقوم المراجع بالتأكد من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة مع اختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافاً. ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.²

خامساً- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

ومن خلال اعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة. هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها، يقدم المتدخل الحوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات. وتمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول الرقابة الداخلية الذي يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.³

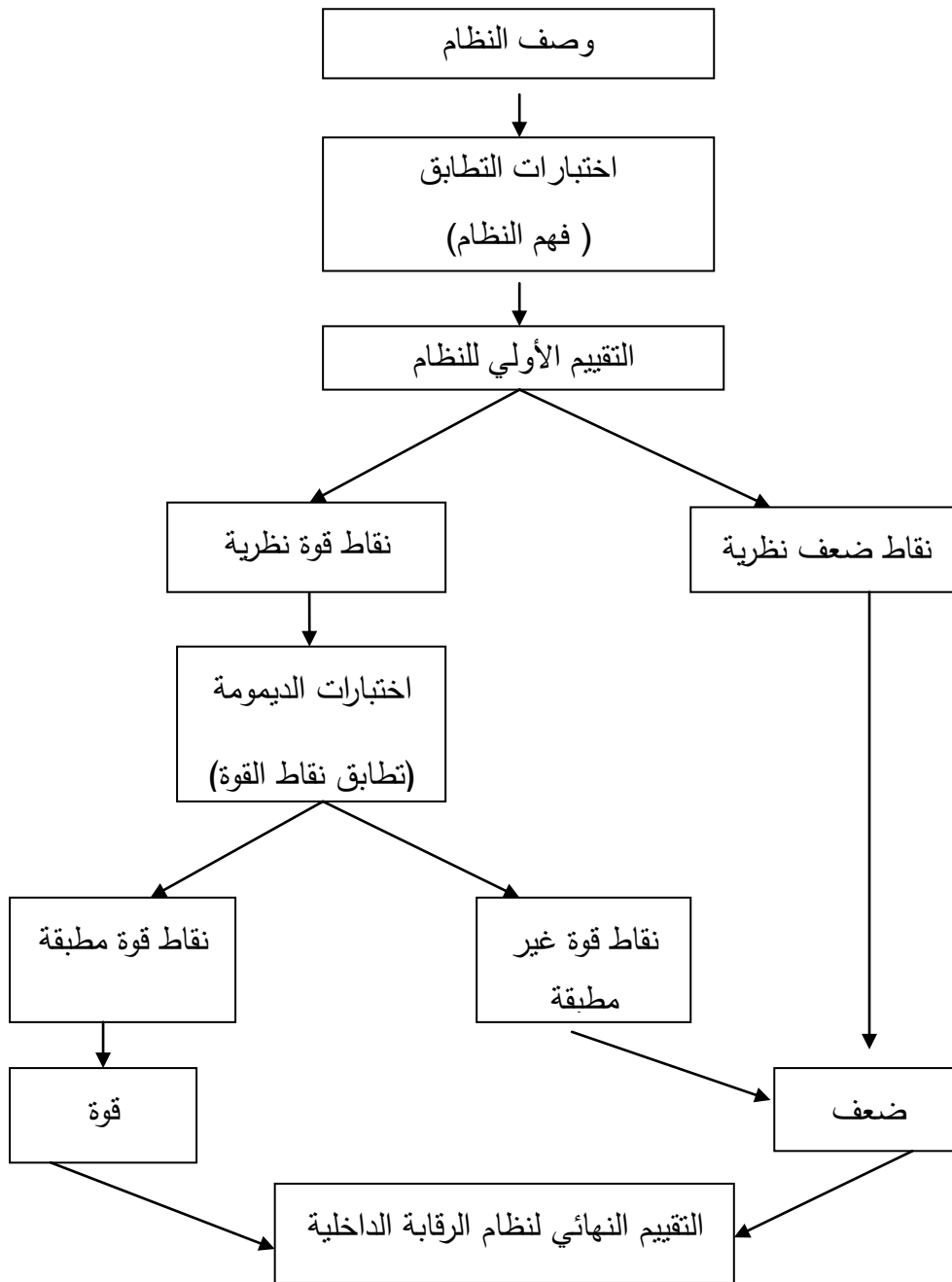
يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة في ذلك في الشكل الموالي:

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 73.

³ نفس المرجع، ص 74.

³ نفس المرجع، ص 75.

الشكل رقم (07): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك



المصدر: شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 123.

المطلب الثالث: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يحتوي نظام الرقابة الداخلية من الوسائل التالية:¹

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 86، 87.

1 **الخطة التنظيمية:** من خلال التعاريف السابقة أجمعت على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمدريبات التي تتكون منها المؤسسة، ونشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالاتي:

- ❖ تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- ❖ تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.
- ❖ تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.
- ❖ تعيين حدود والمسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

2 **الطرق والإجراءات:** تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فأحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديربات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على وضع إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

3- **المقاييس المختلفة:** تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس درجة مصداقية المعلومات، مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية، احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل يمكن القول أن الأهمية التي يحظى بها مفهوم نظام الرقابة الداخلية تعمل بالدرجة الأولى على حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم، وكذا تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة، ومن خلال تركيز محافظ الحسابات على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكنه الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، فإذا وجد أن نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه ومطبق فإنه بحد من الاختبارات ويتوسع في الإجراءات، ويكون لديه أساس معقول لاستخدام أسلوب العينة الإحصائية إذ أن فحص جميع العمليات المالية يعتبر مكلف ويتطلب وقت طويل ولا داعي له بما أنه يوجد نظام الرقابة الداخلية فعال.

تمهيد

بعد أن تناولنا موضوع الدراسة من الجانب النظري، كان لا بد من إسقاط ذلك في الجانب التطبيقي وذلك من خلال القيام بدراسة ميدانية بعدة مكاتب لمحافظي الحسابات، وذلك بالاستعانة بالعديد من الأدوات والوسائل في جمع وتحليل البيانات كالملاحظة والمقابلة، هذه الأخيرة كان لها النصيب الأكبر عند القيام بالدراسة الميدانية، وكانت عبارة عن محادثة بين الباحث ومجموعة من محافظي الحسابات وذلك بهدف الوصول إلى حقيقة أو موقف معين سعى الباحث إلى معرفته من أجل تحقيق أهداف الدراسة، ويكون ذلك من خلال طرح مجموعة من الأسئلة تكون صياغتها سهلة وواضحة وتتميز بالترتيب والتسلسل، كما تم اللجوء إلى تحليل عدة وثائق والتقارير الممنوحة من طرف محافظي الحسابات وذلك لتكون الدراسة أكثر مصداقية ووضوح، وقوفاً بمختلف المراحل التي يمر عليها محافظ الحسابات عند قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ما.

في هذا الفصل، وبناءً على ما سبق سنتطرق إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات وإجراءات القيام بالمهمة.

المبحث الثاني: مراحل القيام بالمهمة وإعداد التقرير.

المبحث الأول : تقديم مكتب محافظ الحسابات وإجراءات القيام بالمهمة

سننظر في هذا المبحث إلى تقديم المكتب محافظ الحسابات محل الدراسة الميدانية وقد اخترنا عينة والمتمثل في مكتب الأستاذ "تجاي علي" وذلك من خلال التعريف بالمكتب، تقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب، والخدمات التي يقوم بتقديمها.

المطلب الأول: التعريف بمكتب محافظ الحسابات

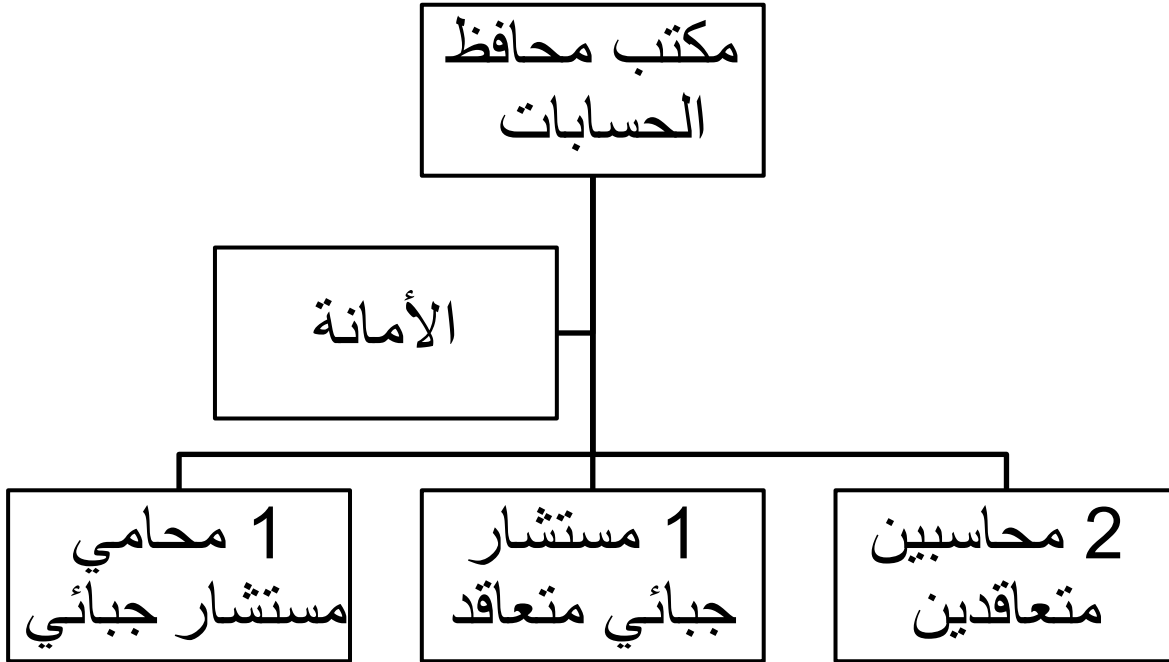
إن المكتب محل الدراسة عبارة عن مكتب لمحافظ حسابات بولاية بسكرة الذي يتمتع صاحبه بالاعتماد كمحافظ حسابات و محاسب معتمد وفقا للاعتماد رقم 04/1069 المؤرخ في 2004/02/11 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر.

يقوم محافظ الحسابات بأداء اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة بسكرة)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية، حيث يمثل الرقم الجبائي 196305060021939، ورقم المادة 07017701161، ويقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر ب 12.000,00 دج لدى الغرفة، ومن هنا يصبح مسجلا في الغرفة الوطنية.

ويتكون هذا المكتب من محافظ الحسابات، (02) محاسبين متعاقدين، (01) مستشار جبائي متعاقد، (01) محامي مستشار متعاقد.

وفيما يلي نبين الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بتقديمها مكتب محافظ الحسابات.

إن مكتب محافظ الحسابات ينشط في الميدان المالي والمحاسبي حيث يقوم بتقديم ما يلي :

- مسك المحاسبة للأشخاص الطبيعيين كالتطبيب والمحامي والصيدلي، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات.
- القيام بالتصريحات الجبائية الشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزيائنه.
- تقديم استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية، وطنية).
- المصادقة على حسابات المؤسسات و الجمعيات.
- القيام بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة.
- القيام بعمليات التصفية للمؤسسات التي أفلست أو أنهت نشاطها التجاري.

المطلب الثالث: إجراءات الدخول إلى المهنة

أولاً: قبول التوكيل:

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

- يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداوات جمعيتها للمساهمين.
- يطلب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للشركة المراقبة والشركات المنسوبة وإذا أقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية.
- في حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر للاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله.
- وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول، عليه أن يتأكد من المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفياً.
- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل بتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.
- كما يجب عليه أن يتأكد من إمكانية تلبية مهمته بكل حرية لا سيما إزاء مسيري الشركة.

ثانياً: الدخول إلى الوظيفة.

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل يجب على محافظ الحسابات التأكد من:

- شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة أما إذا تم تعيينه من طرف المجلس العام العادي يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" (وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للشركة كتابياً).
- الإعلان كتابياً على أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.
- أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل إيداع إلى الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوم التالية من قبوله التوكيل.

- يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات و ذلك قبل البداية في تنفيذ التوكيل، وتتضمن هذه الرسالة: مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب.
- الاتصال بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.

ثالثا: حالة رفض القبول

إذا تم إشعار 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 18 يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإجراء المنصوص في القانون التجاري، وإذا سبق وان قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

المطلب الرابع: الاجتهادات الخاصة بملف العمل.

إن الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه مسك مستندين أساسين، ملف دائم و ملف سنوي، حيث تسمح هذه المستندات لمحافظ الحسابات أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده إذا حدث هناك تغيير عنصر من عناصره، أو يتم حذف المعلومات التي أصبحت دون فائدة.

أولاً: الملف الدائم

- يتضمن هذا الملف كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة، ويحتوي على:
- العموميات الخاصة بالمؤسسة المراقبة: بطاقة فنية لها ووحداتها، التنظيم العام، الوثائق العامة.
 - المراقبة الداخلية: يحتوي هذا الفصل على كل سند يسمح بتقييم بصفة عامة صحة الرقابة الداخلية، والمخاطر العامة (وصف المهام، مجموع أسئلة تخص الرقابة الداخلية، البيانات).
 - معلومات محاسبية ومالية: النظام المالي والمحاسبي المستعمل، إجراءات محاسبية، مخطط مصالح المحاسبة، حجم العمليات وفقا لطبيعتها، السياسة المالية، طرق وإجراءات تقدير وعرض الحسابات، الحسابات السنوية لنشاطات الثلاث سنوات الأخيرة، حالة الخزينة والتمويل.
 - معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية: القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، وثيقة متعلقة

بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة الجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين، إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية.

- **الخصائص الاقتصادية والتجارية:** قطاع النشاط، وصف الدورات الأساسية، وصف المؤسسة في الفرع وكذا على مستوى السوق، الزبائن والسياسة التجارية.
- **معلومات حول الإعلام الآلي:** مخطط مصلحة الإعلام الآلي، التجهيزات والنظم المستعملة، البرامج المنشورة.

ثانيا: الملف السنوي

على عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، يتضمن هذا الملف كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة، حيث يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة، والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بإبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية.

ويعد هذا الملف ضروري من أجل تحكم أفضل في المهمة، وتدوين الأعمال التي أجريت والاختبارات المعمول بها، والتأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال تبرير الرأي المبدي وتسهيل تحرير التقرير، وبالتالي يعتبر ذلك دليل إثبات لكل الاجتهادات المطبقة والجدية التي اتصفت بها هذه المهمة أثناء أدائها. ويحتوي هذا الملف على:

- **تنظيم وتخطيط المهمة:** برنامج عام، قائمة المتدخلين، ميزانية الوقت ومتابعة الأعمال، يومية المتدخلين، تاريخ ومدة الزيارات، مكان التدخل، تاريخ إيداع التقارير.
- **تقييم نظام المراقبة الداخلية:** شرح الأنظمة، خرائط التتابع واستمارات المراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية (نظام، إجراءات طرق المحاسبة...)، أوراق العمل (العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة)، خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بها وآثارها على برنامج مراقبة الحسابات).
- **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 اكتشافها، الخاتمة العامة حول المصادقة.

- **تدقيقات خاصة أو قانونية:** فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا، المصادقة على ال5 أو ال10 الأجرور الأعلى الأولى، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها، الوثائق العائدة لهذه التدقيقات، فحص الأحداث اللاحقة عند إنهاء النشاط.
- **وثائق عامة:** المراسلات المتبادلة مع المؤسسة، معلومات حول اجتماعات مجلس الإدارة وجمعية المساهمين وبالأخص القرارات التي تؤثر على حسابات النشاط، التأكيدات المتحصل عليها من الغير، نسخ من المحاضر.

ثالثا: الاحتفاظ بملفات العمل

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

رابعا: حالة تعدد محافظي الحسابات

- في حالة تعدد محافظي الحسابات كل واحد من المحافظين مجبر على مسك ملفات العمل المشار إليها أعلاه.
- وفي حالة تقسيم العمل بين مساعدي المحافظين يجب أن يتضمن ملف كل واحد منهم على نسخ مستندات عمل زميله.
- تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة لتنفيذ المهمة على أحسن وجه.

المبحث الثاني: مراحل القيام بالمهمة وإعداد التقرير

سنتطرق في هذا المبحث إلى كيفية قيام محافظ الحسابات بتدقيق مؤسسة ما، وذلك بعد توكيله بالمهمة وقبوله القيام بها، حيث يبدأ محافظ الحسابات بالتعرف على المؤسسة مرورا بفحص وتقييم الرقابة الداخلية ومراقبة الحسابات وانتهاء بإعداد التقرير.

المطلب الأول: التعرف على المؤسسة محل المراقبة

قبل بداية العمل، على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة محل التدقيق، والهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة محل التدقيق.

ويتم التعرف على المؤسسة محل التدقيق كما يلي:

- على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكل المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي.
- تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكل العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.
- تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثير على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.
- يقوم محافظ الحسابات بإنشاء ميزانية خاصة بمهمته حيث يحدد فيها الساعات اللازمة التي تتوافق وطبيعة عمله، حساب التكاليف المقدرة وفقا لتجربة المساعدين والخبراء المحتملين، وكذلك حساب كل الأتعاب، وإذا اقتضى به الأمر يقوم بتنسيق الأعمال مع مساعده.

المطلب الثاني: فحص وتقييم الرقابة الداخلية.

نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، فإنه يتوجب على محافظ الحسابات أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للشركة المراقبة، وذلك للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات، ومن واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية :

- احترام الأشكال الشرعية والقانونية.
- مستوى نوعية الرقابة الداخلية.
- المكونات الأساسية لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

1- احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

يجب على محافظ الحسابات التحقق مما يلي:

- مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية (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).
- المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات.
- احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في المخططات المهنية.

- احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري خاصة: دوام الطرق، استقلالية الدورات، استمرارية الاستغلال، التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر.

2- الفحص وتقدير الرقابة الداخلية:

- يقوم محافظ الحسابات بتقدير إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصادقية.
- ترتبط الحتميات التي تخضع لها الرقابة الداخلية بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها واسترداداتها الخاصة، ويرتبط البعض الآخر بقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستنبث للتطبيق والتقنية والإدارية وهي كيفية بحجم الشركات.

3- المكونات الأساسية لتقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يركز على المكونات الأساسية الآتية:

- **نظام التنظيم:** يتمثل في: تعريفات المسؤوليات، تفرقة المهام التي يجب أن تقوم على أساس التنفيذ المتبادل للمهمة، تفرقة المهن التي تقوم على عدم الإجماع بين عمليين مثل المصلحة التجارية ومصلحة الإنتاج والإشهار، الحماية أو الاحتفاظ مثل أمين الصندوق، أمين المخزن، الحارس الصيانة، التسجيل، وصف المهن التي تتمثل في الدقة مكتوبة على مستوى التنفيذ كل من مصدر المعلومات المستوجب معالجتها، كيفية معالجتها، مدة المعالجة.
- **نظام الإعلام والتوثيق:** لكي يكون نظام التوثيق والإعلام مقنعا يجب عليه أن يتضمن ما يلي: إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا والتي تحدد بوضوح، الوثائق دعائم الإعلام، وثائق إجراءات.
- **نظام الأدلة:** يجب على هذا النظام أن يسمح بالتأكد من أن لا يسمح بتجنيد، وتنفيذ وتسجيل إلا الصفقات التنظيمية والمناسبة، كل صفقات الانطلاق والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أحسن الآجال.
- **الوسائل المادية للحماية:** تتمثل في: الجدران، الأبواب، الحواجز، الخزائن المخصصة لسهولة الدخول المحمي تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة، الخسائر، التبذير...إلخ.
- **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 ما يلي: إجراءات التجديد، التكوين الأولي والمستمر، سياسة الأجور، الرقابة والتقييم الدوري للنشاط.
- **نظام الإشراف على الرقابة:** يمر محافظ الحسابات عند تقييمه للرقابة الداخلية على عدة المراحل:

- تقييم الرقابة الداخلية يمر على الأحوال الآتية: فهم ووصف الأنظمة المهمة، تأكيد الفهم بواسطة تحليلات، إبراز نقاط قوى وضعف الأنظمة، التحقق من سير ودوام النقاط القوية، التقييم النهائي والتأثر حول مهمة التلخيص.
- يشير التلخيص حول تقييم الرقابة الداخلية إلى ما يلي: النقائص الملحوظة على السير (حول الإدراك إذا ما اقتضى الأمر) للأنظمة والإجراءات، التأثيرات الممكنة حول الحسابات السنوية، التأثير حول برنامج مراقبة الحسابات.
- يجب أن تكون نتائج دراسة وتقييم الرقابة الداخلية مسجلة في ملفات العمل، وفي تقرير موجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة.
- يجب على التقرير حول الرقابة الداخلية الموجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة أن يبرز الانحلال والنقائص الملحوظة بالإضافة إلى اقتراحات التحسين والنصائح، كلما كان ذلك ضروريا.
- يجب أن يعالج وصف نقاط الضعف، نتيجة وتأثير هذا الضعف على الحسابات السنوية، رأي ونصائح تسمح بالتغلب عليها، مرفق محتمل، المكان والتاريخ والإمضاء.
- قد يجد محافظ الحسابات نفسه يستخلص عند وصوله إلى هذا المستوى من المهمة إلى رفض شهادة الحسابات إذا كانت الرقابة الداخلية تحتوي على نقائص من الأحوال المالية المنتجة عديمة المصادقية.

المطلب الثالث: مراقبة الحسابات

إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء الرأي حول الحسابات السنوية، وإن امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين: التعرف بالمؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية (ويجب على برنامج مراقبة الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها).

ويمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي:

-قائمة المراقبات للإنجاز، يجب أن تكون المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين من تنفيذها.

-امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم.

-الإشارة إلى إنجاز المراقبة.

-مرجع في ورقة العمل أين تم إسناده إلى المراقبة.

-المشاكل المتعرض لها تجب الإشارة إليها.

للحصول على الأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي، يوجد بحوزة محافظ الحسابات مختلف التقنيات، منها: فحص المستندات، المراقبات الجبرية العددية، التحليلات والتقييمات، الفحص التحليلي، ويجب أن تسمح عملية مراقبة الحسابات من التأكد من أن كل العناصر تكون مراقبة بدقة، وعليه التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصاته ومعرفته بالمؤسسة، وأنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مختلفة لنشاطه وحالته المادية.

المطلب الرابع: إعداد التقرير

سنتطرق في هذا المطلب إلى حالتين فقط، وهما إبداء رأي بدون تحفظ وإبداء رأي بتحفظ، وذلك لاستحالة الحصول على الحالة الثالثة وهو تقرير عدم المصادقة حيث نادرا ما تحدث هذه الحالة.

أولاً: تقرير بدون تحفظ

1 - إبداء الرأي حول الحسابات

تنفيذا للمهمة المسندة إلينا من طرف الجمعية العامة في 2012/04/14، لانجاز مهمتنا المتمثلة في تدقيق حسابات السنة 2012، 2013، 2014. لقد فحصنا الكشوف المالية للشركة ذات المسؤولية المحدودة (X) بالنسبة للدورة المختتمة في 2014/12/31:

✓ الميزانية.

✓ حسابات النتائج.

✓ الجداول الملحقة.

وأشهد أن الحسابات الخاضعة لموافقكم في إطار الاجتماع السنوي للدورة العادية، صادقة وشرعية، وتعطي أيضا صورة حقيقية قدر الإمكان على الوضعية المالية لشركتكم للدورة المقفلة في 2014/12/31.

- الميزانية في 2014/12/31 أقلت بمجموع قدر ب: 537.129.024,84 د.ج،

- النتيجة ربح قدرت ب: 2.368.999.07 د.ج. (بتصرف).

2 - إبداء الرأي حول الأجور

وفقا للمادة 680 الفقرة 3 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 من 25 أبريل 1993 المعدل والمكمل للمرسوم رقم 75-59 من 26 سبتمبر 1975 من قانون التجاري. المبلغ الإجمالي السنوي لخمسائة أشخاص أكثر أجرا للشركة وذلك من 2014/01/01 إلى غاية 2014/12/31 بلغ 6.236.366.53 د.ج.

وفيما يلي الجدول التالي يوضح أسماء ومناصب أجر كل شخص:

الجدول رقم(4): أجور ال5 أشخاص أكثر أجرا

الاسم واللقب	الوظيفة	الأجر الخام السنوي
1. بلحوسين حسين	المسير	3.475.380,80
2. بوخاري صلاح	مدير المشروع	753.710,00
3. مشري لعربي	مدير الصيانة	720.045,00
4. عاشور محمد	مدير الحظيرة	692.820,00
5. بن صالح رضا	مدير المحاسبة و المالية	594.410,73
المجموع		6.236.366,53

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات.

ملاحظة: أسماء الأشخاص الواردة في هذا الجدول هي أسماء وهمية وذلك عائد لسرية المعلومات.

3 -إبداء الرأي حول الرقابة الداخلية

لقد كان تقرير محافظ الحسابات نظيفا، أي أنه لم يحتوي على أي ملاحظات، وقد جاء التقرير كما يلي:

"بصفتنا مدقق الحسابات للشركة الخاصة بك وفقا لأحكام الأمر التنفيذي 11-202 من 26 مايو 2011 المادة 02، وبأمر من وزارة المالية في 24 يونيو 2013.

يملك المسير الحق في تقريره خاصة اعتبار شروط التحضير وتنظيم الأشغال الخاصة بالتجمع العام وإجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة داخل المؤسسة.

ومن مسؤوليتنا أن أبلغكم عن أي ملاحظات على المعلومات الواردة في تقرير المسير على إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد وتجهيز المعلومات المحاسبية والمالية.

الخلاصة: على أساس عملنا، وفقا لتقرير المسير فإن دفتر الإجراءات المكتوبة الموجود والذي أعد بالتعاون مع المعهد العالي للإدارة عنابة (ISGA) في تنفيذ نظام إدارة الجودة. ليس لدينا أي تعليقات على المعلومات الواردة في إجراءات الرقابة الداخلية للشركة فيما يتعلق بإعداد وتجهيز المعلومات المحاسبية والمالية الواردة في تقرير المسير.

ثانيا: تقرير بتحفظ

1 -إبداء الرأي حول الحسابات

انطلاقا من عملية المراقبة التي قام بها محافظ الحسابات على الشركة (y) والتي تعتمد على أسلوب المراقبة بالعينة، واعتمادا على أدلة الإثبات باستعمال الفحص والتدقيق، قد قام محافظ الحسابات بتقديم التحفظات التالية:

- ❖ عدم تطبيق أحكام القانون الأساسي للمؤسسة فيما يتعلق بتكوين الاحتياطات القانونية والنظامية.
- ❖ غياب دفتر الجرد الذي يجب أن يكون مرقما ومؤشرا من طرف العدالة.
- ❖ عدم مسك بطاقات المخزونات.
- ❖ عدم القيام بتحليل وتفصيل بعض حسابات الموردين.
- ❖ غياب وثيقة حالة المقاربة لبعض الحسابات البنكية.

2 -إبداء الرأي حول الرقابة الداخلية

كان التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية والذي أعده محافظ الحسابات والذي يخص المؤسسة (y) يحتوي على بعض التحفظات، وكانت هذه التحفظات كالتالي:

- ❖ تم تشخيص الأداء على مستوى هياكل الشركة الذي كشف لنا عدم وجود مخطط تنظيمي مقترح ودليل إدارة مناسب.
- ❖ غياب الرقابة الداخلية بين الهياكل المشتركة.
- ❖ غياب التأكيد على الأرصدة من جهة الأطراف الثلاثة (الزبائن، الدائنون، الحسابات الدائنة).
- ❖ غياب الإجراءات الإدارية والسيطرة أو التحكم في الديون ولاسيما من حيث المبيعات ومنح المساعدات لتسهيل الدفع وإطلاق إجراءات الاستيراد.
- ❖ عدم اتخاذ قرار الاستثمار الأكثر أهمية وتأسيس الإجراءات الخاصة بالميزانية.

خلاصة الفصل

بعد تمكننا من القيام بدراسة الحالة بعدة مكاتب لمحافظي الحسابات، تمكنا من التعرف على المكتب والخدمات التي يقوم بتقديمها، ومختلف الإجراءات والخطوات المتعلقة بالطرق التي يتبعها محافظ الحسابات، وهذا بداية من قبوله للتوكيل ومن ثم القيام بجمع المعطيات والمعلومات حول المؤسسة ومن ثم القيام بعملية الرقابة، حتى إعداد التقارير الخاصة بإبداء الرأي حول الحسابات، إبداء الرأي حول الأجور، والتقارير الخاص بتقييم الرقابة الداخلية، مع العلم أنه بالنسبة للتقارير لم تصادفنا الحالة الثالثة ألا وهي تقرير عدم المصادقة وكذا صعوبة الحصول على الملاحق بالنسبة للحالة الثانية، وذلك للتطرق لجميع الحالات، وهذا بسبب تحفظ محافظي الحسابات وسرية الوثائق المطلوبة.

خاتمة

من خلال الدراسة التي قمنا بها، يتجلى لنا أن لمحافظة الحسابات في الجزائر أهمية بالغة في تطور واستمرار المؤسسات، حيث أنها تساعد مالكي رؤوس الأموال والمساهمين من المحافظة على مصالحهم وأموالهم، حيث يتطلب القيام بهذه الوظيفة أشخاصاً مؤهلين علمياً وعملياً، حيث أن محافظ الحسابات يقوم بتقديم تقرير كتابي إلى الهيئات المشرفة على تعيينه يتضمن رأي حول المستندات والقوائم المالية التي قام بمراقبتها، هذا الرأي من شأنه أن يساعد في اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وهذه الخطوة تكون ناتجة عن مراحل مختلفة يتبعها محافظ الحسابات حتى يكون عمله منظماً ودقيقاً، إذ أنه يبدأ بتحضير ملخص حول المؤسسة وتقييم رقابتها الداخلية، ثم مراقبة الحسابات ليصل في الأخير إلى إعداد التقرير النهائي الذي يعطينا الصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة.

كما تناولنا موضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف، تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعية، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخدامها.

1- اختبار الفرضيات

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى الآتي:

❖ **الفرضية الأولى:** إعطاء محافظ الحسابات نصائح لمتخذي القرار بالمؤسسة، لاتخاذ القرارات السليمة كنتيجة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

❖ **الفرضية الثانية:** حيث يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف مواقع النقص والقوة لنظام الرقابة الداخلية، ويقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار مدى فعاليته.

❖ **الفرضية الثالثة:** حيث يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب كالاستبيان.

2- النتائج

وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج التي توصلنا إليها:

- على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصول محافظ الحسابات على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية، وإعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج التدقيق.

- يهدف محافظ الحسابات إلى اكتشاف نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي مدى فعاليتها، وهذا ما يؤدي إلى تحديد درجة الدقة على البيانات المالية، وتحديد الاختبارات والفحوصات التي يجريها محافظ الحسابات بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات للتأكد من صحة القوائم المالية.
- يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام، وعلى الرغم أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طرق أسئلة والحصول على أجوبة عليها من خلال طرق وأساليب.
- إن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكلتها وأسبابها وطرق علاجها، من خلال هذا البحث ظهر أن مشكل محافضي الحسابات يواجهون في عملهم مشاكل عديدة أبرزها ضعف نظام الرقابة الداخلية في الشركة التي يقوم محافظ الحسابات بتقييمها وهذا بسبب عدم وجود مدقق داخلي بالمؤسسة.

3 - صعوبات البحث

واجه الباحث في إعداد هذا البحث عدة صعوبات نذكر منها:

- ✓ ضيق الوقت، حيث وجد الباحث صعوبة في تسيير وقته.
- ✓ عدم استجابة محافضي الحسابات بالنسبة للوثائق المطلوبة وذلك لسرية المعلومات.
- ✓ عدم التطرق لعنصر مراقبة الحسابات في الجانب التطبيقي وذلك لعدم حصول الباحث على الوثائق اللازمة والضرورية للتطرق لهذا العنصر.
- ✓ وجود اختلاف في المعطيات المتحصل عليها رغم أن المطلوب واحد.

4 - التوصيات والاقتراحات

بعد طرح مختلف النتائج يمكن للباحث تقديم مجموعة من التوصيات نعتقد أنها مهمة في رفع أداء نظام الرقابة الداخلية، يمكن عرضها كما يلي:

- الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات خاصة التقرير الخاص بنظام الرقابة لداخلية.
- توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على أداءه الجيد.
- ضرورة الاعتماد على محافضي الحسابات في المؤسسات نظرا للأهمية البالغة لمحافظة الحسابات.
- ضرورة توفر الشروط اللازمة في الشخص القائم بالتدقيق القانوني (محافظ الحسابات) خصوصا الاستقلالية والخبرة المهنية.

5 -آفاق الدراسة:

بعد قيامنا بهذه الدراسة التي نعتقد أنها لم تنهي الموضوع، بل فتحت بابا جيدا لمناقشة هذه العلاقة بين هذين المتغيرين، نجد أنه من الضروري توجيه الباحثين بعدنا في مثل هذا المجال إلى دراسات مكملة له نجد أن أهمها ما يلي:

- ❖ مساهمة المراجع الخارجي في تحديد عيوب ونقائص مدخلات نظام الرقابة الداخلية
- ❖ أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحسين مخرجات نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ مساهمة التدقيق الخارجي في اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية.

1. المراجع باللغة العربية

- (1) احمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
- (2) إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة (معايير وإجراءات)، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996.
- (3) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية: مصر، 2006.
- (4) إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار رائد للنشر، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- (5) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، تدقيق الحسابات المتقدم الإطار النظري والإجراءات العملية-الجزء الأول-، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- (6) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية-، دار وائل للطباعة والنشر، عمان-الأردن، ط1، 2000.
- (7) خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 1998.
- (8) رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
- (9) شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.
- (10) عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية، الأردن، 2009.
- (11) علي السيد قاسم، مراقبة الحسابات، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.
- (12) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- (13) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة العملية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.

- 14) محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، 2003.
- 15) مفتاح الصحن وآخرون، أسس التدقيق-الأسس العلمية والعملية-، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2004.
- 16) نواف محمد عباس الرماحي، تدقيق المعاملات المالية، دار الصفاء لنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- 17) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 2004.

II. مذكرات وأطروحات

- 1) العناق مراد، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة المسيلة، 2014.
- 2) بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة سطيف، 2011.
- 3) بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة المسيلة، 2007.
- 4) خرف الله محمد راسم، دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية الملوحة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة بسكرة، 2014.
- 5) شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة بومرداس. 2009.
- 6) شعباني لطفي، مساهمة المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004.
- 7) عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2007.

III. ملتقيات ومدخلات

- 1) عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة الجزائر، يومي 06 و 07 ماي، 2012.
- 2) مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة ورقلة، 22-23 أبريل 2003.

IV. القوانين والمراسيم

- 1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يوليو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991، العدد 20، المادة 34.
- 3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27/01/2011، العدد 7، المواد 3-15.
- 4) وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية، الجزائر، 1989.