

جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان -

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

مشروع بحث لنيل شهادة الماستر

تخصص محاسبة وجباية اكاادمي

قسم محاسبة وجباية

تحت عنوان :

دور محافظ الحسابات في تسيير

نظام الرقابة الداخلية

تحت إشرافه

الأستاذ:

أ. مرابط سليمان

من إعداد:

بن منصور أسماء

لجنة المناقشة

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا

الأستاذ: بن منصور عبد الله

مشرفا

الأستاذ: أ. مرابط سليمان

ممتحنا

الأستاذ:

الفهر

س

الرقابة	وانواع	مكونات	II-1-3-
	44.....		الداخلية.....
الرقابة	نظام	اجراءات	II-2-3-
	47.....		الداخلية.....
الرقابة	لنظام	الحسابات	II-2-3-
		محافظ	وتفهم
			توثيق
			50.....
			الداخلية.....
الرقابة	نظام	تحسين	II-3-
		في	ودوره
			الحسابات
			محافظ
			مساهمة
			53.....
			الداخلية.....
الداخلية	الرقابة	نظام	II-2-3-
		تقييم	و طرق
			53.....
			الداخلية.....
الرقابة	نظام	تحسين	II-3-3-
			طرق
			56.....
			الداخلية.....
61..... الفصل الثاني: الدراسات السابقة.			
الرقابة	تحسين	عنوان	I.
			شهادة
			الدكتورة
			في
			التدقيق
			المحاسبي
			: عنوان
			تحسين
			الرقابة
			63.....
			الداخلية.....
الداخلي	المحاسبي	التدقيق	II.
			شهادة
			دكتوراه
			في
			العلوم
			التجارية
			والمالية
			: التدقيق
			المحاسبي
			الداخلي
			65.....
			للمؤسسة.....
III. مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية : مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.....			
			66.....
			المؤسسة الاقتصادية.....
المالية	المحاسبي	النظام	IV.
			مذكرة تخرج
			لنيل شهادة
			ماستير
			أكاديمي
			في
			علوم
			التدقيق
			المحاسبي
			دور
			محافظ
			الحسابات
			في
			تعزيز
			موثوقية
			القوائم
			المالية
			وفق
			النظام
			المحاسبي
			المالي.
			68.....
			الداخلية.....
الداخلية	الرقابة	نظام	V.
			مذكرة
			لاستكمال
			متطلبات
			شهادة
			ماستير
			أكاديمي
			في
			علوم
			التدقيق
			ومراقبة
			التسيير
			دور
			مراجعة
			الداخلية
			في
			70.....
			المؤسسة.....

.VI مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستير أكاديمي في الدراسات المحاسبية وجبائية المعمقة : دور محفظ

الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية.....72

.VII رسالة مكلمة لنيل شهادة الماجستير في التنمية والتسيير للموارد البشرية بعنوان أساليب الرقابة

الداخلية ومساهمتها في تطوير أداء المؤسسة

الاقتصادية.....73

.VIII مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستير أكاديمي في العلوم المالية بعنوان شروط ممارسة المراجعة الخارجية

لفحص نظام الرقابة الداخلية.....75

.IX مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم المحاسبية : دور محافظ الحسابات في زيادة جودة

القوائم المالية في ظل القوانين والتشريعات الجديدة.

.....77

.X شهادة ليسانس تحت عنوان دور التنظيم الداخلي في تسيير المؤسسة : دور محافظ الحسابات في

زيادة جودة القوائم

المالية.....79

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات.....83

I. مقدمة للمكتب محل الدراسة.....83

I-1- التعريف بالمكتب.....83

I-2- الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.....83

I-3- الخدمات التي يقدمها المكتب.....84

II- الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهمة

المحاسبة.....85

II-1- الإجراءات المبدئية في حالة قبول أو رفض

التوكيل.....86

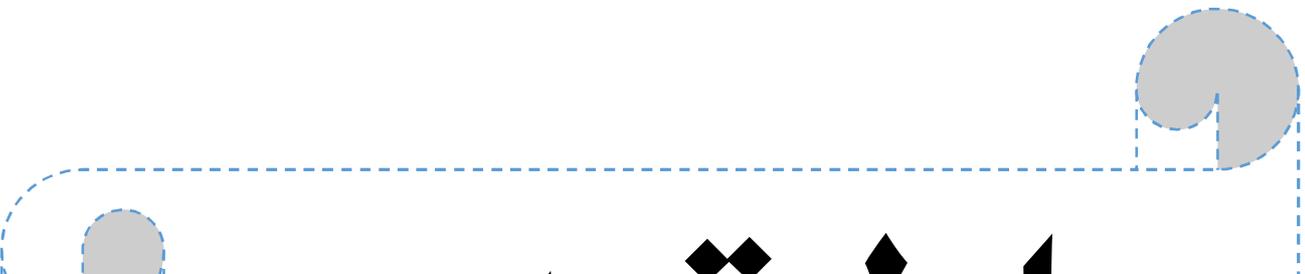
II-3- الاجتهادات الخاصة بملف العمل

.....87

I. إعداد الأسئلة والاستقصاء لتحديد مقدار درجة تحسين وعمل الرقابة

الداخلية.....89

القوائم	وتقديم	النهائي	التقرير	إعداد	-III
		95.....			المالية.....
97.....					الخاتمة العامة.....
100.....					قائمة المراجع.....



لقد عرفت المؤسسات الاقتصادية توسعا كبيرا في تسيير المؤسسات وذلك بانتقال تسيير المالكين إلى مسيرين لهم دراية وخبرة في مجال التسيير والإدارة هذا معناه حدوث انفصال الملكية عن الإدارة هذا معناه حدوث انفصال الملكية عن الإدارة هذا ما أدى إلى ظهور الحاجة إلى رأي مستقل يتمتع بالتأهيل العلمي من اجل تمثيل المساهمين في المراقبة وتدقيق الحسابات والمتمثل في محافظ الحسابات.

تمثل محافظة الحسابات أهمية كبيرة في المؤسسات الصناعية والتجارية والمالية نظر للدور الذي تؤديه من اجل الحفاظ على مبادئ المحاسبية وعلى ممتلكات وحسابات الشركة ومن هنا تظهر أهمية دور المحافظ الحسابات في مختلف الهيئات المعنية بالمراقبة حيث أن مهنته تتطلب المرور بمراحل معينة لإتمام عمله فبدا أولا بالتعريف بمهنته عن طريق معرفة المؤسسة ومحيطها ثم يقيم نظام الرقابة الداخلية وبعدها يصدر التقرير النهائي بهدف إبداء رأي محايد في القوائم المالية الختامية من ربح أو خسارة من اجل الحماية من مختلف الضغوط والممارسات المؤثرة للخروج بكمية من المعلومات المحاسبية الموثقة حول الشركة محل التدقيق ليستطيع في هذه المرحلة الأخيرة العمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية وذلك بعد اكتشاف الأخطاء إذا كانت موجودة.

ولعل من أهم هذه المراحل وأدقها هي مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات نشاط المؤسسة حيث تعتبر ضمان يحقق أهداف الرقابة الداخلية حيث يتمتع نظام المعلومات بخاصية السلامة والمصدقية من خلال فرض الأدوات الرقابية التي تساعد على تحسين نظام الرقابة الداخلية.

ويعرف النظام الرقابة الداخلية بأنها الإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى هدفها الذي هم العمل بشكل منتظم والالتزام بالإجراءات وحماية الأصول واكتشاف الخطأ واكتمال السجلات المحاسبية وعداد معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب وبالتالي يمكن القول إن التزام محافظ الحسابات بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تحديد درجة الدقة والاعتماد على البيانات المالية وأيضا تحديد الاختبارات والفحوصات التي سيجريها بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة الأرصدة الحسابات المثبتة بالقوائم المالية بعد حصوله على الأدلة الكافية والملائمة التي تبرر رأيها على سلامة وصدق القوائم المالية وبالتالي تظهر الحاجة إلى التدقيق الخارجي الذي هو وسيلة يهدف إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة ويعتمدها في اتخاذ قراراتها وعلى أساسها أيضا يعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية من أحسن إلى الأحسن.

ومن هنا فان الإشكالية التي أحاول الإجابة عليها من خلال مذكرتي يمكن طرحها على النحو التالي:

- ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية ؟
- وضمن هذه الإشكالية تدرج العديد من التساؤلات التي ينبغي الإجابة عنها من بينها:
- ماهي منهجية التي يتبعها محافظ الحسابات لإكمال مهمته؟
- ماهو الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية من خلال التدقيق الخارجي؟
- كيف يحسن محافظ الحسابات من نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة على أساس تقييمها؟

فرضيات البحث:

- ينطلق البحث من الفرضيات الأساسية والمتمثلة في:
- إتباع محافظ الحسابات منهجية واضحة تمكنه من إبداء رأيه الفني.
- التدقيق الخارجي يهدف إلى إثبات صحة المعلومات المالية المصرح بها وعلى أساسها يكون التقرير النهائي.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية وسيلة لتحديد نطاق التدقيق الذي من خلاله نستطيع العمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية.

أسباب اختيار الموضوع

- تعود أسباب اختياري لهذا الموضوع للمبررات التالية:
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في المجالات المتعلقة بالحاسبة والتدقيق.
- الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية.
- تعتبر الدراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية.
- يعمل محافظ الحسابات على التأكد من سلامة ودقة البيانات المالية.

أهمية الدراسة

- تكمن أهمية الدراسة في الدور الهام كمحافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق مهام جديدة وأهمية التدقيق التي تعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية باعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقيق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية وبالتالي فالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين أداء المؤسسة.

أهداف الدراسة

تمثل الأهداف الموجودة في دراسة هذا الموضوع :

- إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في تسيير الحسن للأنشطة.
- إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها.

منهج الدراسة

اعتمدت في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لصياغة الأفكار ولتحقيق أهداف هذا البحث وللتوصل إلى إجابة عن الإشكالية المتعلقة بالرقابة ودور محافظ الحسابات أيضا استخدمت القوانين التشريعية التي تنظم مهنة التدقيق

مصادر الدراسة

- لكي يتم إنجاز هذه المذكرة اعتمدت على عدة مراجع باللغة العربية مرتبطة بالموضوع إضافة إلى مواقع الانترنت وكذا القوانين والنصوص التشريعية التي تنظم مهنة محافظ الحسابات .

XI. شهادة الدكتوراه في التدقيق المحاسبي : عنوان تحسين الرقابة الداخلية

- شهادة الدكتوراه في التدقيق المحاسبة تحت عنوان تحسين الرقابة الداخلية كدليل عملي لمؤسسات التمويل الأصغر .
- واعتمد في هذه الأطروحة على دراسة تطبيقية.مؤسسة صناعية الأقمشة والجلد في الجزائر العاصمة من إعداد الطالب قلاله زكريا سنة 2011.

XII. شهادة دكتوراه في العلوم التجارية والمالية : التدقيق المحاسبي الداخلي

للمؤسسة

شهادة الدكتوراه تحت عنوان التدقيق المحاسبي الداخلي للمؤسسة التي قام بانجازها الأستاذ بلعربي عبد القادر من جامعة وهران سنة 2010 .

XIII. الدراسة الثالثة: مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية : مساهمة

الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية بعنوان : مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

المالي في المؤسسة الاقتصادية مع دراسة ميدانية في مؤسسة التسيير السياحي بيسكرة (EGTB) من

إعداد الطالب علي شيتور سنة 2012-2013

عرض خطة البحث:

لانجاز هذه المذكرة سوف أقوم بتقسيمها إلى ثلاثة فصول، أولاً نبدأ بالمقدمة وسنهي أكيد بالخاتمة الخاصة بالمذكرة ككل ، حيث قسمنا كل فصل إلى ثلاثة مباحث فقد تطرقنا في الفصل الأول المعنون بالإطار المفاهيمي المحافظة الحسابات ويشمل ماهية التدقيق وأيضاً الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات ويشمل جميع شروط ممارسة مهنته ومهامه ومسؤولياته أما الفصل الثاني كان الاهتمام بالإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية وأهميتها بالإضافة إلى كل الأنواع والإجراءات التي تعمل وتساعد على فحص وتقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية وأيضاً أهمية محافظ الحسابات في تقييم وتحديد مدى صحة ودقة القوائم المالية إضافة إلى هذين الفصلية سيكون هناك فصل كامل وخاص بدراسة حالة أي المعاينة الميدانية التي ستوضح أكثر المفاهيم التي قمنا بدراستها في الجانب النظري.

✓ الملخص:

من خلال الدراسة التي قمت بها تعرفت على أهمية وجود محافظ حسابات والدور الذي يقوم به من اجل تحسين نظام الرقابة الداخلية والسعي لتطوره فهو يعتبر جهة رقابية خارجية يركز عليها الاقتصاد الوطني فهو نوعا من المصداقية والثقة على القوائم المالية، وتهدف دراستي إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية والتأكيد من مدى تطبيق وفاعلية هذا النظام على حسابات الشركة. واعتمدت في دراستي على القوائم والتقارير المالية التي قدمها لي محافظ الحسابات بعد الزيارة الميدانية حيث تم طرح مثال يوضح دور محافظ الحسابات والعمل الذي يقوم به داخل المؤسسة وتوصلت فعلا إلى أن محافظ الحسابات يقيم نظام الرقابة الداخلية ويعمل على تحسينه وذلك بإعطاء رأي فني حول القوائم المالية ومدى مصداقيتها ويطرح لهم الحلول المناسبة لتحسين نظام الرقابة الداخلية اعتمادا على المعايير الدولية المحاسبية .

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات، القوائم المالية، تحسين نظام الرقابة الداخلية.

✓ Résumé:

Grâce A L'étude Que Vous Avez Fait Appris L'importance De La Présence Du Gouverneur Des Comptes Et Le Rôle Qu'ils Jouent Dans Le But D'améliorer Le Système De Contrôle Interne Et La Poursuite De Son Développement, Il Est Considéré Comme Un Point De Contrôle Externe Est Basé Sur L'économie Nationale, Il Est Une Sorte De Crédibilité Et De Confiance Sur Les Etats Financiers.

Le But De Mon Etude De Connaître Le Rôle Du Gouverneur Des Comptes Dans L'amélioration Du Système De Contrôle Interne Et La Confirmation De L'étendue De L'application Et L'efficacité Du Système Sur Les Comptes De L'entreprise.

Il A Adopté Dans Mes Etudes Sur Les Etats Financiers Et Les Rapports Me Soumis Au Gouverneur Des Comptes Après La Visite Sur Le Terrain Où Il A Été Présenté Un Exemple Qui Illustre Le Rôle Du Gouverneur Des Comptes Et Le Travail Effectué Au Sein De L'organisation A Constaté En Fait Que Le Gouverneur Des Comptes Evalue Le Système De Contrôle Interne Et Travaille

A Améliorer Et A Pétrir En Donnant Un Avis Technique Sur Les Etats Financiers Et L'étendue De Crédibilité Et Leur Présente Des Solutions Appropriées Pour Améliorer Le Système De Contrôle Interne Fondé Sur Les Normes Internationales De Comptabilité.

 Mots-Clés:

Gouverneur Des Comptes, Les Etats Financiers, Améliorer Le Système De Contrôle Interne.

الفصل

تمهيد الفصل الأول:

إن التطور العلمي الذي حدث والتغير كل الأفكار والمبادئ المحاسبية الاقتصادية من خلال التطبيق العملي لها أدى إلى ظهور الحاجة إلى شخص مستقل يقوم بعملية تدقيق حسابات المؤسسة وبالتالي ظهور محافظة الحسابات الذي يقوم عمله على أساس دراسة وتقييم ومراجعو فحص كل السجلات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر أهم نقطة لإعداد برنامج التدقيق ولتحقيق أهداف المؤسسة وبالتالي ضمان صحة البيانات والقوائم المالية .

ولإحاطة أكثر بهذا الموضوع تم تقسيم هذا الفصل إلى باين أساسيين وهما:

- محافظة الحسابات.

- نظام الرقابة الداخلية

الفصل الأول: الأدبيات النظرية

III- محافظة الحسابات

I-1- مدخل للتدقيق

يجب قبل الدراسة محافظ الحسابات لا بد من دراسة ومعرفة مختلف تعاريف التدقيق ومن أهم مراحل تطوره وأيضاً أهداف التدقيق وأهميته وكذا مختلف أنواعه وذلك لتكون نظرة شاملة وكاملة لكل ما يتعلق بمحافظ الحسابات.

I-1-1 مفهوم التدقيق

اختلفت وتعددت التعاريف لمعنى التدقيق من مرجع لأخر وسأعرض البعض منها كالآتي:

- المفهوم الأول: هو رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانوناً للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة مثل : جدول حسابات النتائج الميزانية.
- المفهوم الثاني : هو فحص المعلومات او البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها حتى شكلها القانوني
- المفهوم الثالث: هو عملية منتظمة للحصول على القرائن بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مثابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج التعريف الآتي:

➤ التدقيق هو كل عملية الفحص التي يقوم بها الشخص مهني محترف خارجي ومستقل بهدف إعداد وإبداء رأي فني محايد عن مدى سلامة وصحة القوائم المالية ومدى مطابقتها للمستندات وذلك لدفاتر المحاسبية التي سجلت فيها.

I-1-2- أنواع التدقيق

هناك عدة أنواع من التدقيق ويكمن ان نميز بينهما من خلال المنظور الى التدقيق عن طريق هذه الأنواع أيضا من خلا القائم بها:

أولاً: من حيث درجة الإلزام:¹

أ- التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث نص المشروع من خلال نصوصه على الزامية تعيين محافظ الحسابات الذي يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به ، وهذا بغية الوصول الى الأهداف المتوخاة من خلال التدقيق . حيث نص المشروع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته 609 على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في القانون التأسيس بالمناسبة الى المؤسسات المساهمة.

ب- التدقيق الاختياري: هو التدقيق الذي يتم دون درجة الإلزام وبطلب من أصحاب المؤسسة او المجلس الادارة ، ففي المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها الى طلب الاستعانة بخدمات محافظ الحسابات بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن النتائج الأعمال والمركز المالي.

ثانياً: من حيث حجم التدقيق:

أ- التدقيق الكامل: هو الذي يخول محافظ الحسابات إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا تضع الإدارة اية قيود على نطاق او مجال العمل الذي يقوم به محافظ الحسابات وفيه يستخدم رايه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل ، فعملية التدقيق لا بد ان تتقيد بالمعايير والمستويات المتعارف عليها ، وفي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم أصناف منها وبالتالي من الضروري ان تتبنى أسلوب العينة في اختبار المفردات الذي يقوم محافظ الحسابات بفحصها مما ينعكس على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختبارات.

ب- التدقيق الجزئي: هو الذي يتضمن وضع قيود على نطاق او مجال التدقيق بحيث يقتصر عمل محافظ الحسابات على بعض العمليات دون غيرها ، بحيث يختار قسما من أقسام المؤسسة ويقوم بتدقيقه من قوائم وسجلات محاسبية ، لكن في هذه الحالة فانه لا يستطيع الخروج براي نهائي لاقتصار دراسته ، فعند كتابته للتقرير يبيد رايه حول ما قام بفحصه ، ويستحسن في هذا النوع من التدقيق ان يكون هناك اتفاق او عقد كتابي بين محافظ الحسابات والمؤسسة وبين حدود ومجال التدقيق.

ثالثا: من حيث التوقيت¹.

أ- التدقيق المستمر: هو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفق لبرنامج زمني محدد مسبقا ، مع ضرورة اجراء تدقيق اخر بعد اقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية ، وذلك بغية التحقيق من التسويات النهائية للزمة لإعداد القوائم المالية الختامية وينفذ البرنامج بواسطة المحافظ الحسابات او مساعديه على ان يؤشر في البرنامج على الذي اتمه ، وبذلك يمكن معرفة ما تم من عمل اثناء التدقيق المستمر بمجرد الاطلاع على برنامج التدقيق.

ب- التدقيق النهائي: هو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية اي بعد ترصيد الحسابات واقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية ، ويعتبر هذا التدقيق مناسب للمؤسسة الصغيرة الا انه غير ممكن للمؤسسة الكبيرة لكثرة عملياتها ، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات ، الا ان لهذا النوع مزايا تتجلى فيما يلي:

- انصراف محافظ الحسابات الى عمله دون ان يطالب بالدفاتر والوثائق التي يفحصها.
- عدم استطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر.

رابعا: من حيث الصيغة التي تقوم بعملية التدقيق²

أ- التدقيق الداخلي: ان تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة، مما أدى الى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا ، كان من الأسباب المباشرة في ظهور التدقيق الداخلي ، اذ مع كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير، تكثر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا ، لذا لا بد من خلية التدقيق

¹ محمد سمير،- الصبان وعبد الله هلال، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 1998،

ص47

² حسين أحمد لدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة ، دار الثقافة للنشر والوزيع ، عمان، الاردن،

الداخلي للمؤسسة من المفروض ان يتبع أعضائها للمديرية العامة مباشرة تراقب مدى تطبيق محتويات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في مجموعة القوانين الداخلية، الإجراءات وطرق العمل (المكتوبة وغير المكتوبة) المعمول بها وكذا تعليمات الإدارة.

وإذا كان التدقيق الداخلي يهتم في السابق بالناحية المالية والمحاسبة فقط ، كما هو عليه الحال في معظم المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية ، فان مجال تدخله قد توسع لدى المؤسسات الغربية ، وله أن يغطي مختلف الوظائف بها ، وعليه فان أهداف خلية المراقبة الداخلية التابعة للمديرية العامة ، قمة الهرم التنظيمي ، والمستقلة عن بقية المديريات الخاضعة لمراقبة الداخلية ، هي التأكد دوريا من ان النصوص المعمول بها كافية المعلومات المتدفقة عبر مختلف المستويات وفي جميع الاتجاهات صادقة ، العمليات شرعية ، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة.

ب- التدقيق الخارجي: هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بحيث يكون مستقل عن إدارتها بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية المولدة لها ، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضي لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية الخاصة.

I-1-3- أهداف التدقيق

كما ذكرنا فان التدقيق رافق لنشوء الحضارة وتطور بتطورها وكذلك أهدافه حيث يتمثل في¹:

أولاً: الأهداف التقليدية:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- أبداء رأي في استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

ثانياً : الأهداف الحديثة:

¹حسين القاضي وحسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان ، الاردن، 1999 ص15.

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد وانحرافاتهما وأسبابها
- تقييم الأداء بالمناسبة للوحدات الاقتصادية
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لجميع أفراد المجتمع
- التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

I-2-1- ماهية محافظة الحسابات:

I-2-1- تعريفه محافظة الحسابات:

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نين منها:

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

" الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة ، وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها ، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة ، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".¹

2- حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/07/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد على انه : " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت المسؤولية ، مهمة المصادقة على صحة الحسابات المؤسسات والهينات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن : محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة ، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في حالة المركز المالي.

I-2-2- شروط وموانع تعيين محافظ الحسابات:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب ان تتوفر الشروط الآتية:²

أ- ان يكون جزائري الجنسية.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون التجاري ، مطبوعات بيرتي ، 2007 الجزائر ، ص188
² الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 ، العدد 42 ، المادة 8 ، ص5.

ب- ان يجوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

● بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب ، ان يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية او شهادة معترف بمعادلتها.

● بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات ، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

ت- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

ث- أن لا يكون قد صدر في حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

ج- أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

ح- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل ، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

" اقسم بالله العلي العظيم ان اقوم بعملتي أحسن قيام واتعهد ان اخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الامور سلوك المتصرف المحترف الشريف،
والله على ما أقول شهيد".

أولا: تعيين محافظ الحسابات:1

حسب المواد 26،27 من القانون رقم 10-01 تعين 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 عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة ، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين الا بعد مضي ثلاث (3) سنوات ، في حالة عدم المصادقة على

¹الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في جانفي 2011 ، العدد 7 ، المواد من 3 الى 15 ، ص 23،24.

حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين ، يتعين على المحافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

وصدر المرسوم التنفيذي رقم 11-32 يعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كم يلي:

1- خلال اجل أقصاه شهر بعد إقفالآخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ او محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

2- يجب ان يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:

- عرض على الهيئة او المؤسسة وملاحظتها المحتملة ووحداها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ملخص المعاينات والملاحظات الصادرة عن الحسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ او محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم ، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع أدا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.

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

- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.

- نموذج رسالة الترشح.

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

- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية

3- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة

محافظة الحسابات ، يسمح له بالاطلاع على ما يلي:

- تنظيم الكيان وفروعه.

- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.

- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

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

4- يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي

يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

5- يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا الى العناصر المذكورة في المادة أعلاه ما يأتي:

- الموارد المرصدة.
 - المؤهلات المهنية للمتدخلين .
 - برنامج عمل مفصل.
 - التقارير التمهيدية ، الخاصة والختامية الواجب تقديمها.
 - اجال ايداع التقرير.
- 6- يجب ان تتوافق الآجال والوسائل التي يجب ان يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الاعتاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفظ على المعايير القاعدية التي تم على اساس التقييم المبدئي.
- 7- يمكن أن تترتب على عدم احترام الإلزاميات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار التقني للعقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.
- 8- يجب أن يتحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح الزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط ان لا ينتمي المتعهدون المعنويون الى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول به.
- 9- في حالة تجديد عهددة محافظ الحسابات المنتهية عهدته لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بأعداد دفتر شروط جديد.
- 10- يجب ان يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من اجل اختيار محافظ الحسابات.
- غير انه ، يجب الا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي.
- 11- تقوم الهيئات والمؤسسات الملزومة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.
- تقوم اللجنة بعرض تقييم نشاط العرض ، حسب الترتيب التنازلي ، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا.
 - غير انه يجب ان 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 للهيئة أو المؤسسة المعنية ، خلال اجل أقصاه ثمانية (8) أيام ، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

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

ثانيا: مواضع تعيين محافظ الحسابات:

المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:¹

1- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة ، بما في ذلك القائمين بالدارة ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.

2- القائمون بالإدارة وأعضاء المجلس المديرين أو جلس الرقابة وازواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين او مجلس الرقابة التي تملك عشر (10) رأس مال المؤسسة أو اذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) اس المال هذه المؤسسات.

3- أزواجالأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على اجرة أو مرتبا ، اما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

4- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة اجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في اجل خمس سنوات ابتداء من انتهاء وظائفهم.

5- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة او أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين ، في أجل خمس سنوات ابتداء من انتهاء وظائفهم.

وحدد القانون حالات التنافي ، يجب عدم توفر ما يلي:²

أ- كل نشاط تجاري، لا سيما في كل شكل بسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

ب- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

ت- كل عهدة إدارية أو العضوية في جلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.

¹الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، القانون التجاري ، مرجع سابق، ص189.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01-10، مرجع سابق، المواد من 64 الى 70، ص10،11.

ث- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة.

ج- كل عهدة برلمانية

ح- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجلس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو العضوية البرلمان الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب ، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي اليه في أجالأقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهده، يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الامور الجارية لمهنته.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

ويمنع محافظ الحسابات من :

أ- القيام المهني بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة او غير مباشرة.

ب- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو المساهمة أو الإناابة عن المسيرين.

ت- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

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

ج- ممارسة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها.

ح- شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد اقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.

• زيادة على الحالات والتنافي والموانع:

أ- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد ، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ب- إذا استقدمت مؤسسة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر فان هؤلاء يجب ان لا يكونوا

تابعين لنفس السلطة و الا تربطهم أية مصلحة والا يكونوا منتمين الى نفس مؤسسة محافظة الحسابات.

ت- اذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد ان يمارس نشاطا منافيا بصفة

مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في اجل أقصاه شهر (1) واحد من

تاريخ بداية نشاطه ، وتمتع لجنة الاعتماد الموافقة اذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

ث- يمنع الخبير الحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب 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.

I - 2 - 3 :- مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات:

أولاً: مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي:

أ- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.

ب- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمة أو الشركاء أو حاملي الحصص.

ت- يبدى رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.

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

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

وتخص هذه المهام فحص قيام ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة المحاسبة للقواعد المعمول بها ، دون التدخل في التسيير.

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

د- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة ، او عند الاقتضاء ، رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة، عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ثانياً: مسؤوليات محافظ الحسابات:

هناك ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي:

1- المسؤولية المدنية: تنعقد المسؤولية المدنية بنوعها العقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر ثلاث أركان وه¹:

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في اداء واجباته المهنية.
- وقوع ضرر لأصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات.
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

2- المسؤولية الجزائية: هي التي تتمثل في ارتكاف محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي²:

أ- تأمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في الإدارة المؤسسة.

ب- تأمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.

ت- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.

¹ يوسف محمد جربوع، مرتجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان الاردن، 2000 ص238
² محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق ، دار المعرفه، الاسكندرية، مصر، 2002، ص74

ث- إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسئولين في المؤسسة.

ج- عدم احترام سر المهن في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

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

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها ، وفق ترتيب التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإنذار
- التوبيخ
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.
- الشطب من الجدول

يقدم كل الطعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة ، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

I- 3- طريقة منهجية محافظ الحسابات:

قبل أن يصادق محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته عليه بان يجمع بمختلف جوانب عمله ، حيث أنه يباشر مهمته بإتباع منهجية لابد من القيام بها وهي التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي يكمل مهمته ، وهو ما سنتطرق إليه هذا البحث.

3-1- التخصير لعملية التدقيق (التخطيط):

يخصص محافظ الحسابات وقتا معيناً لإعداد والتخطيط لعملية التدقيق ، لان التخطيط الملائم لعمل محافظ الحسابات يساعد في التأكد من ان العناية الملائمة قد أعطيت مجالات هامة في عملية التدقيق ، ويساعد على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساهمين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المحافظين الآخرين والخبراء ، ان مدى التخطيط يختلف استنادا الى حجم المؤسسة وتعقيدات التدقيق وخبرة محافظ الحسابات مع المؤسسات ومعرفة بطبيعة العمل.

ويعني التخطيط:¹ "وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقعها ومدتها ، ويخطط محافظ الحسابات لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي الوقت المناسب ، ويكون التخطيط واسعاً في حالة ما إذا كان التدقيق يتم لأول مرة"

أولاً: خطة التدقيق:

على محافظ الحسابات وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها، وفي الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة على التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية لاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق ، فان التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة استناد الى حجم المؤسسة ، وتعقيدات عملية التدقيق ، والمنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل محافظ الحسابات.

وبالتالي الامور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام محافظ الحسابات بوضع خطة التدقيق الشاملة هي:

أ : المعرفة بطبيعة العمل:2

- العوامل الاقتصادية العامة وظروف القطاعات الاقتصادية التي تؤثر في أعمال المؤسسة.
- الصفات المميزة للمؤسسة ولأعمالها ولأدائها المالي ولتطلبات الإفصاح ، ومن ضمنها التغيرات منذ تاريخ التدقيق السابق.
- المستوى العام لكفاءة الإدارة.

ب: فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:

- السياسات المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة والتغيرات الجارية على تلك السياسات.
- المعرفة المكتسبة لمحافظ الحسابات للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي والتأكدات المناسبة المتوقعة وضعها على اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية.
- تأثير القرارات الجديدة في مجال المحاسبة والتدقيق.

ج- المخاطر والأهمية النسبية:

- التقديرات المتوقعة للمخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة ، وتحديد مناطق التدقيق المهمة.
- وضع مستويات لأهمية النسبية لأغراض التدقيق ، إمكانية وجود أخطاء جوهرية ومن ضمنها الخبرة من الفترات السابقة أو الاحتيال.

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، مرجع سابق، المادة 63، ص10.

² <http://www.sqarra.wordpress.com/isas2000/11/03/2017;16:15>

- تحديد مجالات محاسبية معقدة ومن ضمنها تلك التي تحتوي على تقديرات محاسبية.
- وضع مستويات للأهمية النسبية لأغراض التدقيق ، إمكانية وجود أخطاء جوهرية ومن ضمنها الخبرة من الفترات السابقة أو الاحتيال.

- تحديد مجالات محاسبية معقدة ومن ضمنها تلك التي تحتوي على تقديرات محاسبية.

هـ:- طبيعة الإجراءات وتوقيتها:

- امكانية تغيير التأكيدات على مجالات خاصة للتدقيق.
- عمل التدقيق الداخلي وتأثيره على اجراءات التدقيق الخارجي.
- تأثير تقنية المعلومات على عملية التدقيق.

هـ: التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة:

- مشاركة محافظين آخرين في تدقيق الاقسام التابعة مثلا: المؤسسات التابعة أو الفروع او الاقسام.
- متطلبات التوظيف
- اشراك الخبراء
- عدد المواقع

و: الامور الاخرى:

- امكانية الشك في فرضية استمرار المؤسسة.
 - طبيعة وتوقيت التقارير أو الوسائل الابلاغ الاخرى في المؤسسة
 - ظروف تتطلب اهتمام خاص مثل وجود أطراف ذات علاقة
- عندما يستدعي الامر الاستعانة بمساعدين في عملية التدقيق يجب على محافظ الحسابات:
- أن يأخذ في الاعتبار عدد ونوعية مقدرة المساعدين المطلوبين للعمل ، وتوقيت زيارتهم الميدانية للمؤسسة، أحدا في الحسبان توقيت أعداد القوائم المالية بواسطة ادارة المؤسسة.
 - ان يصف المؤسسة ونشاطها وتنظيمها ، وأهداف التدقيق وأساليب وطرق واجراءات التي سيتم اتباعها من قبل افراد فريق التدقيق الذين تتم الاستعانة بهم.
 - ان يحدد مدى الاشراف اللازم على اعضاء فريق التدقيق بعد الأخذ في الحسبان صعوبة الاعمال المكلف بها كل عضو من اعضاء الفريق.

وإذا كان هناك محافظ الحسابات آخر يشارك في عملية التدقيق ، فيجب عليه:

- أن يكون على دراية تامة بنطاق ومسؤوليات مهمته.
- التشاور مع محافظ الحسابات الأخر لتحديد مسؤولية كل منها وإجراءات التدقيق التفصيلية.
- يجب على المحافظ الحسابات إعادة النظر في خطة التدقيق وبرامج التدقيق كلما دعت الحاجة لذلك خلال فترة التدقيق.

3-1: برنامج التدقيق:

يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية الى تصميم برنامج التدقيق ، لذلك بأنه " خطة مرسومة على هدى النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تحقيق البيانات المالية"¹.

ويمكن أن يعد برنامج التدقيق المكتوب في شكل لأية عملية تدقيق الحسابات لأي مؤسسة بغض النظر عن حجمه ، وان كان بعض المحافظين يرون انه ليس من الضروري إعداد برنامج تدقيق الحسابات رسمي بالنسبة لفحص المؤسسات الصغيرة ، إلا أن هناك اتفاقا عام بين المحافظين على أن البرنامج الرسمي لتدقيق الحسابات يكون ذا فائدة كبيرة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة الحجم، ويكون هذا البرنامج أمرا ضروريا بالنسبة لعمليات تدقيق الحسابات الكبيرة و الخاصة اذا كانت عمليات المؤسسة منتشرة بشكل كبير ويتطلب عدد كبير من المستخدمين ، ويمكن القول أنه مفيد بالنسبة لأي نوع من المؤسسات نظرا لأنه يوفر الخطوط الأساسية للعمل الذي ينبغي القيام به ، ويشجع على فهم تنظيم المؤسسة والظروف التي يعمل فيها ، ويساعد هذا البرنامج على رقابة العمل وتحديد المسؤولية ويوفر ضبطا تلقائيا للأخطاء الممكنة ، ويوفر سجلا للعمل المنجز ويعمل على تدقيق الحسابات وفحص عملية تدقيق الحسابات ذاتها ، ويمكن القول أن برنامج تدقيق الحسابات هو بمثابة الموازنة التقديرية لعملية الفحص فهو يخدم كموجه و كمرشد للأداء الفعلي ويوفر الأساس للمقارنة مع الإدلاء الفعلي ، ويمكن ان يشمل على خانة يظهر بها توقيع كل من قام بأداء عملية معينة من الأعمال الواردة في برنامج وتاريخ القيام بذلك العمل ولهذا فان هذا البرنامج لا يظهر فقط الأعمال التي ينبغي القيام بها وإنما يظهر أيضا الأداء الفعلي للمهام المختلفة ، ولهذا فان يفيد في تحديد مدى التقدم في عملية التدقيق .

ويعد برنامج تدقيق الحسابات متاحا لاستخدام محافظ الحسابات وموظفي مكتبة فقط ، بمعنى أنه لا ينبغي أن يكون متاحا للعاملين بالمؤسسة التي يتم فحصها ، وينبغي أن يكون هذا البرنامج مكتوبا على الآلة الكاتبة

¹ أحمد حلمي جمعة ، مدخل الى التدقيق والتأكد الحديث ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان الاردن ، 2009 ص 272.

وموقعا من محافظ الحسابات الذي قام بإعداده ، وكذلك توقيع من قام بتدقيقه والمسئول الذي اعتمد من تاريخ كل توقيع من تلك التوقيعات.

لذلك يتضح ان هدف تصميم برنامج التدقيق يتضمن العناصر التالية:

1- تحديد خطوات الفحص الذي يغطيه برنامج التدقيق ينبغي ان يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة ويجب أن تنتج بنتائج مرضية في هذا المجال باقل جهد وتكلفة ممكنة.

2- توقيت أداء وانجاز كل خطوة من هذه الخطوات.

3- هدف كل خطوة وإجراءات من الخطوات وإجراءات التدقيق.

4- تحديد نطاق واطار العمل المطلوب حفاظا على وقت محافظ الحسابات.

5- تحديد مسؤولية كل محافظ من المساعدين عن تنفيذ مرحلة من المراحل التي يتكون منها البرنامج عندما يتولى تنفيذه فريقا من المحافظين.

الفرع الثالث: أوراق العمل:

تعرف اوراق العمل على انها : " السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات التي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها ، والمعلومات التي تم الحصول عليها ، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق.¹

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة محافظ الحسابات على تقديم تأكيد مناسب بأن التدقيق قد تم ادائه وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها ، وتحديدًا توافر أوراق العمل التي تتعلق بمراجعة القوائم التالية في العام الحالي ، أساسا للتخطيط ، سجلات الادلة التي تم جمعها ونتائج الاختبارات ، بيانات تحدد نوع تقرير التدقيق الملائم ، وأساسا للفحص الذي يقوم به المشرفون والشركاء لعمل أعضاء الفريق ، عندما يخطط محافظ الحسابات لأداء التدقيق عن السنة الحالية على نحو ملائم ، يجب ان تتاح المعلومات الضرورية التي تستخدم كإطار مرجعي في اوراق العمل ، وتمثل هذه المعلومات في معلومات وصفية عن الرقابة الداخلية ، وقت الموازنة في كل جانب بالتدقيق ، برنامج التدقيق ، ونتائج التدقيق عم السنة السابقة.

وتتكون أوراق العمل من ملفين رئيسيين ملف دائم وملف سنوي:

¹ الفين أررنير وجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر الديطي ، دار المريخ ، للنشر ، السعودية ، 2002 ص300.

أولاً: الملف الدائم: يحتوي هذا الملف على معلومات حول المؤسسة ، وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية ، الحسابات السنوية والتقارير ، التحاليل الدائمة للحسابات ، كل ما يتعلق بالجانب الضريبي والاجتماعي والقانوني ، والخصوصيات الاقتصادية .

ثانياً: الملف السنوي: يحتوي هذا الملف على مصادقات العملاء وشهادات البنوك، برنامج التدقيق ، أي بيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة ، البيانات المستخرجة من العقود والمحاضر والارتباطات ، الحسابات الختامية والميزانية العمومية عن الفترة الحالية ، حيث المعلومات المحتويات في ملفات العمل يجب أن تكون سرية.

3-2-: تجميع أدلة الإثبات:

نص عليه معيار التدقيق الدولي رقم 500 أن المهم في عملية الإثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق توافر الارتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته ، وان وظيفة الإثبات لا تنطوي على تجميع الأدلة فحسب بل تلك الأدلة التي ينبغي ان تخضع باستمرار لعملية الدراسة والتقييم.

أولاً: طبيعة أدلة الإثبات:

لقد تعددت التعارف التي تناولت تعريف الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها: " حصول محتفظ الحسابات على أدلة تمكنه من استخلاص رأي في محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها".

وقد يتضمن دليل الإثبات في تدقيق الحسابات على درجة عالية من الإقناع ، مثل عند قيام محافظ الحسابات بنفسه بحصر عدد الاوراق المالية المملوكة للمؤسسة كالأستثمارات ، كما ينطوي الدليل على درجة منخفضة من قوة الإقناع لديه مثل حالة الاعتماد على إجابات أسئلة موجهين للعاملين في المؤسسة ، ويمكن القول ان الأدلة الاثبات التي تدعم رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية تنقسم بصفة عامة الى قسمين لرئيسين ، الاول يشتمل على البيانات المحاسبية الأساسية ، اما الثاني فيتضمن كل المعلومات الإثبات الأخرى ، فالبيانات المحاسبية الاساسية تنطوي على كافة البيانات المتعلقة بالدفاتر المحاسبية بأنواعها فضلا عن كل السجلات الرسمية المختلفة لدى المؤسسة ، فهي سجلات تدعم القوائم المالية بصورة عن كل السجلات الرسمية المختلفة لدى المؤسسة ، فهي سجلات تدعم القوائم المالية بصورة مباشرة ، اما ادلة الاثبات الاخرى فهي لازمة أيضا لتدعم القوائم المالية نظرا لان البيانات المحاسبية الاساسية لا تكفي وحدها في هذا الشأن ، فالقوائم المالية يجب أن تدعم بصورة اكبر من خلال أدلة اثبات مختلفة يتم جمعها بواسطة محافظ الحسابات من خلال تطبيقه لإجراءات التدقيق.

ويجب على محافظ الحسابات أن يحصل على ادلة أثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل الى استنتاجات معقولة لتكوين الاساس الذي ينبغي عليه رأيه المهني ، حيث يتم الحصول على ادلة الاثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة والاجراءات الجوهرية وتشمل ادلة الاثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الاخرى ، ونعني باختبارات الرقابة الاختبارات المنجزة للحصول على ادلة الاثبات المتعلقة بملائمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي ، كما تعني الاجراءات الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين:

- الاختبارات التفصيلية للمعاملات والارصدة.
- اجراءات تحليلية جوهرية.

ثانياً: كفاية وملائمة ادلة الاثبات:

يقصد بكفاية الادلة حجم الادلة أو كمية الادلة التي يجمعها محافظ الحسابات لتدعم رايه ، وكفاية الادلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها ، حيث أنه كلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ اجراءات التدقيق كانت الادلة أكثر كفاية ، اي انه توجد علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الادلة. أما ملائمة الادلة فيقصد بها القياس النوعي للأدلة الاثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها ، ان ملائمة الادلة لا تتأثر بحجم العينة أو بمفردات المجتمع الذي سجلت منه العينة، وانما تتأثر باختبار محافظ الحسابات للإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم، ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية:

- 1- يجب ان يتناسب الدليل مع هدف التدقيق الذي يقوم محافظ الحسابات باختياره حتى يمكن أن يتحقق الاقتناع به.
- 2- ان يكون مصدر الدليل مستقل ، فالليل الذي يحصل عليه محافظ الحسابات من الاطراف الخارجية أكثر ملائمة من الدليل الذي يحصل عليه من داخل المؤسسة.
- 3- أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة ، حيث يكون الدليل الذي يتم الحصول عليه موثوقا به ، ويعتمد عليه ولا ينظر اليه على انه دليل ضعيف.
- 4- ان يحصل محافظ الحسابات على الدليل مباشرة ، لان الدليل الذي يحصل عليه مباشرة يكون اكثر صلاحية من الدليل الذي يحصل عليه بطريقة غير مباشرة.
- 5- ان يكون مصدر الدليل من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك.

6- ان يكون توقيت الحصول على الدليل ملائماً ، سواءاً في ما يتعلق بجمعه أم الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال التدقيق ، ويكون الدليل أكثر اقتناعاً لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل اليه في تاريخ قريب من اعداد الميزانية بقدر الامكان.

7- ان يأخذ محافظ الحسابات الاثر المشترك لهذه الشروط ، حيث انه يمكن ان يتم تقويم مدى اقناع الدليل فقط بعد دمج أثر كل من الشرط الاول والكفاية والتوقيت معا، ولكن تكون مناسبة لهدف التدقيق الذي يتم اختياره.

وفي الختام تبقى عملية تحديد كفاية وملائمة الادلة مرتبطة باجتهاد محافظ الحسابات وان اجتهاده يتأثر بما يلي¹:

- درجة الخطورة التي تنتج من الخطأ ، وهذه الخطورة تأثر بطبيعة البند ، طبيعة نشاط المؤسسة ، سلامة الرقابة الداخلية ، مركز المؤسسة المالي ، الحالات التي يكون لها تأثير غير عادي على الادارة.
- الاهمية النسبية للبند منسوب الى القوائم المالية ككل.
- الخبرة المكتسبة عن البند من خلال التدقيق السابق.
- نتائج اجراءات التدقيق.
- نوع البيانات المتاحة
- يجب أن يكون هناك تقييم لتكلفة الحصول على دليل التدقيق بالنسبة لفائدته.
- عند وجود شك لدى محافظ الحسابات بالنسبة لموضوع هام ومؤثر يجب عليه العمل للحصول على ادلة سليمة وكافية لإزالة هذا الشك وان لم يستطيع فيجب عليه عدم اصدار تقريره بدون تحفظات.

ثالثاً: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات:

يحصل محافظ الحسابات على ادلة الاثبات بمزاولة لكل من اجراءات مدى الالتزام واجراءات الحصول على ادلة الاثبات الاتية:

اولاً: الفحص المادي: هو اختيار السجلات والمستندات والاصول الملموسة ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة الاعتماد عليها بحسب طبيعتها ومصدرها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في اعدادها وتشغيلها ، ويوفر الفحص للأصول الملموسة دليلاً يمكن الاعتماد عليه بالنسبة لوجود الاصل ولكنه لا يقدم بالضرورة

¹ محمود محمد عبد السلام البومي، المحاسبة والمراجعة في الضوء المعايير وعناصر الافصاح في القوائم المالية ، منشاء توزيع المعارف ، الاسكندرية ، مصر ، 2003، ص185، 186.

دليل اثبات قوي بالنسبة للملكية أو التقييم، ويمكن القول بصفة عامة ان الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المزاعم حول كل من مقدار ووصف الاصل، كما انه في بعض الحالات يفيد في تقييم الجودة أو الحالة التي عليها الاصل¹.

ثانيا: المصادقات: هو الحصول على معلومات سليمة من اشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها ، ونظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصادر مستقل عن محافظ الحسابات ، ينظر اليها على انها دليل قوي ويتم استخدامه كثيرا بواسطة المحافظين ، وتكون المصادقات دليلا مكلفا نسبيا عند التوصل اليه وقد لا يكون ملائما ان يطلب من بعض الافراج الرد على المصادقات في كل الحالات التي لا يصلح تطبيقها فيها، حيث يقوم عادة بالحصول على استجابة كتابية وليس استجابة شفوية كلما كان ذلك ممكنا، فالمصادقات المكتوبة يسهل فحصها فضلا عن انها تعطي تديما أكثر له متى كان ضروريا توضيح المعلومات الواردة بشأنها ، وعند استخدام المصادقات كأدلة اثبات في تدقيق الحسابات فلا بد لمحافظ الحسابات استخدامها ويتمثل النوع الاول في المصادقة الايجابية مع طلب معلومات من المصادق والتي يتم من خلالها الطلب من الشخص الذي تسلم المصادقة بان يقوم بإرسالها الى محافظ الحسابات بعد الرد عليها في كافة الاحوال، ويتمثل النوع الثاني في المصادقة الايجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها ، ويعتمد محافظ الحسابات بعد الرد عليها في كافة الاحوال ، ويتمثل النوع الثاني في المصادقة الايجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها، ويعتمد محافظ الحسابات على هذا النوع بدرجة أقل من النوع الاول حيث يمكن لمستلم المصادقة أن يوقع عليها ويعيدها دون ان يهتم بفحص المعلومات ، وأظهرت البحوث ان معدلات الاستجابة النوع الاول تكون قليلة ، لأنها تتطلب من مستلم المصادقة ان يبذل جهدا لاستفاء واتمام المصادقة ، ويتمثل النوع الثالث في المصادقة السلبية ويتم فيها الطلب من المستلم ان يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات، ونظرا لان المصادقات تعتبر دليلا يؤخذ به فقط في حالة الرد تعد المصادقات السلبية أقل صلاحية من المصادقات الايجابية.²

ثالثا: التوثيق: يتمثل التوثيق في قيام محافظ الحسابات بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويتمثل التوثيق الذي يقوم بفحصه كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير الى ان اداء العمل قد تم في صورة منتظمة ، ويتم استخدام التوثيق كنوع من الادلة الاكثر

¹ طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الدار الجامعية ، الجزء الثاني، الاسكندرية، مصر ، 2007، ص503.
² الفين ارنيير وجيمس لويك ، مرجع سابق، ص247

اقناعا مما لو كان هذا المستند قد انشئ علة نطاق واسع في كل عملية التدقيق . كما يجب عدم اغفال نظام الرقابة الداخلية وفي حال استخدام التوثيق من قبل محافظ الحسابات يشار الى ذلك عادة بالفحص المستندي¹.

رابعاً: الملاحظة²: تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو اجراء يتم ادائه من قبل الاخرين، توفر الملاحظة أدلة التدقيق بشأن أداء عملية أو اجراء، لكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها، كذلك بحقيقة أن اجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية،

وعموماً فإن الملاحظة في حد ذاتها لا تعتبر كافية لمحافظ الحسابات لما يحيط بها من مخاطر في ان افراد العميل يكونون على علم فانه سوف يحرص لملاحظة ما يقومون به من أعمال مما قد يؤدي الى تضليل محافظ الحسابات اذا توهم بانهم فعلاً ينفدون أعمالهم وفقاً للسياسات الموضوعية بينما هم في الحقيقة عكس ذلك.

خامساً: الاستفسار: هو اجراء يستخدم على نطاق واسع اثناء التدقيق ، ويتكون من طلب معلومات مالية وغير مالية من اشخاص مطلعين من داخل المؤسسة أو خارجها وقد تتراوح الاستفسارات من رسمية كتابية الى غير رسمية شفوية، وبعد ان يحصل محافظ الحسابات على الإجابات لابد ان يختبر هذه الاجراءات وذلك باستخدام ادلة³.

سادساً: اعادة الاحساب: تتضمن فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات.

سابعاً: الاجراءات التحليلية: تشمل النسب والمؤشرات المهمة ومن صمنها نتائج البحث في العلاقات التي تكون متعارضة ، ويستخدم بشكل كبير في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.

3-3-: عملية إعداد التقرير النهائي

يعتبر التقرير . "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي في محايد عن ما اذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق".

وفيما يلي نبين إعداد التقارير والأنواع.

1- إعداد التقارير: يعتمد محافظ الحسابات على فرد العرض العادل والصادق للقوائم المالية، وهذا يعني

مايلي:

أ- يعني استخدام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

¹ أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 247

² أحمد حلمي جمعة ، نفس المرجع ، ص 316

³ حسين أحمد لدوح وحسين يوسف القاضي ، مرجع سابق ، ص 331

ب- مفهوم العرض العادل والصادق.

ت- صدق وأمانة القوائم المالية في:

• التعبير عن الحقيقة الوارد المالية للمؤسسة.

• التعبير عن الالتزامات الحقيقية.

• التغييرات التي حدثت في الموارد أو الالتزامات في فترة

ث- الأمانة و الإخلاص وبذل العناية المهنية الواجبة

ج- البيانات الاقتصادية تعكس النتائج الاقتصادية

2- أنواع التقارير: هناك نوعان من التقارير:

أ- التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية: ويتضمن هذا التقرير:

• تاريخ تعيين محافظ الحسابات

• التعرف على المؤسسة والدورة موضوع التدقيق

• عرض الأخطاء بالنقائص المكتشفة مع ذكر أثارها بالأرقام على النتيجة.

• المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة.

• خاتمة واضحة يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ أو بتحفظ المصادقة بأدلة.

• الأوضاع التي من الممكن أن تهدد استمرارية المؤسسة.

• المساهمات في رؤوس الأموال أن وجدت.

• المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس أو اي موظف في المؤسسة التي ينبغي التصريح بها لوكيل

الجمهورية.

• المصادقة بدون تحفظ تعني أن القوائم المالية التي تم تدقيقها تتصف بمحتوى عال من الشرعية والصدق.

الشكل رقم 1: نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ

تطبيقا للمهمة التي كلفة بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب.... يشرفني لكم تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من....الى....

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 الى دوي الاسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

ملاحظات ومعلومات اضافية محتملة

ت- نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفق لتوصيات المهنة ، بإمكانني الشهادة لن الحسابات

السنوية كما تظهر في الصفحات لهذا التقرير دو شرعية ودو مصداقية كما انها تعطى

صورة واضحة لنتيجة عمليات النشاط.

الماضي، بالإضافة الى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

2-معلومات

طبقا للقانون أعلمكمبالأمور التالية:

تم في:.....

يوم:.....

الإمضاء:.....

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

المصدر : الوزارة المالية ، المديرية العامة للمحاسبة ، المجلس الوطني للمحاسبة ، مجموعة النصوص

التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة ، منشورات الساحل الجزائر، 2002، ص84

والمصادقة بتحفظ تعني ان الاخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها لا تمس بشرعية وصدق الحسابات ، على

ان يذكر تحفظ واقتراح الحلو

الشكل رقم 2: نموذج تقرير شهادة بتحفظ

طبقا لمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ
يشرفنيأأقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطى 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 المدنية وبالحسابات المعطاة في

المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

" ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة.

ت- يجب على ان ابدى تحفظات حول النقاط التالية:

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للاجتهادات التي أدتها طبقا لتوصيات المهنة، اقدر انه بإمكانني

الشهادة بان الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات..... لهذا التقرير / منتظمة وصادقة ومصداقية

، وتعطى صورة وفيه لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية

النشاط.

2- معلومات:

طبقا للقانون أعلمكمبي الأمور التالية:

تم في:.....

يوم:.....

الإمضاء:.....

ملاحظات: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة الى التقرير.

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق ، ص25

أما رفض المصادقة تعني ان الأخطاء التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها ومصداقيتها على
محافظ الحسابات تقديم الأسباب والبراهين حتى يتسنى لمساهمين معرفة الحقيقة واتخاذ القرارات اللازمة.

الشكل رقم 3: نموذج رفض الشهادات لعدم الدقة والشرعية.

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم
تقرير حول الحسابات السنوية النشاط المتخطى للفترة 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 تعارضان الشهادة " أثناء قيامي بعمليات
المراقبة بانتقاء الملاحظات التالية:

" الإشارة ووصف عدم الدقة وعدم الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية، كما هي مقدمة في

الصفحات.... لهذا التقرير، والتي لا تعطى صورة وفيه النتيجة عمليات النشاط السابق ، أيضا الحالة المالية
وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

ب- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المدنية وبالحسابات المعطاة في المستندات

الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية .

لا استطيع تأكيد المصداقية هذه المعلومات.

2- معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر التالية:

الجزائر في:.....

يوم:.....

الإمضاء:.....

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق ، ص 84

بالإضافة إلى هذه النماذج يقوم أيضا محافظ الحسابات بإعداد تقرير اتفاقية مع المؤسسة ، ومن بين هذه
النماذج.

الشكل رقم 4: نموذج رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة.

تنفيذا للمهمة كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة ب:....، يشرفني ان أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط المغطى للفترة من ..الى.....

1- تقرير المراقبة والشهادة:

أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط

" ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضان الشهادة"

تضمن فحصي المراقبين التي اعتبرها ضرورية نظرا لتوصيات المهنة ما عدا النقاط الآتية:

" وصف حدود لنشاط المهمة التي تعارض الشهادة"

ان الأسباب المعروضة أعلاه ، تؤدي بي إلى الرفض الشهادة على شرعية ومصداقية الصورة الوافية للحسابات السنوية ، كما هي مقدمة في الصفحات.... لهذا التقرير.

ب- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وحالة الحسابات المعطاة

في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعية تحت تصرفهم. بمناسبة الجمعية

العامة.

لا استطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.

2- معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

يوم:.....

الإمضاء:.....

ملاحظة: جب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة الى التقرير.

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق ، ص 87

الشكل رقم 5: نموذج تحياجه اتفاقية أو اتفاقيات تحير مكتشفة

ان المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 ل 25 افريل 1993، المعدل والمتمم
للامر رقم 75-59 والمؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري ، ينص على
ان كل اتفاقية بين مؤسسة سواء كانت مباشرة او غير مباشرة أو عن طريق شخص معترض
مسبق لاذن الجمعية العامة العادية للمساهمين.

يطبق نفس الاجراء بالمناسبة للاتفاقيات المبرمة بين الشركة والمؤسسة او احد متصرفيها

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق ، ص88

الشكل رقم 6: نموذج اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقية مبرمة أثناء النشاطات سابقة من قبل مجلسكم الإداري.

طبقا لاحكام المرسوم التشريعي المشار اليه أعلاه ، نخططكم علما بالاتفاقيات التي تم ترخيصها

مسبقا من قبل مجلسكم الإداري

اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط:

(ترقيم وتحديد كل اتفاقية)

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق ، ص88

IV - نظام الرقابة الداخلية

II-1-مدخل لدراسة نظام الرقابة الداخلية:

أصبح موضوع نظام الرقابة الداخلية من الموضوعات الهامة التي تطبق في المؤسسات نظرا لكبر حجمها وزيادة عدد المشاريع التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية ووضع أقسام لها، كما أن المؤسسة تقوم بتصميم نظام الرقابة الداخلية والذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة. في ضوء ما سبق استتقر في هذا المبحث إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية من حيث النشاء، المفهوم، الأهمية، الأهداف، إضافة إلى خصائص نظام الرقابة الداخلية ومختلف مقوماتها.

II-1- ماهية نظام الرقابة الداخلية:

أولاً: نشأة الرقابة الداخلية:

إنه من الصعب الفصل بين تطور الرقابة الداخلية وتطور مفهومها، فحينما كانت المؤسسة الصغيرة الحجم كان من السهل ضبط الرقابة الداخلية، وبالتالي لم تكن ملحة إلى الرقابة الداخلية كون أصحاب المؤسسات يجمعون بين الملكية والإدارة للمؤسسة الاقتصادية، وقد ظهرت الحاجة إلى الرقابة الداخلية لعل أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة وزيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، ومن ناحية أخرى أدى التوسع في استخدام الحسابات الآلية إلى الزيادة في الاهتمام بالرقابة الداخلية حيث تخلق أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات بيئة قد تساعد على ارتكاب العديد من المخالفات وانتشار فيروسات الحسابات، وإمكانية سرقة المعلومات الحاسوبية أو غيرها دون ترك أثر مما يتطلب ضرورة وجود نظام جيد للرقابة الداخلية، ومنه قد تطور مفهوم الرقابة الداخلية من مجرد الضبط الداخلي الذي يرتبط بالطرق الحاسوبية المستخدمة حيث يجب فصل عمليات الحاسبة عن عمليات المشروع، ويجب تدقيق نظام الضبط الداخلي بصورة دورية لمنع أي قصور قد يحدث في الإجراءات المستخدمة فعلاً، أو لاكتشاف أي إجراءات أو أساليب غير سليمة.¹

وسنحاول تحديد العوامل التي ساعدت على تطوير الرقابة الداخلية واتساع نطاقها التي تتمثل في:²

- اتساع حجم المؤسسة: أدى اتساع حجم المؤسسة وتشعبها إلى صعوبة إدارة فعالة مباشرة نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده، واستخدام عدد كبير من العاملين، وقد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة التي كانت قائمة عندما كان حجم المؤسسة صغيراً من ناحية، وإلى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى

1 عبد الوهاب نصر الدين شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2005-2006، ص35.
2 حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح وعصام نعمة فريط، أصول المراجعة، منشورات دمشق، 2009-2009، ص48

تلخيص الاحداث الجارية وترجمتها الى ارقام يمكن عن طريقها تتبع العمليات وتحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة من ناحية أخرى، ولكي تؤدي هذه الرسائل أهداف وتحقيق غاياتها فانه لا بد من التأكد من صحة ما تتضمنه هذه التقارير والكشوف من بيانات وارقام وخلوها من أي خطأ أو تضليل.

- **رغبة الادارة في تقديم البيانات الصحيحة:** اذا كانت الادارة ترغب في الظهور بالمظهر الحسن اتجه الملاك أو المساهمين او الدولة ، فإنها مجبرة على ان تقدم البيانات الصحيحة والدقيقة الى الجهات التي تستخدم تلك البيانات في اتخاذ القرارات ، فادا كانت تلك البيانات خاطئة او اخر ميعاد تقديمها ، فانه تقع على الادارة عقوبات ، كما تهتم الادارة العليا بان تقدم لها البيانات قابلة للتصديق وان تأخذ القرارات من المستويات الادارية الاخرى ، كما يستدعي الامر الى وجود تلك البيانات حاضرة وصحيحة عند الطلب ولا يتسنى لها ذلك الا اذا اعدت نظاما فعالا للرقابة الداخلية وطبقته.
- **تحول مهنة التدقيق الخارجي الى تدقيق اختباري:** كان محافظ الحسابات يقوم بتدقيق تفصيلي للعمليات المحاسبية كافة عندما كان حجم المؤسسة صغيرا ونشاطها محدود ، ولكن باتساع حجمها اصبح من الممكن القيام بتدقيق تفصيلي وشامل وحتى اذا كان ذلك ممكنا فانه يتطلب وقتا طويلا وتكلفة زائدة قد تكون غير اقتصادية ، وربما يؤدي الى الارتباك في العمل اذا طالت مدة التدقيق.
- **تطور الشكل القانوني للمؤسسة:** ويكبر حجم المؤسسات ظهرت الرغبة في البحث عن الاموال الضخمة لزيادة الاستثمار ، وادى ذلك الى تطور الشكل القانوني للمؤسسات من مؤسسة أشخاص الى مؤسسة أموال ، فظهرت مؤسسات مساهمة التي تميزت بانفصال الملكية عن الادارة واصبحت الادارة العليا هي التي توحه المؤسسة ، ولما كانت قدرتها على القيام بجميع العمليات محدودة لذلك اضطرت الى تفويض السلطات والمسؤوليات الى مديريات مختلفة، وتحديد وظيفة معينة لكل منها وتعيين مسؤول عنها وهنا يمكن القول انا الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل هي التي تبين ذلك وتطمئن الادارة عن سلامة العمل بالمؤسسة.
- **اضطرار الادارة الى حماية أصول المؤسسة:**¹ واصبحت الادارة نتيجة انفصال الملكية عن الادارة ذات مسؤولية كاملة عن حماية أصول المؤسسة وموجوداتها من الضياع وسوء الاستعمال ، وتطلب الامر ان تضع الادارة من الاجراءات ما يكفل الحماية لهذه الاصول ، وحتى تتمكن من اخلاء مسؤولياتها

¹ حسين يوسف القاضي وحسين احمد دحدوح وعصام نعمة فريط، نفس المرجع ص22

اتجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة فان عليها أن توفر سلسلة من الاجراءات التي تعمل على حماية الاصول والتامين عليها ، كما تعمل على تفادي الاخطاء والاهمال والتبذير ، واكتشاف ما قد يحدث من ذلك ، وهذه الامور واجبات تقعد على عاتق الادارة التي يقاس نجاحها أو فشلها بمدى تحقيق لهذه الوظيفة الاساسية ومما يساعدها على ذلك بدون شك ، هو وضع نظام محكم للرقابة الداخلية.

● توزيع السلطات والمسؤوليات : ان التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع

الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو الى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرية الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين ، على أن تكون هذه المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة ، كون هذه الاخيرة مسؤولة على كل النشاطات التي تقوم بها المؤسسات أمام المجلس الإدارة الذي يقيم أداءها بما فيه أداء المديرية الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية وباستعمال كل الوسائل والإجراءات التي تكفل الأهداف المتوخاة من نظام الرقابة الداخلية.

● الاصناف العديدة للمؤسسة: عرفت المؤسسة أصنافا وتقسيمات وهذه الاشكال كانت نتيجة لتنوع

النشاطات التي يزداد الاستثمار فيها ، لذلك اصبح من الضروري على المساهمين من تكوين مجلس ادارة تناقش فيه كل الامور المتعلقة بالمؤسسة ويقيم فيه عمل الهيئة المسيرة لها ، هذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت اليه الهيئة المسيرة من نتائج في شكل قوائم للمعلومات وكشوف تحليلية للموازنات تبرز بشكل مفصل كل اطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.¹

ثانيا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

لقد تعددت التعاريف التي اهتمت بنظام الرقابة الداخلية ، بسبب التطور الذي عرفه واختلاف المعرفيين له:

- عرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين بنظام الرقابة الداخلية بأنها:

¹حسين يوسف القاضي وحسين احمد دحدوح وعصام نعمة فريط، نفس المرجع، ص23

" مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات ، وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء ، و يبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من اجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".¹

- كما عرفت منظمة AICPA الرقابة الداخلية بأنها : " مكونة من مخططات التنظيم ومن كل الطرق والإجراءات الموجودة داخل المؤسسة من اجل حماية نشاطاتها ، مراقبة دقة المعلومات المعطاة من قبل فرع المحاسبة ، تنمية المرودية وضمان تطبيق تعليمات الإدارة".²

اما تعريف معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا أوضح انها " لا تعن فقط الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي ولكن النظام الشامل لكل المراقبات المالية وغيرها الموضوعة بواسطة الإدارة لتسير أعمال المؤسسة في طريق منظم للحفاظ على أصولها ولضمان دقة سجلاتها وإمكانية الاعتماد عليها بقدر المستطاع".

وعرفتها لجنة ممارسة التدقيق بأنها : " كل أنظمة الرقابة المالية وغيرها التي تضعها الإدارة للقيام بأعمال المشروع بطريقة منظمة وفعالية لضمان التمسك بالسياسات الإدارية وحماية الموجودات وتأمين اكتمال ودقة السجلات".³

نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقياس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول ، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير لسياسات الإدارية في طريقها المرسوم..

الرقابة الداخلية في المحاسبة والتدقيق ، هي عملية لضمان تحقيق أهداف المؤسسة التشغيلية بفعالية وكفاءة وإصدار تقارير مالية موثوق بها ، والامتثال للقوانين واللوائح والسياسات . وللرقابة الداخلية مفهوم واسع، يتضمن كل ما يسيطر على مخاطر المحتملة للمنظمة.

عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها: تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها وكذا الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية. ومن جهة أخرى ، فان هذا التعريف يخدم عملية التدقيق الخارجي وجوانبها.

¹بوظرة فضيلة ، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة المسيلة ، الجزائر 2007، ص18

² Mokhtar Belaiboud , *pratique de l'audit* , Berti éditions , Alger , 2011 ,p23

³ كمال محمد سعيد كمال النونو ، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الاسلامية العاملة في قطاع غزو ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير ، جامعة غزة الاسلامية ، 2009، ص45.

" تعد خطة تنظيمية إدارية محاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المنشأة وصولاً إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاءة الإنتاجية.

انطلاقاً من التعاريف السابقة تظهر لنا المعايير الأساسية للتعريف:

- أ- مجموعة من الضمانات بشأن تحقيق الأهداف.
- ب- حماية الأموال من النقدية وأصولاً أخرى.
- ت- ضمان الدقة الحسابية.
- ث- التأكد من صحة البيانات المحاسبية.

ثالثاً: أهمية نظام الرقابة الداخلية:1

ان زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وإشكالاتها أدى إلى زيادة وازدحام الرغبة في الحصول على تقييم مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية ما يلي:

- أ- نجاح وكفاءة وفاعلية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة.
- ب- زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم.
- ت- مدى تحقيق النتائج المطلوبة من ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل الأنشطة.
- ث- مدى ما يقوم به محافظ الحسابات من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج تدقيقه ونطاق هذا البرنامج وما يشمله من إجمال وتفصيل خاص بإجراءات التدقيق لعمليات وأنشطة الوحدة أو المؤسسة موضوع التدقيق.
- ج- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها ، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب ان تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

وللرقابة الداخلية دورة معينة تجعل خطواتها تتداخل وتتلاءم مع الوظائف الإدارية الأخرى كالتخطيط والتنظيم والتوجيه... الخ ولكن الدورة التي تتكون منها الرقابة الداخلية تعتمد على عناصر معينة وهي²:

¹ محمد السيد سيار ، مرجع سابق ، ص82

² رافت سلامة محمد وآخرون ، مرجع سابق ، ص156-162

● **وضع المعايير:** المعيار هو هدف او أداء تخطيطي يعبر عن غاية مطلوب بلوغها، وقد يعكس خطة أو طريقة أو إجراء يستخدم لأداء نشاط معين، وقد يكون نهائيًا تنتمي عنده مراحل التنفيذ، وقد يكون وسيطًا يعكس النشاط السابق ويعتبر بداية لنشاط لاحق ، هذه المعايير من أدوات الرقابة المهمة لابد من ان تحدد بدقة لكي لا يكون هناك تحريف، وتعتبر المعايير الضرورية للرقابة أو التقييم وغالبا ما يتم الحكم ويتخذ الأجراء التصحيحي على أساس المعايير والنماذج ، ولا يوجد معيار بل يجب أن يكون المعيار مرنا بما فيه الكفاية، وقد يكون المعيار المطبق هو أفضل المعايير عند وضعه ، الا انه بالاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعايير الأفضل التي يمكن إحلالها محل المعايير المطلقة. ولهذا فان المرونة يجب ان يعاد النظر فيها دوريا بواسطة المستويات الإدارية التي تكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة ودمجها المعايير الموجودة فعلا.

● **القيام بالمقارنة:** الخطوة الثانية في دورة الرقابة الداخلية هي مقارنة العمل المنجز بالمعايير السابق تحديده ، فإذا ظهر من المقارنة ان العمل تم تنفيذه حسب المعيار فان الأداء يكون خاضعا للسيطرة ، اما اذا ظهر من المقارنة أن هناك انحراف عن المعيار فان الأداء يكون خارجا عن السيطرة ، ولكن المقارنة لا تتم الا في مناطق إستراتيجية تعكس محصلة لعدة أنشطة بحيث يمكن اكتشاف الانحرافات عندها قبل ان يتعقد الموقف وتصبح عملية الرقابة كلها متأخرة ، ومن هنا تظهر أهمية تحديد مجالات الرقابة الداخلية.

● **تقييم النتائج:** الخطوة الثالثة هي تقييم النتائج، والتقييم قد يكون دوريا أو عند فترة زمنية معينة ولكن في كل الأحوال لا بد للتقييم ان يعكس أوجه الاتفاق أو الاختلاف في الأداء عن النتائج المحققة ، وتحتاج عملية التقييم آلة الكثير من المعلومات التي تتخذ صوراً مختلفة، فهي قد تكون في شكل جداول رقمية او في شكل خرائط بيانية... الخ في كل الأحوال لابد ان تصنف وتعرض المعلومات بحيث تعكس نتيجة المقارنة ويقوم التقييم على تحديد أسباب الانحراف الموجب وايضا أسباب الانحراف السالب ، فالانحراف الموجب والسالب كلاهما غير مرغوب فيه ، لان الانحراف الموجب قد يكون نتيجة لعدم الكفاءة في تحديد الخطط أو المعايير ، وبالتالي كان من الممكن أن يكون الأداء افضل مما هو عليه في ظل المعيار الحالي ، وكذلك فان الانحراف السالب أما ان يكون نتيجة للأداء الخاطئ أو نتيجة للمعيار غير السليمة أو الاثني معا ، وينبغي أن نركز على أهمية الموضوعية في عملية التقييم

بحيث يتم التقييم لكل من النشاط ووسائل اداء هذا النشاط ، كذلك لا بد من ان تتوفر الموضوعية لدى الافراد القائمين بالرقابة بحث لا يتأثرون بعوامل شخصية نتيجة علاقتهم بالأعمال.

- **القيام بالأعمال التصحيحية:** اذا ظهر من التقييم أن هناك انحرافات موجبة وسالبة فان الخطوة التالية هي القيام بالأعمال التصحيحية ، فقد يكون السبب الانحراف هو العامل نفسه بسبب عدم الكفاءة ، او لأنه ما زال تحت التدريب ، او لأنه من إجهاد ذهني ، وقد يكون السبب في ذلك الوسيلة التي يؤدي بها العمل (الة مثلا) كما لو استهلك جزء منها بسبب زيادة استعمالها أو لأي سبب اخر ، وقد يكون الانحراف بسبب عدم توفر المواد بالكمية أو النوع المطلوب ، واذا ظهر من الرقابة الداخلية أن الخطأ من الآلة فإنها تحال الى الصيانة ، واذا كانت المواد هي التي تسبب المشكلة فانه يجب تعديل مواصفات المواد أو التعامل مع مورد آخر ، اما اذا كان السبب هو نفاذ المواد فان ذلك يرجع الى عدم إرسال الطلبات في الوقت المناسب أو عدم قيام المورد بتسليم المواد في المواعيد المحددة ، واذا تبين للإدارة بعد إجراء التحليلات الأزمة أن المعيار الكمي غير معقول فانه يجب في هذه الحالة القيام بعمل التعديلات الأزمة لكي يصبح المعيار مقبولا.

رابعاً: أهداف الرقابة الداخلية:

أصبحت هذه العناصر الأربعة تلقى قبولا عاما كهدف عام لأي نظام الرقابة الداخلية وعلى ذلك فان الأهداف الأربعة الأساسية تفرض علينا طبيعة وشكل الوسائل والإجراءات والأدوات التي يجب ان يعتمد عليها أي نظام فعال وناجح للرقابة الداخلية ، وبصفة عامة يمكن القول ان هدف الرقابة هو خدمة الإدارة ومساعدتها في ضمان أن الأداء يتم وفق طبيعة الوسائل المطلوبة والإجراءات الأزمة يجب أن تعمل على:¹

- ✓ الوقاية من أخطار الأخطاء
 - ✓ تسيير المؤسسة بطريقة عقلية ومنطقية.
 - ✓ حماية وصيانة السلع.
 - ✓ ضمان صحة وصدق المعلومات
 - ✓ الزيادة في مردودية التركيبات
 - ✓ احترام التعليمات المعطاة من قبل إدارة المؤسسة
- وفيما يلي تتمثل الأهداف العامة السابقة الرقابة الداخلية في:

- **حماية اصول المؤسسة:** يعتبر من أهمالأهداف نظام الرقابة الداخلية من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول – الاستثمارات ، المخزونات ، الحقوق ان هذه الحماية تمكن المؤسسة من البقاء والحفاظة على أصولها مكن كل الإخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الاصول الموجودة لتمكنها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.
- **دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها:** تعني البيانات أن تكون المعلومات موضوعية ، تعطى صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها ، وان تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم ، في الوقت المناسب ، خدمة للأطراف المستفيدة وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة بالمؤسسة ، تلك العمليات التي تعتبر مجالاً لتطبيق الرقابة الداخلية ، وتتولد عنها معلومات محاسبية . وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها، والمحاسبة عن نتائجها.¹
- **تشجيع العمل بالكفاءة:** يعني الاستخدام الاقتصادي للموارد ، تجنب الإسراف والتبذير في استخدام الموارد المتاحة ، ومن ثم الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتطويرها كهدف أساسي من أهداف الرقابة الداخلية يمكن ان تتم عن طريق:
 - تحديث وتطوير أدوات وأساليب الرقابة الداخلية في المؤسسة
 - استخدام دراسات الزمن والحركة لوضع المعايير والمعدلات الملائمة والمطلوبة لتطبيق أساليب الرقابة الداخلية.
 - استخدام الرقابة على الجودة.
 - استخدام أساليب التحليل والمقارنات لزيادة فاعلية الرقابة.
 - إعداد برامج تدريبية لجميع العاملين على مختلف المستويات.
 - إعداد نظام متكامل للتقارير الدورية لضمان متابعة الأداء وتدقيق المعلومات على مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة.
- **الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية:** لا شك ان جميع أنشطة وعمليات المشروع تعتمد على مجموعة من القواعد والقوانين والسياسات التي تحدد²:

¹ حسين احمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص279.
² عبد القاح الصحن ومحمد السيد سيار، الرقابة الداخلية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، ص147-148

- المستويات الإدارية المختلفة في هذا المشروع.
 - خطوط السلطة والمسؤولية داخل هذه المستويات.
 - حقوق وواجبات كل فرد من العاملين داخل المشروع.
 - تسلسل الإجراءات الموضوعية اللازمة لتنفيذ الأعمال و الضوابط التي تحكم طبيعة داخل المشروع.
 - القواعد المحاسبية المتعارف عليها خاصة في مجال المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع.
- وتلعب الرقابة الداخلية في المؤسسة دورا هاما في مجال التحقق من مدى التزامها بالقوانين والسياسات الإدارية.
- تحديد البيئة لهجة السيطرة للمنظمة ، التي تؤثر في السيطرة على المنظمة وهذا هو الأساس لجميع المكونات الأخرى للرقابة الداخلية.
 - تقييم المخاطر وتحديد وتحليل المخاطر ذات الصلة لتحقيق أهداف المؤسسة وتشكيل الأسس المعين لكيفية إدارة المخاطر.
 - تنظيم عمليات المعلومات والاتصالات ودعمها وتحدد النقاط المهمة في تبادل المعلومات وتحدد الإطار الزمني لتمكين الناس من تحمل مسؤولياتهم.
 - مراقبة أنشطة السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان توجيهات الإدارة.
 - مراقبة العمليات المستخدمة في تقييم جودة أداء الرقابة الداخلية على مر الزمن.

II-1- مميزات نظام الرقابة الداخلية

يمتاز نظام الرقابة الجيد والفعال تصميميا خاصا وهذا التصميم يوجد له مستلزمات ومتطلبات معينة ومحددة ينبغي أن تأخذ في عين الاعتبار هذه المتطلبات تمثل مجموعة من الخصائص تجعل من النظام الرقابي أكثر فعالية وكفاءة وهي:¹

- **الملائمة لطبيعة النشاط واحتياجاته:** ينبغي أن يكون نظام الرقابة الداخلية مناسبا لحجم ونوع المؤسسة ككل ولطبيعة النشاط ، فالمؤسسات الصغيرة تحتاج الى نظام الرقابة يختلف في المؤسسات الكبيرة، كما ان أساليب الرقابة المعتمدة لإدارة المبيعات تختلف عن تلك المستخدمة في الإدارة المالية.
- **الفعالية:** ان النظام الرقابي الفعال هو ذلك النظام الذي يمكنه اكتشاف الانحرافات والأخطاء قبل حدوثها فعلا.

- **الموضوعية:** تتميز الأنظمة الرقابية بالموضوعية بحيث تكون محددة بطريقة موضوعية وإيجابية ذات معايير موضوعية ، وبناء على ذلك ستكون ردة فعل المرؤوسين مرضية وهم أنفسهم راضون بينما اذا كانت تلك الانظمة شخصية وغير موضوعية فان شخصية محافظ الحسابات قد تؤثر على حكم الاداء وتجعله غير سليم.
- **المرونة:** ينبغي أن يكون النظام الرقابي قادرا على الاستمرار في العمل عند مواجهته للخطط المتغيرة والظروف غير متوقعة حيث يعمل نظام الرقابة الفعال يجب ان يحدد مثل تلك المتغيرات ويبلغ عنها.
- **نموذج التنظيم:** ينبغي على نظام الرقابة ان يعكس النموذج التنظيمي للمؤسسة بحيث يكون محافظ الحسابات هو مركز الرقابة تماما كما هو مركز توزيع المهام وتفويض السلطة.
- **الاقتصاد:** يجب أن يكون نظام الرقابة مساويا لتكلفة وفي الواقع هذه الخصية لنظام الرقابة تعتبر نسبية نظرا لتفاوت فوائد الرقابة ومزاياها في النشاطات المختلفة.
- **سهولة الفهم :** من الواجب ان تكون أساليب وطرق الرقابة المستخدمة واضحة وقابلة للتطبيق دوت اية عوائق ، ولكن بطبيعة بعض المعايير الرقابية مثل معدلات الرياضية وخراطم التعادل ووسائل الرقابة المالية من الصعب فهمها وفقا لطبيعتها الفنية يجب ان يستعان بجهات الاختصاص والخبراء من اجل تقديم المعلومات الى المدراء.
- **الأعمال التصحيحية:** فهي على نظام الرقابة بالإضافة الى الكشف عن الانحرافات أن تبين للإجراءات والأعمال الواجب أتباعها لتصحيح هذه الأمور.
- **الإشارة الى الاستثناءات والتعامل معها:** قد تكون الاستثناءات الصغيرة في بعض المجالات المعينة أكثر أهمية وخطورة من الانحرافات الكبيرة ، لذلك ينبغي على نظام الرقابة الفعال ان يتعامل مع جميع مجالات عمليات المنظمة ذات العلاقة بموضوع الرقابة وقياس الاداء والعمل.

II-1-3- مقومات نظام الرقابة الداخلية:

- لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية لا بد من وجودها على مجموعة من الدعائم التي تتمثل في:
- 1- **الهيكل التنظيمي:** يعتبر الهيكل التنظيمي أساس الرقابة ، ذلك لان التنظيم الجيد يحدد المسؤوليات المختلفة ، ويقوض السلطة بالقدر اللازم للنهوض بالمسؤولية ، ويتم الحساب على أساس هذه المسؤولية وكلما كانت الواجبات محددة بدقة والعلاقات بين المستويات المختلفة واضحة ، كلما

كان من السهل الحصول على نظام جيد للرقابة الداخلية ، ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي بالضرورة على طبيعة المشروع وحجمه وعدد القطاعات الرئيسية ، وتبدأ عملية التنظيم بتوصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة يعهد بها الى إدارات أو أقسام يكون هناك مسؤول عن كل منها.

وهذا الهيكل يراعي فيه العناصر التالية:¹

- حجم المؤسسة.
- كبيعة النشاط.
- تسلسل الاختصاصات.
- تحديد المديریات.
- تحديد المسؤولیات وتقسيم العمل.
- البساطة والمرونة.
- مراعاة الاستقلالية بين المديریات التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول وليست هي التي تقوم بمحاسبة الاصول.

2- نظام المعلومات المحاسبية: لفهم نظام المعلومات المحاسبية يجب أن يحصل محافظ الحسابات على المعلومات بشأن:

- أ- مجموعة العمليات الرئيسية.
 - ب- بدأ وتنفيذ هذه العمليات.
 - ت- الدفاتر والمستندات الواقعة.
 - ث- اعداد التقارير المالية و المحاسبية.
- وتوفر نظام المعلومات المحاسبية الملائمة والمتكاملة في المؤسسة من العناصر الهامة التي تساعد على نجاح وفاعلية الرقابة الداخلية فيها باعتبار ان هذا النظام المحاسبي يمثل البيئة التي يتم فيها انجاز جميع العمليات المالية المتعلقة لأوجه النشاط المختلفة ، كما انه مصدر المعلومات والتقارير الرئيسية المطلوبة لمختلف المستويات الداخلية

¹محمود السيد التناغي، الدولية المراجعة تحليل واطار للتطبيق، دار النشر المنصورة تلمسان، 2000، ص247.

والخارجية ومنها ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية أو الخارجية ، ولتحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية يجب ان يتسم هذا النظام بما يلي:¹

- أن يقوم نظام المعلومات المحاسبية على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات وعدم الجمود لتحكم عملية التوجيه المحاسبي.
 - يتضمن نظام المعلومات المحاسبية طرق وأساليب إجراءات فنية للتحقق من جدية العمليات المحاسبية ، والتأكد من دقتها وسلامتها.
 - شمول نظام المعلومات المحاسبية على المجموعة مستنديه - داخلية ، خارجية - محددة للدورات المستندية لكل عملية من عمليات المؤسسة.
 - قيد العمليات المحاسبية أولاً بأول ، ويتطلب ذلك ضرورة وجود مجموعة دفترية مناسبة لحجم المؤسسة وطبيعة اعمالها.
 - اتباع مبدأ تقسيم العمل ، وحتى يرتاح للفرد تدقيق عمل من يسبقه للفضاء على احتمالات الخطأ والغش ، وسرعة كشفها حال وقوعها.
 - يجب ان يعتمد نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة مناسبة من التقارير والقوائم المالية.
 - يجب ان يكون نظام المعلومات المحاسبية مفيداً وخالي من التعقيدات ، مع عدم الاخلال بالوظائف الرئيسية للنظام.
 - ينبغي ان يتماشى نظام المعلومات المحاسبية مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة لسهولة اجراء وتطبيق محاسبة المسؤولية.
 - أما الدليل المحاسبي أن يراعي في تصميمه تسيير اعداد القوائم المالية باقل جهد وكلفة ممكنة ، وان يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الادارة من اداء مهمتها القايية على العمليات واستخراج النتائج واشتمال الدليل على الحسابات المراقبة، ويتضمن الدليل نظاماً دقيقاً لترميم الحسابات بما يكفل الاختصار ويساعد على تسهيل استخدام انظمة المحاسبة الالية.²
- 3- الضبط الداخلي: يقصد به ذلك النظام الذي يهدف الى التدقيق العمليات المحاسبية والمالية بهدف خدمة الادارة ، والضبط الداخلي له أثر فعال في وجود نظام الرقابة الداخلية.

¹طواهر محمد تهامي وصديقي مسعود ، مرجع سابق، ص98

² خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وائل ، عمان ، الاردن ، 1998 ص165.

يحتاج نظام الضبط الداخلي الى ترتيبات خاصة للواجبات لمنع الاخطاء الغش واكتشافاتها، بالضافة الى القيام بما يلي:

- تحديد اختصاصات الادارات بشكل يمكن معه تكامل الجهود وعدم تعارضها وكذلك تحديد الاختصاصات على مستوى الافراد داخل الاقسام والفروع.
- تحديد الاجراءات التفصيلية لخطوات العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي تختلف وفقا لاختلاف التنظيم الاداري للمؤسسة.

4- **كفاءة الافراد:** مما لاشك فيه ان العامل المحترف يلعب دورا مهما في النجاح وتحقيق مبتغى المؤسسة ، لذلك يعتبر العنصر الأساسي فيها، كما أن التنفيذ السليم لأي نظام وضمان نجاحه يعتمد على كفاءة وامانة العاملين وطريقة اختيارهم.¹

5- **رقابة الاداء:** ان سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم تؤثر بدرجة كبيرة على فاعلية الرقابة الداخلية وعلى كفاية الناشئة عن هذا الاداء ، ويجب أن تمدنا الإجراءات الموضوعية بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الاصول ، ويجب أن تمدنا مستويات الاداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل ، ويتم ذلك عوما بتقسيم الواجبات والمسؤوليات بحيث يتم الشخص الواحد العملية كلها من بدايتها الى نهايتها ، وهذا يمكننا من دقة العمل واكتشاف الخطأ والغش بسرعة.²

استخدام كافة الوسائل الالية: يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات الحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والمحافظة على اصول المشروع وموجوداته من اي تلاعب أو اختلاس.³

اساسيات نظام الرقابة الداخلية:

بما ان المؤسسة تقوم بتصميم نظام الرقابة الداخلية والذب يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص مكونات وانواع الرقابة الداخلية ، ومجموعة من الإجراءات التي يتم وضعها من اجل التنفيذ لمختلف العمليات التي يقوم بها الموظفون في المؤسسة اضافة الى توثيق وتفهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن ، 2006 ص211.

² عبد الفتاح الصحن ، أصول المراجع الداخلية والخارجية، بيروت، لبنان، 1985، ص267

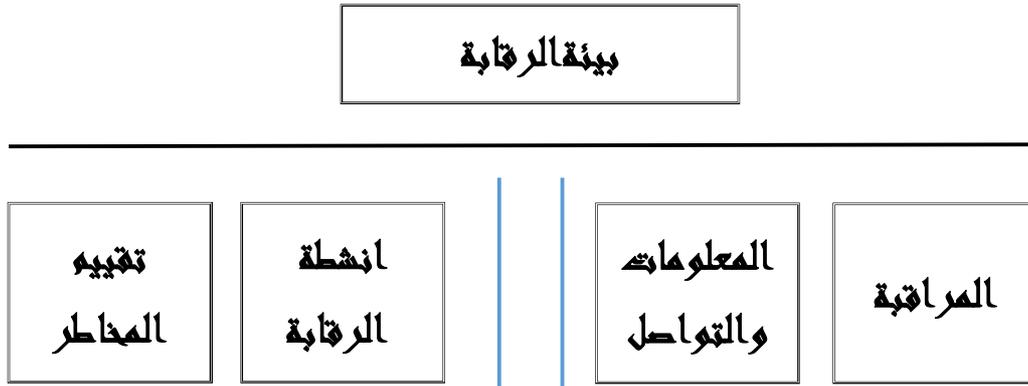
³ خالد امين الله ، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص166.

II-1-3-مكونات وأنواع الرقابة الداخلية

أولاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تشمل الرقابة الداخلية خمس مكونات ، والتي هي اساس تحقيق نظام رقابي فعال.

الشكل رقم 1: مكونات الرقابة الداخلية



المصدر: الفين أرنيير، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 383

وتتمثل كل واحدة في ما يلي:

- **بيئة الرقابة:** هو اساس المكونات وتحدد بمواقف الافراد المسؤولين عن نظام الرقابة الداخلية وموقف الادارة يكون له تأثير هام على فاعلية الرقابة ، وهكذا فانه على الادارة أن تظهر تأييدها القوي للرقابة الداخلية وعيها أن تبين وتبلغ هذا التأييد لكل شخص في المؤسسة والادارة ليس لها أي وعي بالرقابة الداخلية تعمل على الاستهانة بالنظام ، وتعتمد درجة الاعتماد على تأكيدات الادارة بشأن عدالة العرض المالي بقوة على النمط المستمر لدعم الادارة للرقابة الداخلية واهتمام بسلامة نظام التقارير المالية ، وعندما يجتمع هذا الدعم من نزاهة الادارة والقيم الأخلاقية فان النتيجة تمون اختيار المبادئ المحاسبية المطبقة بالسلب على اوجه الرقابة الاخرى ويتسبب في النظام كله يكون غير فعال¹.
- **تقييم المخاطر:** تفسح انظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم الخطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية والخارجية ، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الاهداف المحددة في خطط الاداء طويلة الاجل. ولحظة تحديد المخاطر فانه من الضروري تحليلها لتعرف على اثارها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها ، وكيفية ادارتها والخطوات الواجب القيام بها ،

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 281.

ولمحافظة الحسابات وإدارة المؤسسة اهتمام مشترك يتمثل في علاقة المخاطر المتعلقة بتأكيدات محددة في القوائم المالية فيما يختص بتسجيل وتبويب وتلخيص البيانات المالية ، ان هدف الإدارة في هذه الناحية هو تحديد المخاطر ولكن محافظ الحسابات هو تقييم احتمال وجود اخطاء مهمة في القوائم المالية الى الحد الذي تستطيع الإدارة معه ان تقوم بالتحديد المعقول ، سيكون التقييم المشترك لمخاطر الحسابات للمخاطر بدون وضع اجراءات رقابة لاعتبارات اخرى ، ويجب ان يعطي تقدير المخاطر بواسطة الإدارة اعتبار خاص للمخاطر التي يمكن ان تنجم عن الظروف المتغيرة مثل الانواع الجديدة من الاعمال والمعاملات التي تتطلب اجراءات محاسبية جديدة وتغيرات النظم الناتجة عن تقنيات جديدة والنمو السريع للمؤسسة والتغيرات في الموظفين ذوي العلاقة في تبويب البيانات واعداد التقارير ، ان مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية للمؤسسة بان جعل تقييم المخاطر احد المكونات الرئيسية للرقابة الداخلية.¹

● **أنشطة الرقابة:** تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والاجراءات التي تساعد في تأكيدات بان توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها ، وانها تساعد في التأكيد بان تم اتخاذ الاجراءات الضرورية وذلك لغرض تحقيق الاهداف الخاصة بالمؤسسة ، ويوجد العدد من الاجراءات الرقابية في اي مؤسسة ، الا ان اهم هذه الأنشطة ما يلي:

- **مراجعة الاداء:** تشمل مراجعة الاداء وتحليلات الاداء الفعلي الموازنة والتوقعات واداء الفترات السابقة ، ومختلف مجموعات البيانات ذات العلاقة التشغيلية أو المالية مقابل بعضها.
- **معالجة المعلومات:** يتم اجراء مجموعة متنوعة من عناصر الرقابة لفحص ودقة واكتمال وتفويض المعاملات.
- **عناصر الرقابة الفعلية:** تشمل هذه الأنشطة الامن الفعلي للأصول ، بما في ذلك وسائل الحماية الكافية مثل التسهيلات الامنة للوصول الى الاصول والسجلات.
- **فصل المهام:** ان توكيل افراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيل المعاملات والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم ، يقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيهويخف الاخطاء والاحتيال اثناء التنفيذ لمهامه.

¹ عطا الله أحمد سويلم الحسينان، الرقابة الداخلية والتدقيق، دار الراية ، عمان ، الاردن، ص51.

- **المعلومات والتوصيل**، ان الغرض من نظام المعلومات والتوصيل الحاسبي يكمن في تحديد العمليات المالية للمؤسسة ، وتجميعها ، وتصنيفها ، وتحليلها ، والتقرير عنها، وتحديد المسؤولية عن الاصول المرتبطة بها، ويرتبط نظام المعلومات والتوصيل العديد من المكونات الفرعية التي يعتمد تشكيلها على اصناف العمليات المالية مثلا المبيعات ، المردودات ، ومسموحات المبيعات ، الحيازة، الاستثمار، الانتاج ، وكي يتوصل محافظ الحسابات الى فهم تصميم نظام المعلومات الحاسبية يجب عليه ان يقوم بتحديد الاصناف الرئيسية لعمليات المؤسسة ، كيف بدأت تلك العمليات ، السجلات الحاسبية الموجودة وطبيعتها ، كيف تتم المعالجة من بدايتها وحتى اتمام بما فيها مدى استخدام الحاسوب وطبيعته ، طبيعته العمليات المتبعة في وضع التقارير المالية وتفاصيلها ، ويتحقق هذا ويتم توثيقه عن طريق وصف للنظام أو بواسطة جدول يظهر سير العملية ، وغالبا ما يتم تحديد عمل نظام المعلومات الحاسبية عن طريق تتبع احدى عمليات عبر النظام أو بضعة منها¹

- **المراقبة:** تعتبر عملية المراقبة هي المكون الاخير من الرقابة الداخلية ، وهي عبارة عن العملية التي تستخدمها المؤسسة لتقييم جودة اداء الرقابة الداخلية خلال الفترات الزمنية ، وانها تتضمن التقييم بواسطة الموظفين المناسبين لتصميم القابة الداخلية وانه يعمل كما خطط له ، ويمكن ان تكون المراقبة عن طريق أنشطة مستمرة كتقارير رضا العملاء أو دوريا كتقارير المدققين الداخليين عن نقاط ضعف القابة الداخلية للإدارة والجهات الرقابية².

ثانيا: أنواع الرقابة الداخلية:

يمكننا تحديد نوعين من القابة الداخلية:

اولا: الرقابة الحاسبية: يهدف هذا النوع من القابة الى حماية الاصول وضمان دقة البيانات والمعلومات الحاسبية المسجلة بالدفتري ، وتستخدم جميع الوسائل التي من شأنها ان تؤدي الى تحقيق الهدف المذكور ، ونذكر من هذه الوسائل ما يلي:

¹ حسين يوسف القاصي وحسين أحمد دحدوح وعصام نعمة قريط ، التدقيق الداخلي، منشورات ، دمشق، 2007-2008، ص166.
² أمين السيد أحمد لطفي، المراجع بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص402.

- استخدام حسابات المراقبة الاجمالية.
 - اعداد موازين التدقيق بصفة دورية.
 - عمل مذكرات تسوية المصروف دوريا.
 - اتباع نظام الجرد المستمر ومطابقته مع الجرد الفعلي من وقت لآخر.
 - وجود دورة مستنديه لكل نشاط من أنشطة المؤسسة.
 - التوصف الوظيفي الواضح وتحديد المسؤوليات بحيث لا يتفرد شخص معين بتنفيذ عملية بكاملها.
- ثانيا: الرقابة الادارية:** ويتضمن هذا الجانب رقابة السياسات الادارية والاجراءات السابق وضعها من خلال الخطة التنظيمية التي توضح المستويات الادارية والوظائف الادارية، وخطوط السلطة والمسؤولية ، هذا الى جانب سلامة القرارات التي تم اتخاذها على المؤسسة ، وتقييم مدى كفاءة اداء الاعمال والانشطة التي تمارسها ، ومن الادوات الهامة في هذا المجال استخدم¹:
- الموازنة التخطيطية.
 - موازنات البرامج والاداء
 - انظمة التكاليف المعايير.
 - التحليل الاحصائية .
 - دراسات الزمن والحركة.
 - التقارير الدورية.

XIV. -2-3- اجراءات نظام الرقابة الداخلية:

¹ عبد الفاتح الصحن ومحمد السيد سيار، مرجع سابق، ص155.

ان اجراءات نظام الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة الى اخرى وذلك تبعاً لطبيعة وحجم النشاط ، فليس هناك في الواقع نظام ثابت ومحدد للرقابة الداخلية يمكن اتباعه في جميع المؤسسات ، فما يصلح لمؤسسة معينة لا يمكن تطبيقه بالضرورة في المؤسسات الاخرى.

ويمكن تصنيف اجراءات الرقابة الداخلية الى المجموعات الاتية:

1- **اجراءات تنظيمية وادارية:** تخص هذه الاجراءات لأوجه النشاط داخل المؤسسة ، فنجد اجراءات تفحص الاداء الاداري من خلال تحديد الاختصاصات ، تقسيم وجبات العمل داخل كل مديرية بما يصمن فرض رقابة على كل شخص داخلها ، وتوزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الوكالة اليه، واجراءات اخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية توقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها ، واستخراج المستندان من اصل وعدة صور ، واجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض اجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب اثباتها لأعداد عملية معينة ، بحيث لا يترك الى اي موظف التصرف الشخصي الا بموافقة الشخص المسؤول.

2- **اجراءات محاسبية :** يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين اهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال ، لذلك بات من الواضح سن اجراءات معينة تمكن من احكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات الذي تقوم به المؤسسة من بين وظائف محافظ الحسابات ، اذ يقوم بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة بغية تفادي تراكم المستندات وضيعائها ، حيث التسجيل الفوري للعمليات يؤثر ايجاباً على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات هامة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لألتخاذ القرارات المناسبة ، والتأكد من صحة المستندات التي تشمل على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة ، ومن بين المبادئ الاساسية عند تصميم هذه المستندات البساطة ، ضمان توفير ارشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها ، واجراء مطابقت دورية التي هي من بين أهم الاجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع ، لان العمل المحاسبي يعتمد أساساً على المستندات الداخلية الخارجية والتي هي موضوع المراجعة ، اما القيام بمجرد مفاجئ وعدم اشراك موظف في مراقبة عمل قام به حيث يعتبر هذا العنصر داخل النظام اهمية كبرى ، اوجب على نظام الرقابة الداخلية اجراء يقضي بعدم اشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية ، نظراً لان

المراقبة يقضي بعدم اشراك موظف في مراقبة في موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات الحاسبية ، نظرا لان المراقبة تقتضي كشف الاخطاء التي حدثت اثناء المعالجة الممكن وقوعها ، فعند حدوث خطأ من محافظ الحسابات عن جهل الطرق والقواعد الحاسبية فلا يستطيع كشف خطاءه ، فوضع هذا الاجراء ليقضي على هذه الاشكال ويتيح معالجة خالية التي تسيئ الى المعلومات الحاسبية.

3- اجراءات عامة: بعد التطرق الى الاجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والاداري والاجراءات التي تخص العمل المحاسبي ، سنتناول في هذا البند اجراءات عامة التي تكون مكملة لسابقتها ، لذلك سنميز بين الاجراءات التالية:¹

- أ- التامين على ممتلكات المؤسسة من كل الاخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها.
- ب- ادخال الاعلام الالي للمؤسسة: لأنه يعمل على:
 - حجم عدد العمليات.
 - السرعة في معالجة البيانات .
 - تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة.
 - امكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة.
- ج- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل توقيع الشيكات.
- ح- وضع نظام لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- خ- التمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو اوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الامانة.
- د- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الاصول بحيث تكون عرضة للاختلاس.

II-2-3-توثيق وتفهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

¹ خالد امين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق،ص168

ينبغي على قيام محافظ الحسابات بتجميع البيانات والوثائق التي تفيده في فهم كيفية عمل النظام والسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية المتبعة في المؤسسة وبما يوفر اساسا كاف لتخطيط عملية التدقيق وتصميم الاجراءات الأساسية للتدقيق ، واننا ننصح المحافظ بالاهتمام بالرقابة المحاسبية الداخلية لأنها تعتبر عنصر هاما يساعد الادارة على تطوير عملياتها كما انها مفيدة له ايضا ، حيث ان اي زيادة في فاعلية عناصر الرقابة المحاسبية الداخلية يؤدي الى تقليل كمية الاختبارات المطلوبة من المحافظ وتعطي اساسا افضل من الثقة في السجلات المحاسبية ، ونظرا لضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فيجب عليه ابلاغ ادارة المشروع عند اي نقاط الضعف اكتشاف خلال الفحص المبدئي ، وفي العادة يتم اخبار ادارة المشروع شفاهية بحيث تستطيع الادارة اتخاذ الاجراء التصحيحي السريع، بعد ذلك يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير مكتوب وتوجيهه الى مجلس الادارة أو لجنة التدقيق ، ويشرح فيه عناصر الضعف والخطوات المقترحة لتقويم النظام ، وفي بعض الحالات يتم اعداد تقرير رسمي يرسل الى المراقب أو اي مسؤول اخر.¹

ويمكن اتصال محافظ الحسابات بالإدارة العليا ومجلس الادارة او لجنة التدقيق لتوضيح عناصر الضعف الهمة في الرقابة الداخلية والتي تلفت نظره خلال فحص القوائم المالية التي تتمثل في:²

- تقرير الرقابة الداخلية الذي يتم اعداده كجزء من عملية التدقيق: ليس من الصعب ان نُخمن بالتقريب اشكالا كمختلفة لما يشمله تقرير الرقابة الداخلية ، وفي ما يلي بعض المواضيع التي يحتويها هذا التقرير في المشروعات المعقدة التي لديها مجالات رقابة تحتاج الى تقوية أو في المشروعات التي لا تتبع اجراءات رقابية محددة.

- التسديدات النقدية بدون المستندات المؤيدة .
- اتمام البيع للعملاء دون اختيار حدود الائتمان.
- الاخفاق في ارسال قوائم حساب للعملاء دوريا.
- الاخفاق في حفظ قيود المخزونات حسب الجرد المستمر، او حفظ السجلات المحاسبية الغير موثوق فيها.
- لا توجد تغطية تأمينية مناسبة.
- الاخفاق في الحصول على خصم شراء.
- ازدواج سداد فواتير الشراء.

¹ محمد الفيوم وعوض لبيب ، اصول المراجعة ، المكتب الجامعي ، الاسكندرية ، مصر ، 1998، ص 210
² ثناء علي القباني ، الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والالكتروني، الدار الجامعية ، الاسكندرية، مصر ، 2005، ص 48-

- عدم تحديد اسباب انحرافات التكاليف المعيارية.

- زيادة فروق اختيار التطابق، بما يزيد عن الحد المعقول.

● **تقرير عن مجالات الضعف في الرقابة الداخلية:** اذا قام محافظ الحسابات بلغت نظر المسؤولين

بالمشروع إلى الضعف في بعض عناصر الرقابة الداخلية ، فانه يقوم أيضا بإعداد تقرير مؤقت لان التقرير عن القوائم المالية يحتاج الى عدة أشهر بعد نهاية السنة المالية للمشروع ، وعموما يجب على المشروع تطبيق توصيات محافظ الحسابات بمجرد إصدار التقرير المؤقت ، ويجب ان نلاحظ ان نقاط الضعف جب ان تظهر بالتقرير ، كمثال لعدم مناسبة النظام اكثر من كونها إخفاق المشروع في إتباعه اجراءاته ، حيث يجب ان يحتوي على نقاط الضعف دون التوجه الانتقاء الشديد للمشروع.

● **عواقب وجود نقاط ضعف في الرقابة الداخلية:** اذا وجد محافظ الحسابات بعض المشاكل فانه يقوم

بزيادة اختبارات التحقق في هذه المجالات هنا يقوم بتعديل رايه المهني كنتيجة مباشرة لنقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية ، ولكنه يقوم بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية ، ولكنه يقوم بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية ، كخطوة اولية للتدقيق فقط ، ويعتمد قراره على إصدار الراي وتعديله على نتائج اختبارات التحقيق ، في بعض الحالات قد تكون عناصر الرقابة ضعيفة جدا وهنا يجب على محافظ الحسابات اتخاذ عمل معين من بين البدائل التالية:

- قد يكون محافظ الحسابات بتوسيع اختبارات التحقق لتغطية نسبة كبيرة من العمليات

وغالبا ما يكون هذا الاجراء ضروريا عندما يكون المشروع صغيرا ولا يمكنه تشغيل موظفين للمحافظة على نظام رقابة مناسبة مثال على ذلك المشروعات الخيرية ، ولكن قد يكون حجم السجلات والقيود صغيرا بحيث يستطيع محافظ الحسابات الحصول على دليل كافي دون ضياع وقت كبير.

- يستطيع محافظ الحسابات توسيع اختبارات التحقيق ، اذا كان الخطر النتائج من الأخطار الهمة ، أو الأعمال غير القانونية كبيرة.

- يستطيع محافظ الحسابات توجيه المشروع لأداء الأعمال الضرورية بما يجعل النظام قابل للتدقيق .

- واذا وجد محافظ الحسابات تريبا ضعيفا للنظام والسجلات مليئة بالأخطاء فيمكنه محاولة إعداد نظام حفظ السجلات نفسه.

• **وضع الاقتراحات الشفهية :** في بعض الحالات ، قد يعتقد محافظ الحسابات ان الاقتراحات الشفهية تكون كافية خاصة اذا كانت المشكلة اساسية ، او اذا كان المشروع حاجة الى رأي مهني مثل قيد يومية معين.

وعموما من الافضل اعطاء معظم التوصيات في شكل مكتوب ، شاملة تلك التي سبق توجيهها شفافة، لان ذلك يحمي محافظ الحسابات من المسائلة القانونية في حالة وجود اخطاء خطيرة تحدث في ما بعد ويحصل على فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال:

- الاطلاع على وصف لنظام الرقابة الداخلية يتم اعداده عن طريق محافظ الحسابات شاملة خرائط الحسابات ودليل السياسات والاجراءات.
- فحص المستندات والسجلات.
- عمل استفسارات من موظفي العمل شامل الادارة والمشرفين وموظفي الحسابات.
- ملاحظة أنشطة واعمال العميل.

على محافظ الحسابات أن يوثق أشكالاً مختلفة ، ونعرض لها من خلال الآتي:

أ- **مذكرات الرقابة الداخلية:** تمكن ميزة مدخل مذكرة الرقابة الداخلية في دقة التحليل وتفهم الرقابة المالية التي هي حق قانوني يحول صاحبه سلطة اصدارات القرارات اللازمة لإنجاز مشروعات الخطة، وهذه الوسيلة لتحليل الرقابة المالية مع هذا لا تعتبر في حد ذاتها وسيلة جاهزة وسريعة لشخص آخر غير الذي كتب المذكرة ، اذا لم يكن معروضا بالدمج مع خرائط التدفق للرقابة الداخلية، فانه لا يقدم صورة سريعة للنظام ، وهذا الامر يكون هاما عندما يكلف أشخاص جدد يرغبون في تدقيق الرقابة المالية.

ب- **خريطة تدفق الرقابة الداخلية:** فهي وسيلة اخرى لتوثيق تفهم محافظ الحسابات للرقابة الداخلية ، وتوفر خرائط تدفق الرقابة الداخلية بذاتها استعراض سهل ومبسط لنظام المعلومات المحاسبية واجراءات الرقابة المستخدمة من خلال معالجة واستعراض الصفقات والاحداث، ومع ذلك فان اسلوب خرائط التدفق يتميز اساسا بأنها توفر نظرة عامة موجزة لنظام العميل بما يمكن لمحافظ الحسابات من التعامل معها كأداة تحليلية مفيدة، وتساعد خريطة التدفق المعدة بشكل جيد على اوجه القصور عن طريق توفر فهما واضحا .

II-3-3-مساهمة محافظ الحسابات ودوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

ان تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية يختبر الخطوة الأولى في عملية التدقيق ، ونقطة الانطلاق الذي يركز عليها محافظ الحسابات ، فهو يقوم بالتقييم من اجل الوصول الى معرفة مدى تطبيق المؤسسة السياسات الموضوعية ، حيث سنحاول في هذا المبحث الإشارة الى مسؤولية محافظ الحسابات عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء واهم طرق التقييم.

II-3-2-مسؤولية محافظ الحسابات و طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية :

اولا: مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية :

من واجب محافظ الحسابات أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من اجل وضع حماية كافية على أصول وممتلكات هذه المؤسسات لمنع السرقة والاختلاس ، ومن اجل الحصول على البيانات المالية الدقيقة لاستخدامها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات حيث انفصلت الملكية عن إدارة هذه المؤسسات ، مما ادى التطور المستمر للرقابة الداخلية الى زيادة اعتماد محافظ الحسابات عليها. ان نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة اجراءات التدقيق المطلوب استخدامها ، والمدى المطلوب لمثل هذه الاجراءات.

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

1- الرقابة المحاسبية: يعتبر محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية كاملة عن الفحص وتقييم وسائل وانظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى امكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص ، واكتشاف الاخطاء لانه يؤثر تأثيرا مباشر وواضح على درجة الافصاح في الحسابات الختامية والقوائم المالية وتأثيرها على المركز المالي والذي يعتبر هدف اساسي من اهداف التدقيق الخارجي ، كذلك يجب على محافظ الحسابات ان يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات اثر جوهري في عملية التدقيق.

2- الرقابة الادارية: لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص ، لانه يهدف اساس الى تحقيق اكبر كفاية انتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسة الادارية طبقا للخطة المرسومة ، ولكن اد تبين له في ظروف معينة اوان بعض وسائل

الرقابة الادارية لها علاقة او تاثير على مدى دلالة الحسابات الختامية او القوائم المالية موضوع

التدقيق ، يجب عليه عندها دراسة وتقييم ذلك الوسائل والانظمة.2

3- الضبط الداخلي: يعتبرلا محافظ الحسابات مسؤولا عن فحص تقييم نظام الضبط الداخلي ومقياسه

المستعملة في المؤسسة محل التدقيق ، ويعود السبب في ذلك الى ان هذا الفرع من فروع الرقابة

الداخلية يهدف الى حماية اصول المشروع او موجداته ضد اي اختلاس او سوء استعمال ،

وبالتالي يعتبر مسؤولا عن تحقيق هذا الهدف ، حيث يطلب اليه تحقيق التزامات ومجودات

المشروع ، ولهذا نرى الزاما عليه التقليل من احتمالات الغش و الاختلاس فيها.

ثانيا: طرق التقييمنظام الرقابة الداخلية

✓ التقرير الوصفي:

يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي عن طريق وصف اجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبعة والتفاصيل في العمليات ، وتسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة اكبر من نظام الاستقصاء ومن خلال نظام هذا التقرير الوصفي يصل محافظ الحسابات الى نتيجة ان نظام الرقابة الداخلية قوي او ضعيف وما هي نقاط الضعف ، يشمل هذا التقرير جميع الاجراءات المستخدمة في المؤسسة لكل ملية وتراجع المستندات ويختلف من محافظ الى اخر وفقا لاحتياجاته ، حيث ان الموصف غير الجديد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي الى سوء فهم النظام.

✓ الخرائط التنظيمية:

هي عبارة عن وسيلة توضيحية تبين الاجراءات والمعلومات ، نقاط الرقابة المحاسبية والادارية ، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها. وهذه الخرائط قد تكون موجودة اصلا ضمن النظام المالي والاداري للمؤسسة ، وهي هذه الحالة على محافظ الحسابات دراستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الاجراءات والمعلومات واكتشاف اي نقاط ضعف بها، وتميز هذه الخرائط بانها تعطى لمعدها ولقراءتها فكرة سريعة عن الرقابة الداخلية وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته ، وهي بذلك تتفوق على التقرير الوصفي وقائمة الاستقصاء ، ويعاب على هذه الطريقة ان اعدادها يتطلب وقتا طويلا ، كما انها قد تكون صعبة الفهم ادا تضمنت تفاصيل كثيرة ، فضلا على انها تبين الاجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذا اهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية.

ويجب مراعاة ما يلي عند اعداد هذه الخرائط:

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكون الخريطة اسهل في الفهم
- اذا لم تكن الخريطة واضحة تماما ، يمكن اضافة معلومات في اسفلها لزيادة الايضاح
- يجب ان يوضح بالخريطة مصدر كل مستند
- الادارة او القسم الذي اعده والجهة التي يرسل اليها.
- والجدول التالي يوضح هذه الاشكال والرموز المستخدمة في الخرائط:
- **الجدول رقم 1: اهم الاشكال والرموز المستخدمة في رسم خرائط التنظيم**

البيان	الرمز
ادخال واخراج البيانات	
عملية محددة ينتج عنها تغيير في القيمة او الشكل او مكان للمعلومات	
ملاحظات او تعليقات اضافية	
مستند او تقرير	
اتحاد القرار	
رمز الانتقال من صفحة الى اخرى	

شروط اثبات صحة المعلومات المحاسبية مثل شروط جمع المبالغ على الالة الحاسبة	
دوران الوثائق	
دوران المعلومات	
الحفظ الدائم للمستندات او السجلات	

- المصدر : ادريس السلام اشتوي ، مرجع سابق ، ص 68-6

✓ الملخص التذكيري:

يشمل هذا الملخص الذي يعده محافظ الحسابات بيان تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز بها اي نظام سليم للرقابة الداخلية في المشروع، فكان الملخص هو اطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد اسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها وذلك لا يغفل اي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية/ زما يعيب هذه الوسيلة هو انه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص كما انها لا تحقق التنسيق والتوحيد في اجراءات الرقابة حيث انه متروك لمساعديه حرية انتخاب اجراءات الفحص التي يرونها.

II-3-3- طرق تحسين نظام الرقابة الداخلية

بعد القيام بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء والتغيرات يأتي دور محافظ الحسابات في التقييم النهائي لنظام القابة الداخلية وذلك يكون بعد ان يكون قد حدد اهم نقاط الضعف ونقاطك القوة في عملية التقسيم الاول والتي اعتمد على الاختبارات الدموية اي متابعة المستمرة ومن هنا تتحدد النقائص الخاصة

بالتشغيل او بالتطبيق الخاطى لنقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية وانطلاقا من هذا يتم تحديد مدى تأثير هذه النقائص أي نقطة الضعف على صحة ومصداقية الحسابات السنوية التي يقوم بمراجعتها محافظ الحسابات كما ان هذا التقييم النهائي يسمح لمحافظ الحسابات باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على نظام الرقابة الداخلية.

فمحافظ الحسابات يعد ان يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية يكتشف اين تكمن نقاط الضعف ونقاط القوة في هذا النظام وعلى أساسها يتم تصحيح هذه النقاط فيمكن ان تتحول نقاط الضعف الى نقاط القوة والعكس صحيح تتحول نقاط القوة الى نقاط الضعف.

ان عمل محافظ الحسابات عند تقييم الرقابة الداخلية لا يهدف الى وصف شامل للمعلومات والسجلات الواجب دراستها انما يسعى الى التوصل الى حالة من الفهم الجديد والممتاز والملائم عن كيفية تنفيذ وتصميم نظام الرقابة الداخلية وابرار العناصر الأساسية التي تسمح له بتقييم هذا النظام الذي على اساسه يسعى الى تحسينه وبالتالي تسهل عليه تأدية دوره الذي يهدف الى تحديد مدى مصداقية القوائم المالية ومن ذلك فدوره هو العمل تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال تحسين الاداء المالي للمؤسسة.

وبعد التطرق الفعلي لها وتقدير المخاطر المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية هناك طريقتين اساسيتين يقترحهما محافظ الحسابات لتفادي هذه المخاطر والقيام بالتصحيحات اللازمة لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: إعداد مصفوفة خطر الرقابة الداخلية:

- يتم تحديد اهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية في رؤوس اعمدة هذه المصفوفة وبالمقابل نضع تحديد عناصر الرقابة الرئيسية في صفوف المصفوفة وعندما يتم التعرف على اوجه الضعف نضعها ايضا في الصفوف وعلى هذا الاساس هذه المصفوفة يتوضح دورها في اظهار كيفية تأثير عناصر الرقابة الداخلية في اهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية وايضا كيف تؤثر نقاط الضعف على الاهداف ايضا.

- وبالتالي باستخدام مصفوفة خطر نظام الرقابة الداخلية تحدد تأشيريات الايجابية والسلبية وعلى اساسها تعمل المؤسسات على تحسين السوء وتطوير الجيد من احسن الى الاحسن.

الفرع الثاني: تقدير خطر الرقابة الداخلية:

عندما يحصل محافظ الحسابات على المعلومات الضرورية والادلة اللازمة التي تدعم بتنفيذ نظام الرقابة الداخلية يقدر خطر الرقابة الداخلية لكل هدف خاص بعملية التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية الخاصة بالتدقيق والمراجعة.

ومن اجل التوصل الى نقد خطر الرقابة الداخلية يجب تحديد اهداف التدقيق المتعلقة بالعمليات المالية المراد تدقيقها وايضا تحديد اساليب محددة للرقابة الداخلية.

أ- تحديد اهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية:

- هي الخطوة الاولى لتقدير الخطر المتعلق بالرقابة الداخلية حيث يطبق التقدير بعد تحديد اهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية ويتم بشكل منفصل لكل نوع رئيس من العمليات المالية داخل كل دورة من دورات العمليات المالية وهذا بتحديد حسب حجم كل مؤسسة.

ب- تحديد اساليب محددة للرقابة الداخلية:

هي ثاني خطوة تتمثل في تحديد اساليب معينة من الرقابة الداخلية وذلك بمساهمتها في تحقيق كل هدف مرتبط بالعملية المالية وذلك بالفصل الملائم بين اساليب الرقابة الداخلية الضرورية فقط المتعلقة بالتدقيق في العملية المالية وعليه يتعرف فقط على الاساليب التي يتوقع ان يكون لها تأثير كبير في تحقيق اهداف التدقيق ويمكن تحديد هذه الاساليب بالرجوع الى دليل الوصف لنظام الرقابة الداخلية مثل: خرائط التدقيق او الوصف الكتابي او قائمة استقصاء الرقابة.

ت- التعرف على اوجه القصور الرئيسية:

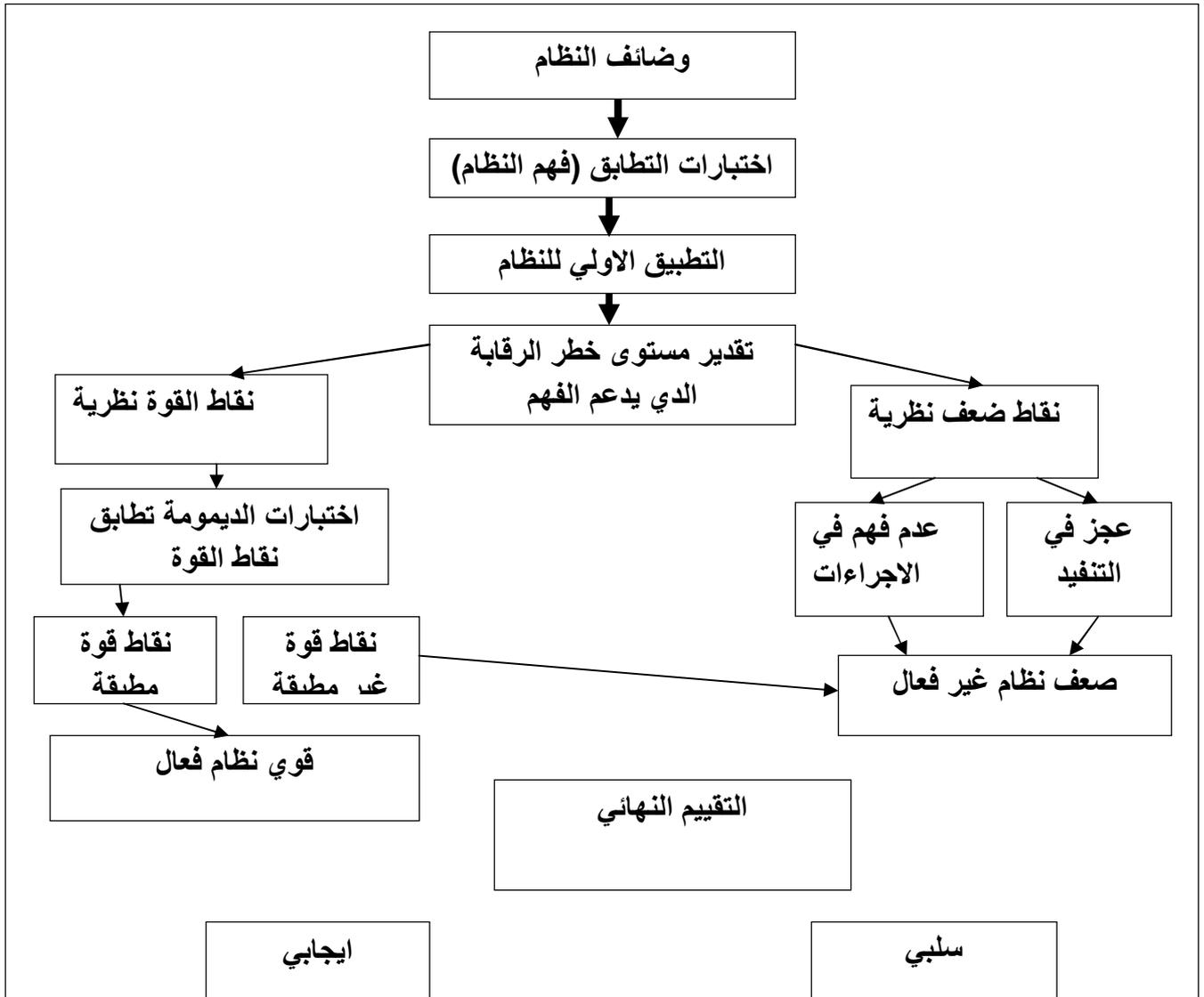
بعد اكتشاف نقاط الضعف التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية نجد ان بعض نقاط الضعف لا تؤثر بشكل سلبي على القوائم المالية للمؤسسة خصوصا عند الأخذ بمبدأ الأهمية النسبية وبالتالي هناك بعض نقاط الضعف تؤثر مباشرة وبشكل سلبي على القوائم المالية وبالتالي مباشرة على اهداف التدقيق الذي يسعى الى ان يصل اليها محافظ الحسابات من اجل تحسين نظام الرقابة الداخلية وفي غياب او نقص بعض انواع الرقابة الداخلية تمتد اوجه القصور والتي تزيد من خطر او احتمال وجود تحريفات هامة بالقوائم المالية.

ث- تحديد مستويات خطر الرقابة الداخلية لكل هدف تدقيق.

- تحدد مستويات خطر الرقابة لكل هدف بعد المرور بثلاث مراحل السابقة
- اي بعد التعرف على اهداف التدقيق الخاص بالعمليات المالية وتحديد اوجه القصور واساليب الرقابة وذلك بالنظر الى احتمال الوصول او اكتشاف مخالفات مالية كبيرة وذلك بالرجوع انواع الاساليب الرقابية الرئيسية ووجود اوجه القصور التي تمنع الوصول الى اكتشاف الاخطاء التي تؤدي الى المخالفات الكبيرة.
- ولتوضيح هذا العنصر جيدا هناك بعض الطرق المستخدمة بين محافظين الحسابات كوسيلة للتعبير عن مستوى خطر الرقابة مثل: مصطلح مرتفع منخفض متوسط وايضا بعض الارقام 1 0.6 0.2 والشكل الموالي يوضح كيفية الفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية من اجل تحسينه عند لاحظة اي نقص او ضعف يؤدي الى عدم مصداقية القوائم المالية.¹

¹بوظرة فضيلة،دراسة و تقييم فعالية النظام الرقابة الداخلية في البنوك،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير

الشكل: مراحل التوصل الى فهم كامل لنظام الرقابة الداخلية





❏ خلاصة الفصل:

مما سبق يمكن القول ان الأهمية التي يحض سبها مفهوم نظام الرقابة الداخلية تعمل بالدرجة الأولى على حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ، وكذا تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعية من طرف الإدارة من خلال تركيز محافظ الحسابات عليها ، ويجب ان يستمر في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب الإجراءات التي تستخدمها المؤسسة ، فادا وجد محافظ الحسابات ان نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه ومطبق فانه يحد من الاختبارات ويتوسع في الإجراءات ، ويكون لديه أساس معقول لاستخدام أسلوب العينة الإحصائية اذ ان فحص العمليات المالية بالكامل يعتبر مكلف وتحتاج وقت طويل ولا داعي لها طالما ان نظام الرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليه.

❖ خلاصة الفصل الثاني:

إن مكتب محافظ الحسابات يعتبر من أهم المراكز القانونية التي تساعد على إثبات وتصحيح والتوجيه الصحيح للحصول على قوائم مالية صحيحة وتعبر عن مصداقية المؤسسات وحساباتها السنوية. فبالنسبة لطريقة عمل محافظ الحسابات الذي قمت بزيارته فيعتمد على إتباع خطوات النظام المحاسبي المالي الجديد في اداء مهنته سواء من حيث التقييم او التحسين لنظام الرقابة الداخلية.

الفصل
الثاني:
الدراسا

مقدمة الفصل الثاني:

تعتبر أهم نقطة انطلاق التي يتركز عليها محافظ الحسابات هي دراسة نظام الرقابة الداخلية وإتباعها بعملية الفحص والتدقيق الداخلي الذي على أساسه يتم إعداد برنامج التدقيق الذي يجب ان يحقق الأهداف الذي وضعتها إدارة المؤسسة وذلك من اجل ضمان صحة البيانات المالية والتأكد من مصداقية القوائم المالية والدراسات المطروحة في بحثي لها تقريبا بنفس الموضوع الذي عملت على معالجته حيث معظمها يدور حول طبيعة النظام الداخلي للمؤسسات ومدى تأثير على صحة القوائم المالية سواء من حيث التقييم والجودة وتعزيزها حسب القوانين التشريعية وأيضا هذه الدراسات وضحت الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات من اجل تحسين نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

XV. شهادة الدكتوراة في التدقيق المحاسبي : محنوان تحسين الرقابة الداخلية

- شهادة الدكتوراة في التدقيق المحاسبة تحت عنوان تحسين الرقابة الداخلية كدليل عملي لمؤسسات التمويل الأصغر حيث عملت هذه الأطروحة على تحليل الإشكالية التالية:
ماهي كيفية تحسين الرقابة الداخلية من خلال تفعيل وزيادة الضبط الداخلي في المؤسسات؟
- واعتمد في هذه الأطروحة على دراسة تطبيقية.مؤسسة صناعية الأقمشة والجلد في الجزائر العاصمة من إعداد الطالب قلالة زكريا سنة 2011.
- واعتمد أيضا على الفرضيات التالية:
1- ما بين القطاع المالي الرسمي والغير رسمي تعترف صناعة التمويل الأصغر بالأهمية الرقابة الداخلية الفعالة.

2- الهدف الرئيسي لعملية الرقابة الداخلية هو التأكد من فعالية وكفاءة العمليات واكتمال المعلومات المالية والإدارية والالتزام بالقوانين.

3- إدارة المخاطر بأسلوب منتظم لتعديد قياس مراقبة وإدارة مخاطر الأعمال لدى المؤسسات.

4- الرقابة الداخلية عبارة عن الآليات التي تستمدتها المؤسسة في مراقبة المخاطر قبل وبعد العمليات.

أهداف الدراسة :

1- تحديد أسلوب إدارة المخاطر في الرقابة الداخلية.

2- تحديد المخاطر تقييمها وترتيبها حسب الأولوية.

3- العمل على تطوير الاستراتيجيات لقياس المخاطر.

4- تصميم سياسات وإجراءات لتجنب المخاطر لتحسين مستمر ومتواصل لنظام الرقابة الداخلية.

منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي للفرضيات والأساليب المتبعة في صياغة الأفكار وذلك لإظهار مختلف الجوانب والنظريات المتعلقة بالمواضيع واعتماد على دراسة الأدوات والجداول والقوانين لدراسة المعطيات وركز في دراسة الميدانية على منهج المقارنة للتوصل إلى النتائج السليمة والصحيحة.

نتائج الدراسة:

1- يجب على المؤسسات التمويل الأصغر ربط الرقابة الداخلية بإدارة المخاطر باعتبار الرقابة الداخلية أداة لكشف الأخطاء وحالات الاحتيال.

2- نقص المعلومات الكافية حول الاحتيال لدى مؤسسات التمويل الأصغر وهذا راجع إلى أسلوب إدارة المخاطر في الرقابة الداخلية.

3- بالنسبة للمؤسسة لديها أدوات الضبط محدودة من الوقوع في الأخطاء.

التوصيات والاقتراحات:

- 1- ضمان المشاركة الفعلية لمجلس الإدارة في الرقابة الداخلية .
- 2- إدخال نشاط زيارات العملاء ضمن عملية التقييم.
- 3- الاستفادة من خبراء خارجين للمساعدة في إعداد وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية.
- 4- العمل على تحديد معايير الضبط الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلي لتحديد الوسائل الملائمة للعمليات الضبط والتدقيق لدى المؤسسات.

XVI. شهادة دكتوراه في العلوم التجارية والمالية : التدقيق المحاسبي الداخلي

للمؤسسة

شهادة الدكتوراه تحت عنوان التدقيق المحاسبي الداخلي للمؤسسة التي قام بإنجازها الأستاذ بلعربي عبد القادر من جامعة وهران سنة 2010 وقد عمل على طريق طرح الإشكالية التالية:

- ما هي أساسيات التدقيق الداخلي للمؤسسات؟

وقد طرحت الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يعرف التدقيق المحاسبي في المؤسسة

- ما هو الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في نظام الرقابة الداخلية؟

- ماهي طرق التدقيق المحاسبي

الهدف من الدراسة:

- الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في مجالات المتعلقة بالحاسبة والتدقيق .

- تبيان دور التدقيق في توضيح المركز المالي للمؤسسة.

- الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من خلال التدقيق المحاسبي.
- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي للقوائم المالية.

المنهج المتبع للدراسة:

- لتحقيق أهداف هذا البحث والتوصل إلى حل هذه الإشكالية المطروحة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لإثبات صحة الفرضيات المطروحة باستخدام أيضا القوانين التشريعية التي تنظم مهنة التدقيق.

وفي الأخير تم التوصل إلى النتائج التالية:

- التدقيق المحاسبي له دور بالغ الأهمية في تقييم أداء جودة السجلات المحاسبية.
- تدعيم وتحسين نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى نجاح المؤسسات .
- التدقيق المحاسبي يكمل عمل المراجع الداخلي من اجل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

التوصيات:

- توظيف مدققين لكل مؤسسة للعمل بسرعة وتحسين النظام الداخلي.
- الاخذ بعين الاعتبار كل الملاحظات والأداة عند القيام بعملية التدقيق.
- أهمية التقرير التي يقدمها بعد العملية التدقيق المحاسبي لتحسين الرقابة الداخلية.

XVII. الدراسة الثالثة: مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية : مساهمة

الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية بعنوان : مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية مع دراسة ميدانية في مؤسسة التسيير السياحي ببسكرة (EGTB) من إعداد الطالب علي

شيتور سنة 2012-2013

- لقد عملت هذه الدراسة على معالجة الإشكالية التالية:
- كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة؟ والتوصل إلى إجابة عن هذه الإشكالية تم طرح بعض التساؤلات من بينها :
- 1- ماهو نظام الرقابة الداخلية؟
- 2- ماهي مميزات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية؟
- 3- ماذا نقصد بالأداء المالي وهل يساعد نظام الرقابة الجيد على تحسينه.

أهداف الدراسة الثالثة

وقد هدفت هذه الدراسة إلى:

- التركيز على الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- إبراز أهمية الرقابة الداخلية للمؤسسة .
- تحسين آليات الوصول إلى الأداء المالي الأمثل في المؤسسة.

منهج الدراسة :

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وهذا من خلال جمع وتحليل مختلف المعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة وتحسين الأداء المالي ثم التطرق لمنهج دراسة حالة من خلال تطبيق النتائج المستعرضة نظريا في المؤسسة محل الدراسة وهذا التعريف أكثر على أهمية تطبيق نظام الرقابة الداخلية الفعال لتفعيل وتحسين الأداء المالي.

- وقد توصل في الأخير إلى النتائج والاقتراحات التالية:
- تعتبر الرقابة الداخلية كمجموعة من القوانين الداخلية والإجراءات المكتوبة والغير مكتوبة والتوضيحات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة.

- يتميز نظام الرقابي القوي والفعال بدرجة كبيرة من المصداقية للمؤسسة لماله من مقومات رئيسية تعتبر بمثابة حجز الأساسي للمبنى ذو الارتفاع العالي.
- لا يضمن نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة التزام الأفراد بالإجراءات الرقابية الموضوعية فهي برامج رقابية على الورق فقط ومنها يؤدي إلى ضعف الأداء المالي للمؤسسة (EGTB) .

توصيات الدراسة:

- إعادة وضع برامج رقابي حديث يشمل جميع الهياكل المؤسسة من الداخل والخارج.
- تحديث إجراءات نظام الرقابة الداخلية وجعله أكثر فعالية.
- وضع برنامج لتوعية العاملين بضرورة احترام إجراءات الرقابة الداخلية نظرهم حول عملية التقييم.
- خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من اجل توفير جو مناسب للعمل بكل إتقان واحترام.

XVIII. مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستير أكاديمي في علوم التدقيق المحاسبي دور محافظ

الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

- مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستير أكاديمي في علوم التدقيق المحاسبي تحت عنوان :
✓ دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تمت الدراسة الميدانية في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد أفلأحي بولاية الوادي سنة 2015/2014 من إعداد الطالبين : سعيدي حنان وبرايم رانا.

وقد طرحت هذه المذكرة الإشكالية التالية:

-
- ما هو الدور الذي تلعبه محافظة الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؟ وقد عملت الطالبتين على تقسيم عملهما الى ثلاثة فصول من خلال التوصل إلى إجابة عن التساؤلات التالية :

- 1- ما هو واقع تنظيم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في الجزائر.
- 2- ماهو تأثير المراجعة الخارجية للحسابات على مصداقية القوائم المالية؟
- 3- ما مدى تأثير مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز القوائم المالية والتقارير الخاصة للمؤسسة ؟

📌 أهداف الدراسة :

عملت هذه الدراسة على تحقيق الأهداف التالية:

- الوقوف على مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وإبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة لزيادة تدعيم الثقة في المؤسسة.
- التعرف على مخرجات النظام المحاسبي المالي وعن مدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.
- تزويد الأطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة.

📌 منهج الدراسة :

تستدعى طبيعة البحث إلى استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية لهذا يكون منهج وصفيًا في بعض الأجزاء المرتبطة بالتحصيل العلمي لمراجعة الحسابات ، وتاريخها في بعض الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي لمهنة محافظة الحسابات بالإضافة إلى استخدام منهج دراسة الحالة وفي الأخير تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1- يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية أثناء أدائه لمهامه في مراجعة الحسابات وتظهر هذه الاستقلالية بتزاهة وتصرفه بدون تحيز عن أدائه لخدمة المهنة.

2- يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عناصر القوائم المالية ، وذلك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في

الجرد المادي والفعلي للأصل وفحص كل ماله وجود بشأن وملكية الأصل.

3- ان المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقيق من تطبيق

المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى .

📌 اقتراحات الدراسة :

بناء على النتائج التي تم الوصول إليها اقترحوا جملة من التوصيات منها:

1- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق محافظي الحسابات من التشديد في تطبيق العقوبات

على كل من يخالفها.

2- تم اقتراح أيضا ضرورة تدعيم استقلال محافظ الحسابات لتعزيز الثقة والمصدقية في القوائم المالية التي تم

مراجعتها وذلك من خلال :

- التحديد الواضح للدور الذي يقوم به المنظمات المهنية في تدعيم استقلال محافظي الحسابات.
- وضع الإجراءات اللازمة بهدف تفادي تأثير خدمات غير المراجعة على استقلال محافظي الحسابات.
- ضرورة إقامة نظام رقابة داخلية في كل المؤسسات الاقتصادية والعمل على تفعيله والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام.

XIX. مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير أكاديمي في علوم التدقيق ومراقبة

التسيير دور مراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

-مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير أكاديمي في علوم التدقيق ومراقبة التسيير بعنوان

- دور مراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة مع دراسة حالة المؤسسة

الوطنية للأشغال في الآبار بحاسي مسعود سنة 2013 من إعداد الطالبة بن عثمان سارة

وطرحت الإشكالية على النحو التالي:

- ما مدى الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

تم تقسيم هذا العمل إلى ثلاثة فصول وذلك بالإجابة عن التساؤلات الآتية:

1- ماهي المراجعة الداخلية وماهي أهميتها في المؤسسة؟

2- هل تعتمد المؤسسات الجزائرية على المراجعة الداخلية بتفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

أهداف الدراسة:

الهدف الأساسي التي تسعى إليه هذه الدراسة هو إظهار فعالية كل من المراجعة الداخلية في

الدعم الجيد للنظام في المؤسسة.

- إعطاء الصور الحقيقية والدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تقديم الإرشادات لمتخذي القرارات

- محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الداخلية في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة.

منهج الدراسة المستعمل:

استخدمت منهجين لإعداد هذه الدراسة الأول هو المنهج الوصفي لمحاولة الوصول إلى معرفة

مساهمة كل من المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والمنهج الوصفي التحليلي من

خلال إجراء دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار مستعملة الملاحظة والمقابلة الشخصية

وقائمة الاستقصاء.

وتوصلت إلى النتائج التالية.

- 1- المراجعة الداخلية وظيفه مهمه لاغني للمؤسسة عنها ودالك من خلال ما تناولته حول طبيعة أهداف وأهميه الوظيفة يتضح دورها الكبير في تمكين المؤسسة في تحقيق أهدافها وحماية ممتلكتها من الاختلاس والتلاعب والضياع من خلال الرقابة والفحص المستمر.
- 2- يقوم المراجع لتقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية .
- 3- الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعية من طرف الإدارة لضمان لكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسير برنامج العمليات المالية والإدارية
- 4- الرقابة الداخلية تعتبر من الوسائل الأكثر فاعلية المستعملة في توجيه وترشيد عملية اتخاذ القرار.
- 5- المراجعة الداخلية مصلحة مستقلة في المؤسسة.

📌 الاقتراحات:

- 1- اده عدد المراجعين الداخلية باعتبار أن المؤسسة كبيرة الحجم .
- 2- التكنيخ من إقامة دورات التدريحية خاصة للعمال الجدد.
- 3- يقيم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على أساس جدول والمخاطر الذي يحدد في تقرير المراجعة.
- 4- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمرجعين.

XX. مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستير أكاديمي في الدراسات المحاسبية وجبائية

المعمقة : دور محفظ الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية.

- مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير أكاديمي في الدراسات المحاسبية وجبائية المعمقة حيث قامت الدراسة من خلال عينة من محافظ الحسابات " بورقلة" من إعداد الطالب: سالم رمزي بسنة 2015 عملت هذه الدراسة على المعالجة الإشكالية الآتية:

ما مدى أهمية دور محفظ الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية؟

وطرحت الأسئلة الفرعية كالتالي:

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

- كيف يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

- ماهي أهم الطرق والأساليب لإدلاء عملية التقييم؟

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة.

- إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقسيم نظام الرقابة الداخلية .

- بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية.

المنهج المستخدم:

لتحقيق أهداف هذا البحث عن التساؤلات السابقة قمنا بتقييم الدراسة إلى قسمين الأول نظري يقوم على

المنهج الوصفي التحليلي والتالي يقوم على المنهج دراسة باستخدام ادتين هما الوثائق والمقابلة.

والنتائج كانت كالتالي:

- المرجع الداخلي له الدور الكبير

- ومهم في تقييم الأداء وجودة نظام الرقابة الداخلية .

- تعاون المرجع الداخلي والخارجي في تقسيم نظام الرقابة الداخلية يجعل منها أكثر كفاءة ومصداقية.
- كل مراجع داخلي وخارجي يكملان بعضهما البعض في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

📌 الاقتراحات والتوصيات.

- زيادة مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة في اكتشاف الغش والأخطاء .
- الاهتمام بالتقارير التي بعدها محافظ الحسابات خاصة التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية.
- على المدققين الداخليين الاخذ بعين الاعتبار كل الملاحظات والتقييمات الموجهة إليهم من طرف المراجع الخارجي والعمل على الاستفادة منها قدر الإمكان.

-V رسالة مكتملة لنيل شهادة الماجستير في التنمية والتسيير للموارد البشرية بعنوان

أساليب الرقابة الداخلية ومساهمتها في تطوير أداء المؤسسة الاقتصادية

- رسالة مكتملة لنيل شهادة الماجستير في التنمية والتسيير للموارد البشرية بعنوان أساليب الرقابة الداخلية ومساهمتها في تطوير أداء المؤسسة الاقتصادية قامت لدراسة حالة بمؤسسة المحركات والجرارات بالسوناكوم من إعداد الطالب بيلم سعيد سنة 2010 أعدت هذه الرسالة على أساس الإشكالية الآتية:

ماهي أساليب الرقابة الداخلية وما مدى مساهمتها في تطوير عمل وأداء المؤسسة؟ واعتمدت هذه

الدراسة على الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- إلى أي مدى تأثر أساليب الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة؟
- 2- هل تساهم أساليب الرقابة الداخلية في التنمية الفعالة للمؤسسة؟
- 3- هل أساليب الرقابة بين عملية التخطيط والأداء الفعال داخل المؤسسة.
- 4- هل تساهم الرقابة الداخلية في تحسين الكفاءة الإنتاجية؟.

أهداف الدراسة:

- معرفة العلاقة الحقيقية الموجودة بين الأساليب الرقابة بمختلف أنواعها والأداء داخل المؤسسة.
- كشف الأخطاء والانحرافات لداخل النظام ومحاولة تصعيدها
- محاولة تنبيه المسؤولين بالقطاع الصناعي إلى أهمية العملية الرقابية في تحسين الفعالية وأداء المؤسسة.
- تشخيص الأساليب في المؤسسة الاقتصادية.

منهج الدراسة :

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من اجل إظهار مختلف الجوانب والمداخل النظرية المرتبطة بالموضوع ثم التركيز على هذا المنهج بصورة أساسية في دراسة المعطيات المحاسبية وعلى العموم تم الاعتماد على أدوات الدراسة تتمثل في حماية القوانين والتشريعات ومختلف أنواع الجداول والعينات .

نتائج الدراسة:

- إن فعالية الرقابة ترتبط ببدل مجهود جماعي تساهم فيه كل المصالح وإدارات الدولة في ضبط الموارد .
- العملية الرقابية تعتمد بشكل كبير على نظام فعال وواضح من الناحية القانونية.
- الرقابة في التنظيم ضرورية ولا كن لا بد أن تمارس بطرق صحيحة وتطبيق أساليبها حسب كل مستوى من الإدارة بطرق علمية جيدة.

التوصيات

- إتباع النظام الداخلي للمؤسسة والعمل بالقوانين المطبقة.
- العمل على تجديد أساليب الرقابة الداخلية لتطور وزيادة الكفاءة الإنتاجية.
- إعادة التطرق في النظام الداخلي لرقابة.

ممارسة المراجعة الخارجية لفحص نظام الرقابة الداخلية.

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستير أكاديمي في العلوم المالية بعنوان شروط ممارسة المراجعة الخارجية لفحص نظام الرقابة الداخلية وتمت دراسة الحالة من خلال مجموعة من المراجعين الخارجيين ولاية بسكرة من إعداد الطالب العربي لحسن سنة 2013 وكانت بصدد دراسة الإشكالية التالية :

- ما هو مقدار الحاجة إلى المراجعة الخارجية لتفحص نظام الرقابة الداخلية؟
وطرحت الأسئلة الفرعية كالأتي:

1- ما هو مقدار الحاجة إلى المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية

2- فيما تكمن نظام المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية؟

3- ما هي طرق فحص نظام الرقابة الداخلية

4- ما هي شروط ممارسة مهنة المراجعة الخارجية؟

أهداف الدراسة:

محاولة إبراز وإظهار دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة في تقييم النظام

محاولة ليراز الشروط الأساسية لتأدية وممارسة المراجعة الخارجية ومدى إسهامها في نظام رقابة داخلية فعال؟

إظهار الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

المنهج المتبع في الدراسة:

من اجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة في هذه المذكرة وجنا انه من المناسب إتباع الأسلوب الوصفي والأسلوب التحليلي في الجانب النظري ومن اجل دراسة حالة تم الاستعانة بالاستبيان لتحديد العلاقة بين المتغيرات في الحياة العملية وذلك بتحليلها باستخدام برنامج إحصائي هو SPSS الذي يساعد في عملية التحليل وتحديد درجة الارتباط بين المتغيرات والنتائج التي تم التوصل إليها هي:

- 1- تعمل المراجعة الخارجية على اكتشاف مواقع النقص والقوة لنظام الرقابة الداخلية وإظهار نظام مدى فعالية النظام
- 2- تحقيق أهداف المؤسسة في المراجعة الخارجية تحديد التصعيدات اللازمة على مستوى الإدارة العليا.
- 3- تعاون المرجع الداخلي والخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- 4- على المراجع الخارجي التمتع بجميع الشروط اللازمة للممارسة مهنة وفحص نظام الرقابة الداخلية.

الاقتراحات والتوصيات.

- يجب على المؤسسات وخاصة إدارتها العليا أن تبني نظام رقابة داخلية و تساعد على تامين مخرجاته.
- على المراجعين الداخليين الاخذ بعين الاعتبار كل الملاحظات والتقييمات الموجهة إليهم من طرف المراجع الخارجي.
- على المراجع الخارجي استعمال خبرته وتجاربه في إعطاء النصيحة للشركات بخصوص نظام الرقابة الداخلية والعمل على متابعة تنفيذ نصائحه.
- على الجهات المعنية بعملية المراجعة الخارجية والداخلية التزام المراجع الخارجي بالتقييم الصارم لنظام الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها.

- العمل على توفير كل المعلومات الجيدة والتي تساعد في تحسين النظام.

XXII. مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم المحاسبية : دور محافظ الحسابات

في زيادة جودة القوائم المالية في ظل القوانين والتشريعات الجديدة.

مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم المحاسبية تحت عنوان دور محافظ الحسابات في زيادة جودة

القوائم المالية في ظل القوانين والتشريعات الجديدة حيث أقيمت الدراسة الميدانية على مستوى مكتب محافظ

الحسابات بولاية تلمسان من إعداد الطالب وحياني إسلام سنة 2009 أعدت هذه المذكرة لمناقشة

الإشكالية التالية:

- كيف ساهم محافظ الحسابات في تحقيق قوائم مالية ذات جودة عالية؟

وللإجابة عنها طرحت الإشكالية الفرعية التالية:

1- هل باستطاعة المؤسسة الاعتماد على المراجعة كأداة للرقابة؟

2- هل تعتبر المراجعة طريقة من طرق تحسين نوعية المعلومات المحاسبية ؟

3- هل القوانين والتشريعات كافية لتحقيق جودة القوائم المالية ؟

أهداف الدراسة:

1- إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية بدقة

للجهات التي تطلبها.

2- تسليط الضوء على ما هو موجود فعليا ومقارنته بما هو مدروس نظريا.

3- تفسير دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.

4- اثر تقرير المراجع الخارجي على الشركة وضرورة تواجده باعتباره الركيزة الأساسية لأي شركة

تطمح في البقاء.

منهج الدراسة :

للإجابة على التساؤلات المطروحة استدعى للإعداد البحث نبي المنهج الوصفي التحليلي
لذلك أخذنا به في الفصول الثلاثة الأولى أما في ما يخص دراسة الحالة اعتمد على المنهج
المقارنة للاستخراج الفوائد من الدراسة التطبيقية.

وفي الأخير تم التواصل إلى النتائج التالية:

- 1- إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن التقليل في حدوث الأخطاء إلى إن تقل نهائيا.
- 2- المراجعة الخارجية وظيفة أساسية هدفها الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية من خلال الرأي المحايد من حيث صحة ومصداقيتها.
- 3- تعزيز نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وبالتالي حسن سيرها ونجاحها وزيادة الأرباح المسجلة من طرفها .
- 4- تركز الجودة على درجة اكتشاف المراجع الخارجي للأخطاء والمخالفات التي توجد بالقوائم المالية والتقارير عنها.

التوصيات والاقتراحات:

- 1- على مستوى مسيري المؤسسات متابعة إرشادات وتوصيات المراجع الخارجي وذلك بوضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها .
- 2- بناء وتشغيل هيكل ملائم للرقابة الداخلية.
- 3- إعداد سجل يحوي جميع حالات المخالفات والأخطاء التي واجهتها المؤسسة في السنوات السابقة.
- 4- توصي المؤسسات بضرورة استخدام طرق حديثة لتدعيم نظام رقابتها الداخلية والخارجية.

الحسابات في زيادة جودة القوائم المالية

شهادة ليسانس تحت عنوان دور التنظيم الداخلي في تسيير المؤسسة وكانت من إعداد الطالبة باتول بقضي من ولاية تلمسان سنة 2011 من قسم العلوم التجارية وقد عاجلت هذه الدراسة الإشكالية التالية؟

- ما هي أشكال التي أخذها التنظيم الداخلي وما مدى مساهمته في تسيير المؤسسة؟

الهدف من الدراسة:

- يعتبر الوسيلة المثلى لتحقيق نوع من الانسجام في تنفيذ الأعمال .
- السعي الى تحقيق مبدأ تقسيم العمل ومبدأ الفعالية في المؤسسة .
- الوصول الى خاصية التوازن والتعديل في الموارد البشرية .
- الاستفادة من مبدأ التخصص داخل الأقسام

منهج الدراسة:

تستدعي طبيعة هذا البحث إلى استخدام المنهج الوصفي في بعد الأجزاء وإتباع المنهج التاريخي في بعض الأجزاء لدراسة أنواع التنظيمات القديمة.

وفي الأخير تم التوصل الى النتائج التالية:

- تحديد وتوزيع المسؤولية التي تتم بها توزيع المؤسسة .
- يساعد على تضافر الجهود بين الأفراد في المؤسسة على أساس التعاون.
- يعمل على التجديد التدقيق بالعلاقات بين الأفراد وبين الإدارات.
- يؤدي التنظيم الى تحقيق وفرة من الموارد المادية والبشرية عن طريق الاستثمار الأمثل للموارد.

الاقتراحات:

- إمكانية إيجاد طبقة من العمال ذو الخبرة على تأدية المهام والأعمال
- تمكين الرئيس الإداري من الحصول على مساعدة إدارية وفنية تمكنه من معالجة قضايا المنظمة.
- تحقيق التعاون والتنسيق بين الأفراد ورؤساء الأقسام.

➤ خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسات لاحظت أن هناك أوجه تشابه كثيرة بين المواضيع حيث:

-
- إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقواعد المالية بقصد التحقيق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية.
 - إعداد التقارير يتضمن رأي مهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم والملحقات.
 - تعتبر مهنة مراجعة الحسابات من المهن العريقة في الدول المتقدمة فهي تساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات وهذا من خلال حماية الاستشارات.
 - استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية المراجعة والذي يساعد في سرعة إنجاز العمل.
 - العمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية لبلوغ الأهداف المرجوة للمؤسسة وهذه هي أوجه التشابه أما البحث الذي اطرحه انا فهو تحت عنوان دور محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية حيث عملت دراستي على دراسة نظرية لدور محافظة الحسابات وحول نظام الرقابة الداخلية وكيفية تدخل محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية وهنا يمكن الفرق بين الدراسات التي اعتمدت عليها وعلى البحث الذي قمت به تبيان دور محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية.



الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

.II مقدمة للمكتب محل الدراسة

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى دراسة شاملة من خلال مكتب محافظ الحسابات لمعرفة دوره بشكل ملموس أي كيفية قيامه بدوره في الواقع في الحياة اليومية ومختلف النقاط التي يتبعها لممارسة مهنته من خلال التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي ومختلف الخدمات التي يقدمها.

I-1- التعريف بالمكتب:

مكتب محافظ الحسابات هو عبارة عن مصلحة محاسبية يعبر عن خبرة محاسبية حيث أن صاحبه يتمتع بالاعتماد التالية:

1- هو محافظ الحسابات ومحاسب معتمد وفق للاعتماد

رقم.....864/03....المؤرخ...2004/05/23.....الصادر عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر.

2- يقوم محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (.تلمسان) وأيضا يجب أن يسجل لدى مفتشية الضرائب ودالكليداية عمله بصورة قانونية عن طريق إصدار رئيس مفتشية الضرائب حيث

يمثل الرقم الجبائي 197206010098340

و رقم المادة: 07017111415 حيثيقوم محفظ الحسابات بوضع ملفه المتكون من جميع هذه الوثائق في

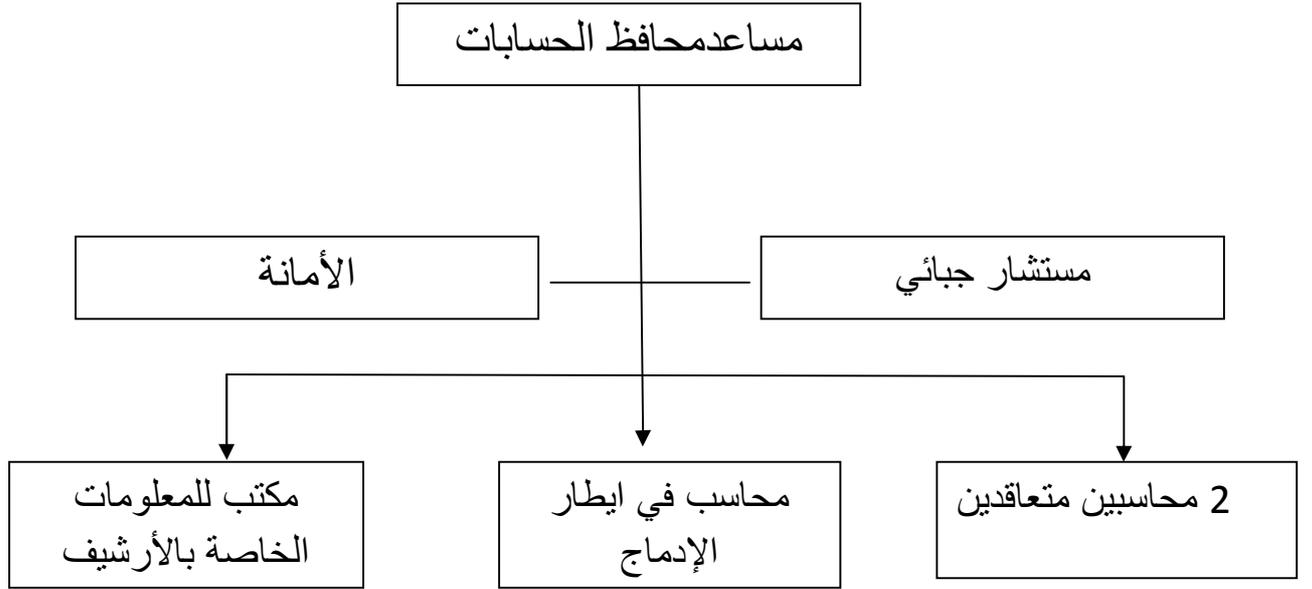
الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر وذلك عليه دفع مبلغ الاشتراك السنوي المقدر

ب.12000.00. دج لدى الغرفة ومن تم يصبح مسجلا في جدول الغرفة الوطنية.

وأیضا المكتب وصاحب المكتب يتميز بالانضباط والاجتهاد في عمله والحرص على تأديته بأحسن طريقة وأيضا يحرص على أن يكون جميع الخدمات التي يقدمها ويقدمها ذات جودة عالية كما أن صاحب المكتب قام بالكثير من التربصات الميدانية بمؤسسات مختلفة في معظم ولايات الوطن أهمها الجزائر العاصمة كما شارك في كثير من الأعمال ذات الصبغة الدولية لتراهنه وخبرته المعروفة.

I-2- الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات

مكتب محافظ الحسابات



I-3- الخدمات التي يقدمها المكتب:

ينشط المكتب في مجال الميدان المحاسبي والمالي بحيث يقوم بما يلي:

- 1- مسك محاسبة والمتابعة الجبائية للأشخاص الطبيعيين كالحامي والأشخاص المعنويين كالمؤسسات وأيضاً التصريحات الجبائية الشهرية وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وجميع الاعتمالات الدورية لزيائته.
- 2- يقوم بإعداد خيرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة او المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.
- 3- تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية كما تضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة ، ولاية)
- 4- يقوم المكتب بالمصادقة على الحسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة.
- 5- يقوم بعمليات الرقابة القانونية المستقلة وذلك بإبداء راية حول صحة الحسابات السنوية ومصداقية القوائم المالية.
- 6- التحقيق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير دون التدخل في تسيير المؤسسة.

II- الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهمة المحاسبة

يقوم محافظ الحسابات بتدقيق مؤسسة معينة وذلك بتوكيل ولقبول هذا التوكيل أوقفه هناك اجتهادات على المحافظ أن يدها وهذا أما سوف نتطرق له.

II-1- الإجراءات المبدئية في حالة قبول أوقف التوكيل

أولاً: قبول التوكيل

يجب على محافظ الحسابات أن يركز ويأخذ حدود ويتأكد من منهجية عمله من قبول التوكيل حتى إعداده لتقرير النهائي.

عند قبول التوكيل وقبل البدء في الوظيفة على المحافظ أن يضع بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بي ما يلي:

- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لا سيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا يحتوي مخالفات وتم تجنب المؤسسة المراقبة اخطر بطلان مداوات المساهمين.
- تجنب الوقوع في الممنوعات الشرعية والقانونية.
- وعلى ضوء هذه التوصية والقوانين السارية الاجتهادات التي يقوم بها محافظ الحسابات قبل قبول التوكيل عليه أن يتبع ما يلي:
- يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو الأعضاء مجلس المديرين وأيضاً مجلس الرقابة المؤسسة.
- وفي حالة صدور استشعار بتعديل محافظ الحسابات عليه أمام المؤسسة ان يتأكد هذا القرار لم يكن تعسفياً.
- في حالة ما اذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تحديد توكيله عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام من أسباب قبول تحديد توكيله .
- يجب على محافظ الحسابات ان يتأكد من كفاءة مكتبه تسمح له بالتكفل وتنفيذ التوكيل الصحيحة.
- يجب ان يتأكد ايضاً من انه بإمكانه تلبية مهنته بكل حرية لا سيما اراء مسيري المؤسسة.

ثانياً: الدخول إلى الوظيفة.

بعد قبول التوكيل

- اولا التأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام او المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في هذا الأخير ادا عينه يمضي القوانين العامة أما ادا تم تعيينه من طرف المجلس العادي يمضى المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" واذا لم يحضر للمجلس يدلى بقبوله للمؤسسة كتابيا.
 - عند قبول التوكيل يجب على محافظ الحسابات الإعلان كتابيا انه ليس في وضعية التنافي وليس في وضعية مخالفة شرعية او تنظيمية.
 - محافظ الحسابات عليه ان يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه من طرف 15 يوم التالية لقبول التوكيل.
 - قبل الشروع في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات ان يرسل الى مؤسسة المراقبة رسالة تشير الى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.
 - وهذه الرسالة تظم : مسؤولية المهمة ، طرق العمل المستعملة ، فترات التدخل والآجال القانونية التي الاداع التقارير الأتعاب.
 - على محافظ الحسابات المغادر ان يسهل لخلفه الدخول الى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء.
- ثالثا: حالة رفض القبول: "رفض التوكيل".**
- ادا تم استشعار محافظ الحسابات بالكفل بتوكيل او يحاط علما بتعيينه رغما وقوعه تحت طائلة التنافي او الممنوعات القانونية او التنظيمية يجب عليه إعلان المؤسسة بأنه لا يتمتع بالكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل "رفض مبرر" بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوم من تاريخ عمله بهذا الأمر وادا لم يكتم في الحالة التي سبق ذكرها يرفض قبول التوكيل يتبع الإجراءات المنصوص في القانون التجاري وايضا ادا كانت المؤسسة قامت بإجراء الاشهارات القانونية يجب ان يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

II-3- الاجتهادات الخاصة بملف العمل:

ان مهنة محافظ الحسابات تلزمه بان يمسك مستنديين أساسيين وإجباريين في تنفيذ خطوات عمله

وهما:

الملف الدائم 

الملف السنوي

وهدين الملفين العناصر يجعلانه يتأكد من جميع العناصر الضرورية وذلك لإبداء رايه حول مصداقية وشرعية القوائم المالية.

أولاً: الملف الدائم:

الشكل والمضمون : ويعتمد على طريقة الترتيب ومضمون الملف الدائم متوقعة على خصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب محافظ الحسابات لكن النقاط الأساسية التي يجب التركيز عليها هي:

- العموميات الخاصة بالمؤسسة المراقبة
 - المراقبة الداخلية
 - معلومات محاسبية ومالية
 - معلومات قانونية
 - الخصائص الاقتصادية والتجارية
 - معلومات حول الإعلام الآلي
- الملف الدائم يمكن ان ينظم بشكل ملف فرعي يضم الفصول المذكورة أعلاه يسهل ترتيب المراجع وفحصها.

حتى يشكل الملف الدائم مجموعة معلومات مفيدة حول المؤسسة المراقبة لابد من:

- مراجعة الملف الدائم كلما طرا تعديل على عنصر دائم.
- تلخيص المراجع التي لها حجم كبير.
- اقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها اية فائدة .

ثانياً: الملف السنوي:

هذا الملق يكون عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وعملية تجديده محتملة هذا الملف

يضم كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراقبة.

الملف يجب ان يحتوي على مجموعة من الأعمال المنفذة والمنهجية المتبعة التي يتبعها لانجاز مهنة وأيضا

الملخص وعناصر المعلومات التي تجعل المحافظ يعطي ويبدل رايه حول مصداقية وضعية الحسابات السنوية.

يعتبر هذا الملف أساسيا : يحكم أفضل في المهمة

تدوين الأعمال التي أجريت والاختبارات المعمول بها

التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج دون الإهمال

تبرير الراي وتحرير التقرير.

يعتبر دليل إثبات لجميع الاجتهادات المطبقة والحدية التي تميزت بها هذه المهمة اثناء تنفيذها.

الشكل والمضمون والملف السنوي يضم القوائم المالية:

● تنظيم وتخطيط المهمة.

● تقسيم المراقبة الداخلية

● مراقبة الحسابات السنوية

● المراقبة الخاصة او الشرعية

● المراجع العامة.

أيضا يستحسن تحضير ملفات فرعية تسهل استعمال وفحص الملف السنوي.

ثالثا: الاحتفاظ بملفات العمل:

الطابع السنوي للمعلومات التي تحتويها هذه الملفات تجر محافظ الحسابات على المحافظة على هذا الطابع

خارج مكتب وهذا حسب المادة 301 من قانون العقوبات.

ان الملف الدائم والملف السنوي وأيضا المراجع المتعلقة بالمؤسسة المراقبة يجب الاحتفاظ بها مدة 10

سنوات حتى بعد انتهاء مدة الوكالة.

II. 2 - إعداد الأسئلة والاستقصاء لتحديد مقدار درجة تحسين وعمل الرقابة

الداخلية

الجدول (10) قائمة استقصاء نظام المبيعات/ عملاء

الرقم	تحديد نظام الرقابة الداخلية	نعم	لا
1	هل يجب وجد عقد قبل البدء في عملية البيع؟	X	
2	هل العقود تنجز بواسطة لجنة او مصلحة معينة	X	
3	هل الوثائق المتداولة تكون مرقمة مسبقا؟	X	
4	هل يعد تقرير حول النشاط قبل عملية البيع	X	
5	هل توجد رقابة لعمية ترقيم الوثائق التفيدية		
6	هل توجد عملية التحقيق من عناصر الفواتير مع العقود		
7	هل تتم المراقبة للتأكد من وجود الفواتير		
8	هل يتم التأكد من صحة الحسابات للفواتير		
9	هل يصادق المسئول على الفواتير		
10	هل يتم مراقبة ان كل الفواتير تم سنجيلها		
11	هل هناك حساب مفصل لكل زبون	X	
12	هل يتم تذكير الزبائن في حالة التأخر عن الدفع	X	
13	هل توجد سياسة متبعة من طرف المؤسسة	X	
14	هل يوجد وثيقة موقعيه تتب ثان الزبون استلم البضاعة	X	

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

الجدول (11) تقسيم مهام نظام المبيعات/عملاء

الرقم	المهام	المدير	المدير الجبائي	الحاسب	امين المخزن	مصلحة الشراء
1	امسك العقود	X	X			X
2	الترخيص وارسال البضاعة	X	X		X	
3	مراقبة البضاعة			X		X
4	إعداد الفاتورة			X		
5	إعداد القيد المحاسبي			X		
6	التسجيل في دفتر اليومية		X	X		
7	التسجيل في حساب العملاء		X	X		
8	إعداد ميزانية المراجعة		X	X		
9	مقارنة ميزان المراجعة بحساب العملاء		X	X		
10	اعداد كشف العملاء		X	X		
11	مقارنة الكشوف بالعملاء		X	X		X
12	ارسال احتياجات العملاء		X	X		X
13	اعطاء الامر بتمديد الفاتورة					
14	تسليم البضاعة				X	X
15	الموافقة على شروط التسديد			X		
		X	X			

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

الجدول (12) استقصاء الرقابة الداخلية على الاجور

الرقم	الرقابة الداخلية المحاسبية	هل هذه الرقابة موجودة؟	هل هذه الرقابة فعالة	هل درجة الخطر ضعيفة
1	مراجعة بطاقات التوقيط من طرف رئيس المصلحة	نعم	نعم	نعم
2	مراقبة قائمة العمال ببطاقات التوقيط	نعم	لا	نعم
3	مراقبة اجراءات الدخول في تطبيق الاجور	نعم	نعم	لا
4	مراجعة كيفية حساب الاجور	نعم	نعم	نعم
5	مراجعة الاجور ساعات العمل المدفوعة مع تلك التي تظهر في بيطاقات التوقيط	نعم	لا	نعم
6	مقارنة عدد العمال بعد كشوف الاجور			
7	مقارنة كشوف الاجور بدفتر الاجر			
8	مراجعة مجاميع دفتر الاجور	نعم	نعم	نعم
9	مقارنة اجمالي الاجور المدونة في دفتر الاجور و اساس الحساب الاداءات الاجتماعية	نعم	نعم	لا
10	مراقبة حساب الاعباء	نعم	لا	نعم

11	مراقبة تصفية حسابات القروض	لا	نعم
12	الجرد الفجائي لصندوق واعداد محاضر شهرية	لا	لا
13	مقارنة رصيد دفتر الصندوق مع رصيد دفتر الاستاد	نعم	لا
14	مقارنة دفتر الاجور مع حسابات التكاليف	نعم	نعم

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

📊 الجدول: (13) شبكة تقسيم المهام لنظام الأجور

الرقم	المهام	مصلحة المستخدمين	المدير	المدير المالي	المحاسب المالي

			X	مسك وتحديث ملف الأعمال	1
		X		إثبات جدول دخول وخروج العمال	2
		X		تحديد مستوى الأجور	3
		X		الترخيص بفتح الأجور	4
		X		الترخيص بالعلوات	5
			X	إثبات ساعات العمل	6
	X			الترخيص بالتسييق على الأجور	7
			X	تحضير الأجور	8
	X			مراقبة حساب الأجور	9
	X		X	الإثبات النهائي للأجور	10
				تحضير الشيكات أو الأوامر بالتحويل	11
X		X	X	إمضاء الشيكات	12
				تحضير كشوف الأجور	13
			X	التسجيل في دفتر اليومية للأجور	14
			X	تحضير المقارنة البنكية للأجور	15
				متابعة شيكات الأجور غير محصلة	16
X				توزيع كشف الأجر	17
			X		

المصدر : وثائق داخلية مكتب محافظ الحسابات

الجدول (14) استقصاء الرقابة الداخلية على المعزونات.

الرقم	الرقابة الداخلية المحاسبية	هل هذه الرقابة موجودة	هل هذه الرقابة فعالة	هل درجة الخطأ ضعيفة
1	مراقبة محتوى الأغلفة	نعم	نعم	نعم
2	مراقبة التعبير وأدوات القياس	غير مطبقة	غير مطبقة	غير مطبقة
3	مراقبة التسلسل الرقمي لوصولات الجرد الدائم	نعم	نعم	نعم
4	مراقبة إجراءات الدخول في تطبيقات الجرد الدائم	نعم	نعم	نعم
5	الجرد الدوري ومراقبة فروقات الجرد	لا	نعم	لا
6	العد المزدوج أثناء الجرد الدوري	لا	نعم	لا
7	مقارنة أسعار السلع والحواد مع الفواتير	نعم	نعم	نعم
8	مراقبة طبيعة المصاريف المدججة	نعم	نعم	لا
9	تحليل ومقارنة الفروقات على الكمية وعلى التكلفة	لا	نعم	نعم
10	مقارنة الفرق بين النتيجة المحاسبية العامة والمحاسبة التحليلية	غير مطبقة	غير مطبقة	غير مطبقة
11	مراقبة حساب سعر التكلفة	لا	نعم	لا

								إعداد وصل الاستلام	5
								إدخال وإخراج البضاعة	6
								مسك بطاقة الجرد	7
								التسجيل في جرد محاسبي دائم	8
								الترخيص بخروج بطاقة للإنتاج	9
								إعداد وصل المرسل	10
								إرسال البضاعة	11
								إرسال البضاعة	12
								إعداد الجرد المادي	13
								مقارنة الجرد المادي والمحاسبي	14
								المصادقة على التعديلات بعد الجرد	15
								إعداد تقرير حول مخزونات الفاسدة	16 17
								الأمر ببيع السلع الفاسدة	

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

التعليق:

تطبق هذه العمليات والاستقصاءات للتأكد من أن الملفات الخاصة بالمؤسسة تطبق كل شهر وحتى يسهل محافظ الحسابات عليه عملية مراقبة وتحسين نظام الرقابة الداخلية فهو يختار عينة عشوائية تتكون من عدة ملفات على أساسها يستخلص نقاط قوة ونقاط الضعف للنظام الرقابة الداخلية التي تتبعه المؤسسة وهذه الجداول هي التي تعرف بالمصروفات التي تحسن من نظام الرقابة الداخلية.

إضافة إلى هذا هناك بعض الإجراءات يتبعها المحافظ للشروع في طريقة تأدية عمله وهي تنضم:

- التعرف على المؤسسة بصفة عامة
- فحص وتقييم الرقابة الداخلية ومراقبة الحسابات
- احترام الأشكال الشرعية والقانونية
- التعرف على نظام التنظيم ونظام الإعلام والتوثيق
- استعمال الوسائل المادية للحماية والأدلة
- مراقبة حسابات الشركة.

III- إعداد التقرير النهائي وتقديم القوائم المالية:

التقرير النهائي: التقرير يتضمن مرحلتين أساسيتين وهما مكملتين للتقرير الابتدائي الذي يحتوي على

مرحلتين أيضا وهما:

- المرحلة الأولى: معرفة المؤسسة والتوجيه العام للمهمة وفي الأخير بعد وثيقة داخلية تعطى للمدير كوصف عام للمهمة

- المرحلة الثانية: تقسيم والعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية بعد اكتشاف نقاط الضعف والقوة وإعطاء التوجيهات الخاصة للإصلاح النقائص فيعد تقرير أولي يقدم لمجلس الإدارة ليناقدش ويأتمام هذا التقرير على محافظ الحسابات بدء المرحلتين الأخيرتين لإعداد التقرير النهائي.
- المرحلة الثالثة: المراجعة المحاسبية (فحص الحسابات): أي مراجعة كل القيود والوثائق المتعلقة بما بالإضافة إلى تحليل الحسابات إي مقارنة المبالغ بالفواتير.
- المرحلة الرابعة: إعداد التقرير يقدم للجمعية العامة العادية ويتضمن ما يلي:

1- الرسالة المرفقة

2- تقرير المصادقة: وفيه أشكال المصادقة التالية:

● مصادقة بدون نحفظ

● المصادقة بتحفظ وتضم

■ تحفظات عادية

■ تحفظات معرقة

■ عدم المصادقة.

3- التقارير الخاصة: يجب على محافظ الحسابات إن يصادق على:

■ ثلاث نتائج سابقة على الأقل

■ أعلى خمس أجور للمؤسسة

4- القوائم المالية: يطلع على أصول وخصوم الميزانية وجدول حسابات النتائج

5- أكبر جزء من التقرير: ويضم ملاحظات حول كل عناصر الميزانية سواء الأصول أو الخصم

● الملاحظات والتعليق على القوائم الملاحظات.

الخاتمة العامة:

من خلال بحثي المتواضع تحت عنوان دور محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية وهذا وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF سعت في هذه الدراسة في الإحاطة بالجانب التطبيقي والنظري حيث عملت على الإلمام بجميع العناصر والفصول الأساسية التي تضبط علم مراجعة الحسابات مع تحديد كل المتغيرات الطارئة في مجال ممارسة المهنة محافظ الحسابات إضافة إلى هذا حرصنا على معرفة ودراسة نظام الرقابة الداخلية وجميع جوانبه المعرفية والعملية وهذا لمعرفة مدى تطبيق وفعالية النظام من خلال مهنة محافظ الحسابات حيث أصبح تعلق نظام الرقابة الداخلية بالدور الذي يؤديه محافظ الحسابات جانب متكاملًا لتطبيق هذا العلم عمليًا وبالتالي أصبح لغة تعامل موحدة في المجال المحاسبي والمالي وهذا بالتعبير عن مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية قمت بتقسيم هذا البحث إلى فصلين أساسيين الأول يشمل الأدبيات النظرية المتعلقة بعملية التدقيق وأهم مراحل تطوره وذكر أنواع التدقيق والإمام بكل ما له علاقة بمحفظه الحسابات من حيث مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسته المهنة ومهامه ومسؤولياته والمنهجية المتبعة في دراسة عملية لنظام الرقابة الداخلية من خلال التعريف والخصائص والمقومات والمكونات والإجراءات الأساسية لتوثيق وتفهم نظام الرقابة الداخلية والتأكد على أهم الطرق التي تحسن من نظام الرقابة الداخلية.

ويشمل هذا البحث الدراسات السابقة التي من خلالها توصلت لمختلف المواضيع التي لمت نفس أقطار البحث وعملت على استخلاص كل إشكالية مطروحة لكل دراسة مقترحة مع الإمام بالنتائج المتوصل إليها في هذه الدراسات كانت تشمل شهادات دكتوراه وشهادات ماجستير وشهادة لنيل شهادة ماستير أكاديمي إضافة إلى شهادات ليسانس وتأخذ منها الدراسة .

توضح أساليب الرقابة الداخلية ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية والدراسية التي توضح دور محافظ الحسابات في زيادة جودة القوائم المالية والدراسة التي تبين تحسين الرقابة الداخلية وهذا التوصل إلى النتائج المراد الوصول إليها من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية .

أما الفصل الأخير وهو الجانب التطبيقي الذي يشمل دراسة ميدانية بمكتب الإجراءات التي يقوم بها لتأدية مهنته وأيضًا إعداد التقرير النهائي.

وبعد معالجة هدين الفصلين النظري والتطبيقي توصلت الى النتائج التالية:

- 1- إتباع منهجية عملية ووجود التخطيط ليحصل محافظ الحسابات على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول صحة القوائم المالية والدفاتر المحاسبية والمالية وإعداد التقرير الذي يبين نتائج التدقيق.
- 2- تعتبر عملية اكتشاف نقاط الضعف والقوة لنظام الرقابة الداخلية من أهداف التدقيق الخارجي وبالتالي تحديد مدى فعاليتها وعليه يتم تحديد أهم طريقة لتحسين النظام وإغائه نقاط الضعف .
- 3- على محافظ الحسابات ان يقوم بدراسة منتظمة لنظام الرقابة الداخلية وهذا ما يتطلب للتوصل إلى تحسين الصحيح للنظام وتتم بطريقة الفحص الدقيق لكل ثغرات ومتغيرات نظام الرقابة الداخلية.
- 4- ان مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكلتها وأسبابها ومن خلال هذا البحث ظهر لي ان مشكلة محافظة الحسابات هي ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة التي يقوم بدراسة وفص قوائمها المالية .
- 5- لدراسة نظام الرقابة الداخلية والعمل على تحسينه يكون الاعتماد الأساسي هو تقرير محافظ الحسابات من اجل إبداء رأيه حول صحة القوائم المالية وعلى أساس هذا التقرير تتم عملية تحسين وتطوير النظام .

الاقترحات والتوصيات:

- 1- ترقية الهيئة المهنية التي تخص تنظيم مهنة التدقيق.
- 2- يجب على المؤسسات وخاصة الإدارة العليا أن تبقي نظام رقابة داخلية وتساعد على تامين مخرجه.
- 3- على محافظ الحسابات إن يستعمل خبرته وتجاربه في إعطاء النصائح للمؤسسة بخصوص نظام الرقابة الداخلية والسعي على تنفيذ نصائحه.
- 4- العمل على إعلام وتوجيه مختلف أقسام المؤسسة بضرورة توفير كل المعلومات التي يطلبها النظام.
- 5- لا بد على مكتب محافظ الحسابات توفير فرص لتنمية وتطوير معارف المحافظين من خلال برنامج التعليم المستمر والمنظم من طرف الغرفة الوطنية.
- 6- توظيف مدققين داخلين لكل مؤسسة بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على نداء جيد.

● أفانق البحث:

يعتبر موضوع دور محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية كبيرة من حيث أهم القواعد

التي تخص نظام الرقابة الداخلية وأيضا مهنته محافظ الحسابات التي لها تأثير كبير في تحسين نظام الرقابة الداخلي وعليه من الضروري وجودها في المؤسسة وهذا كله لتجنب عمليات الغش والوقوع في الأخطاء

بالدفاتر المحاسبية والسجلات المالية ولهذا نقترح هذه الاقتراحات منها:

- 1- ما مدى مساعدة التدقيق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- 2- مساهمة محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء ومراكز القوة والضعف للنظام الرقابي الداخلي

للمؤسس

قائمة

المراجع

قائمة المراجع:

1 - المراجع باللغة العربية:

- 1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 2- محمد سمير،— الصبان وعبد الله هلال، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 1998.

- 3- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة ، دار الثقافة للنشر والوزيع ، عمان، الاردن، 2009.
- 4- حسين القاضي وحسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان ، الاردن، 1999 .
- 5- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون التجاري ، مطبوعات بيرتي ، 2007 الجزائر ، .¹ يوسف محمد جربوع، مرتجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان الاردن، 2000 ص238
- 6- محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق ، دار المعرفة، الاسكندرية، مصر، 2002.
- 7- أحمد حلمي جمعة ، مدخل الى التدقيق والتأكد الحديث ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان الاردن ، 2009 ..
- 8- الفين أرنيير وجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر الديطي ، دار المريخ ، للنشر ، السعودية ، 2002 .
- 9- محمود محمد عبد السلام البومي، المحاسبة والمراجعة في الضوء المعايير وعناصر الافصاح في القوائم المالية ، منشاء توزيع المعارف ، الاسكندرية ، مصر ، 2003،.
- 10- حسين يوسف القاضي وحسين احمد دحدوح وعصام نعمة فريط، اصول المراجعة ، منشورات دمشق، 2009-2009 .
- 11- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الدار الجامعية ، الجزء الثاني، الاسكندرية، مصر، 2007.
- 11- عبد الوهاب نصر الدين شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية الاسكندرية ، مصر ، 2005-2006.
- 12- كمال محمد سعيد كمال النونو ، مدى تطبيق معايير التدفق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الاسلامية العاملة في قطاع غزو ، مذكرة تخرج لنسل شهادة ماجستير ، جامعة غزة الاسلامية ، 2009، ص45.
- 13- بوطرة فضيلة ، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة المسيلة ، الجزائر 2007،.
- 14- محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله، الادارة وعلوم تطبيق، دار مسيرة النشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، عمان ، الاردن، 2008،.

-
- 15- محمود السيد التناغي، الدولية المراجعة تحليل واطار للتطبيق، دار النشر المنصورة تلمسان، 2000.
- 16- خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وائل ، عمان ، الاردن ، 1998.
- 17- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن ، 2006 .
- 18- عطا الله أحمد سويلم الحسينان، الرقابة الداخلية والتدقيق، دار الراية ، عمان ، الاردن،1999.
- 19- أمين السيد أحمد لطفي، المراجع بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2006.
- 20- محمد الفيوم وعوض لبيب ، اصول المراجعة ، المكتب الجامعي ، الاسكندرية ، مصر، 1998.
- 21- ثناء علي القبائي ، الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والالكتروني، الدار الجامعية ، الاسكندرية، مصر ، 2005 .

الكتب بالفرنسية:

¹ Mokhtar Belaiboud , *pratique de l'audit* , Berti éditions , Alger , 2011

،

مواقع الانترنت

<http://www.sqarra.wordpress.com/isas2000/11/03/2017;16:15>

الصفحة	العنوان	الرقم
--------	---------	-------

25	نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ	الشكل رقم (1)
26	نموذج تقرير شهادة بتحفظ	الشكل رقم (2)
27	نموذج رفض الشهادات لعدم الدقة والشرعية.	الشكل رقم (3)
28	نموذج رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة.	الشكل رقم (4)
29	نموذج غياب اتفاقية أو اتفاقيات غير مكتشفة	الشكل رقم (5)
30	نموذج اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقية مبرمة أثناء النشاطات سابقة من قبل مجلسكم الإداري.	الشكل رقم (6)
44	مكونات الرقابة الداخلية	الشكل رقم (7)
55	أهم الأشكال والرموز المستخدمة في رسم خرائط التنظيم	الشكل رقم (8)
59	مراحل التوصل الى فهم كامل لنظام الرقابة الداخلية	الشكل رقم (9)
89	قائمة استقصاء نظام المبيعات/عملاء	الشكل رقم (10)
90	تقسيم مهام نظام المبيعات/عملاء	الشكل رقم (11)
91	استقصاء الرقابة الداخلية على الأجور	الشكل رقم (12)
92	شبكة تقسيم المهام لنظام الأجور	الشكل رقم (13)
93	استقصاء الرقابة الداخلية على المخزونات.	الشكل رقم (14)
95	شبكة تقسيم المهام للمخزونات	الشكل رقم (15)

➤ قائمة الأشكال





.....تحديد الهيئة:

.....الاعتماد:

قبول الوكالة

.....تطبيقا لمحضر الاجتماع المؤرخ في :.....الصادرة عن:

عين السيد :.....كمحافظ الحسابات..... لوكالة محافظ الحسابات للسنة

المالية..... الى غاية السنة المالية..... وهذا طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم :01-351

المؤرخ في 24 شعبان عام 1422هـ الموافق ل10 نوفمبر سنة 2001م والمتضمن قانون المالية لسنة 2000م ،

والمتعلقة بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة او الاجتماعات المحلية للجمعيات والمنظمات .

يصرح محافظ الحسابات بانه لم يتعرض لأي منصوص عليه التشريع والتنظيم المعمول بهما .

- السيد:.....

- رقم التسجيل في قائمة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين

المعتمدين:.....بتاريخ:.....

- العنوان:.....

حرر ب:.....في:.....

إمضاء

Étude de cas N° 1

CONTENU DE L'ÉTUDE

- Partie 1 : Travaux d'inventaire
- Partie 2 : Écriture de liquidation
- Partie 3 : Analyse du bilan

PREMIERE PARTIE

Vous êtes chargés d'effectuer les travaux d'inventaire au 31.12.N.

1) Comptes de trésorerie

Les salaires sont payables les premiers jours de chaque mois. Dans ce but, un chèque de 1 800 dinars, a été tiré sur la banque dans le but d'alimenter la caisse. Il n'a été enregistré que dans le journal de caisse recettes.

Le relevé de compte arrêté au 31 décembre a également permis de constater que la banque, lors de notre dernière remise d'effet à l'escompte, nous a crédités de 1 692,50 dinars au lieu de 1 962,50 dinars ; seule la remise à l'escompte a été comptabilisée pour 2028 dinars.

2) Prêt

La société, dans le cadre d'un accord avec une entreprise à activité complémentaire, a accordé à celle-ci un prêt de 40 000 dinars le 30.06.N ; taux 8 %, remboursable en 4 ans. Les intérêts sont payables à terme échu.

3) Emballages récupérables

Un inventaire des entrées et sorties de magasin d'emballages consignés et à rendre est tenu en permanence, mais celles-ci ne sont comptabilisées qu'en fin de mois. Les opérations de décembre sont les suivantes:

- Emballages à rendre (consignations versées):

Entrées: 24 emballages.

Sorties : 21 emballages.

L'entreprise a décidé de garder définitivement 10 emballages;

- Acquisition d'emballages récupérables : 12 à 36 DA;

- Déconsignation d'emballages récupérables : 30 emballages;

- Consignation d'emballages récupérables : 40 emballages;

- Cession d'emballages récupérables 12 emballages non restitués ; amortissements : 259,20 DA.

Les fournisseurs nous les consignent à 24 DA, et les reprennent à 22 DA. Nous les consignons à 38 DA, et les reprenons à 36 DA.

Le coût d'acquisition des emballages nous appartenant en magasin est de

4 320 DA. Le coût d'achat unitaire est de 36 DA depuis plusieurs années.

Calculer le stock final en quantité sachant que les emballages consignés s'élevaient au 30.11.N à 3 420 DA.

4) Charges à payer

Parmi celles de N-1, l'entreprise est sûre de ne pas recevoir la facture relative loyer du quatrième trimestre N. Le montant de cette charge s'élève à 145 DA.

5) Amortissements et plus-values de cession

- Les frais de développement sont pour 1 200 DA et 1 500 DA ; des frais qui répondent aux trois critères définis par le S.C.F et correspondent à deux projets internes évalués à 7 300 DA et 19 700 DA début N-1 et début juin N-4. Il n'y a pas eu d'autres projets depuis l'exercice N-1.

Les dépenses de développements sont amorties selon le système linéaire en 4 ans

- La plus-value de cession qui figure au bilan pour 740 DA a été réalisée lors de la cession le 01.01.N-3, d'un matériel acquis pour 18 000 DA

- L'entreprise s'est construite elle-même un agencement pour son magasin le coût total des frais y afférents (bois, peinture, etc.) est de 6 200 DA. Il est entré en service début Août Taux d'amortissement 10 %.

6) Clients et fournisseurs

Au 31.12.N on peut faire les constatations suivantes :

- Messaoud, douteux fin N-1, n'a rien réglé en N et ne réglera plus rien des 512 DA qu'il devait ; perte de valeur constituée 50%

- Si Saïd, en règlement judiciaire fin N-1, et passé en liquidation en N,

On espère récupérer 136 DA soit 40% de ce qu'il devait ; perte de valeur sur créance Saïd constituée en N-1 : 250 DA.

- Benameur ne réglera que 45% des 508 DA qu'il nous doit.

- Il y a au 31.12.N ; 2018,60 DA de clients créditeurs (2 000 DA concernant une avance).

- Il y a à la même date 3 000 DA de cautionnements versés à l'entreprise Samir Celle - ci est en liquidation. On espère récupérer 80 %.

7) Compte d'attente et de cautionnements versés

a) Le compte d'attente est créditeur de 60 DA.

Le solde correspond à un virement effectué en notre faveur sur notre compte en banque par une personne inconnue ; la banque nous a confirmé que ce n'était pas une erreur de sa part.

b) Le compte cautionnements versés est débiteur de 1 215 DA (6 mois de loyer d'avance). Le loyer des " Murs " est payable semestriellement à terme échu le 31 Janvier et 31 Juillet, rien n'a été passé pour décembre. La société changeant de locaux, elle a donné un préavis résiliant le bail fin janvier.

Le loyer d'avance de 6 mois qui avait été versé lors de la conclusion du contrat est à faire valoir sur les dernières mensualités.

DEUXIEME PARTIE

Le bilan d'une entreprise Ben Saoud établi le 31 décembre N se présente ainsi :

Actif :

Matériel de transport: 14 400 DA ; amortissements : 6 800 DA
Equipements de bureau: 9 700 DA ; amortissements : 3400 DA
Stocks : 13 800 DA ; Clients : 4 180 DA ; Banque : 3 750 DA ; C.C.P : 2 760 DA
Caisse: 1 810 DA

Passif

Fonds d'exploitation : 35 600 DA. Fournisseurs : 3 950 DA ;
Facture à recevoir : 650 DA.

Au début du nouvel exercice, l'entreprise est cédée à

M. Mounir aux conditions suivantes :

- Eléments incorporels 6 000 DA
- Matériel de transport 8 000 DA
- Equipements de bureau 6 500 DA
- Marchandises 13 000 DA

M. Mounir reprend les créances sur les clients avec un abattement de 10 % et se charge d'acquitter le passif. Il règle 50% du prix d'acquisition au comptant, et en 2 billets de fonds payables l'un le 01.01.N+2, l'autre le 01.01.N+3. (Taux d'intérêt 8 %).

Les espèces en caisse sont déposées à la banque. Le solde du compte C.C.P. est viré au compte bancaire.

Travail demandé

Passer les écritures de liquidation :

- Dans les livres de l'entreprise Ben Saoud,
- Dans les livres de M.Mounir.

TROISIEME PARTIE

Le bilan condensé de la société des produits comestibles " PROCO " au 1er janvier N après affectation des résultats, se présente comme suit :

Immobilisations incorporelles	8 120 581,25	Capitaux propres	139 089 875,00
Immobilisations corporelles	169 172 840,00	Provisions et produits constatés d'avance	21 770 910,00
Stocks et encours	392 788 030,00	Emprunts et dettes financières	192 859 830,00
Créances et emplois assimilés	255 379 718,75	Autres dettes	471 740 555,00
TOTAL.....	825 461 170,00	TOTAL.....	825 461 170,00

Travail à faire :

Analyser le bilan de la société " Proco " au 01.01.N.

- Les observations porteront principalement sur :
 - le financement des immobilisations,
 - le fonds de roulement net ou fonds de roulement permanent,
 - l'importance des fonds étrangers,
 - la situation de trésorerie.

Les provisions pour pertes et charges seront pour cette analyse assimilées à des dettes à long terme. De même les immobilisations incorporelles correspondent à des frais de développement qui ne répondent pas aux critères fixés par le S.C.F.

الفهر

س

المقدمة:.....أ-ث

الفصل الأول: الأدبيات

النظرية.....01

-VI - محافظة الحسابات.....01

I -1 - مدخل للتدقيق.....01

I -1-1 - مفهوم التدقيق.....01

I -1-2 - أنواع التدقيق.....01

I -1-3 - أهداف التدقيق.....05

I -2 - ماهية محافظة الحسابات.....06

I -2-1 - تعريف محافظة الحسابات.....06

I -2 - شروط وموانع تعيين محافظ الحسابات

.....06

I -2-3 - مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.....12

I -3 - طريقة منهجية محافظ الحسابات.....14

3-1 - التحضير لعملية التدقيق (التخطيط).....14

3-1: برنامج التدقيق.....17

3-2-: تجميع أدلة الإثبات.....19

3-3-: عملية إعداد التقرير النهائي.....23

-VII - نظام الرقابة الداخلية.....31

II -1 - مدخل لدراسة نظام الرقابة

الداخلية.....39

II -1 - ماهية نظام الرقابة

الداخلية.....40

II -1 - مميزات نظام الرقابة الداخلية.....40

II -1-3 - مقومات نظام الرقابة الداخلية.....41

الرقابة	وانواع	مكونات	3-1-II
			الداخلية.....44
الرقابة	نظام	اجراءات	3-2-II
			الداخلية.....47
الرقابة	لنظام	الحسابات	3-2-II
		محافظة	وتفهم
			توثيق
			الداخلية.....50
الرقابة	نظام	تحسين	3-II
		في	ودوره
			الحسابات
			محافظة
			مساهمة
			الداخلية.....53
الداخلية	الرقابة	نظام	3-2-II
		تقييم	و طرق
			الحسابات
			محافظة
			مسؤولية
			الداخلية.....53
الرقابة	نظام	تحسين	3-3-II
			طرق
			الداخلية.....56

61.....الفصل الثاني: الدراسات السابقة.

الرقابة	تحسين	عنوان	: عنوان	XXIV
			التدقيق	المحاسبي
			في	الدكتورة
			شهادة	الداخلية.....63
الداخلي	المحاسبي	التدقيق	: التدقيق	XXV
			والمالية	شهادة
			التجارية	دكتوراه
			في	العلوم
			المؤسسة.....65	المؤسسة
الرقابة	تحسين	عنوان	: عنوان	XXVI
			التدقيق	المحاسبي
			في	الدكتورة
			شهادة	الداخلية.....66
الداخلي	المحاسبي	التدقيق	: التدقيق	XXVII
			والمالية	شهادة
			التجارية	دكتوراه
			في	العلوم
			المؤسسة.....68	المؤسسة
الداخلي	المحاسبي	التدقيق	: التدقيق	XXVIII
			والمالية	شهادة
			التجارية	دكتوراه
			في	العلوم
			المؤسسة.....70	المؤسسة

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستير أكاديمي في الدراسات المحاسبية وجبائية المعمقة : دور محفظ الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية.....	72	.XXIX
رسالة مكلمة لنيل شهادة الماجستير في التنمية والتسيير للموارد البشرية بعنوان أساليب الرقابة الداخلية ومساهمتها في تطوير أداء المؤسسة الاقتصادية.....	73	.XXX
مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستير أكاديمي في العلوم المالية بعنوان شروط ممارسة المراجعة الخارجية لفحص نظام الرقابة الداخلية.....	75	.XXXI
مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم المحاسبية : دور محافظ الحسابات في زيادة جودة القوائم المالية في ظل القوانين والتشريعات الجديدة.....	77	.XXXII
شهادة ليسانس تحت عنوان دور التنظيم الداخلي في تسيير المؤسسة : دور محافظ الحسابات في زيادة جودة القوائم المالية.....	79	.XXXIII
الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات		
مقدمة للمكتب محل الدراسة.....	83	.III
1-I- التعريف بالمكتب.....	83	
2-I- الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.....	83	
3-I- الخدمات التي يقدمها المكتب.....	84	
II- الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهمة المحاسبة.....	85	
1-II- الإجراءات المبدئية في حالة قبول أو رفض التوكيل.....	86	
2-II- الاجتهادات الخاصة بملف العمل.....	87	
III. إعداد الأسئلة والاستقصاء لتحديد مقدار درجة تحسين وعمل الرقابة الداخلية.....	89	

القوائم	وتقديم	النهائي	التقرير	إعداد	-III
		95.....			المالية.....
97.....					الخاتمة العامة.....
100.....					قائمة المراجع.....