جامعة ابن خلدون – تيارت –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

–دراسة ميدانية –

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالبتين:
– بشيري زوليخة
– حنوش جميلة

الأستاذة المشرفة:
– مجدوب خيرة

لجنة المناقشة:

عقبي لخضر	أستاذ محاضر	رئيسا
مجدوب خيرة	أستاذة محاضرة	مشرفا ومقررا
روتال عبد القادر	أستاذ محاضر	مناقشا

نوقشت و أجيزت علنيا بتاريخ:.....

السنة الجامعية: 2019/2018

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي أنعم علينا بنعمة العلم وأنار دربي بنوره

إلى من تحملت عني التعب والعناء ،أمي العزيزة متعها الله بالصحة والعافية

إلى من غرس فيا حب العلم والمعرفة ، ومن علمني حب الخير والكرامة ، أبي الغالي أطال الله بعمره

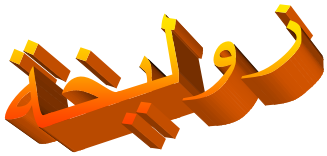
إلى إخوتي ، نعيمي ، عبد الباقي ، عامر ،يحي وأختي الغالية فريحة

حفظهم الله ورعاهم

إلى صديقاتي : ريمة ، تركية ، خضرة ،جميلة، سارة

أدام الله محبتنا

إلى من حفظتهم ذاكرتي ولم يكتبهم قلمي



"اللهم علمني ما ينفعني وانفعني بما علمتني"

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى التي غمرتني بحنانها وبدعائها،إلى منبع الحنان ومعنى الحب.

أمي الغالية أطال الله بعمرها.

إلى من غرس فيا حب العلم والمعرفة وطعم الحياة ، وسقاني مياه الأمل ، من أحمل اسمه بكل افتخار، من علمني أن ارتقي سلم الحياة بحكمة وصبر،

أبي أطال الله بعمره.

إلى كل الإخوة والأخوات .

إلى من ملئ حياتي بالبهجة والسرور ، من تتلاشى أمامه هموم الحياة

زوجي حفظه الله لي ورعاه

إلى كل الأصدقاء وكل من يعرفني من قريب أو بعيد

إليكم جميعا

﴿ وَأَمَّا بِنِعْمَةِ رَبِّكَ فَحَدِّثْ ﴾

نحمد الله عز وجل ونثني عيه كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه أن أنعم علينا بنعمة العلم، وأن وفقنا إلى عملنا هذا.

والصلاة والسلام على حبيب الحق، وخير الخلق محمد ابن عبد الله معلم الخلق أجمعين "من لا يشكر الناس لا يشكر الله، ومن أهدى إليكم معروفا، فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له".

الشكر قيد النعمة وسبب دوامها ومفتاح المزيد منها.

نتقدم بالشكر إلى من ساعدنا في إنجاز بحثنا ونخص بذكرنا السيد الأستاذة المشرفة "مجدوب خيرة" على جميل صبرها وسعة بالها ونصائحها وتوجيهاتها التي لم تبخل بها علينا تصويبا لهذا البحث وإثراء له.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى جميع أساتذة وعمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة تيارت

إلى كل ساعدنا من قريب أو بعد وأخص بالذكر الأستاذ القدير زياني عبد الحق لنصحه وتوجيهه لنا

وفي الاخير نوجه شكرنا إلى الخبير المحاسبي بن عبوشة موسى الذي ساعدنا في إتمام العمل

المحتويات

شكر ....

المحتويات ....

قائمة الجداول والأشكال .....

مقدمة عامة ....أ

الفصل الأول: نظام الرقابة الداخلية وأساليبها الحديثة.

المبحث الأول:عموميات حول نظام الرقابة الداخلية 07

المطلب الأول: نبذة تاريخية حول نظام الرقابة الداخلية مفهومها.....**07**

المطلب الثاني:أنواع نظام الرقابة الداخلية ومراحلها 13

المطلب الثالث:مقومات وأهداف الرقابة الداخلية.....17

المبحث الثاني:الأساليب الحديثة لنظام الرقابة الداخلية 19

المطلب الأول: عموميات حول الحوكمة 19

المطلب الثاني: لجنة المراجعة 24

المطلب الثالث: السياسات المحاسبية 31

خلاصة الفصل :.....50

الفصل الثاني:الإطار العلمي لمحافظ الحسابات.

المبحث الأول:محافظ الحسابات بين الحقوق والواجبات 53

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة مهنته 53

المطلب الثاني: آلية عمل محافظ الحسابات 56

المطلب الثالث: حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات 61

المبحث الثاني:تأطير مهنة محافظ الحسابات في الجزائر 64

المطلب الأول: الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات 64

المطلب الثاني:تعيين محافظ الحسابات وتعين أتعابه 65

المطلب الثالث: معايير جودة الأداء المهني.....67

المبحث الثالث: محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية.....69

المطلب الأول: أهمية الرقابة الداخلية لاكتشاف الأخطاء وتصحيحها.....69

المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.....71

المطلب الثالث: دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.....73

خلاصة الفصل: 76

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: مكتب الخبير المحاسبي المعتمد والخدمات التي يقوم بها.....79

المطلب الأول: التعريف بالمكتب وتنظيمه.....79

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها الخبير المحاسبي المعتمد.....80

المطلب الثالث: المراحل التي يتبعها الخبير المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.....81

المبحث الثاني: إعداد التقرير النهائي للمحاسب المعتمد 86

المطلب الأول: تقرير المصادقة على البيانات المالية.....86

المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية.....87

المطلب الثالث: التعليق على القوائم المالية (الملاحظات).....90

خلاصة الفصل: 95

خاتمة 97

الملاحق 100

قائمة المراجع 94

قائمة الجداول والأشكال

1-قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم (03-01)	أصول ميزانية 2013/2012	87
الجدول رقم (03-02)	خصوم ميزانية 2013/2012	88
الجدول رقم (03-03)	جدول حسابات النتائج 2013/2012	89
الجدول رقم (03-04)	القيمة الصافية للاستثمارات	90
الجدول رقم (03-05)	المخزونات	91
الجدول رقم (03-06)	حسابات المالية	91
الجدول رقم (03-07)	الأموال الخاصة	92
الجدول رقم (03-08)	حسابات الديون	93
الجدول رقم (03-09)	المنتجات	94

2-قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (01-01)	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	**16**
الشكل رقم (01-02)	مبادئ الحوكمة حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	**21**
الشكل رقم (03-01)	الهيكل التنظيمي لمكتب الخبير المحاسبي المعتمد	**80**

مقدمة عامة

لقد ازداد الاهتمام بالمعلومات المالية في الآونة الأخيرة خاصة مع ظهور الأزمات الاقتصادية والمالية التي مست الكثير من المنظمات في مختلف أنحاء العالم ، إذ أصبحت هذه المعلومات تمثل عامل أساسي من عوامل توجيه الاستثمارات واتخاذ القرارات ، كما أصبح من الضروري على إدارة المؤسسات إخضاع القوائم المالية والمحاسبية للرقابة والفحص والتحليل من طرف محافظي الحسابات ، ذلك لتقييم نظام الرقابة الداخلية ولمعرفة أسباب فشله أو نجاحه وللاستفادة من هذه الدراسة ولإدارة النشاط على أسس سليمة ، ولقد أصبحت فعالية نظام الرقابة الداخلية مرهونة بمدى حجم دقة ونوعية البيانات المتاحة واللازمة للتخطيط و تنظيم وتقييم الأداء وبالتالي مساعدة مستخدمي النظام في المفاضلة بين البدائل واتخاذ أحسنها لتحقيق الأهداف المرغوبة.

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الأجهزة الرقابية داخل المؤسسات لكونها تعمل على تشخيص الأخطاء وتحديدها ومعالجتها ، وضمان إنجاز الأهداف المسطرة لها ، وهذا ما ولد الحاجة لوجود نظام رقابة فعال للرقابة الداخلية في القطاع الاقتصادي ، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الركائز الأساسية التي تعتمد عليها مختلف القطاعات باعتباره خط الدفاع الرئيسي وأحد أركان الإدارة الحديثة.حيث يكون هذا النظام مهيأ لتشخيص الخلل وأسباب حدوثه بهدف تصحيح السلبية منه وتنمية الايجابية للاستفادة منها مستقبلا .

وهنا نجد أن الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يرتكز عليها محافظ الحسابات عند إعداده لبرنامج التدقيق وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها ،والفحوص التي ستكون مجالات لتطبيق إجراءات المراجعة وهذا لأن خطر الرقابة من بين المكونات الأساسية لمخاطر التدقيق والذي ينتج بسبب عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسة ، حيث أنه بالرغم من اعتماد محافظ الحسابات على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية إلا أن مشكلة الثقة في المعلومات المحاسبية لا تزال قائمة والأمر يتطلب تحسين نظام الرقابة والزيادة من فعاليتها كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق ، وإنما يحدد العمق المطلوب به فحص تلك الأدلة ، ويجب على محافظ الحسابات أن يستمر في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية و الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة إلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام داخل المؤسسة ، ويمكن اعتبار بأن نجاح عملية التدقيق تتم عبر تفاعل إجراءات

محافظ الحسابات مع ضوابط نظام الرقابة الداخلية وتعتبر مسؤولية هذا الأخير في اكتشاف الغش والتلاعب الذي يحدث في القوائم المالية.

ومن هذا المنطلق وعلى ضوء ما سبق ذكره فإنه يمكن صياغة إشكالية دراستنا على النحو التالي:

كيف يساهم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

ومن أجل الإلمام بمختلف جوانب هذه الإشكالية ومعالجتها سنحاول الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بنظام الرقابة الداخلية ؟
- ما أثر تطبيق أساليب الرقابة الحديثة على كفاءة وخبرة محافظ الحسابات؟
- ما هي المنهجية المتبعة من طرف محافظ الحسابات من أجل إكمال مهمته؟

فرضيات البحث:

من أجل مناقشة هذه الإشكالية تم صياغة جملة من الفرضيات :

- نظام الرقابة الداخلية يمكن المؤسسة من التعامل مع البنية الاقتصادية بفعالية واستمرارية.
- إعداد التقرير النهائي للمحاسب المعتمد يساهم في إبداء رأي فني حول عدالة القوائم المالية .
- إتباع المحاسب المعتمد منهجية واضحة تمكنه من إبداء رأيه الفني عالي الجودة.

أسباب اختيار الموضوع :

تعود دوافع ومبررات اختيار الموضوع بالدرجة الأولى دون غيره من المواضيع إلى:

- إثراء المكتبة بمرجع حول الموضوع.
- اكتساب التكوين النظري والتأهيل العلمي على أمل ممارسة مهنة محافظ الحسابات في المستقبل بصورة سليمة .
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في المجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.
- الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيقه لنظام الرقابة الداخلية.

أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في الدور الهام الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة وفق أساليب حديثة، بالإضافة إلى رأيه الفني المحايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية، فالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين تسيير المؤسسة .

أهداف البحث :

تتلخص أهداف البحث في ما يلي :

- إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للمؤسسة.
- إظهار الدور الذي تلعبه عملية الرقابة الداخلية في المساعدة على تقييم المعلومات المالية والمحاسبية التي تتميز بالصدق والشفافية.
- محاولة إظهار الأعمال التي يقوم بها محافظ الحسابات ومدى مساهمته في خلق القيمة المضافة في ما إذ تم استغلالها من طرف المديرية العامة للمؤسسة.

حدود الدراسة :

تقتصر دراستنا على الإطار النظري لمحافظ الحسابات ولنظام الرقابة الداخلية وأساليبها الحديثة وكذلك التقارير العامة لمحافظي الحسابات باعتبارها تشكل مجال اهتمام مستخدمي القوائم المالية، حيث دامت فترة تربصنا حوالي ثلاثة أشهر تتضمن هذه الدراسة تحليل وثائق خاصة بإحدى المؤسسات لدى مكتب محاسب معتمد والمتواجد على مستوى ولاية تيارت.

المنهج المستخدم :

هو المنهج الوصفي والتحليلي حيث استخدمنا المنهج الوصفي في الجانب النظري من أجل سرد المفاهيم النظرية لموضوع البحث،أما المنهج التحليلي فقمنا باستخدامه في دراسة الحالة من أجل تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

صعوبات البحث :

من خلال دراستنا لم نواجه أي صعوبات في الجانب النظري لتوفر المراجع، عكس الجانب التطبيقي الذي واجهتنا فيه صعوبات تتمثل في عدم تفهم محافظي الحسابات لنا وكثرة انشغالاتهم، لذا قمنا بالدراسة لدى محاسب معتمد أي خبير محاسبي.

الدراسات السابقة:

أولا:حشيشي نسرين، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.–دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، محاسبة وتدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة خيضر، بسكرة، 2012.والتي عالجت الإشكالية المتمثلة في: **ما دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟**

تتمثل نتائج الدراسة في:

-يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة والضعف وإبرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته.

-إبراز دور ومسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

ثانيا: دين يسمينة وربيعة فطيمة، دور محافظ الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وضرائب، ككلية العلوم الاقتصادية، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2016/2015.

تم طرح الإشكالية التالية: **ما دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟**

نتائج الدراسة:

-التدقيق الخارجي هو الفحص المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة يتم عن طريق شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة.

-يقوم محافظ الحسابات بذكر جميع ملاحظاته في التقرير الذي يعده و لا يقوم بالتحفظ أو إفلات أي تعليق.

ثالثا: دحمان عبد الرحمن، ريحان محمود، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة في مكتب محافظ الحسابات، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، عين الدفلى، 2017/2016.

متضمن الإشكالية التالية: ما دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة؟

نتائج الدراسة:

-لابد على محافظ الحسابات من إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية بغية إبداء رأيه بشأنها، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول مراجع على أدلة وقرائن كافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية.

-تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية للحك على مدى صحة الأداء وكذا لنتائج القوائم المالية والمركز المالي.

ا

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة تطرقنا للأساليب الحديثة لتقييم نظام الرقابة الداخلية هذا ما لم نجده في الدراسات السابقة بالإضافة إلى الدراسة الميدانية التي كانت على مستوى مكتب الخبير المحاسبي المعتمد بدلا من محافظ الحسابات.

تقسيمات البحث :

من أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول، ركزنا من خلال دراستنا في الفصل الأول على نظام الرقابة الداخلية وأساليبها الحديثة، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى نظام الرقابة الداخلية، تضمن نبذة تاريخية حول نظام الرقابة الداخلية ومفهومها، أنواعها، مراحلها،

بالإضافة إلى المقومات والأهداف، أما المبحث الثاني عالجنا فيه الأساليب الحديثة لنظام الرقابة الداخلية خصصناه حول عموميات الحوكمة ولجنة المراجعة ، بالإضافة إلى السياسات المحاسبية.

أما في الفصل الثاني تناولنا فيه الإطار العلمي لمحافظ الحسابات حيث يحتوي على ثلاث مباحث، تضمن المبحث الأول محافظ الحسابات بين الحقوق والواجبات عرضنا فيه مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة مهنته، حقوقه ،واجباته ،مسؤولياته، بينما عالجنا في المبحث الثاني تأطير مهنة محافظ الحسابات، وأهم الهيئات المنظمة لها، بالإضافة إلى كيفية تعيينه وتحديد أتعابه، أما المبحث الثالث فتم تخصيصه لدور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال إبراز أهمية الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء وتصحيحها، وأخيرا عرضنا طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثالث فحاولنا اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي حيث قمنا بدراسة ميدانية، حيث تناولنا في المبحث الأول نبذة عن الخبير المحاسبي المعتمد من خلال تعريفه والخدمات التي يقدمها، وكذا هيكله التنظيمي، أما المبحث الثاني تضمن محتوى تقرير الخبير المحاسبي المعتمد لدورة 2013 للمؤسسة (×).

الفصل الأول

نظام الرقابة الداخلية

وأساليبها الحديثة

تمهيد:

تعتبرالرقابة إجراء تقوم به الإدارة لضمان انجاز الأهداف المرسومة ، وقد أدى ظهور المشروعات الكبيرة إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية باعتبارها نظاما يساعد الإدارة في الوفاء بأهدافها، والرقابة الداخلية تعتبر مرادفا للرقابة داخل التنظيم وقد ارتبطت في المرحلة الأولى بحماية النقدية باعتبارها أكثر الأصول عرضة للتلاعب و الاختلاس، وتتحقق هده الحماية بإتباع الوسائل الكفيلة بحماية النقدية من السرقة والاختلاس مثل تحديد واجبات ومسؤوليات أمين الخزينة، والفصل بين الاختصاصات المتعارضة مثل عمليات التحصيل وعمليات التسجيل، بعدها امتداد اهتمام الرقابة الداخلية إلى رقابة المخزون وغيره من الأصول الأخرى وقد كانت الرقابة الداخلية بعدها تتضمن الوسائل الكفيلة بضمان صحة البيانات المحاسبية ودقتها.

لذا سوف نتطرق في هذا الفصل إلى نظام الرقابة الداخلية وأساليبها الحديثة عبر المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني :الأساليب الحديثة لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول :عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.

إن نظام الرقابة الداخلية له مكانة هامة في المؤسسة حيث يعتبر الخطة التنظيمية وجم يع الطرق والإجراءات التي تضعها المؤسسة لحماية موجوداتها وضمان دقة البيانات المحاسبية وللحد من الأخطاء وحالات الغش والتلاعب لتحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة .

المطلب الأول : نبذة تاريخية حول نظام الرقابة الداخلية ومفهومها.

يهتم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يهدف إلى احترام الإجراءات والقوانين الإدارية كما يعتبر نظام الرقابة الداخلية مصدر ثقة لمستخدمي القوائم المالية وفي هذا المطلب سنتعرف على العوامل التي ساعدت على تطور نظام الرقابة الداخلية واتساع نطاقها ومفهومها .

أولا: العوامل التي ساعدت على تطور نظام الرقابة الداخلية.

لقيت أنظمة الرقابة الداخلية في السنوات الأخيرة عناية كبيرة واهتماما بالغا من المحاسبين والمراجعين وإدارة المنشآت ، وقد ساعد على ذلك عدة عوامل يمكن إيجازها فيما يلي :[1]

1-تزايد نطاق المشروعات وحجمها : حتى يمكن مراقبة العمليات بفعالية يجب أن تعتمد الإدارة على العديد من التقارير والتحليلات التي توفر فيها درجة عالية من الثقة.

2-اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدار ات الفرعية:هذا يكون واضحا في شركات المساهمة حيث انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرت عددهم وتباعدهم ، لذلك نراهم ممثلين في العينة العامة للمساهمين يسندون الإدارة إلى جزء منتخب منهم (مجلس الإدارة)وهذا المجلس غير قادر على إدارة الشركة بمفرده ،لذلك يقوم بتفويض السلطات إلى إدارات الشركة المختلفة ولإخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل بالشركة.

[1]-خالد راغب الخطيب، **"الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص"**، دار النشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2010، ص 13.

3–حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة: لا بد لإدارة المشروع من الحصول على عدة تقارير عن الأوجه المختلفة لنشاطه من أجل اتخاذ المناسب و اللازم من القرارات لتصحيح الانحرافات ورسم سياسة الشركة في المستقبل، ولذلك لا بد من وجود نظام رقابة سليم يطمئن الإدارة إلى صحة التقارير التي تقدم لها و تعتمد عليها في اتخاذ القرارات .

4–مسؤولية الإدارة عن حماية موارد المؤسسة من الضياع و الاختلاس وسوء الاستخدام : يجب على الإدارة توفير نظام رقابة داخلي سليم حتى تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في الأخطاء والغش وسوء الاستخدام .

5–حاجة مؤسسات الحكومة وإدارتها إلى بيانات دقيقة: تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة عن المؤسسات المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي و الرقابة الحكومية والتسعير وغيرها من الأسباب ،فإذا ما طلبت هذه المعلومات من م ؤسسة ما عليها تحضيرها بسرعة ودقة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قويا ومتماسكا.

هذه العوامل السابقة مجتمعة أدت إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية وتطويرها مفهوما وأسلوبا وإجراءات.

6–تطور إجراءات التدقيق: لقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية، ذلك الأسلوب الذي يعتمد في تقرير حجمه وكميته واختياراته على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المشروع المعني.

ثانيا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

نتيجة للدور الهام الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح الشركات فقد حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية المتخصصة التي سعت إلى تطوير مفهوم الرقابة الداخلية بصورة مستمرة ، وكان أول تعريف لها هو التعريف الذي وضعته جمعية المدققين الأمريكيين ونص على أن الرقابة الداخلية هي الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة من أجل الحفاظ على النقدية و الأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر ونتيجة التطور في الجانبين الاقتصادي والإداري والتنبه لأهمية الحفاظ على

الأصول الأخرى بالإضافة للنقدية ، تم تعديل وتطوير تعريف نظام الرقابة الداخلية فقامت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتعريف الرقابة الداخلية على أنها :[1]

-تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية.

-كما تعرفه الهيئة الدولية للتدقيق IFACI على أنه الخطة التنظيمية ، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية ، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم للأعمال، الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية ، حماية الأصول، الوقاية واكتشاف الغش والأخطاء ، تحديد مدى اكتمال الدفاتر المحاسبية،وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات مصداقية.[2]

-كما تعتبر نظام الفحص والتدقيق الداخليين المطبق من قبل المؤسسة ولتمكن إدارتها من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية والتي تكون من مسؤولياتها[3].

بناءا على ما سبق يمكننا القول أن نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن مجموعة من القوانين والتعليمات المصممة والمتأثرة بالإدارة من أجل الحصول على بيانات و معلومات دقيقة ومصداقية و موثوقية.

ويمكن التمييز بين أربعة مراحل لتطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية وهي :[4]

1-مرحلة الرقابة الشخصية: انحصر تعريفها على مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة أو الاختلاس ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى لعل من أهمها المخزون .

[1]-خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية في القطاع العام والخاص**، 2010، ص15.

[2]- مسعود صديقي، **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية** ، مجلة الباحث،كلية الحقوق وعلوم اقتصادية، جامعة ورقلة ، العدد الأول، 2002، ص 62.

[3]-عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية**، مصر ، 2006، ص 15.

[4]- ألان عجيب مصطفى هلدون وآخرون، **دور الرقابة الداخلية في ظل المعلومات المحاسبي الالكتروني دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان،جامعة العراق**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد45، 2010/2009، ص07.

2-**مرحلة الضبط الداخلي** :وبموجبها اعتبرت الرقابة الداخلية بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية الموجودات وذلك لضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات .

3-**مرحلة الكفاءة الإنتاجية** : تعرف بأنها الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الوحدة لحماية موجوداتها ،وفحص صحة البيانات الحسابية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية ،وتشجيع الالتزام بما تقتضيه السياسات الإدارية الموضوعية.

4-**مرحلة هيكل الرقابة الداخلية** :وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بهيكل الرقابة الداخلية باعتبار هذا الأخير أكثر شمولية.

ثالثا:خصائص نظام الرقابة الداخلية

تتشكل الرقابة الداخلية من عدة عناصر وتركيب تقوي فعاليتها ومهامها وتزيد من كفاءتها وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:[1]

1-الهيكل التنظيمي: يقوم الهيكل بتنظيم عملية التخطيط ورسم هيكل المؤسسة كما يبين مستويات السلطة و المسؤوليات.

2-تحديد الوظائف

- المكافأة:نظام المكافأة مناسب ومشجع بطريقة منتظمة تساعد تطوير الحالة الايجابية تجاه المؤسسة والتقليل من أخطار التزوير والاحتيال.

_يقيم العاملون بشكل دوري ويراقبون بطريقة تضمن تنفيذ مقتنع لوظائفهم ومهامهم .

3-**دور الوظائف**:إن عملية الدورة الجزئية للعمال تعود بالفائدة عليهم وذلك في إثراء معارفهم واكتساب الخبرة بالإضافة إلى كونها تقضي على الاحتكار المهني كما تسمح بمراقبة عمل المستخدمين من طرف الموظف البديل وذلك أثناء الذهاب الإلزامي للعطل.

[1]- محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2000، ص 89.

4-**محيط العمل** : يجب على العمال التصرف في الإطار المسموح لهم المتعلق بتعليمات الهيكل الإداري كما أن نظام ترخيص المراقبة يجب تطبيقه على صفته ،كما يمكن وضع مدخل محدد لكل نوع من العمليات وذلك بتوكيل المسؤوليات التي تقع على عاتقهم.

5-**المراقبة الاستدلالية**: يتم تنفيذ برنامج المراقبة الاستدلالية على مجموعة من العمليات من نفس الطبيعة عن طريق المقابلة والتجارب، هذه المراقبة يقودها أشخاص مستقلون عن الذين شاركوا في الصفقات والغرض منها تحقيق وتوضيح الأخطاء والمخالفات وتصحيحها .

6-**المراقبة الوقائية**: تؤدى المراقبة الوقائية بصفة مستمرة وذلك أثناء معالجة العمليات على الخصوص قبل تسجيلها في دفاتر المحاسبة.

7-**الوثائق والسندات** :تحتوي الوثائق والسندات المستعملة من طرف المؤسسة على الاستعمالات الكافية خاصة منها الوثائق التي تنقل المعلومات ع ن الإجراءات الحراسة ،والتي يجب أن يكون لها شكل مادي ومودعة في دليل خاص بها من إجراء فحوص وتحقيقات كما أن استعمال الوثائق والسندات الملونة منها يسمح في الوقت المناسب بمعرفة النسخ التي لم تصل إلى مكانها المنتظر.

8- **التوثيق** :يجب أن يكون استعمال الوثائق محدد بطريقة قانونية لتسهيل عملية المراقبة والفحص ،وإن عملية التوثيق تكون مناسبة ومنظمة حتى تضع المستغلين في حالة مريحة وسهلة.

9-دليل المحاسبة : وهي القواعد والإجراءات التي تتعلق بالمحاسبة حيث تقوم بشرح ووصف محتوى البيانات المالية والحسابية.

10-تقييم العمل : لا يمكن لشخص واحد احتكار تنفيذ كل العناصر التي تمر بها الصفقة ، وهذا يؤدي إلى تناقص الوظائف ويفتح طريقا للغش مما يفصل في الوظائف كعملية التنظيم،تحقيق الإجراءات واختلال الأصول وتسجيل العمليات وفي حالة عدم الفصل بين الوظائف يجب إجراء مراقبات متكررة من طرف أشخاص مستقلين تماما عن المؤسسة.

11-الرقابة المتبادلة :تنجم عن عملية الفصل في الوظائف مثل تجزئة العمل و نظام توزيع المسؤوليات.

الحماية والتسجيل:تقوم المؤسسة بحماية نفسها من السرقة و الأضرار وتسجيل تراثها المادي.

المطلب الثاني :أنواع نظام الرقابة الداخلية ومراحلها.

أولا:أنواع نظام الرقابة الداخلية:

للنهوض بالكفاءة الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية ،تبعت الرقابة الداخلية نوعين من الرقابة هما :الرقابة الإدارية والمحاسبية باعتبارهما مكملين لبعضهما بالإضافة إلى الضبط الداخلي:

1-**الرقابة الإدارية:** تشمل الرقابة الإدارية كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية[1].

كما أنها تعتمد على تحقيق أهدافها بوسائل متعددة مثل الكشوفات والإحصائيات ودراسات الوقت وتقارير الأداء ، والرقابة على الجودة والموازنة والتقديرية والتكاليف المعيارية المستخدمة في الخرائط والرسوم البيانية[2].

2-**الرقابة المحاسبية** : هي خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل والإجراءات التي تهتم أساسا وترتبط مباشر بالمحافظة على أصول ودرجة الاعتماد على السجلات المحاسبية التي تتحقق بطريقة الوسائل من بينها ما يلي[3]:

- الرقابة الطبيعية على الأصول.

- عزل الأعمال المتعلقة بالمحافظة على الأصول عن الواجبات الخاصة بالتسجيل في الدفاتر و التقارير المحاسبية.

- إيجاد نظام مستندي ومحاسبي سليم وفعال للتدقيق الداخلي.

3- **الضبط الداخلي** :يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس و الضياع ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقييم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه في تنفيذ العملية كما يعمل على تحديد الاختصاصات السلطات و المسؤوليات.

---

[1]- عبد الفتاح صحن وآخرون، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**، دار الجامعة الإسكندرية، 2008، ص 17.

[2]- خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية في القطاع العام والخاص ،مرجع سبق ذكره، ص18.

[3]- نواف محمد عباس الرماحي، **المعاملات المالية**، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 20.

ثانيا:مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يعتمد تقييم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس ويمر بمراحل أهمها :

1_وصف الأنظمة : على المراجع أن يقوم بسلسلة من الاختبارات للتأكد من أن إجراءات نظام الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وبفعالية وفي هته المرحلة فإن المراجع يعبر عن مسار المعلومات المجمعة ،ويكون ذلك على شكل وصف كتابي أو على شكل خرائط تدفق وفي حالة قيام المراجع بالاستجوابات داخل المؤسسة من اجل الوصول إلى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية ،فلا بدأن يحترم مجموعة من القواعد نذكر منها :_احترام السلم التنظيمي حصر أجوبة الموظف في مجال عمله فقط[1]

2_ التحقق من فهم النظام : بعد إعداد المراجع خرائط التدقيق ووصفه الكتابي ، فإنه يتحقق من استيعابه للنظام من اجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة ، فخرائط التدقيق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة،فالمراجع من خلال عمله يقوم بالإجابة على ما يلي :

_كيف تتم عملية الاختبار؛

_ ما هي الإجراءات التي يجب اختيارها؛

_ما هي الأهمية التي يتم إعطاءها لهذا الاختبار؛

3_التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية : إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية ،كون نظام الرقابة الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها ،فالمراجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية ،وإنما يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية.

يقوم المراجع بإعطاء تقييم لنظام الرقابة الداخلية الأولي باستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف.

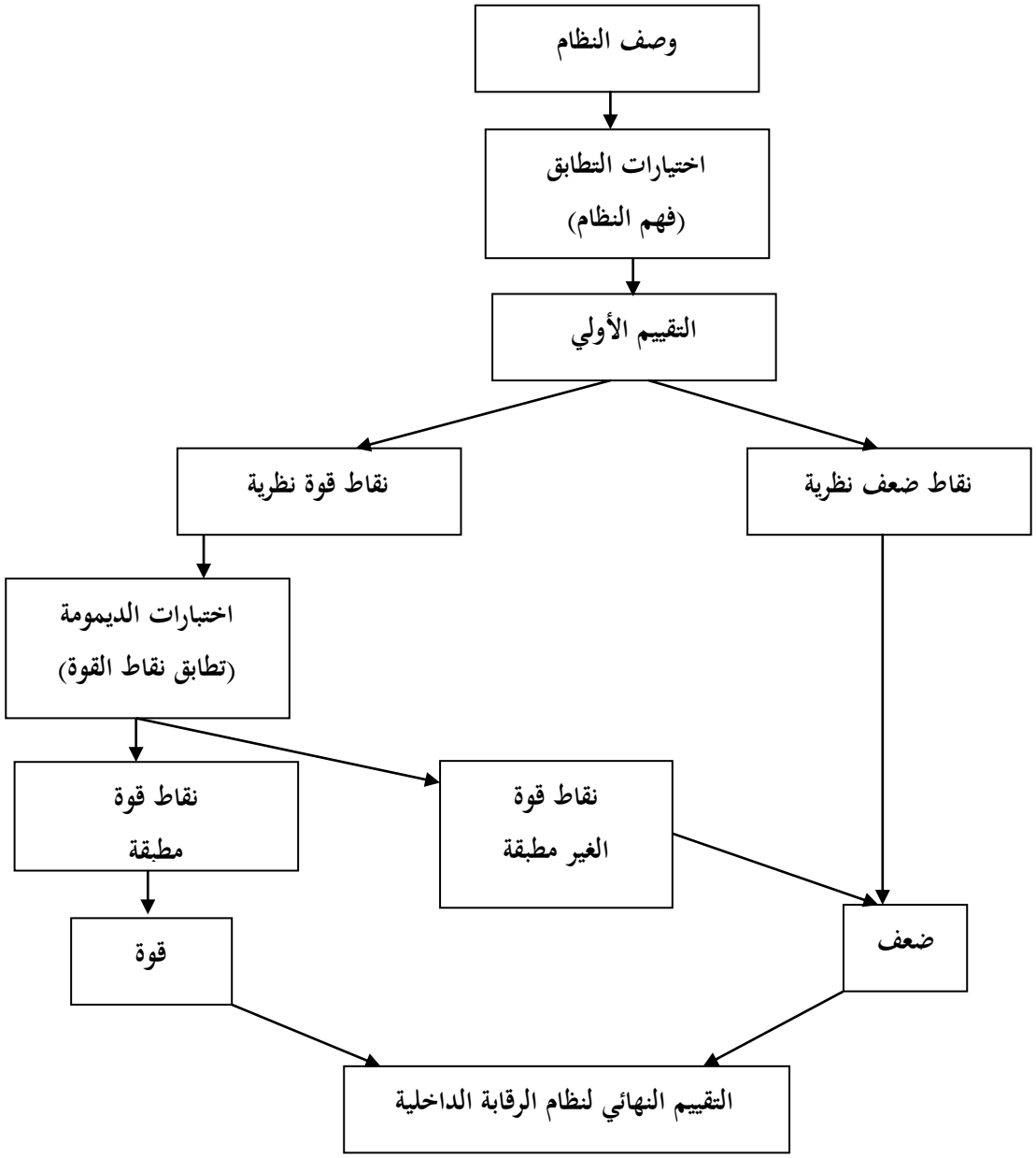
[1]– شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2009، ص 119.

4_التأكد من تطبيق النظام : يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات،للتأكد من الإجراءات الموضوعية تحتوي على ضمانات كافية ،يقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام مبادئ الموضوعية.

5_التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية : يتم فيها تقديم حوصلة من طرف المراجع في وثيقة مبين ا أثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات.

فالتقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية والشكل التالي يوضح مراحل تقييم الرقابة الداخلية والوسائل المستخدمة لذالك:

الشكل رقم(1-1):مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.



المصدر:شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكر ماجستير في علم التسير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة، الجزائر، 2009، ص 119..

المطلب الثالث :مقومات وأهداف نظام الرقابة الداخلية.

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات التي تساعد بصفة عامة في التقليص من خطر التلاعب في البيانات الملية وذلك من أجل تحقيق عدة أهداف، ومن بين المقومات ما يلي:

أولا: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

هناك مجموعة من المقومات التي يستند إليها نظام الرقابة الداخلية ونذكر منها على سبيل المصدر:[1]

1_فصل المهام : يشكل فصل المسؤوليات وسيلة من وسائل الرقابة الأساسية التي على انجاز العملية في مجملها ،بحيث تقلص من خطر التلاعب والخطأ الصادر عن قصد ،وتشمل الوظائف التي تستوجب فصلها عن تلك المتعلقة بإصدار أوامر الصرف ،التنفيذ،الحماية،التسجيل وكذلك عمليات تطوير الأنظمة والعمليات اليومية.

2_التنظيم : يجب على الوحدات الخاضعة للتدقيق أن يتوفر فيها تصميم للتنظيم يحدد المسؤوليات والصلاحيات ،وكذلك إجراءات عمل تشخيص لقنوات المعلومات للعمل اليومي ،كما يجب تحديد تفويض الصلاحية كيفما كان نوعها لتفعيل محاسبة المسؤولية.

3_عملية المراقبة : ترتكز أساسا على حماية مكونات الأصول من خلال عدة إجراءات أمنية للتأكد أن الوصول إليها مقتصر فقط على المستخدمين المرخص لهم سواء تعلق الأمر بالمنفذ المباشر أو غير المباشر وتعد عملية المراقبة هامة لأنه يتم فيها التحري عن دقة التسجيلات المحاسبية والمقارنات ،رقابة مادية على أصول وممتلكات المؤسسة.

4_الترخيص والتأشيرة : تتطلب جميع قرارات التنفيذ وكذلك العمليات ترخيصا أو تأشيرة من طرف مسؤول متخصص.

5_التسيير : يتعلق الأمر بعمليات المراقبة التي يقوم بها الإداريون خارج أوقات سير العمل اليومي ،وتظم مراقبة الإشراف العام الذي يمارسه هؤلاء الإداريون ،كذلك فحص معلومات التسيير ومقارنتها بالميزانيات.

[1] – خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي ، مؤسسة الوراق ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 2006، ص 60

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية.

تتمثل أهداف نظام الرقابة الداخلية في العناصر التالية :

1-صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة وتشمل كافة المعلومات المالية والتشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي،وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساسا للقرارات المتخذة من قبل الإدارة[1].

2-الالتزام بالسياسات،التخطيط،الإجراءات،القوانين والأنظمة: الإدارة مسؤولية عن تحليل وتقديم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلا و سد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المشروع ، وهنا يقوم المسؤولين عن الرقابة الداخلية بكتابة التقارير دوريا عن تقييم الخطط المنفذة[2].

3-حماية الأصول والموجودات و الممتلكات:تأخذ حماية الأصول أشكلا وأساليب مختلفة ومتعددة تدور حول توفير الحماية التامة للموجودات والممتلكات من الضياع والسرقة والإسراف أي حمايتها من كافة الخسائر.

4-استخدام الموارد باقتصاد و فعالية :إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل الوسائل داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل و الكفء لموارد المؤسسة ،وتحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدود دنيا.

5- تقدير مدى تحقيق الأهداف الموجودة من خلال وضع برامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى انجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف والغايات و تطوير الإجراءات الرقابية المناسبة.

---

[1]-خلف عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي** ، مؤسسة الوراق، ط 1، عمان، الأردن، 2006، ص 68.

[2]- زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**،دار الراية، عمان، 2009، ص 80

المبحث الثاني :الأساليب الحديثة لنظام الرقابة الداخلية.

هناك مجموعة من الأساليب التي يتم الاعتماد عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية من بينها الحوكمة، لجنة المراجعة، والسياسات المحاسبية والتي تساهم بشكل كبير في تسهيل سيرورة هذا النظام من خلال هذا المبحث سوف يتم التطرق إليهم

المطلب الأول: عموميات حول الحوكمة.

تعتبر الحوكمة أحد الأساليب المهمة والحديثة التي تستخدم في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تعريفها ومبادئها وأهدافها.

أولا: تعريف الحوكمة.

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم الخاصة بالحوكمة ولا يوجد تعريف ثابت ومن بين هذه التعريفات مايلي:

-تعريف1:هي الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المؤسسة مثلا (المساهمين....الخ) لتوفير الإشراف على المخاطر ورقابتها[1].

-تعريف 2:يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة الربان ومهاراتهم في قيادة السفينة وسط السفينة ،بالإضافة إلى أخلاقهم النزيهة وإيصال الأمانات لأصحابها والدفاع عنها ضد القراصنة[2].

-تعريف3:حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هي ذلك النظام الذي يوضح كيفية إدارة المؤسسات المالية والرقابة عليها ،كما تعرف الحوكمة على أنها ذلك النظام الذي يدور حول تحقيق العدالة والشفافية ومحاسبة المسؤولية.

[1]- طارق عبد العالي حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم،المبادئ ، التجارب)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005،78.

[2]-حسين عبد الجليل آل غزوي ، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية ، الطبعة الأولى ، مركز الكتاب الأكاديمي ، عمان ، 2015 ص 23 .

–تعريف4:مجموع "قواعد اللعبة"التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل،وقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين[1].

–تعريف 5: تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: "هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها"[2].

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن الحوكمة هي عبارة عن نظام يحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما أن له القدرة في التحكم في أعمال إدارة الشركات.

ثانيا: مبادئ الحوكمة.

هناك خمسة مبادئ رئيسية وذلك من أجل تجسيد قواعد الحوكمة حيث قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بوضعها بالإضافة إلى مبدأ سادس تم إضافته سنة 2004 حيث تمثلت في[3]:

–توفير إطار فعال للحوكمة يعمل على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق وان يتوافق مع قوانين يحدد بوضوح لمسؤوليات الهيئات المختلفة عن الإشراف والرقابة والالتزام بتطبيق القوانين.

–حفظ حقوق المساهمين من حيث حقهم في الملكية والحق في المشاركة للحصول على معلومات كافية عن القرارات الأساسية بالإضافة إلى حق التصويت في الإجتماعات العامة للمساهمين.

–المعاملة المتساوية للمساهمين يجب أن يكفل إطار الحوكمة المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين وأن تتاح لهم فرصة الاطلاع على الممارسات كلها التي يقوم بها أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية .

[1]– علاء فرحان طالب وآخرون، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي مرجع سبق ذكره ،ص85**.

[2] – حنافي بن عودة، **الحوكمة والموازنة العامة للدولة** ، ، مذكرة لنيل شهادة الماستر محاسبة وضرائب، جامعة الجزائر، 2015/2014، ص14.

[3]– فيصل محمود الشواورة، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في شركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة جامعة سوريا للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 25، العدد الثاني، 2009، ص127.

–احترام دور أصحاب المصالح في الحوكمة الأطراف المرتبطة بالشركة (مساهمين،مقرضين،مجلسا لإدارة،الإدارةالتنفيذية،القوىالعاملة،المجتمع) وحمايتهم وتعويضهم عن أي انتهاك لحقوقهم القانونية وإفساح المجال أمامهم للمشاركة الفعالة في الرقابة.

–الإفصاح والشفافية: ينبغي أن يكفل نظام حوكم ة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشان كافة المسائل المتعلقة بتأسيس الشركة ومن بينها :الموقف المالي ،والأداء و الملكية ،وأسلوب ممارسة السلطات الإدارية ،بالإضافة إلى إعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب ومعايير الجودة المحاسبية والمالية.

–مسؤوليات مجلس الإدارة يتضمن الرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة،وضمان مسئوليته اتجاه كل من المؤسسة والمساهمين,ويتضمن ما يلي:

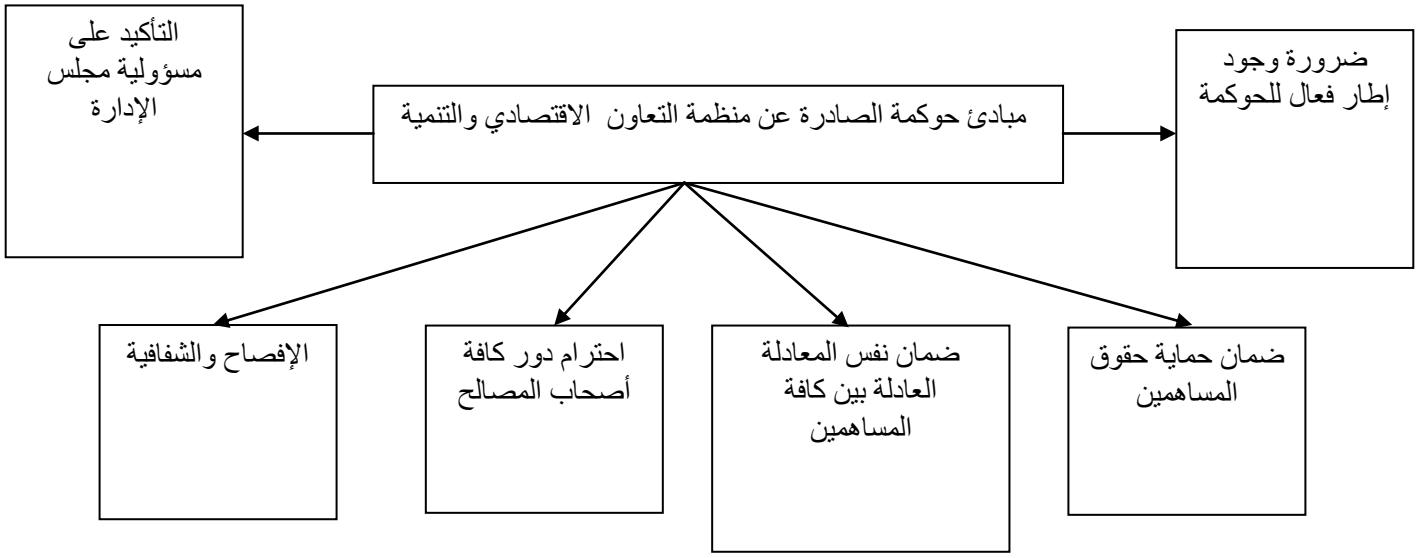
–المعاملة العادلة لكافة المساهمين.

–يجب على مجلس الإدارة الأخذ بعين الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.[1]

الجدول التالي يلخص المبادئ حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية :

[1]–عبد الوهاب نصر علي، **شحاتة سيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة** ، الدار الجامعية الابراهمية الإسكندرية، مصر، 2007/2006، ص82.

الشكل(1–2):مبادئ الحوكمة حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية



المصدر :عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، مصر، 2007/2006، ص 85.

ثالثا: أهداف الحوكمة.

هناك مجموعة من الأهداف للحوكمة نذكر منها :

1_حماية حقوق المساهمين :

يعتبر المساهمون حجز زاوية في المؤسسة بشكل عام ، إن حماية مصالحهم من ناحية ،وطمأنتهم على أموالهم المستثمرة في المؤسسة تعتبر من أولويات العمل الناجح الذي تقوده إدارة أي مؤسسة ،والعلاقة الجدلية بين اطمئنان المساهمين إلى إدارة المؤسسة وسير عملها ونجاحها في تحقيق أهدافها ،حيث أن الأرباح وتصاعدها من أهم أولويات أي مؤسسة ،بالإضافة إلى أهداف أخرى تصب في المحصلة النهائية إلى حماية حقوق المساهمين الذي سيجدون أنفسهم متجاوبين مع مطالب المؤسسة في التطور والتوسع بعد أن تحتل المؤسسة مكانتها في السوق بشكل عام .[1]

[1]– زياد عبد الحليم الذيبة وآخرون، **نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق،** الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص191.

2_العدالة : العدالة في معاملة المساهمين سواء كانوا في موقع المسؤولية المباشرة بالإدارة أو كانوا خارجها، وسواء كانوا مواطنين يحملون جنسية المؤسسة ، أو حملة جنسية أخرى سمح لهم القانون بالمساهمة والاستثمار في هذه المؤسسة،وأن العدالة في توزيع المكاسب سواء كانت وظيفة أو أرباح مادية أو غيرها من المعطيات عمل المؤسسة ،يعزز كثيرا من سيادة القانون والأنظمة[1].

3_حماية حقوق أصحاب المصالح :

ضمان مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بعمل المؤسسة من خلال غرس روح الانتماء لهؤلاء المتعاملين معها وعلى رأسهم العاملون بها ،فالاهتمام بهم يشعرهم بضمان مستقبلهم مما يؤدي إلى تضاعف إنتاجهم وهذا يرجع على الأطراف الأخرى مثل الموردين أو الدائنين أو الدائنين الآخرين ،الذين جعلوا من تعاونهم وحرصهم على سير التعامل مع المؤسسة عنوان لاستمرار تدفق المنافع المرجوة من الاتفاقيات .

4_توفر المعلومات وسلامة قنوات الاتصال :

إن توفر المعلومات الخاصة بالمؤسسة ودقتها وسرعة الإجابة على استفسارات المعنيين المتعاملين معها ،يجعل من الثقة بهذه المؤسسة وسيلة لاستمرارية التعامل معها من كافة الأطراف وهذه الميزة التي تتمتع بها أي مؤسسة و تعكس الحوكمة فيها ، كما يدل على وجود نظام سليم في الإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف أقسام المختلفة .

إن سلامة الأداء وأدوات الرقابة الداخلية والمساءلة وتطبيق اللوائح ، كلها تجعل من الحوكمة حقيقة وتنتج بالمحصلة النهائية مؤسسة تقدمية ناجحة قادرة على مواكبة التطورات المختلفة على أن الحوكمة سلامة الاتصال بين الأقسام والأدوات المختلفة ووضوح قنواتها يعتبر جزء لا يتجزأ من دائرة المؤسسية.[2]

[1]– بن عتو عزة، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية** ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة ابن خلدون تيارت، 2016/2015، ص 9.

[2]– زياد عبد الحليم الذيبة وآخرون، **نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق** ، مرجع سبق ذكره، ص 93.

5_إستراتجية المؤسسة :

إن وضع إستراتجية واضحة مرتبط أساسا بأهداف المؤسسة ،وأن الخطة الموضوعة من قبل المؤسسين في بداية عمل المؤسسة وتقييمها خلال عمر المؤسسة ،سيجعل من الإدارة الإستراتجية للمؤسسة حقيقة ،وهذا لن يتم إلا بربط أهداف المؤسسة بمجمل الخطط والإجراءات التي تضعها الإدارة .

وأن مراجعة الخطط أولا بأول ومعالجة الثغرات أثناء التطبيق في عمر المؤسسة من طرف الإدارة الإستراتجية ونظرتها نحو المستقبل وسيجعل من آراء المعنيين وملاحظاتهم المختلفة وسيلة دائمة للتطوير وهذا سيعكس على إنتاج المؤسسة ،مما يعني أن الحوكمة مظلة تفرض نفسها على أداء المؤسسة وكافة المتعاملين معها والعاملين فيها .

المطلب الثاني : لجان المراجعة.

تعتبر لجان المراجعة من المفاهيم التي تحظى باهتمام العديد من الدول نظرا لأهميتها ومصداقيتها في مراجعة القوائم المالية،والتأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية .

أولا :نشأة وتطور لجان المراجعة

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية ،أدى إلى ضرورة تشكيل لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين مراجع خارجي وتحديد أتعابه .والهدف من ذلك زيادة استقلال في إبداء الرأي حول التقارير المالية التي تصدرها المؤسسات ،وفي عام 1967م أوصى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين جميع المؤسسات المقيدة في البورصة بضرورة إنشاء لجنة مراجعة تكون مسؤولياتها حل المشاكل التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة المؤسسة والمتعلقة بالنواحي المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية ،أما في عام 1972م فقد أصدرت لجنة تداول الأوراق المالية توصيات بإنشاء لجان المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين من مجلس الإدارة ،كما طالبت المؤسسة بضرورة الإفصاح عن إنشاء لجان المراجعة.

وفي عام 1987م صدر تقرير لجنة " تريد واي " وقد أوصت الجنة ضرورة إنشاء لجان المراجعة للمؤسسات المسجلة أسهمها في بورصات الأوراق المالية الأمريكية ،وأن يكون أعضاء لجنة المراجع .[1]

ثانيا: تعريف لجان المراجعة:

تعددت الآراء حول لجنة المراجعة منها من يرى أنها هي أحد اللجان الرئيسة المنبثقة عن مجلس الإدارة ،وتتمثل المهمة الأساسية لها في التحقق من كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية وفعالية تنفيذه ثم تقديم التوصيات التي من شأنها تفعيل النظام وتطويره ا إلى مجلس الإدارة بما يحقق أهداف الشركة، وحماية مصالح المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى بكفاءة عالية.[2]

-تعرف لجنة المراجعة بأنها: لجنة مكونة من مديرين غير تنفيذيين ،ومسؤولة عن تقييم أداء مجلس الإدارة ،والتأكد من أن القرارات التنفيذية لم يتم اتخاذها بشكل فردي ، وإجراء تقييم فردي لإجراء تقييم دوري لنظام المراقبة الداخلية ،والمساهمة في تحديد المهام والمسؤوليات لكل من المراجعة الداخلية والخارجية .[3]

-تعرف الهيئة الكندية للمحاسبيين القانونيين عام 1992م لجنة المراجعة بأنها: لجنة مراجعة مكونة من مديري الشركة الذين ترتكز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة ،وتعد لجنة المراجعة حلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة ،وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي ونطاق نتائج المراجعة وكذلك الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر[4].

-تعرف لجنة المراجعة: بأنها لجنة فرعية يقوم بتشكيلها مجلس إدارة الشركة ، وتتكون بشكل أساسي من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ويتراوح عدد أعضاء هذه اللجنة في الغالب من 3 إلى 5 أعضاء ،

---

[1]- رشا حمادة ،**دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية** ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد 26،العدد الثاني ، سوريا ،2010 ،_100ص99.

[2]- محمد أمال إبراهيم ، **دورلجان المراجعة في الحد من ممارسات ادارة الأرباح** ، مجلة الدراسات والبحوث الدراسية ،كلية التجارة ،العدد الأول ،2011م ،ص 501.

[3]- محمد أمال إبراهيم ،المرجع السابق ذكره ،ص 501

[4] - سامي ، مجدي محمد ، **دراسة تحليلية للعلاقة بين فعالية جان المراجعة ومخاطر المراجعة** ، المجلة العلمية التجارة والتموين ، كلية التجارة ، جامعة طنطة ، المجلد الأول ، العدد الأول ، 2011 ، ص 237.

ويقتصر دورها على تقديم توصيات لمجلس الإدارة من خلال تقارير تقدم بصفة دورية لمجلس إدارة الشركة ، وليس لديها سلطة إتخاذ القرار.[1]

-كما تعرف أيضا أنها إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة ،و التي يمكنها تدعيم موضوعية و مصدرا فيه إعداد التقارير المالية، واستغلال مراقبة الحسابات ،وتساعد مجلس ا لإدارة في مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها.[2]

-من خلال التعريفات السابقة للجنة المراجعة نستخلص أنها لجنة منبثقة من مجلس الإدارة وتعد حلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة ، كما أنها تتشكل من أعضاء غير تنفيذيين، بالإضافة إلى مراجعة التقارير المالية حيث تقوم بالإشراف والرقابة على مجموعة من الأطراف الداخلية والخارجية في الشركة.

ثالثا: أهمية إنشاء لجنة المراجعة:

1-أهمية لجنة المراجعة بالنسبة لمجلس الإدارة:

إن إنشاء لجنة مراجعة يؤدي إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في تنفيذ مهامهم ومسؤوليتهم وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والمراجعة وذلك عن طريق دور لجنة المراجعة في تحسين الاتصال بين الإدارة والمراجع الخارجي ،وذلك من خلال الاجتماع بالمراجع الخارجي أثناء وفي نهاية المراجعة ، وتوصيل نتيجة هذه الاجتماعات إلى مجلس الإدارة والمساعدة في حل المشاكل التي قد يواجهها المراجع الخارجي مع إدارة الشركة التنفيذية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية ، ومن ناحية أخرى فإن وجود لجنة المراجعة قد يؤدي إلى تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة وإدارة المراجعة الداخلية، الأمر الذي يدعم دورها واستقلالها ،ويعمل مجلس الإدارة على دراية تامة بالمشاكل التي تواجهها المراجعة الداخلية والأكثر من ذلك أن قيام لجنة

[1] – حسن عبد الحميد العطار، **دراسة اختيارية لمدى مساهمة لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي** ، مجلة البحوث التجارية ،كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، مجلد 25 ، العدد الأول ، 2003 ، ص57.

[2] – محمد محمود أحمد صالح السياغي، دور **أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر** ، (رسالة بحث مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل وتعليم المخاطر ،جامعة السودان للعلوم التكنولوجية ،كلية الدراسات العليا) ، 2018م ،ص 72.

المراجعة بتقديم الحلول المناسبة لمجلس الإدارة يؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي والإشرافي له اتجاه وظيفة المراجعة الداخلية.[1]

2-أهمية لجنة المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي:

من المعروف أن مهنة المراجعة الخارجية قد تعرضت للعديد من الانتقادات المتعلقة بفعالياتها، هذا الأمر أدى إلى قيام الهيئات العلمية والعالمية بتقديم حلول متمثلة في ا لاهتمام بالدور الذي تلعبه لجنة المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي، بالشكل الذي يؤدي إلى قياما لمراجع الخارجي بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة، وفي هذا الصدد قام مجلس معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار مجموعة من المعايير المتعلقة بدور لجان المراجعة حيث حددت هذه المعايير مجموعة المسؤوليات للجن ة المراجعة اتجاه المراجع الخارجي منها:

- دور لجنة المراجعة في تغيير المراجع الخارجي.
- دور لجنة المراجعة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي.
- دور لجنة المراجعة في حل المشاكل التي تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة.
- أهمية قيام لجنة المراجعة بمراجعة القوائم المالية نصف السنوية والسنوية، وذلك قبل توقيعها في مجلس الإدراة.

من خلال المسؤوليات السابقة يتضح أن للجنة المراجعة دور هام في زيادة فعالية استقلالية المراجع الخارجي وهذا سوف يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في تقرير المراجع الخارجي وفي مهنة المراجعة بصفة عامة.

3-أهمية لجنة المراجعة بالنسبة للمراجعة الداخلية :

إن إنشاء لجنة المراجعة أدى إلى وجود العديد من المنافع لقسم المراجعة الداخلية، وتوفير الموارد اللازمة له ، والإجتماع بها لحل المشاكل التي قد تنشأ بين المراجعة الداخلية وإدارة الشركة، ولا شك أن هذا كله سوف يؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية ، وتفعيل الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية

[1] – بن علو حفيظة، بوحاميد شريفة، **مساهمة لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركة المساهمة** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، محاسبة وجباية، جامعة ابن خلدون، الجزائر، 2017/2016، ص 52.

للشركة، وأشارت العديد من الأبحاث العلمية التي قامت بدراسة العلاقة بين لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية إلى تأكيد أهمية لجنة المراجعة في زيادة فعالية المراجعين الداخليين، وزيادة استقلاليتها ، حتى يمكنه من تنفيذ مسؤولياتهم الرقابية.[1]

4-أهمية لجنة المراجعة بالنسبة للأطراف الخارجية :

لا شك أن إنشاء لجنة المراجعة داخل الشركة سوف يؤدي إلى زيادة الإفصاح والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية، التي تصدرها شركات الأطراف الخارجية لوجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى تدعيم استقلالية دور كل من المراجعة الداخلية والخارجية، والتأكيد على الالتزام بتطبيق قواعد الشركات سوف يؤدي هذا بالتأكيد إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى، التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركات، حيث تقوم لج نة المراجعة بإصدار تقرير خاص بها ، يرفق ضمن قوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي يبين فيه لجنة المراجعة المسؤوليات التي قامت بتنفيذها خلال الفترة ورأيها في الإفصاح عن المعلومات والتقارير المحاسبية، ولا شك أن هذا سيؤدي إلى زيادة درجة الثقة في التقارير في الأطراف الخارجية.[2]

رابعا: دور لجنة المراجعة في تفعيل الإجراءات الحاكمة في الشركة :

1-القوائم المالية :

تلعب لجنة المراجعة دورا حيويا في زيادة فعالية حوكمة الشركة ،حيث تعمل على تحقيق ضمان جودة التقارير المالية ،تضيف عليها مزيد من الثقة عن طريق الدور الذي تمارسه في الإشراف على عملية المراجعة الداخلية والخارجية ،وكذلك دورها في مقاومة أي ضغوط ،أو تدخلات قد تمارسها الإدارة على عمليات المراجعة.[3]

يمكن تقييم مستوى الجودة والموثوقية في التقارير المالية من خلال إختيار مجموعة من المقاييس نذكر منها:

[1] – محمد محمود السياغي، مرجع سبق ذكره، ص 72.

[2] – عبد الله ، انتصار حسن علي ، **لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثراها على جودة التقارير المالية** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة الرباط، السودان، 2016، ص 44، 46.

[3] – راضي، محمد سامي، **موسوعة المراجعة المتقدمة**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011، ص 454.

-الدعاوى القضائية المرفوعة من حملة الأسهم ضد مجلس الإدارة بسبب وجود مخالفات وأخطاء جوهرية.

-الدعاوى القضائية المرفوعة من هيئة سوق المال بسبب مخالفة مجلس الإدارة لقواعد القيد ومعايير العرض و الإفصاح.

-معدل تغيير المراجعين الخارجيين بسبب الخلافات السياسية على السياسات المحاسبة.

-طبيعة ملاحظات المراجع الخارجي على القوائم المالية السنوية والدورية.

كما أن تشكيل لجنة المراجعة من أعضاء ماليين ذوي خبرة يمكن أن يساهم في زيادة جودة التقارير والقوائم المالية،بالإضافة إلى التنسيق الكامل بين المراجع الخارجي وأعضاء المراجعة بما فيها من صلاحيات تجعلها أكثر فعالية.

2-نظام الرقابة الداخلية:

تمثل الرقابة الداخلية سلسلة من الأحداث المتعاقبة المرتبطة والتي تسعى إلى تحقيق عدد من الأهداف المحددة ،وبالتالي فإن نظام الرقابة الداخلية يتأثر بجميع الأفراد داخل الشركة ،وفي نفس الوقت يساهم في تحقيق الأهداف المرسومة ، حيث تم تعريف الرقابة الداخلية من طرف لجنة COSOبأنها: العمليات المتخذة بواسطة مجلس الإدارة، والإدارة، والأفراد الآخرين، ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بخصوص تحقيق الأهداف التي تتعلق بمصداقية التقارير المالية وفعالية وكفاءة العمليات والالتزام بتطبيق القوانين والقواعد.[1]

ولكي تكون الرقابة الداخلية أكثر فعالية في مجال الرقابة الداخلية فإنه يجب على أعضاء اللجنة القيام بالمهام التالية :

-يجب أن تتولى لجنة المراجعة مسؤولية فحص الرقابة الداخلية، ويعتبر ذلك من أهم مسؤوليات اللجنة، بل إن عدم وجود مثل تلك النظم يعتبر عامل فشل للشركات .

[1]- محمد محمود السياغي، مرجع سبق ذكره، ص 79.

– يجب التحقق من مدى كفاية تصميم الأنشطة الرقابية في الشركة، وفعالية تصميمها بطريقة مناسبة تمكن الحد من الحد من وقوع الأخطاء والغش، واكتشافها فور وقوعها وفعالية تنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من وجود الأنشطة الرقابية والثبات في تنفيذها .

– يجب أن يكون هناك اتصال مباشر بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة، وأن يتم رفع تقارير المراجعين الداخليين مباشرة للجنة، حيث أن ذلك يعتبر عامل هام وأساسي ومساعدا للجنة في التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومدى التزام الإدارة بالقوانين واللوائح المنظمة للشركة، وضمان عدم قيام الإدارة بإجراء أي تعديلات على تقارير المراجعين قبل عرضها على اللجنة .

– يجب على لجنة المراقبة التركيز على نواحي الضعف بنظام الرقابة الداخلية وموقف الإدارة من تحسين تلك الجوانب.

– وجود لجنة المراجعة والتعامل المباشر في ظل قنوات اتصالية فعالة بين اللجنة والمراجع الخارجي، يساعد اللجنة في التحقق من أنظمة الرقابة، وإحكام السيطرة على الإدارة في حالة اكتشاف المراجع الخارجي نقاط ضعف جوهرية بالنظام المطبق .

– يجب على اللجنة التحقق من الموارد المخصصة لوظيفة الرقابة الداخلية، وأنها كافية لإتمامها بصورة مناسبة تمكن من الحد من وقوع الأخطاء والغش واكتشافها فور وقوعها، وإذا اكتشفت اللجنة نقاط الضعف عند فحص نظام الرقابة الداخلية يكون عليها أن توجه نظر المراجع الخارجي تجاهها، لكي يأخذها باعتباره عند قيامه بعملية المراجعة .

– يجب أن يساعد نظام الرقابة الداخلية على وجود إدارة خارجية للمراجعة الداخلية .

3– عملية المراجعة الخارجية:

من الاختصاصات الأصلية التي أسندت إلى لجنة المراجعة في النشريات ولوائح الحكومة ،القيام بالعدد من المهام ذات العلاقة بالمراجعة الخارجية تتمثل في :

–تقيم مؤهلات وكفاءة أداء استقلالية المراجع الخارجية والتوصية بتعينه وتحديد أتعابه وعزله ،ودراسة خطة المراجعة مع المراجع الخارجي والإدلاء بملاحظاته عليها ،وكذلك دراسة ملاحظات المراجع الخارجي على

القوائم المالية ،متابعة الأعمال واعتماد قيامه بأعمال خارج نطاق أعمال المراجعة والموافقة المسبقة على أتعابه عن تلك الأعمال .ويؤدي تعويض لجنة المراجعة في هذه المهام الى زيادة فعاليتها ،لأنه يعطي لها الحرية في اختيار منشأ المراجعة ذات التخصص المهني بما يلبي اختيارات الشركة وأصحاب المصالح فيها .

4-المراجعة الداخلية: تلعب دور كبير في تفعيل حكومة الشركات،حيث يمكن تعريف المراجعة الداخلية أنها نشاط رقابي مستقل موضوعي تقويمي واستشاري من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وإبداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة تزيد من فعالية المؤسسة،تؤدي إلى تحسين أدائها، ويساعد هذا النشاط على تحقيق أهدافها بوضع أساليب منهجية منظمة لتقيم وتحسين فعالية كل من إدارة المخاطر،الرقابة وحوكمة الشركة.[1]

5- إدارة المخاطر:

بالإضافة إلى الأنشطة التي تقوم بها لجنة المراجعة ،فإنه يقع على عاتقها أنشطة تتعلق بالإشارات إلى المخاطر المحتمل وقوعها والتي يمكن أن تتعرض لها الشركة وذلك من خلال النقاط التالية :

-تحديد مدى قابلية الشركة للتعرض للمخاطر المختلفة بشكل عام .

-تحديد كافة المخاطر التي قد يواجهها النشاط وتقيمها وتتحقق من وجود نظام مناسب لإدارتها .

-مراقبة عملية الإدارة للمخاطر الرئيسية التي يمكن أن تؤثر على إعداد التقارير المالية وغير المالية للشركة .

-تقديم مخاطر الاحتيال في كل مستوى من مستويات الإدارة .

-المساهمة في فهم المخاطر لاستثمار الفرص وتحقيق حالة عدم التأكد.

- تقيم كفاية الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية.[2]

المطلب الثالث :السياسات المحاسبية

تعتبر السياسات المحاسبية إحدى الأساليب الحديثة الرقابة الداخلية نظرا لأهميتها في إعداد البيانات المالية ، ومن خلال هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى مفهوم السياسات المحاسبية ، أهميتها ، اختيارها وتطبيقها.

[1] - محمد محمود أحمد صالح السياغي، مرجع سبق ذكره، ص80.

[2]- محمد أمال إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 507.

أولا : تعريف السياسات المحاسبية :

تعريف1:يعرف عبير محمد البكري عبد الجواد أن"السياسات المحاسبية هي بمثابة مجموعة أدوات التطبيق التي تستخدمها المؤسسة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية ،ويقصد بأدوات التطبيق العملي تلك القواعد والأسس والإجراءات والطرق التي تستعين بها المحاسبة في تطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات في مجال محدود"[1].

تعريف 2:يرى أنس عبد الله محمد الأمين أن " السياسات المحاسبية مجموعة من المعايير والقواعد الصادرة عن هيئات مهنية معترف بها ، والتي تحكم عمليات القياس والإفصاح والعرض للبيانات المالية الواردة في التقارير المالية الواردة بالتقارير المالية للمؤسسة"[2]

تعريف 3: يشير لذلك في هذا المجال أحد الكتاب أن "السياسات المحاسبية على أنها عملية سياسية صادرة من قبل هيئات مهنية معترف بها تؤدي لوضع قيود على سلوك الإدارة العليا ، وكذا مراقبي الحسابات والطوائف الأخرى المهتمة بالمعلومات "[3]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن السياسات المحاسبية هي مجموعة من القواعد والقوانين والأسس التي تستعين بها المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية.

ثانيا :اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية:

تعتبر السياسات المحاسبية من أهم الطرق التي ساعدت على إعداد البيانات المالية وتطبيق المبادئ المحاسبية ،ويتم اختيارها عن طريق ما يلي :[4]

أ–الثبات في السياسات المحاسبية :يتم اختيار السياسات المحاسبية لمعالجة بند معين عن طريق معيار أو تفسير ، وفي حالة عدم تحديدها عن طريق معيار أو تفسير يجب على المؤسسة أن تختار السياسات المحاسبية التي توصل إلى معلومات ملائمة وموثوقة ، كما يجب عليها أن تطبقها بشكل متسق من فترة لأخرى ، وتقوم المؤسسة باختيار وتطبيق سياستها المحاسبية بثبات وذلك بالنسبة للمعاملات المتماثلة ما لم يحث عليها معيار يسمح بتبويب البنود وفقا للسياسات المختلفة ويتم اختيار السياسات المحاسبية المناسبة

[1] عبير محمد البكري عبد الجواد ، أثر السياسات المحاسبية على معدي ومستخدمي البيانات المحاسبية ، جامعة القاهرة ،كلية التجارة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستير غير منشورة ،1994 ص 42-43

[2] أنس عبد الله محمد الأمين ، أثر لجان المراجعة في تنظيم السياسات المحاسبية وتحقيق الشفافية في التقارير المالية في المصارف التجارية السودانية ، مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ،كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان لعلوم والتكنولوجيا 2016، ص 102

[3] زكريا محمد الصادق ، تطور بحث المحاسبة المالية بعلاقتها بمناهج البحث العلمي ، جامعة مصر ، لية التجارة ، مجلة التجارة والتمويل ، العدد الأول ، 1989، ص 81

[4]أنس عبد الله محمد الخطيب ، مرجع سبق ذكره ، ص147-148.

وتطبيقها بثبات ما يجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين ، وبالتالي يرفع مستوى القوائم المالية ويتضمن الثبات ما يلي :

- تطبيق نفس المفاهيم و الإجراءات بالنسبة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية ؛
- تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المماثلة في المؤسسة عبر الزمن ؛

ب–التغير في السياسات المحاسبية :يقصد به الانتقال من مبدأ محاسبي مقبول إلى مبدأ محاسبي آخر مقبول ، لا يدخل ضمن التغير في السياسات المحاسبية إقرار سياسة محاسبية جديدة لأحداث تقع للمرة الأولى أو كانت في الماضي غير ذات أهمية ويسمح بالتغيير في السياسات المحاسبية إذا :

–كان التغيير في المدى المحاسبي سوف ينتج عنه تقديم أو عرض أكثر ملائمة للأحداث والمعاملات في القوائم المالية للمؤسسة .

–كان التغير في المبدأ المحاسبي مطلوبا بواسطة هيئة مسؤولة عن وضع القواعد المحاسبية .

–كان التغير في المبدأ المحاسبي مطلوبا بواسطة القانون .

ثالثا: أهمية السياسات المحاسبية :اهتمت الكثير من الدول بتنظيم السياسات المحاسبية وذلك بإصدار معايير بغرض عدم ترك الحرية الكاملة للمؤسسات باختيار المعالجات المحاسبية ووضع بعض الضوابط الموحدة نسبيا وذلك من أجل تحقيق أهداف معينة أهمها ضمان توفير قدر كاف من الموضوعية والثقة في إظهار القوائم المالية إذ تتحكم العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والبيئية في تفاوت وتنظيم السياسات المحاسبية من دولة لأخرى ، وتتمثل أهمية السياسات المحاسبية في ما يلي [1]:

- تؤثر على الأرقام الواردة في القوائم المالية وبالتالي على دلالة هذه الأرقام ودلالة علاقتها ببعضها البعض
- التوصل إلى قوائم مالية ذات بيانات عادلة تخدم أصحاب المصالح دون تضليل أو تفضيل لمصالح فئة على فئات أخرى ،
- يعتبر تحديد السياسات المحاسبية مطالب أساسي لمقارنة البيانات الواردة بالقوائم المالية،

من هنا نستنتج أن للسياسات المحاسبية أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة حيث تؤدي للوصول إلى قوائم مالية ذات بيانات عادلة تخدم الأطراف ذات المصلحة ،

[1] أنس عبد الله محمد الأمين ، مرجع سبق ذكره ، ص 107

رابعا : أهم السياسات المحاسبية المتاحة: تمثل قائمة السياسات المحاسبية المهمة مجموعة البدائل التي تم اختيارها من قبل الإدارة كالطرق وإجراءات عملية لصياغة تقاريرها المالية ، ويمكن اعتبارها كقائمة للإجابة عن بعض السياسات المحاسبية ، سياسات مرتبطة بعناصر الميزانية ومنها [1]:

- سياسات خاصة بالأصول الثابتة .
- سياسات خاصة بالأصول المتداولة .
- سياسات خاصة بالمطلوبات الثابتة
- سياسات خاصة بالمطلوبات المتداولة .
- سياسة توحيد البيانات المالية .
- سياسة ترجمة العملات الأجنبية .
- سياسة التقييم .
- سياسة الاعتراف بالإيراد .
- تكوين الاحتياطات
- المكاسب والخسائر المرتبطة بالتخلص من الأصول .
- السياسات المرتبطة بعناصر السياسات العامة .

[1] محمد حمود أحمد صالح الرياغي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 87 -88

خلاصة الفصل:

لقد تبين لنا من خلال هذا الفصل أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر من الأنظمة المهمة التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل حماية أصولها، حيث تم التطرق إلى العوامل التي ساعدت على تطورها واتساع نطاقها بالإضافة إلى مفهومها الواسع حيث تم التمييز من خلالها المراحل التي مربها نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى عدت خصائص أبرزها: التنظيم، المراقبة، التسيير.. الخ، كما انها تسعى إلى تحقيق عدة أهداف من بينها صحة ونزاهة المعلومات والإلتزام بسياسات التخطيط، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الأساليب الحديثة التي تم التطرق إليها في المبحث الثاني والمتمثلة في الحوكمة، لجنة المراجعة، السياسات المحاسبية، والتي تساهم بشكل كبير في تسهيل سيرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية، والذي يعتبر من أهم المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقل ومحايد وذا خبرة وكفاءة مهنية متبعا في ذلك مجموعة من الأساليب والأدوات والإجراءات والخطوات التي سوف يتم نتعرض لها في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

الإطار العلمي لمحافظ الحسابات

تمهيد :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة لحماية موجوداتها ولضمان دقة البيانات وينقسم هذا الأخير إلى ثلاثة أنواع رقابة محاسبية ، إدارية ، والضبط الداخلي،كما يمر بمراحل أهمها:وصف الأنظمة ، فهمها ، وتقييمها ، وذلك بهدف التأكد من صحة البيانات والمعلومات والإلتزام بالسياسات .

ولتحقيق العدالة والشفافية في المؤسسات ظهرت أساليب حديثة لنظام الرقابة الداخلية تمثلت في الحوكمة ، لجان المراجعة و السياسات المحاسبية . لذا تكمن أهمية محافظ الحسابات في ضمان السير الحسن للمؤسسة ذلك بمراجعة صحة البيانات المحاسبية والمالية ، وتبقى هذه المهمة صعبة بالنسبة للشخص الذي يقوم بها إذ يجب أن يكون شخصا مؤهلا ،ويتوفر على مواصفات ومؤهلات لا تتواجد عند غيره من الأشخاص ،ليس لهم نفس المهنة وهذا لطبيعة مهنة المدقق التي تتميز بالدقة والمصداقية، لذا سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مختلف جوانب محافظ الحسابات من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول :مدخل لدراسة دور محافظ الحسابات.

المبحث الثاني :تأطير مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

المبحث الثالث :محافظ الحساب ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: محافظ الحسابات بين الحقوق والواجبات.

إن مهنة التدقيق كسائر المهن الأخرى قوتها مستمدة من كفاءة المشتغلين فيها وحرصهم الدقيق على الالتزام بما استقر من قواعد منظمة لسلوكهم المهني ، وعليه يجب أن يتوفر في المحاسبين والمدققين مواصفات محددة واستقلالا في العمل فضلا على الالتزام بآداب وسلوك المهنة، لذا خصصنا هذا المبحث لمفهوم محافظ الحسابات من خلال تعريفه ، شروط ممارسة مهنته ، حقوقه وواجباته ومسؤولياته،وتطرقنا أيضا إلى منهجية مهمة محافظ الحسابات.

المطلب الأول:مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة مهنته.

أولا:مفهوم محافظ الحسابات:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نذكر منها :

تعريف1: المدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته أو على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين .[1]

تعريف2: يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات ،وفق أحكام التشريع المعمول به .[2]

تعريف 3: تشير المادة 715مكرر4 من القانون التجاري على أن محافظ الحسابات :[3]

هو الشخص الذي يدقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، ومراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ،ويصادق على انتظام الجرد

---

[1]- إيهاب نظمي ، هاني العزب،**تدقيق الحسابات(الإطار النظري)**، دار وائل للنشر،ط1، الأردن، 2012 ،ص 32.

[2]- علي معطي الله، حسينة شريخ ، **عن المهن الحرة ، مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** ، دار هومة للنشر والتوزيع ،ط1 ، الجزائر ، 2006، ص 48.

[3]- **القانون التجاري الجزائري** ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، 2000،ص 05.

وحسابات الموازنة ،وصحة ذلك ،ويتحقق محافظ الحسابات إذ ما تم مبدأ المساواة بين المساهمين ، ويجوز له أن يجري التحقيقات التي يراها مناسبة.

تعريف 4: يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كما يلي :[1]

يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لنظام التشريع المعمول به.

إن التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات ويمكن استخلاص أن محافظ الحسابات هو شخص مستقل وحيادي ومؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة ،ويقوم عادة بالتدقيق في حسابات الشركة ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على شرعيتها تحت مسؤوليته ،كما يقوم بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي وذلك قبل إبداء رأيه الفني في عدالة المركز المالي.

ثانيا : شروط ممارسة المهنة:

لقد حددت المادة 6 من القانون رقم 08/91المنظم للمهنة للشروط الواجب توافرها في أي شخص في نيته ممارسة المهنة والتي نوردها فيما يلي :[2]

- الجنسية الجزائرية؛
- التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- أن لا يكون المرء قد صدر حكم بشأنه على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف ؛
- توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا؛

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،الصادرة في 11 جويلية 2010الموافق ل 28 رجب 1431 ،العدد 42 ،ص 07.
[2]- الجريدة الرسمية دفاتر السياسة و القانون ؛العدد التاسع/جوان 2013،ص ص 40، 41.

-التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ؛

- تأدية اليمين.

كما خص المشرع الجزائري الأجانب بشروط من أجل الالتحاق بهذه المهنة، فأوردها في المادة 8 من08/91 وأهم هذه الشروط:

- أن يكون الأجنبي يتوفر على جميع الشروط المنصوص عليها آنفا ؛

- أن تكون هناك اتفاقيات بين الدول تسمح بممارسة هذه المهنة؛

- وأهم شرط أن تسمح دولة الأجنبي لرعايا الدولة الجزائرية بممارسة المهنة وهذا في إطار ما يعرف بمبدأ المعاملة بالمثل.

ثالثا: مؤهلات محافظ الحسابات:

يعتبر التأهيل العلمي و العملي أحد معايير التدقيق العامة التي يجب توافرها في المدقق ليتمكن من تنفيذ عقد المراجعة المتفق عليه مع العملاء و من المؤهلات ما يلي :[1]

أ-التأهيل العلمي :

يتم اكتسابه من خلال البرامج الدراسية المنظمة ،وذلك لتعرض المراجع للكثير من المسائل المحاسبية والقانونية والاقتصادية ، كما يجب عليه تتبع التطورات والبحوث الحديثة في هذه العلوم مجتمعة و التعديلات في مختلف القوانين ذات الصلة بعمله.

ب-التأهيل العملي:

يتمثل في الاهتمام بالتدريب العملي الايجابي حتى يتمكن من ممارسة المهنة بسهولة وإيجاد الحلول للمشاكل التطبيقية التي تواجهه في عمله.

و لمزاولة نشاطه على أكمل وجه عليه أن يكتسب معارف مختلفة منها :

- معرفة معمقة في المحاسبة و التمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي و تقنيات المراجعة ؛

[1]- زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات و التدقيق** ،مرجع سبق ذكره ،ص 133- 134.

– معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة فهما جيدا وذلك على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها .

المطلب الثاني:آلية عمل محافظ الحسابات.

قبل أن يصادق محافظ الحسابات على تنفيذ مهمته وللقيام بها على أكمل وجه يستعمل مجموعة من الوسائل و الأدوات وفق خطة و منهجية منظمة تمثلت في :

أولا:التخطيط لعملية التدقيق :

يخصص المحافظ وقتا للإعداد و التخطيط لعملية التدقيق ، لأن التخطيط الملائم لعمل محافظ الحسابات يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت مجالات هامة في عملية التدقيق.

ويساعد على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المحافظين الآخرين والخبراء ، ويختلف مدى التخطيط استنادا إلى حجم المؤسسة وتعقيدات التدقيق و خبرة محافظ الحسابات مع المؤسسة ومعرفته بطبيعة العمل .

1–خطة التدقيق :

على محافظ الحسابات وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واصفا مدى دقة البيانات المتوقع من عملية التدقيق.

وبالتالي الأمور التي تأخذ بعين الاعتبار عند قيام محافظ الحسابات بوضع خطة التدقيق الشاملة هي :[1]

أ–المعرفة بطبيعة العمل:

– العوامل الاقتصادية العامة وظروف القطاعات الاقتصادية التي في أعمال المؤسسة؛

– الصفات المميزة للمؤسسة و لأعمالها ولأدائها المالي و لمتطلبات الإفصاح،ومن ضمنها التغيرات منذ تاريخ التدقيق؛

[1]– دين ياسمينة ،وديعة فاطمة ، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية** ،مذكرة تخرج لنيل شهادة المستر، محاسبة وجباية معمقة ،جامعةالجزائر،الجزائر ،2016/ 2017 ص 35– 36.

ب–فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:

– السياسات المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة والتغيرات الجارية على تلك السياسات؛

– تأثير الإقرارات الجديدة في مجالي المحاسبة و التدقيق؛

ج–المخاطر والأهمية النسبية:

– التقديرات المتوقعة للمخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة ، وتحديد مناطق التدقيق المهمة ؛

– تحديد مجالات محاسبية معقدة ومن ضمنها تلك التي تحتوي على تقديرات محاسبية؛

د–طبيعة الإجراءات و توقيتها:

– إمكانية تغيير التأكيدات على مجالات خاصة للتدقيق؛

– عمل التدقيق الداخلي وتأثيره على إجراءات التدقيق الخارجي ؛

هـ–التنسيق والتوجيه والإشراف و المتابعة:

– مشاركة محافظين آخرين في تدقيق الأقسام التابعة مثل المؤسسات التابعة أو الفروع أو الأقسام ؛

– اشتراك الخبراء؛[1]

2–برامج التدقيق:

يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية إلى تصميم برامج التدقيق ،لذلك يعرف بأنه "خطة مرسومة على مدى النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية":

يتضح أن هدف تصميم برامج التدقيق يتضمن العناصر التالية :[2]

[1]– نسرين حشيشي، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية بمكتب محافظ الحسابات** ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، تدقيق محاسبي ،جامعة بسكرة 2012 ص 19–20 بالتصرف .

[2]– دين ياسمين ،مرجع سبق ذكره ،ص 36.

– تحديد خطوات الفحص التي يغطيها برنامج تدقيق ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة ويجب أن تخرج بنتائج مرضية في هذا المجال بأقل جهد وأقل تكلفة ممكنة ؛

– توفيق أداء وإنجاز كل خطوة من هذه الخطوات ؛

– هدف كل خطوة وإجراءات التدقيق؛

– تحديد نطاق و إطار العمل المطلوب حفاظا على وقت محافظ الحسابات ؛

– تحديد مسؤولية كل محافظ من المساعدين عن تنفيذ مرحلة من المراحل التي يتكون منها البرامج عندما يتولى تنفيذه فريقا من المحافظين .

3–أوراق العمل:

تعرف أوراق العمل على أنها" السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها".

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة محافظ الحسابات على تقديم وتأكيد مناسب بأن التدقيق قد تم أداءه وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها .

ثانيا :تجميع أدلة الإثبات :

إن وظيفة الإثبات لا تنطوي على تجميع الأدلة فحسب بل يجب أن تكون هذه الأدلة كافية لتدعيم الرأي النهائي الذي يصدر من طرفه ، كما ينبغي أن تخضع باستمرار لعمليات الدراسة و التقييم.

1–طبيعة أدلة الإثبات :

يجب على محافظ الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني،حيث يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة و الإجراءات الجوهرية.

2-كفاية وملائمة أدلة الإثبات :

يقصد بها حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها محافظ الحسابات لتدعيم رأيه ،و ترتبط كفاية الأدلة باجتهاد محافظ الحسابات و الاجتهاد يتأثر بما يلي :

- شمول الدليل لتحقيق الأهداف التي تسعى لها عملية التدقيق ؛[1]
- الخبرة المكتسبة عن البند من خلال التدقيق السابق ؛
- نتائج إجراءات التدقيق؛
- نوع البيانات المتاحة ؛
- يجب أن يكون هناك تقييم لتكلفة الحصول على دليل التدقيق السابق بالنسبة لفائدته؛
- عند وجود شك لدى محافظ الحسابات بالنسبة لموضوع هام و مؤثر يجب عليه العمل للحصول على أدلة سليمة وكافية لإزالة هذا الشك وإن لم يستطع فيجب عليه عدم إصدار تقريره بدون تحفظات .

ثالثا :إعداد التقرير:

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات في عمله، وفيما يلي نبين كيفية إعداد التقرير وأنواعه:

1-إعداد التقرير: يعتمد إعداد تقرير محافظ الحسابات على فرض العرض العادل و الصادق للقوائم المالية و هذا يعني :[2]

- استخدام قواعد و مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- مفهوم العرض الصادق و العادل؛
- الإفصاح المناسب صدق و أمانة القوائم المالية؛
- التزامات التدقيق الأمانة و الإخلاص؛

[1]- زاهرة توفيق سواد ، مرجع سبق ذكره ، ص 151.

[2]- دين ياسمينة ،وديعة فاطمة ،مرجع سبق ذكره ص 38.

- بذل العناية المهنية الواجبة ؛[1]

2-أنواع التقارير:هناك نوعان من التقارير :[2]

أ-التقرير العام :

يكون محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير عام،يثبت فيه أن ما جاء في التقارير المعدة مسبقا من طرف القائمين بالإدارة جاء وفقا للشروط المنصوص عليها قانونيا وكذلك عاكسا للصورة الحقيقية لوضعية الشركة .

ووجب على التقرير العام أن يكون مستوفيا جميع البيانات الأساسية والتي من شأنها أن تعطي لهذا التقرير تلك المصداقية والحجية أمام قارئيه ،سواء تعلق الأمر بمعلومات تتعلق بحالة الشركة أو بفروعها و كذا بكل ما من شأنه أن يفيد في عملية تقييم الشركة .

لكن لم تحدد التشريعات المهلة التي ينبغي لمحافظ الحسابات أن يحترمها في تقديمه لتقريره العام ،إذ تعتبر مدة إيداع التقرير غير كافية حتى يقف المهني "محافظ الحسابات" على كل ما اشتمله التقرير السنوي من معلومات .

ب-التقرير الخاص:

إضافة إلى التقرير العام يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقاريره الخاصة تشديدا منه على بعض المعاملات التي قد تحمل في طياتها أضرار للشركات و المساهمين ،و قد تكون هذه المعاملات عبارة عن الاتفاقيات المبرمة بين الشركة و المسيرين،تنازل المساهمين عن حق الأفضلية في الاكتتاب عند رفع رأس مال الشركة ، مشروع حفظ رأس مال الشركة أو تحويل و اندماج الشركة ، العمليات المتعلقة بمختلف أشكال القيم المنقولة.

ويتعلق التقرير بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة و المسموح بها قانونا ، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة و مع الغير ،التي صرح بها محافظ الحسابات .

[1]- نسرين حشيشي ،مرجع سبق ذكره ص 23 ،36.

[2]- الجريدة الرسمية ، مرجع سبق ذكره ،ص35.

المطلب الثالث : حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات.

أولا:حقوق محافظ الحسابات:

يتمتع محافظ الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بمهمته نذكر منها:

- حق الإطلاع على جميع دفاتر و سجلات ومستندات الشركة تحت المراجعة في أي وقت سواء كانت مالية أو إحصائية أو إدارية بالإضافة لجميع المراسلات الواردة و الصادرة وأي مستندات أخرى يرى ضرورتها ؛

-حق طلب جمع البيانات والمعلومات والإيضاحات التي يراها ضرورية لتنفيذ مهمته؛

-التحقق من موجودات الشركة و التزاماتها بحيث يستطيع إبداء رأي فني محايد على مستوى عدالة القوائم المالية؛

-حق الحصول على صورة من جميع المراسلات والبيانات التي ترسلها الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الجمعية العمومية ؛

-حق حضور الجمعية العمومية والأداء برأيه في النواحي المالية والرد على الاستفسارات حول تقريره المرفق بالقوائم المالية ؛

-حق احتجاز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة.[1]

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات :

تشمل واجبات محافظ الحسابات التي يجب أن يلتزم بها لتحقيق أهداف التدقيق ما يلي :[2]

-مراجعة حساباتها وفق قواعد المراجعة المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العملية و الفنية ؛

-مراقبة أعمال الشركة ؛

-فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة و أنظمة المراقبة المالية الداخلية لها و التأكد من أنها ملائمة لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها؛

[1] - إيهاب نظمي، **تدقيق الحسابات (الإطار النظري)** ،مرجع سبق ذكره ، ص 41.

[2] - المرجع السابق ذكره ،ص 42.

– التحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها و التأكد من قانونية الالتزامات المترتبة عن الشركة وصحتها ؛

– الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن الشركة وأي بيانات يتطلب عملهم بضرورة الحصول عليها والتحقق منها ؛

– تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رأيه الفني حول عدالة القوائم المالية.[1]

ثالثا :مسؤولية محافظ الحسابات :

بما أن عمل محافظ الحسابات خاص يهدف إلى إعطاء رأي فني محايد في عدالة القوائم المالية فإنه يربع منها مسؤوليات من كل تصرف يقوم به وتتمثل في المسؤولية المدنية ، المسؤولية الجزائية و المسؤولية التأديبية.

مسؤولية مدنية :

إن لمحافظ الحسابات مسؤولية تجاه الشركة و تجاه الغير ، وعليه تعويض الضرر المادي و المعنوي الذي بهؤلاء في حالة ارتكاب الأخطاء و تقصير غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة ،من تلك الأخطاء وذلك التقصير.[2]

مسؤولية قانونية:

تنتج عن مخالفة القوانين الموضوعة لحماية جمهور المستثمرين المسؤولية المدنية و المسؤولية الجنائية، فالأولى تنطوي على مخالفة حقوق شخص أو أشخاص محددين مثل عميل المراجعة أو طرف ثالث، يقتصر فيها العقاب على دفع تعويض مادي، و الثانية تنتج عن ارتكاب الشخص عملا يعتبر في حد ذاته موجها ضد المجتمع يعاقب عليه إما بالسجن أو دفع غرامة مالية أو الاثنين معا.[3]

[1] –زاهرة توفيق سواد ، مرجع سبق ذكره ، ص 138.

[2] –محمد بوتين ، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2003،ص 57.

[3] –زاهرة توفيق سواد ،**مراجعة الحسابات و التدقيق** ،مرجع سبق ذكره ص 141.

مسؤولية جنائية :

جاء في نص المادة 62 من القانون 01/10 المؤرخ بتاريخ 29 جويلية 2010 المنظمة للمهن الثلاث في الجزائر " يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

وتنحصر هذه المسؤولية في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن بين هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي :[1]

- تآمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة و المساهمين ؛

- تآمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح ضرورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور و الإهمال في إدارة الشركة ؛

- إغفال المراجع و تغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في الشركة وعدم إظهار تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأشخاص في الشركة ؛

- الكذب في كتابة تقريره أو في الإدلاء بشهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة و مصالح المساهمين ؛

- ارتكاب الأخطاء و المخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المراجع شخصيا ؛

- عدم احترام السر المهني للعميل أو الشركة العميلة .

ولا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض المراجع للمسائلة الجنائية واتخاذ الإجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات و التأكد من أنها ارتكبت عن عمد من قبل المراجع أو عن إهمال جسيم .

[1]- دحمان عبد الرحمان ،ريحان محمود، ، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة إقتصادية** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة المستر، محاسبة وتدقيق ، جامعة عين الدفلة ، الجزائر، 2016/ 2017 ، ص14.

المبحث الثاني:تأطير مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

لقد اهتم المشرع الجزائري بتنظيم و إرساء الأسس والقواعد العامة التي توجه عمل المراجع ، وذلك بتكوين هيئات مهنية تشرف على مهنة التدقيق في الجزائر ومهنة محافظ الحسابات للرفع من مستواها بما تصدره من توصيات وما تقوم به من أبحاث في هذا الميدان لذلك نعالج في هذا المبحث النقاط التالية :

- الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات .
- تعيين محافظ الحسابات وتحديد أتعابه.
- معايير جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات .

المطلب الأول : الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات.

أولا : المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية يظم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون ،وقد تم تحديد تشكيلة هذا المجلس و صلاحيته بموجب المرسوم التنفيذي 11-26 الصادر ب 27 جانفي 2011 و يتشكل المجلس من 9 أعضاء منتخبين الجمعية العامة .

من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ثانيا:المجلس الوطني للمحاسبة :

لقد تم إحداث المجلس من خلال المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في سنة 1996 م،يعتبر هذا المجلس كجهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك ومن بين مهامه :[1]

- جمع و استغلال كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها ؛
- يقترح كل التدابير التي تؤدي لضبط المقاييس المحاسبية ؛

[1]- عز الدين محمد نجيب، **دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر ، 2014-2015ص 25.

- يفحص و يبدي رأيه في جميع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة ؛
- يساهم في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه و تحسين المستوى في مجال مهنة المحاسبة ؛
- يتابع تطوير المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي ؛
- ينظم كل اللقاءات و التظاهرات ذات الطابع المهني التي تدخل في إختصاصه.

المطلب الثاني :تعيين محافظ الحسابات و تعيين أتعابه.

أولا :تعيين محافظ الحسابات :

يخضع تعيين محافظ الحسابات في المشروعات الفردية ، لصاحب المشروع الفردي أو للشريك أو المدير أو مجلس الشركاء في شركات الأشخاص ، أما في شركات المساهمة فقد حدد القانون طرق تعيين محافظ الحسابات على النحو التالي :[1]

1-التعيين بواسطة الهيئة التأسيسية :

بعد الانتهاء من عملية الاكتتاب ،يتم خلال شهرين اجتماع الهيئة التأسيسية بحضور مكتتبين يحملون نصف الأسهم المكتتب بها على الأقل ، حيث يتم انتخاب مجلس الإدارة الأول للشركة وكذلك محافظ الحسابات .

2-التعيين من قبل الهيئة العامة :

يمكن تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة التأسيسية ،ويمضي في هذه الحالة ، القانون التأسيسي للشركة ،وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضر اجتماعها مع عبارة "قبول المهمة " [2].

[1]- إيهاب نظمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 36 -37.

[2]- محمد بوتين ، **المراجعة و مراقبة الحسابات** ، مرجع سبق ذكره ، ص 43.

3-التعيين من قبل مراقب الشركات :

نصت المادة 275 من قانون الشركات على أنه إذا أهملت الهيئة العامة انتخاب المدقق ، أو اعتذر هذا المدقق و امتنع عن العمل ، يجب على مجلس إدارة الشركة أن ينسب لمراقب الشركات ثلاث أسماء محافظي الحسابات لكي يختار منهم المراقب محافظ حسابات الشركة .

4-التعيين من قبل الهيئة وزير التجارة و الصناعة :

أشارت المادة 276 من قانون الشركات على أنه يحق لوزير الصناعة أن يندب شخص أو أكثر ، أو محافظ الحسابات بغرض التحقيق في أعمال أية شركة و تقديم تقرير له عنها بناءا على طلب مساهمين يحملون 20 % من أسهم الشركة ، إذا توفرت أسباب معقولة يقتنع بها الوزير بناءا على ترصيب مراقب الشركات .

5-التعيين عن طريق المحكمة :

لقد تضمن المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 32/11 على أنه إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس المحكمة مقر تواجد المؤسسة .[1]

ثانيا :تحديد أتعاب المحافظ :

كقاعدة عامة تقوم الهيئة العامة بتحديد أتعابه لأنها هي التي عينته أصلا ، و يتوجب مراعاة الأمور الهامة التالية :[2]

- عدم ترك أو تحديد الأتعاب لهيئة أو شخص يخضع عمله للتدقيق وذلك تجنب تأثيره على المدقق أو مساومته بشأن الأتعاب وعملية التدقيق مما قد يفقد المدقق حياده و استقلاله؛

- تناسب الأتعاب مع ما يبذل المدقق من جهد ؛

- عدم ارتباط الأتعاب بالنتائج التي يصل إليها المحافظ ؛

[1]- الجريدة الرسمية الجزائرية ، الصادرة في 02 فيفري 2011 م الموافق ل 29 رجب 1432هـ ،العدد 07 ص 24.

[2]- إيهاب نظمي ، **تدقيق الحسابات** ، مرجع سبق ذكره ، ص 38.

- يجب أن لا تكون الأتعاب زهيدة ، إذ قد تدفع المحافظ إلى التهاون حيث تحدد الأتعاب بالاتفاق مع الجمعية العامة للمساهمين وفقا للسعر المحدد من طرف السلطات العمومية المختصة ، بمساعدة من المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين في إطار التشريع المعمول به ، و لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى ، فضلا عن الأتعاب أي أجر أو امتياز تحت أي شكل ؛[1]

- تحدد الأتعاب بواسطة الجهة التي قامت بالتعيين بالاتفاق مع المراجع حيث نذكر الأتعاب في العقد المبرم بين العمل و المراجع بالإضافة للخدمات المطلوبة و المدة الزمنية التي يغطيها العقد ، و لنفس السبب يجب أن تفوض عملية تحديد الأتعاب لمجلس الإدارة و الإدارة العليا في شركات المساهمة .[2]

المطلب الثالث :معايير جودة الأداء المهني.

أولا: الاستقلالية :

تتمثل في نزاهة و استقلالية و نضج محافظ الحسابات ، و تمتعه بكامل الحقوق المدنية و عدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة، كما أن يكون مستقلا فعلا أي أن يتمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراقبة ، أن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل .[3]

ثانيا:الكفاءة المهنية :

تتمثل في جملة المعارف و الخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعا مع مرور الزمن ،يحصل عليها بعد تكوين نظري وميداني والنجاح في شهادات من أعلى المستويات .[4]

ثالثا :العناية المهنية :

تنص المادة 49 من القانون رقم 08/91:"على أن يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم و يلتزمون بتوفير الوسائل دون نتائج ".[5]

---

[1]- عز الدين محمد نجيب ،مرجع سبق ذكره، ص 27.

[2]- زاهرة توفيق سواد ، مرجع سبق ذكره ،ص136 -137.

[3]- نفس المرجع السابق ، ص 32 .

[4]- نفس المرجع السابق، ص 32.

[5]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، الصادرة في 27 أفريل 1991 م ، الموافق ل 12 شوال 1411هـ ،العدد20 ، ص 08.

أي على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بمراجعة حسابات الشركة و إعداده للتقرير كالتخطيط للمراجعة و الإشراف على مساعديه ، و التأكد من الأدلة و البراهين المتحصل عليها، إعداده لأوراق عمل المراجعة، تقييمه للقوائم المالية، و إبداء رأيه الفني المحايد، مع التزامه بمقاييس الفحص والواجبات المهنية.

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

تعتبر الرقابة الداخلية أداة الإدارة وعينها ،حيث يقوم من خلالها محافظ الحسابات عند قيامه بمهمته بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تسير عليه المؤسسة ، لأنها تمكنه من وضع برامج للتدقيق في هذا النظام بالإضافة إلى معرفة نقاط القوة و الضعف وكذا التحقق من صحة و صدق البيانات المحاسبية عن طريق إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية ، فهدف المحافظ من هذا الأخير هو التقليل من فرص الغش و الاحتيال وتحقيق العدالة والشفافية لذا قسمنا هذا المبحث إلى النقاط التالية:

المطلب الأول :أهمية الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء و تصحيحها.

المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

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

المطلب الأول : أهمية الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء و تصحيحها.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية كأساس للاعتماد في اكتشاف الأخطاء عند قيام محافظ الحسابات بإبداء رأيه على صدق و عدالة القوائم المالية لذلك فإنه يعتمد على النقاط التالية أثناء تقييمه للنظام :[1]

- مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي الذي ينتج القوائم ؛
- امتيازات تدقيق عمليات الأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم المالية و من بين الأسباب التي يراها محافظ الحسابات على اكتشاف أوجه التلاعب ما يلي :

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

[1]- دين ياسمين ، مرجع سبق ذكره ، ص 46.

أ–مواقف مرتبطة بالعمالة :من بينها :

- المديونية ؛
- تعرض العمال للأمراض الخطيرة ؛
- ضعف أخلاقيات العمال .

ب–مواقف مرتبطة بالمؤسسة: من بينها:

- صعوبات اقتصادية ؛
- الاقتراض بمعدلات عالية؛
- معدل النمو عالي ؛

2–دور نظام الرقابة الداخلية في خلق الأخلاق :أحد وسائل تحديد نقاط ضعف الرقابة الداخلية هو وجود الأخطاء وتتبع ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يستوعبها أو يتم اكتشافها كإعداد شيك قابل للدفع باسم مورد وهمي من طرف محافظ الحسابات ويرى إذ كان من السهل اكتشافه أم لا ؟ و هل يتم توقيعه بسهولة أم لا ؟ وهذا لاكتشاف أوجه التلاعب .

3–**دور نظام الرقابة الداخلية في معالجة الثغرات** : تتمثل فيما يلي :

- الاختلاس و الابتزاز ؛
- التعارض في المصالح ؛
- إساءة استخدام السلطة ؛

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

- فحص الأدلة الخاصة بأوجه التلاعب ؛

- تحديد التفاصيل الخاصة بالاختلاس ؛

- وصف خسارة ونقاط المشكلة ، الوقت ،الأسلوب ،و مرتكب الجريمة .

المطلب الثاني :طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تعددت طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة ، فعلى محافظ الحسابات أن يختار الطريقة المناسبة للتقييم وتتم عملية الاختيار بناءا على طبيعة نشاط المؤسسة ، ومن بين طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية ما يلي :[1]

- الاستبيان .

- طريقة المذكرة المكتوبة

- طريقة التقرير الوصفي .

- دراسة الخرائط التنظيمية .

- فحص نظام الرقابة الداخلية .

1-الاستبيان :

ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية ، وتقدم هذه قائمة من الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها إلى محافظ الحسابات الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق اختبار العينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل ،.

ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث أنه ا تصاغ بطريقة فنية إذ تدل الإجابات بنعم على أنظمة دقيقة للرقابة ، والإجابات ب لا على عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية .

من مزايا الاستبيان :[2]

- سهولة التطبيق ؛

[1] - خالد أمين عبد الله ،**التدقيق و الرقابة في البنوك** ،الطبعة الأولى ،دار وائل للنشر ،الأردن 2012، ص 201- 202.

[2] - خلف عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص 148-149.

- مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام ؛

- توفير الوقت حيث يستغني المدقق على إنشاء برامج جديدة بكل عملية تدقيق منفردة .

2- طريقة المذكرة المكتوبة :

تستخدم هذه الطريقة كبديل لطريقة قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وذلك لاعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب ،ومن بين هذه العيوب أن الأسئلة القائمة للاستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة ،كما أن طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة الإجابة على أسئلتها مملة وروتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة .

و تبعا لطريقة المذكرة المكتوبة ، يقوم المراجع بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة ، وفي تدفق المعلومات و البيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاطات المختلفة ، و يتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين و العاملين ، الملاحظة ، الاختبار ، الاستفسار ، وكذلك عن طريق السندات و السجلات المحاسبية و غيرها من الوثائق المختلفة في الشركة .[1]

3-التقرير الوصفي :

يقوم محافظ الحسابات هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية في عمليات مع وصف نظام الرقابة الداخلية ، وهي طريقة مناسبة للمشروعات الصغيرة و المتوسطة إلى حد ما ،و يلخص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة و محاسبتها ، أما عيبه فيكمن في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.

4-دراسة الخرائط التنظيمية :

هنا يقوم محافظ الحسابات بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المشروع مثل الخريطة التنظيمية العامة ، و خرائط الدورات المستندية لمختلف

[1]- رحمون خديجة ،روتال خديجة ، **مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي** ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ،محاسبة وجباية ، الجزائر ، 2016/ 2017، ص ص 31 -32.

عمليات المشروع كالمبيعات ، النقدية ، الأجور ، وفي هذه الطريقة يصعب استخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها لأن الخرائط تظهر الوقائع العادية ، أما الإجراءات غير العادية فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة لعملية التدقيق في معظم الأحيان و الحالات .

5-فحص النظام المحاسبي :

يقوم محافظ الحسابات بدراسة النظام المحاسبي من خلال الحصول على قائمة بالسجلات المحاسبية و أسماء المسؤولين على إنشائها وتدقيقها و قائمة أخرى تحتوي على المستندات و الدورة المستندية ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية ، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع و يعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشأة الكبيرة خاصة إذا قام محافظ الحسابات بالتحري بخصوص الموظفين و السجلات وما شابه .

مما تقدم نلاحظ أن بإمكان محافظ الحسابات أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر في أنظمة الرقابة الداخلية و تقييمها و عليه في جميع الحالات فإن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة و فعالية نظام الرقابة الداخلية المستعمل .

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

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المدقق عمله و على ضوء ما يفسر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة حيث يقوم برسم برامج التدقيق المناسبة مع تحديد الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب ، و تشير جل الدراسات إلى مسؤولية محافظ الحسابات عن فحص مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية و فحص مدى سلامة التطبيق الفعلي و في حالة غياب ذلك يجب عليه أن يفترض أن مخاطر الرقابة كبيرة و قد بين المجمع العربي للمحاسبين القانونيين دور و محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وهي :[1]

[1]- أحمد حلمي جمعة ،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ،دار صفاء للنشر،ط1، عمان، الأردن، 2000، ص 78.

1-الإطلاع على البيئة و فهم الإجراءات :

من خلال هذه الخطوة يحدد محافظ الحسابات مكانة الرقابة الداخلية في المؤسسة و مخاطرها و ذلك بالاعتماد على خبرته السابقة حول النظام أو من خلال تقارير محافظي الحسابات السابقين، و الاستعانة بالاستفسارات و خرائط التدفق ،و قوائم الاستقصاء ، أو إجراء مسح شامل لعملية إعداد المستندات .

2-اختبار التطابق :

يجب على محافظ الحسابات أن يقوم باختبار الإجراءات النظرية في الواقع العملي على سبيل التجريب ، كأن يختار عملية تم إنجازها ، ويقوم بتتبع مسار الوثائق طبقا لقواعد نظام الرقابة الداخلية ، و بذلك يتمكن محافظ الحسابات من التأكد من أن الإجراءات المدونة تطبق فعلا وفقا لما نص عليه النظام و ما أوضحه الموظفون .

3-إعداد تقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية :

يمكن لمحافظ الحسابات أن يعد تقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية فيقوم بإعداد ملخص حول الإجراءات التي قام بها يرى أن لها أهمية و التي من شأنها توسيع نطاق المهمة معتمدا في ذلك على تحديد نقاط القوة و الضعف النظرية للنظام ، وعندما يتضح لمحافظ الحسابات جوانب الضعف فإنه يستطيع تحديد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه نتيجة خلل معين في النظام ،و يقدم التقييم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام .

4- إجراء اختبار الديمومة :

تهدف الاختبارات لتحديد ما إذا كان الاختلال و الأخطاء تحدث فعلا أم لا ، ويتحقق محافظ الحسابات من استمرارية تطبيق الإجراءات التي تتعلق بنقاط القوة بافتراض أنها تضمن قدر معقول من الثبات والحماية و تمنع أي انحراف .

5-التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :

تعتبر آخر خطوة من خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية فبعد جمع الحقائق والمعلومات عن تقييم النظام وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله ،يصبح محافظ الحسابات في موقف يسمح له بالحكم على مدى فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية ومن ثم تحديد درجة الاعتماد عليه والتي بدورها ستؤثر على إجراءات التدقيق الملائمة بهدف إعداد التقرير و إبداء الرأي في صحته وسلامته ، وتشمل هذه الخطوة إبراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة داخل الوحدة.[1]

[1] محمد سمير الصبان ،**نظرية المراجعة وآليات التطبيق** ،دار الجامعية، د ط، مصر 2002، ص 260.

خلاصة الفصل :

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تمكنا من معرفة مختلف الجوانب الجوهرية لمهنة محافظ الحسابات إذ يتمثل هدفها الأساسي في التحقق من صحة ودقة البيانات المالية والمحاسبية كما يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات خطوة جد مهمة وفعالة من قبل محافظ الحسابات الذي يشترط أن يكون مستقل ومحايد عن المؤسسة و ذو خبرة وكفاءة مهنية ،وللقيام بمهمته على أكمل وجه يستعمل محافظ الحسابات مجموعة من الوسائل والأدوات وفق منهجية منظمة وذلك لتنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي الذي يصدر من طرفه حول درجة نجاح المؤسسة في تطبيق هذا النظام بالشكل المرغوب فيه ،كما أنه يقوم بدراسة كفاية وفعالية هذا النظام ويعمل على تحسينه من خلال الخدمات الاستشارية والتوصيات التي تكون في شكل اقتراحات يقدمها للجهات المسؤولة .

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات ، ومحاولة منا إسقاط هذا الدور في الواقع قمنا بدراسة ميدانية عند مكتب الخبير المحاسبي من أجل معرفة الإجراءات والخطوات التي يتبعها في فحص القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الموالي .

الفصل الثالث

دراسة ميدانية

لدور محافظ الحسابات

لتقييم نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

تم التطرق في الجانب النظري إلى مفاهيم متعلقة بنظام الرقابة الداخلية، ودور محافظ الحسابات فيها، كما تم التطرق إلى مهام ومسؤوليات هذا الأخير .

ويعتبر تقييم الرقابة الداخلية من أهم المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي "محاسب معتمد" ومحاولة منا إسقاط هذا الدور في الواقع من خلال إجراء تربص عند كتب محاسب معتمد من أجل معرفة أهم الإجراءات التي يتبعها في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

-المبحث الأول: مكتب محاسب معتمد والخدمات التي يقوم بها.

- المبحث الثاني: إعداد التقرير النهائي للمحاسب المعتمد.

المبحث الأول: مكتب محاسب معتمد والخدمات التي يقوم بها.

سنتناول في هذا المبحث التعريف بالمكتب محل الدراسة والخدمات التي يقوم بها، التي يقدمها بدء من مسك الحسابات والخبرة القضائية وتدقيق الحسابات.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب وتنظيمه.

سنتناول في هذا المطلب التعريف بمكتب محاسب معتمد محل الدراسة والتنظيم.

أولا: التعريف بالمكتب محل الدراسة.

مكتب خبير محاسبي معتمد صاحبه السيد: بن عبوشة موسى، العنوان: شارع الانتصار رقم 10 ولاية تيارت.

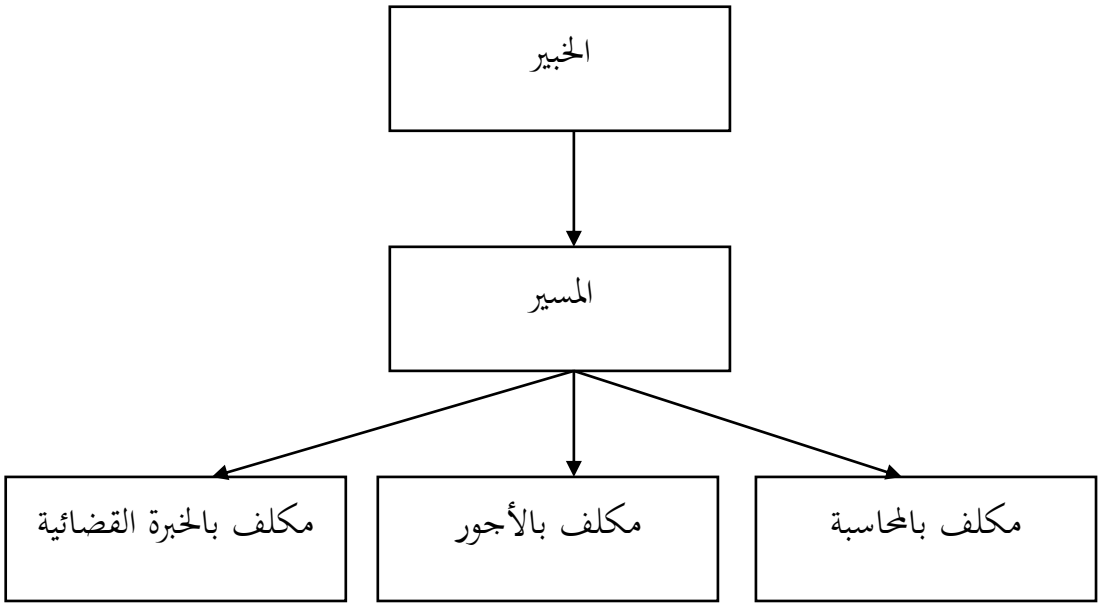
تاريخ الإنشاء: سنة 2011.

يقوم الخبير المحاسبي بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا بتيارت، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشية الضرائب للولاية، ويقوم الخبير المحاسبي بإيداع الملف لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي لدى الغرفة، وبهذا يصبح مسجلا في جدول الغرفة الوطنية.

محاسب معتمد يعتبر من الخبراء المحاسبيين والمحاسبين المعتمدين بالجزائر، ويتميز عمله بالكثير من الالتزام والانضباط والجدية في تقديم الخدمات.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمكتب الخبير المحاسبي المعتمد.

الشكل رقم (03-01): الهيكل التنظيمي لمكتب الخبير المحاسبي المعتمد.



المصدر: من اعداد الطالبتين بناءا على مكتب المحاسب المعتمد بولاية تيارت.

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها المحاسب المعتمد.

يقدم الخبير المحاسبي خدمات متعددة نتناولها فيما يلي:

-مسك المحاسبة:المتابعة المحاسبية والجبائية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين والتصريحات الجبائية الشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية.

-مسك محاسبة الأجور.

- الإرشادات والاستثمارات الجبائية والقانونية: تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان.

- الخبرة القضائية لدى المحاكم والمجالس القضائية: يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجالس المحاسبة وهذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس.

– تدقيق الحسابات: يقوم بالمصادقة على حسابات المؤسسات، كما أنه يقوم بعملية الرقابة القانونية وذلك بإدلاء شهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة لتقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير.

– الدراسات التقنية والاقتصادية: مثل خدمات تصفية المؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو أسباب أخرى كالإفلاس.

المطلب الثالث: المراحل التي يتبعها المحاسب المعتمد في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تتعلق مراحل العمل الميداني بكيفية التخطيط والتنظيم للمهمة من أجل التشخيص والدراسة والتقييم لمستندات وسجلات و دفاتر المؤسسة لفترة زمنية معينة وتتلخص أهم المراحل فيما يلي :

أولا : التعريف بالمؤسسة محل المراقبة :

يجب على محافظ الحسابات أن يكون على علم بنشاط الشركة وإدارتها وتنظيمها وأن يتولى عناية خاصة بالخدمات المالية والمحاسبية ، وتعتبر هذه المرحلة شرط أساسي في قبول محافظ الحسابات لمهامه في الشركة لأنها تتيح له الإمكانية في أداء مهامه على أكمل وجه وتحديد الأخطار العامة التي تحيط بالشركة .

وعلى محافظ الحسابات الإحاطة بمجموعة من المعلومات تكون بمثابة القاعدة التي يعتمدها في الملف الخاص بالشركة تتمثل في :

–نشاطات المؤسسة ، تنظيمها العام؛

–الهيكل القانوني للمؤسسة؛

–التنظيم الإداري والمحاسبي للمؤسسة؛

بالإضافة إلى اللقاءات الأولى التي يقوم بها محافظ الحسابات والتي تقوده إلى تكوين رأي حول مستوى الإدارة في الشركة وحول وضعيتها تجاه منافسيها .

ثانيا :تقييم أعمال المراقبة الداخلية للمؤسسة :

بحضور نظام رقابة داخلي على محافظ الحسابات حينئذ إدراك الإجراءات المتبعة في عملية المحاسبة وفهمها وإبداء حكمه حول طريقة سيرها ، إذ يتمكن في هذه الخطوة بدراسة الأنظمة التي يرى أنها معبرة وتقييمها قصد تحديد أنظمة المراقبة الداخلية الممكن أن يعتمد عليها خلال مهامه ، كما تمكنه من تحديد احتمالات الوقوع في الخطأ عند تحليله للمعطيات قصد الخروج بنظام مراقبة مكيف حسب أهمية الشركة وطبيعة نشاطها ووضعية المكاتب والوكالات فيها .

وتتمثل أعمال الرقابة الداخلية في :

1-عمليات تقام مع الزبائن :

يجب أن تقام هذه العمليات بالتعاون مع المصالح الأخرى ، فمصلحة المحاسبة مكلفة بتسجيل الفواتير وعمليات الصندوق ، ومن الضروري التأكد من الفواتير المحملة لمصلحة المحاسبة بأنها مطابقة للبضائع التي قدمت وفي حالة العكس يجب التنبه وإلغاء القيم والكميات الموجودة في الفواتير المعدة بهذا الغرض.

2-عمليات تقام مع الموردون :

يجب أن تسمح الرقابة الداخلية بتتبع الإجراءات الخاصة بطلب جميع العمليات مع الموردون واستقبالها و فوترتها وتنظيمها ، ولا يتعلق الأمر بفواتير الشراء فقط ولكن بالاستثمارات والمصالح والتمويل الخارجي والمصاريف العامة غير المنجزة .

3-الأجور والأعباء الاجتماعية :

يجب على محافظ الحسابات مراقبة الأجور والمستحقات الخاصة بالإرادات الاجتماعية والضرائب.

4-الرسم على رقم الأعمال :

يجب أن يطبق رقم الرسم على رقم الأعمال مع الرسوم المستحقة الموضحة في التصريحات المرسلة لمصلحة الضرائب غير المباشرة ، والمبلغ المعطى للإدارة هو الفرق بين مبلغ الرسوم المدفوعة ومبلغ الرسوم المسترجعة.

5-خزينة المؤسسة :

تمثل الخزينة مجموعة المداخيل والنفقات في المؤسسة سواء كانت نقدية أو بنكية أو صكوك بريدية ، وتعتبر هذه العملية الأساس الضروري للمراقبة الداخلية لتفادي التلاعب في الأرقام .

6-عمليات أخرى :

تتمحور حول كافة الكتابات المتعلقة بتصحيح أو بإكمال التسجيلات التي تتم في المحاسبة العامة والتي تتم عند نهاية السنة المالية وغلق نشاط المؤسسة.

ثالثا : مراقبة الحسابات :

على محافظ الحسابات في هذه المرحلة أن يكون ملما بملف سنوي للمراجعة يشرح فيه ما قام به من أعمال ويتم ذكرها بطريقة فهرسية في سجل الطلبيات ويكمل هذا الملف بملف للمداولة يتضمن المعلومات المهمة التي تخص الشركة المراقبة ، ويتضمن الملف أوراق العمل المتعلقة ب:

- مراجعة الميزانية ؛
- حسابات الاستغلال العامة
- حسابات الأرباح والخسائر
- التعاقدات خارج الميزانية
- الفروع والشركات المساهمة فيها
- أسهم الضمان
- أجور المدراء
- نتائج المراجعة الداخلية
- المعلومات الموجهة للمساهمين العمليات التي يكون موضوعها تقرير خاص

وتكمن عمليات المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات فيما يلي :

1-فحص الحسابات وانتظامها :

على محافظ الحسابات الإطلاع على كافة المستندات المحاسبية التي تمسكها المؤسسة والتأكد من أنها تمسك الدفاتر التجارية على التي نص عليها القانون التجاري والمتمثلة في :

- المخطط المحاسبي المالي SCF.
- المخطط المحاسبي الجهوي.

– التشريع الجبائي وكذا القانون المتعلق بالمؤسسات العمومية المستقلة.

كما يجب عليه التأكد من أن الدفاتر الإجباري مسكها مرقمة وممضاة ومصادق عليها وأن محاضر مداولات جمعيات المساهمين ومجالس تسيير المراجعة قد تم تقييدها في سجلات خاصة .

كما عليه التأكد من تطابق حسابات الشركة مع القوانين والأنظمة المنظمة لها وأن تكون مطابقة للأنظمة المعمول بها في السنوات المالية السابقة ، كما يجب أن تكون معدة وفقا للنظام المحاسبي المالي

2–مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون :

تعد مراقبة المعلومات الواردة في التقرير نتيجة حتمية لعملية مراقبة حسابات الشركة ودفاترها إذ يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية:

– فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء وحاملي الأسهم إذ بإمكانهم تقديم معلومات خاطئة للمساهمين وجمعيات المساهمين ؛

– فحص الدفاتر والسجلات و الصندوق وأموال الشركة ومراقبة انتظام وصحة الجرد والموازنات؛

– مراجعة دقة المعلومات المقدمة فيما يخص حسابات الشركة ضمن تقرير مجلس الإدارة ؛

– فحص صحة المعلومات الموجهة للمساهمين في المستندات المتعلقة بالوضعية المالية والمحاسبية والتأكد من أن هذه المعلومات مطابقة لما تعكسه حسابات الاستغلال العام والأرباح والميزانية؛

– تقديم ملاحظاته أثناء الجلسة إذ كان يجب عليه تقديم تقييم وإجراء التعديلات التي يراها مناسبة.

3–تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة:

محافظ الحسابات ملزم بتقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها القائمين بالإدارة أو مسيري المؤسسة المعنية لمصالح مباشرة أو غير مباشرة ، ويمكن تلخيص الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في التقييم فيما يلي :

– الاطلاع على الكشف البنكي

– الاطلاع على كافة الوثائق المثبتة للتعاملات التجارية من فواتير وسجلات وشيكات

– مقارنة كل عملية تسجيل محاسبي بالوثيقة التي تبررها واستخراج أي خطأ أو خلل

- التأكد من الأرصدة والمجاميع
- التأكد من تسجيل كافة الوثائق والعمليات المطلوب تسجيلها
- التأكد من النتائج المتوصل إليها ومقارنتها بالنتائج المسطرة
- مراقبة السجلات القانونية للعمل والسجلات الجبائية.

المبحث الثاني: إعداد التقرير النهائي للمحاسب المعتمد.

بعد انتهاء محاسب معتمد من الإجراءات القانونية التي يتبعها حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة، سوف يقوم بإجراء تدقيق الدفاتر والعمليات المحاسبية من أجل إبداء رأي سليم جول صحة البيانات المحاسبية، حيث يحتوي تقرير محاسب معتمد على ما يلي:

- تقرير مصادقة البيانات المالية .
- تقديم القوائم المالية .
- التعليق على القوائم المالية "الملاحظات".

المطلب الأول : تقرير المصادقة على البيانات المالية

تنفيذا للمهمة الموكلة لمحاسب معتمد قام بفحص ومراقبة القوائم المالية الملحقة بهذا التقرير للمؤسسة والموقع بتاريخ 2013/12/31، ويتضمن الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج والجداول الملحقة. إن عملية المراقبة والفحص التي قام بها محاسب معتمد تمت وفق قواعد محافظة الحسابات المقبولة عموما، والتي تعتمد على المراقبة بالعينة وإجراءات المراقبة الأخرى التي تعتبرها ضرورية بالنظر إلى القواعد التي تحكم عملية المراقبة القانونية.

نستخلص بعض التحفظات فيما يلي :

- غياب بعض الدفاتر المحاسبية المبررة للتسجيلات المحاسبية خاصة سنة 2013.
- غياب دفتر الجرد الذي يجب أن يكون مرقما ومؤشرا من طرف العدالة .
- عدم مسك بطاقات المخزون.
- نقص في التسيير المحاسبي الناتج عن نقص في مسك بعض الدفاتر المحاسبية .
- عدم تطابق الأرصدة المحاسبية لحسابات البنك مع الأرصدة الحقيقية.
- غياب وثيقة حالة التقارب لبعض الحسابات البنكية .

– عدم تطابق رصيد الرسم على القيمة المضافة الموجودة في G50 مع الرصيد الظاهر في القوائم المالية.

المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية.

الجدول رقم(03–01): أصول ميزانية المؤسسة Xفي 2013/12/13.

الأصول	المبالغ الاجمالية 2013	الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة 2013	صافي 2013	صافي 2012
أصول غير جارية				
تثبيتات معنوية				
تثبيتات عينية	2800000	-	2800000	
أراضي	2800000	-	2800000	
مباني				
تثبيتات عينية أخرى				
تثبيتات مالية				
مجموع الأصول الغير جارية	**2800000**	**-**	**2800000**	
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	**888001**	**-**	**888001**	**19888001**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	**922112**	**-**	**922112**	**6060398**
الزبائن				
المدينون الآخرون				
ضرائب وما شابهها	922112	-	922112	6060398
الموجودات وما شابهها	1519429	-	1519429	29330903
الخزينة	1519429	-	1519429	29330903
مجموع الأصول الجارية	**3329542**	-	**3329542**	**55279302**
المجموع العام للأصول	**6129542**	-	**6129542**	**55279302**

المصدر:من إعداد الطالبتين بناءا على وثائق لمكتب المحاسب المعتمد

الجدول رقم(03-02):خصوم الميزانية.

الخصوم	مبالغ 2013	مبالغ 2012
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس مال تم إصداره	2457824	100000
علاوات واحتياطات	3000000	
فوارق إعادة التقييم		
النتيجة الصافية	199335	105937
ترحيل من جديد	405937	300000
مجموع أموال خاصة	**6063096**	**505937**
الخصوم الغير جارية		
قروض وديون مالية		3544350
ضرائب مؤجلة		
ديون أخرى		
مؤونات ومنتوجات		
مجموع الخصوم غير الجارية	**0**	**3544350**
الخصوم الجارية		
موردون وحسابات ملحقة		48310725
ضرائب	66445	2918289
مجموع الخصوم الجارية	**66445**	**51229014**
مجموع العام للخصوم	**6129541**	**55279301**

المصدر:من إعداد الطالبتين بناءا وثائق لمكتب المحاسب المعتمد

الجدول رقم (03-03): حسابات النتائج

البيان	المبالغ 2013	المبالغ 2012
مبيعات البضائع	25873495	16311969
انتاج السنة المالية	**25873495**	**16311969**
مشتريات أخرى	-22577787	-16170719
الخدمات الخارجية وغيرها من الاستهلاك	-1418400	
استهلاك السنة المالية	**-23996187**	**-16170719**
القيمة المضافة	**1877308**	**141250**
نفقات الموظفين		
ضرائب ورسوم والمدفوعات المماثلة	353128	
إجمالي فائض الاستغلال	**1524180**	**141250**
المنتوجات العملياتية الأخرى		
الأعباء العملياتية الأخرى	-1258400	
مخصصات الاهتلاكات		
استرجاع على الخسائر القيمة والمؤونات		
النتيجة العملياتية	**265780**	**141250**
منتوجات مالية		
أعباء مالية		
النتيجة المالية		
النتيجة العادية قبل الضرائب	**265780**	**141250**
الضرائب المستحقة على النتائج العادية	-66445	-35313
النتيجة الصافية	**199335**	**105937**
عناصر غير عادية (منتوجات)		
عناصر غير عادية (أعباء)		
نتيجة غير عادية		
صافي نتيجة السنة المالية	**199335**	**105937**

المصدر:من إعداد الطالبتين بناءا على وثائق لمكتب المحاسب المعتمد

المطلب الثالث : التعليق على القوائم المالية (الملاحظات).

أولا :حسابات الأصول :

أ–الاستثمارات :تقديم حسابات الاستثمارات.

الجدول رقم (03–04): القيمة الصافية لاستثمارات المؤسسة X:

البيان	المبلغ	النسبة %
تثبيتات عينية	2800000	%100
أصول ثابتة الملموسة الأخرى	/	/
اجمالي الأصول الملموسة	2800000	/
انخفاض قيمة الممتلكات والآلات والمعدات	/	/
اجمالي الأصول الثابتة الملموسة	2800000	%100

المصدر:من إعداد الطالبتين بناءا على وثائق داخلية لمكتب المحاسب المعتمد

تمثل الأراضي 100% من إجمالي الاستثمار البالغ 2800000 دينار جزائري سنة 2013 حيث تميزت بالثبات مقارنة بالسنة السابقة 2012 م.

1–أهداف المراقبة التي قمنا بها :الفحوصات التي قمنا بها حول حساب الاستثمارات من أجل تحقيق الأهداف التالية:

– الوجود المادي للاستثمار المسجل .

– وجود جرد مادي تم انشائه وفق القواعد المحاسبية .

– التأكد أن إهتلاكات الاستثمارات الجارية ونقل ملكيتها إلى حساباتها الخاصة والمناسبة .

2–خلاصة المراقبة :إن عملية المراقبة التي أجريت على الاستثمارات لم تكشف عن أي شذوذ معين مقارنة مع السنة السابقة.

ب–المخزونات :

1–تقديم المخزونات: إن مخزون منتجات قيد التنفيذ للمؤسسة X في 2013/12/31 مقدمة كما يلي:

الجدول رقم (03-05):المخزونات.

البيان	المبلغ	النسبة
مخزونات	888001	%100
مجموع	888001	%100

المصدر:من إعداد الطالبتين بناءا على وثائق لمكتب المحاسب المعتمد

2-أهداف الدراسة: إن الدراسة التي أجريناها تهدف إلى :

- تقريب الجرد المادي والمحاسبي للمخزونات في 2013/12/31.

- فحص فواتير المخزونات .

- تقريب المشتريات مع الوثائق المبررة لها والتحقق من تحليلها محاسبيا وفي حساباته المناسبة.

3-خلاصة المراقبة :

لم تكشف المراقبة التي أجريناها على المخزون على أي شذوذ معين .

ج-الحسابات المالية:

1-تقديم الحسابات المالية : إجمالي الحسابات المالية في 2013/12/31 تقدر بـ :

2441541دج

الجدول رقم (03-06): الحسابات المالية.

البيان	المبلغ	النسبة %
الضرائب	922112	%38
المدينون الآخرون	/	/
الخزينة	1519429	%62
المجموع	2441541	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على وثائق لمكتب المحاسب المعتمد

2-أهداف الدراسة :تهدف دراستنا إلى :

- التحقق من الحسابات المالية المسجلة .

- التأكد من الاحتفاظ بالمبالغ مستحقة القبض في الميزانية .

– التحقق من بيانات التسوية المصرفية.

– فحص السجلات النقدية .

3–خلاصة الدراسة : نستخلص من دراستنا أنه لا يوجد أي شذوذ في الحسابات الذمم المدينة.

كما نستخلص أن النقديات تمثل 62% من إجمالي الأصول الجارية.

ثانيا : حسابات الخصوم

أ–مراقبة الأموال الخاصة :يتكون حساب الأموال الخاصة من الحسابات الفرعية الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (03–07): حسابات الأموال الخاصة.

البيان	المبلغ	النسبة %
رأس المال المصدّر	2457824	%40.50
النتيجة	199335	%3.30
أقساط الاحتياط	3000000	%49.50
الأسهم الأخرى	405937	%6.70
المجموع	6063096	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على وثائق لمكتب المحاسب المعتمد

يمثل رأس المال المصدر 40.50% من إجمالي رأس المال .

إن حساب الأموال الخاصة عرف تطورا مهما خلال سنة 2013 وذلك ناتج عن رفع رأسمال المؤسسة X للأسهم المقدمة من المساهمين .

ب–حسابات الديون :

1–تقديم حسابات الديون :

الجدول رقم (03–08): حسابات الديون.

البيان	المبلغ	النسبة %
الموردين حسابات الدائمة	/	/
الضرائب	66445	%100
ديون أخرى	/	/
المجموع	66445	%100

المصدر:وثائق لمكتب المحاسب المعتمد

2–أهداف الدراسة :

- التحقق من التوازن الفردي للموردين .
- مراقبة التصريحات المختلفة للضرائب.
- احترام اللوائح المعمول بها.
- التأكد من أن جميع الضرائب المفروضة على المؤسسة موجودة ولها اعتبار.

3–خلاصة الدراسة :

من خلال دراستنا لم نكتشف أي شذوذ أو خطأ في هاته الديون .

ثالثا: جدول حسابات النتائج :

أ–منتجات :

تقديم منتجات :

الجدول رقم (03–09): المنتجات.

البيان	المبلغ	النسبة %
بيع بضاعة	25873495	**%100**
تقديم خدمات	/	/
تغير مخزون	/	/
المنتجات التشغيلية	/	/
منح التشغيل	/	/
المجموع	25873495	**%100**

المصدر:وثائق لمكتب المحاسب المعتمد

بعد عام من مزاولة نشاط المؤسسة X حققت رقم أعمال قدره 49587325 مع صافي ربح 335199دج.

ب–أما بالنسبة للمصاريف لاحظنا من خلال الوثائق المقدمة أنه:

–تم التحقق من انه لا يوجد مصاريف كبيرة تم تجميدها.

–التأكد من أن جميع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة مبررة، والرسوم تم استردادها بشكل صحيح من خلال حسابات التحويل.

من خلال دراستنا نظمن أن الإيرادات و النفقات يتم تقديرها وفق SCF.

نتائج إختبار الفرضيات :

–من خلال دراستنا للموضوع في الجانب النظري تم التوصل إلى أن الفرضية الأولى صحيحة لأن نظام الرقابة الداخلية يمكن المؤسسة من تحليل البنية الاقتصادية بفعالية واستمرارية بإعتبارها خطة تنظيمية تمكن المؤسسة من ضبط ومراجعة البيانات المحاسبية وكذا من حماية موجوداتها.

أما في الجانب التطبيقي تم إختبار وتأكيد الفرضية الثانية التي تنص على أن محافظ الحسابات يتبع منهجية واضحة تمكنه من إبداء رأي فني عالي الجودة حول عدالة ومصداقية القوائم المالية .

كما تم إختبار الفرضية الثالثة حيث أن التقرير النهائي الذي يقدمه المحاسب المعتمد يساهم إلى حد ما في اكتشاف الأخطاء وتصحيحها .

نتائج الدراسة الميدانية :

-يقدم المحاسب المعتمد مجموعة من الخدمات للمؤسسة في تقييم نظام الرقابة الداخلية أهمها : مسك محاسبة الأجور ،الإطلاع على الكشف البنكي ...الخ.

-يتبع المحاسب المعتمد مراح لتقييم نظام الرقابة الداخلية من بينها التعريف بالمؤسسة محل المراقبة ، وتقييم أعمال الرقابة الداخلية للمؤسسة .

-إعداد تقرير نهائي للمؤسسة وإبداء كل الملاحظات الضرورية مع إرفاق نسخ عن الميزانية وجدول حسابات النتائج.

-تقديم نسخة من التقرير مقابل وصل استلام .

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل حاولنا أن نبين الدور الذي يقوم به المحاسب المعتمد في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال حماية أموال المؤسسات ومحاربة أشكال الفساد المالي والغش، وإضفاء الثقة في المعلومات الصادرة عن المؤسسة، والتي ألزمها القانون بتعيين محافظ الحسابات على القوائم المالية السنوية وفق معايير متعارف عليها، وإجراء خطوات متبعة في التقييم تمكن في لاطلاع على الكشف البنكي والتأكد من الأرصدة والمجاميع بالإضافة لإعداد تقرير عام مع إبداء كل الملاحظات الضرورية مع إرفاق نسخ عن الميزانية النهائية وجدول حسابات النتائج.

خاتمة عامة

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية مهمة رئيسية تحتاج إليها معظم المؤسسات الاقتصادية، حيث تمكن أصحابها من حماية حقوقها وموجوداتها بالإضافة إلى الحفاظ على بقاءها واستمراريتها.وكذا اكتشاف التلاعب والإهمال وضمان سير عملياتها، وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير، وهذا من طرف محافظ الحسابات الذي يمارس هذه المهنة، ويشترط فيه أن يكون ذو كفاءة وخبرة مهنية تسمح له بإعطاء رأي فني محايد حول عدالة ومصداقية القوائم المالية،ولإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي قمنا بدراسة ميدانية بمكتب المحاسب المعتمد ،ولمعالجة الإشكالية المطروحة.

ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في الم ؤسسة الاقتصادية؟

فكانت الإجابة باختبار الفرضيات التالية:

– نظام الرقابة الداخلية يمكن المؤسسة من تحليل البنية الاقتصادية بفعالية واستمرارية، تحققت هذه الفرضية، باعتبارها خطة تنظيمية تمكن المؤسسة من ضبط ومراجعة البيانات المالية.

–إتباع محافظ الحسابات منهجية واضحة تمكنه من إبراز رأيه الفني، تحققت هذه الفرضية لأن محافظ الحسابات يستعمل مجموعة من الوسائل والأدوات وفق منهجية منظمة تمكنه من إبداء رأيه حول عدالة ومصداقية القوائم المالية.

-يساهم التقرير النهائي للمحاسب المعتمد إلى حد ما في اكتشاف الأخطاء وتصحيحها .

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية:

-يعتبر نظام الرقابة الداخلية أداة للوقاية من كل ما يمكنه أن يمس استقرار المؤسسة عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.

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

- تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية للحكم على مدى صحة القوائم المالية.

- يقوم محافظ الحسابات بإبداء رأيه حول عدالة ومصداقية القوائم المالية في تقريره.

- يتبع محافظ الحسابات خطة تنظيمية تمكنه من القيام بمهمته بغية إبداء رأيه ولاكتشاف نقاط القوة والضعف وإبرازها في التقرير.

الاقتراحات والتوصيات :

اعتمادا على النتائج سابقة الذكر يمكن استخلاص مجموعة من الاقتراحات والتوصيات نلخصها في ما يلي :

_ضرورة إلزام المؤسسات بتطبيق أساليب الحديثة في عملية التقييم .

_التركيز على منهج التعليم العالي خاصة التدقيق المحاسبي .

_الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظي الحسابات .

_ضرورة قيام نظام الرقابة الداخلية بتفعيل لجنة المراجعة للتقليل من المخاطر المحتمل وقوعها .

_توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش .

_توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة بشكل إجباري.

آفاق الدراسة:

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

-دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية باستخدام أسلوب الحوكمة.

-مدى مساهمة تقرير محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

-مساهمة التدقيق الخارجي في اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية.

الملاحق

الملحق رقم 01:

تحديد الهيئة.....

الاعتماد: .....

قبول الوكالة

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

عين السيد: ..... كمحافظ حسابات .....

..... لوكالة محافظ الحسابات للسنة المالية ..... إلى غاية السنة المالية ..... وهذا طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم: 01-351 المؤرخ في: 24 شعبان عام 1422هـ الموافق لـ10نوفمبر سنة 2001م والمتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم: 99-11 المؤرخ في: 23ديسمبر سنة 1999م والمتضمن قانون المالية لسنة 2000م، والمتعلقة بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات.

يصرح محافظ الحسابات بأنه لم يتعرض لأي تنافي منصوص عليه في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

- السيد: .....

- رقم التسجيل في قائمة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين: ..... بتاريخ.....

العنوان: .....

حرر ب..... في.....

إمضاء

الملحق رقم 02:

CABINET D'AUDIT ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
[redacted]

Réf : 25/CAC/2014

[redacted]
TIARET

Monsieur,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes, que vous avez bien voulu nous confier, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport sur les états Financiers de la [redacted] pour l'exercice clos le 31/12/2013.

Le présent rapport comporte trois (03) parties :

-Le rapport de certification et les vérifications spécifiques.
-Les états financière au 31/12/2013.
-Les commentaires sur les principaux postes des états financiers.

Nous restons à votre entière disposition pour vous communiquer touts les informations que vous pourriez désirer sur le contenu de ce rapport.

Nous tenons à exprimer nos remerciements à la Direction et au Personnel pour l'esprit de coopération et la courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de notre intervention.

Tiaret Le 28/04/2014

Le commissaire aux comptes

01/12

RAPPORT DE CERTIFICATION

En exécution de la mission qui m'a été confiée nous vous présentons notre rapport de commissariat aux comptes relatif a l'exercice 2013 clos le 31/12/2013.

-Le contrôle des comptes annuels de [redacted] tels qu'ils sont joints au présent rapport.
-Les vérifications spécifiques et les informations prévues par la loi.

Les comptes annuels ont été arrêtés par un comptable agréé et vérifié par nos soins.

Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur les comptes.

1- OPINION SUR LES COMPTES ANNUELS

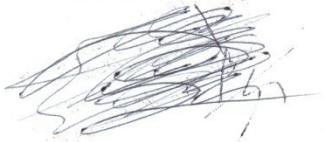
J'ai effectué l'audit selon les normes de la profession ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annules ne comportent pas d'anomalies significatives.
Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données Contenues dans les comptes.
Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.
Nous estimons que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.
Nous certifions que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidéle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et du Patrimoine de [redacted] à la fin de cet exercice.

2-VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES

J'ai également procédé, conformément aux normes de la profession, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

J'ai pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les documents Adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

Fait à Tiaret Le 28/04/2014
Le commissaire aux comptes



02/12

ETATS RECAPITULATIF DES RESULTATS NETS DES CINQ DERNIERES ANNEES

EXERCICE	POSITIFS	NEGATIFS
2009	/	/
2010	101 250	/
2011	198 750	/
2012	105 937	/
2013	199 335	/

Fait à Tiaret Le 28/04/2014

Le commissaire aux comptes

03/12

RAPPORT SPECIAL SUR LES PRISES DE PARTICIPATIONS
DE [redacted] TIARET

Conformément aux dispositions du code de commerce, nous vous informons
Qu'au 31/12/2013, l' [redacted] détenait les participations ci-après;

DESIGNATION DES SOCIETES	*TAUX PARTICIPATION DANS CAPITAL SOCIAL*	*MONTANT EN (DA)*
N E A N T	*0%*	*0*
	0%	*0*
	0%	*0*
	0%	*0*
	0%	*0*

Fait à Tiaret Le 28/04/2014

Le commissaire aux comptes

04/12

DEUXIEME PARTIE
ETATS FINANCIERS ARRETES AU 31/12/2013
ACTIF-PASSIF-TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

~~EURL ABC SOFT~~
~~CIC [illegible] TIARET~~

EXERCICE: 2013

BILAN ACTIF

ACTIF	Brut 2013	Amort-Prov. 2013	Net 2013	Net 2012
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles	2 800 000		2 800 000	
Terrains	2 800 000		2 800 000	
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence-entreprise assciées				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
Comptes de liaison				
TOTAL ACTIF NON COURANT	2 800 000		2 800 000	
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours	888 001		888 001	19 888 001
Créances et emplois assimilés	922 112		922 112	6 060 398
Clients				
Autres débiteurs				
Impôts at assimilés	922 112		922 112	6 060 398
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés	1 519 429		1 519 429	29 330 903
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	1 519 429		1 519 429	29 330 903
TOTAL ACTIF COURANT	3 329 542		3 329 542	55 279 302
TOTAL GENERAL ACTIF	6 129 542		6 129 542	55 279 302

05/12

~~EURL ADASSET~~
~~Cité med Djebbara I ADASSET~~

EXERCICE: 2013

BILAN PASSIF

PASSIF	2013	2012
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	2 457 824	100 000
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)	3 000 000	
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net (Résultat part du groupe)	199 335	105 937
Autres capitaux propres-Report à nouveau	405 937	300 000
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	**6 063 096**	**505 937**
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		3 544 350
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	0	**3 544 350**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés		48 310 725
Impôts	66 445	2 918 289
Autres dettes		
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III	66 445	**51 229 014**
TOTAL GENERAL PASSIF	6 129 541	**55 279 301**

0612

[redacted]

EXERCICE: 2013

COMPTE DE RESULTATS

Désignation	2013	2012
Ventes de marchandises	25 873 495	16 311 969
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	**25 873 495**	**16 311 969**
Achats consommés	-22 577 787	-16 170 719
Services extérieurs et autres consommations	-1 418 400	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**-23 996 187**	**-16 170 719**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**1 877 308**	**141 250**
Charges de personnel		
Impôts, taxes et versements assimilés	-353 128	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**1 524 180**	**141 250**
Autres produits opérationnels		
Autres charges opérationnalles	-1 258 400	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V-RESULTAT OPERATIONNEL	**265 780**	**141 250**
Produits financiers		
Charges financières		
VI-RESULTAT FINANCIER		
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	**265 780**	**141 250**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-66 445	-35 313
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**199 335**	**105 937**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**199 335**	**105 937**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

07/12

TROISIEME PARTIE
CONTROLES ET COMMENTAIRES DES PRINCIPALES RUBRIQUES DU BILAN ARRETE AU 31/12/2013

I) CAPITAUX

A) ANALYSE DU POSTE EN (DA)

RUBRIQUES	MONTANT	%
Capital émis	2 457 824	40,50 %
Résultat net	199 335	03,30 %
Primes de réserves	3 000 000	49,50 %
Autres capitaux propres	405 937	06,70 %
TOTAL	**6 063 096**	**100 %**

Le capital émis représente 40,50% du total des capitaux.
A signaler que la [redacted] à réalise un résultat positif durant l'exercice 2013 d'un montant de 199 335 DA.

B) CONTROLES EFFECTUES

-Vérification que toutes les informations relatives aux capitaux sont incluses dans les états financiers.
-Vérification de la séparation des exercices.

D) COMMENTAIRES

Aucune anomalie particulière n'est à signaler en ce qui concerne les capitaux de la [redacted].

II) IMMOBILISATION

2-1) IMMOBILISATIONS CORPORELLES

A) ANALYSE DU POSTE EN (DA)

RUBRIQUES	MONTANT	%
Terrains	2 800 000	100%
Autres immobilisations corporelles	/	/
Total immobilisations corporelles bruts	**2 800 000**	**100%**
Amortissement des immobilisations corporelles	/	/
Total immobilisations corporelles nets	**2 800 000**	**100%**

Le Terrain représentent 100% du total de l'investissement soit 2 800 000 DA.

08/12

B) PRINCIPAUX CONTROLES EFFECTUES

Nos contrôles sur ce poste ont porté essentiellement à nous assurer

-De l'existence physique de l'investissement enregistré.
-De la propriété de la [illegible] de l'investissement enregistré.
-De la comptabilisation de l'investissement conformément au SCF.
-Du système et taux de calcul des amortissements.
-Du rapprochement des acquisitions avec pièces justificatives.
-Vérification que les assurances couvrent d'une façon adéquate les sinistres pouvant affecter les immobilisations.
-De l'existence d'un inventaire physique établi selon les règles comptables en vigueur.
-Que les écarts éventuels dégagés sont traités correctement et conformément aux dispositions réglementaires en vigueur.

C) COMMENTAIRES

Les contrôles effectués sur ce poste n'ont révèle aucune anomalie particulière

III) STOCKS ET ENCOURS

A) ANALYSE DU POSTE EN (DA)

RUBRIQUES	MONTANT	%
Stocks	888 001	100%
TOTAL	**888 001**	**100%**

B) PRINCIPAUX CONTROLES EFFECTUES

Nos travaux ont consisté à
-Contrôler la séparation des exercices.
-Contrôler la valorisation et la conformité aux principes comptables Généralement admis.
-Contrôler la cohérence des inventaires physiques avec la comptabilité.
-Obtenir les états récapitulatifs des quantités.
-Obtenir le rapprochement des quantités inventoriées avec l'inventaire Permanant comptable.
-Analyser les différences significatives.

09/12

C) COMMENTAIRES

Les contrôles effectués sur ce poste n'ont révèle aucune anomalie particulière

IV) COMPTES DE TIERS ET FINANCIERS

A) ANALYSE DU POSTE EN (DA)

RUBRIQUES	MONTANT	%
Impôts et assimilés	922 112	38%
Autres débiteurs	/	/
Trésorerie	1 519 429	62%
TOTAL	2 441 541	100%

B) PRINCIPAUX CONTROLES EFFECTUES

Nos travaux ont consisté à
-Vérification de la séparation des exercices.
-S'assurer que la [illegible] est titulaire des créances clients acquises figurant au bilan.
-Vérification des états de rapprochement bancaire.
-Rapprochement avec le grand livre.
-Examen du PV de caisse.
-Examen du brouillard de banque.
-Analyse des montants et soldes significatifs.

A) COMMENTAIRE

La vérification des mouvements des comptes des créances n'a fait ressortir aucune anomalie significative.

V) LES DETTES

A) ANALYSE DU POSTE EN (DA)

RUBRIQUES	MONTANT	%
Fournisseurs et comptes rattachés	/	/
Impôts	66 445	100%
Autres dettes	/	/
TOTAL	66 445	100%

B) PRINCIPAUX CONTROLES EFFECTUES

-Vérification de la conformité avec le SCF de la comptabilisation des dettes.
-Vérification de la balance individuelle des fournisseurs.
-Contrôle des déclarations des différentes Taxes.
-Rapprochement déclaration et comptabilité.
-Respect de la réglementation en vigueur.
-S'assurer que tous les impôts dont la SPA est redevable au titre des Opérations de l'exercice ont pris en considération.
-Vérification des bases de calcul des montants dus aux organismes sociaux.

17 COMMENTAIRE

L'application de notre programme de contrôle n'a révélé aucune anomalie particulière qui mérite d'être signalée.

VI) PRODUITS

17 ANALYSE DU POSTE EN (DA)

RUBRIQUES	MONTANT	%
Vente de Marchandises	25 873 495	100%
Prestation de services	/	/
Variation de stocks	/	/
Autres produits opérationnels	/	/
Produits financiers	/	/
Subventions d'exploitation	/	/
TOTAL	25 873 495	100%

Après une année d'activité l'EURL ADJASSET Tigzirt à réalises un chiffre d'affaire de 25 873 495 DA avec une résultat Bénéficiaire net de 199 335 DA.

VII) CHARGES

A) ANALYSE DU POSTE EN (DA)

RUBRIQUES	MONTANT	%
Achats consommés	22 577 787	88%
Matières premières	/	/
Autres approvisionnements	/	/
Autres Consommations	/	/
Services extérieurs et autres services	1 418 400	06%
Charges de personnel	/	/
Impôts, taxes et versements assimilés	353 128	01%
Autres charges opérationnelles	1 258 400	05%
Dotations aux amortissements et provisions	/	/
Charges financières	/	/
Eléments extraordinaires (charges)	/	/
TOTAL	**25 607 715**	**100%**

Les charges totales de l'exercice 2013 s'élèvent à 25 607 715 DA
Dont les achats consommés, les services extérieurs Représentent respectivement 88%, 06% du total des charges.

B) PRINCIPAUX CONTROLES EFFECTUES

Nos principaux contrôles ont consisté à
-Vérifier qu'aucune dépense importante qui aurait due être immobilisée n'est enregistre en charge.
-Vérifier les bases de calcul des impôts auxquels ~~[illegible]~~ est assujettie.
-S'assurer que tous les impôts auxquels la SARL est assujettie sont Comptabilises.
-Vérifier que les charges non imputables à l'exploitation de l'exercice ont été Correctement extournées par l'intermédiaire des comptes de transfert.

Nous assurer que les produits et les charges sont évalués et comptabilisés conformément au SCF.

C) COMMENTAIRE

L'application de notre programme de contrôle n'a révélé aucune anomalie particulière qui mérite d'être signalée

12/12

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: الكتب باللغة العربية.

01-أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ،دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2000.

02-إيهاب نظمي وهاني العزب، **تدقيق الحسابات(الإطار النظري)** ، دار وائل للنشر،ط 1، الأردن، 2012.

03-حسين عبد الجليل آل غزوي ، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، ط1، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015.

04-خالد أمين عبد الله ،**التدقيق و الرقابة في البنوك** ،ط1 ،دار وائل للنشر ،الأردن 2012.

05-خالد راغب الخطيب، **"الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص"**، دار النشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2010.

06-خلف عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي**، مؤسسة الوراق، ط1، عمان، الأردن، 2006.

07-راضي، محمد سامي، **موسوعة المراجعة المتقدمة**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011.

08-زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات و التدقيق** ،دار الراية للنشر و التوزيع ،الأردن،2009.

09-زياد عبد الحليم الذيبة وآخرون، **نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق**، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

10-طارق عبد العالي حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم،المبادئ ، التجارب)** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

11-عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006**.

12-عبد الفتاح صحن وآخرون، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية** ، دار الجامعة الإسكندرية، 2008.

13-عبد الوهاب نصر علي، **شحاتة سيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية الابراهمية الإسكندرية، مصر، 2007/2006.

14-علاء فرحان طالب وآخرون، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي**.

15-علي معطي الله، حسينة شريخ ، **عن المهن الحرة ، مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ، والمحاسب المعتمد** ، دار هومة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، ط1 ، 2006.

16-محمد أبو نضار ، وجمعة حميدات ، "**معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية** ، دائرة المطبوعات والنشر ، عمان ، الأردن، ط2 ، 2009.

17-محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2000.

18-محمد بوتين ، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2003.

19-محمد سمير الصبان ،**نظرية المراجعة وآليات التطبيق** ،دار الجامعية، د ط، مصر 2002.

20-نضال محمود الرمحي، طارق عبد الخالق نصار. زياد عبد الحليم الذيبة، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ط2، عمان، الأردن، 2013.

21-نواف محمد عباس الرماحي، **المعاملات المالية**، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009.

ثانيا: الأطروحات والرسائل الجامعية.

22-أحمد موسى السيوطي، "**مدى تأثير المعلومات المحاسبية المحتواة في التقارير المالية السنوية على قرارات المستثمر في الشركات المساهمة العامة الأردنية** ، دراسة ميدانية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستر، كلية الإقتصاد، جامعة العلوم التطبيقية، عمان ، الأردن ، 2012.

23-بن عتو عزة، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة ابن خلدون تيارت، 2016/2015.

24-بن علو حفيظة، بوحاميد شريفة، **مساهمة لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركة المساهمة** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص: محاسبة وجباية، جامعة ابن خلدون، الجزائر، 2017/2016.

25-حنافي بن عودة، **الحوكمة والموازنة العامة للدولة**، ، مذكرة لنيل شهادة الماستر محاسبة وضرائب، جامعة الجزائر، 2015/2014.

26-دحمان عبد الرحمان ،ريحان محمود، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة إقتصادية** ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة عين الدفلة ، 2016 2017 .

27-دين ياسمينة ،وديعة فاطمة ، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية** ،مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة ،جامعة، الجزائر،2016 2017 .

28-رحمون خديجة ،روتال خديجة ، **مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي** ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ،محاسبة وجباية ، الجزائر ، 2016/ 2017.

29-شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2009.

30-عبد الرحمان يوسف الخليفة عبد الحكيم 2007. تحليل المقومات الأساسية للنظرية الإيجابية و دورها في بناء المعايير و اختيار السياسات المحاسبية البديلة،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستر ،جامعة أم درمان الإسلامية، الخرطوم، السودان.

31-عبد الله ، انتصار حسن علي ، **لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثراها على جودة التقارير المالية** ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الرباط، السودان، 2016.

32-عز الدين محمد نجيب، **دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر ، 2014-2015.

33-محمد محمود أحمد صالح السياغي، دور **أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل وتعليم المخاطر ،جامعة السودان للعلوم التكنولوجية ،كلية الدراسات العليا، 2018م .

34-نسرين حشيشي، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية بمكتب محافظ الحسابات** ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تدقيق محاسبي ،جامعة بسكرة 2012 .

ثالثا: المجلات والمقالات العلمية.

35-ألان عجيب مصطفى هلدون وآخرون، **دور الرقابة الداخلية في ظل المعلومات المحاسبي الالكتروني دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان العراق**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد45، 2010/2009.

36-حسن عبد الحميد العطار، **دراسة اختيارية لمدى مساهمة لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي**، مجلة البحوث التجارية ،كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، مجلد 25 ، العدد الأول ، 2003 .

37-رشا حمادة ، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية** ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد 26،العدد الثاني ، سوريا ،2010.

38-سامي ، مجدي محمد ، **دراسة تحليلية للعلاقة بين فعالية جان المراجعة ومخاطر المراجعة** ، المجلة العلمية التجارة والتموين ،كلية التجارة ، جامعة طنطة ، المجلد الأول ، العدد الأول ، 2011 .

39-عمر عيسى جيهاني، **سلوك تمهيد الدخل في الأردن : دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان**، المجلة العربية للمحاسبة، البحرين، المجلد 4، العدد 1، 2001.

40-فيصل محمود الشواورة، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في شركات المساهمة العامة الأردنية** ، مجلة جامعة سوريا للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 25، العدد الثاني، 2009.

41-محمد ،أمال إبراهيم ، **دورلجان المراجعة في الحد من ممارسات ادارة الأرباح** ، مجلة الدراسات والبحوث الدراسية ،كلية التجارة ، العدد الأول ،2011م.

42-مسعود صديقي، **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث،كلية الحقوق وعلوم اقتصادية، جامعة ورقلة ، العدد الأول، 2002.

43-هبة أحمد العطاونة ، **"السياسات المحاسبية بين الثبات والتغيير** ،دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية ،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك ، اربد، الأردن،2005 .

رابعا: القوانين والمراسيم والمعاهدات الدولية.

44-الجريدة الرسمية الجزائرية ، الصادرة في 02 فيفري 2011 م الموافق ل 29 رجب 1432هـ ،العدد 07 .

45-الجريدة الرسمية دفاتر السياسة و القانون ؛العدد التاسع/جوان 2013.

46-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، الصادرة في 27 أفريل 1991 م ، الموافق ل 12 شوال 1411هـ ن العدد20 .

47-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،الصادرة في 11 جويلية 2010الموافق ل 28 رجب 1431 ،العدد 42.

48-القانون التجاري الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، 2000.

49-قانون الشركات الأردني، 2002.

50-هيئة الأوراق المالية تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق صادرة بالإستناد لأحكام المادة 12 من قانون الأوراق المالية رق 72 لسنة 2002 وبموجب قرار قرار مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية رقم 35/2004 وعدلت بموجب قرار مجلس المفوضي هيئة الأوراق المالية رقم 257/2005.

ملخص:

تهدف هاته الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكيفية مساهمته في تحقيق خاصية صحة ودقة البيانات المالية.

حيث تم تسليط الضوء على نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم أساليبها الحديثة وأخيرا حاولنا الإلمام بمختلف الجوانب الجوهرية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، إذ يتمثل هدفه الأساسي في التحقق من صحة ودقة البيانات المالية والمحاسبية، وللتأكد من هدفنا قمنا بإجراء دراسة ميدانية عند مكتب المحاسب المعتمد بولاية تيارت ، لمعرفة كل من الخدمات يقدمها والإجراءات التي يتبعها في التقييم .

لخصت الدراسة إلى أن المحاسب المعتمد بعد عملية التقييم يقوم بإعداد تقرير نهائي يتضمن رأيه حول دقة ومصداقية القوائم المالية .

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، الحوكمة، لجنة المراجعة، السياسات المحاسبية، محافظ الحسابات.

Résumé:

Le but de cette étude est de connaître le rôle des commissaire aux comptes dans l’évaluation du système de contrôle interne et la manière de contribuer à la validité et à l’exactitude des états financiers. L'objectif principal étant de vérifier l'exactitude et l'exactitude des données financières et comptables.Pour déterminer notre objectif, nous avons effectué une étude sur le terrain au Bureau du comptable agréé de l'État algérien. Tiaret.

Mots-clés:

système de contrôle interne, gouvernance, comité d'audit, politiques comptables, gouverneur des comptes.