الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة

دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

– دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م –

من إعداد الطلبة:

حمزة بطينة

حياة سايحي

ياسين مرغنية

تحت إشراف الدكتور:

د. بلقاسم بن خليفة

اللجنة المناقشة:

أحمد تي	أستاذ محاضر –أ– بجامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي	رئيسا
بلقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر –أ– بجامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي	مشرفا ومقررا
مفيد عبد اللاوي	أستاذ محاضر– أ– بجامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي	مشرفا مساعد
بشير زبيدي	أستاذ مساعد –أ– بجامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي	ممتحنا

الموسم الجامعي: 2018/2017

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة

دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

– دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م –

من إعداد الطلبة:

حمزة بطينة

حياة سايحي

ياسين مرغنية

تحت إشراف الدكتور:

د. بلقاسم بن خليفة

اللجنة المناقشة:

أحمد تي	أستاذ محاضر –أ– بجامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي	رئيسا
بلقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر –أ– بجامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي	مشرفا ومقررا
مفيد عبد اللاوي	أستاذ محاضر– أ– بجامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي	مشرفا مساعد
بشير زبيدي	أستاذ مساعد –أ– بجامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي	ممتحنا

الموسم الجامعي: 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سورة الرحمان [آية 1-4]

الإهـداء

إلى من قال فيهما الحق " وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا" (الإسراء:24)

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير، تحمل في ثنايا نفسها الطيبة والطهر والحنان والعطاء ووفاء بالعهد أن لا أنسى فضلك ماحييت

والدتي الغالية أطال الله في عمرها

إلى قدوتي الدائمة في الحياة إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول

والدي الفاضل أطال الله في عمره

إلى إخوتي وأخواتي كل واحد باسمه

إلى كل أصدقائي الأعزاء كل واحد باسمه

إلى التي لم تتركني في السراء والضراء، وظلت إلى جانبي دائما، الأحن إلي بعد والدتي خطيبتي *الغالية إيمان*

إلى كل زملاء دفعة 2018/2017 ماستر محاسبة

إلى كل باحث وطالب علم

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي

أهدي ثمرة جهدي في إعداد هذا العمل المتواضع

حمزة بطينة

الإهـداء

أهدي ثمرة جهدي إلى الصدر الحنون الذي أويت إليه أيام خوفي إلى

الشمعة التي احترقت لتضيء لي سبيلي إلى من تذبل لأتفتح وتشقى

لإسعادي حبيبتي وقرة عيني

"أمي الغالية أطال الله في عمرها"

إلى من كان عوني وسندي إلى من مد لي يده لأخرج إلى بر الأمان إلى

تاج رأسي "أبي العزيز"

إلى من شاركوني حليب الأمومة وقاسموني الفرح والحزن وسقف البيت

إلى من يعجز اللسان عن وصف ما أكنه لهم من حب وعطف وحنان

"أخواتي وأخوتي كل واحد باسمه"

إلى كل أفراد عائلتي أطال الله في عمرهم وحفظهما

إلى من تدخل الفرحة إلى قلبي إلى من يرتاح لها قلبي وتهدي لها نفسي

وينير لرؤيتها وجهي إلى أغلى وأرق صديقة "سامية"

إلى العزيز على قلبي ابن أخي "ميدو"

إلى من تحلو بالإيخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء صديقاتي التي جمعتني بهم

أحلى أيام الجامعة: أسماء، عبير، حيزية، سعيدة، هالة، إكرام، حدة، وفاء

إلى الوجوه المفعمة بالبراءة الكتاكيت الصغار كل واحد باسمه

إلى كل من نسيه قلمي وتذكره قلبي

أهدي هذا العمل.

حياة سايحي

الإهـداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي إلى أغلى ما في الوجود

نبع الحنان و الأمان إلى قرة عيني و إشراقة دربي و نور مستقبلي إلى أنبل كلمة ينطق

بها اللسان في الوجود كله *أمي العزيزة حفظها الله*.

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء دون انتظار ، إلى من أحمل

اسمه بكل افتخار *والدي العزيز حفظه الله*.

إلى كل من حبهم يجري في عروقي إلى من شاركوني حلو الحياة ومرها إلى إخوتي و أخواتي .

إلى كل من صاغوا لنا علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح*أساتذتي*.

إلى كل من لم تسعهم ورقتي، حملهم قلبي، والذين كانوا سندا لي في الحياة.

ياسين مرغنية

الشكـر والتقديـر

إننا نشكر الله العلي القدير أولا وأخيرا على توفيقه لنا بإتمام هذه المذكرة، فهو عز وجل أحق بالشكر والثناء وأولى بهما، ومن قوله عليه الصلاة والسلام "لا يشكر الله من لا يشكر الناس" فإنني أتوجه بالشكر والتقدير إلى الأستاذ الفاضل " بن خليفة بلقاسم" الذي أشرف على هذه المذكرة، حيث بفضل الله تعالى ثم بفضل جهده المتواصل، وتوجيهاته السديدة ونصائحه تم انجاز هذا العمل المتواضع، له منا خالص الوفاء والتقدير والاحترام .

والى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أسدي عبارات العرفان إلى كل زملائي بالدراسة (ماستر محاسبة)

ونتقدم بجزيل الشكر إلى مؤسسة بلاستي أنابيب الكائن مقرها بولاية الوادي

من مديرها إلى عمالها الذين لم يبخلوا علينا بالمعلومات

كما نتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير لكل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذه المذكرة .

الملخـــص

الملخـــص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال تتبع مجموعة من الطرق والوسائل لتوضيح علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية وإظهار مدى قدرته في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل الدراسة.

وانطلاقا من الإشكالية صغنا مجموعة من الفرضيات والتي تم مناقشتها وتحليلها من خلال الجانب النظري الذي استخدمنا فيه المنهج الوصفي والتاريخي، أما الجانب التطبيقي فاعتمدنا على منهج دراسة حالة من خلال جداول الاستقصاء والمقابلة الشخصية والتقرير الوصفي، وبعد تحليل ومناقشة الفرضيات توصلنا إلى أهم النتائج وهي كالتالي:

- ✓ يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة والضعف في المؤسسة؛
- ✓ إن نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات للتأكد من حسن سير العمل والإنجاز.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، نظام الرقابة الداخلية.

Résumé:

Cette étude vise à identifier le rôle du commissaire aux comptes dans l'activation du contrôle interne système de l'entreprise économique, En suivant diverses voies et moyens Pour clarifier une relation avec le commissaire aux comptes du système de contrôle interne et de démontrer sa capacité à activer le système de contrôle interne de la société à l'étude.

Sur la base du problème, nous avons formulé un ensemble d'hypothèses qui ont été discutées et analysées par le côté théorique, Nous avons utilisé l'approche descriptive et historique, le il nous a adopté côté pratique pour aborder le cas lors de l'enquête et des entrevues personnelles et de faire rapport des tableaux descriptifs de l'étude, après analyse et discuter des hypothèses que nous sommes venus les résultats les plus importants sont les suivants:

- ✓ L'auditeur identifiera les forces et les faiblesses de l'organisation;
- ✓ Le système de contrôle interne est un impératif dans toutes les institutions pour assurer le bon fonctionnement et la réussite.

Mots-clés: commissaire aux comptes, Système de contrôle interne, Activation.

الفهارس:

- فهرس المحتويات
- فهرس الجداول
- فهرس الأشكال

فهرس المحتويات:

المحتوى	الصفحة
البسملة الآية القرآنية	
الإهداء	
شكر وعرفان	
الملخـص	**-**
فهرس المحتويات	**I**
فهرس الجـــداول	**IV**
فهرس الأشكـــال	**V**
فهرس الاختصارات والرموز	**VI**
المقدمة العامة	**أ- هـ**
الفصل الأول: محافظة الحسابات في الجزائر وفق إطارها المفاهيمي والقانوني	
تمهيد:	2
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	**3**
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	3
المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات ومبادئه العامة	6
الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات	6
الفرع الثاني: المبادئ العامة لممارسة العملية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	7
المطلب الثالث: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات	8
المطلب الرابع: تقرير محافظ الحسابات	13
المبحث الثاني: الإطار القانوني لممارسة مهنة محافظ الحسابات	**23**
المطلب الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات	23
الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات	23
الفرع الثاني: حالات التنافي وموانع تعيين محافظ الحسابات	26
الفرع الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات	27
الفرع الرابع: مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات	28
المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	30
الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات	30
الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات	32
المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات	33
المطلب الرابع: أتعاب محافظ الحسابات	35
خلاصة.	37

الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات	
تمهيد:	39
المبحث الأول: مدخل نظري لنظام الرقابة الداخلية	**40**
المطلب الأول: التطور التاريخي نظام الرقابة الداخلية	40
الفرع الأول: نشأة نظام الرقابة الداخلية	40
الفرع الثاني: مراحل تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية	42
المطلب الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية وأنواعها	45
الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية	45
الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية	46
المطلب الثالث:خصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية	47
الفرع الأول: خصائص نظام الرقابة الداخلية	47
الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية	49
المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة	**51**
المطلب الأول: معايير نظام الرقابة الداخلية ومسؤولياتها	51
الفرع الأول: معايير نظام الرقابة الداخلية	51
الفرع الثاني: المسؤوليات تجاه نظام الرقابة الداخلية	53
المطلب الثاني: المقومات الأساسية نظام الرقابة الداخلية	53
المبحث الثالث: العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية	**57**
المطلب الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية وأساليب تقييمه	57
الفرع الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية	57
الفرع الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية	60
المطلب الثاني: العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية	62
المطلب الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء	64
خلاصة.	67

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م	
تمهيد:	69
المبحث الأول: تقديم شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م	**70**
المطلب الأول: التأسيس و الموقع الجغرافي	70
المطلب الثاني: القدرات الإنتاجية	71
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة	72
المبحث الثاني : نظام الرقابة الداخلية.	**75**
المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان	75
المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م	82
المطلب الثالث: التوصيات المقدمة إلى الشركة و الخاصة بالرقابة الداخلية.	83
خلاصة.	85
الخاتمة العامة.	**86**
قائمة المصادر والمراجع.	**90**

فهـرس الجـداول:

الرقم	البيان	الصفحة
01-03	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالنظام المحاسبي	76
02-03	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات	77
03-03	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية	78
04-03	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات	79
05-03	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية	80
06-03	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور	81

فهـرس الأشكال:

الرقم	البيان	الصفحة
01-01	التقرير النظيف النموذجي	15
01-02	مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية	44
02-02	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	59
01-03	الهيكل التنظيمي لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م	72

قائمة الاختصارات والرموز:

الرموز	معنى الرمز
CSTC	المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية
GAAP	المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة
AICPA	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين

المقدمة العامة

تمهيـد:

لقد عرف العالم تطورات كبيرة وتحولات سريعة في مختلف المجالات، خاصة التحولات التي شهدها في المجال الاقتصادي والتي كان لها أثرا مباشراً في كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعدد عملياتها، وتوسيع المبادلات التجارية وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة، مما أوجب على المؤسسة تبني أداة أو وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، وعلى هذا الأساس تم استحداث نظام الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول وأموال المؤسسة وكذا تشجيع الالتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية، واكتشاف الخطأ وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.

ومن هنا يمكن القول أنه أصبح من الضروري وجود طرف آخر محايد قادر ومؤهل للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة، حيث أصبح محافظ الحسابات يلعب دورا هاماً في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية، وعليه يجب على محافظ الحسابات الالتزام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وعليه سيؤدي ذلك إلى تحديد درجة الدقة والاعتماد على البيانات المالية، وكذلك تحديد الاختبارات والفحوصات التي سيجريها بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة أرصدة الحسابات المثبتة بالقوائم المالية بعد حصوله على الأدلة الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على سلامة وصدق القوائم المالية. سعيا من المؤسسة إلى الوصول لأداء فعال وكفء بما يخدم غاياتها وأهدافها، إذ يساهم محافظ الحسابات في إحكام السيطرة على حالات الغش المحتملة ويضبط العملية التسييرية القائمة في المؤسسة.

الإشكالية: مما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة من خلال السؤال الجوهري التالي:

- **ما هو دور محافظ الحسابات في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية؟**

ولتسهيل الإجابة على الإشكالية قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل يعتبر فحص وتحليل نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمهام محافظ الحسابات ؟
2. هل وجود محافظ الحسابات يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟
3. فيما تتمثل العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية ؟

الفرضيات:

1. يعتبر فحص وتحليل نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمهام محافظ الحسابات والأساس الذي يرتكز عليه عند إعداده لبرنامج المراجعة وتحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها؛
2. يساهم محافظ الحسابات في تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال تحقيق أهداف المؤسسة؛
3. تكمن علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية من خلال فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم اكتشاف أخطاء ونقاط الضعف وقياس الفعالية والكفاءة.

مبررات اختيار الموضوع:

هناك العديد من الأسباب التي دعتنا لاختيار هذا الموضوع نوجزها فيما يلي:

- ❖ الميول الشخصي والاهتمام بمثل هذه المواضيع؛
- ❖ رغبة الطلبة للبحث في الموضوع باعتباره في مجال التخصص وتطبيق ما تم دراسته على أرض الواقع؛
- ❖ التعرف على مهنة محافظ الحسابات ومدى تطبيقها في المؤسسات الجزائرية؛
- ❖ الحث على إقامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من أجل متابعة الأنشطة وضمان التطبيق السليم للسياسات والأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وتسهيل عمل محافظ الحسابات.

أهداف الدراسة:

من خلال دراستنا سنحاول تحقيق جملة من الأهداف نلخص أهمها فيما يلي:

- ❖ محاولة الوصول إلى إجابة على الإشكالية المطروحة وإعطاء فكرة عن نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ إبراز أهمية المراجعة الخارجية داخل المؤسسة وكيف تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ توضيح العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ومحافظ الحسابات ومدى اعتماد هذا الأخير عليها في أدائه لمهامه؛
- ❖ إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة في متابعة وتقييم أداء السير الحسن للأنشطة الداخلية لها؛
- ❖ بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ محاولة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م.

أهمية الدراسة: ويمكن حصرها في النقاط التالية:

- ❖ تكمن أهمية البحث في محاولة تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، حيث تعتبر هذه المهنة من المهن العريقة في الدول المتقدمة إلا أنها لا تحظى بالاهتمام اللازم في بلادنا؛
- ❖ كذلك تكمن في الدور الهام لمحافظ الحسابات في تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية، فالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية يساهم في تقديم أداء جيد لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- ❖ دور المراجعة الخارجية للمحافظة على أصول المؤسسة وديمومتها إضافة إلى رفع كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية؛
- ❖ أهمية المراجعة الخارجية باعتبارها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة ودقة المعلومات والبيانات المحاسبية.

الدراسات السابقة:

- قليل الهادي، "**دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وإضفاء الثقة على القوائم المالية دراسة ميدانية لأراء المهنيين وأكاديميين**"، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، السنة الجامعية 2013/2012.

حيث اهتم الباحث من خلال دراسته للموضوع في التعرف على واقع الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، قيام محافظ الحسابات بمراجعة القوائم المالية يعزز الثقة والمصداقية بها، وكذا مدى اعتماد المدققين على نظام الرقابة الداخلية أثناء أدائهم لمهامهم ، وكانت النتائج المتوصل إليها أن لمحافظ الحسابات دور كبير في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية والحصول على معلومات ذات مصداقية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية.

- سالم رمزي، "**دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بورقلة**"، مذكرة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2015/2014.

كان هدف هذه الدراسة إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة، وكذا إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية ، ومن بين ما توصل إليه الباحث أن للمراجع الخارجي دور مهم في

المؤسسة، وله أهمية بالغة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأن كلا من المراجع الداخلي والخارجي يكملان بعضهما البعض في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- بونقاب زكية، **"أثر المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب–تقرت–"**، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2015/2014.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مهنة المراجعة وكيفية القيام بها وإبراز تأثير المراجعة الخارجية على تقييم الرقابة الداخلية ،وبعد الدراسة توصلت الباحثة إلى أهم النتائج أن النظام الضعيف يتمثل على عدم وجود تقييم كاف للعمل، وأن المراجعة الخارجية تقوم بدور كبير في تطوير نظام الرقابة الداخلية.

الإطار المكاني والزماني:

أ. الإطار الزماني:

- تمت هذه الدراسة في الفترة الممتدة (من 14 نوفمبر 2017 إلى 10 ماي 2018).

ب. الإطار المكاني:

- يتحدد إطار هذا البحث مكانيا في دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م .م.

المنهج والأدوات المستعملة:

فيما يتعلق بمنهج البحث المعتمد في هذه الدراسة اقتضت التعامل مع عدة مناهج من أجل الإلمام بمحتوى الدراسة حيث تم الاعتماد على:

استخدمنا المنهج الوصفي بحيث يمكننا من توضيح جوانب الموضوع النظرية والذي يهتم بتجميع البيانات والمعلومات وتنظيمها بشكل تسلسلي والإحاطة بكافة المفاهيم المتعلقة بمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية والعلاقة التي تربطهم.

وكذا اتبعنا المنهج التاريخي من خلال تتبع التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر ونظام الرقابة الداخلية.

أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا فيه على منهج دراسة الحالة من خلال القيام بدراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م.

وتجدر الإشارة أيضا إلى أن الأدوات المستعملة في دراستنا تمثلت في المقابلة الشخصية وجداول الاستقصاء.

صعوبات البحث: تخللت الدراسة بمجموعة من العراقيل والصعوبات نوجزها في:

- ضعف الاستجابة من قبل العاملين في الشركات للإجابة عن بعض الأسئلة المطروحة لغرض الدراسة؛
- صعوبة الحصول على المعلومات.

خطة وهيكل البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة ومختلف الأسئلة الفرعية ومدى ثبات أو نفي الفرضيات، اعتمدنا تقسيم الدراسة إلى:

الفصل الأول: تطرقنا فيه إلى محافظ الحسابات في الجزائر، من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات والمتمثل في التطور التاريخي وكذا التعاريف المختلفة ومبادئه العامة، ومعايير ممارسة المهنة المتعارف عليها، أما الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات فقد شملت تنظيم المهنة المحاسبة في الجزائر ،وكذا حقوق وواجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته.

الفصل الثاني: وتناولنا من خلاله التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية والعوامل المساعدة في ذلك، وكذا تعاريفها المختلفة وأنواعها، والمقومات الأساسية لها، ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وعلاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية ودوره في اكتشاف الأخطاء.

الفصل الثالث: وقد خصص هذا للدراسة الميدانية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م، وذلك في محاولة إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

الفصل الأول: محافظة الحسابات في الجزائر وفق إطارها المفاهيمي والقانوني

تمهيـد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة تجمعها بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، ومن هنا ظهرت فكرة الاستعانة بجهاز رقابي محكم، مما حتم على الأطراف ذات المصلحة توكيل طرف ثالث مستقل عن الشركة ليتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة التي تصدرها هذه الأخيرة، وكذا معرفة مدى تطبيق الإدارة للإجراءات الموضوعة لتفادي مختلف الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاك الشركة، وعليه يمكن القول بأن بروز مهنة المراجعة كان من هذا المطلق، حيث سعت جميع الدول إلى تبني هذه المهنة والتي تطورت بمرور الوقت وفق لاحتياجات كل عصر والجزائر بدورها رأت في مهنة مراجعة الحسابات السبيل الذي سيجنبها أي تلاعبات أو مخالفات في شركاتها، فقد أضافت عليها العديد من التغيرات منذ استقلالها إلى غاية اليوم من أجل إعطاء الصورة الصادقة والمعبرة عن حالة القوائم المالية دون أي تحيز.

وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق لمختلف الجوانب الخاصة بمحافظ الحسابات في الجزائر، من خلال تقسيم الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري وكذلك من ناحية الإعداد العلمي والمهني لمحافظ الحسابات، بداية بعرض تاريخ هذه المهنة وتطورها حتى الوقت الحالي وكيفية تطور المهمة الموكلة له عبر السنين ومدى ما تتمتع به المهنة من استقلال، وتعتبر هذه الدراسة أمرًا ضرورياً حيث يعتبر خاصة من خصوصيات مراجعة الحسابات في الجزائر.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تعد مهنة محافظ الحسابات أحد أشكال التدقيق الخارجي، وهي مهمة تنظيمية مقننة ومعتمدة من طرف الدولة، وتخضع إلى ضوابط قانونية منصوص عليها في القرارات والمراسيم التنظيمية لهذه المهنة، وقد سخرت الدولة هياكل وهيئات تقف على إدارة ومتابعة الممتهنين لهذا النشاط عبر عقود من الزمن منذ الاستقلال إلى اليوم.

حيث مرت عملية تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بعدة مراحل شملت عدة قرارات وزارية وقوانين منظمة لهذا المجال نوجزها في ما يلي[1]:

أولا: قبل الاستقلال

كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

ثانيا: غداة الاستقلال

تميزت مهنة المحاسبة والتدقيق بوجود فراغ كبير على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات، وظلت المهنة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي.

ثالثا: المرحلة ما بين 1971-1991

عرفت هذه المرحلة إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية (CSTC) تحت سلطة ووصاية وزارة المالية، حيث كانت من بين مهامه تحضير المخطط الوطني للمحاسبة وضمان تنظيم مهنة المحاسبة، كما شهدت إنشاء المفتشية العامة للمالية المكلفة بتدقيق جميع المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، وما يميز هذه المرحلة احتكار الدولة لمهنة التدقيق على الساحة العملية.

[1] أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي للنشر والتوزيع والترجمة، الجزائر، 2016، ص ص 41،42.

رابعا: المرحلة ما بين 1992-2001

عرفت هذه المرحلة بإنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث تم انتخابه من طرف المهنيين في المجالات الثلاثة (الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد)، وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة ببداية الممارسة الحرة للمهنة في الجزائر.

خامسا: إبتداء من سنة 2002-جوان 2010

تميزت هذه المرحلة بإنشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الاضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة، المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

سادسا: جوان 2010 إلى يومنا هذا

تميزت هذه المرحلة بإعادة إخضاع تنظيم ممارسة هذه المهنة لوصاية وزارة المالية وذلك بتفكيك المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتكليف المجلس الوطني للمحاسبة بمتابعة المهنة بموجب قانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتم إرفاق متابعة وتنظيم المهنة إلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،حيث حسب نص المادة 15 من نفس القانون يتمثل دور الغرفة فيما يلي[1]:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، الصادر بتاريخ 11 يوليو 2010، ص 6.

كما تلا هذا القانون مراسيم تنفيذية تنظيمية للمهنة متمثلة في:

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 17 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 17 جانفي2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب وحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 17 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد الشروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 المحدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها؛
- ✓ قرار وزارة المالية رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، المتضمن محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الصادر عن وزارة المالية؛
- ✓ قرار مؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق ل 12 يناير سنة 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات ومبادئه العامة

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

تم التطرق لتعريف محافظ الحسابات في مختلف القوانين والتشريعات نذكر منها:

أولا: حسب القانون التجاري

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في **مادته 715 مكرر 4 (المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أبريل 1993)** كما يلي[1]: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها".

ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق مندوب الحسابات إذا تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين. ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة.

كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعنيين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلي الإدارة أو مجلس المديرين يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنيا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

ثانيا: حسب المادة 22 من قانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010

"هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[2].

ومن خلال التعاريف المختلفة لمحافظ الحسابات نستنتج أن محافظ الحسابات هو شخص يقوم تحت مسؤوليته وباسمه الخاص بفحص العمليات المالية، التي أثبتت في الدفاتر والسجلات من واقع المستندات، والتأكد من صحتها ودقتها طبقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بشكل يجعل المراجع مقتنعا بأن القوائم المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية دورتها المالية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الجزائر،العدد 27، 1993، ص32.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر بتاريخ 11 يوليو 2010، ص 7.

الفرع الثاني: المبادئ العامة للممارسة العملية لمهنة محافظ الحسابات

وهي عبارة عن مجموعة من الأسس التي يجب أن تتوفر في كل شخص مهني قائم بالمراجعة، مهما كان إطار عمله، سواء مراجعة قانونية أو مراجعة تعاقدية، حيث تلخصيها فيما يلي:

أولا: مبدأ الكمال

يجب على المراجع أن يكون مستقيما وشريفا وصريحا أثناء أدائه لمهامه المختلفة في إطار عملية المراجعة.

ثانيا: مبدأ الموضوعية

أي على كل شخص مهني مراجع أن يكون عادلا ومنصفا، وعليه تفادي أثر الآراء المسبقة على موضوعيته أثناء إعداده لتقرير المراجعة.

ثالثا: مبدأ الاستقلالية

أي أن يكون المراجع حرا، محايدا وغير متحيزا في أداء مهامه.

رابعا: مبدأ الكفاءة

على المراجع المحافظة على مستوى كفاءته أثناء مزاولته للمهنة، وذلك ببذل العناية المهنية اللازمة والاكتفاء بأداء المهام الموكلة إليه من طرف المشرفين على عملية المراجعة[1].

خامسا: مبدأ السرية

يجب أن يحترم المراجع سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، كما يجب ألا يستخدم المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثلاثة.

سادسا: مبدأ السلوك المهني

يجب أن يلتزم المراجع بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة[2].

[1] شريقي عمر،التنظيم المهني للمراجعة،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012/2011.

[2] أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 135.

المطلب الثالث: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات

أولا: المعايير العامة

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض معايير شخصية[1].

1. معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية: بحكم المهام المنوطة لمحافظ الحسابات إبان عملية المراجعة، بات من الأجدر عل هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفء بهذه المهمة، فحسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع للحسابات الشروط التالي [2]:

-أن يكون حصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة؛

-أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه (10) سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

وفي الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء، وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية.

2.معيار الاستقلال: يسعى مستعملوا المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس استقلالية المراجع، لذا ينبغي توافر النقاط التالية[3]:

- عدم وجود للمراجع مصالح مادية في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وأن لا تكون لأحد أقاربه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية؛

- استقلال المراجع في إعداد برنامج المراجعة وخطوات العمل وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها وكذا الجوانب والأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل؛

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 16.

[2] محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، المراجعة الداخلية وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارية التطبيقية)، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص ص 39،40.

[3] محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، مرجع سابق،الطبعة الثالثة، ص 41.

– استقلال المراجع في مجال فحص جميع المستندات والبيانات والسجلات والوثائق واختيار حجم العينة المراد فحصها من مجموع المفردات؛

– الاستقلالية في إعداد وكتابة التقرير الواضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية مع إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص وإعطاء رأي غني محايد حول القوائم المالية الختامية.

3. معيار بذل العناية المهنية اللازمة: يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها.

إن قياس درجة العناية المهنية للمراجع بغية تحديد مسؤوليته المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبية الناتجة عن نظام المولد لها، تكون من خلال تحديد وأداء الاختبارات المطلوبة واللازمة ومحتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات والسجلات المحاسبية، يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة وهي:

– محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء الغير منتظرة؛

– أخد بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛

– التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغيد تحديد مواطن القوة والضعف الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش ولا يمنع حدوث أخطاء؛

– العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية النسبية في إبداء الرأي؛

– العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

في نهاية المعايير العامة نشير إلى أن معيار الاستقلال مع معيار بذل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملي تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة فعندما لا يكون المراجع مثلا غير مستقل ولم يبذل العناية المهنية اللازمة ولس مؤهلا علميا وعمليا، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة[1].

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، الطبعة الثالثة، ص ص 42،43.

ثانيا: معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات[1].

وتشمل هذه المعايير على ثلاثة معايير هي:

1. التخطيط السليم لعملية المراجعة:

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها لكونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، تقوم عملية المراجعة على النقاط الآتية[2]:

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروضة؛
- تحديد طبيعة رزنامة عملية المراجعة والإجراءات المطبقة في ظلها؛
- تنسيق العمل المراد تنفيذه؛

في ظل هذا الإطار يمكن أن نحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية المراجعة وتخطيطها:

- يوضح برنامج المراجعة وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته؛
- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المراجع وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج؛
- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة من خلال احتوائه على ما يجب القيام به والفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت عملية البدء في عملية المراجعة والانتهاء منها، وتحديد المراجع الذي يقوم بفحص المفردات؛
- تحديد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مراجع وتوقيع كل مراجع على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

2. معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

[1] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر،2002، ص 75.

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص ص 44-46.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق الآتية[1]:

- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة: تشتمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها؛
- طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية: تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة؛
- طريقة الملخص الكتابي: يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توفرها في النظام السليم للرقابة الداخلية.

وفي الأخير نشير إلى الخطوات الواجب إتباعها بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع المراجعة[2]:

- الخطوة الأولى: الفحص المبدئي؛
- الخطوة الثانية: اختبار الالتزام بالإجراءات والسياسات؛
- الخطوة الثالثة: الاختبارات الأساسية؛
- الخطوة الرابعة: إعداد التقرير.

3.معيار كفاية الأدلة:

في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي اعتماداً على التأكد من أن كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها، ومن خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات، وكذا من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة.

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، الطبعة الثانية، ص ص 46-48.

[2] وليم توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1989، ص ص 366،367.

يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما[1]:

- أدلة داخلية: تشمل على كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة؛
- أدلة خارجية: تشمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية.

نشير في الأخير إلى أنه يجب أن تكون الأدلة التي يقوم بجمعها المراجع ملائمة، من حيث أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وكافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.

ثالثا: معيار إبداء الرأي: وينص على ما يلي[2]:

- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها؛
- يجب أن ينص التقرير علما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها التي تم استخدامها قد اختلفت عن تلك التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية في الفترة السابقة. أي أن المراجع يشير إلى عم الثبات في تطبيق المبادئ في حالة حدوث ذلك؛
- يفترض أن تحتوي القوائم المالية وملحقاتها على كافة البيانات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها طبقا لمبدأ الإيضاح الكامل، ما لم يرد في التقرير خلاف ذلك؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك. وفي جميع الأحوال على المراجع أن يوضح مدى فحصه للقوائم المالية والمسؤولية التي يتحملها.

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، الطبعة الثانية، ص ص 48-50.

[2] إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، ليبيا، الطبعة الخامسة، 2008، ص 23.

المطلب الرابع: تقرير محافظ الحسابات

يعتبر تقرير المدقق نهاية نظام المعلومات المحاسبي في المنشأة، حيث يتم إعداده بعد انتهاء المدقق من جمع أدلة التدقيق وفقا لبرنامج التدقيق، ولا ينبغي أن يقتصر على تقييم أداة المنشأة في الماضي، بل ينبغي أن يؤكد من خلال الفحص الاختباري أن كافة التنبؤات المستقبلية (لسنة بخلاف سنة التدقيق) قد أعدت وفقا للقواعد الموضوعية والافتراضات المنطقية التي تعد على أساسها التقديرات والتنبؤات الخاصة بأداء المنشأة[1].

ولما كان التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق لذا يعرف بأنه: " وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون آهلا لإبداء رأي فني محايد عن ما اذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق[2].

وسنتناول في هذا المطلب كل الجوانب المتعلقة بتقرير محافظ الحسابات على النحو التالي:

الفرع الأول: عناصر تقرير محافظ الحسابات

يحتوي تقرير محافظ الحسابات عادة على العناصر التالية:

أولا: عنوان التقرير(Titre)

ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب، ويفضل استخدام اصطلاح (تقرير مراجع مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المراجع عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل تلك الصادرة عن موظفي الشركة، أ، مجلس الإدارة، أو عن المراجعين الآخرين الذين لا يلتزمون نفس متطلبات قواعد المهنة كما يلتزم بها المراجع المستقل.

ثانيا: الجهة الموجه لها التقرير (Adressée)

ينبغي أن يوجه تقرير المراجع بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف الارتباط بالمراجعة، ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة الشركة موضوع المراجعة. [3]

ثالثا: فقرة تمهيدية (Introductoire paragraphe)

تحدد الفقرة التمهيدية القوائم المالية التي يشملها تقرير المراجع، وكذلك تتضمن التمييز الواضح بين مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية المراجع التي تهدف إلى التعبير عن رأي فيها، فمسؤولية الإدارة عن القوائم

[1] أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص ص 451، 452.

[2] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 272.

[3] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، 2009، ص113.

المالية مباشرة في حين مسؤولية المراجع غير مباشرة، وتتضمن ممارسة الحرص المهني الواجب في أداء عملية المراجعة والتعبير عن رأي في القوائم المالية[1].

رابعا: فقرة النطاق (Scope paragraphe)

وهي تصف في عبارات عامة ومركزة لما قام به المراجع، ودون ذكر أي تفصيلات، وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية المراجعة قد انجزت وفقاً لمبادئ المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وتبين أيضاً أن هذه المعايير تتطلب تخطيط المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري، وفي حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص، فإنه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة، وذلك على أن يتم توضيحها بصورة أكبر في فقرة وسيطة بتقرير المراجعة تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.

خامسا: فقرة الرأي (Opinion paragraphe)

وفي هذه الفقرة ينقل المراجع لمن يهمهم الأمر استنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها، والتي تقوم على أساس من أدلة المراجعة التي جمعها.

سادسا: الفقرة التوضيحية (Explanatory paragraphe)

وهي فقرة يقوم المراجع بإضافتها للتقرير حسب الظروف، وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف، وإذا ما استخدم المراجع هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تبنيه لرأي متحفظ أو معاكس، فإن هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق، أما في حالة الامتناع عن إبداء الرأي فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية، أما إذا كانت الظروف التي يتم توضيحها لا تؤثر على إبداء المراجع لرأي نظيف فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي، وذلك كما في الحالات التالية:

-إشارة المراجع إلى مقدرة المشروع على الاستمرار.

-وجود قيود على المبادئ، أو عدم إتساق في تطبيقها يوافق عليه المراجع.

-التركيز على عمليات أو علاقات تم الإفصاح عنها، وذلك لتوجيه نظر واهتمام قارئي التقرير نحوها نظراً لأهميتها.

سابعا: توقيع المراجع (Signature)

يجب أن يوقع التقرير من قبل المراجع، وذلك حتى يمكن التأكيد على قبول المراجع مسؤولياته.

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة ،شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثالث، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2004، ص 99.

ثامنا: تاريخ التوقيع (Date)

يجب تأريخ التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص الميداني، ويعتبر التاريخ مهماً لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع عن الأحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العمومية[1].

وفيما يلي نموذج لتقرير محافظ الحسابات وفقا لما تتطلبه معايير المراجعة الدولية:

الشكل رقم (1-1): التقرير النظيف النموذجي

اسم التقرير ←	تقرير المراجع المستقل
المخاطبون ←	إلى مساهمي الشركة.....
فقرة المقدمة ←	قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي للشركة.....المرفقة والمعدة في 12/31/ن، والقوائم المرتبطة بها، وهي: قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، المعدة عن ذات السنة. وتقع مسؤولية إعداد القوائم المالية المذكورة أعلاه على عاتق إدارة الشركة، أما مسؤوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا.
فقرة المجال ←	قمنا بإجراء المراجعة طبقا لمعايير المراجعة الدولية (أو يشار إلى المعايير والممارسات الوطنية المناسبة)، وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية، وتشمل المراجعة بناءا على أساس اختباري جمع الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية، كما تشمل المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت الإدارة إليها وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة، ونعتقد أن المراجعة التي قمنا بها توفر لنا أساسا مناسبا لإبداء الرأي.
فقرة الرأي ←	في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي للشركة.....في 12/31/ن ونتائج العمليات والتدفقات عن نفس الفترة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي.
اسم المراجع ←	.....
تاريخ التقرير ←	في ../../.... العنوان.....

المصدر: أمين أحمد السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 649.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص ص 495،496.

الفرع الثاني: أهمية التقرير

تنبع أهمية تقرير محافظ الحسابات من عدة عوامل أهمها[1]:

أولا: يعتبر التقرير خلاصة ما وصل إليه المراجع من عمله، حيث إن عملية المراجعة تتيح للمراجع التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة والتي إنعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي، ومن ثم يكون تقرير المراجع بمثابة كشف يقدمه المراجع لمن يهمه الأمر وبصفة خاصة الملاك، حيث يعتبر وكيلاً عنهم عن نتائج التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المنشأة خلال الفترة المالية محل الفحص،

ثانيا: يعتبر تقرير المراجع الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المدنية والجنائية للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما أُتخذت الإجراءات القانونية لمسائلته جنائياً أو مدنياً؛

ثالثا: تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع باعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة نتيجة لما يواجهه مستخدم المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه وتحديد درجة الإعتماد عليها، وذلك نظراً لتوفير العوامل الآتية:

1. تضارب المصالح بين الأطراف المعنية، فعندما يشعر مستخدم المعلومات أن هناك تعرضاً فعلياً أو محتملاً بين مصلحته وبين مصلحة من يقوم بإعداد البيانات، فإنه سيصر على ضرورة إجراء تقييم دقيق لهذه المعلومات وخاصة عن طريق شخص متخصص يتمتع بالاستقلالية في إبداء الرأي؛
2. صعوبة المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها، مما قد يجعل مستخدم المعلومات غير قادر على استيعابها وارتفاع احتمال حدوث أخطاء غير معتمدة يصعب على المستخدم اكتشافها، ومنه تظهر الحاجة إلى وجود شخص متخصص يساعد المستخدم على تحديد جودة هذه المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها؛
3. الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة، فزيادة أهمية المعلومات المقدمة عند اتخاذ القرارات، تجعل من الأهمية بمكان التحقق من مدى جودتها ودرجة الاعتماد عليها من قبل اتخاذ أية قرارات تعتمد عليها؛
4. الفصل بين المستخدم المعلومات وبين من يقوم بإعدادها من ناحية، ويُعد مستخدم المعلومات عن الموضوع محل الدراسة من ناحية أخرى ويتحقق هذا البعد إما بطريقة طبيعية، وإما بواسطة بعض الموانع القانونية أو عامل الوقت والتكلفة التي تجعل من غير الممكن لمستخدم المعلومات إجراء مراجعته وتقييمه للمعلومات المقدمة إليه للحكم على مدى جودتها.

[1] محمد سمير الصبان وعبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص ص 366، 367.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقارير

نظرا لأن تقرير المراجعة يعتبر المنتج النهائي والأساسي لعملية المراجعة من حيث أنه يتضمن المعلومات التي يرغب المراجع إبلاغها للأطراف المعنية، فانه من المهم أن يعكس ذلك بطريقة منظمة. وفي هذا الشأن توجد أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة[1]:

أولا: إعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها

وهذا هو المعيار الأول في إعداد التقرير حيث يتطلب أن ينص التقرير على ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP). وذلك لأن تلك المبادئ تستخدم كمعيار في حد ذاته يقاس عليه أو يحكم به على صدق و عدالة عرض هذه القوائم.

ثانيا: ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ويعني هذا المعيار ضرورة أن يبين تقرير المراجع ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق. وجدير بالذكر أن إشارة تقرير المراجع إلى مسألة ثبات واتساق تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إنما يهدف إلى تأكيد خاصية المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية. من ناحية أخرى لو كان هناك مبرر لحدوث تغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية فان ذلك يتطلب الإشارة بصورة واضحة في تقرير المراجع .

ثالثا: الإفصاح الكافي والمناسب للمعلومات

يتطلب المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير ضرورة إفصاح المراجع بتقرير المراجعة عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة القوائم المالية إذا كانت مثل هذه المعلومات قد أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات المرفقة بها بواسطة معديها. فالإفصاح المناسب مفترض في القوائم المالية ما لم يشير تقرير المراجع إلى خلاف ذلك.

رابعا: التعبير عن الرأي

يتطلب المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير ضرورة أن يتضمن التقرير رأي المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة، كما أنه يمكن أن يمتنع عن إبداء هذا الرأي. فإذا أبدى المراجع رأياً في القوائم المالية فيمكن تصنيف هذا الرأي حسب نوعه فقد يكون رأياً غير متحفظ (نظيف) أو غير متحفظ مع إبداء ملحوظة معينة، أو متحفظ، أو سلبي، وكل نوع من أنواع الرأي له ظروف خاصة يجب توفرها عند إصداره، من ناحية أخرى فانه في

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص ص 41-43.

حالة الامتناع عن الرأي يجب أن يوضح المراجع أسباب امتناعه. و بصفة عامة يتوقف رأي المراجع على نطاق مهمة المراجعة ونتائج فحصه.

الفرع الرابع: أنواع تقارير محافظ الحسابات

توجد أنواع كثيرة من التقارير ولكن أكثرها استعمالا هي:

أولا: التقرير المختصر

هو الذي يرتبط دائما بالقوائم المالية ويهدف أساسا إلى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة.

ثانيا: التقرير المطول

يعد بواسطة مراجع الحسابات بناءا على طلب إدارة الشركة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات بنكية من البنوك ومانحي الائتمان حيث تطلب تلك الجهات معلومات إضافية وتتمثل في نشاط الشركة المالي لمدة خمس سنوات أو عشر سنوات سواء لقائمة الدخل أو المركز المالي أو قائمة التدفقات النقدية[1].

ثالثا: التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية

يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات؛
- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة؛
- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كملاحق؛
- التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة؛
- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة لكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة؛
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس؛
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار هذه على القوائم؛
- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 266.

على المراجع إعطاء رأيه بصفة خاصة حول:

- قائمة الـ5 أو الـ10 الموظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة في المؤسسة والمدفوعة خلال الدورة المراقبة؛
- الأوضاع الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط؛
- المساهمة في رؤوس أموال شركات أخرى التي قامت بها المؤسسة ان وجدت؛
- المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس وأي موظف في الشركة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية.

رابعا: التقرير الخاص

أن التقرير الخاص يتعلق بالاتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، صرح بها للمراجع. ويتضمن هذا الأخير ما يلي :

-قائمة الاتفاقيات، طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين؛

-قائمة المستفيدين منها؛

-شروط إبرامها؛

-الرأي حولها.

على محافظ الحسابات قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد الاطلاع على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية.وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة، علبه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات. ومهما يكن فحتى في حالة غياب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه[1].

ومن خلال التقارير السالفة الذكر يتضح أن لمحافظ الحسابات أربع أنواع من الرأي وهي[2]:

1. الرأي بدون تحفظ (رأي نظيف):

يصدر مراجع الحسابات الخارجي المستقل رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي راجعها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛
- عدم وجود أخطاء تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص ص 48-52.

[2] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص ص 260-265.

– أن يبدد المراجع أي شك أو غموض بأن قائمة الدخل والمركز المالي هي مبالغ صحيحة وتمثل واقع الشركة المالي الحقيقي،

– حصول المراجع الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

2. الرأي بتحفظ:

يصدر التقرير متحفظا أو مقيدا عندما يذكر المراجع في تقريره بعض الملاحظات أو التحفظات التي يكون القصد منها لفت النظر إلى أنه لم يكن قادرا على القيام بالفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ومن الظروف أو الأسباب التي تجعل مراجع الحسابات يتحفظ في تقريره نذكر منها ما يلي:

- تحفظات تتعلق بوجود قيود على نطاق الفحص أي محدودية مجال الفحص الذي قام به؛
- تحفظات تتعلق بالثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية.

وتكون فقرة الرأي كما يلي:

((باستثناء تأثير..... على البيانات المالية، برأينا أن البيانات المالية تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية المركز المالي للشركة.....كما هي في ../../....، ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها)).

3. الرأي السلبي (المعاكس):

هو عكس التقرير النظيف، ويستخدم عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي تمثيلاً عادلاً وصادقاً يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

أن يحصل على الأدلة والبراهين اللازمة لتبرير رأيه المعاكس ويبين ذلك في فقرة توضيحية مستقلة في تقريره، وتكون فقرة إبداء الرأي كما يلي:

((وفي رأينا، نظرا للآثار الناتجة عن عدم إتباع المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة عموماً، فإن القوائم المالية السابق الإشارة إليها لا تعبر بصدق وعدالة طبقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة عن المركز المالي للشركة.....كما هي في ../../....، ونتائج أعمالها أو التدفقات النقدية عن نفس الفترة)).

4. الإمتناع عن إبداء الرأي:

يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأياً فنياً عن القوائم المالية موضوع المراجعة، ويمتنع المراجع عن إبداء رأيه إذا ما واجه الحالات التالية:

- وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من طرف إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد، أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة موضوع المراجعة؛
- وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات، فإذا تأثرت القوائم المالية تأثيراً جوهرياً بأحد الأحداث غير المؤكدة التي لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية، مثل دعاوي قضائية مرفوعة ضد الشركة، أو تعدي الشركة على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم، أ، الشك في استمرارية الشركة بأعمالها الاعتيادية القادمة؛
- في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بمراجعة بعض القوائم المالية، ففي هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها، ويجب على المراجع الرئيسي في حالة أداء خدمات المراجعة للشركة محل المراجعة أن يوضح بدقة في تقريره ما أداه من أعمال ويحدد مدى مسؤوليته حتى لا يظن الغير أن هذا يعني أداء المراجعة بكاملها، وتحديد المسؤولية يعتبر من الأمور الهامة لمراجع الحسابات حتى لا يحمل نفسه مسؤوليات هو أصلاً غير مسؤول عنها؛
- عندما يتعذر على مراجع الحسابات الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد عن عدالة ووضوح القوائم المالية، فإنه لا يبدي رأياً عن هذه القوائم المالية، غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المراجع رأيه فيها.

وتكون فقرة الرأي في هذه الحالة كما يلي:

((لم يتم تعييننا مراجعين للشركة.....إلا بعد انتهاء السنة المالية لشركتكم، ولذا لم نحضر عملية جرد المخزون السلعي في أول السنة ولا في آخرها، ولم نتمكن من التحقق من كمية المخزون بأي وسيلة، ولقد أظهر فحصنا جوانب ضعف خطيرة في سجلات الشركة، وفي نظام الرقابة الداخلية لذلك لم نستطع التأكد من أن جميع مصروفات الشركة وإيراداتها قد تم تسجيلها، أو أن ما تم تسجيله يعتبر صحيحا، وبناءا على ذلك لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك تعديلات ضرورية للأصول والخصوم المسجلة أو غير المسجلة وما ينتج من تأثير على الميزانيات العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية.

وبسبب التأثيرات الهامة المحتملة على القوائم المالية للأمور المشار إليها في الفقرة السابقة فإن نطاق عملنا لم يكن كافيا لإبداء الرأي حول البيانات المالية ولهذا فإننا لا نبدي الرأي حول عدالة القوائم المالية)).

وحتى يكون رأي محافظ الحسابات سليما وملائما ومقبولا من الناحية الفنية لا بد أن يتصف بمجموعة من الخصائص الهامة منها ما يلي[1]:

- أن يكون مبنيا على الكفاءة المهنية والمهارة المطلوبة لإنجاز برنامج عمل المراجع؛
- أن يكون رأياً محايداً وغير متحيز لطرف ما على حساب طرف آخر وأن لا يتأثر بأية ضغوط قد تقع على المراجع بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛
- أن يكون رأياً واقعياً يعبر عن نتائج واقعية حدثت فعلا ويعبر عن شخصية المراجع الذاتية ووفقا لما قام به ومارسه من أعمال؛
- أن يكون أساس رأي المراجع الدراسة والتحليل والتحميص بأن يسبق اقتناع المراجع بالرأي وإبدائه له وقيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها في مجال تنفيذ برنامج المراجعة؛
- يجب أن يكون أساس إبداء الرأي بطريقة ملائمة وسليمة أن يقوم المراجع بتجميع أدلة الإثبات اللازمة والملائمة والكافية لتكوين هذا الأساس وبالتالي إبداء وتقرير الرأي؛
- يجب أن يكون رأياً واضحاً ومفهوماً ومعبراً بما فيه الكفاية عن جميع المعلومات والبيانات والنتائج الهامة بطريقة لا تحتمل اختلاف التأويل، وكذلك أن نستخدم في صياغة الرأي المصطلحات الفنية الأكثر شيوعا في محيط المهمة؛
- يجب أن يكون رأياً شاملا لكافة الملاحظات ونتائج عملية المراجعة؛
- يجب أن يكون رأيا دقيقاً وقاطعاً حتى يتمكن الاعتماد عليه في مجال اتخاذ بعض الإجراءات أو القرارات؛
- يجب مراعاة توقيت إبداء الرأي بأن يقدم في وقت مناسب لمختلف الأطراف حتى يمكن الاستفادة منه؛
- يجب مراعاة التفصيل والإيجاز في كتابة وإعداد الرأي من خلال تقرير المراجعة بأن يعد الرأي بتفصيل غير ممل وبإيجاز غير مخل، أي أنه لا يجب أن يبعث الملل عند دراسته أو قراءاته ويخل بالهدف الرئيسي منه وهو إظهار النتائج الهامة لعملية المراجعة.

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 68،69.

المبحث الثاني: الإطار القانوني لممارسة مهنة محافظ الحسابات

بعدما تناولنا المفاهيم الأساسية لمحافظ الحسابات في الجزائر، وذلك من خلال الجزء الأول، حيث تعرفنا على شخصية ومبادئ محافظ الحسابات. ونتيجة عمله النهائي المتمثلة في التقرير. ومن الملاحظ أن عمل محافظ الحسابات له أهمية بالغة في الوقت الحاضر لما له من تأثير على عديد القرارات التي يتخذها مختلف الأطراف التي تعتمد على رأي محافظ الحسابات في أعمالها ومشاريعها وكذلك في تعديلات برامجها. ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى ضوابط مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، وذلك من خلال عرض الضوابط التي تتحكم في المهنة، إضافة إلى حقوق والتزامات ومسؤوليات محافظ الحسابات وأتعابه في الجزائر وذلك وفق ما أقر به المشرع الجزائري.

المطلب الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك .

وبموجب القانون رقم (88-01) والقانون رقم (88-04)، فينص على تعيين محافظ الحسابات على الأقل في كل المؤسسات العمومية الاقتصادية بدون استثناء، ومهما كان شكلها القانوني أو أهميتها.

كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 19 رجب 1417 الموافق ل 30 نوفمبر يتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة فإجمالا فان تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الأشكال التالية[1]:

أولا: التعيين في نظام (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية)

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة وذلك حسب المادة 610 من الأمر 75-59 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء ذلك في المادة 600 (المرسوم التشريعي رقم 93-08): "يعين القائمين بالإدارة الأولين

[1] أقسام عمر، مرجع سابق، ص ص 65-68.

أو أعضاء مجلس المراقبة، واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات...." هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ الحسابات من إثبات قبولهم لوظائفهم .

ومن خلال حالات التعيين السابقة، فان القانون 10-01 قد فصل في صفة المتقمصين لدور محافظ الحسابات، فإذا كانوا أشخاصا طبيعيين، فالأمر عادي لا يحتاج إلى تفصيل، أما عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فان هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها.

وفي حالة تعدد محافظي الحسابات فانه عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فان كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون، ويكون تعيين أكثر من محافظ حسابات في المؤسسات راجع إلى معيار حسب حجمها وأهمية نشاطها على الخصوص، وطبقا لأحكام المادة 22 من القانون 10-01 يمارس كل محافظ من محافظي الحسابات المتضامنين مهمته على مجموع الكيان المراقب تحت مسؤوليته، كما يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن آرائهم حتى في حالة الاختلاف.

ثانيا: التعيين عن طريق المساهمين

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات، يختار من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني وذلك حسب ما جاءت به المادة 715 مكرر (4) من القانون التجاري المعدل..

إضافة إلى المادة 26 من القانون 10-01 التي تنص: تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

ثالثا: التعيين عن طريق المحكمة

التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري المعدل: "إذا لم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

وبحسب المادة 715 مكرر 7: يبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية بدل مندوب آخر، يمارس وظيفته حتى انتهاء مهمة المندوب الذي استخلفه، وإذا أغفلت الجمعية تعيين مندوب الحسابات يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين مندوب الحسابات، ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين. وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين مندوب أو مندوبي الحسابات.

والمادة 715 مكرر 8 تنص على أنه "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناءا على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة.

وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

رابعا: التعيين لوجود مانع عن طريق وزير المالية

في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها، يعين الوزير المكلف بالمالية بناءا على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع.

خامسا: مدة العهدة

حدد المشرع الجزائري مدة العهدة ل حافظ الحسابات في المادة 27 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والتي تنص على ما يلي:

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

لا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات"[1].

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، لسنة 2010، مرجع سابق، ص 7.

الفرع الثاني: حالات التنافي وموانع تعيين محافظ الحسابات

إن ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات، أوجبت وضع أثر قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم، وهو ما تم تفصيله في أحكام القانون التجاري من خلال المادة 715 مكرر6 من القانون التجاري، التي تنص على عدم إمكانية تعيين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية[1]:

– الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين في الإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركة.

– القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر(10/1) رأس مال الشركة، أو إذا كانت الشركة نفسها تملك عشر(10/1) رأس مال هذه الشركات؛

– الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم؛

– أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إمّا من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛

– الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة أو مجلس المديرين من أجل 05 سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

وقد أشارت المادة 64 من قانون 10-01 لتحقيق مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون[2]:

– كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية المهنية؛

– كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من قانون 10-01؛

– الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

– كل عهدة برلمانية؛

[1] أقاسم عمر، مرجع سابق، ص 71.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010، مرجع سابق، ص ص 10،11.

- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

كما يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهدته.

ولنفس الأهداف، المادة 65 من القانون 10-01 حددت حالات التي يمنع فيها محافظ الحسابات من ممارسة بعض الأنشطة التي تشكل حالة تنافي عامة وهي[1]:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو مهمة الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته.

الفرع الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبنية في المادة 08 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بالمهنة، والتي تنص على ما يلي[2]:

لممارسة مهنة الخبير أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

1. أن يكون جزائري الجنسية؛
2. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

ت- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة؛

3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010، مرجع سابق، ص 11.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010، مرجع سابق، ص 5.

4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010؛
6. أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أُخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين "أ" و"ب" أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جماعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البند "ت" أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

الفرع الرابع: مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات في الجزائر

أولا: مهام محافظ الحسابات في الجزائر

حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 23، 24 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 كما يلي[1]:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010، مرجع سابق، ص 7.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- المصادقة على الحسابات المدمجة أو الحسابات المدعمة، من حيث صحتها وانتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ويترتب عن مهام محافظ الحسابات حسب المادة 25 من القانون 10-01 ما يلي:

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

ثانيا: إنهاء مهام محافظ الحسابات في الجزائر

إن أسباب توقف أداء مهام مراجع الحسابات المحدودة في القانون 10-01 يمكن حصرها في صنفين من الأسباب:

1. الأسباب العادية:

ونعني بها إنهاء عهدة مراجع الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة مراجع الحسابات.

2. الأسباب الاستثنائية:

ونقصد بها الأسباب التي تؤدي إلى إنهاء مهام المراجع قبل انتهاء عهدته وتتمثل هذه الأسباب في ما يلي:

- استقالة مراجع الحسابات كما ورد في المادة 38 من القانون 10-01 "يمكن لمراجع الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات وإثباتات الحاصلة"؛
- كما ورد في المادة 76 من قانون 10-01 "يمكن أن تنتهي مهمة مراجع الحسابات بوفاة أو بشطب أو إيقاف أو أية حالة من حالات الأخرى، بما فيها حالات حل الشركة أو شهر إفلاسها، وفي هذه الحالة يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس الغرفة الوطنية مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع[1].

المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

حتى يستطيع محافظ الحسابات أداء مهامه بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق وسلطات وما عليه من واجبات وفقا لما تقضي به قواعد ومبادئ المراجعة من ناحية ولما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية أخرى وسنعرض هذه العناصر بإنجاز في ما يلي:

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل لدفاتر والسجلات إلى الفحص الإنتقادي المنظم لإبداء الرأي الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة كونه الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالمنشأة، وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع مدقق الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك، ويمكن ذكر أهم الحقوق مدقق حسابات على النحو التالي:

أولا: حق الاطلاع والتقصي عن البيانات والإيضاحات

حسب نصوص المواد من القانون 10-01 (من المادة 31 إلى المادة 36) على التوالي:

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛

- ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42، سنة 2010، مرجع سابق، ص 12.

– يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛

– يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛

– يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق احكام القانون التجاري؛

– يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته[1].

ثانيا:حق طلب البيانات والإيضاحات

يحق لمدقق الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المنشأة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق.

في حالة رفض إدارة المنشأة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية لمدقق الحسابات فانه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته.

ثالثا:حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين

من حق مدقق الحسابات الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

رابعا:حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين

يحق لمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمنشاة تهدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف مجلس الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المنشاة وذلك كونه وكيل على المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطته علما بما يحصل داخل المنشأة من خلل ومشاكل حتى يخلى مسؤوليته.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010، مرجع سابق، ص 8.

خامسا: حق مناقشة اقتراح عزله

يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المنشاة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين. يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلاً تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير على مدقق الحسابات.

سادسا: حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه

يحق لمدقق الحسابات قانونا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المنشأة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات.

سابعا: تحديد وقت الجرد

يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المنشأة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه ألا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه[1].

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

تتلخص واجبات محافظ الحسابات فيما يلي[2]:

- فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة؛
- التحقق من قيم الأصول والخصوم وأنه مطابق للأسس العامة المحاسبية؛
- أن يقدم الاقتراحات التي تعن له والتي يراها صالحة لحسن سير الشركة؛
- يعتبر محافظ الحسابات قد قام بواجبه إذا أحسن اختيار اختباراته للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة ووفقا لبرنامج المراجعة المعد؛
- تصور الميزانية ملخصاً حيوياً لمراكز الحسابات المتعلقة بالأصول والخصوم وحساب الأرباح والخسائر في تاريخ معين وواجب محافظ الحسابات هو التحقق من سلامة هذا التصوير؛
- على محافظ الحسابات أن يتحقق من أن المنشأة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة؛

[1] غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص ص 90-92.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، مصر، 1993، ص ص 83-86.

- على المدقق أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمنشأة موضوع المراقبة؛
- على المدقق أو من ينابه من المحاسبين الذين اشتركوا معه في أعمال المراجعة أن يحضر الجمعية العامة العمومية ويتأكد من صحة الإجراءات التي أتبعت في الاجتماع ويدلى برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراقب الشركة وبوجه خاص في الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو في إعادتها إلى المجلس الإدارة؛
- أن يتلو محافظ الحسابات تقريره على الجمعيات العمومية.

المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

إن مسؤوليات محافظ الحسابات أثناء تأديته لمهامه تقسم إلى ثلاث أشكال وهي: مسؤولية عامة، مسؤولية مدنية، مسؤولية جزائية و مسؤولية انضباطية:

أولا: مسؤولية عامة

بموجب المادة 59 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر"يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"[1].

وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتتلخص في مجالين رئيسين هما[2]:

- مسؤولية في التحقق في أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولاً عاماً؛
- مسؤولية في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة قد تم مراعاتها وتطبيقها تطبيقاً سليماً.

ثانيا: المسؤولية المدنية

حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك بتشريعه للمادة 61 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والتي تنص على " يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه.

ويعد متضمناً اتجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، لسنة 2010، مرجع سابق، ص 10.

[2] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007،ص 65.

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخلفات، وإن تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب اجتماع جمعية عامة بعد إطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة"[1].

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر 3 أكان وهي[2]:

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية؛
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع.

إن المبدأ أن محافظ الحسابات أثناء تأدية مهمة عادية (مراجعة قانونية) ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج، وبالتالي فإن عمليه (زبونه) لكي يحمّله المسؤولية المدنية يجب عليه أن يثبت:

- الخطأ العمدي la faute intentionnelle من محافظ الحسابات؛
- و إما التقصير la négligence من محافظ الحسابات: وهذا لا يمكن أن يقيّم إلا من خلال مقارنة ما قام به محافظ الحسابات وما يجب أن يقوم به أخذا بعين الاعتبار الاجتهادات العادية les diligences normales وفقا للمعايير المهنية. وفيما يخص الضرر، فإنه يجب أن يكون:
  - ✓ أكيد certain؛
  - ✓ و مباشرا direct؛
  - ✓ وفيه تعدي على حق مكتسب porter atteinte à un droit acquis.

ثالثا: المسؤولية الجزائية

جاء في نص المادة 62 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المنظمة للمهن الثلاث في الجزائر "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"[3].

يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات إلا بتوفر 03 عناصر رئيسية وهي[4]:

- العنصر القانوني: لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة جنائية إلا بوجود نص قانوني؛
- العنصر المادي: يجب أن يكون الفعل أنجز فعلا؛
- العنصر الأخلاقي: حيث الخطأ يجب أن يحدث عمدا و بشكل مفترض.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص 10.

[2] شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012، ص96.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، لسنة 2010، ص 10.

[4] شريقي عمر، مرجع سابق، ص 97.

رابعا: مسؤولية تأديبية

وفقا لأحكام المادة 63 من القانون 10-01، فانه يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم[1].

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في :

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر ؛
- الشطب من الجدول.

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

تحدد درجات الأخطاء بالعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

ومن بين الوضعيات التي تعتبر كمخالفات أو تقصير في القواعد المهنية نذكر منها[2]:

- خرق القانون والقواعد المهنية؛
- التقصير المهني الخطير (التهاون)؛
- السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.

المطلب الرابع: أتعاب محافظ الحسابات

تحدد الأتعاب عادة من طرف الجهة التي قامت بالتعيين بالاتفاق مع محافظ الحسابات، حيث تقوم بذكر الأتعاب في العقد المبرم بين العميل ومحافظ الحسابات بالإضافة إلى الخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يغطيها العقد، حيث تناولت المادة 37 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أتعاب محافظ الحسابات حيث كان نص المادة كما يلي :

" تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته .

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، لسنة 2010، ص 10.

[2] أقاسم عمر، مرجع سابق، ص 90.

ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية "[1].

ومن العوامل التي يعتمد عليها في تحديد أتعاب محافظ الحسابات لقاء أداءه لمهامه ما يلي[2]:

- حجم الشركة وطبيعة نشاطها؛
- نظام الرقابة الداخلية المطبقة، حيث يقوم أن النظام الجيد الكفؤ يؤدي إلى تقليل الأخطاء الجوهرية، وبالتالي تضييق مدى الإجراءات التي يقوم بها المراجع ومن ثم زمن وجهد المراجع مما يقلل من تكلفة المراجعة؛
- درجة الآلة المستخدمة في النظام المالي وتعقد عمليات الشركة وبالتالي ضرورة وجود تخصصات مختلفة لإتمام عملية المراجعة مما يؤدي إلى زيادة التكلفة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، لسنة 2010، مرجع سابق، ص 8.

[2] عاطف زاهرة سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 137.

خلاصـــة:

من خلال النقاط التي تناولها هذا الفصل توصلنا إلى أن عملية المراجعة هي عملية معقدة وتتطلب جهدا كبيرا وصرامة في العمل ،حيث أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الرئيسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية للمؤسسة بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى، والغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأي فني محايد حول تلك القوائم ومدى عدالتها وصدقها في تمثيل المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، ليقوم محافظ الحسابات بمهامه على أكمل وجه وبمصداقية تامة، يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا وذو كفاءة وخبرة، مع ضرورة احترام المعايير المتعارف عليها في المراجعة مما يسهل عليه القيام بمهامه، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصلحة بوضعية المؤسسة،كذلك يترتب على محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهامه العديد من الالتزامات التي يؤدي انتهاكها إلى مسؤوليات تقع على عاتق المحافظ وقد تكلفه حريته.

وتعتبر مهنة مراجعة الحسابات من المهن العريقة في الدول المتقدمة، فنتيجة لما تؤديه من خدمات إلى تلك الجهات العديدة فإنها تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وكشف حالات الإسراف أو التلاعب والغش.

الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

تعتبر الرقابة كمفهوم إداري بمعنى أنها عنصر من عناصر نشاط الإدارة، حيث تطور مفهوم الرقابة نظرا لزيادة واتساع الأنشطة والبرامج داخل المؤسسات الاقتصادية أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية الذي يسعى بدوره إلى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة والحصول على البيانات والمعلومات بالدقة المطلوبة وضمان تنفيذ الأهداف الموضوعية من قبل المؤسسة.

ومع ازدياد رأس المال المستثمر في العمل التجاري أو الصناعي أو الخدمي وظهور الملكية الجماعية في صورة شركات فردية أو مساهمة ألزم إسناد إدارة المؤسسة إلى نخبة من الإداريين للقيام بوظائف المشروع المختلفة يساعدهم في ذلك مجموعة من العاملين في المؤسسة، وأصبحت من وظائف الإدارة رقابة أعمال العاملين ومحاسبتهم عن أخطائهم وتصحيح هذه الأخطاء، وأيضا يتطلب الأمر أن يتابع أصحاب رأس المال المديرين في نجاحهم أو فشلهم في إدارة المؤسسة، فأصبح الأمر يتطلب تنظيماً داخلياً في المؤسسة يتيح رقابة ومتابعة أعمال القائمين بالتنفيذ للسياسات الموضوعية لصالح المديرين، كما أصبحت الحاجة الضرورية إلى من يراقب هؤلاء المديرين نيابة عن أصحاب رأس المال، على أن يقدم بهم تقريراً عن ما لمسه أثناء رقابته، وبذلك يمكن محاسبتهم عن الأخطاء التي يقعون فيها أثناء قيامهم بمهامهم.

ومن أجل تقديم صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية وأنواعها والمقومات الأساسية لها وإجراءاتها وعلاقتها بمراجع الحسابات الخارجي من خلال تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية
- المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية
- المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: مدخل نظري لنظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية أهم اهتمامات المؤسسات الحالية نظرا لأهميتها البالغة وتأثيرها الإيجابي على الأداء، فأصبحت من الأنظمة التي تثق فيها الإدارة العليا لضمان التسيير الجيد ولحسن سير العمل في المؤسسة والتقيد بالسياسات الموضوعية ،فنظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر بمثابة الوقاية من احتمال وقوع الأخطاء والمخلفات والتحكم في عملية التدقيق، لذلك يقوم المدقق بتقييم النظام قصد تحديد نطاق عمله، وعليه ستتناول هذا المبحث في المطالب التالية:

المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: نشأة نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم نظام الرقابة الداخلية نتيجة للعديد من الأسباب لعل أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية في حجم المشروعات الاقتصادية، وانفصال الملكية عن الإدارة أو زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيقه للاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية بأنظمة الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، حيث كان المالك يقوم بنفسه بالرقابة على أنشطة المشروع، وبعد ذلك كان مفهوم الرقابة يستخدم كمرادف للضبط الداخلي والذي يعني توزيع المسؤوليات والسلطات بطريقة تحقق الضبط التلقائي للعمليات اليومية وذلك عن طريق قيام شخص بصورة تلقائية بمراجعة العمل الذي يقوم به شخص آخر، ويرتبط الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية المستخدمة حيث يجب فصل عمليات المحاسبة عن عمليات المشروع، ويجب مراجعة دقة نظام الضبط الداخلي بصورة دورية لمنع أي قصور قد يحدث في الإجراءات المستخدمة فعلا أو لاكتشاف أي إجراءات أو أساليب غير سليمة.[1]

[1] عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006/2005، ص 278.

إن المتتبع لتطور الرقابة يظهر الأساس والتحليل والتفسير للتغيرات التي طرأت في سبيل تحقيق هدف الرقابة، ويظهر هذا التطور من خلال العوامل التي ساعدت على تطور نظام الرقابة الداخلية، ومن أهم العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية وزيادة الاهتمام بها هي:[1]

أولا:كبر المؤسسات وتعدد عملياتها

إن النمو الضخم في حجم الشركات وتنوع أعمالها، جعل من الصعوبة إمكان الاعتماد على الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسات فأدى إلى الاعتماد على رسائل هي صميم نظام الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية، والموازنات وتقييم العمل.

ثانيا: اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الفرعية بالمشروع

وهذا واضح تماما في الشركات المساهمة حيث انفصل أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددها وتباعدها ولذلك نراهم (ممثلين في الهيئة العامة للمساهمين) يسندون الإدارة إلى عدد منتخب منهم (مجلس الإدارة)، ولهذا لا يمكنه إدارة جميع أعمال الشركة بمفرده لذلك يفوض السلطات والمسؤوليات إلى إدارة الشركة المختلفة، ومن أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين (مجلس الإدارة) يقوم بالتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل بالشركة، ومن هنا جاء الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة لتحقيق أهدافه الرقابية.

ثالثا:حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة

أي لابد من إدارة المؤسسة الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطه من أجل اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات ورسم سياسة الشركة في المستقبل، ومن هنا لابد من وجود نظم رقابية سليمة ومتينة تطمئن الإدارة إلى صحة تلك التقارير.

رابعا:حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة

أي على الإدارة توفير نظام رقابة داخلية سليم حتى تحمي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء والغش أو تقليل احتمال وقوعها.

[1] عبد المنعم محمود وعيسى أبو الطبل، المراجعة وأصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، مصر، 1967، ص201.

خامسا: تطور إجراءات التدقيق

إن تحول عملية التدقيق (المراجعة) من مراجعة كاملة تفصيلية إلى مراجعة إختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية الذي يعتمد بدوره على تقرير حجمه وكمية اختباراته على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة.

سادسا: حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة

بمعنى احتياج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول المشاريع والمؤسسات المختلفة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير وحصر الكفاية العلمية وما شابه، فإذا ما طلبت هذه المعلومات من المؤسسة فعليها أن تحضرها بسرعة ودقة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل فوريا متماسكا.

الفرع الثاني: مراحل تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وزيادة حجم المؤسسات وندرة الموارد الاقتصادية المتاحة وانفصال الملكية عن إدارة المؤسسات أدى ذلك إلى تطور مفهوم الرقابة من مجرد ضبط داخلي بهدف المحافظة على نقدية المؤسسة والأصول المادية الأخرى بالمنشأة والمحافظة على دقة الحسابات المختلفة إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وبالتالي يمكن التمييز بين أربع مراحل لتطور مفهوم الرقابة الداخلية وهي:[1]

أولا: مرحلة الرقابة الشخصية

حيث انحصر تعريفها على مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة أو الاختلاس تم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى من أهمها المخزون.

ثانيا: مرحلة الضبط الداخلي

وبموجبها اعتبرت بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبناها لحماية الموجودات وكذلك لضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات.

ثالثا:مرحلة الكفاءة الإنتاجية

حيث اتسع المفهوم ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية ويمكن ملاحظة ذلك من خلال المعيار رقم1 "av320" الصادر عن AICPA حيث عرفت بأنها الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تصنعها

[1] غاشوش عايدة ولقصير مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم تسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2011، ص ص 8،10، (بتصرف).

الوحدة لحماية مجوداتها،وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضيه السياسات الإدارية الموضوعة.

رابعا: مرحلة هيكل الرقابة الداخلية

وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بهيكل الرقابة الداخلية، باعتبار أن الأخير أكثر شمولا، وقد وضع تعريف جديد حيث اعتبرت بموجبه مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعة بما يوفر تأييدا معقولا بأن الأهداف سوف يتم تحقيقها.

ويتكون هيكل الرقابة الداخلية من ثلاث عناصر هي بيئة الرقابة والنظام المحاسبي والإجراءات الرقابية ووفق لمعيار (SASNO 78) تتكون الرقابة الداخلية من خمسة عناصر هي: بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات والمتابعة ويمكن تسمية هذا التطور في مفهوم الرقابة الداخلية بالمرحلة الخامسة من مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية، حيث تغير المفهوم من هيكل الرقابة إلى إجراءات وعمليات.

الشكل رقم (2–1): مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية

وصف الرقابة الداخلية	المراحل	مفهوم الرقابة الداخلية
رقابة شخصية	المرحلة الأولى	– مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية أو الاختلاس ثم امتدت لتشمل بعض الأصول الأخرى ولعل من أهمها المخزون.
الضبط الداخلي	المرحلة الثانية	– مجموعة من الوسائل التي تتبناها الوحدة الاقتصادية لحماية النقدية والأصول الأخرى وكذلك لضمان الدقة الحسابية والعمليات المثبتة في الدفاتر.
الكفاءة الإنتاجية	المرحلة الثالثة	– الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الوحدة الاقتصادية لحماية أصولها، وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضي به السياسات الإدارية.
هيكل لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية	المرحلة الرابعة	– يوفر تأكيدا منطقيا مقبولا بأن الأهداف التي تخص الوحدة الاقتصادية سوف يتم إنجازها.
عمليات لتحقيق أهداف معينة	المرحلة الخامسة	– عملية تتأثر بإدارة الوحدة الاقتصادية وبالعديد من الأطراف ويتم من خلال تلك العملية الحصول على تأكيد مناسب وليس مطلق فيما يتعلق بالأهداف التالية: الثقة في التقارير المالية، والالتزام بالقوانين واللوائح المالية، فعالية وكفاءة المعلومات.

المصدر: ثائر صبري محمود الغبان، مجلة العلوم الإنسانية، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، العراق، العدد 45، 2009.

المطلب الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية وأنواعها

الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مشروع من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج المراجعة، كما يهتم هذا النظام بتحديد السلوك العام للتسيير، وكذلك يهدف إلى الاحترام الصارم للقوانين ومصدر ثقة في المؤسسة وبمثابة صمام الأمان فيها.

وعليه سنتطرق في هذا الفرع إلى مفهوم الرقابة الداخلية:

لقد تعددت المفاهيم والآراء حول موضوع الرقابة الداخلية فالبعض يضع تعريفا لها أسلوب علمي أو خطة تنظيمية ويحاول آخرون تعريفها من زاوية وسائلها، والبعض الآخر يعتبرها وظيفة إدارية بحتة.

وهنا يجدر بنا التلميح أو الإشارة إليه أن كلمة الرقابة هي كلمة مترجمة من اللغة الأمريكية إلى اللغة الفرنسية ثم من الفرنسية إلى العربية، وكانت هذه الترجمة بعيدة عن معناها الحقيقي إذ أن أصحاب ANGLOSACTION والذين هم أهل هذا المصطلح يقصد التحكم MAITRISER والقيادة PILOTER بمعنى التأكد من أن الموارد المتحصل عليها قد تم استعمالها بنجاح وربح، ولما ترجمت إلى الفرنسية أصبح يقصد بها المراقبة CONTROL أي مراقبة الشرطي بمعنى لا يثق في أي أحد، وكل الموظفين هم محل شبهة ويجب محاربة غشهم والقبض عليهم متلبسين، أما عند ترجمتها إلى العربية فأصبح معناها المراقبة التعسفية.[1]

التعريف الأول: عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

"عرفت الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس في المشروع يهدف إلى حماية الأصول وتدقيق البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها، ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية والعاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة"[2]

التعريف الثاني: "الرقابة الداخلية ما هي إلا تجزئة للعمل وتقسيمه إلى مراحل بين موظفي المؤسسة، وهي وسيلة تنظيمية تسير بها مراجعة كل موظف بواسطة موظف آخر وبواسطة وسائل أخرى لغرض التثبت من صحة الأرقام والقيود في الدفاتر، الأمر الذي يترتب عليه احتمال منع الخطأ والغش وسرعة اكتشافه عند الحدوث."[3]

[1] قليل الهادي، دور محافظ الحسابات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية وإضفاء الثقة على القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم تسيير، جامعة المسيلة، 2013/2012، ص 47.

[2] أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الجنان للتوزيع والنشر، الأردن، 2015، ص 49.

[3] عزيز الدلفاوي، أسس المراجعة علما وعملا، ج 1، مصر، 1994، ص 95.

التعريف الثالث: "هو عملية تتضمن وضع نظام دقيق للمعلومات يتيح التأكد بشكل دائم أن العمليات تتم حسب الخطة الموضوعية ويقوم هذا النظام على وجود بيانات مرتدة دائمة عن الأداء الفعلي ويتم مقارنتها بالخطة الموضوعة"[1]

ومن خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية يمكن حصر تعريف لنظام الرقابة الداخلية هو:

" مراجعة وضبط وتقييم الأهداف والخطط والسياسات والنظم والإجراءات والأساليب المطبقة بالمنشأة بهدف حماية الموجودات وتحقيق الدقة في البيانات والمعلومات عن الأنشطة والاستخدام الرشيد للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف.

الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع هي:

أولا: الرقابة الإدارية

تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، أي أن الهدف من الرقابة الإدارية التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية في الشركة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة الشركة.

وترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلية في الشركة وليس في الإدارة المالية وذلك نظرا لعدم ارتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات والدفاتر المالية.

ثانيا: الرقابة المحاسبية

تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المنشأة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.

وتتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها[2].

[1] محمد توفيق ماضي، إدارة وجدولة المشاريع، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 287.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008/2007، ص 17.

ثالثا: الضبط الداخلي

يهدف نظام الضبط الداخلي إلى ضبط وحماية أصول المنشأة من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال، ويقوم هذا النظام على فكرة ضبط ورقابة تنفيذ المهام بطريقة مستمرة وذاتية وذلك عن طريق تقسيم العمل داخل كل إدارة بحيث يقوم كل موظف بحلقة من حلقات دورة تنفيذ عملية معينة، وبالتالي فيكون عمل كل موظف مكمل لعمل الموظف الآخر وخاضع لمراجعته، وبذلك تتحقق الرقابة التلقائية على التنفيذ أثناء عملية إتمام دورته[1].

المطلب الثالث: خصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يمتاز نظام الرقابة الجيد والفعال بتصميم خاص وهذا التصميم يوجد له مستلزمات ومتطلبات معينة ومحددة ينبغي أن تأخذ في عين الاعتبار هذه المتطلبات تمثل مجموعة من الخصائص تجعل من النظام الرقابي أكثر فعالية وكفاءة وهي[2]:

أولا: الملائمة لطبيعة النشاط واحتياجاته

ينبغي أن يكون نظام الرقابة الداخلية مناسبا لحجم ونوع المؤسسة ككل ولطبيعة النشاط، فالمؤسسات الصغيرة تحتاج إلى نظام الرقابة مختلف عن المؤسسات الكبيرة، كما أن أساليب الرقابة المعتمدة لإدارة المبيعات تختلف عن تلك المستخدمة في الإدارة المالية.

ثانيا: الفعالية

إن النظام الرقابي الفعال هو ذلك النظام الذي يمكنه اكتشاف الانحرافات والأخطاء قبل حدوثها فعلا.

ثالثا: الموضوعية

تتميز الأنظمة الرقابية بالموضوعية بحيث تكون محددة بطريقة موضوعية وايجابية ذات معايير موضوعية، وبناء على ذلك ستكون ردة فعل المرؤوسين مرضية وهم أنفسهم راضون بينما إذا كانت تلك الأنظمة شخصية وغير موضوعية فإن شخصية محافظ الحسابات قد تؤثر على حكم الأداء وتجعله حكما غير سليم.

[1] محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، إسكندرية، 1996، ص 41.

[2] دحمان عبد الرحمان وريحان محمود، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، 2017/2016، ص 16.

رابعا: المرونة

ينبغي أن يكون النظام الرقابي قادرا على الاستمرار في العمل عند مواجهته للخطط المتغيرة والظروف الغير متوقعة حيث يعمل نظام الرقابة الفعال يجب أن يحدد مثل تلك المتغيرات ويبلغ عنها.

خامسا: نموذج التنظيم

ينبغي على نظام الرقابة أن يعكس النموذج التنظيمي للمؤسسة بحيث يكون محافظ الحسابات هو مركز الرقابة تماما كما هو مركز توزيع المهام وتفويض السلطة.

سادسا: الاقتصاد

يجب أن يكون نظام الرقابة مساويا لتكلفته وفي الواقع هذه الخاصية لنظام الرقابة تعتبر نسبية نظرا لتفاوت فوائد الرقابة ومزاياها في النشاطات المختلفة.

سابعا:سهولة الفهم

من الواجب أن تكون أساليب وطرق الرقابة المستخدمة واضحة وقابلة للتطبيق دون أية عوائق، ولكن بطبيعة بعض المعايير الرقابية مثل المعادلات الرياضية وخرائط التعادل ووسائل الرقابة المالية من الصعب فهمها وفقا لطبيعتها الفنية يجب أن يستعان بجهات الاختصاص والخبراء من أجل تقديم المعلومات إلى المدراء.

ثامنا: الأعمال التصحيحية

ينبغي على نظام الرقابة بالإضافة إلى الكشف عن الانحرافات أن تبين الطريقة للإجراءات والأعمال الواجب إتباعها لتصحيح هذه الأمور.

تاسعا: الإشارة إلى الاستثناءات والتعامل معها

قد تكون الاستثناءات الصغيرة في بعض المجالات المعينة أكثر أهمية وخطورة من الانحرافات الكبيرة، لذلك ينبغي على نظام الرقابة الفعال أن يتعامل مع جميع مجالات عمليات المنظمة ذات العلاقة بموضوع الرقابة وقياس الأداء والعمل.

الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية

أولا: الهدف الرئيسي

يتمثل الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في أي منشأة أو وحدة أو مؤسسة في[1]:

- التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المنشأة والأهداف الفرعية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها.

ويختلف هذا الهدف الرئيسي العام في المنشأة صغيرة الحجم عن المؤسسة كبيرة الحجم على أساس ما يلي:

1. **في المؤسسة صغيرة الحجم:** يتحقق هذا الهدف الرئيسي العام بطريقة مباشرة من خلال التعليمات المكتوبة أو الشفوية لصاحب المؤسسة للعاملين فيها بصورة يومية عند مباشرته لعملية المتابعة لما يتم إنجازه من أعمال عن طريق هؤلاء العاملين.
2. **في المؤسسة كبيرة الحجم:** يتحقق هذا الهدف الرئيسي من خلال الجوانب التالية:

- تحديد وتوضيح العلاقة بين كل من السلطات والمسؤوليات على كل المستويات؛
- تحديد اختصاصات ومهام كل موظف من موظفي المؤسسة.

ويتم ذلك من خلال وضع:

- خريطة تنظيمية متكاملة للتنظيم الإداري؛
- مجموعة من الإجراءات واللوائح لمختلف عناصر نشاط المؤسسة.

ثانيا: الأهداف التشغيلية

تتمثل في الأهداف التفصيلية التي يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيقها في المؤسسة بهدف تحقيق الهدف الرئيسي السابق، وتتعلق هذه الأهداف بعنصري الرقابة الداخلية الرئيسية المتمثلة في الرقابة المحاسبية الداخلية على النحو التالي[2]:

1. **أهداف تتعلق بالرقابة المحاسبية الداخلية:**

- حماية أصول وممتلكات المؤسسة من أي انحرافات غير مشروعة كالسرقة أو الاختلاس؛
- التأكد من الحصول على بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها في المجالات المختلفة الداخلية أو الخارجية، ويمكنها تلبية احتياجات الأطراف المتعددة كالإدارة والأقسام داخل المؤسسة والبنوك والأجهزة الحكومية والمستثمرين والعملاء والموردين خارج المؤسسة.

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 83،84.

[2] .محمد السيد سرايا، نفس المرجع سابق، ص 86.

2.أهداف تتعلق بالرقابة الإدارية الداخلية:

- تحقيق كفاءة التشغيل وتنميتها من خلال التحقق من كفاءة عناصر المدخلات للعمليات التشغيلية الإنتاجية وكفاءة مرحلة تشغيل هذه العناصر وكذلك التحقق من عناصر المخرجات من السلع والخدمات ومدى فاعليتها في تحقيق النتائج والأهداف وما تتضمنه من عناصر مختلفة؛

- تحقيق الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والتعليمات الموضوعة من قبل الإدارة أو الأجهزة الحكومية أو الرقابة التي تخضع لها المنشأة؛

- تخفيض احتمال حدوث مخالفات لأي تعليمات أو لوائح أو نظم خاصة بالمنشأة.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

المطلب الأول: معايير نظام الرقابة الداخلية ومسؤولياتها

الفرع الأول: معايير نظام الرقابة الداخلية

تعرف هذه المعايير على أنها "الحد الأدنى من الجودة المطلوبة لأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات بشكل عام والشركات المساهمة بشكل خاص، وتعطي هذه المعايير أساسا يمكن تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ومقارنة معها، وتنطبق هذه المعايير على جميع مجالات عمل الشركات كالمجالات البرمجية والمالية وغيرها.

وسيتم عرض كل معيار منها مستخدمين عبارات بسيطة ودقيقة كما يلي[1]:

أولا: البيئة الرقابية

تعتبر البيئة الرقابية الايجابية أساسا لكل المعايير، حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:

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

ثانيا: تقييم المخاطر

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر، وذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل.

[1]-عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص ص 50-53.

ثالثا: النشاطات الرقابية

تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة، ويجب أن تكون هذه النشاطات الرقابية فعالة وكفاءة في تحقيق الأهداف الرقابية للشركة. إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات واليات تدعم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر، ومن أمثلة هذه النشاطات الرقابية: المصادقات، والتأكيدات، ومراجعة الأداء، والحفاظ على إجراءات الأمن، والحفاظ على السجلات بشكل عام.

رابعا: المعلومات والاتصالات

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

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

خامسا: مراقبة النظام

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

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

- يقيموا وبشكل سريع نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى بما في ذلك ما يبين التصور والتوصيات التي قدمها المدققين وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال الشركة؛
- يجددوا الإجراءات المناسبة للرد على نتائج وتوصيات التدقيق وأعمال المراجعة الأخرى؛
- يستكملوا وضمن إطار زمني محدد، كل الخلاوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة.

الفرع الثاني: المسؤوليات تجاه نظام الرقابة الداخلية

أولا: مسؤولية الإدارة

تتحمل الإدارة مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي، والمحافظة عليه، وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها بانتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي، وذلك لضمان تطبيق جميع الضوابط الهامة بفاعلية[1].

ثانيا: مسؤولية المراجع الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية

ليس من مسؤولية المراجع وضع نظام للرقابة الداخلية أو المحافظة على النظام إن وجد وإنما هي مسؤولية إدارة المنشأة، ولكن ينبغي على المراجع دراسة وتقييم النظام ومن ثم إبلاغ الإدارة بنقاط القوة والضعف في النظام، كما ينبغي عليه أن يوصي إدارة المنشأة التي لا يوجد لديها نظام للرقابة الداخلية أن تتبنى نظام سليم ومتكامل للرقابة الداخلية لمساعدتها في عملية الإشراف والمتابعة لجميع أنشطة المنشأة.

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية إن وجد نقطة بداية عمل المراجع الخارجي، حيث يقوم المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة بهدف الوقوف على نقاط القوة والضعف في النظام. وهذا التقييم يعتبر الأساس الذي يعتمد عليه المراجع عند إعداد برنامج المراجعة وتحديد الاختبارات وحجم العينات المراد فحصها.وكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا زاد اعتماد المراجع عليه والعكس صحيح[2].

المطلب الثاني: المقومات الأساسية نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي وفعال للرقابة الداخلية من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توفير معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى يمكن للمؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها حيث يبنى نظام الرقابة الداخلية الجيد على أعمدة رئيسية وتتمثل هذه الأعمدة في المقومات أو الركائز أو الأسس، فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح لذلك سنتطرق إلى هذه المقومات بشيء من التفصيل على النحو التالي:[3]

[1] عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص 53.

[2] المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة، مراجعة ومراقبة داخلية، 247 حسب، السعودية، ص 47.

[3] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، الطبعة الثالثة، ،ص 97.

أولا: الهيكل التنظيمي

يعرف الهيكل التنظيمي بأنه عبارة عن تنسيق مخطط للأنشطة التي يقوم بها عدد من الأفراد لإنجاز بعض الأهداف العامة الواضحة المحددة وذلك من خلال تقسيم العمل والوظيفة بينهم ومن خلال التسلسل الهرمي للصلاحية والمسؤولية.

فعملية التنظيم تبتدئ بتوصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة، يكلف للقيام بأدائها إدارات أو أقسام ويكون هناك مسؤول عن كل منها ويسأل أمام مستوى إداري أعلى منه في الخريطة التنظيمية، بمعنى أن كل فرد في التنظيم ينبغي أن يكون له رئيس أو مسؤول يشرف عليه ويتابعه ويقيم أداءه باستمرار. وتعد دراسة الهيكل التنظيمي ووجوده بشكل سليم نقطة البدء لتحقيق الرقابة الإدارية والمحاسبية الفعالة على أنشطة المنشأة. فالهيكل التنظيمي يحدد بوضوح المسؤوليات المختلفة بدقة يفوض السلطة بالقدر اللازم لتحمل المسؤولية وتتم المسألة على أساس هذه المسؤولية، وعليه فكلما كانت الواجبات محددة بدقة والعلاقات بين المستويات المختلفة واضحة كلما كان من السهل الحصول على نظام جيد للرقابة فالهيكل التنظيمي يختلف من منشأة إلى أخرى حسب طبيعة نشاط المنشأة وحجمه وانتشاره الجغرافي وعدد القطاعات الرئيسية فيه.[1]

وبشكل عام ينبغي أن يراعى في تصميم هذا الهيكل العناصر الآتية:

- حجم المؤسسة؛
- طبيعة النشاط؛
- تسلسل الاختصاصات؛
- تحديد المديريات؛
- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل؛
- البساطة والمرونة؛
- مراعاة الاستقلالية بين المديريات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بمحاسبة الأصول).[2]

[1] .عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، بيروت-لبنان، 2011، ص 89.

[2] مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، عدد 2002/01، جامعة ورقلة، ص 63.

ثانيا: النظام المحاسبي

وجود نظام محاسبي سليم يستند إلى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تعني باحتياجات المشروع، وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة.[1]

إن إجراءات الرقابة الداخلية بصفة عامة تهدف إلى المحافظة على أموال المنشأة وحمايتها من الغش والتلاعب وكذلك العمل على استخدام هذه الأموال بكفاءة وكذلك توفير الدقة في البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها والالتزام بما يقتضي به السياسات الإدارية، وطبقا لذلك يتطلب الأمر عدم إجراء أي مدفوعات دون موافقة والتحقق من أن الصرف قد تم طبقا للموافقة، وكذلك فيما يتعلق بالإيرادات يتم تحصيلها في وقتها وتتم المعالجة المحاسبية بطريقة صحيحة.

وللوصول إلى كل هذه الأهداف يتطلب الأمر توافر نظام محاسبي ملائم فالنظام المحاسبي السليم يمثل مجموعة من النظريات والمبادئ والأسس العلمية والطرق والأساليب والإجراءات الفنية التي تتبع لتحقيق العمليات المالية وتسجيلها وتبويبها وقياس نتاجها وعرضها لأغراض تقويم الأداء وترشيد الإدارة فيما تتخذه من قرارات ولغير ذلك من أغراض.[2]

ثالثا: اختيار الموظفين الأكفاء

هذا المقوم يعد من الأمور الهامة والتي تؤثر في فعالية إجراءات الرقابة الداخلية ألا وهو تأثير الموظفين على هذا النظام فقد يتم وضع الإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية بشكل جيد ولكنه لا يكون فعالا وذلك بسبب عدم كفاءة العاملين عند اختيارهم أو عدم وجود تدريب كاف لهم أو عدم وجود تدريب كاف لهم أو عدم أمانة المسؤولين عن حيازة موجودات المنشأة والتي تكون أكثر عرضة للاختلاس كالنقدية مثلا والمخزون.

فعند القيام باختيار الموظفين يتطلب الأمر وجود تفصيل دقيق للوظائف والواجبات والمسؤوليات الخاصة بكل وظيفة وطبقا لهذا التوصيف وما يتطلبه من مؤهلات يتم الترشح لشغل الوظيفة، وعند شغل الوظائف الهامة تتم عملية استقصاء مسبقة وأحيانا يتم إشراك المسؤولين عن الإدارات التي تحتاج إلى موظفين جدد في عملية الاختيار.

[1]. مصطفى صالح سلامة. الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، سنة 2010، ص 18.

[2].عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص ص 91، 92.

رابعا: استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية

يؤدي استخدام الوسائل الآلية والالكترونية في انجاز الأعمال المحاسبية إلى سرعة انجازها وتقليل الأخطاء، ورفع كفاءة العمل المحاسبي، فاستخدام الآلات الحاسبة يساعد على انجاز العمليات الحسابية بدقة كبيرة وسرعة فائقة، كذلك تساعد الآلات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة، كما ان الحسابات الالكترونية تعطي نتائج دقيقة وسرعة فائقة.

خامسا: تقييم الأداء

لتقييم الأداء لابد من وجود تعليمات واضحة تبين كيفية تنفيذ كل عملية مالية حتى تستخدم لتقييم الأداء الفعلي، وهذه التعليمات مهما بلغت من الدقة فإنها لا تضمن وجود الأداء الجيد لذلك يجب على الإدارة التأكد من قيام الموظفين بحرص للتأكد من إتباعهم لتلك التعليمات، وإذا لم تكن متبعة يجب تحديد الأسباب التي أدت إلى ذلك واتخاذ الإجراءات المناسبة للتصحيح ويجب أن لا يقتصر الأمر على الإدارة العليا بل أن تتم عملية المراجعة في جميع المستويات الإدارية.

سادسا: تحديد الاختصاصات والمسؤوليات

يتطلب تحديد الاختصاصات والمسؤوليات تقسيم العمل، ويقصد بتقسيم العمل في هذا المجال وجود أشخاص مسؤولين عن المحافظة على الممتلكات والعمليات فالشخص المسؤول عن المحافظة على أصول المشروع تكون لديه الفرصة في استخدام هذه الأصول استخداما شخصيا سواء لديه الرغبة أو ليس لديه هذه الرغبة، وحتى يتمكن من حسن محاسبته يجب أن يحتفظ شخص أخر بسجل عن قيمة وكميات الأصل الذي في عهده الأول. فمن الواضح أنه إذا أعطيت مسؤولية الرقابة على الأصل والسجل الخاص بهذا الأصل لشخص واحد فإنه يجمع بين يديه الأصل نفسه والمحاسبة عن هذا الأصل وبالتالي لن تكون عملي رقابة وإذا أريد فرض رقابة عليه فيجب أن تعطي لشخص آخر مهمة الرقابة على الأصل عن طريق سجله.[1]

[1] مصطفى صالح سلامة. مرجع سابق، ص ص 19، 20.

المبحث الثالث: العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

إن تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية المراجعة الحديثة، والتي تعتمد على المراجعة الاختيارية بدلا من المراجعة التفصيلية، ويلاحظ أن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني للمراجعة يحتم على المراجع تقييم نظم الرقابة الداخلية لتتخذ كأساس لتحديد نطاق المراجعة، كما أن تقييم الرقابة الداخلية يبين للمراجع مواطن الضعف فيها مما يساعده على إسداء النصح والإرشاد للإدارة[1].

المطلب الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية وأساليب تقييمه

الفرع الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المرجوة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، وتعبر بمثابة حجر الأساس للمبنى[2].

لتحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية التي سبق ذكرها لابد من اتخاذ الإجراءات التالية لتحقيق تلك المقومات[3]:

أولا: إجراءات تنظيمية وإدارية

وتضم النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل؛

- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية إلى النهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر؛

- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ أو الإهمال؛

- تقسيم العمل بين الموظفين والفصل بين الوظائف (وظيفة التصريح بالعملية، وظيفة الموافقة على العملية، وظيفة تنفيذ العملية، وظيفة تسجيل العملية، وظيفة الاحتفاظ بالأصول)؛

-تنظيم الأقسام حسب طبيعة كل قسم؛

[1] إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 66.

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 105.

[3] إيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2012، ص ص 139-142، (بتصرف).

– إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف بالتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول؛

– توقيع الموظفين على السندات التي أعددها كإثبات قيامهم بهذا العمل؛

– إخراج المستندات من أصل وعدة صور وألوان مختلفة لكل إدارة صورة ذات لون معين؛

– تنقلات الموظفين من حين لأخر بما لا يتعارض ذلك مع سير العمل؛

– ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في أوقاتها.

ثانيا: إجراءات محاسبية

وتتضمن النواحي التالية:

– إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال أو يساعد الإدارة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة؛

– إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين، ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى؛

– عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر؛

– استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل؛

– استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية....إلخ؛

– إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء.....إلخ؛

– القيام بجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

ثالثا: إجراءات عامة

وتضم هذه الإجراءات ما يلي:

التأمين على:

– ممتلكات وموجودات المنشأة ضد الأخطار حسب طبيعتها؛

– المستخدمين الذين في حوزتهم عهد ضد خيانة الأمانة؛

– وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛

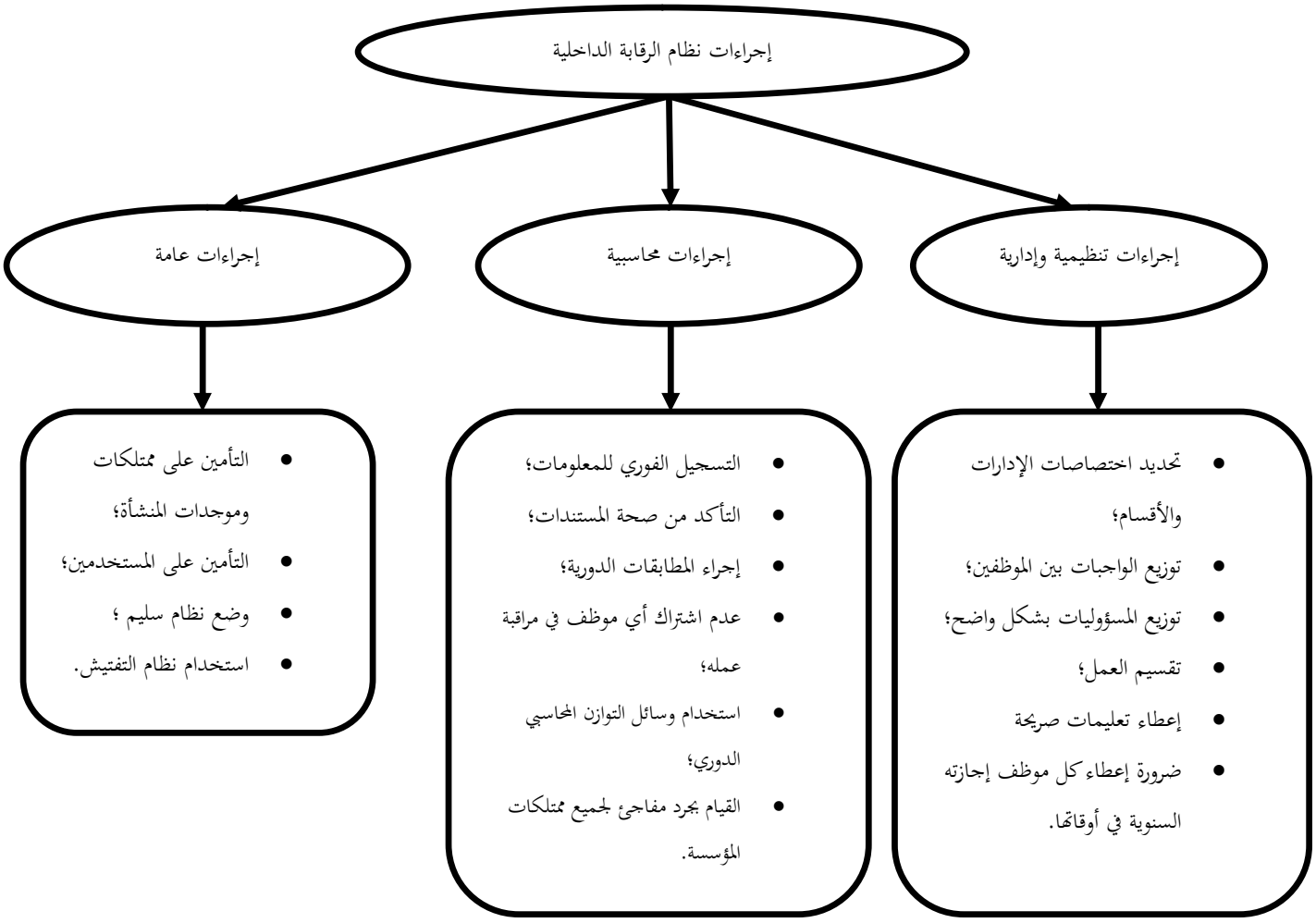
– استخدام وسيلة الرقابة الحدية، بجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسؤولية فقد يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا؛

– استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن النقدية....إلخ؛

– استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس، وغالبا ما تناط هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي.

والشكل الآتي يوضح إجراءات الرقابة الداخلية.

الشكل رقم (2–2): إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر:من إعداد الطلبة، بالاعتماد على إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي المستقل بدراسة ومراجعة منتظمة وملائمة للنظام أثناء تشغيله الفعلي، وعلى الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الأسئلة والحصول على أجوبة عليها أو عن طريق المشاهدة، إلا أنه من المرغوب فيه توفير تقرير مكتوب للمراجعة والفحص المنفذ بالنسبة للرقابة الداخلية وللنتائج التي تم التوصل إليها من عملية المراجعة، ويكون هذا التقرير مرشدا له قيمته خلال المراجعة، كما يكون له أهمية كبيرة بعد انتهاء عملية المراجعة وذلك كدليل مستندي للعيوب المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية، وتكون دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في شكل أسلوب من الأساليب التالية الأساليب نذكر منها ما يلي:

أولا: أسلوب الاستبيان

تعتبر هذه الطريقة قديمة، وتتلخص في إعداد قائمة من الأسئلة تكون وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة ويجب أن تصاغ الأسئلة بعناية، ويكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراء عملياته وتأدية وظائفه، وتكون الإجابة على الأسئلة إما بـ "نعم" أو "لا" بحيث الإجابة بـ "نعم" تدل على إتباع الإجراء السليم، أما الإجابة بـ "لا" فتدل على وجود قصور في مجال معين وعدم إتباع الإجراء السليم.

ومن هنا يتضح أنه من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق لمختلف المؤسسات إلا أنه يعاب على هذه الطريقة طول القائمة، مما يجعل مهمة الإجابة مملة وروتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية من طرف الشخص الذي يقوم بها[1].

وهو ما يعرف بأسلوب الاستقصاء ، ويقصد به " التحري أو التقصي بطريقة أو بأخرى عن القواعد والإجراءات المتبعة فعلاً في تنفيذ عملية المشروع، ويتم الاستقصاء عادة بطريقتين[2]:

- الاستقصاء الشفوي: عن طريق الحصول على إجابات غير مكتوبة؛
- الاستقصاء التحريري: عن طريق إعداد قائمة استقصاء.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن و نور أحمد، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، مصر، ص 46.

[2] إبراهيم على عشماوئ، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، طوخى مصر للطباعة، مصر، ص ص 185، 186.

ثانيا: أسلوب المذكرة المكتوبة

يستخدم هذا الأسلوب كبديل عن أسلوب قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لاعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بينها أن الأسئلة الواردة بقائمة الاستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة الإجابة على أسئلتها مملة وروتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة.

وتبعا لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المراجع بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والعاملين، الملاحظة، الاختيار، الاستفسار، كذلك عن طريق السندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في الشركة.

وتكتب المذكرة تبعا لطريقة تنظيم عملية التقييم، ومن خلال هذه المذكرة يستطيع المراجع تكوين فكرة عن إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند، ومن ثمة يستحسن مواطن الضعف إن وجدت والتي يجب أن يأخذها في عين الاعتبار عند فحصه واختياره لتلك البنود.[1]

ثالثا: أسلوب خرائط التدفق

تعتبر خرائط التدفق هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي لبيانات أو قرارات أو إجراءات مهنية وإذا أعدت خرائط التدفق بكفاءة فإنها سوف تعكس كل العمليات والتحركات والتدفقات وكافة الإجراءات الخاصة بكل ما يظهر على الخريطة، كما تعكس كيفية تحويل المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية أو دفتر الأستاذ العام.

ويستفيد المراجع من خلال التدقيق في تجميع المعلومات اللازمة لدراسة وتقييم كافة نظم الرقابة الداخلية، إتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة ودقة، تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بسرعة، وتتميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة يمكن توصيله من خلال الرموز، وبذلك يمكن أن يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمه بسهولة.

[1] إدريس عبد السلام الشتيوي، مراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1996، ص ص 66،67.

إن خرائط التدفق قد تكون موجودة أصلا ضمن النظام المالي والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على المراجع دراستها وفحصها واختبارها وذلك يتيح المسار الإجراءات والمعلومات، أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المراجع أن يقوم بتصميمها بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة.[1]

المطلب الثاني: العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

إن هدف المراجعة من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، هو تحسين وتعديل الإجراءات الرقابية، الموضوعة من طرف الإدارة ويهدف بالدرجة الأولى إلى السهر على حماية أصولها، وممتلكاتها من الضياع والإهمال، وذلك بمرافقة منفذي الرقابة في تنفيذ المهام والمسؤوليات المنوطة بها، وذلك باستخدام مجموعة من الوسائل والأدوات، وتقديم النصائح والتعديلات حول العمليات التي تم تدقيقها، حيث يمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية فيما يلي[2]:

أولا: الفحص المبدئي

ويساعد الفحص المبدئي المدقق على معرفة ما يلي:

- طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة والدورة المحاسبية؛
- طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والبيئة الرقابية.

ثانيا: نتائج الفحص المبدئي

بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المدقق لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل إلى أحد الاستنتاجين التاليين:

1. الاستنتاج الأول: عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل المدقق إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على أساس أنه توصل إلى النتائج التالية:

– لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي، وأنه وهو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق؛

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية للطبع والنشر، مصر، 1998، ص 95.

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 88، 91.

– أن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو هذه الدراسة.

وبناءا على هاتين النتيجتين يتوقف المدقق عن إجراء أية دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية، وبذلك يقوم المدقق بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون الاعتماد كليا على إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة، وفي هذا المجال يعرض المدقق الأسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

2. الاستنتاج الثاني: الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل المدقق إلى هذا الاستنتاج عندما يتوصل إلى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج عمله، ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

ثالثا: التقييم النهائي

يقوم المدقق بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناءا على التقييم النهائي يستطيع المدقق أن يحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما:

– تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها، ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية التدقيق؛

– التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبلغيها لإدارة المؤسسة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المدقق عند اكتشاف مواطن ضعف معينة وذاك أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك بكتابة تقرير يتضمنه بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ.

رابعا: المخاطر المحيطة بعملية التدقيق الخارجي

يهدف المدقق من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال إعداد خطة ملائمة لجمع أدلة التدقيق إلى تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية:

– مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية؛

– مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات التدقيق لاكتشاف تلك الأخطاء.

المطلب الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء

ولا شك أن نقاط ضعف الرقابة الداخلية التي يتوصل إليها المدقق تنعكس على الاختبارات الجوهرية من خلال العينات القيّمية، هذه الاختبارات التي تركز على عناصر المركز المالي وأدلة الإثبات المرتبطة بها في كل دورة من الدوريات ذات العلاقة للتوصل إلى تحديد الانحرافات وانعكاساتها القيّمية على القوائم المالية مما يمهد إلى إنهاء إجراءات العمل الميداني[1].

يعتبر نظام الرقابة الداخلية كأساس للاعتماد على اكتشاف الأخطاء وهي عند قيام محافظ الحسابات بإبداء رأيه على صدق وعدالة القوائم المالية فإنه يعتمد على[2]:

- مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي الذي ينتج القوائم المالية؛
- اختبارات تحقيق عمليات الأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم المالية.

وعندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه، فإنه محافظ الحسابات يعتمد بدرجة أقل على اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة، وبالعكس عندما يكون هذا النظام ولا يمكن الاعتماد عليه فإنه يجب أن يعتمد بدرجة أكبر على اختبارات تحقيق العمليات، وعلى ذلك فإن دراسة وتفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية يعتبر من العوامل الرئيسية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى تحقيق العمليات الضرورية لتحقيق بنود القوائم المالية، كما أن المشكلة الأولى في عملية تدقيق الحسابات هو وجود أخطاء جوهرية بالعمليات المالية، والثانية هي خطر عدم اكتشاف محافظ الحسابات هذه الأخطاء، وبالتالي يستطيع أن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية المحاسبية لتقليل الخطر الأول، وعلى الاختبارات لتحقيق والأرصدة لتقليل الخطر الثاني.

ومن الأسباب التي يرها محافظ الحسابات على اكتشاف أوجه التلاعب هي:

أولا: دور نظام الرقابة الداخلية في التعرف على المناطق القابلة للتلاعب

توجد مواقف أو خصائص عامة والتي لوحظ التلاعب فيها في الفترات السابقة وأن الاحتمال الأكبر يسود فيها، حيث تتصف هذه المواقف بالعمومية نذكر من بينها ما يلي[3]:

1. **مواقف مرتبطة بالعمالة:** من بينها:
   - المديونية؛

[1] حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح، تدقيق الحسابات والإجراءات، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 8.

[2] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 125.

[3] فتحي رزاق سوفيري وآخرون، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2002، ص 129.

- تعرض العمال للأمراض الخطيرة؛
- ضعف أخلاقيات العمال.

2. **مواقف مرتبطة بالمؤسسة:** من بينها:

- صعوبات اقتصادية؛
- الاقتراض بمعدلات عالية؛
- معدل نمو عال؛
- تزايد المنافسة؛
- نظام الرقابة الداخلية ضعيف.

3. **مخاطر رقابية:** من بينها:

- عملية الإشراف تتصف بالضعف؛
- عدم التحديد الواضح والدقيق للمسؤولية؛
- عدم وجود نظام التناوب بين العمال سواء في أوقات العمل أو في فترات التكوين؛
- تضارب المصالح بين العمال سواء في أوقات العمل أو في فترات التكوين.

ثانيا: دور نظام الرقابة الداخلية في خلق الأخطاء

أحد وسائل تحديد نقاط ضعف الرقابة الداخلية هو وجود الأخطاء وتتبع ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يستوعبها أم يتم اكتشافها كإعداد شيك قابل للدفع باسم مورد وهمي من طرف محافظ حسابات ويرى إذا كان من السهل اكتشافه أم لا؟ وهل يتم توقيعه بسهولة؟ وهذا الدور يعتبر فعالا في التحري عن مواقف التعرض لأوجه التلاعب[1].

ثالثا: دور نظام الرقابة الداخلية في معالجة ثغرات تطبيق الأمانة: وتتمثل في[2]:

1. الاختلاس والابتزاز؛
2. التلاعب في عمليات الإفصاح؛
3. التعارض في المصالح؛
4. إساءة استخدام السلطة.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوفيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 287.

[2] فتحي رزاق سوفيري وآخرون، مرجع سابق، 2002، ص ص 172-181.

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

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

رابعا: مدى مسؤولية المدقق عند اكتشاف الخطأ أو الغش

وتتم في ما يلي[1]:

يجب أن نعرف بأن الغش والخطأ والتزوير تؤثر تأثيرا كبيرا على سلامة المركز المالي والقوائم نتيجة أعمال المشروع يجب على المدقق أن يبذل كل جهده من أجل اكتشاف الأخطاء أو الغش وبعد عملية التدقيق يستطيع المدقق إبداء رأيه الفني المحايد بصراحة حول البيانات المالية للمشروع، والمدقق عند قيامه بالتدقيق لا يستطيع أن يميز بأن هذا الخطأ حسن نية أو سوء نية، ولكن في حال اكتشافه للخطأ يجب عليه إبلاغ الإدارة حتى تقوم بتصحيحه وحيث أن التدقيق أصبح جزئيا أي أن المدقق لا يقوم بتدقيق جميع المستندات والدفاتر بل يقوم باختيار عينات من هذه العناصر لتدقيقها فإذا تمت عملية التدقيق دون اكتشاف أخطاء أو غش فإن ذلك يؤدي اطمئنان المدقق لصحة المستندات والدفاتر.

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة و عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص ص 46،47.

خلاصـــة:

ومن خلال هذا الفصل استنتجنا أن المؤسسة تعتمد على مجموعة من الأنظمة والإجراءات التي تساعدها على تطبيق السياسات التسييرية المنتهجة التي تحظى بالاهتمام الكبير من طرف الإدارة العليا في مختلف المؤسسات المعاصرة والتي تضمن حماية أصول وممتلكات المؤسسة وصحة المعلومات، والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات، إذ تلتزم بسلسلة مترابطة من الحلقات الرقابية تعمل بانسجام مع بعضها البعض من أجل تحقيق الأهداف المرجوة، ويعد نظام الرقابة الداخلية حلقة مهمة من هذه الحلقات، إذ أنه يساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها المسطرة، وذلك من خلال ما يتوفر عليه نظام الرقابة الداخلية من إمكانيات في ذلك، ومن خلال الطبيعة الرقابية التي يتمتع بها.

كما أن نظام الرقابة الداخلية يساهم بدرجة كبيرة إذا أدي على الوجه المطلوب في مساعدة المراجع الخارجي على أداء مهامه على أحسن وجه، فينشأ بذلك نوع من التكامل يقود نحو ممارسة أفضل للمهنتين من جهة، ويساعد أكثر المؤسسة على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وطمأنة الملاك والأطراف الخارجية الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة من جهة أخرى.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م

تمهيـد:

نتيجة لأهمية هذا الموضوع واتساعه كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب الميداني وذلك من أجل التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية، وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وتبيان الإجراءات العملية لإثبات صحة القوائم المالية، وهذا من أجل عكس ما تم التطرق إليه نظريا على الجانب العملي له.

و لقد اخترنا شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م، في دراسة حالتنا، لكن هذه الأخيرة أصبحت معنية بالمراجعة كما أشرنا له في الجانب النظري، و لقد قسمنا فصلنا إلى:

-المبحث الأول: تقديم شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م؛

-المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: تقديم شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م

شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م، شركة خاصة تتناول أنشطتها تحويل البلاستيك وتصنع أنابيب مختلفة الأحجام والمقاييس.

وسنحاول من خلال هذا المبحث تقديم شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م، وهذا من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: التأسيس والموقع الجغرافي؛

المطلب الثاني: القدرات الإنتاجية؛

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة.

المطلب الأول: التأسيس والموقع الجغرافي

أولا: التأسيس

تأسست شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م، في 20 ديسمبر 1992م كشركة جد متواضعة لصنع أنابيب البوليتيلان وبنقطة بيع وحيدة استمرت على حالها ما يقارب ثلاثة سنوات ثم بدأت في التوسع تدريجيا، لتصبح شركة ذات مسؤولية محدودة يبلغ رأس مالها 1.200.000,00 دج، فكانت بدايتها متواضعة وعملها محدود، حيث لم يتجاوز عدد عمالها آنذاك 09 عمال، لكن شيئا فشيئا تطورت لتشمل في الوقت الحالي 5 خطوط إنتاج وبعدد عمال 60 عاملا.

طموح الشركة كان أبعد من حدود المنطقة، فأنشأت في الشمال الشرقي للجزائر وبالضبط في مدينة عنابة وحدة ملحقة لصناعة أنابيب PE الموجهة لنقل الغاز وماء الشرب.

و باعتقاد من الشركة بضرورة تطوير تقنياتها، زودت بمجموعة من التجهيزات لمراقبة المنتج في مراحله العديدة من أجل تقديم نوعية عالية وعمر طويل لمنتجاتها.

ثانيا: الموقع الجغرافي

يقع المقر الاجتماعي للشركة بحي الصحن الثاني بولاية الوادي، أما وحدة الإنتاج فتقع بالمنطقة الصناعية كوينين، يحدها شرقا الطريق الوطني رقم 48 و يحدها من باقي جهات أراضي الخواص، و تتربع على مساحة إجمالية قدرها 4500 م^2.

المطلب الثاني: القدرات الإنتاجية

تنتج شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م ما يعادل 700 كلم من الأنابيب في السنة بقدرة إنتاج تتراوح ما بين 5500 طن إلى 6000 طن سنويا، كل هذا وتستقبل باستمرار طلبات ملحة من الموزعين والتجار في كل أرجاء الوطن، حيث النوعية الجيدة والرائدة التي يتهافت عليها التجار والموزعون، كما ساهمت الأسعار المغرية في رواج السلع وشجعت الشركة على مضاعفة وتيرة الإنتاج، حيث تصدرت الأسواق المحلية والوطنية مما خلق لها اسما وطنيا وسمعة جيدة.

تعتمد الشركة على استيراد المواد الأولية من الدول الأوربية (فرنسا، ألمانيا، ايطاليا وإسبانيا)، حيث تعتمد في إنتاجها على مادتين أوليتين هما: "PVC" و"PEHD"، وهما مادتين بترو كيمياء.

وتختص المؤسسة بإنتاج الأنابيب البلاستيكية الموجهة للاستعمال في مجالات الري، الفلاحة، الاتصال، البناء، كما تنتج المؤسسة :

- أنابيب من البولي إيثيلين (polyethylene)؛
- أنابيب الـ"PVC" الصلبة (الضغط و الجريان) قطر 20 إلى 630 ملم؛
- غمد الكوابل و غمد عادي 80/75؛
- أنابيب "PEHD" للغاز 20 إلى 125 ملم.

وعلامتها التجارية مكونة من الحرفين "P،A" وتشكل الرمز التالي "AP".

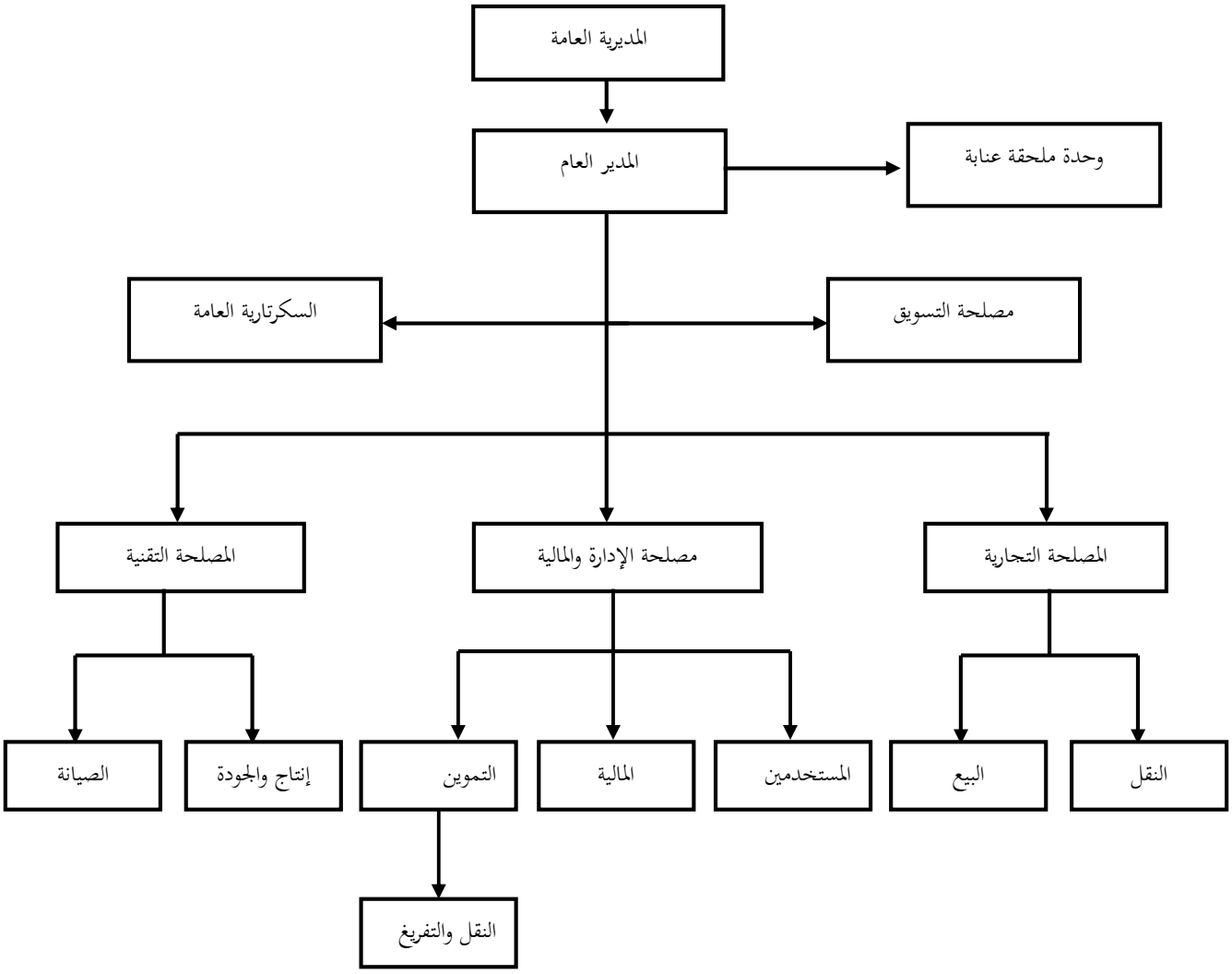
وللدور الذي يلعبه الإعلام، خاصة شبكة الانترنت في الترويج للمنتجات، والتعريف بأنشطتها وإنجازاتها، ولجعل المستهلك في بؤرة اهتمامها، أنشأت المؤسسة موقع على الشبكة العالمية لانترنت.

.WWW.PLASTI-ANABIB.COM

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة

ينقسم هيكل الشركة وفق تنظيم يضمن تحديد المسؤوليات والوظائف وهو ما يكفل توزيع المهام بصورة منتظمة للمحافظة على عدم التداخل في الوظائف والمهام.

الشكل رقم (3-1) : يبين الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: مصلحة الإدارة و المالية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م

يبين الهيكل التنظيمي لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م مستويات تسيير العمل فيها، وفيما يلي شرح المستويات الرئيسية فيه:

أولا: المدير العام

يقوم بالإشراف العام على السير الحسن لنشاطات المؤسسة في جميع تعاملاته من الداخل والخارج، وهو متخذ القرار والمشرف على جميع المصالح.

ثانيا: السكرتارية العامة

هي إطار متخصص، تتقن عدة لغات نظرا للتعاملات الكثيرة مع الخارج، ومكلفة بأداء المهام التالية :

- مساعدة المدير العام في مهامه؛
- الربط بين المدير العام ومختلف المصالح؛
- متابعة السير للنشاط عند غياب المدير العام؛
- استقبال البريد الخاص بالمؤسسة وتوقيعه، واستقبال المكالمات الداخلية والخارجية.

ثالثا: مصلحة التسويق.

تعمل على تلبية احتياجات المستهلك وذلك من خلال دراسة الأسواق وتقسيمها للتعرف على المتطلبات وتوفيرها.

رابعا: المصلحة التقنية

يتمثل الدور الأساسي لها في:

- القيام بعملية المراقبة، والأمن داخل المؤسسة؛
- القيام بتصليح مناطق الخلل الموجودة داخل الورشة وخارجها؛
- الحرص على مختلف قواعد الحماية، وتوفير التجهيزات ضد الحرائق؛
- وضع أجهزة مراقبة داخل ورشة الإنتاج لتتبع حركة العمال؛
- الصيانة والمتابعة اليومية لمختلف الآلات الإنتاجية.

خامسا: المصلحة التجارية

وتتمثل مهمتها فيما يلي:

- تنفيذ السياسات التجارية للمؤسسة وهذا من أجل تنظيم عمليات البيع واستمرار حركة التصدير؛
- تتبع عملية النقل للتصدير؛

- متابعة مختلف الوثائق والملفات المقدمة لمصلحة الجمارك؛
- الاتصال بوكالات العبور الدولية فيما يخص عملية الاستيراد والتصدير.

سادسا: مصلحة الإدارة والمالية

تعمل هذه المصلحة على:

- تطبيق السياسة المالية؛
- تسديد، تحصيل الفواتير المختلفة الخاصة بعملية الشراء والبيع؛
- تنظيم وترتيب مختلف الوثائق المحاسبية كالفواتير، وصول الاستلام؛
- إعداد رواتب العمال والإداريين.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية

ذكرنا سابقا بأنه لا يوجد بالشركة نظام للرقابة الداخلية، لكن سوف نحاول إجراء استبيان (طريقة الاستقصاء) على بعض المصالح، من أجل إبراز وإضفاء هذه المعلومات بالنسبة لمستخدمي، لنخلص في الأخير إلى مجموعة من النتائج على ضوء العناصر السابقة.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان، معتمدين على طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل الشركة محل الدراسة في شكل جداول هي كالآتي:

- الجدول الأول: مدى صحة التنظيم المحاسبي؛
- الجدول الثاني: المشتريات؛
- الجدول الثالث: المدفوعات النقدية؛
- الجدول الرابع: المخزونات؛
- الجدول الخامس: المقبوضات النقدية؛
- الجدول السادس: الرواتب والأجور.

أولا: مدى صحة التنظيم المحاسبي

الجدول رقم (3–1) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالنظام المحاسبي

ملف				المرجع
				التاريخ : 2017/12/23
الرقم	موضوع الاستمارة : النظام المحاسبي	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل يوجد مهام لمصلحة المحاسبة أ–هل توجد مهام محددة ومنفصلة لكل شخص في هذه المصلحة؟ ب–هل التحديد منظم يوميا؟ ت–هل التحديد يضع في الحسبان تبديل الأشخاص عند العطلة؟	X X X	 x x	العمل المحاسبي يتم بشكل جماعي
02	هل يوجد دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية؟	X		
03	هذا الدفتر: أ–منظم يوميا ب–تحت مراقبة مسؤول كفء	 X	 x	
04	الإجراءات المعمول بها تسمح بتوزيع الدفتر على كافة الأشخاص الذين يتعلق بهم	X		
05	هل يوجد مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة؟		x	
06	التغيير المقدم للمخطط المحاسبي خاضع للمراقبة اللازمة			لا يوجد مخطط محاسبي خاص
07	مسك الدفاتر والوثائق من قبل أشخاص معلن عنهم	X		
08	هل يوجد إجراءات يومية للدفاتر؟		x	
09	النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة متلائم مع الاحتياجات؟	X		

المصدر: من إعداد الطلبة بالتنسيق مع محاسب ومحافظ حسابات الشركة

ثانيا: المشتريات

الجدول رقم (3–2) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات

ملف				المرجع التاريخ : 2017/12/23
الرقم	موضوع الاستمارة: المشتريات.	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟		x	يدخل ضمن قسم الوسائل العامة
02	هل هذا القسم مستقل تماما عن : – قسم الحسابات – قسم الاستلام و الشحن	X	x	
03	هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء؟	X		
04	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟	X		على رئيس قسم الوسائل العامة
05	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟	X		قسم الوسائل العامة
06	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟	X		استشارة
07	هل تعتمد أسعار الشراء على مسؤول بقسم لمشتريات؟	X		قسم الوسائل العامة
08	هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص؟	X		نفسه قسم الوسائل العامة
09	إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد؟		x	
10	هل مثل هذه التقارير مسلسلة الأرقام؟			لا يتم إعداد تقرير
11	هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص إلى؟ أ–قسم الحسابات ب–قسم المخازن			لا يتم إعداد تقرير لا يتم إعداد تقرير
12	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام؟	X		
13	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟	X		
14	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	X		
15	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟	X		
16	هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟	X		
17	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟	X		
18	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة			

	للمشتريات؟	X		
19	هل ترفق بالشيك المحرر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟	X		
20	هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات بناءا على تقرير قسم الاستلام والفحص؟	x		بناء على قسم الوسائل العامة
21	هل يخطر قسم المحاسبات بمردودات المشتريات بالسرعة الممكنة؟		x	

المصدر: من إعداد الطلبة بالتنسيق مع محاسب ومحافظ حسابات الشركة

ثالثا: المدفوعات النقدية

الجدول رقم (3–3): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمدفوعات النقدية

ملف		المرجع		
		التاريخ : 2017/12/23		
الرقم	موضوع الاستمارة: المدفوعات النقدية	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل تتم جميع المدفوعات ذات المبالغ الكبيرة بواسطة شيكات؟	x		
02	هل الشيكات والملفات يحتفظ بها في ملف خاص؟	x		
03	هل يلزم نظام المؤسسة وجود أكثر من توقيع على الشيك؟	x		
04	هل هناك حظر بتوقيع الشيكات على بياض؟	x		
05	هل حدد التنظيم المالي من له حق توقيع الشيكات؟	x		
06	هل حق توقيع الشيكات يعطي لموظفين لا علاقة لهم بالسجلات المحاسبية أو النقدية؟		x	
07	هل هناك حظر بتحرير شيكات لحاملها	x		
08	هل تقوم دائرة الحسابات باستلام كشوف حسابات البنك شهريا مباشرة؟	x		
09	هل يقوم بإعداد تسوية البنك موظف لا علاقة له بالعمليات النقدية وأخصها التوقيع على الشيكات؟		x	
10	هل تقدم المستندات المؤيدة للدفع إلى المسؤولين بالمؤسسة عند توقيع الشيكات المتعلقة بتلك المستندات؟	x		
11	هل يقوم من له حق التوقيع على الشيكات بمراجعة وتدقيق تلك المستندات المؤيدة للدفع؟	x		
12	هل يقوم الموظف الذي يعد مقاربة البنك للتسوية بمراجعة الشيكات المنصرفة حسب كشف البنك، كما يتأكد بمدى مطابقة البيانات المدونة بكشوف الشيكات التي ألغيت وهل يتحقق من تسلسل أرقام الشيكات؟	x		
13	هل الشيكات المعلقة (لم تقدم للدفع) لمدة طويلة تخضع للفحوص والتسوية والمتابعة؟	x		
14	هل يؤشر على المستندات المؤيدة للصرف بما يتعلق بسحب شيك قديم؟	x		
15	هل يقوم موظف مسؤول بالتحقق من مصلحة التحويلات من بنك إلى آخر؟		x	

المصدر: من إعداد الطلبة بالتنسيق مع محاسب ومحافظ حسابات الشركة

رابعا: المخزونات

الجدول رقم (3–4) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمخزونات

ملف				المرجع
				التاريخ : 2017/12/23
الرقم	موضوع الاستمارة: المخزونات	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟		x	لا توجد حركة كبيرة للمخزون
02	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف؟	x		
03	هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية؟	x		
04	هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والبضائع تحت التشغيل والتامة الصنع؟		x	إستخدام النظام الآلي في هذا الصدد، وتوجد إلا المواد
05	هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن؟		x	
06	هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة؟	x		مواد و لوازم إستهلاكية و ليست بضاعة
07	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن وماسكو تلك المخازن.	x		
08	هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول عن : أ–مفردات البضائع بطيئة الحركة ب–المفردات عديمة الحركة ج–المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية؟		x	يتعلق بالمؤسسات التحارية وليس حالة الديوان
09	هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على : أ–بضائع الأمانة المرسلة إلى الغير؟ ب–بضاعة الأمانة للغير؟		x	لا وجود لمثل هذه العمليات بالديوان
10	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟	x		من مسؤوليات رئيس قسم الوسائل العامة
11	هل هناك تأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة؟		x	العملية لا تتطلب.
12	هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات؟		x	لا وجود لمثل هذه العمليات بالديوان
13	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات؟	x		
14	هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها؟	x		
15	هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟		x	لا وجود لمثل هذه العمليات بالديوان

المصدر: من إعداد الطلبة بالتنسيق مع محاسب ومحافظ حسابات الشركة

خامسا: المقبوضات النقدية

الجدول رقم (3–5) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمقبوضات النقدية

ملف				المرجع التاريخ : 2017/12/23
الرقم	موضوع الاستمارة: المقبوضات النقدية	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بالوظائف التالية :			
	أ–تجهيز الإشعارات الدائنة وإرسال ما يثبت إلى المدينين	x		
	ب–اعتماد الحقوق والمسموحات	x		
	ج–تجهيز مذكرات التسوية	x		
	د–فتح البريد الوارد	x		
	هـ–تجهيز المستندات للصرف واعتمادها	x		
	و–تجهيز الشيكات أو أذون صرف الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها.	x		
	ز–تجهيز أوراق الدفع أو أية التزامات أخرى أو توقيعها	x		
	ح–الترحيل إلى دفتر الأستاذ	x		
	ط–القيد في دفاتر المشتريات	x		
	ي–إمساك عهدة الأوراق المالية أو أوراق القبض أو الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها	x		
	ك–إمساك دفاتر العملاء والذمم	x		
02	هل تثبت المقبوضات النقدية بواسطة آلة تسجيل النقد؟		x	
03	هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية	x		
04	هل تودع جميع المقبوضات النقدية اليومية بالبنك بالكامل؟	x		
05	هل يقوم بعملية الإبداع موظف آخر غير أمين الصندوق أو ماسك الحسابات الشخصية للمدين (الذمم)؟		x	أمين الصندوق
06	هل يتحقق شخص آخر غير الذي قام بالإيداع من استلام قسيمة الإيداع من البنك؟		x	يقوم بهذه المهمة محاسب الديوان
07	هل يقوم موظف آخر عدا أمين الصندوق باستلام الشيكات المرفوضة؟	x		مسؤول مصلحة المحاسبة و المالية
08	هل يجري جردا دوريا مفاجئا للنقدية في المؤسسة؟	x		من طرف مصلحة المحاسبة
09	هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض؟	x		
10	هل يتم تظهير جميع الحوالات أو الشيكات باسم المؤسسة والختم عليها؟	x		

11	إذا كانت للمؤسسة فروع فهل تقوم تلك الفروع بإيداع متحصلاتها في البنوك المحلية لحساب المركز الرئيسي الذي له وحده حق السحب على هذا الحساب؟	x		وكالة BADR بجامعة والمغير.
12	هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة؟		x	من صلاحيات المدير العام
13	هل هناك تأمين ضد خيانة الأمانة أو ضمانا آخر على الموظفين المختصين بالمقبوضات ؟		x	
14	هل هناك رقابة ومتابعة للمقبوضات الأخرى مثل الفوائد والعمولات والإيجارات والأرباح؟	x		

المصدر: من إعداد الطلبة بالتنسيق مع محاسب ومحافظ حسابات الشركة

سادسا: الرواتب والأجور

الجدول رقم (3–6) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور

ملف		المرجع		
		التاريخ : 2017/12/23		
الرقم	موضوع الاستمارة: الرواتب والأجور	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل هناك نظام آلي لمعالجة الأجور؟	x		
02	هل تمسك بطاقات تسجيل الوقت لإعداد الرواتب؟	x		
03	هل تتطابق البيانات المسجلة ببطاقات الحضور مع كشوف الغياب والحضور الفعلي؟	x		
04	هل يوقع رؤساء العمال في الكشوف؟	x		
05	هل إعداد الكشوف موزع على أكثر من موظف	x		رؤساء الدوائر
06	هل تتغير مهام هؤلاء الموظفين دوريا؟			
07	هل تعتمد مهام التغيرات في فئات الأجور والعلاوات وتعيين الموظفين وفحصهم من قبل موظف مسؤول؟	x		
08	هل تمسك المؤسسة بطاقات حالة مدنية لكل عامل يدون فيها جميع البيانات اللازمة لإعداد كشوف الأجور؟	x		
09	هل تدقق كشوف الأجور حسابيا ومستنديا؟	x		
10	هل يقوم بصرف الأجور شخص خلاف من اشتركوا في إعداد الكشوف؟	x		
11	هل تعتمد الرواتب من موظف مسؤول قبل الصرف؟	x		
12	هل تصرف أجور الموظفون بالشيكات أو عن طريق أوامر الدفع؟	x		أوامر الدفع، و أحيانا بالشيكات للعمال الجدد
13	هل يخصص حساب بالبنك لدفع الأجور والرواتب؟		x	
14	هل يوقع الموظفون والعمال على إيصالات الاستلام؟		x	

15	هل توجد رقابة على سلفيات الموظفين؟	x		
16	هل توجد رقابة على الأجور والرواتب التي لم يستلمها أصحابها في حينها وتتبع صرفها فيما بعد؟	x		
17	هل يقوم المراجع الداخلي بحظور مفاجئ لعملية صرف الأجور؟		x	وجود مراجع داخلي حديث بالديوان
18	هل الموظف الذي يقوم بسحب شيك بقيمة الأجور المستحقة له علاقة بقسم الحسابات أو عهدة الخزينة أو بتجهيز كشوف الأجور؟		x	

المصدر: من إعداد الطلبة بالتنسيق مع محاسب ومحافظ حسابات الشركة

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م

ويمكن حصرها من خلال التالي:

أولا: الهيكل التنظيمي

نلاحظ أن الهيكل التنظيمي الموجود بالشركة يبرز ثلاث مصالح رئيسية تحت إشراف مدير عام.

عموما يناسب هذا التقسيم حجم الشركة وطبيعة نشاطها، غير أن هذا التقسيم لا يبرز المهام الموكلة لكل موظف، وهذا راجع بسبب غياب نظام داخلي للشركة.

ثانيا: نظام المعلومات المحاسبية

من خلال الدراسة الميدانية، وخاصة فيما تعلق بالجانب المحاسبي، اكتشفنا أن نظام المعلومات المحاسبية يتميز بالعناصر التالية:

- هناك معالجة آلية لجميع العمليات التي تقوم بها الشركة؛
- تمسك محاسبة وفقا للمخطط المحاسبي الدولي؛
- يتم تحرير مجموعة من المستندات الداخلية تغطي مجمل أوجه النشاط باستثناء بعض العمليات التي ليست ذات أهمية كبيرة؛
- عدم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية.

ثالثا: وجود أو عدم وجود إجراءات تفصيلية

نلاحظ على مستوى الشركة وجود عمل جماعي لمهام الوظيفة أو المصلحة الواحدة، بحيث لا يمكن للمتدخل أن يتعرف على مهمة كل فرد بالتحديد ضمن المصلحة الواحدة، وهذا ما يسمح بتداخل المهام وغياب الرقابة الذاتية أو التلقائية، وهي الغاية المراد تحقيقها من خلال وضع نظام الرقابة الداخلية، و هي نفس الملاحظة التي أشرنا لها سابقا، و قلنا يرجع سبب ذلك إلى غياب نظام داخلي للشركة.

رابعا: مدى كفاءة الموظفين

تم التوصل وتسجيل عند التطرق إلى هذا العنصر النقاط التالية:

- معظم الشهادات التي يملكها الموظفين في الشركة متنوعة وحسب الاحتياجات؛
- اعتماد الخبرة من حيث مدة العمل في المنصب، وليس بحسب حجم التكوين المتحصل عليه؛
- اعتماد الموظفين على مرؤوسيهم في تحمل المسؤولية، وعدم اتخاذ أي قرار بسيط دون الرجوع إليهم.

خامسا: الرقابة على الأداء

فيما يتعلق بالرقابة على الأداء توصلنا إلى الملاحظات التالية:

- في حالة وجود خطأ ما، يكون التدخل مباشرة من المسئول على العمل الذي ينفذه أعوانه؛
- الأخطاء التي لا يتم اكتشافها، فمحافظ الحسابات كفيل باكتشافها عند قيام هذا الأخير بالمصادقة على القوائم المالية الخاصة بالشركة.

سادسا: مدى استخدام الوسائل الآلية

في هذا الجانب تعتمد الشركة على معالجة البيانات والمعلومات المتدفقة على أنظمة الإعلام الآلي لأنها تعطي نتائج صحيحة وبأقل وقت.

المطلب الثالث: التوصيات المقدمة إلى الشركة والخاصة بالرقابة الداخلية

أولا: تقسيم العمل حسب المصالح

تقوم مصلحة الإدارة والمالية بجميع العمليات المتعلقة بالجانب الإداري، المحاسبي والمالي، وذلك بمتابعة الموارد المالية والقيام بالمعالجة المحاسبية للبيانات ومتابعة النفقات المختلفة.

ثانيا: وصف تدفق وفعالية المستندات

1.بالنسبة لاقتناء الاستثمارات: فيما يتعلق بالاستثمارات ذات المبالغ الكبيرة تقوم الشركة بالرجوع إلى المدير العام لاتخاذ قرار الاقتناء، أما فيما يتعلق بباقي الاستثمارات ذات المبالغ البسيطة يتم اختيار العرض المناسب.

2.بالنسبة لشراء و تسيير حركة المخزونات: من المعروف أن نشاط الشركة إنتاجي، أي على حركة كبيرة للمواد المستعملة في عمليات الإنتاج، وكذا المنتجات نفسها، لذلك يجب أن تولى حركة المخزون أهمية بالغة حتى لا يقع أي صرف للمخزون.

3.بالنسبة لتسيير المستخدمين: يقع مستوى المكتب من خلال الهيكل التنظيمي تحت مصلحة الإدارة و المالية، و يعد الأجور استنادا إلى دفتر الحضور اليومي (كشف التنقيط) الموجود على مستوى مصلحة الإدارة و المالية.

خلاصـــة:

بالرغم من أن مراجعة حسابات الشركة حديث بالنسبة لها، لكن بإمكانها أن تستفيد من كافة ما يرد بتقرير محافظ الحسابات على المدى القصير.

ولاحظنا غياب تام لنظام الرقابة الداخلية داخل الشركة، لكن بالرغم من ذلك أراد محافظ حسابات الشركة أن ينتهج إحدى الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية(طريقة الاستقصاء) وهذا حتى يبرز بطريقة غير مباشرة أهميته بالنسبة لعمال الشركة وكذا المسئولين.

كما يمكن أن يؤدي اعتماد شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م على مراجعة خارجية، إلى تغطية إلى حد كبير النقائص التي كانت موجودة من قبل.

نشير فقط إلى أن تقرير محافظ الحسابات في نهاية السنة المالية لا يكفي لاكتشاف كل الأخطاء و مواطن الضعف و هذا كون المراجعة الخارجية تكون مرة واحدة خلال السنة، لهذا يجب على مدير الشركة أن يبرمج و يضع في القريب العاجل نظام للرقابة الداخلية على مستوى الشركة حتى يقلل من فرص التلاعب إلى أكبر قدر ممكن.

الخاتمة العامة

إن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها والتحقق من مصداقية المعلومات في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة، ويشترط على محافظ الحسابات أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة وخبرة مهنية.

ومن خلال بحثنا المتواضع "**دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**"، سعينا إلى الإحاطة بنظام الرقابة الداخلية والتركيز على أحد أطرافه الأساسية "محافظ الحسابات"، الذي يؤدي دورا هاماً في تقييمها وتفعيلها، وهذا بالتعرف على الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسة ومختلف عناصرها التي يركز عليها محافظ الحسابات، كونها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق أهدافها، التي تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخداماتها، وكانت هذه الدراسة محاولة للتوافق بين الإطارين الإطار النظري الذي يضبط علم مراجعة الحسابات ويحدد مجمل متغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية، والإطار التطبيقي الذي أصبح جانبا متكاملاً لتطبيق هذا العلم عملياً، من أجل الإجابة على الإشكالية الأساسية والتساؤلات المرفقة لها.

2.اختبار الفرضيات:

– **الفرضية الأولى:** تمثل نظام الرقابة الداخلية نقطة بداية عمل محافظ الحسابات في تحديد إجراءات عملية المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة، حيث يمكنه ذلك من تحديد حجم الإجراءات والوقت اللازم الذي تتطلبه عملية المراجعة في المؤسسة، وهذا ما ينطوي على صحة الفرضية الأولى والتي تنص على أن فحص وتحليل نظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة البداية لمهام محافظ الحسابات، والأساس الذي يرتكز عليه عند إعداده لبرنامج المراجعة وتحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها.

– **الفرضية الثانية:** بعد تقديم المراجع الخارجي تقريره المعبر عن مصداقية القوائم المالية، فإنه يقدم نصائح وتوجيهات تصحيحية وتعديلية لتفعيل نظام الرقابة الداخلية وبهذا نكون قد أثبتنا صحة الفرضية الثانية التي افترضنا فيها، تساهم المراجعة الخارجية في تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

– **الفرضية الثالثة:** يقوم محافظ الحسابات عند أدائه لمهامه بدراسة وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، ويكتشف بذلك مواطن الضعف وكذا حالات الغش والخطأ كوجود أخطاء دفترية أو محاسبية في السجلات وتسجيل عمليات وهمية بالإضافة إلى عدم التطبيق السليم للسياسات المحاسبية، وهذا ما يعزز المصداقية في المعلومات المحاسبية، وهذا ما يثبت الفرضية الثالثة والتي تنص على، تكمن علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية من خلال فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم اكتشاف أخطاء ونقاط الضعف وقياس الفعالية والكفاءة.

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

– إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية ومدى صحتها يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم؛

– زيادة تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال التركيز على أهداف الرقابة؛

– يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام، على الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريقة أسئلة والحصول عليها بأجوبة عليها بأساليب وطريق مختلفة؛

– العمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال التعديل المستمر في مقوماتها والالتزام الصارم بالإجراءات المتخذة والمعدلة وفق ما يقتضيه الواقع الجديد لها.

4.التوصيات والاقتراحات:

بناءا على النتائج التي تم التوصل إليها نقترح جملة من التوصيات والتي نهدف من خلالها إلى ضرورة تدعيم أعمال محافظي الحسابات وهذا يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية، ويمكن إيجاز هذه التوصيات من خلال العناصر التالية:

- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق محافظي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على كل من يخالفها سواء من قبل محافظي الحسابات أو من قبل المؤسسات؛
- ضرورة إقامة نظام الرقابة الداخلية في كل المؤسسات الاقتصادية والعمل على تفعيله والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي؛
- توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في أرائهم عن صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- الأخذ بعين الاعتبار التوصيات المقدمة من طرف محافظ الحسابات والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة في أسرع وقت.

5.آفاق الدراسة:

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، طرحا يتعلق بعملية التفعيل التي يساهم فيها محافظ الحسابات، ومن خلالها يمكن زيادة الثقة والمصداقية بالمؤسسة وزيادة الاعتماد على مخرجات نظامها المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية نتيجة لمراجعتها من طرف شخص محايد ومستقل، غير أننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة، يمكن أن تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين وهي كما يلي:

- فعالية التقرير في توصيل آراء محافظ الحسابات لمختلف مستخدميه؛
- أثر التزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية في عملية المراجعة.

قائمة المصادر والمراجع

قائمـة المصـادر والمراجــع

أولا: الكتب

1.أحمد حلمي جمعة، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

2.أحمد حلمي جمعة ، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

3.أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

4.أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي**، دار الجنان للتوزيع والنشر، الأردن، 2015.

5. أقاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي للنشر والتوزيع والترجمة، الجزائر، 2016.

6.أمين أحمد السيد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2007.

7.إبراهيم على عشماوئ، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية**، طوخى مصر للطباعة، مصر.

8.إدريس عبد السلام الشتيوي، **مراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1996.

9.إدريس عبد السلام اشتوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، منشورات جامعة قاريونس، ليبيا، الطبعة الخامسة، 2008.

10.إيهاب نظمي وهاني العزب، **تدقيق الحسابات (الإطار النظري)**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2012.

11.توفيق مصطفى أبو رقبة و عبد الهادي أسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.

12.حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، 2009.

13.خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية)**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

14.طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة ،شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الثالث، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2004.

15.عاطف زاهرة سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

16.عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الدار النموذجية للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، لبنان، 2011.

17.عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، 2007.

18.عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية للطبع والنشر، مصر، 1998.

19.عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 2007، 2008.

20.عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوفيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

21.عبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2000.

22.عبد الفتاح محمد الصحن ونور أحمد، **الرقابة ومراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، مصر.

23.عبد الفتاح محمد الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً**، مؤسسة شباب الجامعة، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، مصر، 1993.

24.عبد المنعم محمود، عيسى أبو الطبل، **المراجعة وأصولها العلمية والعملية**، دار النهضة العربية، مصر، 1967.

25.عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2005،2006.

26.عزيز الدلفاوي، **أسس المراجعة علما وعملا**، ج 1، مصر، 1994.

27.عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

28.غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.

29.فتحي رزاق سوفيري وآخرون، **الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.

30. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.

31. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة الداخلية وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2006.

32.محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

33.محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

34.محمد توفيق ماضي، **إدارة وجدولة المشاريع**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000.

35.محمد سمير الصبان وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، إسكندرية، 1996.

36.محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2002.

37.محمد سمير الصبان وعبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

38.مصطفى صالح سلامة، **الرقابة الداخلية والمالية**، دار البداية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، سنة 2010.

39.وليم توماس وأمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1989.

40.يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

ثانيا: المذكرات والرسائل الجامعية

1.دحمان عبد الرحمان وريحان محمود، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، 2016،2017.

2.شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2011،2012.

3.غاشوش عايدة ولقصير مريم، **دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم تسيير، جامعة منتورى قسنطينة، 2011.

4.قليل الهادي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية وإضفاء الثقة على القوائم المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم تسيير، جامعة المسيلة، 2012،2013.

ثالثا: الملتقيات والندوات والدوريات

1.ثائر صبري محمود الغبان، **دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني**، مجلة العلوم الإنسانية، العراق، العدد45، 2009.

2.شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012.

3.المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج**، محاسبة، مراجعة ومراقبة داخلية، 247 حسب، السعودية.

4. مسعود صديقي، **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، عدد 2002/01، جامعة ورقلة.

رابعا: المراسيم والقرارات

1.القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/19، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو 2010.

2.المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 07 المؤرخة في 02 فبراير 2011.

3.المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 17 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 07 المؤرخة في 02 فبراير 2011.

4.المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 17 جانفي 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب وحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 07 المؤرخة في 02 فبراير 2011.

5.المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 17 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 07 المؤرخة في 20 فبراير 2011.

6.المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية، العدد 11 المؤرخة في 20 فبراير 2011.

7.المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 11 المؤرخة في 20 فبراير 2011.

8.المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد الشروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب، الجريدة الرسمية، العدد 11 المؤرخة في 20 فبراير 2011.

9.المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية، العدد 30 المؤرخة في 01 يونيو 2011.

10.المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 المحدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية، العدد 65 المؤرخة في 30 نوفمبر 2011.

11.المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية، العدد 03 المؤرخة في 16 يناير 2013.

12.قرار وزارة المالية رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، المتضمن محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الصادر عن وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 24 المؤرخة في 30 أبريل 2014.

13.قرار مؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق ل 12 يناير سنة 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 24 المؤرخة في 30 أبريل 2014.