



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: محاسبة وتدقيق

دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة
الداخلية في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة: شركة بلاستي أنابيب ذ م م

تحت إشراف الدكتور:
البشير زيبيدي

إعداد الطالبات:
بشيرة نين
لطيفة بوترة
منى مجحودة

لجنة المناقشة

رئيسا
مشرفا ومقررا
ممتحنا

أستاذ محاضر أ بجامعة حمه لخضر الوادي
أستاذ محاضر أ بجامعة حمه لخضر الوادي
أستاذ محاضر أ بجامعة حمه لخضر الوادي

نذير غانية
البشير زيبيدي
فاتح سردوك

السنة الجامعية: 2017-2018

شكر وتقدير

إن الحمد لله تعالى نحمده ونستعينه ونستغفره، ونعوذ بالله تعالى من شرور أنفسنا ومن سيئات أعمالنا، من يهده الله فلا مضل له ومن يضلل فلا هادي له، وأشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له، وأشهد أن محمدا عبده ورسوله أما بعد:

نحمدوا الله تعالى على توفيقه ورعايته لنا بالصبر والمثابرة والاجتهاد في مواصلة هذا الموضوع وإتمامه، ويسرني أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى دكتورنا ومرشدنا ومشرفنا "زبيدي البشير" على وقوفه معنا من بداية مشوارنا في إنجاز هذا العمل إلى نهايته جزاه الله كل خير.

كما لا أنسى أن أتوجه بالشكر الجزيل لكل من مد يد العون وساهم معنا في إنجاز هذا البحث من قريب أو بعيد سواء طلبة أو أساتذة وأخص بالذكر الدكتور "بن حليفة بلقاسم" على صبره وتعاونه معنا، ولن ننسى هذا ماحيينا.

كما أتقدم بالشكر إلى كل عمال مؤسسة بلاستي أنابيب-الوادي - على مساعدتهم وتعاونهم معنا بتقديم المعلومات التي نحن بأمس الحاجة لها وأخص بالذكر مدير المؤسسة السيد "علاء الدين"

وأخيرا وليس آخرا أسدي عبارات العرفان إلى كل شخص مد لنا يد المساعدة لإنجاز هذه المذكرة ولو بكلمة طيبة.

بشيرة، لطيفة، منى



الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على اشرف المشرفين سيد الخلق

أما بعد:

نهدي هذا العمل إلى ارواح كل من سالت دماؤهم فداء هذا الوطن

إلى من قال رسولنا صلى الله عليه وسلم الجنة تحت أقدامها

إلى من حملتني صغيرة ورعتني كبيرة وعلمتني المبادئ والأخلاق

إلى من تدعو الله صباحا مساء

إلى من ترى فيا الأمل والوفاء

"أمي الغالية " بارك الله في عمرها ...

إلى من رسم معالم قصتي ووضع بنود مسيرتي إلى درعي الواقي وسلاحي الراقي

"أبي الحنون

إلى كل اخوتي واخوتي وإلى الالهل والاقارب وإلى كل زميلاتي وزملائي في التخصص

محاسبة وتدقيق

بحشية



الحمد لله رب العالمين، الحمد لله الذي أنعم علينا بنعمه ورزقنا من واسع فضله، وعظم كرمه، سبحانه
ربنا فلك الحمد حتى ترضى ولك الحمد بعد الرضى، الحمد لله تعالى حمدا يليق بجلال وجهه وعظيم
سلطانه وجزيل نعمه، الحمد لله دائما وأبدا، والصلاة والسلام على أشرف الخلق والمبعوث رحمة
للعالمين.

إلى أغلى الناس وأعزهم إلى قلبي، إلى من كانوا يتمنوا أن يروني طالبة ومتخرجة من الجامعة، أهدي
هذا العمل إلى روح "أبي" و "جدي" رحمهما الله وأسكنهم فسيح جنانه.

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير، إلى التي فرحت لفرحي وحزنت لحزني
ومهما قلت فلن أستطيع أن أوفي حقها

"أمي الفالحة أظال الله في عمرها بالخير والبركة

إلى سندي في الحياة إخوتي وأخواتي كل باسمه

إلى صديقاتي ورفيقات دربي: منى، جنى، صديقة، وماريا التي رغم المسافات التي تفصلنا لكن
عشنا معا أجواء هذا العمل

إلى جميع دفعة محاسبة وتدقيق 2018 ، وجميع أساتذة وأستاذات هذه الكلية

إلى كل من عرفتكم طوال مشواري الدراسي ووقفوا معي ولو بكلمة طيبة من بعيد أو قريب أهدي لهم
هذا العمل

إلى كل من تسعهم ذاكرتي ولا تسعهم مذكرتي

أماني لطيفة



يارب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك الكريم وعظيم سلطانك على نعمة
الإسلام وكرامة الإيمان... وكفى

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى نبع الحنان، إلى الغالية على قلبي والتي أفديها
بروحي أُمي حفظها الله.

إلى أغلى الناس سندي في هذه الحياة أبي العزيز حفظه الله وأطال في عمره،

إلى من تقاسمت معهم دفء العائلة إخوتي وأخواتي الأعزاء،

إلى كل الأهل والأقارب،

إلى أعز صديقاتي لطيفة وبشيرة

منى

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
-	الإهداء
-	شكر وتقدير
-	ملخص
I	قائمة المحتويات
II	قائمة الجداول
III	قائمة الأشكال
IV	قائمة الاختصارات والرموز
V	قائمة الملاحق
أ - د	مقدمة عامة
1	الفصل الأول: الإطار النظري للمدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم حول المدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية
3	المطلب الأول: ماهية المدقق الخارجي
5	المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية (مفهوماها، أهدافها، أنواعها)
7	المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
7	المطلب الأول: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية
8	المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
9	المطلب الثالث: المدقق الخارجي ودوره في اكتشاف الأخطاء في الرقابة الداخلية
10	المبحث الثالث: عرض وتحليل الدراسات السابقة
10	المطلب الأول: تقديم وتحليل الدراسات السابقة
16	خلاصة الفصل

17	الفصل الثاني: دراسة ميدانية بشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م
18	تمهيد
19	المبحث الأول: تقديم عام حول الشركة
19	المطلب الأول: التأسيس والموقع الجغرافي
20	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة
22	المطلب الثالث: نشاطات الشركة وأهدافها
24	المبحث الثاني: الإجراءات العملية لمراجعة حسابات شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م
24	المطلب الأول: مقدمة التقرير
26	المطلب الثاني: المصادقة على الحسابات
28	المطلب الثالث: التقارير الخاصة
31	المطلب الرابع: عرض القوائم المالية والتعليق عليها
34	المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية
34	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان
44	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م
45	المطلب الثالث: النتائج المقدمة إلى الشركة والخاصة بنظام الرقابة الداخلية
47	خلاصة الفصل
48	خاتمة عامة
51	قائمة المراجع
53	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
29	الأجور الخمسة الأولى لشركة لسنة 2016	الجدول (1_2)
30	نتائج السنوات الخمس الأخيرة المحققة من طرف الشركة	الجدول (2_2)
32-31	جانب الأصول لميزانية الشركة بتاريخ 2016/12/31	الجدول (3_2)
32	جانب الخصوم لميزانية الشركة بتاريخ 2016/12/31	الجدول (4_2)
33	جدول حسابات النتائج بتاريخ 2016/12/31	الجدول (5_2)
35	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالنظام المحاسبي	الجدول (6_2)
37-36	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات	الجدول (7_2)
39-38	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية	الجدول (8_2)
40-39	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات	الجدول (9_2)
42-41	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية	الجدول (10_2)
44-43	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور	الجدول (11_2)

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
الشكل (1_2)	الهيكل التنظيمي للشركة	20

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز/الاختصار	الدلالة
ISO	منظمة المقاييس العالمية
AP Plasti Anabib	هو رمز اختصار لشركة بلاستي أنابيب
PE	وحدة ملحقة لصناعة الأنابيب

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
54	جانب الأصول لميزانية الشركة	الملحق رقم 01
55	جانب الخصوم لميزانية الشركة	الملحق رقم 02
56	جدول حسابات النتائج	الملحق رقم 03

الملخص

يعتبر التدقيق الخارجي ضرورة حتمية نظرا لأهميته، ولما له من أثر في تفعيل نظام الرقابة الداخلية كما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعد من أهم المحطات الرئيسية التي يبدأ بها المدقق الخارجي عندما يخطط لتنفيذ عملية التدقيق وذلك للحصول على أدلة إثبات كافية لإجراء الاختبارات.

حيث تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور المدقق في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، فقمنا باستخدام بعض الأدوات المستعملة في البحث المتمثلة في الوثائق، المقابلة الشخصية والاستبيان، وذلك من أجل التوصل إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بمحاولة إسقاط الجانب النظري من جهة، ومن جهة أخرى دراسة كافة الأدوات التي يمكن استعمالها لاكتشاف واستخراج أهم المشاكل الملاحظة وتحليلها من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الخارجي، المدقق الخارجي، نظام الرقابة الداخلية، التقييم.

Résumé

L'audit externe est une nécessité indispensable étant donné son importance et son impact sur l'efficacité du contrôle externe. L'évaluation du système du contrôle interne est considérée comme l'une des stations principales à partir de laquelle l'auditeur commence à planifier l'exécution de l'audit afin d'obtenir des preuves suffisantes pour réaliser ses vérifications.

L'objectif de cette étude est de mettre en évidence le rôle de l'auditeur externe dans l'amélioration du système du contrôle interne dans la société économique. Nous avons utilisé certains outils employés dans la recherche dont la documentation, les entretiens et les questionnaires afin d'arriver à l'évaluation du système du contrôle interne de l'entreprise dans le but de projeter le plan théorique d'une part, et d'autre part d'étudier les outils qu'on peut utiliser afin d'explorer, et de découvrir et d'analyser les problèmes majeurs remarquables.

Mots-clés : Audit externe, Auditeur Externe, Système de contrôle interne, évaluation.

مقدمة عامة

تمهيد

تطور المؤسسات وكبر حجمها وتطور علاقاتها الاقتصادية أدى إلى توسع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، وزاد الاحتياج للتقارير الدورية والسنوية التي تفيد في تقييم كفاءة الإدارة واستخدامها الكفاء للموارد الاقتصادية، كما صعب على مجلس عملية تسيير هذه المؤسسات مما أدى إلى تفويض السلطة إلى بعض الإدارات الفرعية للمؤسسة، كل هذه العوامل أدت إلى زيادة الاهتمام بالرقابة والتدقيق، ولحماية المؤسسات من الانحراف الإداري ومن المخاطر التي تهددها وجب الاعتماد على شخص ذو تأهيل علمي وكفاءة مهنية، والتي تمثلت في المدقق الخارجي، والذي أسندت إليه مهمة فحص الحسابات السنوية ومن ثم تقديم تقرير يوضح صحة ومصادقية القوائم المالية المعتمدة من طرف المؤسسة، والتي من شأنها أن تخول للإدارة باتخاذ القرارات المناسبة وتضمن حقوق أصحاب رأس المال.

يعمل المدقق الخارجي على قياس مدى فعالية ومصادقية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وكذا تحديد نقاط القوة والضعف للنظام، والتأكد من صحة المعلومات والبيانات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومما لا شك فيه أن وجود نظام قوي وفعال في المؤسسة يساعد على اكتشاف الأخطاء قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ومن جهة أخرى فإن الرقابة الفعالة ضرورية لضمان تحقيق أفضل النتائج والأهداف.

إشكالية البحث:

من خلال ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

ما هو دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

الاقتصادية؟

وحتى يتسنى لنا الإلمام بالموضوع لابد أن نقسم الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ فيما تتمثل أهمية المدقق الخارجي في المؤسسة ؟
- ✓ كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي ؟
- ✓ ما مدى تأثير المعوقات على قدرة المدقق الخارجي في أداء مسؤوليته المهنية ؟

فرضيات الدراسة:

من خلال الأسئلة الفرعية السابقة نقترح الفرضيات التالية:

- ✓ يعمل المدقق الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.
- ✓ يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بأساليب وأدوات ملائمة.

✓ لا توجد معوقات تؤثر على قدرة المدقق الخارجي في أداء مسؤوليته المهنية.

أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل أسباب اختيار الموضوع في مبررات موضوعية وأخرى ذاتية

✓ زيادة أهمية وضرورة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية.

✓ عدم وجود إطار نظري لإثبات العلاقة بين المدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية.

✓ إرادة الباحث في مواصلة البحث والعمل في هذا المجال المتخصص.

أهداف الموضوع:

تهدف الدراسة إلى ما يلي:

✓ إبراز دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

✓ بيان مدى مسؤولية المدقق الخارجي من حيث ابداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية.

✓ دراسة نظام الرقابة الداخلية ومعرفة نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة.

✓ إبراز أهمية المدقق الخارجي في دعم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق نتائج جيدة.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية هذا الموضوع في أن للمدقق الخارجي دور في التحقق من صحة البيانات والمعلومات في المؤسسة

واكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية، وكذا تحديد مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات من أجل

إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية.

حدود الدراسة:

قصد الإمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة عن الإشكالية المطروحة، نحدد إطارين مكاني وزماني

لِلدراسة يتمثلان فيما يلي:

الحدود المكانية:

حددت الدراسة في إطار مكاني والذي حصرناه في دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق

الخارجي في "شركة بلاستي أنابيب بالوادي".

الحدود الزمانية:

وهي تتعلق بالفترة التي يقوم فيها المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة محل المراجعة لسنة

2016، أما بالنسبة فقد تطرقنا لموضوعنا خلال الموسم الجامعي 2017/2018.

منهج الدراسة:

من أجل سرد المفاهيم النظرية لموضوع البحث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، إضافة إلى منهج دراسة الحالة الذي يمكننا من التعمق أكثر في الموضوع من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة.

صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا خلال دراسة هذا الموضوع ما يلي:

- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات الكافية من طرف المؤسسة.
- ✓ صعوبة تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، كون معظم المؤسسات ليس لديها نظام رقابة داخلية.

هيكل الدراسة:

ومن أجل دراسة الموضوع قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين نظري وتطبيقي وهما كالتالي:

الفصل الأول: بعنوان الإطار النظري للمدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية، والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث تناولنا مفاهيم حول المدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية، كما تكلمنا عن تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تم التطرق إلى عدة مراحل وأساليب، كذلك دور المدقق في اكتشاف الأخطاء وأخيرا عرجنا على الدراسات السابقة العربية والأجنبية ومقارنتها بالدراسة الحالية.

الفصل الثاني: حيث تناولنا دراسة ميدانية بمؤسسة بلاستي أنابيب ش.ذ.م.م، حيث تطرقنا فيه إلى تقديم عام حول المؤسسة، أيضا عالجنا الإجراءات العملية لمراجعة حسابات الشركة، وأخيرا تم التطرق إلى نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الأول

الإطار النظري للمدقق الخارجي ونظام الرقابة
الداخلية

تمهيد

تعتبر وظيفة التدقيق من الشروط الأساسية ومن أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية، حيث يقوم المدقق بالتأكد من صحة المعلومات المالية ومصادقتها ومدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، بهدف أبداء رأي فني محايد حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها.

وبما أن تقييم نظام الرقابة يعتبر من أهم المهام المخولة للتدقيق ومن المحطات الرئيسية التي يبدأ بها المدقق عندما يخطط لتنفيذ عملية التدقيق، إذ يتوقف نجاح عملية التدقيق على تفاعل إجراءاته مع ضوابط نظام الرقابة الداخلية، لهذا سنتناول في هذا الفصل ما يلي:

✓ المبحث الأول: مفاهيم حول المدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية.

✓ المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

✓ المبحث الثالث: عرض وتحليل الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مفاهيم حول المدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية

يهدف هذا المبحث إلى التعرف على المدقق الخارجي، من خلال تعريفه، حقوق وواجبات المدقق وكذا مسؤولياته، أما المطلب الثاني فيشمل نظام الرقابة الداخلية من خلال مفهومها، أهدافها وأنواعها.

المطلب الأول: ماهية المدقق الخارجي

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف المدقق الخارجي، حقوق وواجبات المدقق ومسؤولياته.

أولاً: تعريف المدقق الخارجي

تعددت المفاهيم التي تطرقت إلى تعريف المدقق الخارجي نبين منها ما يلي:

التعريف الأول: "المدقق الخارجي هو شخص أو مجموعة الأشخاص الذين يقومون بمهنة التدقيق شريطة أن تتوفر لديهم جميع ما تطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخصية المدقق (القواعد العامة للتدقيق) وهي التدريب والكفاءة المهنية والاستقلال وبذل العناية المهنية الكافية"¹.

التعريف الثاني: كما عرف أيضاً على أنه: "وهو شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب أو شركة تدقيق مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية ويشترط في العضو الممارس لهذه المهنة توافر القواعد العامة للتدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بالشخص المدقق وهي التأهيل العلمي المناسب، والتدريب المهني المحدد، والكفاءة المهنية المتعلقة بالاستقلال والحياد، بالإضافة إلى بذل العناية المهنية المناسبة والكافية، ويقوم المدقق بعملية التدقيق المالي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها"².

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن المدقق الخارجي هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسة، ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة والأحكام التشريعية المعمول بها.

¹ - عاهد عبد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين، متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة مادة الدراسات العليا، فلسطين، 2007، ص 22.

² - رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 41.

ثانيا: حقوق وواجبات المدقق الخارجي

تتمثل حقوق وواجبات المدقق الخارجي في ما يلي:

1- حقوق المدقق الخارجي: للمدقق الخارجي عدة حقوق نذكرها في ما يلي:¹

✓ حق الاطلاع في أي وقت على دفاتر وسجلات ومستندات الشركة سواء منها الالتزام أو الاختيارية التي تمسكها الشركة، وكذلك محاضرة الجلسات لمجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين لمراعاة التقيد بنظام الشركة الأساسي وما يطلبه قانون الشركات ولتتمكن أخيرا من إعطاء رأيه الفني المحايد حول عدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.

✓ حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى المراجع بضرورتها للمساعدة على القيام بعمله وعلى مجلس الإدارة بتزويده بذلك كله، وكذلك تحديد وقت الجرد لممتلكات الشركة والتزاماتها من أجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقع الشركة.

✓ حق دعوة الهيئة العامة للمساهمين للانعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى.

✓ حق الحصول على نسخة من الاستفسارات والبيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة بالإضافة إلى القوائم المالية المرفقة.

✓ حق تحديد وقت الجرد حيث يحق لمراجع الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المنشأة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشراف أو بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

2- واجبات المدقق الخارجي: و تتمثل واجباته في ما يلي:²

✓ يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاتها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها والكشف عن أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.

✓ يجب على المدقق التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من الطرق التي رآها مناسبة لكل عنصر من هذه العناصر، ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب المراجعة الفنية.

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، الأردن، 2006، ص:92،91.

² - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص:61-65.

✓ أن يتأكد من مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بتقييمه لها حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم ويغطي معظم عمليات الشركة.

✓ يجب على المدقق أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة.

ثالثا: مسؤوليات المدقق الخارجي

تطورت مسؤوليات مدقق الحسابات مع تطور مهنته، ولا شك أن أي إخلال بهذه المهنة يعرضه لمسائلة قانونية والتي بدورها تؤثر على عمله، ومن هنا يمكن تقسيم مسؤوليات المدقق كالتالي:

1- **المسؤولية الأخلاقية (النأديية):** هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المدقق أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية. فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة.

2- **المسؤولية المدنية:** تتمثل المسؤولية المدنية للمدقق في مسؤوليته اتجاه العميل واتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي.

3- **المسؤولية الجنائية:** لقد أوضحنا في الفقرة السابقة أن المسؤولية المدنية للمدقق تتمثل في مسؤوليته اتجاه عميله واتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، والتي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المدقق الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع حجم ذلك الضرر، أما المسؤولية الجنائية للمدقق فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات والبيانات المالية التي تم تدقيقها.

المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية (مفهومها، أهدافها، أنواعها)

يعالج هذا المطلب مفهوم نظام الرقابة الداخلية، أهدافها وكذا أنواعها

أولا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعددت تعريفات نظام الرقابة الداخلية بتعدد المراحل التي مرت بها ومن بين هذه التعريفات ما يلي:¹
عرف الصبان والفيومي " نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق أهداف المنشأة ".

¹ - محمد التهاميطاھر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر،

وحسب تعريف الصحن ونور " نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم".¹

حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين " أنه الخطة التنظيمية، ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصوله، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية، وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية للموضوع".²

من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل لنظام الرقابة الداخلية على أنها ذلك النظام الذي يضم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف مجلس لإدارة المسيرين والسلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة عالية من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها.

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية

- لنظام الرقابة عدة أهداف يمكن أن نذكرها باختصار في ما يلي:³
- ✓ حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير.
- ✓ التأكد من دقة البيانات المحاسبية للتخطيط واتخاذ القرارات.
- ✓ تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.
- ✓ رفع مستوى الكفاية الإنتاجية.

ثالثا: أنواع نظام الرقابة الداخلية

هناك ثلاث أنواع لنظام الرقابة الداخلية:⁴

- 1- **الرقابة الإدارية:** وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية ولتحقيق ذلك تعتمد على السجلات الإحصائية ودراسة الزمن والحركة وتقارير الإثبات والتقارير باستخدام الخرائط التنظيمية.
- 2- **الرقابة المحاسبية:** وتشمل تنظيم البيانات المحاسبية وحسابات المراقبة وموازن المراجعة والمطابقات وإعداد التقارير.

¹ - نفس المرجع السابق ونفس الصفحة.

² - خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، 1998، ص: 167.

³ - توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، ط1، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 105-106.

⁴ - المرجع السابق، ص: 105, 106.

3 - الضبط الداخلي: وتشمل جميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الغش والاختلاس ولتحقيق ذلك يعتمد على تقسيم العمل مع الرقابة الداخلية مع تحديد الاختصاصات، ويقصد بالضبط الداخلي ذلك النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تهدف إلى ضبط عمليات المشروع ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة وذلك لجعل عمل كل موظف يراجع بواسطة موظف آخر لضمان حسن سير أعمال المشروع.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

للمدقق الخارجي دور مهم وأساسي في المؤسسة، لدور الذي يلعبه في اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، لهذا سنعرض في هذا المبحث مراحل وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية، ودور المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء وتصحيحها.

المطلب الأول: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

لتقييم نظام الرقابة الداخلية هناك مراحل يجب إتباعها وهي كالاتي:

أولاً: جمع الإجراءات

تهدف هذه المرحلة إلى جمع كل ما يساعد المدقق الخارجي على تقييم الأنظمة، الإجراءات والمناهج في المؤسسة، وتتعلق الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال، الوثائق المستخدمة، محتواها، نشرها وحفظها، وكذلك الترخيص والمصادقة، تسجيل ومعالجة المعلومات اللازمة لسير المؤسسة ومراقبتها، وتختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم ووظيفة في المؤسسة، ويتطلب وصف الإجراءات عدة جلسات مع المسؤولين عن الوظيفة المدروسة.

ثانياً: اختبارات الفهم

بعد إعداد المدقق لخرائط التدفق أو وصفه الكتابي، فإنه يتحقق من استيعابه للنظام من أجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فخرائط التدفق تسمح للمدقق بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.¹

ثالثاً: تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية

بعد اعتماد المدقق على المرحلتين السابقتين يتمكن من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير).

¹ - هناء صولي، مدى مصداقية مراجعة الحسابات على القوائم المالية المعدة وفق مبادئ وأسس المحاسبة، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ص 53.

وتكون عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة عن طريق استمارات مغلقة، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بـ "نعم" أو "لا"، وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه المرحلة تحديد نقاط قوة هذا النظام وكذلك نقاط ضعفه وذلك من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.¹

رابعاً: اختبارات الاستمرارية

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلاً أي مطابقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطابقة باستمرار ولا تحمل خطراً.²

خامساً: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

تسمح اختبار الديمومة أو اختبارات الرقابة للمدقق بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.³

المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب والتي من أهمها نذكر:⁴

أولاً: أسلوب قوائم الاستقصاء

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالاً من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والمراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك... الخ يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

¹ - الطيب طقية، ناصر الدين عزي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2016، ص 65.

² - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 74.

³ - بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011، ص 112.

⁴ - نورة بوسالم، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2015، ص 72.

ثانيا: الملخص التذكيري

هو عبارة عن بيان تفصيلي تحدد فيه الإجراءات والأسس التي يتميز بها النظام السليم للرقابة الداخلية من أجل الاسترشاد به عند القيام بعملية الفحص والتقييم، وبذلك يعد هذا الملخص دليلا ومرشدا لتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن الرجوع إليه في أي وقت.¹

ثالثا: التقرير الوصفي

تعتمد هذه الطريقة على قيام المراجع بوضع تقرير يصف النواحي المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة، ويتضمن شرح لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بها، وتقييم الاختصاصات والتعرف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ هذا العمل من أجل التوصل إلى أوجه الإصلاح التي يمكن اقتراحها على إدارة المؤسسة.

رابعا: خرائط التدفق

هي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدقيق المتوالي لبيانات أو لقرارات أو إجراءات معينة، كما تعكس كيفية تحول المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل: دفتر اليومية، دفتر الأستاذ العام.

المطلب الثالث: المدقق الخارجي ودوره في اكتشاف الأخطاء في الرقابة الداخلية

يعتبر حدوث الأخطاء أمرا محتملا للغاية في المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية نظرا لتعدد عمليات المؤسسة، ويعتمد على نظام الرقابة الداخلية لكشف تلك الأخطاء، حيث إن وجود الأخطاء بالبيانات المحاسبية يرجع على سببين رئيسيين هما:²

✓ جهل وعدم دراية من تتداول بينهم البيانات المحاسبية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين.

✓ إهمال أو تقصير من موظفي قسم الحسابات في أداء أعمالهم.

وهناك نوعين من الأخطاء قد تكون أخطاء عمدية وأخرى غير عمدية.

من الأمور الطبيعية أن يتم تصحيح أي خطأ يتم اكتشافه خلال عملية التدقيق وهذا التصحيح يوعز به المدقق وينفذه المسؤولين عن الحسابات في المشروع، وكما هو معروف محاسبيا توجد أخطاء يتعين إجراء قيود يومية لتصحيحها وما يتطلبه ذلك من عمليات ترحيل إلى سجلات الأستاذ العام لتصحيح الخطأ ومثل هذا التصحيح

¹ - براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015، ص71، 72.

² - الطيب طقية، ناصر الدين عزي، مرجع سبق ذكره، ص61.

يتم حسب الطريقة المطلوبة (أي إثبات قيد إلغاء للعملية الخطأ ثم إثبات العملية الصحيحة)، أو أن يتم التصحيح حسب الطريقة المختصرة (أي إجراء قيد واحد لمحو الخطأ وتصحيحه).¹

المبحث الثالث: عرض وتحليل الدراسات السابقة

إن الجهود المبذولة من طرف الباحثين في مختلف العلوم تزيد من ثقافتنا ومستوانا العلمي والعملية، ولهذا سنعرض بعض الدراسات السابقة.

المطلب الأول: تقديم وتحليل الدراسات السابقة

سنقوم بعرض الدراسات بشقيها العربية والاجنبية المتعلقة بموضوعنا

أولاً: دراسات عربية

1- دراسة تامة فيروز، مذكرة لنيل شهادة الماستر، بعنوان دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2016، والتي عاجلت الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزونات داخل المؤسسة ؟

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزونات، حيث استخدمت في ذلك بعض أدوات البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية وبعض الوثائق، وكذا الاستبانة لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، يعمل المدقق الخارجي على منع أو تقليل الأخطاء، من خلال تحسيده لنظام سليم للرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث أن الهدف الرئيسي من تقييم هذا الأخير هو ضمان صحة البيانات المعتمد عليها في إعداد القوائم المالية، إن استعمال أسلوب مخطط سير العمليات وخرائط التدفق يعطي فكرة واضحة وسريعة عن النظام المستخدم وتسهل تمييز المهمة منها لذا يجب أن يكون قائم على أسس صحيحة.

2- دراسة مريم عبد القوي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، بعنوان المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2015، والتي عاجلت الإشكالية التالية:

¹ - عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، دار النموذجية، بيروت، لبنان، 2011، ص 49.

ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة منهجية المراجعة الخارجية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية، فالمراجع الخارجي يعمل على إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن عمل المؤسسة وذلك من خلال إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق معلوماتها المحاسبية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال لها ومن أهم النتائج المتوصل إليها، أن المراجعة الخارجية هي عملية منهجية ومنظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل ومستقل والذي يقوم بدوره بمراجعة حسابات المؤسسة على اختلاف أنواعها بدأ من حصوله على المعرفة العامة للمؤسسة وصولاً إلى نتائج التقييم النهائي والتي يكون لها تأثير كبير على إجراءات المراجعة وخاصة إجراءات فحص الحسابات، حيث أن من مهام الموكلة لمحافظ الحسابات هي التأكد من صحة ومصادقية القوائم المالية لدى المؤسسة محل المراجعة.

3- دراسة عائشة نفلة، مذكرة ماستر، بعنوان دور التدقيق الخارجي القانوني (محافظ الحسابات) في اكتشاف الغش، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة 2015، والتي عالجت الإشكالية التالية:
ما مدى قدرة محافظ الحسابات في اكتشاف الغش وإضفاء الثقة على القوائم المالية وصدق الحسابات ؟

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف الغش ومدى تحمله للمسؤوليات من خلال تأثير جودة التدقيق والرقابة الداخلية على التقليل من الغش واستخدامت في ذلك بعض أدوات البحث العلمي والمتمثلة في الاستبيان، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي إتباع محافظ الحسابات لمنهجية تساعد على اكتشاف نقاط القوة والضعف وبالتالي اكتشاف حالات الغش الموجودة، كما تساعد جودة التدقيق على التقليل والوقاية من الغش وذلك من خلال تمتع محافظ الحسابات بقواعد وأخلاقيات المهنة وكذا التزامه بمعايير التدقيق الدولية مع تحمله المسؤولية وبذل العناية المهنية اللازمة لإضفاء الثقة والشفافية على القوائم المالية وبالتالي المسؤولية تقع أيضاً على عاتق الإدارة والمكلفين بالرقابة.

4- دراسة زكرياء قلال، مذكرة ماستر، بعنوان دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014، والتي عالجت الإشكالية التالية:

ما هو الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية خاصة المعيار الثاني من معايير المراجعة والذي يعتمد على نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تحديد نطاق المراجعة والفحص ونوع الإجراءات المتبعة وذلك لإعطاء المراجع التوصيات اللازمة لتحسين هذا النظام وتطويره إن لزم الأمر، ومن

أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: هي أن للمراجع الخارجي دور كبير في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية كما أن تعاون المراجع الداخلي والخارجي في تقييم هذا النظام يجعلها أكثر كفاءة ومصدقية.

5- دراسة فضيل مصطفى، يوسف شفاعمري، مذكرة ماجستير، بعنوان مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في شركات المساهمة العامة الأردنية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2014، والتي عالجت الإشكالية التالية:

ما مدى مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي عن اكتشاف حالات الفساد المالي؟

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في شركات المساهمة الأردنية من وجهة نظر المدراء الماليين والعاملين فيها إضافة إلى مدققي الحسابات الخارجيين، واستخدمت في ذلك بعض أدوات البحث العلمي والمتمثلة في الاستبانة ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن لمعيار التدقيق الدولي رقم 240 والذي يزيد من إمكانية اكتشاف الغش عند التدقيق، وجود توجه عالي لدى المدققين لجعل المدقق مسؤولاً اتجاه أصحاب المصلحة.

6- دراسة محمود عبد السلام محسن، مذكرة ماستر، بعنوان مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة عمادة الدراسات العليا، 2011 والتي عالجت الإشكالية التالية:

ما مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على علاقة المدققين الخارجيين بالمدققين الداخليين العاملين في قطاع غزة وذلك لوجود عدة مزايا تهدف لزيادة كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، هو اعتماد المدققين الخارجيين بشكل كبير على المدققين الداخليين في توثيق الرقابة الداخلية، وكذا في تقدير مخاطرها مثل التعرف على نقاط الضعف لإجراءات النظام المحددة وفهم نوعية ومصدر أدلة الإثبات المتحصل عليها من المدققين الداخليين، والاستعانة بأوراق عملهم المصممة لتنفيذ اختبارات الرقابة وفهمها، ومدى فعاليتها لتحقيق أهداف التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطره.

7- دراسة عزوز ميلود، مذكرة ماجستير، بعنوان دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2007، والتي عالجت الإشكالية التالية:

كيف تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الرقابة الداخلية وبالتالي تحقيق نجاعة المؤسسة الاقتصادية؟

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور ومهام المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة، ومدى إسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الاقتصادية، واتبعت في ذلك المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة لتحكم في وظائف المؤسسة بهدف الوصول إلى تسيير ناجع للعمليات المالية والإدارية وكل ذلك بهدف ضمان صحة البيانات المعتمدة للحكم على نجاعة المؤسسة ومدى قدرتها على حماية ممتلكاتها. تعمل المراجعة الخارجية على اختبار مدى الالتزام بالسياسات والقوانين الموضوعة للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها ولتقليل حدوث الأخطاء.

8- دراسة خالد عمر الكحلوت، مذكرة ماجستير، بعنوان **مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين، كلية التجارة عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية غزة، 2004**، والتي عالجت الإشكالية التالية:

ما مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية؟

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة للبنوك التجارية في فلسطين واستخدام الباحث في ذلك المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي للوصول إلى نتائج الدراسة مستعينا بالاستبانة والمقابلات الشخصية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية، وجود علاقة بين المؤهل العلمي والتزام المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة، كما أن عدم التزام مساعدي المدققين بتوجيهات مكتب التدقيق أدى إلى ضعف أداءهم في تدقيق العمليات المصرفية.

ثانيا: دراسات أجنبية

1- دراسة (Altman and McGough,1974)، بعنوان: **"Evaluation of a going concern, company"**

بينت الدراسة أن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو تزود بمعلومات مهمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وإذا كانت حالات عدم التأكد التي تحيط بالمعلومات المالية تجعل هذه المعلومات قليلة الفائدة، فإن على المدقق مسؤولية إثارة انتباه القارئ لمثل هذه الأمور، وإن من الأمور الأساسية التي تهم المدقق والتي تتعلق بمستقبل الشركة

هو مدى قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها، حيث أن القرارات الاستثمارية المتعلقة بالشركة تكون موضع دراسة في حالة مواجهة الشركة لاحتمالات التصفية والإفلاس وإعادة التنظيم، وإن فرض الاستمرار من الفرضيات الأساسية التي بنيت عليها القوائم المالية .

وإذا كان هذا موضع شك فإنه لا يمكن تصنيف التكاليف غير الهالكة كأصول لأن ذلك سيكون بدون فائدة.

2- دراسة (Munter Paul 1981)، بعنوان: "Going Concern Questions Readings and Cases in Auditing ACP"

أظهرت الدراسة أن حدد دور ومسؤولية مراقب الحسابات في حالته فحسب للقوائم المالية، وقال أنه لا يتطلب منه القيام بالفحوصات وجمع الأدلة التي تبحث عن مدى الاستمرارية، ولكنه لا يجوز له أن يتجاهل ما يظهر له من خلال فحصه الذي يقوم به من أمور تتعلق بالاستمرارية. وكنتيجة لذلك فإن على المدقق أن يعرف أن إجراءات التدقيق المطبقة للأهداف الأخرى يمكن أن تزوده بدليل يتعلق باستمرارية الشركة، لذلك فإنه عند تشكيل رأيه في القوائم المالية بشكل عام عليه أن يقيم أي عوامل تظهر عدم القدرة على الاستمرار، وأن يقوم بتقييم خطط الإدارة لحل هذه الإشكاليات.

المطلب الثاني: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

نستخلص مما سبق أن معظم الدراسات العربية والأجنبية قد تعاملت مع العديد من العناصر الرئيسية والثانوية والتي تمثلت في دور المدقق الخارجي في تحسين واكتشاف الغش والاختلاسات بأنواعها واكتشاف حالات الفساد المالي، والتزام المدقق في تقييم النظام، في حين ركزت دراستنا على:

✓ طبقت هذه الدراسة في بيئة مختلفة عن غيرها في كونها قد عالجت موضوع في غاية الأهمية وهو دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

✓ إبراز مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشافه للأخطاء ومحاولة تصحيحها.

✓ التعرف على مجموعة من المحاسبين ومحافظي الحسابات على مستوى ولاية الوادي ومعرفة رأيهم في مدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل

نستنتج من خلال ما تم التطرق له في الفصل الأول أن نظام الرقابة الداخلية تعمل بالدرجة الأولى على حماية المؤسسة بصفة عامة وكذلك حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم بصفة خاصة، وتنمية الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة وتتضمن تحقيق السياسات والأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة.

أيضا من خلال تركيز المدقق الخارجي على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكنه الإلمام بمراحل التقييم التي هي العنصر الرئيسي للقيام بالتقييم ويتم بداية بجمع الإجراءات ثم اختبارات الفهم بعد ذلك نقوم بتقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية، ويتم التأكد منه من خلال اختبارات الاستمرارية، وصولا إلى التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية التي تحدد نقائص التطبيق في تقييم النظام، ولا ننسى أيضا الأساليب التي تستخدمها المؤسسة وتتمثل في أسلوب قوائم الاستقصاء، الملخص التذكيري، التقرير الوصفي وخرائط التدفق.

وفي الأخير يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه المحايد الذي يعبر عن مدى مصداقية البيانات والمعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية بشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م

تمهيد

لقد تناولنا في الجانب النظري كل ما يتعلق بالمدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية، وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق لتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال إثبات صحة القوائم المالية، وهذا ما ينعكس على ما تم التعرض إليه نظريا على الجانب العملي له.

ولقد اخترنا شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م، في دراسة حالتنا، وقسمنا فصلنا إلى ثلاث مباحث رئيسية:

- ✓ المبحث الأول: تقديم عام حول الشركة.
- ✓ المبحث الثاني: الإجراءات العملية لمراجعة حسابات الشركة.
- ✓ المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: تقديم عام حول الشركة

شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م، شركة خاصة تتناول أنشطتها تحويل البلاستيك وتصنع أنابيب مختلفة الأحجام والمقاييس، ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتقديم شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م، بتقسيمه إلى ثلاث مطالب.

المطلب الأول: التأسيس والموقع الجغرافي

سنعرض في هذا المطلب التأسيس والموقع الجغرافي الخاص بشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م.

أولاً: التأسيس

تأسست شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م، في 20 ديسمبر 1992 كشركة جد متواضعة لصنع أنابيب البوليتيلان وبنقطة بيع وحيدة استمرت على حالها ما يقارب ثلاثة سنوات ثم بدأت في التوسع تدريجياً، 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 شيئاً فشيئاً تطورت لتشمل في الوقت الحالي 5 خطوط إنتاج وبعدد عمال 60 عاملاً.

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

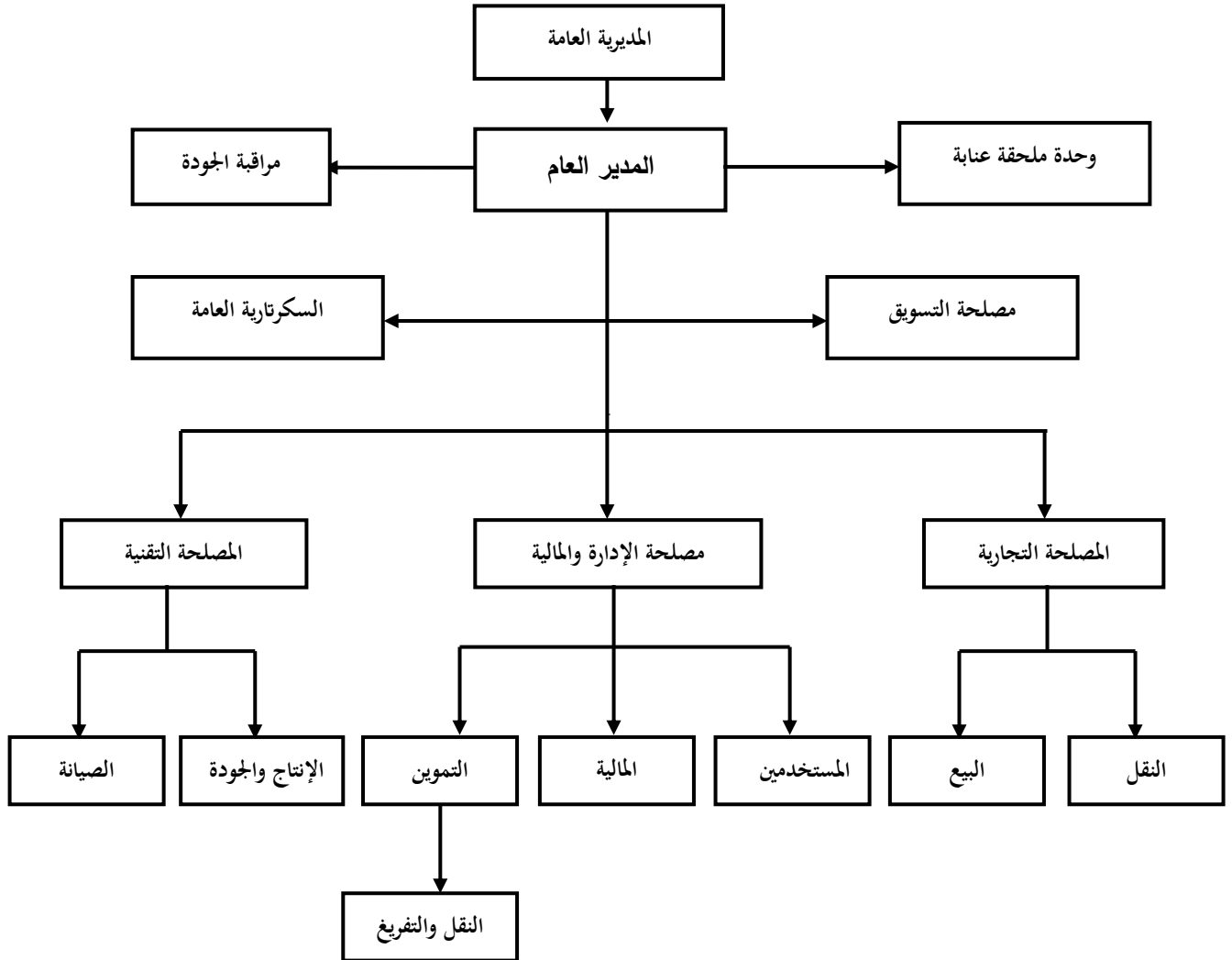
ثانياً: الموقع الجغرافي

يقع المقر الاجتماعي للشركة بحي الصحن الثاني بولاية الوادي، أما وحدة الإنتاج فتقع بالمنطقة الصناعية كوينين، يحدها شرقاً الطريق الوطني رقم 48 ويحدها من باقي جهات أراضي الخواص، وتتربع على مساحة إجمالية قدرها 4500م².

المطلب الثاني: 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 (2_1) : يبين الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: مصلحة الإدارة والمالية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م.

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

أولاً: المدير العام

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

ثانياً: مراقبة الجودة

يطلق عليها أيضاً الجودة، وهي من جوانب عملية ضمان الجودة وتعرف بأنها نظام من الأنشطة التقنية والجهود التي يقوم بها جميع العاملين لتحقيق المستويات القياسية للجودة، وإنتاج سلعة تفي بمتطلبات ورغبات المستهلك وتؤدي وظيفتها على أكمل وجه، وينبغي قبل تنفيذ أنشطة مراقبة الجودة تحديد التقنيات التي يلزم استخدامها مكان وزمان تطبيقها.

ثالثاً: السكرتارية العامة

هي إطار متخصص، تتقن عدة لغات نظراً 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 بالشركة وتوقيعه، واستقبال المكالمات الداخلية والخارجية.

رابعاً: مصلحة التسويق

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

خامساً: 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.

سادسا: المصلحة التجارية

وتتمثل مهمتها فيما يلي:

✓ تنفيذ السياسات التجارية لشركة 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.

سابعا: 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.

المطلب الثالث: نشاطات الشركة وأهدافها

أولا: من ناحية الجودة

تعمل شركة بلاستي أنابيب على تطوير سياسة الجودة والتي تهدف من خلالها مراجعة نفسها باستمرار في إطار ممارسة وظائفها وتمثل جودتها في الحرص على التحسينات المستمرة واليقظة الدائمة لكل التطورات والمراجعات التي تحدث على المواصفات والمراقبة اليومية لوظيفة نظام إدارة الجودة وهذا لإختبار فعالية النظام وذلك بفحص حساب المؤشرات المرتبطة بالجودة ووضع آلية لمراقبة وقياس عمليات الشركة.

إن هدف الشركة هو الوصول إلى مقاييس الجودة بالوسائل الأكثر أمانا وسط بيئة سليمة وكذلك طورت نظاما

لتسيير الجودة ملائما ومتماشيا مع مقاييس ISO طبعة 9001 نسخة 2000 وهذا لتحقيق الأهداف التالية:

✓ إشراك مجموع العاملين الشركة والمحافظة على مستوى ملائم من الكفاءة.

✓ العمل وفق مبادئ الشركة مع الممولين.

✓ تطوير منتجاتها وتحسين أدائها.

✓ المحافظة على مستوى المردود المتنامي.

ثانيا: من الناحية التسويقية

عمدت شركة بلاستي أنابيب إلى الاستجابة لمطالب زبائنهم وإرضائهم وهذا بفضل الرغبة الأكيدة في جودة منتجاتها وخدماتها وإجراء عمليات استجواب الزبائن مع قياس درجة إرضائهم وهذا يمكن من شرح وتبسيط كل الأهداف الموضوعية للجودة أيضا يتفاوض العميل مع الأسعار وعلى آجال التسليم وجودة المنتج وطريقة الاستقبال من طرف مصلحة البيع.

ثالثا: مدى تطبيق المراجعة الداخلية محافظة الحسابات

يوجد في المؤسسة مدقق حسابات داخلي وتكون مراجعته دورية وعلى فترات مختلفة وهنا يراجع كل مصالح المؤسسة ولديه مصلحته الخاصة، أيضا يوجد محافظ حسابات يراجع المؤسسة سنويا، وهذا لدخولها مشاريع جديدة في إطار تطوير إنتاجها.

رابعا: اتخاذ القرارات

تعتمد شركة بلاستي أنابيب في اتخاذ قراراتها الاستراتيجية (المدير العام) تكون مركزية حيث تنفذ هذه القرارات على أسس وأيضاً الخبرة، كذلك القرارات العامة.

خامسا: من الناحية التقنية (الإنتاج)

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

تعتمد الشركة على استيراد المواد الأولية من الدول الأوروبية (فرنسا، ألمانيا، إيطاليا وإسبانيا)، حيث تعتمد في إنتاجها على مادتين أوليتين هما: "PVC" و "PEHD"، وهما مادتين بترود كيميائية.

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

✓ أنابيب البولي إيثيلين (polyethylene).

✓ أنابيب الـ "PVC" الصلبة (الضغط والجريان) قطر 20 إلى 630 ملم.

✓ غمد الكوابل وغمد عادي 80/75.

✓ أنابيب "PEHD" للغاز 20 إلى 125 ملم.

وعلاقتها التجارية مكونة من الحرفين "P،A" وتشكل الرمز التالي "AP"، والدور الذي يلعبه الإعلام، خاصة شبكة الانترنت في الترويج للمنتجات، والتعريف بأنشطتها وإنجازاتها، ولجعل المستهلك في بؤرة اهتمامها، أنشأت الشركة موقع على الشبكة العالمية للإنترنت. **WWW.PLASTI-ANABIB.COM**

سادسا: الموارد البشرية

يمثل المورد البشري (العمال) عنصر هام بالنسبة للشركة يندمجون في الشركة وكأنهم عائلة واحدة، فلهم الحق في اتخاذ القرار ولديهم تأمين من طرفها وتعمل الشركة على تأهيل عمالها في دورات تكوينية والجودة، أيضا تقديم رحلات سنوية ومساعدات مثل طبيب عام، السكن... الخ لإعطائهم للعمل أكثر.

المبحث الثاني: الإجراءات العملية لمراجعة حسابات شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م

من المعروف بأن من نتائج المراجعة الخارجية تحسين إجراءات العمل المتبع داخل الشركة، باعتبار أن المراجع الخارجي وعند إنجازه مهمته أن يصرح بكافة النقائص ومواطن الضعف التي اكتشفها عند الإدارة، وهذه الأخيرة تسعى دوما إلى تجنبها في السنوات القادمة.

لذلك يعتبر تقرير محافظ الحسابات ذو أهمية بالغة بالنسبة للمستفيدين منه، وهذا لما يقدمه من خدمات مختلفة لشركة محل المراجعة، ويتبلور ذلك من خلال اكتشاف العيوب والتجاوزات واقتراح الحلول اللازمة لتصحيحها وتجنبها، لهذا سوف نتعرض لمختلف العناصر التي يتضمنها تقرير محافظ الحسابات، وهذا حسب ما وردت في تقرير محافظ حسابات شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م للسنة المالية المقفلة في 2016/12/31.

نشير فقط إلى أن المعلومات الواردة أسفله مأخوذة عن تقرير محافظ حسابات الشركة للسنة المالية 2016، إضافة إلى بعض التعليقات المدرجة من طرفنا، وقد كانت محتويات التقرير كما هو مبين من خلال النقاط التالية:

المطلب الأول: مقدمة التقرير

يبدأ محافظ الحسابات تقريره بعرض معلومات عامة حول الشركة محل المراجعة، حيث يتطرق إلى العناصر التالية:

- ✓ تعريف الشركة (الشكل القانوني، تاريخ الإنشاء، مجال النشاط، طبيعة النشاط ...) والتذكير بتاريخ تعيينه كمحافظ حسابات للديوان.
- ✓ التغييرات الحاصلة في الشركة (دخول شريك جديد، خروج شريك، تغيير الشكل القانوني).
- ✓ التذكير بكيفية تعيينه وأن تعيينه لم يكن مخالفا للقانون.

بعد تقديم المعلومات العامة حول الشركة، يقدم محافظ الحسابات الفقرة المتضمنة أيضا في المقدمة على النحو التالي:

في إطار المهمة التي كلفنا بها، والمتمثلة في محافظة حسابات شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م للسنوات المالية 2015 إلى 2016، ولقد تم تعييننا بواسطة الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 2016/12/11.

ونظرا للثقة التي وضعتموها فينا، أتقدم بالشكر والتقدير إلى إدارة الشركة وعملها على المساعدات والتسهيلات التي قدمت لنا أثناء قيامنا وأدائنا لمهامنا كمحافظ حسابات الشركة.

السادة أعضاء الجمعية العامة العادية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م الكائن مقرها الإجتماعي بحي الصحن الثاني ولاية الوادي.

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة في 2016/12/11.

يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول الحسابات السنوية للنشاط الممتد من 2015/01/01 إلى 2016/12/31 لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م.

عموما التقرير يحتوي على العناصر الأربعة التالية:

✓ تقرير المصادقة العامة حول الحسابات السنوية.

✓ التقارير الخاصة.

✓ القوائم المالية المقفلة في 2016/12/31.

✓ التعليق حول أهم مناصب القوائم المالية (النتائج، الملاحظات والتوصيات).

ونبقى دائما تحت تصرفكم عن أي استفسار أو معلومة تضمنها هذا التقرير، ولا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى إدارة وعمال الشركة على روح التعاون الذي أبدوه خلال تأديتي مهمتي.

المطلب الثاني: المصادقة على الحسابات

وكان على النحو التالي¹ :

تقرير عام للمصادقة على الحسابات

الوادي في :

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م.

في إطار مهامنا كمحافظ حسابات لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م بولاية الوادي، قمنا بفحص القوائم المالية للشركة المتعلقة بالفترة من 2016/01/01 إلى 2016/12/31 المعطاة في الميزانية، جدول الحسابات النتائج والوثائق الشاملة الأخرى الملحقة وفق المخطط المحاسبي الوطني.

لقد تم الفحص وفقا للمبادئ العامة للمراجعة، ووفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، وبتطبيق الآليات المختلفة للرقابة مع مراعاة القواعد العامة.

كل الأخطاء والنقائص المكتشفة خلال عمليات المراقبة التي قمنا بها على مستوى العمليات المحاسبية والمالية سيتم تداركها وتصحيحها خلال السنة القادمة.

وطبقا للقرار 94/SPM/103 المتضمن الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات قمنا بما يلي:

✓ التأكد من الميزانية الافتتاحية وملائمتها للميزانية الختامية في 2016/12/31.

✓ مقارنة مراكز الحسابات في الميزانية وجدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة.

✓ التقارب بين الأرصدة المحاسبية والدفاتر والوثائق المحاسبية الأخرى.

من خلال عملية المراجعة توصلنا إلى بعض الملاحظات التي تتعلق بالجانب المحاسبي:

✓ غياب محضر غلق الصندوق في 2016/12/31.

✓ غياب الجرد العيني التثبيتات في 2016/12/31.

✓ حساب الزبائن يظهر رصيد غير واضح (غياب تحليل لهذا الحساب).

¹ - جوادي توفيق، تقرير محافظة الحسابات لشركة بلاستي أنابيب، 2016.

✓ عدم وجود نظام للرقابة الداخلية أصلاً، لكن سنقوم بإجراء استقصاء على بعض مصالح الشركة.

ونظراً للاجتهادات التي قمت بها ووفقاً لتوصيات المهنة بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م، شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط المغلق في 2016/12/31 والمطابق للمبادئ المحاسبية والمخطط المحاسبي المالي.

محافظ الحسابات

المطلب الثالث: التقارير الخاصة

يشمل تقرير محافظ الحسابات على ثلاثة تقارير الخاصة وهي:

أولاً: تقرير حول الاتفاقيات النظامية

الوادي في :.....

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م

بمقتضى المادتين 628 و670 الأمر رقم 75-79 المؤرخ في 1975/09/26 في القانون التجاري والمعدل والمكمل بمقتضى المرسوم رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، " لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين المؤسسة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان المديرية العامة مسبقاً، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين المؤسسة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة المؤسسة مالكا أو شريكا أو قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة، وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة ".
ونعلمكم بأنه وعلى حسب علمنا لا توجد أي اتفاقية مخالفة للمادة المذكورة أعلاه.

محافظ الحسابات

ثانيا: تقرير حول الأجور الأولى لسنة 2016

الوادي في :

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م

نحن الممضي محافظ حسابات شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م، وتطبيقا للمادة 680 من القانون التجاري،
أشهد أن المبلغ الخام الإجمالي المخول إلى أحسن الأجور الأولى للسنة 2016 (وعددهم خمسة) يخص
الأشخاص المذكورين أدناه.

هذا المبلغ قدر بـ 2.227.735,28 دج.

الجدول رقم (2_1): الأجور الخمسة الأولى بالشركة لسنة 2016

الوحدة (دينار جزائري)

الرقم	المنصب	المبلغ
01	المدير العام	579.225,08
02	رئيس مصلحة الإدارة المالية	534.344,82
03	رئيس المصلحة التقنية	408.389,38
04	رئيس المصلحة التجارية	362.860,24
05	رئيس المصلحة التقنية	342.915,76
المجموع		2.227.735,28

محافظ الحسابات

ثالثا: تقرير حول نتائج الشركة

الوادي في :

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م

تقرير خاص حول نتائج الشركة محدد من طرف المادة 678 مكرر 6 للمرسوم رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل والمكمل بالأمر رقم 59-75 بتاريخ 26 سبتمبر 1975 من القانون التجاري بتطبيق المادة 678 مكرر 6، يشرفنا أن نعلمكم بالنتائج المحققة من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية الوادي للخمس سنوات الأخيرة.

الجدول رقم (2_2): نتائج السنوات الخمس الأخيرة المحققة من طرف الشركة

الوحدة (دينار جزائري)

3.254.748,12	ربح	نتيجة سنة 2011
4.251.963,28	ربح	نتيجة سنة 2012
4.572.478,17	ربح	نتيجة سنة 2013
7.478.03,47	ربح	نتيجة سنة 2014
9.738.473,49	ربح	نتيجة سنة 2015

محافظ الحسابات

المطلب الرابع: عرض القوائم المالية والتعليق عليها

من القوائم المالية الشاملة نجد الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج، وسنقوم بعرضهما في نهاية

2016/12/31 كما يلي:

أولاً: ميزانية الشركة في 2016/12/31

الجدول رقم (2_3): جانب الأصول لميزانية الشركة بتاريخ 2016/12/31

2016		السنة المالية	SARL PLASTI ANABIB
2016		الإجمالي	الأصول
الصافي	الإهلاكات		
			الأصول الغير الجارية
			فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
182,400.00	45,600.00	228,000.00	التثبيتات المعنوية
20,705,562.80	11,128,654.69	31,834,217.49	التثبيتات العينية
			أراضي
19,125,000.00	10,875,000.00	30,000,000.00	مباني
1,580,562.80	253,654.69	1,834,217.49	تثبيتات عينية أخرى
			تثبيتات ممنوح امتيازها
			تثبيتات يجرى امتيازها
			تثبيتات مالية
			سندات موضوعة موضع معادلة
			مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
			سندات أخرى مثبتة
			ضرائب مؤجلة على الأصول
20,887,962.80	11,174,254.69	32,062,217.49	مجموع الأصول غير الجارية
			أصول جارية
12,654,794.39		12,654,794.39	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
			حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
14,319,713.59		14,319,713.59	الزبائن
1,754,793.28		1,754,793.28	المدينون الآخرون
2,012,547.59		2,012,547.59	الضرائب وما شبهها
			حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
			الموجودات وما شبهها
			الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى

4,021,974.39		4,021,974.39	الخزينة
34,763,823.24	0.00	34,763,823.24	مجموع الأصول الجارية
55,651,786.04	11,174,254.69	66,826,040.73	المجموع العام للأصول

الجدول رقم (2_4): جانب الخصوم لميزانية الشركة بتاريخ 2016/12/31

2016	ملاحظة	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
20,000,000.00		رأس مال تم اصداره
		رأس مال غير مستعان به
		علاوات واحتياطات - احتياطات مدججة
		فوارق اعادة التقييم
		فارق المعادلة
6,574,119.68		نتيجة صافية - نتيجة صافية حصة المجمع
2,591,147.19		رؤوس أموال أخرى /ترحيل من جديد
		حصة الشركة المدججة
		حصة ذوي الأقلية
29,165,266.87		المجموع 1
		الخصوم الغير جارية
		قروض وديون مالية
		ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
		ديون أخرى غير جارية
		مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		مجموع الخصوم الغير جارية
		الخصوم الجارية
7,657,419.39		مورد وحسابات ملحقه
8,574,112.39		ضرائب
10,254,987.39		ديون أخرى
		خزينة سلبية
26,486,519.17		مجموع الخصوم الجارية
55,651,786.04		مجموع عام للخصوم

المصدر: تقرير محافظ حسابات الشركة

ثانيا: جدول حسابات النتائج الشركة

الجدول رقم (2_5): جدول حسابات نتائج بتاريخ 2016/12/31

SARL PLASTI ANABIB		
2016	السنة المالية	جدول حسابات النتائج
2016	ملاحظة	عنوان
69,587,412.39		رقم الأعمال
		تغير المخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
		الإنتاج المثبت
		إعانات الاستغلال
69,587,412.39		إنتاج السنة المالية
49,201,577.01		المشتريات المستهلكة
2,415,973.48		الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
51,617,550.49		استهلاك السنة المالية
17,969,861.90		القيمة المضافة للاستغلال
6,461,587.39		أعباء المستخدمين
2,219,647.28		الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
9,288,627.23		الفائض الإجمالي عن الاستغلال
		المنتجات العملية الأخرى
927,349.17		الأعباء العملية الأخرى
1,735,707.10		مخصصات للإهلاكات والمؤونات
		استرجاع خسائر القيم والمؤونات
6,625,570.96		النتيجة العملية
		المنتجات المالية
51,451.28		الأعباء المالية
-51,451.28		النتيجة المالية
6,574,119.68		النتيجة العادية قبل الضرائب
		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
		الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
6,574,119.68		مجموع منتجات الأنشطة العادية
		مجموع أعباء الأنشطة العادية
6,574,119.68		النتيجة الصافية للأنشطة العادية

المصدر: تقرير محافظ حسابات الشركة

ملاحظة

مما سبق أشرنا لأهم المعلومات التي تضمنها تقرير محافظ حسابات شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م، وهو ما يعكس ما تم التطرق إليه في الجانب النظري فيما يتعلق بالجانب العملي لمراجعة الحسابات. وما يشار إليه أن تقرير محافظ الحسابات يشمل على عناصر أخرى، لكن لم نتطرق إليها لكونها لا تخدم موضوعنا، لهذا تم تجنبها حتى لا نضر بلب وأهمية دراسة الحالة.

المبحث الثالث: 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، لنستخلص 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 كالاتي:

✓ الجدول الأول: مدى صحة التنظيم المحاسبي.

✓ الجدول الثاني: المشتريات.

✓ الجدول الثالث: المدفوعات النقدية.

✓ الجدول الرابع: المخزونات.

✓ الجدول الخامس: المقبوضات النقدية.

✓ الجدول السادس: الرواتب والأجور.

أولاً: مدى صحة التنظيم المحاسبي

الجدول رقم (2_6): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالنظام المحاسبي

ملف		المرجع	
		التاريخ: 2016/12/25	
الرقم	موضوع الاستمارة: النظام المحاسبي	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل يوجد مهام لمصلحة المحاسبة؟	X	
	أ- هل توجد مهام محددة ومنفصلة لكل شخص في هذه المصلحة؟	X	العمل المحاسبي يتم بشكل جماعي
	ب- هل التحديد منظم يوميا؟	X	
	ت- هل التحديد يضع في الحسبان تبديل الأشخاص عند العطلة؟	X	
02	هل يوجد دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية؟	X	
03	هذا الدفتر:		
	أ - منظم يوميا	X	
	ب - تحت مراقبة مسؤول كفاء	X	
04	الإجراءات المعمول بها تسمح بتوزيع الدفتر على كافة الأشخاص الذين يتعلق بهم	X	
05	هل يوجد مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة؟	X	لا يوجد مخطط محاسبي خاص
06	التغيير المقدم للمخطط المحاسبي خاضع للمراقبة اللازمة	X	
07	مسك الدفاتر والوثائق من قبل أشخاص معين عنهم	X	
08	هل يوجد إجراءات يومية للدفاتر؟	X	
09	النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة متلائم مع الاحتياجات؟	X	

ثانيا: المشتريات

الجدول رقم (2_7): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات

المرجع		ملف	
التاريخ: 2016/12/25			
الملاحظات	الجواب بنعم أو لا	موضوع الاستمارة: المشتريات.	الرقم
يدخل ضمن قسم الوسائل العامة	X	هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟	01
	X	هل هذا القسم مستقل تماما عن : - قسم الحسابات - قسم الاستلام والشحن	02
	X	هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء؟	03
على رئيس قسم الوسائل العامة	X	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟	04
قسم الوسائل العامة	X	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟	05
استشارة	X	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟	06
قسم الوسائل العامة	X	هل تعتمد أسعار الشراء على المسؤول بقسم المشتريات؟	07
نفسه قسم الوسائل العامة	X	هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص؟	08
	X	إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد؟	09
لا يتم إعداد تقرير		هل مثل هذه التقارير سلسلة الأرقام؟	10
		هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص إلى:	11

أ-قسم الحسابات		X	لا يتم إعداد تقرير
ب-قسم المخازن		X	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 بناء على تقرير قسم الاستلام والفحص؟	X	بناء على قسم الوسائل العامة
21	هل يخطر قسم المحاسبات بمردودات المشتريات بالسرعة الممكنة؟	X	

ثالثا: المدفوعات النقدية

الجدول رقم (2_8): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية

ملف		المرجع	
		التاريخ: 2016/12/25	
الرقم	موضوع الاستمارة: المدفوعات النقدية	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
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 مقارنة البنك للتسوية بمراجعة الشيكات المنصرفة	X	

			حسب كشف البنك، كما يتأكد بمدى مطابقة البيانات المدونة بكشوف الشيكات التي أُلغيت وهل يتحقق من تسلسل أرقام الشيكات؟	
		X	هل الشيكات المعلقة (لم تقدم للدفع) لمدة طويلة تخضع للفحوص والتسوية والمتابعة؟	13
		X	هل يؤثر على المستندات المؤيدة للصرف بما يتعلق بسحب شيك قديم؟	14
	X		هل يقوم موظف مسؤول بالتحقق من مصلحة التحويلات من بنك إلى آخر؟	15

رابعاً: المخزونات

الجدول رقم (2_9): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات

المرجع		ملف	
التاريخ: 2016/12/25			
الرقم	موضوع الاستمارة: المخزونات	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
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	استخدام النظام الآلي في هذا الصدد، وتوجد إلا المواد
05	هل مسك 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 استهلاكية و ليست بضاعة
07	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن ومسك 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 التجارية وليس حالة الديون
09	هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على : أ-بضائع الأمانة المرسلة إلى الغير . ب-بضاعة الأمانة للغير .		X	لا وجود لمثل هذه العمليات بالديون
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 بالديون
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 بالديون

خامسا: المقبوضات النقدية

الجدول رقم(2_10): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية

ملف		المرجع
رقم		موضوع الاستمارة: المقبوضات النقدية
01	هل هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بالوظائف التالية:	الجواب بنعم أو لا
	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 تدفع جميع المقبوضات النقدية اليومية بالبنك بالكامل؟	X	
05	هل يقوم بعملية الإيداع 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 ومغير.
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	

سادسا: الرواتب والأجور

الجدول رقم (2_11): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور

ملف		المرجع	
		التاريخ: 2016/12/25	
الرقم	موضوع الاستمارة: الرواتب والأجور	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
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 بحضور 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	

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

ويمكن حصرها من خلال ما يلي:

أولاً: الهيكل التنظيمي

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

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

ثانياً: 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 وفقاً للمخطط المحاسبي المالي.

✓ 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، وهي نفس الملاحظة التي أشرنا لها سابقا، وقلنا يرجع سبب ذلك إلى غياب نظام داخلي للشركة.

رابعا: مدى كفاءة الموظفين

تم التوصل من خلال هذا العنصر إلى النقاط التالية :

- ✓ معظم الشهادات التي يملكها الموظفون في الشركة متنوعة وحسب الاحتياجات.
- ✓ اعتماد الخبرة من حيث مدة العمل في المنصب، وليس بحسب حجم التكوين المتحصل عليه.
- ✓ اعتماد الموظفين على رؤوسهم 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 المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه.
- ✓ الأخطاء التي لا يتم اكتشافها، فمحافظ الحسابات كفيلا 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: النتائج المقدمة إلى الشركة والخاصة بنظام الرقابة 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 التثبيتات:

فيما يتعلق بالتثبيتات ذات المبالغ الكبيرة تقوم الشركة بالرجوع إلى المدير العام لاتخاذ قرار الاقتناء، أما فيما يتعلق بباقي التثبيتات ذات المبالغ البسيطة يتم اختيار العرض المناسب.

2- بالنسبة لشراء وتسوير حركة المخزونات:

معروف 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 والمالية، وبعد الأجور استنادا إلى دفتر الحضور اليومي (كشف التنقيط) الموجود على مستوى مصلحة الإدارة والمالية.

خلاصة الفصل

نستخلص من خلال هذا الفصل أن مراجعة حسابات الشركة ليس بالأمر السهل، لكن بإمكانها أن تستفيد من كافة ما يرد بتقرير محافظ الحسابات على المدى القصير.

ولقد لاحظنا 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 المسؤولين، إن اعتماد شركة بلاستي أنابيب ذ.م.م على مدقق خارجي، يؤدي إلى تغطية جزء كبير من 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 وهذا كون المراجعة الخارجية تكون مرة واحدة خلال السنة، لهذا يجب على مدير الشركة أن يرمج ويضع في القريب العاجل نظام للرقابة الداخلية على مستوى الشركة حتى يقلل من فرص التلاعب إلى أكبر قدر ممكن.

خلاصة عامة

خاتمة

مع تزايد حجم المؤسسات الاقتصادية وتشعب أعمالها ورغبة منها في البقاء والاستمرارية، زادت الحاجة إلى أهمية التدقيق الخارجي حيث تشمل هذه العملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ولمعرفة نقاط القوة والضعف داخلها، كما أن وجود نظام رقابة داخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وحماية ممتلكاتها ويضمن السير الحسن لعملياتها.

ومن خلال بحثنا حاولنا إبراز الهدف الرئيسي والذي يتعلق بدور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وعلى هذا الأساس قسمنا البحث إلى قسمين رئيسيين القسم الأول يتمثل في الجانب النظري الذي تطرقنا فيه إلى عموميات حول المدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية، ثم تطرقنا إلى بعض الدراسات السابقة والتي تندرج تحت سياق هذا الموضوع، أما القسم الثاني فتم تخصيصه للدراسة التطبيقية لمؤسسة بلاستي أنابيب لمعرفة دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة. وبعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع، توصلنا إلى نتائج خاصة بالفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من المقترحات.

اختبار الفرضيات:

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى الآتي:

- ✓ تتمثل الفرضية الأولى والتي تنص على أهمية المدقق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية، فقد تم إثباتها من خلال الفصل الأول في المبحث الثاني الذي يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية أي المراحل من هذه الدراسة، وتظهر نقاط القوة والضعف من خلال التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية والتي تعتبر من المهام الأساسية لعمل المدقق.
- ✓ تتمثل الفرضية الثانية في كفاءة تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، فقد تم إثباتها من خلال الفصل الأول في المبحث الثاني بواسطة أساليب ومراحل عدة، فتمثلت الأساليب في بدأ من جمع الإجراءات وصولاً إلى التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.
- ✓ تتمثل الفرضية الثالثة والتي تعالج مدى تأثير المعوقات على قدرة المدقق في أداء مسؤوليته المهنية، فقد تم إثباتها من خلال الفصل الثاني في المطلب الأول من خلال عدم وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة الاقتصادية وذلك بتعويضها بقوائم الاستقصاء (الاستبيان)، بالإضافة لوجود مجموعة من العوامل التي

تسهم في تخفيض خطر تعرض مدقق الحسابات للدعاوي القضائية، وقد يفسر إلى نقص الكفاءة المهنية لدى المدقق الخارجي.

أما النتائج العامة المتوصل إليها فهي كالآتي:

- ✓ التأكد على عدم اقتصار استعمال أسلوب قوائم الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية، أي التقييم لا يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا راجع إلى أن قوائم الاستقصاء لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات، كما أن هذه القوائم لا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية وهذا ما تم ملاحظته من خلال التقييم.

آفاق الدراسة:

- من خلال دراستنا لدور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعد استخلاصنا للنتائج المذكورة سابقا نجد أنه من الضروري توجيه الباحثين بعدنا في مثل هذا المجال إلى دراسات مكملية لموضوعنا وأهمها ما يلي:
- ✓ نظام الرقابة الداخلية وأثره على الهيكل التنظيمي.
- ✓ دور أنظمة الرقابة في التحكم بالمخاطر.

التوصيات:

- بعد استعراض كل من الجانب النظري والدراسة الحالة وتحليلها، وبعد استخلاص نتائج البحث في ظل الإشكالية وفرضيات البحث، يمكننا اقتراح جملة من التوصيات والمتمثلة في:
- ✓ المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي، ودعمها قدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الاستقلالية.
- ✓ تكثيف وزيادة الدورات التكوينية والتربصات المهنية خاصة الموظفين القدامى لجعلهم على إطلاع دائم ومتواصل بكل المستجدات.
- ✓ يجب على الإدارة العامة وضع العديد من اللوائح والإجراءات الخاصة بنظامها الرقابي حتى يكون معلوم لدى جميع موظفيها في كل المستويات الإدارية، والتركيز على التقييم اليومي لأدائهم حتى تعالج الاختلالات في الوقت المناسب.
- ✓ احترام القواعد والأنظمة المتعلقة بالرقابة الداخلية مما ينعكس سلبا على مصداقية نشاطها.
- ✓ إدراك الموظف لنطاق اختصاصه.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- 1- توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، ط1، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
- 2- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، 1998.
- 3- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 4- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، الأردن.
- 5- عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط1، دار النموذجية، بيروت، لبنان، 2011.
- 6- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2003.
- 7- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2005.
- 8- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

ثانياً: المذكرات

1. براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015.
2. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011.
3. الطيب طقية، ناصر الدين عزي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2016.
4. عاهد عبد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين، متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة لمادة الدراسات العليا، فلسطين، 2007.
5. نورة بوسالم، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تدقيق محاسبي، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2011.
6. هناء صولي، مدى مصداقية مراجعة الحسابات على القوائم المالية المعدة وفق مبادئ وأسس المحاسبة، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر.

الملاحق

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT AU 31/12/2016

LIBELLE	NOTE	MONTANT
Ventes et produits annexes		69,587,412.39
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
1-PRODUCTION DE L'EXERCICES		69,587,412.39
Achats consommés		49,201,577.01
Services extérieurs et autres consommations		2,415,973.48
2-CONSOMATION DE L'EXERCICES		51,617,550.49
3-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		17,969,861.90
Charges de personnel		6,461,587.39
Impôts, taxes et versements assimilés		2,219,647.28
4-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		9,288,627.23
Autres produits opérationnels		
Autres charges opérationnels		927,349.17
Dotation aux amortissement,provisions et perts de valeurs		1,735,707.10
5-RESULTAT OPERATIONNEL		6,625,570.96
produits financiers		
Charges financiers		51,451.28
6-RESULTAT FINANCIERS		-51,451.28
7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT		6,574,119.68
Impot exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (variation)sur résultat ordinaire		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6,574,119.68
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		
8-RESULTAT NET DES ACTIVITE ORDINAIRES		6,574,119.68

SARL PLASTI ANABIB

BILAN AU 31/12/2016 (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2016		
		BRUT	AMOR.PRO	NET
Actif non courants				
Ecart d'acquisition-Goodwill positif ou negatif				
Immobilisation incorporelles		228,000.00	45,600.00	182,400.00
Immobilisation corporelles		31,834,217.49	11,128,654.69	20,705,562.80
Terrain				
Batiments		30,000,000.00	10,875,000.00	19,125,000.00
Autres immobilisation corporelles		1,834,217.49	253,654.69	1,580,562.80
Immobilisation en cession				
Immobilisation en cours				
Immobilisation financières				
Titres mis en equivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêt et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTALE ACTIF NON COURANT		32,062,217.49	11,174,254.69	20,887,962.80
Actif courants				
Stocks et en cours		12,654,794.39		12,654,794.39
Créances et emplois assimilés				
Clients		14,319,713.59		14,319,713.59
Autres débiteurs		1,754,793.28		1,754,793.28
Impôts et assimilés		2,012,547.59		2,012,547.59
Avances d'exploitation				
disponibilités et assimilés				
Placement et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		4,021,974.39		4,021,974.39
TOTALE ACTIF COURANT		34,763,823.24		34,763,823.24
TOTALE GENERAL ACTIF		66,826,040.73	11,174,254.69	55,651,786.04

BILAN AU 31/12/2016 (PASSIF)

PASSIF	NOTE	MONTANT
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		20,000,000.00
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réservesconsolidées)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalances		
Résultat net-résultat part de groupe		6,574,119.68
Autres capitaux propres-Report à nouveau		2,591,147.19
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL 1		29,165,266.87
Passif non courants		
Emprunt et dettes financiers		
Impôts (différés et provisions)		
Autres dettes non courants		
provision et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PASSIF NON COURANT		
Passifs courants		
Fournisseurs et comptes rattachés		7,657,419.39
Impôts		8,574,112.39
Autres dettes		10,254,987.39
Trésorerie passif		
disponibilités et assimilés		
Placement et autres actifs financiers courants		
Trésorerie		
TOTAL PASSIF COURANT		26,486,519.17
TOTALES GENERAL PASSIF		55,651,786.04