

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وتدقيق

دور مهنة محافظ حسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الأستاذ المشرف:

أ.د. بلعربي عبد القادر

إعداد الطالب:

طبيبي عبد الحق

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ..... رئيساً

الأستاذ:..... أ.د. بلعربي عبد القادر.....

الأستاذ:.....

السنة الجامعية 2017 – 2018

شكر والعرفان

أَتوجّه بالحمد والثناء إلى الله عزّ وجلّ الذي وفّقني إلى إتمام وإنجاز هذه الرسالة، سائلاً أيّاه القبول والرضا، كما أتقدّم بالشكر والتقدير إلى المشرف الفاضل، الأستاذ الدكتور بلعربي عبد القادر، والأستاذ بقدرور علي على توجيهاتهم، ملاحظاتهم، وتشجيعاتهم لي على إتمام هذا العمل

الإهداء

أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى:

إلى من أحسنوا إلي أبي وأمي

إلى من أنارت حياتي ابنتي لجين ياسمين ورانيا هاجر

إلى كل أفراد العائلة كبيرا وصغيرا

إلى كل الأصدقاء من قريب ومن بعيد

فهرس الموضوعات

	البسمة
	شكر والعرافان
	الإهداء
1	مقدمة
	الفصل الأول: محافظ الحسابات
04	مهنة محافظ الحسابات
04	مفاهيم حول مهنة محافظ الحسابات
05	شروط الالتحاق بالمهنة
05	شروط الالتحاق الشخص الطبيعي بالمهنة
06	شروط الالتحاق الشخص المعنوي بالمهنة
06	المهام المنطوية لمحافظ الحسابات
07	ثبات وشرعية وصدق محافظ الحسابات
07	إعداد التقارير ومصادقية عليها
10	مسؤولية محافظ الحسابات
13	موانع تعيين محافظ الحسابات
	الفصل الثاني: الرقابة الداخلية
20	الرقابة الداخلية
22	نشأة الرقابة الداخلية
24	مفهوم نظام الرقابة الداخلية
30	خصائص نظام الرقابة الداخلية
32	مقومات نظام الرقابة الداخلية
36	مكونات وأنواع الرقابة الداخلية
36	مكونات نظام الرقابة الداخلية
39	أنواع الرقابة الداخلية
40	إجراءات نظام الرقابة الداخلية
43	توثيق وتفهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية
44	محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفصل الثالث: الفصل التطبيقي

48	تقديم مكتب محافظ الحسابات
49	دراسة حالة
79	خاتمة
83	قائمة المصادر والمراجع

فهرس الجداول

ص	العنوان	رقم الجدول
55	جدول الأصول	01
56	جدول الخصوم	02
57	جدول حساب النتائج	03
58	جدول التدفقات	04
59	جدول التباين	05

فهرس الأشكال

صفحة	العنوان	شكل رقم
76	يمثل الأصول الثابتة الصافية للسنة المالية	01
70	يمثل الأموال الخاصة للسنة المالية	02

مقدمة

بعد نهاية الحرب العالمية الثانية وخروج دول الحلفاء منتصر ون مالت كفة الاقتصاد العالمي للولايات المتحدة الأمريكية، وترجمت هذه السيطرة إلى فرض مبادئ ومفاهيم جديدة منها انفصال الملكية على الإدارة وبذلك ظهر خوف صاحب المال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة، رغم تحديد مسؤولية كل هذا إلا أنهم كانوا بحاجة ماسة لرأي محايد لشخص مستقل يتمتع بالخبرة والمهارة لمراقبة وتقييم جميع العمليات المالية والمحاسبية وحتى الإدارية التي يقوم بها مجلس الإدارة للحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، ومنه بدأت تظهر الحاجة لمحافظ الحسابات نظر لخبرتهم في الفحص والمصادقة على الحسابات. محافظ الحسابات هذا وحتى يقوم بمهمته عليه المرور بمراحل معينة، فيبدأ أولاً بمعاينة المؤسسة ومحيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعدها إصدار التقرير النهائي، ولعل أهم هذه المراحل وأدقها مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر بمثابة وظيفي ففد دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات نشاط المؤسسة من حيث اعتبارها نظاماً لضبط الأداء وضمان تحقيق أهداف الرقابة الداخلية حتى يتمتع نظام المعلومات بخاصيتي السلامة والمصادقية من خلال فرض الأدوات الرقابية.

يعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه الإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة مساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى هدفها الذي هو العمل بشكل منظم و الالتزام بالإجراءات وحماية الأصول ومنع واكتشاف الخطأ واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب، ومن هنا يمكن القول أن التهام محافظ الحسابات بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تحديد درجة الدقة والاعتماد على البيانات المالية، وتحديد الاختبارات والفحوصات التي يجريها بالدفاتر والسجلات ناهيك عن القيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة أرصدة الحسابات المثبتة بالقوائم المالية بعد حصوله على الأدلة الكافية والملائمة التي تبرر رآيه على سلامة وصدق القوائم المالية، وبالتالي تظهر الحاجة إلى التدقيق الخارجي كأداة تهدف لخدمة عدة أطراف ستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها.

على هذا الأساس فإن إشكالية الدراسة تأتي على النحو التالي:

ما مدى أهمية دور مهنة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

إن الإجابة على هذا التساؤل يتطلب منا تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي منهجية محافظ الحسابات من أجل إكمال مهمته؟
- ما هو الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية من خلال التدقيق الداخلي؟
- كيف يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟
- ما هي طرق وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة؟

فرضيات البحث:

ينطلق البحث من الفرضيات الأساسية والمتمثلة في:

- إتباع محافظ الحسابات منهجية واضحة تمكنه من إبداء رأيه الفني.
- التدقيق الخارجي يهدف إلى إثبات صحة المعلومة المالية المصرح بها من طرف المؤسسة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية ما هو إلا وسيلة لتحديد نطاق التدقيق الذي يقوم به محافظ الحسابات.
- يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال طرق وأساليب معينة.
- لا يتبع محافظ الحسابات في الجزائر إلا الطرق التقليدية (قوائم الأسئلة) في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بالجزائر.

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان لعدة أسباب منها:

الأسباب الموضوعية:

- تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية.

- المؤسسة مليئة بالمخاطر مما أدى إلى الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها، وهذا لا يتحقق إلا من خلال نظام الرقابة الداخلية الفعال حيث يعمل محافظ الحسابات على التأكد من سلامة ودقة البيانات المالية.

الأسباب الذاتية:

- الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في مجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.
- الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية.
- لاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص «تدقيق محاسبي».
- الرغبة في مواصلة البحث في هذا الموضوع.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في الدور الهام لمحافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق مفاهيم جديدة، وأهمية التدقيق الذي هو باعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية، وكذلك أهمية خاصة من أجل سلامة مركزها المالي، وبالتالي فالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء التيسير للمؤسسة.

أهداف البحث:

تتمثل الأهداف المتوخاة من دراسة هذا الموضوع في:

- إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة.
- إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء آرائه في نظام الرقابة الداخلية.

المنهج المستخدم:

من أجل الإجابة على التساؤلات يتم الاعتماد على المنهج الوصفي للدراسة، إضافة إلى الأسلوب التحليلي لكونه من أكثر المناهج استخداماً من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، وكذا الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما سنعتمد على منهج دراسة حالة من أجل إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على مكتب محافظ الحسابات.

أدوات البحث:

لكي نتناول هذه الدراسة، قمنا باستخدام بعض الأدوات المهمة ولعل أبرز هذه الأدوات الاستعانة بالكتب المتخصصة في مجال التدقيق (عربية، فرنسية)، الرسائل المرتبطة بالموضوع، إضافة إلى موقع الإنترنت، وكذا القوانين والنصوص التشريعية التي تنظم مهنة محافظة الحسابات، بالإضافة إلى ذلك إجراء تريض في مكتب محافظ الحسابات.

خطة البحث:

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، نبدأ بالمقدمة ونهني بالخاتمة الخاصة بالبحث ككل، تتضمن تلخيص عام واختبار للفرضيات، حيث تطرقنا في الفصل الأول المعنون بمحافظ الحسابات حيث تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي له ثم تناولنا الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات والذي يشمل شروط ممارسة مهنته، ويشمل تعيينه وموانع تعيينه، ومهامه ومسؤولياته، وفي الأخير خصصنا لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات ثم إعداد التقارير التي يحتاج إليها محافظ الحسابات أثناء قيامه بعمله، أما الفصل الثاني كان الاهتمام بالإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية الذي تناولنا فيه مدخل لدراسة نظام الرقابة الداخلية تحديد مفاهيم الرقابة الداخلية وأهميتها بالإضافة إلى مختلف الخصائص والمقومات، كما تناولنا مختلف المكونات والأنواع وإجراءات نظام الرقابة الداخلية أما في الفصل الثالث والأخير فقد تطرقنا إلى دراسة حالة لمهام محافظ الحسابات داخل المؤسسة (تقرير).

وفي الأخير ختمنا بحثنا هذا بخاتمة عامة التي تضمنت مجموعة من النتائج
والاقتراحات الخاصة بموضوع البحث.

الفصل الأول = محافظ الحسابات

المبحث الأول: مهنة محافظ الحسابات

المطلب الأول: مفاهيم حول مهنة محافظ الحسابات

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 818 مكرر 1 على أنه: الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة أو لموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احتزام مبدأ المساواة بين المساهمين.¹ و حسب المادة 11 من القانون رقم 91 المؤرخ في 18 محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.²

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي . أمام ازدياد دور الشركات في تعزيز الاقتصاد القومي لكل بلد كان الشغل الشاغل للمشرعين إيجاد جهاز يسهر على ضمان السير الحسن للشركة وكذلك يضمن صدق ومصداقية المعلومات ، فكان ميلاد مهنة محافضي الحسابات بمثابة قفزة نحو تطوير الشركة وضمان حقوق المتعاملين معها، من هنا يظهر دور هذا الجهاز والذي أولته التشريعات العالمية أهمية كبيرة على غرار تشريعاتنا الجزائري. لذلك فرضت القوانين بعض الشروط التي يجب أن تتوفر لتعيين محافضي الحسابات (أولا) حتى يتسنى لهم القيام بالمهام المنوطة بهم (ثانيا)، كما أنه إلى جانب هذه المهام تقوم مسؤوليات محافضي الحسابات عن كل إخلال بالمهام والواجبات الملقاة على عاتقهم.

¹ خالد أمين عيد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 1991 ، ص 18

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 91 المؤرخ في 18 جويلية 1919 ، العدد 11 ، المادة 11 ، ص 8

المطلب الثاني: شروط الالتحاق بالمهنة

الفرع الأول: شروط التحاق الشخص الطبيعي بالمهنة

لقد حددت المادة 6 من القانون رقم 91/08 المنظم للمهنة الشروط الواجب توافرها في أي شخص في نيته ممارسة المهنة والتي نوردها فيما يلي:¹

- الجنسية الجزائرية.
 - التمتع بكل الحقوق المدنية.
 - أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف، لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة في المجالات المحددة في المادة الأولى أعلاه.
 - توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانوناً.
 - التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
 - تأدية اليمين.
 - كما خص المشرع الجزائري الأجانب بشروط من أجل الالتحاق بهذه المهنة، فأوردها في المادة 8 من القانون رقم 08/91 وأهم هذه الشروط:
 - أن يكون الأجنبي يتوفر على جميع الشروط المنصوص عليها آنفاً.
 - أن تكون هنالك اتفاقيات بين الدول تسمح بممارسة هاته المهنة.
- وأهم شرط أن تسمح دولة الأجنبي لرعايا الدولة الجزائرية بممارسة المهنة وهذا في إطار ما يعرف بمبدأ المعاملة بالمثل.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 1998، الجزائر، ص 15

الفرع الثاني: شروط التحاق الشخص المعنوي بالمهنة:

على غرار نظيره الفرنسي، أقر المشرع الجزائري بإمكانية ممارسة مهنة محافضي الحسابات للشركات وهذا بعد أن تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة، ومن بين هذه الشروط:¹

- أن يكون الشركاء مسجلين فرادى في جدول المنظمة الوطنية، وهذا بعد أن تحترم جميع إجراءات التسجيل المنصوص عنها في المواد 6 و 7 من القانون الإطار.
- أن تنشأ الشركة المدنية حسب الإشكال القانونية، لذلك تخضع إلى أحكام القانون المدني، غير أنه قد تتخذ بعض الأشكال الأخرى التي نصت عليها المادة 13 من القانون المنظم للمهنة، إذ قد تتخذ:
 - شكل شركة مدنية.
 - أو شكل شركة تجارية، وهذا حسب ما جاء في الفقرة الثالثة من المادة 12 من القانون رقم 91/08.
- قد تتخذ شكل مؤسسة عمومية اقتصادية، وهذا حسب المادة 12 من نفس القانون
- أن يكون لكل الشركاء موطنًا في الجزائر أو يقرون موطنًا فيها.
- أن يكون كل الشركاء مسئولين شخصيين وبالتضامن.

تعتبر الجمعية العامة العادية هي صاحبة الشأن في تعيين محافظ الحسابات، وفي حالة عدم تعيينه أو كانت هناك عملية تنحية له لسبب من الأسباب القانونية يتم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء وهذا بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب مجلس الإدارة أو المجلس المديرين.

المبحث الثاني: المهام المنوطة بمحافضي الحسابات

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 91 19 ، مرجع سابق، المواد من 61 إلى 89 ، ص ص 11، 12

دون الإخلال بمبدأ عدم التدخل في التسيير، يتمتع محافظ الحسابات بمهام وإن كانت في مجملها تنسم بالعشوائية واسعة والتي تتمثل في إثبات شرعية وصدق الحسابات كما ينبغي عليه تحرير وإعداد تقارير ثم المصادقة عليها، على أنه ينبغي أن يعلم كل الجهات التي يخصصها أمر المراقبة بأية معلومة يجدها ضرورية.

المطلب الأول: ثبات شرعية وصدق الحسابات

يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن الحسابات السنوية للشركة جاءت مستوفية لكل الشروط المنصوص عنها قانوناً من جهة، كما أنها تعطي المصادقية وتلك الصورة الوفية لحسابات الشركة من جهة أخرى إن هاته المهمة تعد بحد ذاتها المهمة الأساسية التي تسمح للشركة بأن تتخذ ذلك الوضع القانوني المريح، لذلك كان لازماً على محافظي الحسابات أن يتأكدوا من أن القائمين بالإدارة قد احترموا كل القوانين والتنظيمات التي تحكم الشركات لا سيما تلك المتعلقة بإعداد الحسابات.¹ فصدق الحسابات هو التعبير الوفي لوضعية الشركة الحقيقية التي تسمح للمتعاملين معها بأن يشعروا ببعض الأريحية لذلك الصورة الوفية في مفهوم الكثيرون من الفقهاء هي تلك النظرة التي يتمتع بها كل محافظ للحسابات حول وضعية معينة إذ يتعلق الأمر بحقيقة خارجية تتطلب توافر تلك الموضوعية التي تسمح للشركة بأن تتخذ ذلك الوضع الذي يساعدها على التطور.

المطلب الثاني: إعداد التقارير والمصادقة عليها

فبعد أن يتأكد محافظ الحسابات من صدق المعلومة وكذا الحسابات التي قدمها مسيرو الشركة، يتعين عليه إعداد تقارير والمصادقة عليها. ففيما يخص إعداد التقارير، يلزم

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 1991، ص 18

محافظ الحسابات بتقديم تقاريره إلى الجمعية العامة حتى يتسنى لأعضاء الشركة معرفة حال شركتهم، وهذا عبر التقرير العام السنوي والتقارير الخاصة.¹

1. **التقرير العام:** يكون محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير عام، يثبت فيه أن ما جاء في تقارير المعدة مسبقاً من طرف القائمين بالإدارة جاء وفقاً للشروط المنصوص عنها قانونياً وكذلك عاكساً الصورة الحقيقية لوضعية الشركة. ووجب على التقرير العام أن يكون مستوفياً جميع البيانات الأساسية والتي من شأنها أن تعطي لهذا التقرير تلك المصادقية والحجية أمام قارئيه، سواء تعلق الأمر بمعلومات تتعلق بحالة الشركة أو بفروعها وكذا بكل ما من شأنه أن يفيد في عملية تقييم حالة الشركة. لكن لم تحدد التشريعات المهلة التي ينبغي لمحافظ الحسابات أن يحترمها في تقديمه لتقريره العام، إذ و حسب بعض الفقه الفرنسي، تعتبر مدة إيداع التقرير غير كافية حتى يقف المهني (محافظ الحسابات) على كل ما اشتمله التقرير السنوي من معلومات.

2. **التقارير الخاصة:** إضافة إلى التقرير العام يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقاريره الخاصة تشديداً منه على بعض المعاملات التي قد تحمل في طياتها أضراراً للشركاء والمساهمين، الأمر الذي يجعله -بصفته رجل مهنة- يبدي رأيه في هاته المعاملات، وقد تكون هذه المعاملات عبارة عن: الاتفاقيات المبرهة ما بين الشركة والمسيرين، تنازل المساهمين عن حق الأفضلية في الاكتتاب عند رفع رأس مال الشركة، مشروع حفظ رأس مال الشركة أو تحويل واندماج الشركة، العمليات المتعلقة بمختلف أشكال القيم المنقولة.

¹ ادريس عبد السلام اشتبوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1886، ص ص 11 18

وعن المصادقة، فقد يصادق محافظ الحسابات على التقرير العام بدون تحفظ، كما يمكن له أن ينوه عن بعض التحفظات التي تكون محل إعلام لكل أعضاء الشركة، وفي الحالات التي يجد فيها أن القائمين بالإدارة لم يحترموا القوانين فيما يخص إعداد الحسابات فيمكن لمحافظ الحسابات أن يرفض المصادقة.¹ على أنه يتعين على محافظ الحسابات الذي يرفض المصادقة تعليل قراره وهذا حتى يتسنى للقائمين بالإدارة معرفة السبب.

3. **واجب الإعلام:** مادام أن محافظ الحسابات هو حامي الشرعية والمصادقية لحسابات الشركة، أوكلت له مهمة التفتيش والتحقيق عن كل صغيرة وكبيرة في الشركة من أجل وصوله إلى الحقيقة التي عليه إعلام الشركاء بها وكذلك السلطات العمومية والمتمثلة أساسا في السيد وكيل الجمهورية.

4. **إعلام الشركاء:** كل نقص يكتشفه محافظ الحسابات ويكون من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة يكون محلا للإعلام من طرف محافظ الحسابات. وعن المعلومات التي ينبغي على محافظ الحسابات أن يبلغها للمسيرين جاءت المادة 230 من قانون الشركات الفرنسي ببعض الأمثلة: المراقبة والتفتيش الذي قام به محافظ الحسابات، تنحية العينة التي اتخذها من أجل المراقبة، الوثائق التي اطلع عليها، في بعض الحالات ينوه عن الكيفية التي أعدت بها الحسابات . ويتعين على محافظ الحسابات أن ينوه فقط بالمعلومات دون حاجته إلى إعداد تقارير.

5. **إخطار السيد وكيل الجمهورية:** لقد حرص المشرع الجزائري على أن يكون للقضاء دور هام في مراقبة حياة الشركة، فألزم محافظ الحسابات بأن يخطر وكيل الجمهورية بكل ما من شأنه أن يمد خرقا لأحكام القانون التجاري وكذلك القوانين المكملة له لا سيما تلك المتعلقة بممارسة المهنة . إلا أننا لا نجد أي حكم لا في القانون المنظم للمهنة ولا في

¹ رفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن،

القوانين الأخرى كقانون أخلاقيات المهنة ينظم مسألة كيفية الإخطار، وبالرجوع إلى فرنسا نجدها قد نظمتها هذه المسألة عبر المنشور الوزاري في 13 فيفري 1978، إذ أصبح محافظ الحسابات ينظم لقاءات مع وكيل الجمهورية من أجل تجنيبه الإعلام عن أفعال قد لا تشكل جريمة وهذا تشجيعاً من المشرع الفرنسي لمحافظ الحسابات بالإخطار كون هاته المهمة كانت في بداية الأمر غير مـرحب بها، إذ اعتبر محافظ الحسابات بمثابة الواشي الأمر الذي كان يتنافى مع أخلاقيات عالم الأعمال.¹

المطلب الثالث: مسؤولية محافظي الحسابات

تتمخض عن المهام المنوطة محافظي الحسابات مسؤوليات ثقيلة قد تصل إلى حد سلب الحرية، فقد خص المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي مسؤولية محافظي الحسابات باهتمام كبير، إذ قد يساءل محافظ الحسابات تأديبياً أمام الهيئة الوصية عن كل خطأ تأديبي، كما قد يساءل مدنياً عن كل ضرر سببه للـ غير ويبقى محافظ الحسابات محاط بمسؤولية غليظة تلك المتعلقة بالمسؤولية الجزائية.

الفرع الأول: المسؤولية التأديبية

بالرجوع إلى المادة 53 من القانون المنظم للمهنة نجدها قد أشارت إلى المسؤولية الانضباطية لمحافظي الحسابات في مواجهة المنظمة الوطنية وهذا عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية. غير أنه الخطأ التأديبي وإن كان منصوص عليه في القوانين إلا أنه ينطوي على مفهوم واسع ومطاط يستحيل بذلك حصر جميع الأعمال التي تعتبر انتهاكا للقواعد المهنية، الأمر الذي يجعل الكثير من المشرعين يلجئون إلى مفهوم عام للخطأ ويعطي بذلك سلطة التقدير إلى الجهاز المنوط به توقيع العقوبة التأديبية.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص 20.

وعلى عكس المشرع الجزائري، كان للمشرع الفرنسي تعريفاً للخطأ التأديبي بصورة دقيقة، إذ عرف الخطأ التأديبي بأنه: كل مخالفة لقانون، التنظيم والقواعد المهنية، كل إهمال خطير، كل فعل مخالف للنزاهة أو الشرف يرتكبه محافظ الحسابات، سواء كان شخص طبيعي أو شركة، حتى وإن ارتكبه خارج نطاق المهنة، يشكل خطأ تأديبياً يستوجب عقوبة تأديبية¹. ولقد حدد المشرع الجزائري الجهاز المخول له سلطة البت في المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات، إذ عهد إلى غرفة المصالحة، الإنضباط والتحكيم سلطة البت في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للنقابة. فيما يخص العقوبات التأديبية تتمثل إما في الإنذار، التوبيخ، الإقصاء المؤقت عن ممارسة المهنة، الشطب من الجدول والتوقيف المؤقت. وقد أعطت القوانين المنظمة للمهنة لمحافظي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي من شأنها أن تؤثر في المسار المهني لأي محافظ للحسابات.

الفرع الثاني: المسؤولية المدنية

لقد اقر المشرع الجزائري بالمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات في نحي المادة 45 من القانون المنظم للمهنة، كما أكد على ذلك نص المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من القانون التجاري². والمتفحص لنص المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 يجد أنه نتيجة للنقل الوفي لنص المادة 234 من القانون 66/537 المنظم للشركة في فرنسا، إذ أن هذا القانون جاء ينظم أساس المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات، فبعد أن كانت المسؤولية المدنية تقام على أساس أحكام الوكالة في ظل القانون القديم تغر الأساس باعتبار العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالشركة ليست علاقة تعاقدية وإنما هي علاقة قانونية حتى ولو سلمنا بأن محافظ الحسابات يعين عن طريق العقد.

¹ عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1991، ص 13

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 19 91، مرجع سابق، المواد من 61 إلى 89، ص 20.

ولقيام المسؤولية المدنية ينبغي توفر الشروط القانونية والتي في مقدمتها توافر خطأ محافضي الحسابات، إلا أننا لا نجد تعريف الخطأ لا في القانون المدني باعتباره الشريعة العامة ولا في القانون المنظم للمهنة، غير أنه كانت الفقهاء الفرنسيين بعرض المحاولات من أجل التعريف بخطأ محافضي الحسابات، فقد عرف أنه انحراف محافظ الحسابات عن السلوك الفني المألوف، وسواء تعلق الأمر بخطئه الشخصي أو خطأ العاملين تحت إشرافه فيكون محافظ الحسابات مسؤولاً مدنياً عن هاته الأفعال متى تسببت في أضرار واستطاع طالب التعويض أن يثبت وجود علاقة سببية بين الفعل والضرر الناتج عنه. غير أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية عن نفسه بإثباته عدم وجود خطأ أو إثباته أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجة عن نطاق إرادته أو كان نتيجة خطأ الضحية نفسه. أما عن الجهة القضائية المختصة بالدعوى المسؤولية المدنية، فلا نجد حكم خاص في القانون المنظم للمهنة وأمام ذلك ترفع الدعوى ضد محافظ الحسابات أمام الجهة القضائية التي يقع محل إقامته في دائرة اختصاصها.

الفرع الثالث: المسؤولية الجزائية

كما قد يساءل محافظ الحسابات عن الأفعال الجرمية التي يرتكبها أثناء أو بمناسبة القيام بالمهام المنوطة به، وقد تتخذ هذه المسؤولية صورتان:

الفرع الرابع: محافظ الحسابات فاعل أصلي

إذ يعاقب محافظ الحسابات عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه كذلك المتعلقة بحالة عدم الملائمة والتي أوردها المشرع الجزائري في المادتين 33 و 34 من القانون رقم 91/08 وكذلك المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري، وكذلك الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة صرفت غير شرعية.¹ وبما أن محافظ الحسابات شأنه شأن باقي أفراد المجتمع فهو مجبر على احترام القوانين، لذلك يكون معرض إلى المتابعة الجزائية عن كل فعل مجرم من

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 91 19، مرجع سابق، المواد من 61 إلى 89، ص 28.

طرف القانون، كإصدار شيك بدون رصيد مثلاً، وفي هذه الحالة تطبق الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات.

محافظ الحسابات بصفته شريك: ويمكن لمحافظ الحسابات أن يتابع جزائياً بصفته شريك وفقاً لأحكام العامة المنظمة للاشتراك، إذ يكفي لمحافظ الحسابات أن يقدم يد العون للفاعل الأصلي وهذا بتسهيل له اقتناء بعض الوسائل لاستعمالها في الجريمة الأصلية حتى ولو كانت هذه الوسائل ليست ذات طبيعة جرمية. إلا أنه قد ثارت مسألة تتعلق بالعامل المعنوي للاشتراك وكذلك الجانب المادي له بالنسبة لمحافظي الحسابات، فقد رأى بعض الفقه أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسأل جزائياً عن فعل، الاشتراك إلا إذا كان عالمًا وقت ارتكاب الجريمة أنه يمد بيد العون للفاعل الأصلي في الجريمة، لذلك أقر الفقه الفرنسي أن تقاعس محافظ الحسابات عن تقديم تقريره حتى يسهل على المسير فعل الاختلاس يعد بمثابة اشتراك موضوعي، غير أن جانب من الفقه الفرنسي يرفض هذه الفكرة، ويعتبر تطبيقها في القانون الجنائي أمراً مرفوضاً ويسلم بأن فعل الاشتراك وجب أن يتكسر في أرض الواقع بأفعال إيجابية مادية تجعل من مهمة الفاعل الأصلي مهمة سهلة، وعليه فإن تقديم تقرير يحمل بيانات أو معلومات كاذبة من أجل استعماله في حملة دعائية كبيرة للنصب والاحتيال على الغير من طرف القائمين بالإدارة يعتبر فعل مادي يستوجب مساءلة محافظي الحسابات عليه بصفته شريكاً في فعل الاحتيال.¹

المطلب الرابع: موانع تعيين محافظ الحسابات

حسب المادة 715 مكرر 6 من القانون التحاف لا يتم تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:

1. الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة ولأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة المؤسسة.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 10.

2. القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وزوج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (1/10) رأس مال مؤسدة أو إذا كانت هذه مؤسدة نفسها تملك عشر (1/10) رأس مال هذه مؤسسات.
3. أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجره أو مرتباً، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.
4. الأشخاص الذين منحتهم مؤسدة أجره بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.
5. الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

وحدد القانون حالات التنافي، يجب عدم توفر ما يلي:¹

- أ. كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- ب. كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- ج. كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.
- د. الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة.
- هـ. كل عهدة برلمانية.
- و. كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سابق، ص 189.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده، يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

ويمنع محافظ الحسابات من:¹

1. القيام مهني بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
2. القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
3. قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
4. قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
5. ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يرأق حساباتها.
6. شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهده.

زيادة على حالات التنافي والموانع:

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

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 91 19 ، مرجع سابق، المواد 23، 24، 25، ص 7.

ب. إذا استقدمت مؤسسة أو هيئة محافظين للحسابات أو أك ث، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس البطلة ولا تربطهم أية مصلحة ولا يكونوا منتمين إلى نفس مؤسسة محافظة الحسابات.

ج. إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه ، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

د. يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور .

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحيادا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة.

الفصل الثاني: الرقابة الداخلية

تمهيد:

إن من أهم أعمال محافظ الحسابات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والفحص والتحقيق الداخلي، كما تعتبر نقطة الانطلاق الذي يركز عليها محافظ الحسابات عند إعدادة لبرنامج التدقيق، ويجب عليه أن يتحقق من الأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة في نظام الرقابة الداخلية وهي حماية أصولها وضمان صحة البيانات المالية، وكذلك التي لها علاقة بصحة القوائم المالية وبالتالي هي واجبة الفحص. مع كل هذا، حتى يمكن فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية السليم لا بد من توضيح المفاهيم التي تخص نظام الرقابة الداخلية، إلى ذلك إبراز المقومات الأساسية والإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة، ولقد أصبح موضوع نظام الرقابة الداخلية من الموضوعات الهامة التي تطبق في المؤسسات نظراً لأكبر حجمها وزيادة عدد المشاريع التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية ووضع أقسام لها، كما أن المؤسسة تقوم بتصميم نظام الرقابة الداخلية والذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة.

في ضوء ما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية من حيث النشأة، المفهوم، الأهمية أو الأهداف، إضافة إلى خصائص نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها.

المبحث الأول: الرقابة الداخلية:

المطلب الأول: نشأة الرقابة الداخلية

إنه من الصعب الفصل بين تاريخ تطور الرقابة الداخلية و تطور مفهومها، فحينما كانت المؤسسة صغيرة الحجم كان من السهل ضبط الرقابة الداخلية، وبالتالي لم تكن الحاجة ملحة إلى الرقابة الداخلية كون أصحاب المؤسسات يجمعون بين الملكية والإدارة مؤسسية اقتصادية، وقد ظهرت الحاجة إلى الرقابة الداخلية لعل أهمها التطير الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة وزيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيقه الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، ومن ناحية أخرى أدى التوسع في استخدام الحسابات الآلية إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية حيث تخلق أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات بيئة قد ساعد على انتشار المخالفات وانتشار فيروسات الحاسبات، وإمكانية سرقة المعلومات المحاسبية أو غيرها دون ترك أثر مما يتطلب ضرورة وجود نظام جيد للرقابة الداخلية، ومنه قد تطير مفهوم الرقابة الداخلية من مجرد الضبط الداخلي الذي يربط بالطرق المحاسبية المستخدمة حيث يجب فصل عمليات المحاسبة عن عمليات المشرع، ويجب تدقيق دقة نظام الضبط الداخلي بصورة دورية لمنع أي قصور قد يحدث في الإجراءات المستخدمة فعلا، أو لاكتشاف أي إجراءات أو أساليب غير سليمة.¹

وفيما يلي سنحاول تحديد العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية واتساع نطاقها والمتمثلة في:

الفرع الأول: اتساع حجم المؤسسة

أدى اتساع حجم المؤسسة وتشعبها إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة مباشرة نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده، واستخدام عدد كبير من العاملين،

¹ أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 18

وقد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة التي كانت قائمة عندما كان حجم المؤسسة صغي را من ناحية، وإلى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن عن طريقها تتبع العمليات وتحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة من ناحية أخرى، ولكي تؤدي هذه الوسائل أهدافها وتحقيق غاياتها فإنه لا بد التأكد من صحة ما تتضمنه هذه التقارير والكشوف من بيانات وأرقام وخلوها من أي خطأ أو تضليل.¹

الفرع الثاني: رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة

إذا كانت الإدارة ترغب في الظهور بالمظهر الحسن تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإنها مجبرة على أن تقدم البيانات الصحيحة والدقيقة إلى الجهات التي تستخدم تلك البيانات في اتخاذ القرارات، فإذا كانت تلك البيانات خاطئة أو تأخر ميعاد تقديمها، فإنه تقع على الإدارة عقوبات، كما تهتم الإدارة العليا بأن تقدم لها بيانات قابلة للتصديق وأن تتخذ القرارات من المستويات الإدارية الأخرى، كما يستدعي الأمر وجود تلك البيانات حاضرة وصحيحة عند الطلب ولا يتسنى لها ذلك إلا إذا أعدت نظاما فعالا للرقابة الداخلية وطبقته.

الفرع الثالث: تحول مهنة التدقيق الخارجي إلى تدقيق اختباري

كان محافظ الحسابات يقوم بتدقيق تفصيلي للعمليات المحاسبية كافة عندما كان حجم المؤسسة صغيرا ونشاطها محدود، ولكن باتساع حجمها أصبح من الممكن القيام بتدقيق تفصيلي وشامل وحتى إذا كان ذلك ممكنا فإنه يتطلب وقتا طويلا وتكلفة زائدة قد تكون غير اقتصادية، وربما يؤدي إلى الارتباك في العمل إذا طالت مدة التدقيق.²

¹ رقت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص ص 117-118.

² محمد السيد سرايا ، مرجع سابق، ص 11.

الفرع الرابع: تطور الشكل القانوني للمؤسسة

وبكبر حجم المؤسسات ظهرت الرغبة في البحث عن الأموال الضخمة لزيادة الاستثمار، وأدى ذلك إلى تطور الشكل القانوني للمؤسسات من مؤسسة أشخاص إلى مؤسسة أموال فظهرت مؤسسات مساهمة التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة وأصبحت الإدارة العليا هي التي توجه المؤسسة، ولما كانت قدرتها على القيام بجميع العمليات محدودة لذلك اضطرت إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى مديريات مختلفة، وتحديد وظيفة معينة لكل منها وتعيين مسئول عنها، وهنا يمكن القول إن الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل هي التي تبين ذلك وتطمئن الإدارة عن سلامة العمل بالمؤسسة.

الفرع الخامس: اضطراب الإدارة إلى حماية أصول المؤسسة

وأصبحت الإدارة نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة ذات مسؤولية كاملة عن حماية أصول المؤسسة وموجوداتها من الضياع وسوء الاستعمال، وتطلب الأمر أن تضع الإدارة من الإجراءات ما يكفل الحماية لهذه الأصول، وحتى تتمكن من إخلاء مسؤولياتها تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة فإن عليها أن توفر سلسلة من الإجراءات التي تعمل على حماية الأصول والتأمين عليها، كما تعمل على تفادي الأخطاء والإهمال والتبذير، واكتشاف ما قد يحدث من ذلك، وهذه الأمور واجبات تقع على عاتق الإدارة التي يقاس نجاحها أو فشلها بمدى تحقيقها لهذه الوظيفة الأساسية ومما يساعدها على ذلك بدون شك، هو وضع نظام محكم للرقابة الداخلية.

الثاني: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت التعاريف التي اهتمت بنظام الرقابة الداخلية، بسبب التطور الذي عرفه واختلاف المعرفين له.

وقد عرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلية بأنها: «مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة».¹

أما تعريف معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا أوضح أنها: «لا تعني فقط الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي ولكن النظام الشامل لكل المراقبات المالية وغيرها الموضوعة بواسطة الإدارة لتسيير أعمال المؤسسة في طريق منظم للحفاظ على أصولها ولضمان دقة سجلاتها وإمكانية الاعتماد عليها بقدر المستطاع».²

الفرع الأول: أهمية نظام الرقابة الداخلية:

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

- نجاح وكفاءة وفاعلية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبإلمج مختلفة.
- زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم.
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة.

¹ ألفين أرنييز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، السعودية، 1991، ص 300.

² المرجع نفسه، ص 301.

- مدى ما يقوم به محافظ الحسابات من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج تدقيقه ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمال وتفصيل خاص بإجراءات التدقيق لعمليات وأنشطة الوحدة أو المؤسسة موضوع التدقيق.

- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك. وللرقابة الداخلية دورة معينة تجعل خطواتها تتداخل وتتلاءم مع الوظائف الإدارية الأخرى كالخطيط والتنظيم والتوجيه... الخ، ولكن الدورة التي تتكون منها الرقابة تعتمد على عناصر معينة وهي:

وضع المعايير: المعيار هو هدف أو أداء تخطيطي يعبر عن غاية مطلوب بلوغها، وقد يعكس خطة أو طريقة أو إجراء يستخدم لأداء نشاط معين، وقد يكون نهائيا تنتهي عنده مراحل التنفيذ، وقد يكون وسيطا يعكس النشاط السابق ويعتبر بداية لنشاط لاحق، هذه المعايير من أدوات الرقابة المهمة فلا بد من أن يحدد بدقة،¹ ثم يدون لكي لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء زيارتهم بواسطة هذه المعايير، وتعتبر المعايير ضرورية للرقابة أو التقييم وغالبا ما يتم الحكم ويتخذ الإجراء التصحيحي على أساس المعايير والنماذج، ولا يوجد معيار جامد بل يجب أن يكون المعيار مرنا بما فيه الكفاية، وقد يكون المعيار المطبق هو أفضل المعايير عند وضعه، إلا أنه بالاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعايير الأفضل التي يمكن إحلالها محل المعايير المطبقة، ولهذا فإن المرونة يجب أن يعاد النظر فيها دوريا بواسطة المستويات الإدارية التي تكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة ودمجها مع المعايير الموجودة فعلا.

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 340

القيام بالمقارنة: الخطوة الثانية في دورة الرقابة الداخلية هي مقارنة العمل المنجز بالمعيار السابق تحديده، فإذا ظهر من المقارنة أن العمل تم تنفيذه حسب المعيار فإن الأداء يكون خاضعا للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة أن هناك انحرافا عن المعيار فإن الأداء يكون خارجا عن السيطرة، ولكن المقارنة لا تتم إلا في مناطق إستراتيجية تعكس محصلة لعدة أنشطة بحيث يمكن اكتشاف الانحراف عندها قبل أن يتعقد الموقف وتصبح عملية الرقابة كلها متأخرة، ومن هنا تظهر أهمية تحديد مجالات الرقابة الداخلية.

تقييم النتائج: الخطوة الثالثة هي تقييم النتائج، والتقييم قد يكون دوريا أو عند فترة زمنية معينة ولكن في كل الأحوال لا بد للتقييم أن يعكس أوجه الاتفاق أو الاختلاف في الأداء عن النتائج المتحققة، وتحتاج عملية التقييم إلى الكثير من المعلومات التي تتخذ صوراً مختلفة، فهي قد تكون في شكل جداول رقمية أو في شكل خرائط بيانية... الخ، وفي كل الأحوال لا بد أن تصنف وتعرض المعلومات بحيث تعكس نتيجة المقارنة، ويقوم التقييم على تحديد أسباب الانحراف الموجب وأيضاً أسباب الانحراف السالب، الانحراف الموجب والسالب كلاهما غير مرغوب فيه، لأن الانحراف الموجب قد يكون نتيجة لعدم الكفاءة في تحديد الخطط أو المعايير، وبالتالي كان من الممكن أن يكون الأداء أفضل مما هو عليه في ظل المعيار الحالي، وكذلك فإن الانحراف السالب إما أن يكون نتيجة للأداء الخاطئ أو نتيجة للمعايير غير السليمة أو النتيجة للاثنتين معاً، وينبغي هذا أن نركز على أهمية الموضوعية في عملية التقييم بحيث يتم التقييم لكل من النشاط ووسائل أداء هذا النشاط، كذلك لا بد من أن تتوفر الموضوعية لدى الأفراد القائمين بالرقابة بحيث لا يتأثرون بعوامل شخصية نتيجة علاقتهم بالأعمال.

القيام بالأعمال التصحيحية: إذا ظهر من التقييم أن هناك انحرافاً موجبة وسالبة فإن الخطوة التالية هي القيام بالأعمال التصحيحية، فقد يكون سبب الانحراف هو العامل نفسه بسبب عدم كفاءته، أو لأنه ما زال تحت التدريب، أو لأنه من إجهاد ذهني، وقد يكون

السبب في ذلك الوسيلة التي يؤدي بها العمل (آلة مثلاً) كما لو استهلك جزء منها بسبب زيادة استعمالها أو لأي سبب آخر، وقد يكون الانحراف بسبب عدم توفر المواد بالكمية أو النوع المطلوب، وإذا ظهر من الرقابة الداخلية أن الخطأ من الآلة فإنها تحال إلى الصيانة، وإذا كانت المواد هي التي تسبب المشكلة فإنه يجب تعديل مواصفات المواد أو التعامل مع مورد آخر، أما إذا كان السبب هو نفاذ المواد فإن ذلك يرجع إلى عدم إرسال الطلبات في الوقت المناسب أو عدم قيام المورد بتسليم المواد في المواعيد المحددة، وإذا تبين للإدارة بعد إجراء التحليلات اللازمة أن المعيار الكمي غير معقول فإنه يجب في هذه الحالة القيام بعمل التعديلات اللازمة لكي يصبح المعيار مقبولا.¹

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية

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

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

¹ رقت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص ص 181، 183.

1. **حماية أصول المؤسسة:** يعتبر من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

2. **دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها:** تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم، وفي الوقت المناسب، خدمة للأطراف المستفيدة وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، تلك العمليات التي تعتبر مجالاً لتطبيق الرقابة الداخلية، وتتولد عنها معلومات محاسبية. وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها في الدفاتر، والمحاسبة عن نتائجها.¹

3. **تشجيع العمل بالكفاءة:** يعني الاستخدام الاقتصادي للموارد، تجنب الإسراف والتبذير في استخدام الموارد المتاحة، ومن ثم الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتطويرها كهدف أساسي من أهداف الرقابة الداخلية يمكن أن تتم عن طريق:

- ✓ تحديث وتطوير أدوات وأساليب الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- ✓ استخدام دراسات الزمن والحركة لوضع المعايير والمعدلات الملائمة والمطلوبة لتطبيق أساليب الرقابة الداخلية.
- ✓ استخدام أساليب الرقابة على الجودة.
- ✓ استخدام أساليب التحاليل والمقارنات لزيادة فاعلية الرقابة.

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 181.

- ✓ إعداد برامج تدريبية لجميع العاملين على مختلف المستويات.
- ✓ إعداد نظام متكامل للتقارير الدورية لضمان متابعة الأداء وتدفق المعلومات على مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة.
- الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية: لا شك أن جميع أنشطة وعمليات المشروع تعتمد على مجموعة من القواعد والقوانين والسياسات التي تحدد:
 - المستويات الإدارية المختلفة في هذا المشروع.
 - خطوط السلطة والمسؤولية داخل هذه المستويات.
 - حقوق وواجبات كل فرد من العاملين داخل المشروع.
 - تسلسل الإجراءات الموضوعية اللازمة لتنفيذ الأعمال.
 - الضوابط التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع.
 - القواعد المحاسبية المتعارف عليها خاصة في مجال المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع.¹ وتلعب الرقابة الداخلية في المؤسسة دورا هاما في مجال التحقق من مدى التزامها بالقوانين والسياسات الإدارية.

المطلب الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يمتاز نظام الرقابة الجيد والفعال تصميميا خاصا وهذا التصميم يوجد له مستلزمات ومتطلبات معينة ومحددة ينبغي أن تأخذ في عين الاعتبار هذه المتطلبات تمثل مجموعة من الخصائص تجعل من النظام الرقابي في المشروع أكثر بفعالية وكفاءة وهي:²

الملائمة لطبيعة النشاط واحتياجاته: ينبغي أن يكون نظام الرقابة الداخلية مناسبا لحجم ونوع المؤسسة ككل ولطبيعة النشاط، فالمؤسسات الصغيرة تحتاج إلى نظام الرقابة يختلف

¹ حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 326.

² محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمر اجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة توزيع المعارف، الإسكندرية، مصر، 1993، ص ص 156-158.

في المؤسسات الكبيرة، كما أن أساليب الرقابة المعتمدة لإدارة المبيعات تختلف عن تلك المستخدمة في الإدارة المالية.

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

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

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

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.

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

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.

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

الإشارة إلى الاستثناءات والتعامل معها: قد تكون الاستثناءات الصغيرة في بعض المجالات المعنية 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.

المطلب الرابع: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية لا بد من وجودها على مجموعة من الدائم التي تتمثل في :

الهيكل التنظيمي: يعتبر الهيكل التنظيمي أساس الرقابة، ذلك لأن التنظيم الجيد يحدد المسؤوليات المختلفة بدقة، ويفوض السلطة بالقدر اللازم للنهوض بالمسؤولية، ويتم الحساب على أساس هذه المسؤولية وكلما كانت الواجبات محددة بدقة والعلاقات بين المستويات المختلفة واضحة، كلما كان من السهل الحصول على نظام جيد للرقابة الداخلية، ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي بالضرورة على طبيعة المشروع وحجمه وعدد القطاعات الرئيسية، وتبدأ عملية التنظيم بتوصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة يعهد بها إلى إدارات أو أقسام يكون هناك مسئول عن كل منها.

وهذا الهيكل يراعي فيه العناصر التالية:

- حجم المؤسسة.
- طبيعة النشاط.
- تسلسل الاختصاصات.
- تحديد المديریات.
- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل.
- البساطة والمرونة.

- مراعاة الاستقلالية بين المديرية (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بحاسبة الأصول).

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

- مجموعة العمليات الرئيسية.

- بدأ وتنفيذ هذه العمليات

- الدفاتر والمستندات الواقعة.

- إعداد التقارير المالية والمحاسبية.

ولتوفر نظام المعلومات المحاسبية ملائمة ومتكاملة في المؤسسة من العناصر الهامة التي تساعد على نجاح وفعالية الرقابة الداخلية فيها باعتبار أن هذا النظام المحاسبي يمثل البيئة التي يتم فيها إنجاز جميع العمليات المالية المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة، كما أنه مصدر المعلومات والتقارير الرئيسية المطلوبة لمختلف المستويات الداخلية والخارجية ومنها ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية أو الخارجية، ولتحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتسم هذا النظام بما يلي:

1. أن يقوم نظام المعلومات المحاسبية على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات وعدم الجمود لتحكم عملية التوجيه المحاسبي.

2. يتضمن نظام المعلومات المحاسبية طرق وأساليب وإجراءات فنية للتحقق من جدية العمليات المحاسبية، والتأكد من دقتها وسلامتها.

3. شمول نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة مستندية (داخلية، خارجية) محددة للدورات المستندية لكل عملية من عمليات المؤسسة.

4. قيد العمليات المحاسبية أولاً بأول، ويتطلب ذلك ضرورة وجود مجموعة دفترية مناسبة لحجم المؤسسة وطبيعة أعمالها.

5. إتباع مبدأ تقسيم العمل، وحتى يتاح للفرد تدقيق عمل من يسبقه للقضاء على احتمالات الخطأ والغش، وسرعة كشفها حال وقوعها.
6. يجب أن يعتمد نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة مناسبة من التقارير والقوائم المالية.
7. يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية مفيدا وخالي من التعقيدات، مع عدم الإخلال بالوظائف الرئيسية للنظام.
8. ينبغي أن يتمشى نظام المعلومات المحاسبية مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة لسهولة إجراء وتطبيق محاسبة المسؤولية.

أما الدليل المحاسبي فيجب أن يرعى في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات واستخراج النتائج، واشتمال الدليل على حسابات المراقبة، ويتضمن الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاختصار ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الآلية:¹

الضبط الداخلي: يقصد به ذلك النظام الذي يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية بهدف خدمة الإدارة، والضبط الداخلي له أثر فعال في وجود نظام الرقابة الداخلية، يحتاج نظام الضبط الداخلي إلى ترتيبات خاصة للواجبات لمنع الأخطاء والغش واكتشافها، بالإضافة إلى القيام بما يلي:

- تحديد اختصاصات الإدارات بشكل يمكن معه تكامل الجهود وعدم تعارضها وكذلك تحديد الاختصاصات على مستوى الأفراد داخل الأقسام والفروع.

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 89.

- تحديد الإجراءات التفصيلية لخطوات العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي تختلف وفقا لاختلاف التنظيم الإداري للمؤسسة.

كفاءة الأفراد: مما لا شك فيه أن العامل المحترف يلعب دوراً مهماً في إنجاح وتحقيق مبيعات المؤسسة، لذلك يعتبر العنصر الأساسي فيها، كما أن التنفيذ السليم لأي نظام وضمان نجاحه يعتمد على كفاءة وأمانة العاملين وطريقة اختيارهم.

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

استخدام كافة الوسائل الآلية : يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والمحافظة على أصول المشروع وموجوداته من أي تلاعب أو اختلاس.

بما أن المؤسسة تقوم بتصميم نظام الرقابة الداخلية والذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص مكونات وأنواع الرقابة الداخلية، ومجموعة من الإجراءات التي يتم وضعها من أجل التنفيذ لمختلف العمليات التي يقوم بها الموظفون في المؤسسة، إضافة إلى توثيق وتفهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: مكونات وأنواع الرقابة الداخلية:

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تشمل الرقابة الداخلية خمس مكونات، والتي هي أساس تحقيق نظام رقابي فعال، وتتمثل كل واحدة في ما يلي:¹

1. بيئة الرقابة: هو أساس المكونات وتحدد بمواقف الأفراد المسؤولين عن نظام الرقابة

الداخلية وموقف الإدارة اتجاه الرقابة يكون له تأثير هام على فاعلية الرقابة، وهكذا فإنه على الإدارة أن تظهر تأييدها القوي للرقابة الداخلية وعليها أن تبين وتبلغ هذا التأييد لكل شخص في المؤسسة، والإدارة ليس لها أي وعي بالرقابة الداخلية تعمل على الاستهانة بالنظام، وتعتمد درجة الاعتماد على تأكيدات الإدارة بشأن عدالة العرض المالي بقوة على النمط المستمر لدعم الإدارة للرقابة الداخلية واهتمامها بسلامة نظام التقارير المالية، وعندما يجتمع هذا الدعم مع نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية فإن النتيجة تكون اختيار المبادئ المحاسبية التي تعرض القوائم المالية بعدالة، وينعكس نقص الاهتمام بسلامة السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة بالسلب على أوجه الرقابة الأخرى ويتسبب في النظام كله يكون غير فعال.

2. تقييم المخاطر: تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم الخاطر التي تواجهها

المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو الخارجية، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل، ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها، وكيفية إدارتها

¹ حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 331.

والخطوات الواجب القيام بها، ولمحافظ الحسابات وإدارة المؤسسة اهتمام مشترك يتمثل في علاقة المخاطر المتعلقة بتأكيدات محددة في القوائم المالية فيما يختص بتسجيل وتبويب وتلخيص البيانات المالية، إن هدف الإدارة في هذه الناحية هو تحديد المخاطر ولكن محافظ الحسابات هو تقييم احتمال وجود أخطاء مهمة في القوائم المالية إلى الحد الذي تستطيع الإدارة معه أن تقوم بالتحديد المعقول، سيكون التقييم المشترك لمحافظ الحسابات للمخاطر اللازمة والمخاطر الرقابية على درجة أقل وفي بعض الأحيان ربما تقرر الإدارة قبول المخاطر بدون وضع إجراءات رقابية لاعتبارات أخرى، ويجب أن يعطي تقدير المخاطر بواسطة الإدارة اعتبار خاص للمخاطر التي يمكن أن تنجم عن الظروف المتغيرة مثل الأنواع الجديدة من الأعمال والمعاملات التي تتطلب إجراءات محاسبية جديدة وتغيرات النظم الناتجة عن تقنيات جديدة والنمو السريع للمؤسسة والتغيرات في الموظفين ذوي العلاقة في تبويب البيانات وإعداد التقارير، إن مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية للمؤسسة بأن جعل تقييم المخاطر أحد المكونات الرئيسية للرقابة الداخلية.

3. **أنشطة الرقابة:** تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات التي تساعد في تأكيدات بأن توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها ، وأنها تساعد في التأكيد بأن تم اتخاذ الإجراءات الضرورية وذلك لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمؤسسة، ويوجد العديد من الإجراءات الرقابية في أي مؤسسة، إلا من أهم هذه الأنشطة ما يلي:
- **مراجعات الأداء:** تشمل مراجعات وتحليلات الأداء الفعلي مقابل الموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة، ومختلف مجموعات البيانات ذات العلاقة التشغيلية أو المالية مقابل بعضها.
 - **معالجة المعلومات:** يتم إجراء مجموعة متنوعة من عناصر الرقابة لفحص ودقة واكتمال وتفويض المعاملات.

- **عناصر الرقابة الفعلية:** تشمل هذه الأنشطة الأمن الفعلي للأصول، بما في

ذلك وسائل الحماية الكافية مثل التسهيلات الآمنة للوصول إلى الأصول والسجلات.

- **فصل المهام:** إن توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات

وتسجيل المعاملات والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم، يقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه ويخفي الأخطاء والاحتيال أثناء التنفيذ العادي لمهامه.

4. **المعلومات والتوصيل:** إن الغرض من نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي يكمن في تحديد العمليات المالية للمؤسسة، وتجميعها، وتصنيفها، وتحليلها، والتقرير عنها، وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها، ويرتبط بنظام المعلومات والتوصيل العديد من المكونات الفرعية التي يعتمد تشكيلها على أصناف العمليات المالية مثل المبيعات، المردودات، ومسموحات المبيعات، الحيازة، الاستثمار، الإنتاج، وكي يتوصل محافظ الحسابات إلى فهم تصميم نظام المعلومات المحاسبية يجب عليه أن يقوم بتحديد الأصناف الرئيسية لعمليات المؤسسة، كيف بدأت تلك العمليات، السجلات المحاسبية الموجودة وطبيعتها، كيف تتم معالجة المعلومات من بدايتها وحتى إتمامها بما فيها مدى استخدام الحاسوب وطبيعته، طبيعة العمليات المتبعة في وضع التقارير المالية وتفاصيلها، ويتحقق هذا ويتم توثيقه عن طريق وصف للنظام أو بواسطة جدول يظهر سير العملية، وغالبا ما يتم تحديد عمل نظام المعلومات المحاسبية عن طريق تتبع إحدى عمليات عبر النظام أو بضعة منها.

5. **المراقبة:** تعتبر عملية المراقبة هي المكون الأخير من الرقابة الداخلية، وهي عبارة عن العملية التي تستخدمها المؤسسة لتقييم جودة أداء الرقابة الداخلية خلال الفترات الزمنية، وأنها تتضمن التقييم بواسطة موظفين المناسبين لتصميم الرقابة الداخلية وأنه

يعمل كما خطط له، ويمكن أن تكون المراقبة عن طريق أنشطة مستمرة كالتقارير رضا العملاء أو دورياً كتقارير المدققين الداخليين عن نقاط ضعف الرقابة الداخلية للإدارة والجهات الرقابية.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية

يمكننا تحديد نوعين من الرقابة الداخلية:

1. **الرقابة المحاسبية:** يهدف هذا النوع من الرقابة إلى حماية الأصول وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، وتستخدم جميع الوسائل التي من شأنها تؤدي إلى تحقيق الهدف المذكور، ونذكر من هذه الوسائل ما يلي:¹
 - استخدام حسابات المراقبة الإجمالية.
 - إعداد موازين التدقيق بصفة دورية.
 - عمل مذكرات تسوية المصروف دورياً
 - إتباع نظام الجرد المستمر ومطابقته مع الجرد الفعلي من وقت لآخر
 - وجود دورة مستنديه لكل نشاط من أنشطة المؤسسة.
 - التوصيف الوظيفي الواضح وتحديد المسؤوليات بحيث لا ينفرد شخص معين بتنفيذ عملية بكاملها.
2. **الرقابة الإدارية:** ويتضمن هذا الجانب رقابة السياسات الإدارية والإجراءات السابقة وضعها من خلال الخطة التنظيمية التي توضح المستويات الإدارية والوظائف الإدارية، وخطوط السلطة والمسؤولية، هذا إلى جانب مدى سلامة القرارات التي تم اتخاذها على

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 81.

المؤسسة، وتقييم مدى كفاءة أداء الأعمال والأنشطة التي تمارسها، ومن الأدوات الهامة في هذا المجال استخدام:¹

- الموازنات التخطيطية.
- موازنات البرامج والأداء.
- أنظمة التكاليف المعيارية.
- التحليلات الإحصائية.
- دراسات الزمن والحركة.
- التقارير الدورية.

المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

إن إجراءات نظام الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة إلى أخرى وذلك تبعاً لطبيعة وحجم النشاط، فليس هناك في الواقع نظام ثابت ومحدد للرقابة الداخلية يمكن إتباعه في جميع المؤسسات، فما يصلح لمؤسسة معينة لا يمكن تطبيقه بالضرورة في المؤسسات الأخرى.

ويمكن تصنيف إجراءات الرقابة الداخلية إلى المجموعات الآتية:²

1. إجراءات تنظيمية وإدارية: تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد

إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم وجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، وتوزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية توقيع على المستندات

¹ عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996 1998 ، ص 53.

² بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التدبير، جامعة مسيلة، الجزائر،

من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من أصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول.

2. **إجراءات محاسبية:** يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات الذي تقوم به المؤسسة من بين وظائف محافظ الحسابات، إذ يقوم بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، حيث التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجاباً على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات هامة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة، والتأكد من صحة المستندات التي تشمل على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، ومن بين المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات البساطة، ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها، وإجراء مطابقات دورية التي هي من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساساً على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة، أما القيام بمجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به حيث يعتبر هذا العنصر داخل النظام أهمية كبرى، أوجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، نظراً لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة الممكن وقوعها، فعند حدوث خطأ من محافظ

الحسابات عن جهل الطرق واللق واعد المحاسبية فلا يستطيع كشف خطأه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال ويتيح معالجة خالية التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

إجراءات عامة: بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري، والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنتناول في هذا البند إجراءات عامة التي تكون مكملة لسابقتها، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية:

أ. التأمين على ممتلكات المؤسسة من كل الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها.

ب. إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة لأنه يعمل على:

- حجم عدد العمليات.

- السرعة في معالجة البيانات.

- تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة.

- إمكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة.

ج. استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل توقيع الشيكات.

د. وضع نظام لمراقبة البريد الوارد والصادر.

هـ. التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.

و. استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للاختلاس.

المطلب الرابع: توثيق وتفهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية¹

ينبغي على قيام محافظ الحسابات بتجميع البيانات والوثائق التي تفيد في تفهم كيفية عمل النظام والسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية المتبعة في المؤسسة وبما يوفر أساس كاف لتخطيط عملية التدقيق وتصميم الإجراءات الأساسية للتدقيق، وأننا ننصح المحافظ بالاهتمام بالرقابة المحاسبية الداخلية لأنها تعتبر عنصر هاما يساعد الإدارة على تطوير عملياتها كما أنها مفيدة له أيضا، حيث أن أي زيادة في فاعلية عناصر الرقابة المحاسبية الداخلية يؤدي إلى تقليل كمية الاختبارات المطلوبة من المحافظ وتعطي أساسا أفضل من الثقة في السجلات المحاسبية، ونظرا لضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فيجب عليه إبلاغ إدارة المشروع عن أي نقاط ضعف اكتشفها خلال الفحص المبدئي، وفي العادة يتم إخبار إدارة المشروع شفاهة بحيث تستطيع الإدارة اتخاذ الإجراء التصحيحي السريع، بعد ذلك يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير مكتوب وتوجيهه إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، ويشرح فيه عناصر الضعف والخطوات المقترحة لتقويم النظام، وفي بعض الحالات يتم إعداد تقرير رسمي يرسل إلى المراقب أو أي مسؤول آخر.

على محافظ الحسابات أن يوثق أشكالاً مختلفة، ونعرض لها من خلال الآتي:²

أ. **مذكرات الرقابة الداخلية:** تكمن ميزة مدخل مذكرة الرقابة الداخلية في دقة التحليل وتفهم الرقابة المالية التي هي حق قانوني يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة، وهذه الوسيلة لتحليل الرقابة المالية مع هذا لا تعتبر في حد ذاتها وسيلة جاهزة وسريعة لشخص آخر غير الذي كتب المذكرة، إذا لم يكن معروضا بالدمج مع خرائط التدفق للرقابة الداخلية، فإنه لا يقدم صورة سريعة

¹ نداء على القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996، ص 121.

² كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير (غير منشورة)، جامعة غزة الإسلامية، فلسطين 1998، ص 45.

لنظام، وهذا الأمر يكون هاما عندما يكلف أشخاص جدد يرغبون في تدقيق الرقابة المالية.

ب. خريطة تدفق الرقابة الداخلية: فهي وسيلة أخرى لتوثيق تفهم محافظ الحسابات للرقابة الداخلية، وتوفر خرائط تدفق الرقابة الداخلية بذاتها استعراض سهل ومبسط لنظام المعلومات المحاسبية وإجراءات الرقابة المستخدمة من خلال معالجة واستعراض الصفقات والأحداث، ومع ذلك فإن أسلوب خرائط التدفق يتميز أساسا بأنها توفر نظرة عامة موجزة لنظام العمل بما يمكن لمحافظ الحسابات من التعامل معها كأداة تحليلية مفيدة، وتساعد خريطة التدفق المعدة بشكل جيد على أوجه القصور عن طريق توفر فهما واضحا للطريقة التي يتم من خلالها تشغيل النظام، وهي تتفوق في معظم الاستخدامات على المذكرة كأسلوب يتم عن طريقه توصيل خصائص النظام، وبصفة عامة لإظهار مدى وجود فصل ملائم بين الواجبات حيث يكون الأمر أيسر عند تتبع رسم بياني عن قراءة المذكرة، ومن السهل أيضا أن يتم تحديث خريطة التدفق بالمقارنة بالمذكرة، وسيعد الأمر غير عادي أن يتم استخدام هذين الأسلوبين لوصف نفس النظام، حيث كلاهما يهدف إلى وصف تدفق المستندات والسجلات في النظام المحاسبي، ويتم في بعض الأحيان دمج المذكرة وخريطة التدفق معا، ويتوقف قرار استخدام أحد هذين الأسلوبين أو استخدامهما معا على عاملين: السهولة النسبية للفهم الذي يمكن أن يحصل عليه محافظ الحسابات للسنة الحالية والسنة التالية، والتكلفة النسبية للإعداد.

المطلب الخامس: محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن تقييم ودراية نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية التدقيق، ونقطة الانطلاق الذي يركز عليها محافظ الحسابات، فهو يقوم بالتقييم من أجل الوصول إلى معرفة مدى تطبيق المؤسسة السياسات الموضوعة، حيث سنحاول في هذا المبحث الإشارة

إلى مسؤولية محافظ الحسابات عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء وأهم طرق التقييم.¹

مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

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

إن مسؤولية محافظ الحسابات حول هذه الأنظمة تتضح من خلال ما يلي:²

1. **الرقابة المحاسبية:** يعتبر محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، واكتشاف الأخطاء لأنه يؤثر تأثير مباشر وواضح على درجة الإفصاح في الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على المركز المالي والذي يعتبر هدف أساسي من أهداف التدقيق الخارجي، كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات أثر جوهري في عملية التدقيق.

¹ عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص ص 147-148.

² محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله، الإدارة علم وتطبيق، دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 1995، ص ص 180-181.

2. **الرقابة الإدارية:** لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص، لأنه يهدف أساساً إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقاً للخطة المرسومة، ولكن إذ تبين له في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق، يجب عليه عندها دراسة وتقييم تلك الوسائل والأنظمة.

3. **الضبط الداخلي:** يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن فحص تقييم نظام الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة في المؤسسة محل التدقيق، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع أو موجوداته ضد أي اختلاس أو سوء استعمال، وبالتالي يعتبر مسؤولاً عن تحقيق هذا الهدف، حيث يطلب إليه تحقيق التزامات وموجودات المشروع، ولهذا نرى إلزاماً عليه التقليل من احتمالات الغش والاختلاس فيها.

الفصل الثالث = الفصل التطبيقي

المطلب الأول: تقديم المكتب

إن مصلحة المحاسبة محل الدراسة عبارة عن مكتب للخبرة المحاسبية بولاية سعيدة الذي يتمتع صاحبه بالاعتمادات التالية:

- محافظ الحسابات ومحاسب معتمد وفقا للاعتماد رقم 1294 المؤرخ في 2005/05/08 الصادر عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر.
- خبير محاسب قضائي وفق شهادة التنصيب لدى المجلس بتاريخ 2007/07/17.
- يقوم محافظ الحسابات تأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة سعيدة)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشية الضرائب، حيث يقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذا الوثائق لدى الغرفة الجهوية لمحافظي الحسابات بوهران، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدّر بـ 12000.00 دج لدى الغرفة ومن هنا يصبح مسجل في جدول الغرفة الوطنية.
- كما يتميز المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي يقدمها ويقدمها لزيائنه وهي ذات جودة عالية، كما قام صاحب المكتب بالتربص الميداني لدى رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وشارك في كثير من الأعمال ذات الصبغة الدولية.

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر

تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

المطلب الثاني: دراسة الحالة

سعيدة في، 2018/04/03

((- // السيد مدير الأشغال العامة

من ولاية معسكر

الموضوع: التقرير العام للمدقق القانوني لعام 2017

سيدي،

تنفيذا لتكليف المدققين القانونيين الموكلة إلينا من قبل إدارة الأشغال العامة.

ونحن سعداء لتقديم تقرير مفوض لدينا "على القوائم المالية للمعدات الحديقة الخاصة بك للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2017.

يحتوي هذا التقرير على ثلاثة أجزاء:

• تقرير الشهادة والتحقق محددة

• البيانات المالية في 2017/12/31

• تعليقات على بنود البيان المالي الرئيسي

ما زلنا تحت تصرفك لنقدم لك أي معلومات قد تحتاجها بشأن محتوى هذا التقرير.

ونعبر عن شكرنا لإدارة وموظفي الملكية الحديقة لروح التعاون والمجاملة أظهروا خلال تدخلنا.

قبل ، سيدي ، مدير الأشغال العامة بتعبير عن أعظم التزاماتنا.

محافظ الحسابات

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

عرض خطة تقرير

مقدمة

1. إجراءات وضوابط داخلية
 - الإجراءات والرقابة الداخلية والامتثال للوائح والقوانين
 - قانونية العمليات
2. تحليل الحسابات

أ- حسابات الأصول

- الأصول الرأسمالية
- الأسهم
- لائتمان

ب- حسابات المسؤولية

- الأموال الخاصة
- الديون
- النتائج

تقرير الاعتماد

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

تقرير الاعتماد

سيدي،

لقد راجعنا البيانات المالية المرفقة لأسطول معدات شركة معسكر للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2016 ، بما في ذلك الميزانية العمومية وبيانات الدخل والجدول التي تم إعدادها وفقاً لشكل المستندات الموجزة المنصوص عليها في النظام الجديد. محاسب مالي.(NSCF)

تم إجراء مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها عموماً ، وبالتالي قمنا بتضمين إجراءات المحاسبة وإجراءات الرقابة الأخرى التي اعتبرناها ضرورية فيما يتعلق بقواعد العناية الواجبة العادية.

في رأينا، البيانات المالية المذكورة أعلاه، تعكس بشكل منتظم وبإخلاص الوضع المالي لمنتزه صيدا للوازم الطبية في 2017/12/31 ونتيجة هذه العمليات، للسنة المالية المنتهية هذا التاريخ ؛ وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً بالرجوع إلى نظام المحاسبة المالية الجديد.(NSCF)

2018/04/03

سعيدة في

محافظ الحسابات

البيانات المالية لـ 31/12/2017

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

DTP MASCARA

PARC A MATERIEL

BILAN (ACTIF) AU 31/12/2017

LIBELLE	NOTE	Exercice 2017			Exercice 2016
		BRUT	AMO/PRO V	NET	NET N-1
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Logiciels		132 210,00	52 884,00	79 326,00	92 547,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		1 535 283,00	-	1 535 283,00	1 535 283,00
Bâtiments		6 512 100,00	6 512 097,00	3,00	3,00
Autres immobilisations corporelles	R1S3L 3	106 604 346,34	66 031 191,54	37 573 154,80	7 161 214,56
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		4 563 351,00		4 563 351,00	2 911 194,00
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		116 347 290,34	72 596 172,54	43 751 117,80	11 700 241,56
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		15 657 573,50	-	15 657 573,50	15 486 058,03
Créances et emplois assimilés					
Clients		241 162,88	-	241 162,88	45 769,03
Autres débiteurs					31 250,01
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		130 737 129,92	-	130 737 129,92	130 152 031,57
TOTAL ACTIF COURANT		146 635 866,30	-	146 635 866,30	145 715 108,64
TOTAL GENERAL ACTIF		262 983 156,64	72 596 172,54	190 386 984,10	157 415 350,20

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر

تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

DTP MASCARA

PARC A MATERIEL

BILAN (PASSIF) AU 31/12/2017

LIBELLE	NOTE	N 2017	N-1 2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		43 657 284,82	43 657 284,82
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		9 471 105,39	13 260 761,33
Autres capitaux propres - Report à nouveau		113 758 065,38	100 497 304,05
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		166 886 455,59	157 415 350,20
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II			
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		23 500 528,51	
Impôts			
Autres dettes			
Trésorerie passif			
TOTAL III		23 500 528,51	34 959,24
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		190 386 984,10	157 415 350,20

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر

تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

DTP MASCARA

PARC A MATERIEL

COMPTE DE RESULTAT /NATURE AU 31/12/2017

LIBELLE	NOTE	N 2017	N-1 2016
Ventes et produits annexes		21 382 249,38	20 834 808,69
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		1 652 157,00	1 504 737,00
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		23 034 406,38	22 339 545,69
Achats consommés		6 457 321,51	4 701 666,55
Services extérieurs et autres consommations		2 884 668,43	648 702,39
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		9 341 989,94	5 350 368,94
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		13 692 416,44	16 989 176,75
Charges de personnel		23 285 165,01	18 763 478,52
Impôts, taxes et versements assimilés		159 000,00	141 000,00
IV-EXECDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 9 751 748,57	-1 915 301,77
Autres produits opérationnels			70 198,00
Autres charges opérationnelles	R4L02	9 079,02	1,23
Dotations aux amortnts, provisions et pertes de valeurs	R4L03	4 053 232,03	3 680 020,03
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		- 13 814 059,62	-5 525 125,03
Produits financiers			
Charges financiers			
IV-RESULTAT FINANCIER			
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 13 814 059,62	-5 525 125,03
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		23 034 406,38	22 409 743,69
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		36 848 466,00	27 934 868,72
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 13 814 059,62	-5 525 125,03
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	R7L01	23 285 165,01	18 785 886,36
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		23 285 165,01	18 785 886,36
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		9 471 105,39	13 260 761,33

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر

تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

DTP MASCARA

PARC A MATERIEL

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE AU 31/12/2017

LIBELLE	NOT E	2017	2016
Flux de trésorerie provenant des activités operation			
Encaissements reçus des clients		21 186 855,53	21 253 004,38
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-	- 3 326
Intérêts et autres frais financiers payés		9 160 739,78	135,86
Impôts sur les resultats payés			17 926
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		12 026 115,75	868,52
Flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie nets provenant des activités opération (A)		12 026 115,75	17 926 868,52
Flux de trésorerie nets provenant des activités d'invest			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corp ou incorp		-11 460 817,40	- 92 430,00
Encaissements sur cessions d'immobilisation corp ou incorp		19 800,00	70 200,00
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placement financiers			
Dividendes et quote-part de resultats reçus			
Flux de trésorerie nets provenant des activités d'invest (B)		-11 441 017,40	- 22 230,00
Flux de trésorerie nets provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie nets provenant des activités de financements (C)			
Incidences des variations des taux de change sur liquid et quas liqui			
Variation de trésorerie période (A+B+C)		585 098,35	17 834 438,52
Trésorerie ou équival trésorerie début période		130 152 031,57	112 317 593,05
Trésorerie ou équival trésorerie fin de période		130 737 129,92	130 152 031,57
Variation de la trésorerie de la période		585 098,35	17 834 438,52
Rapprochement avec le résultat comptable		- 8 886 007,04	4 573 677,19

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر

تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

DTP MASCARA

PARC A MATERIEL

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES AU 31/12/2017

LIBELLE	NOT E	CAPITAL SOCIAL	PRIMES D'EMISSION	ECART D'EVALU AT	ECART DE REEVAL	RESERV ES ET RESULT ATS
Solde au 31/12/2015		144 154 588,87				
Changement de méthode comptable 2016						
Correction d'erreurs significatives 2016						
Réévaluation des immobilisations 2016						
Profits ou pertes non comptabilisés 2016						
Dividendes payés 2016						
Augmentation de capital 2016						
Résultat net de l'exercice 2016		13 260 761,33				
Solde au 31/12/2016		157 415 350,20				
Changement de méthode comptable 2017						
Correction d'erreurs significatives 2017						
Réévaluation des immobilisations 2017						
Profits ou pertes non comptabilisés 2017						
Dividendes payés 2017						
Augmentation de capital 2017						
Résultat net de l'exercice 2017		9 471 105,39				
Solde au 31/12/2017		166 886 455,59				

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر

تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

المنظمة العامة

يحتوي مجمع معدات معسكر على أربعة أقسام (04)

- قسم المستأجرين
- "ورش الصيانة والإصلاح"
- قسم التوريد
- قسم الإدارة والمحاسبة

تأجير قسم الاستئجار

عدد الأفراد:

- 01 رئيس فصيلة
- 01 تقني سامي

البعثات:

- إنشاء مرفقات ذات صلة بتأجير المعدات
- إنشاء ومتابعة الأوامر والعقود المادية
- اقتراح لإصلاح وتجديد وحيازة المواد
- الاحتفاظ وتحديث سجل المخزون للمواد
- الفواتير تأجير المعدات واللوازم والإصلاح.

القسم الإداري والمحاسبة

عدد الأعضاء: 04

- مدير أول
- محاسب رئيسي
- محاسب
- مساعد محاسب

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

البعثات:

- مسؤول عن جميع العمليات المحاسبية المتعلقة بتشغيل حديقة المعدات وإدارة الحساب الخاص رقم 301.005.
- إنشاء بيان الإحالة وإشعار إصدار عنوان التحصيل المتعلق بالخدمات المقدمة.

أرشفة الوثائق المحاسبية (المادة 12 من القانون التجاري)

لاحظنا أيضًا الترتيب الجيد لأرشفة مستندات المحاسبة من 2004 إلى 2018 مثل:

- صحف مساعدة
- دفتر الأستاذ العام العام المساعد
- المقاييس المساعدة
- أرصدة عامة

كتب الأعمال القانونية (المادة 09 و 10 من القانون التجاري الفرنسي)

- لاحظنا أن هذه الكتب موجودة في حديقة المعدات وهي حديثة وحتى يناير 2013.
- تعتبر الكتب القانونية (دفتر اليوميات ودفاتر الجرد)

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر

تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

قسم الصيانة والصيانة والتصلّيح

فعالة: 03

- 02 ميكانيكا مؤقتة
- 01 ميكانيكي مساعدة مؤقت

البعثات:

- مسؤول عن الصيانة الروتينية للمعدات

ملاحظة:

لاحظنا غياب مدير لهذا القسم

التوصيات

نوصي بأن يقوم مدير ومجمع المعدات بتعزيز هذا القسم الرئيسي بواسطة مدير فني وفني للقيام بزيارات دورية للمعدات

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

قسم التمويل

فعالة: 03

- رئيس قسم 01

- 01 صاحب متجر

- 01 وكيل إدخال البيانات

البعثات:

• شراء وتخزين وتوزيع قطع الغيار والوقود ومواد التشحيم والإطارات وغيرها ...

• حفظ المخزون

ملاحظة:

لاحظنا غياب إدارة المخزون المحوسبة (المحاسبة المادية)

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

التوصيات

نوصي مديري متنزعات معدات شركة معسكر بتعزيز هذا القسم من خلال إنشاء نظام لإدارة المخزون بمساعدة الكمبيوتر.

التحقق من الامتثال بإجراءات الإدارة:

1- نظام مبيعات العملاء

هدفنا هو التأكد من أن متنزعه المعدات يتوافق مع جدول الإيجار ويسجل هذه المبيعات بشكل صحيح وفي الفترة الصحيحة

1.1- العمل المنجز:

- ترحيل المحاسبة المسيطر عليها
- التحكم في التسلسل الرقمي للفواتير المسجلة في دفتر المبيعات
- التحقق من إجماليات مجلة المبيعات
- مجاميع متحكم بها لحسابات العملاء الفردية
- التوفيق بين رصيد عملاء الحسابات الجماعية إلى دفتر الأستاذ مع رصيد عملاء الحسابات الفردية

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

نتائج عملنا:

بعد إجراء مسح لفواتير الإيجار ، لاحظنا أن أسعار الإيجار التي يتقاضاها الأسطول إلى Materiel تتوافق مع جدول تأجير الوزارة.

2 - نظام إيصالات النقدية

هدفنا هو التأكد من أن حديقة المعدات يثق ويسجل جميع المبالغ المتلقاة بالفعل ومطابقة للمطالبات الحقيقية على الفور وبشكل صحيح.

2.1- العمل المنجز:

- نشر المحاسبة المسيطر عليها
- التوفيق بين المبالغ المستلمة والمبالغ المستحقة الدفع
- التحقق من المجاميع من مجلة الاستلام
- أقرب إلى وضع الكنز

2.2 - نتائج عملنا:

لا يوجد خلل كبير نبلغ عنه

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

- نظام المشتريات / الموردين

هدفنا هو التأكد من أن مكان المعدات هو مفوتر من قبل الموردين بأسعار متفق عليها للسلع أو الخدمات التي وردت بالفعل أو المقدمة في الكمية والنوعية بما يتفق مع تلك المطلوبة ويسجل مشترياتها بشكل صحيح وفي الفترة الصحيحة.

3.1- العمل المنجز:

- التوفيق بين الكميات المتلقاة مع تلك الموجودة في نموذج الطلب
- الفواتير المستلمة / الإيصالات / أوامر الشراء
- نشر المحاسبة المسيطر عليها
- المجاميع التي تسيطر عليها مجلة الشراء
- التوفيق بين رصيد حساب تجمع البائعين ودفتر الحساب مع رصيد الحسابات الفردية المستحقة الدفع.

3.2 - نتائج عملنا

لا يوجد خلل كبير أو المبلغ عنه

التعليقات على البيانات المالية

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

الشيكات المنقولة:

الشيكات التي نفذت في بنود الميزانية العمومية ركزت على:

1. الاستثمار

- السيطرة على المخزونات المادية
- مراقبة سجلات الاستثمار
- التحكم في حساب الإهلاك
- التوفيق بين قوائم الجرد المادية والمحاسبية

2. الأسهم

- السيطرة على المخزونات المادية
- التوفيق بين قوائم الجرد المادية والمحاسبية
- تقييم الأسهم
- السيطرة على حركات المخزون

3. الائتمان

- تحديد المستحقات
- متابعة وإدارة المستحقات

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

عناصر التحكم الأخرى:

- تأكد من أن الكتب الإلزامية مفتوحة ومستكملة.
- ضمان تطبيق جدول الإيجار
- التأكد من تطبيق دليل إجراءات الإدارة الذي تم تطويره بواسطة KDM

تحليل الحسابات

حسابات ASSET:

اعتباراً من 2017/12/31 ، كان مجمع المعدات لديه أصول صافية بقيمة 190,386,984.10 ، أي
زيادة قدرها +32 971 90 633 DA مقارنة بعام 2016.

ينهار على النحو التالي:

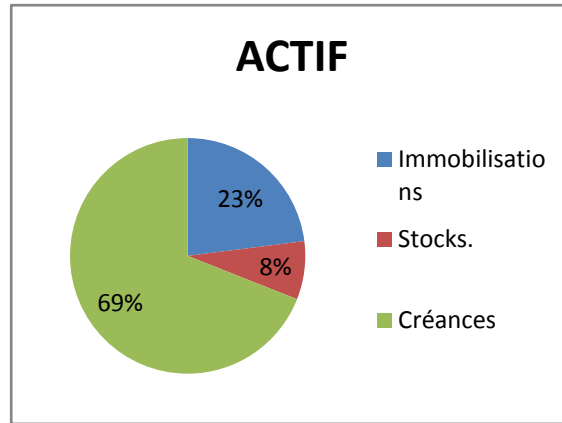
صافي الأصول الثابتة 43751117.80 هو 23 من إجمالي صافي الأصول
المخزونات وجارية 15657573.50 هذا هو 8% من إجمالي صافي الأصول
صافي الذمم المدينة 130978292.80 يمثل 69% من إجمالي صافي الموجودات
يتم إجراء هذه الزيادة بشكل رئيسي:

- زادت الأصول الثابتة الصافية بنسبة 32,050,876.24 دج

- تطورت مخزونات صافي 151.515.47 دج

- تغيرت المطالبات الصافية بنسبة 749,242.19 دج

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017



الأصول الثابتة: أغلقت الأصول الثابتة الصافية السنة المالية برصيد 117,80 751 43 دج

توزع على النحو التالي: KDA

Intitulé	Montant Brut	Amort	V.N.C	Taux/ Immob. Nets	Taux Total actif
Logiciels	132	53	79	1 %	0.00 %
Terrains	1 535		1 535	4 %	0.00 %
Bâtiments	6 512	6 512	0	0	0
Autres immobilisations corporelles	103 604	66 031	37	86 %	20 %
Immobilisations en cours	4 563		573	9 %	2%
			4 563		
Total des immobilisations	116 347	72 596	43	100 %	22,00
% des immobilisations brut		62 %	751		%
			38 %		

تتوزع الأصول الثابتة الإجمالية في:

- برامج الكمبيوتر 132210.00
- الأرض 1,535,283.00
- انشاءات 6,512,100.00
- المواد والأدوات 16,284,420.32
- معدات النقل 84933449.46
- معدات المكاتب 2073989.33
- التركيبات والتجهيزات 312487.23
- الأصول الثابتة قيد التنفيذ 4,563,351.00

المجموع

116 347 290,34

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر

تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

ارتفعت الأصول الثابتة بمقدار 35.222,405.77 دج (+ 43.43 % ، وتفسر هذه الزيادة من خلال:

عمليات الاستحواذ التالية:

- 01 القامع مضخة الماء 21645.00
- 01 قابس كهربائي 17910.00
- 01 آلة كيميائية 21015.00
- 10 طفاية حريق متعددة الاستخدامات 710,00
- 01 طفاية عربية قابلة للطّي 37440.00
- 05 طفايات حريق للشاحنات 18,720.00
- 01 مكيف هواء 38376.00
- 01 مقاومة للتدفئة 2,223.00
- 01 مسخن ماء 37440.00
- 01 الدماغ ماتيك 6084.00
- عربية 501382.00
- 01 رفش 936.00
- 02 مطارق 1,755.00
- 01 سلم منزلق 37440.00
- 01 مقياس ضغط 2,574.00
- 10 غسالات ضغط 526500.00
- 09 مركبات تجارية 4 × 2 نيسان 23.020.012.89
- شاحنة صهريج 01 15000 لتر 10445000.00
- 01 مكتب 1.60 × 1.80 32,760.00

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر

تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

- زوار 02 كراسي 8190.00

- كرسي متحرك 1017550.00

- 01 خزانة معدنية 10,062.00

- طاولة قهوة من 7,605,00

- 06 الآلات الحاسبة 7,371.00

- 01 جهاز كمبيوتر صغير 64818.00

- طابعات الليزر 22026.00

- 02 محوّل 101030.00

الاستهلاك:

كان للإهلاك والاستهلاك في 2017/12/31 رصيدًا بقيمة 72.559.172 دج، على النحو التالي:

- الاستهلاك السابق 69418 693.01

- مخصص للسنة 4,053,232.03

ملاحظة على رأس المال المستثمر

1- غياب ملف الاستثمار

2- إن المصالحة بين المخزون المحاسبي والجرد المادي لا تكشف الفرق

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

المخزون:

بلغ صافي المخزون 15,657,573.50 دج ، أي بزيادة قدرها 171 515.45 دج مقارنةً بعام 2016 ، وتعزى هذه الزيادة إلى التغير الذي سجلته بشكل أساسي مخزونات الوقود (زيت الغاز + البنزين).

هذه الأسهم تنهار

En KDA

Cpte	Intitulé	Montant brut	P ro v	Montant Net	%/Total Stocks nets	%/Total Actif
300100	Pces de rech.mat de transp	684	-	684	4,3 %	0 %
310000	Pces de rech. mat.chantier	972	-	972	6.20 %	0 %
310500	Pces de rech.mat transport	7 408	-	7 408	47.30 %	3.90 %
310690	Matériaux de construction	28	-	28		0 %
311000	Gas-oil + essences	3 313	-	3 313	21.15 %	1.75 %
311200	Lubrifiants	1 184	-	1 184	7.50 %	0 %
311300	Autres ingrédients	8	-	8		0 %
312000	Pneumatique	1 058	-	1 058	6.75 %	0 %
313000	Batterie	86	-	86		0 %
314000	Outillage consommable	40	-	40		0 %
315000	Fournit bureau+impression	555	-	555	3.54 %	0 %
315200	Quincaillerie	288		288	1.85 %	0 %
315300	Articles de ménages	34		34		
TOTAL STOCKS		15 657		15 657	100%	5.65%
% STOCKS BRUTS				100%		

ملاحظة على العنوان الأسهم

2 - يتم احترام طريقة FIFO بواسطة حديقة المعدات

3 - خلال زيارتنا لمستودع الأوراق المالية ، لاحظنا أن المكان ضيقة جدا لإيواء هذه الكمية الكبيرة من المخزونات

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

الديون:

وبلغت المبالغ المستحقة في نهاية السنة المالية رصيداً قدره DA 292,80 978 130

DA 242,19 749 مقارنة بعام 2016.

ينهار في

En KDA

N° CPTE	Intitulé	Montant Bruts	Provision	Montant Net	Taux/créances Nets	Taux/total actif
411	Créances sur Clients	241	0	241	0,01 %	0 %
515	Disponibilités	130 737	0	130 737	99,99 %	68.67 %
Total Créances		130 978		130 978	130 978	68.67 %
% Créances Brutes					100%	

تحليل هذه المستحقات هو كما يلي:

1- المبالغ المستحقة على العملاء: من الرصيد المتبقي من 1621688 دج أو نسبة 0,01% من إجمالي المستحقات تتعلق بما يلي:

- المقر الرئيسي 30 511.88

- 08 مقاطعة غريس 210651.00

ملاحظة:

بعد إجراء مسح لفواتير الإيجار ، لاحظنا أن أسعار الإيجار التي يتقاضاها مجمع المعدات تتوافق مع جدول تأجير الوزارة

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

الإتاحة 130.152.031.57

بمبلغ 130.737.129.92-دج ، أو 99.99٪ من إجمالي المطالبات يتعلق بما يلي:

حساب الخزينة (حساب التوحيد) 130737129.92

تم إحياء حساب الكنز (الدمج) في عام 2017 عند الخصم المقدّر بـ 21.206.657.53 دج (الإيصالات الفعلية) والائتمان بمبلغ 20.621.557.18 (المصروفات الفعلية).

يتطابق الرصيد 130737129.92 دج مع شهادة الرصيد الصادرة عن الخزانة العامة في 2017/12/31.

ب - حسابات الخصوم

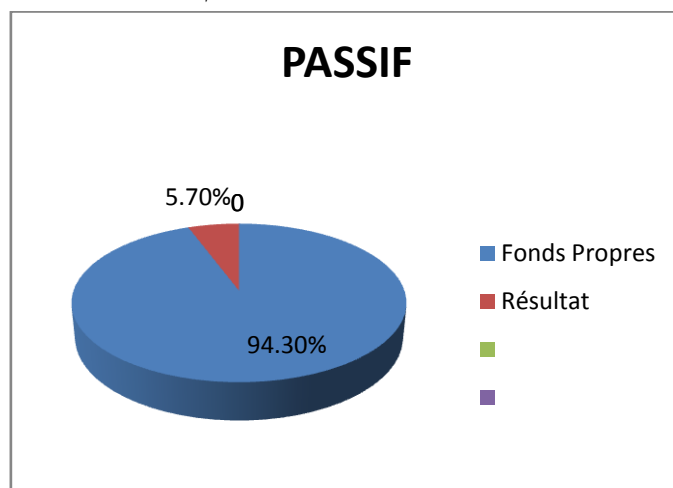
بلغ إجمالي موارد حديقة المعدات 166,886,455.59 م في 2017/12/31 ويمكن تقسيمها على النحو التالي:

رأس المال	157 415 350,20	94,30 %
نتيجة	9 471 105,39	5,70 %

نمت هذه الموارد من 9 471 105,39 دج هذه الزيادة ترجع أساسا إلى تخصيص نتائج الربح لعام 2017 بمبلغ 9 471 105,39 دج

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر

تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017



الأموال الخاصة أنها أنهت العام في: 166 886 455,59 دج تتحلل في

En KDA

N° Compte	Intitulé	Montant	Taux/Total Fonds propres	Taux/Total passif
101	DOTATION DE L'ETAT	43 657	26,15 %	22,93 %
110		102 755	61,58 %	53,85 %
115	REPORT A NOUVEAU	11 003	6,59 %	5,77 %
120	Ajustement chang.méthode	9 471	5,68 %	4,97 %
	RESULTAT DE L'EXERCICE			
Total des fonds propres		166 886	100 %	100 %

مؤسسة الأشغال العمومية لولاية معسكر
تقرير محافظ الحسابات يوم - 31/12/2017

الديون

وزادوا بمبلغ 23 500 528,51 ألف دينار أردني نتيجة للاعتراف

النتائج:

حقق مجمع المعدات ربحاً بقيمة 9,471,105.39 دج، بانخفاض قدره 3 789 655,94 دج مقارنةً بعام 2016.

خاتمة

من خلال بحثنا المتواضع "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، حيث سعينا إلى الإحاطة بـ«نظام الرقابة الداخلية» والتركيز على أحد أطر افها الأساسية «محافظ الحسابات»، الذي يؤدي دورا فعالا في تقييمها وهذا بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية ومختلف العناصر التي يركز عليها محافظ الحسابات، وكانت هذه الدراسة محاولة للتوافق بين الإطارين النظري والميداني من أجل الإجابة على الإشكالية الأساسية والتساؤلات المرفقة لها.

حيث الجزء النظري حاولنا الإلمام بإشكالية البحث بتناول فصلين يتمثل الأول في الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات الذي تناولنا فيه التطور التاريخي للتدقيق، ومختلف التعاريف وأهميته، الأهداف والأنواع للتدقيق، وكذا التطرق للجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات خصوصا ما يتعلق منه شروط ممارسة المهنة، تعيينه وموانع تعيينه، مهامه ومسؤولياته، بالإضافة إلى التعرف على منهجية مهمته من خلال التخطيط وجمع أدلة الإثبات، وإعداد التقارير، أما الفصل الثاني حاولنا فيه نشأة نظام الرقابة الداخلية، ومفهومها، وأهميتها، وأهدافها، بالإضافة إلى مختلف خصائصها ومقوماتها، ثم انتقلنا إلى تحديد أساسيات نظام الرقابة الداخلية من خلال توضيح مكوناتها وأنواعها وإجراءاتها، وكذلك توثيق وتفهم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية، وأخيرا قمنا بتوضيح دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الإشارة إلى مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأهميتها في اكتشاف الأخطاء، وأخيرا قمنا بتبيان مختلف طرق التقييم.

أما الفصل الثالث يتمثل في دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، قمنا بالتعرف على مكتب محافظ الحسابات ومختلف الإجراءات التي يقوم بها، وإعداد التقرير النهائي.

النتائج:

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا إلى النتائج

التالية:

- على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصول محافظ الحسابات على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية، وإعداد التقرير كمرحلة النهائية تبين نتائج التدقيق.
- يهدف التدقيق الخارجي على اكتشاف نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي مدى فعاليتها، وهذا ما يؤدي إلى تحديد درجة الدقة على البيانات المالية، وتحديد الاختبارات والفحوصات التي يجرها محافظ الحسابات بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات للتأكد من صحة القوائم المالية.
- يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة ان يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام، وعلى الرغم أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طرق أسئلة والحصول على أجوبة عليها من خلال طرق وأساليب.
- إن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكلتها وأسبابها وطرق علاجها، من خلال هذا البحث ظهر أن مشكل محافظي الحسابات يواجهون في عملهم مشاكل عديدة أبرزها ضعف نظام الرقابة الداخلية في الشركة التي يقوم محافظ الحسابات بتقييمها.
- ومن خلال دراستنا لنظام الرقابة الداخلية نجد أن تقرير محافظ الحسابات الذي يعتمد عليه من أجل إبداء رأيه المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية.

الاقتراحات:

- ترقية الهيئة المهنية التي تخص تنظيم مهنة التدقيق (وهي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات).
- زيادة مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة في اكتشاف الغش والأخطاء.
- الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات خاصة التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية.
- لا بد على مكتب محافظ الحسابات توفير فرص لتنمية وتطوير معارف المحافظين من خلال برامج التعليم المهني المستمر والمنظم من طرف الغرفة الوطنية.
- إنشاء هيئة وطنية تبنى معايير التدقيق الدولية خاصة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية.
- التركيز على منهج التعليم العالي وخاصة منها التدقيق المحاسبي.
- توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على أداءه الجيد.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1886.
- ألفين أرنيز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، السعودية، 1991.
- ثناء على القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 91 19 المؤرخ في 18 جويلية 1919، العدد 11، المادة 11.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 1998 ، الجزائر.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 1991.
- رفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 1911.
- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 1998.
- عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1991.

- عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996 1998.
- محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله، الإدارة علم وتطبيق، دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 1995.
- محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة توزيع المعارف، الإسكندرية، مصر، 1993
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، عمان، الأردن، 1999.

المذكرات:

- بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة مسيلة، الجزائر، 1998.
- كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير (غير منشورة)، جامعة غزة الإسلامية، فلسطين 1998.