جامعة غرداية

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم إقتصادية ،وعلوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم المالية ومحاسبة

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطلبة: رويجي فيصل

سانية نور الدين

دور التدقيق الخارجي في إعداد الرقابة الداخلية وفق المعايير الجزائرية

دراسة ميدانية لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز غرداية

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: .../.../....

أمام اللجنة المكونة من السادة:

.....	.....	رئيسا
دكتور: بن النوي مصطفى	أستاذ محاضر بجامعة غرداية	مشرفا
.....	.....	مناقشا
.....	.....	مناقشا

الموسم الجامعي: 201/2017

جامعة غرداية

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم إقتصادية ،وعلوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم المالية ومحاسبة

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطلبة: رويجي فيصل

سانية نور الدين

دور التدقيق الخارجي في إعداد الرقابة الداخلية وفق المعايير الجزائرية

دراسة ميدانية لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز غرداية

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: .../.../....

أمام اللجنة المكونة من السادة:

.....	.....	رئيسا
دكتور: بن النوي مصطفى	أستاذ محاضر بجامعة غرداية	مشرفا
.....	.....	مناقشا
.....	.....	مناقشا

الموسم الجامعي: 201/2017

الإهداء

إلى من بها أُكبر وعليها أعتمد، إلى شمعة مُتقدة تنير ظلمة حياتي،

إلى من بوجودها أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها،

إلى من عرفت معها معنى الحياة

إلى ملاكي في الحياة، إلى معنى الحب والحنان والتفاني،

إلى بسمة الحياة وسر الوجود، إلى من كان دعائها سر نجاحي،

وحنانها بلسم جراحي، أمي الغالية.

إلى من أُحبه في الله بالهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، أرجو من الله أن يمد في عمره أبي العزيز

إلى كل اخوتي وأخواتي

إلى زوجتي وأولادي : مارية ،محمد شرف الدين ،سيرين

إلى كل عائلة رويجي

والى كل دفعة علم المالية والمحاسبة

إلى كل من وسعهم قلبي ولم يسعهم قلمي

فيصل

الإهداء

إلى من بها أُكبر وعليها أعتمد، إلى شمعة مُتقدة تنير ظلمة حياتي،

إلى من بوجودها أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها،

إلى من عرفت معها معنى الحياة

إلى ملاكي في الحياة، إلى معنى الحب والحنان والتفاني،

إلى بسمة الحياة وسر الوجود، إلى من كان دعائها سر نجاحي،

وحنانها بلسم جراحي، أمي الغالية.

إلى من أُحبه في الله بالهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، أرجو من الله أن يمد في عمره أبي العزيز

إلى كل اخوتي وأخواتي

إلى كل عائلة سانيــة

والى كل دفعة علم المالية والمحاسبة

إلى كل من وسعهم قلبي ولم يسعهم قلمي

نور الدين

شكـــــر وعـــــرفان

بسم الله والحمد لله الذي رزقنا العقل ووهبنا التفكير وحسن التوكل عليه، ورزقنا من العلم ما لم نكن نعلم، والذي سهل لنا السبيل لإنجاز هذا العمل التواضع.

أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى:

الأستاذ المشرف: بن النوي مصطفى

على إشرافه وتتبعه لإنجاز هذه المذكرة وتشجيعه لي لإنهاء هذا العمل مقدما لي كل النصائح والتوجيهات اللازمة.

و إلى كل أساتذة علم المالية والمحاسبة وكل من ساعدني ومد لي يد العون من قريب أو بعيد.

الملخـــص:

تناولنا من خلال هذا البحث إستخلاص دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الجزائرية ولمعالجة الموضوع اعتمدنا على عدة وثائق التي تتضمن حالة المؤسسة من ميزانيات وذلك خلال الفترة (2014-2016)

كما استخدمنا أداتي الوثائق والمقابلة الشخصية بهدف التوصل الى فهم أوضح للإشكالية.

باعتماد على منهج دراسة الحالة واستناد الى النتائج المتوصل اليها نجد ان الخلل الذي أشار اليه مدقق الحسابات شمل بوجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وكذا عدم متابعة الجدية لتطوير النظام المحاسبي المالي مع ما تتطلبه المعايير المحاسبية الدوليـة.

الكلمـات المفتاحيـة:

تقرير المدقق الخارجي ،التدقيق الخارجي ،جودة القوائم المالية ،مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز

Abstract

In this paper, we examined the role of external audit in evaluating the internal control system under the Algerian standards. In order to address the issue, we have relied on several documents that include the status of the institution from the budgets during the period 2014-2016.

We also used documents and personal interviews to reach a clearer understanding of the problem.

Based on the case study methodology and based on the results reached, we find that the defect indicated by the auditor included a weakness in the internal control system within the institution as well as lack of serious follow-up to develop the financial accounting system with the requirements of international accounting standards.

Keywords:

Report of the External Auditor, External Audit, Quality of the Financial Statements, Gas Pipeline Corporation

المحتويـات

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات	رقم الصفحة
الإهــداء	
الشكر والعرفان	
الملخص	VII
قائمة المحتويات	VII
قائمة الجداول	VII
قائمة الملاحق	VII
المقـدمــة	ب
الفصــل الأول: الإطار النظري للتدقيق والرقابة الداخلية	
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لتدقيق في ظل المعايير الجزائرية	03
المبحث الثاني:ماهية نظام الرقابة الداخلية	41
المبحث الثالث:دراسات السابقة	56
الفصل الثاني :دراسة مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية	
المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة	63
المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	76
المبحث الثالث: مراجعة بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج	88
المبحث الرابع: تحليل النتائج	99
الخـاتمـة	114
المراجـع و المصادر	118
الملاحـق	
الفهرس	

قائمة الجداول :

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول 1.1	جدول يوضح خطوات الحصول على المعرفة العامة حول المؤسسة	20
الجدول 1.2	جدول يوضح إستقصاءات الرقابة الداخلية مبيعات/عملاء	79
الجدول 2.2	جدول يوضح شبكة تقسييم المهام لنظام المبيعات	80
الجدول 3.2	جدول يوضح إستقصاءات الرقابة الداخلية مشتريات/موردين	81
الجدول 4.2	جدول يوضح شبكة تقسييم المهام لنظام المشتريات	82
الجدول 5.2	جدول يوضح إستقصاءات الرقابة الداخلية للأجور	83
الجدول 6.2	جدول يوضح إستقصاءات الرقابة الداخلية للمقبوضات و المدفوعات	84
الجدول 7.2	جدول يوضح شبكة تقسييم المهام لنظام المقبوضات و المدفوعات	85
الجدول 8.2	جدول يوضح إستقصاءات الرقابة الداخلية للمخزونات	86
الجدول 9.2	جدول يوضح شبكة تقسييم المهام لنظام المخزونات	87
الجدول 1.3	جدول يوضح أصول الميزانية المالية لسنة 2014	88
الجدول 2.3	جدول يوضح خصوم الميزانية المالية لسنة 2014	89
الجدول 3.3	جدول يوضح أصول الميزانية المالية لسنة 2015	90
الجدول 4.3	جدول يوضح خصوم الميزانية المالية لسنة 2015	91
الجدول 5.3	جدول يوضح أصول الميزانية المالية لسنة 2016	93
الجدول 6.3	جدول يوضح خصوم الميزانية المالية لسنة 2016	94
الجدول 1.4	جدول حسابات النتائج لسنة 2014	95
الجدول 2.4	جدول حسابات النتائج لسنة 2015	96
الجدول 3.4	جدول حسابات النتائج لسنة 2016	97
الجدول 1.5	جدول يوضح فحص محتوى تقارير مؤسسة الأنابيب بغرداية	109

قائمة الأشكال البيانية :

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل1	**معايير التدقبق الخارجي المتعارف عليها**	11
الشكل2	**يوضح إندماج شركة الأنابيب الناقلة للغاز**	66
الشكل3	**الهيكل التنظيمي للمؤسسة**	71

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم 1	قائمة جدول أصول لمؤسسة ALFAPIPE لسنة 2014	**124**
الملحق رقم 2	قائمة جدول خصوم لمؤسسة ALFAPIPE لسنة 2014	**125**
الملحق رقم 3	قائمة جدول حسابات النتائج لمؤسسة ALFAPIPE لسنة 2014	**126**
الملحق رقم 4	قائمة جدول أصول لمؤسسة ALFAPIPE لسنة 2015	**127**
الملحق رقم 5	قائمة جدول خصوم لمؤسسة ALFAPIPE لسنة 2015	**128**
الملحق رقم 6	قائمة جدول حسابات النتائج لمؤسسة ALFAPIPE لسنة 2015	**129**
الملحق رقم 7	قائمة جدول أصول لمؤسسة ALFAPIPE لسنة 2016	**130**
الملحق رقم 8	قائمة جدول خصوم لمؤسسة ALFAPIPE لسنة 2016	**131**
الملحق رقم 9	قائمة جدول خصوم لمؤسسة ALFAPIPE لسنة 2016	**132**

مقدمة

مقـدمـة:

شهد العالم تطورا كبيرا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية فتغيره من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات محدودة الى مؤسسات ضخمة ذات عمليات كبيرة الحجم تنفصل فيها أصحاب مالكيها الى مسيرها ونتيجة تطوروتزايد حجم العولمة الاقتصادية في الشركات والمؤسسات في مختلف دول العالم وكذا التطور المتزايد والمستمر في حجم العمليات المالية في ظل القوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية المتبعة حاليا بحيث أصبحت تتسم بمستويات متعددة من التعقيد والصرامة ،كما أصبح اليوم إلزامًا وضروريا على أعضاء مجلس ادارة الشركات العاملة داخل المؤسسة في مختلف المجالات وأعضاء جهازها الإداري لضبط نشاطها وتحسين ادراتها لفرض معايير وضوابط أكثر دقة لمحاسبتهم على النتائج الحسنة داخل المؤسسات.

حيث أن التطور الاقتصادي وظهور النهضة الصناعية جعلت المحاسبة دوراً رئيسيًا في تطوير المركز المالي للمؤسسة ،كما أن هذا التطور رافقه نمو وظهور علم آخر ساعد على ضبط معطيات المحاسبة

والتحقق من صحة الأرقام والنتائج التي قدمتها المحاسبة وهذا العلم الذي هو يراقب المحاسبة داخل المؤسسة سمي بعلم التدقيق ،ولهذا اضطرت الدول الى وضع قوانين وتشريعات تنظم هذا العلم ذات المهنة الحساسة.

فمهنة التدقيق الخارجي نشاط مستقل عن المؤسسة يقوم به شخص يسمى المدقق أو المراجع يتولى مهمة التدقيق تم المصادقة على مخرجات نظام الرقابة الداخلية وقياس مدى فعاليته بكل حرية واستقلالية ويقوم بتحديد نقاط القوة والضعف والتأكد من صحة المعلومات والبيانات وبغية التطرق الى هذا الموضوع والتعمق فيه والخوض فيه بصفة مفصلة حيث سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة على الإشكاليات والتساؤلات المنبثق منها كالآتي:

ب- إشكالية البحث: ما مدى تأثير التدقيق الخارجي في تقيم أداء نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير التدقيق الجزائرية ؟

والتي بدورها يمكن الإجابة عنها من خلال الإجابة على مجموعة من التساؤلات التالية التي تمثل اهتمامات المتعلقة بالموضوع:

1-مامدى صعوبة تطبيق منهجية التدقيق الخارجي

2- كيف يمكن تقيم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة في ظل معايير التدقيق الجزائري

ج- فرضيات البحث :

الفرضية الأولى: التدقيق الخارجي يمكن من اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة.

الفرضية الثانية : لتوفر نظام جيد لرقابة الداخلية بالصورة الملائمة مع قدرات المؤسسة (التكلفة/الإيرادات/الأرباح) حيث يعتبر وسيلة وقائية تبعد احتمال حدوث أخطاء.

الفرضية الثالثة : تظهر أهمية المدقق الخارجي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لما له من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة .

ث- مبررات إختيار الموضوع :

يعود سبب اختيارنا لموضوع الى عدة أسباب منها:

- الميول الشخصي المتعلقة بالتدقيق
- التقدم الكبير الذي شهدته الدول المتقدمة في مجال التدقيق بنوعيها الداخلية والخارجية الفعالة في اعطاء صورة واقعية وصادقة عن حالة المؤسسة
- الحاجة الماسة للتدقيق الخارجي من قبل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بعد الإصلاحات المنتهجة من قبل الدولة.
- بحكم التخصيص وقيمة وأهمية هذا البحث .
- الضعف الذي تعانيه المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في هذا المجال نظرا لعدم توفر الخبرة ومحدوديتها في هذا المجال.
- محاولة وضع نظام سليم للرقابة الداخلية في ظل محدودية المؤسسة

ج- أهداف الدراسة وأهميتها:

1. أهدافهـا:

- إبراز أهمية التدقيق الخارجي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
- حالة اظهار الذي يمارس عملية التدقيق في المساعدة على تقديم المعلومات المالية والمحاسبية التي تتسم بالدقة
- محاولة تقديم التوصيات والمقترحات التي من شأنها زيادة اعتماد كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على عمل الأخر فيما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين والمؤسسة.

2. أهميتها:

تكمن أهمية هذا البحث في النقاط التالية:

- توضيح أثر المدقق الخارجي على الشركة وضرورة بيان أهميته باعتباره الركيزة الأساسية لأي شركة تطمح للبقاء.
- ايجاد العلاقة بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير التدقيق الجزائرية
- مدى مساهمة المدقق الخارجي في تدقيق أهداف وغايات من خلال اعداده لتقارير والقوائم المالية للمؤسسة.

3. حدود الدراسة : للأجابة على الأشكالية المطروحة و التوصل الى النتائج فأن الدراسة أرتبطت بحدود مكانية وزمانية

الحدود المكانية :تمت الدراسة الميدانية فى مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز ALFAPIPEغرداية بأعتبارها أحد المؤسسات الاقتصادية ذات الأهمية الكبيرة

الحدود الزمانية :تم أجراء الدراسة للدورة المحاسبية

(2014/2015/2016 لمؤسسة الأنابيب

د– منهج البحث والأدوات المستخدمة :

/لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن التساؤلات واثبات الفرضيات السالفة قمنا بتقسيم الدراسة الى قسمين الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي والتحليلي أما القسم الثاني المتعلق بدراستنا الحالة الميدانية.

مرجعية الدراسة :

لقد اعتمدنا في بحثنا على بعض الكتب والمقالات والمذكرات

صعوبة البحث :

- صعوبة الحصول على المعلومات من طرف المؤسسة نظرا لسير المهني
- صعوبة الحصول على المراجع من المكتبات الجامعية أخرى
- الطريقة الجديدة المعمول بها في إعداد المذكرات.

هيكل البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة ومختلف الأسئلة ومن أجل صحة اختيار صحة الفرضيات أُستهلا موضوعنا بمقدمة وعوقبا بالخاتمة حيث قسمنا هذا البحث إلى فصلين فخصص الفصل الأول إلى الإطار النظري للتدقيق و نظام الرقابة الداخلية

أما الفصل التانى الدراسة الميدانية فى مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز ALFAPIPEغرداية

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق والرقابة الداخلية

تمهيد

إن وظيفة التدقيق تعتبر احدى الشروط الأساسية لدقة و الانتظام ومصداقية حسابات مختلف أنشطة العمل داخل وخارج المؤسسة وهي تحدد درجة الثقة وهذا ظهر جليا بعد انفصال الملكية على الإدارة فأصبح من الواجب وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بين الملاك والمسيرين في المؤسسة لتقديم الوضع الحقيقي عن المعلومات المالية الصحيحة والصادقة يقوم بتأكيدها المدقق الخارجي حيث يعتبر من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة لغرض تحقيق فعالية في أداء الرقابة الداخلية ،ويقوم المدقق بتقييم مدى الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما عند اعداد القوائم المالية ومن بنود هذه القوائم المالية التي يهتم بها ويقوم بفحصها لأداء رقابة فعالة مما يجعل اجراء عملية التدقيق الخارجي أداة مهمة لتحسين سير أداء المؤسسة وفق معايير التدقيق الخارجي .

ومن خلال هدا الفصل سنقوم بدراسة جميع النقاط المتعلقة بالتدقيق ونظام الرقابة الداخلية ومن هنا جاء تقسيم هدا الفصل الى ثلاثة مباحث وهما.

- المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لتدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية
- المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية
- المبحث الثالث:الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لتدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية

سوف نتناول في هدا المبحث عموميات حول التدقيق الخارجي وأنواعه وأهداف ومعايير التدقيق.

المطلب الأول: مفاهيم حول التدقيق

أن ظهور التدقيق و بلوغه هدا المستوى من التطور والدي يرجع إلى كبر المؤسسات وتشعب وظائفها مع زيادة تداخل فروعه الأمر أداء الى صعوبةمراقبة ملاك المؤسسة لتسيرها وعليه أصبح من الضروري فهم دور و أهمية التدقيق فى مختلف أنشطة المؤسسة

الفرع الأول تعريف التدقيق

التعريف الأول: التدقيق بمعناها اللفظي audit وهي منشقة من كلمة اللاتينية audire ومعناها – يستمع – لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق ،وأما التدقيق بمعناه المهني فتعني عملية فحص المستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايد للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية[1].

التعريف الثاني:التدقيق هي عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى توافق بين المعلومات ومعايير محدد، مقدما، ويجب أن تتم عملية التدقيق بواسطة شخص فني مستقل[2].

التعريف الثالث: التدقيق عملية منظمة ومخططة وتتم بالتنسيق ،وهي تشمل الحصول على الأدلة والإثباتات التي يتم تقييمها المتكونة من كل المؤثرات التي تؤدي في النهاية إلى قرارات المدققين ،وهي مرتبطة بتأكيدات عن الإجراءات الأحداث الاقتصادية.[3]

مهما تنوعت التعاريف وتغيرت وجهات النظر إليها يبقى تعريف التدقيق بأنه عملية مستمرة ومنتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الإقتصادية التي قامت بها المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي لتقييم الإجراءات المحاسبة والإدارية

---

[1] ضاهر القشي، المؤتمر العلمي الدولي الثاني ،الأعمال الإلكترونية والتحول في اقتصاديات الأعمال، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ،جامعة الزرقاء،15-2011/3/19 ص5

[2] حاتم محمد الشيشيني ،أساسيات في المراجعة مدخل معاصر ،الطبعة الأولى، المكتبة العصرية ،2006 ،ص15

[3] طارق عبد العال حمادة ، موسوعة معايير المراجعة ،جامعة عين الشمس ، الاسكندرية ،2004 ،ج1 ،ص27

داخل المؤسسة وكذا استعمال أدوات كفيلة للوصول الى رأي فني محايد حول مدى شفافية ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

الفرع الثاني :مفهوم التدقيق الخارجي وأنواعــه:

أولا. مفهوم التدقيق الخارجي

إن سبب وجود التدقيق هو وجود معاملات مؤثرة في ذمة الأطراف المشاركة فيها ويترتب عنها حقوق والتزامات، وأن نتيجة هذه المعاملات تسجل عند وقوع وتصفية هذه الأخيرة وفقا للغة المحاسبة.

من هنا يزيد تعقيد الدور المنوط للتدقيق في الجزائر اليوم ،في مختلف الأنشطة الإقتصادية و الإجتماعية وخاصة المؤسسة الإقتصادية التي تسعى الى تحسين أدائها في ظل ظروف اقتصاد السوق.[1]

التعريف الأول: يمكن تعريف التدقيق الخارجي على أنها عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها ، والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الإعتماد على تلك القوائم.[2].

التعريف الثاني: يعتبر التدقيق الخارجي عملية منظمة من أجل الحصول على الأدلة التي تمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد من خلال مجموعة من الوسائل ،تهدف هذه الدراسة إلى تقديم أداة جديدة تمكن المدقق من الكشف عن ممارسات المحاسبة الإحتيالية[3].

---

[1] ناصر دادي عدون ورابح تلاهوبري ،نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغييرات الإقتصادية الداخلية والخارجية ، مجلة الإصلاحات الإقتصادية والإندماج للاقتصاد العالمي ،رقم 4 المدرسة العليا للتجارة 2008 ،ص:87-88.

[2] سفير محمد، رازقي اسماعيل الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر 05-2013/05/06 مداخلة بعنوان :مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي ،ص3

[3] علام محمد موسى حمدان، دور التدقيق لخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية ،الجامعة الأهلية ، مملكة البحرين ،ص2

التعريف الثالث:ويمكن تعريفه أيضًا :عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتحريات الاقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية. وأصحاب المصلحة في المؤسسة.[1]

مهما تعدد التعاريف للتدقيق الخارجي فخلاصة القول أن التدقيق الخارجي الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة أو الشركة ويكون مستقلاً عن إدارة المؤسسة بهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بهدف الخروج راي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية من الوضع المالي للمؤسسة.

ثانيـا :أنواع التدقيق الخارجيـــة

يمكن تقسيم التدقيق الخارجي إلى مايلي:[2]

1/ من حيث القائم بعملية التدقيق وتنقسم الى قسمين

- **التدقيق الخارجي:** هو التدقيق التي يتم بواسطة طرف خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة، يهدف بشكل رئيسي إلى تقديم رأي محايد ومستقل حول القوائم المالية
- **التدقيق الداخلي:** لقد نشأ التدقيق الداخليبناء علىاحتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفدية ، فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة، تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقييم داخل الأهداف الإدارة في مجال الرقابة.

2/ من حيث الإلزام وتنقسم بدورها الى قسمين:

- **التدقيق الإلزامي:**هو التدقيق الذي يختم القانون القيام بها ،حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية لها،
- **تدقيق إختياري** : هو التدقيق التي تتم دون إلزاممعين بقانون أو بلائحة معينة.

[1] صديقى مسعود ،براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية

[2] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية،مذكرةماجستير،غير منشورة ،الجزائر،2010/2009،ص ص:23-26.

3/ من حيث مجال أو نطاق التدقيق وتنقسم إلى قسمين

- **التدقيق كامل:** في هذا النوع من التدقيق يكون عمل نطاق عمل التدقيق غير محدد، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق أية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به، حيث أن مسؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص.
- **التدقيق جزئي:** هي التدقيق التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق التدقيق ،بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها،و تحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات دون غيرها ،وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر.وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المدقق في مجال أونطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره.

4/ من حيث مدى الفحص أوفحص حجم الاختبارات بدورها تنقسم الى قسمين

- **التدقيق شامل (تفصيلي):**تعني أن يقوم المدققبتدقيق جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، يصلح هذا النوع من المراجعة للمؤسسات صغيرة الحجم ،بينما في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة الى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.
- **التدقيق إختياري:**في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بمراجعة جزء من الكل ،حيث يقوم بإختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص ،مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها ،فالمراجعة الإختيارية تعتبر الأساس السائد في وقتنا الحاضر.

يتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات ،من أهمها مايظهره فحص وتقييم المراجع الخارجي لأنظمة الوقاية الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من ناحية ،ومدى إمكان تطبيق إجراءات المراجعة الاختبارية من ناحية أخرى.

5/ من حيث توقيت عملية التدقيق وإجراء الاختبارات كذلك انقسمت الى قسمين:

- **التدقيق نهائي:** يتميز هذاالتدقيق بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية. ويلجأ المدقق الخارجي الى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

- **التدقيق مستمـر**: في هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراءات الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة .وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

الفرع الثالث: أهداف ومعايير التدقيق الخارجي

تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق من أحدث مستجدات مهنة التدقيق في الجزائر نظرا لصدورها فى الشهور القليلة الماضية.

أولاً: المعايير الجزائرية للتدقيق:

1- المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت)210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق[1]

يعالج هدا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة وعند الاقتضاء مع الاشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة . حول أحكام مهمة التدقيق ويهدف هدا المعيار الى:

- أن هدف المدقق هو قبول و متابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تما الاتفاق عليها

- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الاحكام و الشروط المعرضة في رسالة المهمة و يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

- يتمثل التدقيق أيضا في التقييم المبادئ المحاسبية المتبعة.

2- المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت)505 التأكيدات الخارجية

يعالج هدا المعيار الجزائري للتدقيق استعمال المدقق إجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة

ويهدف هدا المعيار ألي:

[1] المقرر رقم002 المؤرخ في 04 فيفري2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

– هدف المدقق الدى يلجأ الي اجراءات التأكيد هو تصور ووضع حيز التنفيذ هده الاجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية.

– عند لجوء المدقق الي اجراءات التأكيد, الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد مع تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب ,كدلك رصيد الحسابات , مكوناتهاوأجال الاتفاقيات ,

– يجب على المدقق تحديد ما أداكانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية أو الزامية الحصول على أدلة مثبتة .

3–المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت)560

يعالج هدا المعيار الجزائري الأحداث التي تقع بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الأقفال) وتاريخ تقريره و التي تتطلب أحدات تعديلات التي تقع على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها , قد تمت معالجتها وفق المنهج المحاسبي المطبق.

4–المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت)580

يعالج هدا المعيار الجزائري 580 الزامية تحصيل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الادارة في أطار معالجة الكشوفات المالية

و يهدف هدا المعيار الى:

– الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد ان هده الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه

– الرد على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة.

5–المعيار الجزائري للتدقيق –300– تخطيط تدقيق الكشوف المالية:[1]

[1] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016

يعالج هدا المعيار الجزائري 300 إلزامية تدقيق الكشوفات المالية بفعالية . بناءا عن التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.

6- **المعيار الجزائري للتدقيق – 500– العناصر المقنعة:**

يعالج هدا المعيار الجزائري 500 وهو تصور ووضع حيز التنقيد إجراءات التدقيق التي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية و المناسبة قصد استخلاص النتائج معقولة يستند عليها في تأسيس رأيه.

7– المعيار الجزائري للتدقيق –510– مهام التدقيق الأولية–الأرصدة الافتتاحية:

يعالج هدا المعيار الجزائري 510 واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية .وهدف المعيار هو نقل الأرصدة إقفال السنة المالية السابقة عند أعادة الافتتاح و تبات استخدام الطرق المحاسبية.

8- **المعيار الجزائري للتدقيق –700– تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية:**

يعالج هدا المعيار الجزائري 700 التزام المدقق بتشكيل رأى حول القوائم المالية و يهدف هدا المعيار التعبير بوضوح عن هدا الرأي في تقرير كتابي وتشكيل الرأى يكون على أساس تقييم الاستنتاجات.

9- **المعيار الجزائري للتدقيق –520– الإجراءات التحليلية:**

يعالج هدا المعيار الجزائري 520 استخدام المدقق للإجراءات التحليل. يهدف هدا المعيار ألي جمع العناصر الدالة و الموثوقة من خلال وضع الاجراءات التحليلية المادية.

10-**المعيار الجزائري للتدقيق –570– استمرارية الاستغلال:**[1]

يعالج هدا المعيار الجزائري 570 التزامات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة و بمدى التزامها بفرض استمرارية الاستغلال و استخلاص النتائج.

11- **المعيار الجزائري للتدقيق – 610– استخدام أعمال المدققين الداخليين:**

[1] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017

يعالج هدا المعيار الجزائري 610 شروط انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الخارجي و يهدف هدا المعيار إلى تحديد مدى ملائمة إعمال المدققين لاحتياجات المدقق الخارجي.

12-المعيار الجزائري للتدقيق –620– استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق:

يعالج هدا المعيار الجزائري 620 واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في الميدان و يهدف هدا المعيار ألي تحديد الحالات التي يقدر فيها المدقق ضرورة الاستعانة بخبير و هده الإعمال ملائمة للتدقيق .

ثانياً: أهداف التدقيق الخارجي

هناك نوعين من الأهداف أهداف تقليدية ،وأخرى حديثة أو متطورة[1]

1– الأهداف التقليدية:

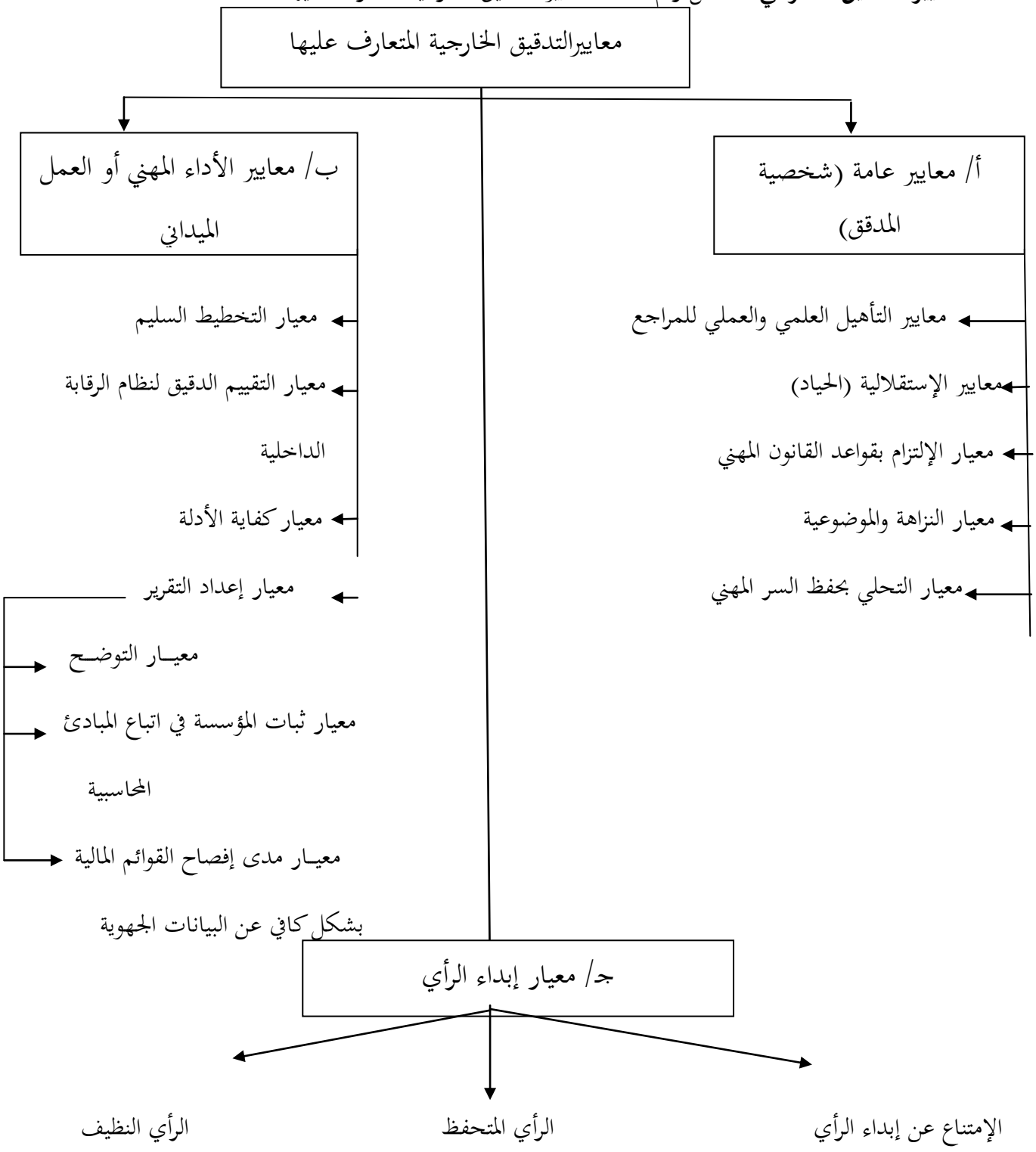
- التحقق من صحة ودقة البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدىالاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز الماي.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.

2–الأهداف الحديثة المتطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية انتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

[1] خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات عمان، دار النشر ،ص11.

ثالثا:معايير التدقيق الخارجي: شكل رقم 1_1 معايير التدقيق الخارجية المتعارف عليها



المصدر .من أعداد الطلبة:عبد الرحمان بابنات . ناصر دادي عدون .التدقيق الأدارى وتأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطةفى الجزائر . دار المحمدي العامة. الجزائر .2008

انطلاقا من إصدارات عدد من الهيئات المختصة مثال مجمع المحاسبين والمدققين الأمريكين،ومحافظي الحسابات الفرنسين والنصب القانوني لمهنتي التدقيق في الجزائر ،يمكن اختصار معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات التالية حسب الشكل أعلاه[1]:

حيت على المدقق عند القيام بعملية التدقيق أن يلتزم بمعايير التدقيق المتعارف عليها وتعرف هذه المعايير على أنها النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودي عمل المدقق وتتميز معايير التدقيق بالثبات النسبي فهي نادر ما تغير حيث يمكن أن يحدث هذا فقط بإصدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك وتتكون معايير المراجعة التي أوصى بها المحاسبين الأمريكيين ثلاث مجموعات هي:[2]

- **المجموعة الأولى: المعايير الشخصية**

وتسمى المعايير العامة أو الشخصية لأنها تتعلق بالصفات الشخصية للمراجع الخارجية وتتكون من ثلاثة معايير :

1. **التأهيل العلمي والعملي**:بالرغم من أن أي شخص قد تتوفر فيه الكفاءة في مجالات عديدة إلا أنه لايستطيع مقابلة احتياجات المراجعة بدون التعليم والخبرة في هذا المجال والتي تمكنه من ابداء رأي تثق فيه وتعتمد عليه أطراف متعددة في اتخاد قرارات معينة.

وينص هذا المعيار على ضرورة توافر عاملين أساسين في التدقيق

1.1التأهل العلمي (التعليم)

2.1 التأهيل العملي (الخبرة و الكفأة)[3]

[1] مسعود صديقي،دور المراجعة في استراتجية التأهيل الإداري للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث ،العدد الأول، جامعة ورقلة، الجزائر 2002،ص،ص65_66.

[2]J-MAILER ,Initiation Au Contrôle Comptable (Ed Economie et harmonisme 1974),p56

[3] أمين السيد احمد لطفي ،المراجعة بين النظرية والتطبيق ،الدار الجامعية ،الإسكندرية،مصر،2006،ص14

2. استقلال المدقيقين:

1.2 اعداد برنامج التدقيق

2.2 الفحص

3.2إعداد التقرير

3. بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني:

ويتضمن هذا المعيار بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب التدقيق ويعني ذلك أن المدقق مسؤول مهنيا عن أداء عمله على نحو جاد وحذر وللتوضيح يشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل:

اكتمال أوراق العمل ،كفاية أدلة المراجعة وموضوعة تقدير المدقق ،كما يجب أن يتجنب المدقق الإهمال ولكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات[1]

- **المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني**

وتسمى معايير العمل الميداني وهي تلك المعايير التي تطبق عند أداء مهمةالتدقيق فتلك المعايير تحدد اطار عمل لأداء عملية التدقيق وتتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير:

1. **التخطيط والإشراف:**

يتضمن تخطيط عملية التدقيقالإستراتيجي بمعني الرؤية الخطة التي سيتبعها المدقق عند قيامه بأعمال التدقيق ويجب على المدقق في نهاية هذه الخطوة أن يقوم بإعداد برنامج التدقيق مستفيداً في ذلك بالمعلومات التي حصل عليها خلال فترة التخطيط، ومع مراعاة إمكانية تعديل بعض الإجراءات التي يتضمنها برنامج التدقيق عند الحصول على معلومات إضافية

[1] وجدان علي أحمد ، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستر في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر3 ،2010/2009 ،ص ص132-134.

تستوجب التعديل .ولكي يتمكن المدقق من التخطيط السليم والفاعل لعملة ، فإن عليه أن يفهم طبيعة العمل وتنظيمه وطرقه ،لأن هذا يمكنه من تقدير الأثر المحتمل للأحداث والعمليات على القوائم المالية[1]

2. **دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية:**

يجب أن تتم دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة كأساس لتحديد مدى الاعتماد عليه وبالتالي تحديد حجم الاختبارات الأزمة والتي تحدد اجراءات التدقيق الضرورية.

ويمكن للمدقق دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية

- التقرير الوصفي، خرائط التدقيق ،قائمة الاستقصاء النموذجية

وبعد الدراسة السابقة يقوم اعداد ورقة عمل تتضمن

- نقاط الضعف، نقاط القوة ، التوصيات المقترحة[2]

3. **جمع أدلة التدقيق الكافية:**

أثناء عملية التدقيق يصل المدقق الى نقطة يكون قد حصل عندها على قدر كاف من أدلة الإثبات تمكنه من ابداء رأيه في القوائم المالية ،والذي يحدد هذه النقطة هو التقدير المهني للمدقق آخذا في اعتباره الظروف المحيطة بعملية التدقيق.

إذا فأدلة التدقيق الكافية طبقا لهذا المعيار هي التي تمثل أساسا معقولا للمدقق لأبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية ويمثل دليل التدفيق أحد الأسس الهامة لعملية التدقيق ،كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم ،أي أن أدلة التدقيق توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية[3].

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ،" التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية "،مذكرة مقدمة

[2] أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات ،ط1،دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان،الأردن،1999،ص26.

[3] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ،مرجع سبق ذكره ،ص31-33.

- **المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقارير**

- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها،
- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت المبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للتدقيق تتماثل مع نفس المبادئ التي تم استخدمت عند اعداد القوائم السابقة.
- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها مالم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك،
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية ،وفي الأحوال التي لا يكن إبداء الرأي يجب الإشارة الى الأسباب التي أدب الى ذلك ،ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص وطبيعة الخدمة التي بها المدقق مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.[1]

أولاً: أنواع التقارير

سبق وأن ذكرنا أن الهدف الرئيسي من وراء عملية التدقيق هو إعطاء رأي فني و محايد حول مدى صحة القوائم المالية التي قامت بإعدادها المؤسسة ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال نهاية الفترة المالية ،وهذا الرأي يكون متضمنا في تقرير مكتوب بعده المدقق بعد انتهاء عملية التدقيق ،فهناك نوعان من تقارير المدقق ،التقرير العام والتقرير الخاص

1. التقرير العام.

يتم إعداد هذا التقرير من طرف المدقق للمصادفة على الحسابات السنوية للمؤسسة ،ويتضمن هذا التقرير مايلي:

- التذكير بكيفية تعيين المدققمن طرف المؤسسة
- التعرفعلى المؤسسة والدورة محلالتدقيق
- الوثائق المالية التي خضعت للفحص تمضى وترفق بتقرير كملاحق مع ذكر التواريخ الخاصة بها
- التركيز على أن عملية التدقيق تمت وفقا لمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها
- عرضالمدقق للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها على نتيجة المؤسسة بالأرقام،

[1] صديقي مسعود، دور المراجعة في استراتجية التأهيل للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية ،مجلة الباحث ،عدد 01،جامعة ورقلة،2002،ص65.

- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس
- رأي المدققحول مدى عدالة القوائم المالية والمحاسبة في تمثيل الوضع المالي ونتائج الأعمال
- مدى اتباع وتطبيق المبادئ المحاسبية عند اعداد القوائم المالية والمحاسبية
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك[1]

وعند تحليل العبارات التي تستعمل التقرير يجب أن يتضح:

- أن مسؤولية اعداد القوائم المالية تقع على عاتق المؤسسة
- أن مسؤولية اعداد التقرير تقع على عاتق المدقق
- الالتزام بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند ابداء الرأي وكافة الإجراءات الأخرى التي يرى أنها ضرورية للمدقق
- أن التقرير يغطي فترة محددة ومعرفة

أما خاتمة التقرير فيجب أن تكون واضحة يصادق فيها المدقق بتحفظ أو بدون تحفظ أويرفض المصادقة بأدلة:

- ✓ **المصادقة بدون تحفظ**:تعني هذه المصادقة أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عالي من الشرعية والصدق ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات هدفها الشرح للمساهمين ودون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.
- ✓ **المصادقة بتحفظ**:وتعني أن الأخطاء المسجلة والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المدقق لا تمس بصدق وشرعية الحسابات.
- ✓ **رفض المصادقة**:يعني هذا الرفض أن الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها ،ويمكن أن يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف المدقق نتيجة لما يلي:
  - وجود عراقيل حالت دون استطاعةالمدقق القيام بمهمته
  - الرفض القاطع للمسؤولين بالقيام بالتعديلات المقترحة من طرف المدقق

[1] محمد بوتين ،مرجع سبق ذكره ،ص49

كما يجب على المدقق عند رفض المصادقة أن يقدم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل وهذا حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة واتخاد القرارت اللازمة.[1]

2. **التقرير الخاص**: يكتب المدقق تقريرا خاصا حول الاتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة على الغير والمنصوص عليها قانونا ويتضمن هذا التقرير مايلي:

- قائمة الاتفاقياتالمبرمة والمستفيدين منها.
- شروط إبرامها ورأيه حول هذه الاتفاقيات

كما أن على المدقق أن يتأكد قبل كتابة هذا التقرير من عدم وجود اتفاقيات أخرى جديدة لم يكن على دراية بها.

يتضمن تقرير مدقق الحسابات العناصر الرئيسة التالية[2]

1. **عنوان التقرير**: حيث يعنون التقرير بعبارة (تقرير مراقب الحسابات)
2. **الموجه اليهم التقرير**: يوجه التقرير عادة إلى المساهمين أو أصحاب المؤسسات أو المديرين أو الى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تمت مراجعتها ،
3. **الفقرة الافتتاحية** : تتضمن الفقرة الافتتاحية ما يلي:

- أن يحدد تقرير المدقق حسابات الكشوفات التي تمت مراجعتها
- وجود عبارة تفيد بأن الكشوفات المالية هي مسؤولية إدارة المؤسسة،وعبارة أخرى تفيد أن مسؤولية مدقق الحسابات هي ابداء الرأي عليها ،بناء على مراجعته لها.
- فقرة النطاق: وتشمل مايلي:

أ. وصفاً لنطاق التدقيق ، يتوضح أن التدقيق قد تمت في ضوء اللوائح السارية ،والإشارة الى تمكين مدقق الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة

ب. تضمين التقارير عبارة تفيد أن التدفيق خطط ونفذ ،للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو الكشوفات المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية

---

[1] محمد بوتين،مرجع سبق ذكره ،ص ص50،51

[2] بالقاسم يعوج،أهمية المراجعة الخارجية تدنثة الممارسات السلبة لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، مذكرة

ت. وصفا لعملية التدقيقمتضمنة:

- أن الفحص قد تم على أساس الاختبارات بالعينة لأدلة المؤيدة للقيم ،والإفصاح الواردبالكشوفات المالية
- تقييم للسياسات المحاسبية في اعداد الكشوفات المالية
- تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدمة في اعداد الكشوفات المالية
- تقييم عرض الكشوفات المالية ككل

ث- فقرة تفيد أن مدقق الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض التدقيق وذلك بيانا بأن أعمال التدقيق التي قام بها توفر أساس مناسبا لإبداء الرأي على الكشوفات المالية

4. **فقرة الرأي**: تتضمن ما يلي:

أ. رأياً صريحاً عما إذا كانت الكشوفات تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات طبقًا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

ب. رأيا عن مدى تماشي الكشوفات المالية مع المتطلبات أخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها.

5. **تاريخ التقرير – عنوان مدقق الحسابات– توقيعمدقق الحسابات**

المطلب الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة مبادئ التدقيق الخارجية ومسؤوليات التدقيق الخارجي ومهمته ومنهجية تنفيذها.

الفرع الأول: أسس (مبادئ) التدقيق الخارجية

التدقيق كعلم ،تقوم على مجموعة من الأسس (المبادئ) التي تمثل الإطار الفكري والنظري لها ،والمستخلصة من المؤلفات الأدبية والتطبيق العملي، وتعتبر هذه الأسس المرجع لعمل المدقق وتقويم أدائه ومناط التطوير إلى الأفضل ،وتختلف هذه الأسس من دولة الى دولة ومن زمان الى زمان، ومن أكثر أسس التدقيق المتعارف عليها في الأوساط المهنية مايلي:

1. **التعاقد (عند الإرتباط)**: يجب تنسيق العلاقة بين المدقق والجهة التي كلفته بالتدقيق من خلال عقد الإرتباط الذي يوضح فيه كافة الشروط بين الأطراف ومن أهمها :هدف التدقيق ،ونطاقها ،مدتها ،نوعها، الألعاب المتفق عليها وطريقة سدادها، والحقوق والواجبات والمسؤوليات

2. **التخطيط والبرمجة** :ويقصد بذلك ترجمة نطاق التعاقد في صورة خطة تنظيمية،توضح ترتيب أعمال التدقيق بصورة منتظمة وتساعد المدقق على العمل بكفاءة عالية ،ويتضمن ذلك :خطة التدقيق، سياسات التدقيق ، كما تساعد هذه الخطة في الإشراف على أعمال المدقيقين المساعدين ،ويعاد النظر في الخطط الموضوعة كلما دعت الضرورة لذلك.
3. **الكفاءة المهنية** : ويقصد بذلك توفر مواصفات علمية وفنية معينة في من يقوم بعملية التدقيق ،وذلك للمحافظة على جودة الأداء المهني يتطلب أن يتوافر في المدقق معرفة علمية عامة ،ومعرفة فنية والتي يكتسبها من خلال الممارسة وكذلك أن يكون على علم بالتطورات الحديثة في المهنة وأساليبها.
4. **الموضوعية** : ويقصد بها الحصول على ادلة الإثبات الكافية لتجويد عمله وسلامة رأيه ،حتى يتجنب التقدير الشخصي في ابداء رأيه ،كما يجب أن يستعين المدقق في عمله بأساليب التقنية المتطورة ومنه نظم المعلومات والخبرة وأساليب بحوث العمليات بدلاً من الإعتماد كلية على الحدس والتخمين.
5. **الحياد**: يلتزم مدقق الحسابات بالحياد التام في عمله ، لاينحاز الى طرف على حسابات طرف آخر، وأن يكون مستقيمًا ،متجرداً ،عادلاً، غير مرتبط بأي مصلحة تنال من أمانته وتجرده مهما كانت هذه المصلحة ومن مقومات الحياد عند المدقق القيم والمثل والأخلاق ،وهذه ما يطلق عليها في مجال المهنة :آداب وسلوك المهنة
6. **المسؤولية**: يعتبر المدققمسئولا عن نفسه ،وكذلك عن متبوعيه وشركائه عن أي تقصير أو إهمال أو تعدي في أدا العمل ، وهناك أنواع مختلفة من المسئولية : مدنية وجنائية ومهنية وخلقية ووطنية.
7. **المصداقيـة**: يلتزم مدقق الحسابات في كل تقاريره وآرائه بالمصداقية ،أي تكون المعلومات الواردة بها تعبر عن الواقع تعبيراً فعليًا ،وأن لايتطرق إليها الشك بالتزوير أو التلفيق ،وكلما كانت تلك المعلومات ترجع الى أدلة إثبات قوية ،كلما كانت صادقة
8. **السريـة**: يجب على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من العميل أثناء قيامه بعمله ،وعدم إفشائها للغير بدون موافقة مسبقة من صاحبها ،وإذا ثبت باليقين عدم إلتزام المدقق بالسرية يوقع عليه من العقاب بمقدار الضرر الذي حدث.
9. **الإفصاح** :يجبعلى المدقق أن يبين في تقريره المعلومات الكافية والتي يترتب على كتمانها ضرر لمستخدمي تلك المعلومات ، حيث يعتبر المدقق وكيلاً عن الجهة التي عينته ،ومستشاراً مؤتمنا ،و مسئولا عن عمله.

الفرع الثاني: منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي

1-خطوات تنفيذ التدقيق الخارجي

لكي تحقق مهنة التدقيق الخارجي أهدافها بكفاءة وفاعلية ،فإنها تفرض على المدقق الخارجي ثلاث خطوات رئيسية تكمل كل منها الأخرى ،وكل خطوة تتضمن مجموعة من الخطوات ،وتتمثل الخطوات الرئيسية فما يلي:

الخطوة الأولى : الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

إن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال التدقيق الخارجى ،إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة. لذلك فإن المدقق الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل التدقيق، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حولها ،لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المدقق الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته ،أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها ،لأجل الكشف عن الأخطاء والتلاعبات والإجراءات التي يستخدمها في ذلك تتمثل[1].في خطوات فرعية يوضحها الشكل التالي:

الجدول رقم (1-2): خطوات الحصول على معرفة العامة حول المؤسسة

أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة	التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة التنظيم المهني عناصر المقارنة بين المؤسسات حوار مع المسئولين زيارات ميدانية التعرف على الوثائق الداخلية
انطلاق الأعمـــال	تكوين ملف الدائم

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص67

	اعداد البرنامج التدقيق الأولى

المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد ،أبو سرعة ،التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر،2010 ،ص77

أ. أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة:

في هذه الخطوة الفرعية يقوم المدقق بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية و القانونية، وذلك من خلال قيامه بالاتي:[1]

1.الإطلاع ودراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات

2.دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.

3.الإطلاعودراسة بعض التقارير المالية للمؤسسات المماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط.

4.دراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسئولياتها

5.دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة، وتحليل خطوط الاتصال والسلطات والمسئوليات

6.دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة

7.دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة ،من خلال الدليل الخاص بالسياسات

8.الإطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة.

9.القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة،ومنها (الظروف المالية ،الاقتصادية ،الاجتماعية ،العامة وبعض قواعد المحاسبة الخاصة بالمؤسسة)

10.محاولة الاتصال المباشر ببعض المسئولين والموظفين في المؤسسة للاستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمدقق

[1] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل،المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية،مصر ،2007 نص208.

ب. **نطاق الأعمال:**

بعد أن ينتهي المدقق من إنجاز الخطوات الفرعية السابقة ،فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة ،عن طريق المعلومات والبيانات التي جمعها والتي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للتدقيق وهذا الملف يجب أن يتم الإحتفاظ فيه بالمواضيع ذات أهمية المستمرة للمؤسسة وأن يتم ترقيمه بطريقة مناسبة ،كما أنه قد تمكن من التحديد المبدئي لأهمية النسبية ،وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة ،وبالتالي يتمكن من إعداد برنامج المراجعة الأولى والذي هو عبارة عن "خطة عمل للتدقيق ،يقوم بوضعها المدقق مع مساعديه ،تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل الى تحقيق أهدافه [1].

الخطوة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

تشمل الرقابة الداخلية ،الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط وتدفيق البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية ،وتشجيع العاملين للتمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة[2]

وفي مايلي الخطوات الفرعية التي يتبعها المدقق في سبيل دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية

1. **جميع الإجراءات (التوثيق):**

يستخدم المدقق أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق ،وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته وإلزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على انتاج معلومات صادقة وموثوقة ،حيث يتفاوت توثيق المدقق لنظام الرقابة الداخلية بحسب تعقيد درجة النظام المستخدم من قبل عميل التدقيق لدراسة نظام المراقبة الداخلية المطبق وتقييم مدى فعاليته يعتمد المدقق على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام وهي:[3]

---

[1] أمين السيد احمد لطفي ،مرجع سبق ذكره ،ص ص:219-220.

[2] خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية ،دار وائل للنشر ،عمان ،الأردن ،ط1 ،1999، ص ص229-228

[3] جمانة الحوري ، مفيد عبد اللاوي ، الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية ،مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية ،جامعة الوادي، العدد 5،2012،ص221-224.

أ. **التقرير الوصفي**: يقوم مدقق بوصف الدقيق لنظام الرقابة الداخلية ،وبتتبع مناقشاته مع أفراد المنشأة ،بحيث يعد وصفا مهما للنظام يكون مكتوبا ،ويعتبر المرونة بمثابة أهم ميزة لمذكرات وصف هذا النظام.

ب. **خرائط التدقيق**: تمثل خرائط التدقيقشكلا بيانيا رمزيا لجزء معين من نظام الرقابة الداخلية، يوضح هذا الشكل تتابع تدفق البيانات ،بحيث تعتبر طريقة ممتازة للمدقق الخارجي التي يستخدمها لتجميع المعلومات حول أساليب الرقابة ،حتى يتمكن من دراستها وتقييمها.

ت. **قائمة الإستقصاء النموذجية**: تعتبر قائمة الاستقصاء الأداة المهمة في دراسة الرقابة الداخلية ،بحيث تشمل على مجموعة من الأسئلة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.

2. اختبارات التطابق (الفهم):

لايكفي إطلاع المدقق على الإجراءات والضوابط للوقاية الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له، ويحقق المدقق هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق التي قد تأخذ أحد الشكلين

- **فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها**: حيث يقوم المدقق باختيار عملية أوعدة عمليات ،ثم يقوم بفحصها من بدايتها في كافة مراحلها حتى تنتهي بالتسجيل في الدفاتر وحفظ المستندات
- **فحص عينة من العمليات**: في هذه الحالة يختار المدقق عينة من العمليات المالية ويقوم بفحصها للتأكد من إتباع إجراءات الرقابة الموضوعة والمحددة[1]

3. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

من خلال الخطوتين السابقتين فإن المدقق يقوم بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية المتبع بالمؤسسة محلا التدقيق. حيث يقوم بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية والرقابية ،التي اتضحت له من خلال التعرف والفهم للأنظمة في الخطوة الرئيسية الأولى السابقة ،ويتم ذلك من خلال قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المعدة لذلك ضمن أوراق العمل ،التي تهدف الى تحديد نقاط القوة والضعف في النظام وبنهاية هذه الخطوة يمكن للمدقق التحديد بشكل شبه نهائي لإجراءات الرقابة الداخلية التي ينوي الاعتماد عليها[2].

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ،مرجع سابق ،ص80-81

[2] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ،مرجع سابق ،ص81

4. **اختبارات الاستمرارية:**

تصمم هذه الاختبارات للتحقق من أساليب الرقابة التي تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها سواء في خرائط التدفق أو نتيجة ما أوضحه استقصاء نظام الرقابة الداخلية[1]

وتهدف اختبارات الالتزامإلى الإجابة على الأسئلة الآتية:[2]

أ. ماهي إجراءات الرقابية الضرورية، وأين يتم تنفيذها ؟

ب. كيف يتم تنفيذ هذه الإجراءات ؟

ت. من يقوم بتنفيذها ؟

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بناءً على ضوء تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية وكذلك نتائج اختبارات الاستمرارية التي نفذها ،يقوم المدقق بإجراء التقييم النهائي لهذا النظام ،وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، بالإضافة الى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام ،ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك وإبلاغ إدارة المؤسسة به وبعد قيام المراجع بإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف والتوصيات بشأنها ،فهو عادة يتأكد من الإجراءات التي تم اتخادها ،بالإضافة الى معرفة أسباب التوصيات والمقترحات المرفوضة[3]

الخطوة الثالثة : فحص الحسابات والقوائم المالية

بعد أن ينتهي المدقق من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية ،يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية

1. **تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية:** كما سبق القول فإن نتائج التقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي قام به المدقق ،يكون لها تأثير كبير على إجراءات التدقيق وخاصة إجراءات فحص الحسابات. فعلى ضوء تلك النتائج يقوم

[1] جميلة الجوزي،مفيد عبد الاوي،مرجع سابق،ص219

[2] سمير كامل محمد،أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات،دار الجامعة الجديدة للنشر،الاسكندرية ،مصر ،1999،ص05

[3] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ،مرجع سابق ،ص81،82،83

المدقق بإعادة النظر في برنامج مراجعته وتحديده لنطاق وطبيعة وتوقيت وحجم إجراءات الفحص التي ينبغي عليه أن يقوم بها ،ففي حالة قوة النظام يقوم المدقق بتخفيض إجراءات فحصه ،إلا أنه لا يمكنه الإستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو إستبعادها نهائيًا حتى وإن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية ممتاز ،وذلك بسبب أوجه القصور الضمنية في نظام الرقابة الداخلية، ومحدودية فعاليته. أما في حالة ضعف النظام فيقوم بتدعيم برنامج مراجعته بإجراءات مراجعة إضافية أهمها إجراءات فحص الحسابات[1]

2. **اختبارات السريانية والتطابق**: هي اختبارات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر على أرصدة القوائم المالية ،فهي تمثل تحديداً واضحا للتحريف في الحسابات وتتمثل في:

أ–اختبارات التطابق من خلال التدقيق التحليلي: تتعلق هذه الاختبارات بتقييم القوائم المالية ،عن طريق دراسة العلاقات المعقولة بين المعلومات المالية ذاتها ،أو بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية [2] حيث تشمل المقارنات بين القيم المسجلة في السنة الحالية مع ما يقابلها في السنوات السابقة ،وكذلك قيام المدقق بحساب النسب المالية للسنة الحالية ومقارنتها مع النسب المالية للسنوات السابقة و البيانات الأخرى المرتبطة بها. فإذا وجد أي انحرافات في السنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة ، فإن الأمر يتطلب من المدقق إجراء فحص معمق لمعرفة وتوضيح أسباب تلك الإنحرافات.

ب–اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية: وتتمثل في قيام المدقق بفحص تلك الوثائق الداخلية بالمؤسسة التي يراها ضرورية ،للحصول على أدلة إضافية عن مدى تطابق وسلامة وصحة مبالغ العمليات المالية التي تعكسها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة ،فجميع تلك الوثائق تعتبر قرائن تساعد المدقق للوصول الى رأي فني حول القوائم المالية للمؤسسة[3]

ج –اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية: تستعمل المصادقات للتأكد من صحة الأرصدة، حيث يتم ارسال طلبات المصداقة للمتعاملين مع المؤسسة بهدف التأكد من صحة أرصدتهم التي تعكسها دفاتر وسجلات المؤسسة ،مثل :العملاء، الموردين، البنوك. كما يقوم المدقق بإرسال مصادقات لأطراف أخرى طلبا لمعلومات حول المؤسسة التي

---

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة،مرجع سابق ،ص81

[2] حازم هاشم الآلوسي، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق،ج2،ط1 ،منشورات الجامعة المفتوحة ،طرابلس،ليبيا،2006،ص32.

[3] توفيق مصطفى أبو رقبة ،عبد الهادي إسحاق المصري ،تدقيق ومراجعة الحسابات،ط1،دار الكندل للنشر والتوزيع ،أربد، الأردن ،1991،ص87.

يراجعها ، مثل المحامين فيما يتعلق بنزاعات المؤسسة مع الغير إذا كانت هناك نزاعات موجودة ،ومصالح الرهن العقاري فيما يتعلق بالعقارات.

د–اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية:من هذه الاختبارات قيام المدقق بالنزول الميداني الى المؤسسة وفروعها للقيام بعمليات الجرد لأصولها بنفسه أو الحضور عمليات الجرد مع لجنة الجرد المشكلة من قبل المؤسسة ،التي تتم عادة في نهاية السنة،ويكون حضور المدقق مع لجنة الجرد بصفة مراقب فقط[1]

هـ–إنهاء عملية التدقيق: فبعد أن يقوم المدققبتنفيذ خطوات وإجراءات التدقيق السابق ذكرها وقبل إدلاله هذا الرأي النهائي فإن عليه أن يقوم بالإجراءات التالية استكمالا لعملية التدقيق

و– التأكد من مدى توفر مبادئ وقواعد المحاسبة : وذلك بأن يتحقق المدقق من أعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقًا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عامًا ،وأن هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة في السنة الحالية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في السنوات السابقة ،وهذا بدوره يدعم درجة اعتماد أصحاب المصالح مع المؤسسة على تلك القوائم.

ن– **فحص الأحداث ما بعد الميزانية**: الأحداث ما بعد الميزانية هي أحداث تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء إجراءات التدقيق (تاريخ تقرير المدقق) ،ويكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية أو يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية للسنة محل التدقيق .لذلك يجب على المدقق فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ما هو هام ومؤثر على القوائم المالية للمؤسسة. ويهتم المدقق بنوعين من هذه الأحداث هما :

- أحداث لها تأثير مباشر على القوائم المالية ويجب تعديلها وتسويتها ،مثل بيع أصول ثابتة غير مستعملة وذلك في أوائل السنة التالية بقيمة تقل عن صافي القيمة الدفترية.
- أحداث ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية ولكن الإفصاح عنها على شكل ملاحظات ترفق هذه القوائم يعتبر ضروريًا وملائما ،مثل انخفاض كبير في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل مع استمرار احتفاظ المؤسسة بها.

[1] عبد السلام، عبد الله سعيد أبو سرعة ،مرجع سبق ذكره ،ص84

ك- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية:

ويعني ذلك أن يتأكد المدقق من أن إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة والجوهرية كاف ومعقول ،وتتعلق هذه الحقائق بشكل القوائم المالية وتبويبها والمصطلحات المستخدمة ومدى التفصيل الوارد بها[1]

ر-إصدار الرأي:

إن هذا الإجراء هو الركيزة الأساسية والغاية النهائية من عملية التدقيق ،حيث أنه بعد أن ينتهي المدقق من القيام بتجميع أعمال واجراءات مراجعته فإنه يقوم بإصدار رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة التي قام بمراجعتها.

الفرع الثالث: واجبات ومسؤوليات مندوب الحسابات (المدقق الخارجي)

أولاً: واجبات مندوب الحسابات:

أن الطابع القانوني لمهنة مندوب الحسابات تفرض عليه تصرفات خاصة في ممارسة مهامه تمنح منتوجه درجة عالية من الثقة ويمكن أن نميز بين ثلاثة التزامات قانونية تقود عمل مندوب الحسابات وتحكم دوره وتوجه نشاطه وهي:

- الالتزام بالمحافظة على أسرار المهنة
- عدم التدخل في أعمال الإدارة
- دوام المهنة
- التدخل الشخصي
- التزام بالإجراءات

1-المحافظة على أسرار المهنـة:

الشركة كتاب مفتوح أمام مندوب الحسابات يتعرف على عملاتها ويقف على أسرارها التجارية ويكتشف حقيقة مركزها المالي وهذه كلها مسائل لو علم بها الغير من منافسي الشركة أو موردیها أو دائنيها لا تسبب في أضعاف مركزها التنافسي

[1] أحمد حلمي جمعة ،مرجع سبق ذكره ،ص148،149

في السوق وألحقت به أخف الأضرار[1] لذلك كان من الطبيعي أن يفرض الشارع على مندوب الحسابات التزاما بالمحافظة على سر المهنة لحماية المؤسسات الخاضعة لمراقبته فنصت المادة 18 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 على أن يلتزم خبراء المحاسبة ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالمحافظة على الأسرار المهنية حسب الشروط والعقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات.

إن إفشاء الأسرار المهنية من اختصاص القاضي وهذا بتطبيق أحكام المادة 301 من قانون العقوبات التي تنص على أنه يعاقب بالحبس لمدة لاتتجاوز ست شهور كل من أفشى سرا كان مودعا لديه بمقتضى وضيفته أو بغرامة لاتتجاوز 5000 دج

2-الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة:

أصر المشرع الجزائري في النصوص القانونية على أهمية مبدأ عدم التدخل في إدارة المؤسسات العمومية الإقتصادية كما أن القانون 88/01 المؤرخ في 88/01/12 المتعلق باستقلالية المؤسسات في المادة رقم 58 يرى أنه (لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية خارج الهيئات المسؤولة قانونيا) وينص القانون 91/08 المؤرخ في :1991/04/27.

المتعلق بمهمة خبراء المحاسبين ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في المادة رقم28 أن مهمة مندوب الحسابات تستبعد أي تدخل في أعمال التسيير وإنما مراقبة قيم ووثائق المؤسسة

في أي وقت وأن يطلب الإيضاحات والبيانات التي يراها ضرورية لتدعيم رأيه فليس له الحق أن يتدخل في رسم سياسة الشركة وأن يراقب وسائل الإدارة لتنفيذ هذه السياسة وأن يصدر حكما على ملاءمة قراراتها من الناحية التجارية أو المالية لأنه أن فعل ذلك يكون قد احل نفسه محل مدير الشركة ولا يجوز لمندوب الحسابات أيضا أن ينتقد إدارة الشركة كأن يعيبها بأن ناتج الشركة أقل من مثيله لدى الشركات الأخرى التي تعمل في نفس القطاع الاقتصادي.

[1] علي سيد قاسم ،مراقبة الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة ،(دار الفكر العربي 1991)،ص168

3-مدى استمرارية عمل مندوب الحسابات:

ترك المشرع الجزائري الحرية الكاملة لمندوب الحسابات في تحديد الوقت الذي تستغرقه الرقابة وهذا في نص المادة 678 من القانون التجاري والتي ترى أنه (يستطيع مندوب الحسابات في فترة من السنة أن يقوم بالرقابة التي يراها ضرورية له)، ومن هنا يمكن القول بأنه يخول لمندوب الحسابات سلطة دائمة في تدقيق حسابات الشركة والتحقق من موجوداتها في أي وقت يراه ملائما لذلك دون أن يفرض عليه التزاما بالقيام يوميا بأعمال الرقابة طوال السنة التي يعد تقريرا عنها .

4-التدخل الشخصي:

تعتبر وظيفة مندوب الحسابات مهمة شخصية ولا يمكن توكيلها كاملة لأحد الزملاء يجب أن يكون مندوب الحسابات قادرا على إدارة مهمته وتحت مسؤوليته حتى يتسنى له إبداء رأي شخصي سليم . وتنص المادة 14 من القانون 08/91 المؤرخ في 1991/04/27 إن أعمال خبراء المحاسبة ومندوبو الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتم بأسمائهم وتحت مسئوليتهم حتى وان تجمعوا في شركة مدنية. كما منح القانون الحق لمندوب الحسابات في المادة 42 أن يستعين في أداء مهمته بأي خبير في فحص بعض الأعمال ذات الطبيعة الفنية وهذا على نفقته وتحت مسئوليته.

5-الالتزام بالإجراءات :

المادة 49 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 ترى أن خبراء المحاسبين ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لهم مسؤولية كاملة للإجراءات وواجب وسائل وليس النتيجة ،إن هذا القانون يسمح لنا بالقول أن مندوب الحسابات عند قبوله مهمة الرقابة لا يمكنه بأي حال من الأحوال بأن يلتزم تجاه المؤسسة بالوصول إلى نتائج محددة حتى وإن كانت المصادقة على الحسابات ،وإنما عليه التزام بإثبات الكفاءة ،وطريقة إدارة المهمة الموكلة له أي أن يلتزم ببدل عناية وليس تحقيق نتيجة ،وأن يقوم برقابة كافية حتى يستطيع الوصول إلى رأي سليم في سلامة ودقة البيانات الواردة في القوائم المالية ومن أجل تحقيق هذا الالتزام المادة39 من نفس القانون تركت الحرية لمندوب الحسابات في اختيار وسائل العمل ، وفي تحديد طبيعة ومدى الرقابة وطريقة سير المهنة

إن مايجب الإشارة إليه هو أن الالتزام بالإجراءات لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يقتصر على الحضور المكثف لمندوب الحسابات للمؤسسة وبحجم ملف الرقابة وإنما يجب أن يرتكز أساسا على الطريقة المتبعة من طرف مندوب الحسابات للحصول على عناصر الأدلة والبراهين وفي الطريق والتقنيات المستعملة حسب خصوصيات المؤسسة والأحداث ،وفي معرفته المعمقة للمشاكل التي سيوجهها.

ثانيا–مسؤولية محافظة الحسابات

إن مسؤولية محافظ الحسابات تتلخص بأن يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفحص البيانات المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للشركة وعلى نتيجة أعمالها ،فالمدقق يفترض أن يكون خبيرا في شؤون التدقيق والمحاسبة ،ولذلك فإن رأيه في القوائم المالية هو رأي مهني ، وبالتالي يجب أن يكون تدقيقه للبيانات المالية مبنيا على أساس علمي وعملي سليم.

ونستنتج مما سبق أن المدقق يجب عليه أن يبذل الجهد والعناية المهنية المعقولة في الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه المهني في البيانات المالية ،ولاشك أن إخلال المحافظ بواجباته ومسؤولياته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه مجتمع المال والأعمال تترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية التي يمكن تلخيصها بمايلي، المسؤولية المدنية والتأديبية والمسؤولية الجنائية .

1 : المسؤولية المدنيـة

تقوم المسؤولية المدنية إذا لم بتعهد التزام به ،أو إذا أخل بواجب من الواجبات التي يفرضها القانون المدني، بحيث يعتبر الإخلال بها خطأ مدني جزاءه الحكم بالتضمين وبالتعويض[1]، ولقد خصص المشرع الجزائري مواد قانونية لدراسة المسؤولية المدنية من المادة 124 إلى 140 من التقنين المدني الجزائري ،حيث تنص المادة 124 من التقنين المدني الجزائري على أنه : "كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه ، ويسبب ضررا للغير يلتزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض "[2]

وتنقسم المسؤولية المدنية إلى مسؤولية تقصيرية تترتب بحكم القانون ،ومسؤولية عقدية تترتب عند الإخلال بإلتزام ناشئ عن العقد[3]، والمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات تتحد وفقا للقوانين الخاصة التي تنظم هذه المهنة ،لذا على المحافظ بذل

[1] قزمان منير ،التعويض المدني في ضوء الفقه والقضاء ،(أنواع المسؤولية ،الأحكام العامة ،إثبات ونفي أركان المسؤولية ،النصوص القانونية بالمقارنة بالتشريعات العربية ،أحكام النقض) ،دار الفكر الجامعي ،الإسكندرية ،2006،ص7

[2] راجع في ذلك :أمر رقم75_58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975،يتضمن التقنين المدني،ج ر عدد 78 صادر في 30-09-1975 ،معدل ومتمم،www.joradp.dz

[3] علي علي سليمان ،النظرية العامة للإلتزام ،(مصادر الالتزام في القانون المدني الجزائري) الطبعة السابعة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2007،ص111

عناية الرجل العادي ،وإلا كان مسؤولا قبل الشركة أو الغير أو المساهمين بالتعويض عن ما أصابهم من ضرر نتيجة لتصرفاته المبنية على الخطأ[1]،

سوف نتطرق في هذا الى شروط قيام المسؤولية المدنية والنظام القانوني لها.

أ–شروط المسؤولية المدنية

لم يتطرق المشرع الجزائري إلى شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات لا في القانون التجاري ولا في أي قانون خاص بهذه المهنة ،لذا سنعتمد على القانون المدني ،وهي الخطأ والضرر والعلاقة السببية.

أ– 1–الخطـأ:على محافظ الحسابات عدم الإضرار بالغير ،وهو إلتزام ببذل عناية الرجل العادي ،وإلا قامت مسؤوليته على أخطائه الشخصية[2]،وإذا كان للشركة أكثر من محافظ و اشتركوا في الخطأكانوا مسؤولين قبلها بالتضامن ، هذا ما أشارت إليه المادة 715 مكرر14 من القانون التجاري[3].

وعليه يعد محافظ الحسابات مخطئا ومقصرا بواجبه اذا لم يؤدي مهامه بالخبرة والعناية المتوقعة منه ،ويعتبر المدقق مخطئا إذا توافرت الحالات التالية:

- إذا قام بالتصديق على الأرقام التي قدمت له دون أن يقوم بمراجعتها فعليا أو قام بعمله بتوجيه من المديرين – إذا لم يجري أي فحص للحسابات خلال مدة طويلة تزيد عن المدة المحددة متجاهلا الطبيعة المشهرة لمهمته الرقابية – عدم إحترام النصوص القانونية التي تتصل بوظائفه ومركزه القانوني ،كالنصوص المحددة للشروط الواجب توفرها فيمن يباشر مهنة مدقق الحسابات[4]، كما يكون الخطأ في النقص في التقارير المطلوبة من محافظ الحسابات ،أو بالتأخر في اتمام المهام الموكلة اليه –الاكتفاء بمراقبة سريعة للفواتير والسجلات –عدم إفشاء التزوير المسجل في الحسابات وعدم إنتظامها– القيام بمراقبة

[1] راجع :أسامة نايل المحيسن ،المرجع السابق ،ص182
[2] علي علي سليمان، المرجع السابق ،صص145و146
[3] راجع في ذلك : العريني محمد فريد ،المرجع السابق ،ص261
[4] أسامة نايل المحيسن ،المرجع السابق ،ص183

بسيطة وسطحية للحسابات[1] –إذا تستروا على مخالفات مجلس الإدارة لأحكام أو نظام الشركة – إذا أهملوا التحقق من صحة تأسيس الشرمة ،أو صحة إجراءات تعديل تنظيمها أو إذا قصروا في دعوة الجمعية العمومية للانعقاد[2].

أ– 2الضرر :

يقال عادة لا مسؤولية بدون ضرر ،بمعنى لاتقوم المسؤولية على محافظ الحسابات إلا إذا وقع ضرر سواء للشركة أو للغير أو المساهمين ،هذا ما أشارت اليه المادة 61/2 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر[3]

ويجوز لكل من أصابه ضرر سواء كان مساهما أو مس الشركة أو الغير طلب التعويض بشرط أن يثبت هذا الضرر ،وأن له مصلحة مشروعة في طلب التعويض[4] وإذا تعدد محافظو الحسابات عن عمل واحد كانوا متضامنين في المسؤولية بالتساوي حسب المادة 61/2 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر[5]

أ–3–العلاقة السببية:

لا يكفي لتحقيق المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات سواء كانت تقصيرية أو عقدية وقوع خطأ وأن يسبب الخطأ ضرر ،بل يجب أن تكون هناك رابطة أو علاقة سببية بين الخطأ والضرر ،بمعنى الخطأ هو الذي يسبب الضرر ،لأن محافظ الحسابات في دعوى التعويض لا يسأل إلا عن الأضرار التي تعتبر نتيجة لأخطائه ، فإذا ثبت أن الضرر قد نشأ بسبب أجنبي لا يد له فيه مثل القوة القاهرة أو خطأ الغير أو المضرور ،فهو ليس ملزم بالتعويض ،وهو ما سنتعرض إليه كالتالي:

أ–3–1خطأ الغير:

إن سبب الدعوى هو الحق المتعدي هو الحق المتعدي عليه ،لذلك يجوز لمحافظ الحسابات نفي المسؤولية عن نفسه ،بإثبات السبب الأجنبي الذي أدى إلى وقوع الضرر [6]،هذا ما أشارت إليه المادة 715 مكرر 14/2 من القانون التجاري

---

[1] راجع في الموضوع: بن جميلة محمد ،المرجع السابق ،ص115

[2] أنظر في ذلك: سعيد يوسف البستاني ،المرجع السابق ،ص115

[3] راجع في الموضوع: علي عليسليمان ،المرجع السابق ،ص162 ،راجع أيضا :قانون رقم 10-01 المرجع السابق

[4] أنظر في ذلك : سعيد يوسف البستاني ،المرجع السابق ،ص162،راجع أيضا : قانون رقم10-01،المرجع السابق

[5] المرجع نفسه ،ص198

[6] قزمان منير ،المرجع السابق ،ص،142

التجاري " ... ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين ، حسب الحالة ،إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها "[1]

أ-3-2القوة القاهرة:

يمكن لمحافظ الحسابات نفي دعوى المسؤولية المدنية عن نفسه بإثبات السبب الأجنبي كالقوة القاهرة التي هي أمر لا يمكن توقعه ،لأنه إذا أمكن توقعه فإن المحافظ يعد مسؤولا ،أي لم ينفذ الإجراءات اللازمة ،والقوة القاهرة المقصودة هنا هي الاستحالة المطلقة ،أي لابد لمحافظ الحسابات فيه تحول دون قيامه بواجبه.

أ-3-3خطأ المضرور :

يحدث كثيرا أن يكون الضرر وقع بسبب المضرور نفسه ،فإن كان المضرور هو الذي أدى إلى وقوع الضرر انعدمت رابطة السببية ،وبالتالي تنتفي مسؤولية محافظ الحسابات وذلك بإثباته السبب الأجنبي في صورة خطأ المضرور [2]

ب: النظام القانوني لدعوى المسؤولية المدنية

ب-1.الأشخاص الذين لهم الحق في رفع الدعوى المدنية

ب-1-1.الشركة: إن مسؤولية الحسابات مع الشركة هي تعاقدية التي أساسها إخلاله بواجبه الرقابي بمعنى إخلاله بعقد الوكالة ،إذ لها رفع دعوى المسؤولية على المحافظ عن الأخطاء والأفعال التي صدرت منه أثناء أداء مهامه وسبب ضرر الشركة[3]،فبالرجوع إلى نص المادة 638/1 من القانون التجاري أين ترفع دعوى المسؤولية المدنية من طرف وكيل خاص بقرار من طرف الجمعية العمومية للشركة بشرط توفر الخطأ والضرر وعلاقة السببية [4]

ب-1-2.المساهمون :يجوز للمساهم أن يرفع دعوى الشركة منفردا ،أو دعوى خاصة به لتعويض الأضرار التي لحقته شخصيا ، مثل أن يشتري المساهم أسهما أو الاحتفاظ بأسهمه اعتمادا على تقرير محافظ الحسابات الخاطئ.

---

[1] – راجع في الموضوع:أمر رقم 75-59 ،المرجع السابق

[2] قزمان منير ،المرجع السابق ،ص،ص144و145

[3] – أسامة نايل المحيسن ،المرجع السابق ،ص183

[4] راجع في الموضوع :أمر رقم75-59، المرجع السابق

ب–1–3. الغير: يمكن لكل شخص أصابه ضرر ،رفع ضد محافظ الحسابات دعوى مدنية يطالب فيها التعويض بسبب الضرر الذي سببه له محافظ الحسابات .[1]

ج– الجهة القضائية المختصة بالنظر في الدعوى المدنيـة:

ج–1.الاختصاص الإقليمي:

تطبيقا للأحكام العامة ،فالجهة القضائية المختصة بالفصل في دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات هي محكمة مواطن المدعي عليه ،أي المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها الموطن المهني للمحافظ، وإذا تعدد المدعي عليهم ،فالمحكمة المختصة هي محكمة موطن أحدهم ،أما إذا كان المدعي عليه عبارة عن شركة محافظة حسابات فإن المحكمة المختصة هي تلك التي يقع في دائرة اختصاصها مقرها الاجتماعي، وهذا ما نجد أساسه في المواد37 و39 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[2].

ج–2.الاختصاص النوعي:

لم ينص المشرع الجزائري على المحكمة المختصة نوعيا في قضايا محافظ الحسابات ،وبما أن النظام القضائي الجزائري مقسم الى قضاء عادي وقضاء إداري ،وبما أن محافظ الحسابات ليس تاجرا ،فيمكن القول أن المحكمة من الدرجة الأولى هي المختصة بالفصل في دعوى المسؤولية المدنية المرفوعة ضد محافظ الحسابات ،طبقا للمادة 32 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ،وهو يتوافق مع رأي المشرع الفرنسي.

ج–3–تقادم الدعوى المدنية :

حسب المادة 715 مكرر 26 من القانون التجاري الجزائري ، تتقادم دعوى المسؤولية المدنية ضد القائمين بالإدارة بمرور ثلاث سنوات إبتداء من تاريخ ارتكاب العمل الضار أو من وقت العلم به، وإن كان جناية فإن الدعوى في هذه الحالة تتقادم بمرور عشر سنوات.

---

[1] البستاني سعيد يوسف ،المرجع السابق ،ص418

[2] راجع في ذلك : قانون رقم 08–09 مؤرخ في 25 فيفري سنة 2008، معدل ومتمم ،يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ،ج ر عدد 21 صادر في 23–04–2008،،www.joradp.dz

وما يلاحظ في هذه المادة أن المشرع لم يذكر محافظ الحسابات ، ولكن يمكن تطبيقها عليهم مادام المشرع الفرنسي خصهم بنفس العقوبة ،ونحن استندنا هذه القوانين من التشريع

وما يلاحظ في هذه المادة أن المشرع لم يذكر محافظ الحسابات ،ولكن يمكن تطبيقها عليهم مادام المشرع الفرنسي خصهم بنفس العقوبة ،ونحن استندنا هذه القوانين من التشريع الفرنسي.

2-: المسؤولية التأديبية:

يتعرض مدقق الحسابات إلى المسؤولية التأديبية في حالة مخالفة القواعد المسلكية في ممارسة مهنته،والخطأ التأديبي هو الإخلال بحسن سير العمل الوظيفي أو انتظامه ، أي يسأل محافظ الحسابات تأديبيا بسبب مخالفته لقواعد السلوك المهني سواء تلك التي تنظمها القوانين الخاصة بمزاولة المهنة ،أم تلك المنصوص عليها في أنظمة الجمعيات التي ترعى شؤون العاملين فيها لأنها وضعت شروطا للذي يريد ممارسة مهنة محافظ الحسابات[1].

كما عرفت المسؤولية التأديبية بأنها كل إخلال بالواجبات الوظيفية سواء كانت في صورة القيام بعمل محظور أو في صورة الإمتناع عن عمل كان يجب على المحافظ القيام به ، وإن المسؤولية التأديبية محددة على سبيل الحصر حيث لا يعاقب محافظ الحسابات إلا اذا ارتكب عملا رفضه القانون صراحة ، ،وفي جميع الأحوال فإن الإدارة هي فعل لازم لقيام المسؤولية التأدبيـة ،فإن لم يتوفر الركنين فلاتقوم المسؤولية التأديبية[2].

2-1.الحالات التي تمثل الخطأ التأديبي:

-عدم إحترام المحافظ لمختلف العلاقات التي تربطه بالغرفة الوطنية كأن لايقوم بإعلامها في أجل شهر بكل التغيرات التي تطرأ أثناء حياته المهنية مثلا المتابعات الإدارية أو القضائية ،النزاعات الخطيرة مع زملائه ،أو زبائنه ،أو موكله ،توقف نشاطه نهائيا، تغيير محل ممارسة مهنته حسب المادة14 من المرسوم التنفيذي رقم 96_136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد _ حلول محافظ الحسابات محل زميل له دون علمه ،هذا ما أشارت إليه المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 96_136 المتضمن أخلاقيات المهن الثلاث

[1] راجع في الموضوع:أسامة نايل المحيسن ،المرجع السابق ،185.

[2] راجع في الموضوع: أبوعمارة محمد علي ،المرجع السابق،ص350

-عدم إحترام المحافظ لالتزاماته المهنية تجاه الغرفة وكامل الهيئات التابعة لها، حيث على محافظ الحسابات طلب الإذن و انتظار رأي الغرفة عند فتحه للمكتب وإلا اعتبر خطأ تأديبي

-عدم دفع الاشتراكات للغرفة – عدم احترام حالات التنافي المنصوص عليها في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري[1] – في حالة ارتكاب المحافظ القانوني أو المتدرب أي مخالفة لأحكام القانون أو الأنظمة أو التعليمات الصادرة بمقتضاه أو أخل بواجبات عمله أو بقواعد سلوك المهنة وآدابهما[2] ، إذا قام بتصرفات مخلة بالشرف حتى ولو كانت خارج المهنة كالاختلاس والغش وخيانة الأمانة- إذا طلب أتعابا تفوق المستوى المنصوص عليه قانونا.

2-2- النظام القانوني لدعوى المسؤولية التأديبية:

اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة هي التي تقرر العقوبات التأديبية على محافظي الحسابات المخالفين لواجباتهم التأديبية ،والجهة القضائية المختصة هو مجلس الدولة الذي يفصل ابتدائيا ونهائيا في الطعون بالإلغاء المرفوعة ضد القرارات التنظيمية أو الفردية الصادرة عن السلطات المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية ،وهو ما أقرته المادة 9/من القانون رقم 98-01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله[3]

3-:المسؤوليـــة الجنائيـــة:

تترتب على محافظ الحسابات بالإضافة الى المسؤولية المدنية والتأديبية ،المسؤولية الجنائية وذلك لخطورة الدور الذي يضطلع به في شركة المساهمة[4]، ذلك ماأشار إليه المشرع الجزائري في المادة62 من القانون رقم 10-01 التي تنص: "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

---

[1] بن جميلة محمد ،المرجع السابق ،ص136 راجع أيضا: أمر رقم 75-59 ،المرجع السابق

[2] أسامة نايل المحيسن، المرجع السابق ص183

[3] راجع في الموضوع:قانون رقم 98-01 مؤرخ في 30 ماي سنة 1998،يتضمن إختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ،ج ر عدد37 صادر في 01-06-1998.

[4] مصطفى كمال طه،أساسيات القانون التجاري،دراسة مقارنة، (الأعمال التجارية،التجار ،المؤسسة التجارية، الشركات التجارية، الملكية الصناعية)،منشورات الجبلي الحقوقية،بيروت 2006،ص488

3-1:الجرائم المخالفة لقواعد كفاءة و استقلالالمحافظ الحسابات

لقد حرص المشرع الجزائري على توفر صفتين أساسيتين في محافظ الحسابات ،وهي الكفاءة التي تسمح له بأداء واجبه على أحسن وجه ،و الاستقلالية والحياد ،ولضمان هاتين الصفتين وضع المشرع الجزائري ضوابط ،وسيتعرض مخالفها لعقوبة جنائية ،وهي كالتالي:

3-1-1-الجرائم المخالفة لقواعد كفاءة محافظ الحسابات

– الممارسة غير شرعية لمهنة محافظ الحسابات: وهي مخالفة الشروط المذكورة في المادة 08 من القانون رقم 10-01 ، وأضافت المادة73 من القانون رقم 10-01 ،وأضافت المادة 73 من القانون رقم10-01 ،يعاقب من يمارس مهنة محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية من 500.000 إلى 2.000.000 دج ،وفي حالة العود تضاعف الغرامة ،ويسجن من ستة أشهر إلى سنة واحدة[1].

– انتحال صفة محافظ الحسابات أو الإساءة إليها: وهي أن يدعي الشخص صفة محافظ الحسابات عكس الحقيقة ، من شأنها إثارة الخلط في الصفة أو التسمية حسب المادة 74/2 من القانون رقم 10-01[2].

3-1-2. الجرائم المخالفة لاستقلال وحيادة محافظ الحسابات:

–الجميع بين وظيفة محافظ الحسابات وبعض الأعمال والصفات : المشرع الجزائري نص في المادة 715 مكرر 6/2 من القانون التجاري على حالات التنافي ، وهي تمنع محافظ الحسابات أن يتولى الرقابة على شركة معينة طالما وجدت علاقة معينة تربطه بها أو بمديرها وذلك لأن هذه العلاقات تدخل الريبة على حيادة واستقلال المحافظ ، وإن كل مخالف لهذه الموانع يعاقب بالحبس من شهرين الى ستة أشهر وبغرامة مالية من 20.000 دج الى 200.000 دج حسب المادة 829 من القانون التجاري الجزائري [3].

---

[1] المرجع نفسه، أما المشرع الفرنسي بالرجوع الى نص المادة 219/من قانون الشركات الفرنسي، يعاقب بالسجن من 10 أيام الى شهر وغرامة مالية من 400 الى 1000 فرنك ،راجع في ذلك: كبيش محمود ،المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات

[2] راجع :قانون رقم 10-01 المرجع السابق ،أما في القانون الفرنسي فحسب المادة 259 من قانون العقوبات أين يعاقب المنتحل بالحبس من ستة أشهر الى سنتين وغرامة مالية من 400 الى 1000 فرنك ،

[3]راجعفي ذلك :فضيل نادية ،المرجع السابق ،ص338 ،راجع أيضا :أمر رقم 75-59 ،المرجع السابق

-الإشتغال ببعض الأعمال في الشركة بعد مضيي مدة معينة من ترك العمل فيها :

إستقلال وحيادة محافظ الحسابات ،لم يكتفي المشرع الفرنسي بحضر الجمع بين عمله كمراقب وأي عمل من شأنه أن يؤثر على الإستقلالية ، بل حتى بعد إنهاء مهامه الرقابية لا يجب أن يعين مديرا للشركة المراقبة من قبل ،أو أي شركة تملك الشركة محل الرقابة 10 % من رأسمالها ،وذلك قبل مضي خمس سنوات من انتهاء وظائفه الرقابية حسب المادة 221 من القانون الشركات الفرنسي [1].

3-2 :الجرائم المخالفة لوظيفته الرقابية :

لقد نظم المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي القواعد المنظمة لكيفية أداء مهام محافظ الحسابات ،وأي مخالفة لهذه القواعد يعاقب جزائيا وهي :

3-2-1. إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة : إذا تعمد محافظ الحسابات وكل من يعمل في مكتبه وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته [2]،وعلى حالة الشركة حسب المادة قانون الشركات الفرنسي أين يقوم محافظ الحسابات بنفسه أو بصفته شريكا إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة حول وضع الشركة[3].

ولتحقق الجريمة لابد من توفر الركن المادي الذي يتمثل في اعطاء معلومات كاذبة ،والركن المعنوي وهو القصد الجنائي ،وقد نص المشرع الجزائري عليها في المادة 830 من القانون التجاري ،أين يعاقب الفاعل بالسجن من سنة الى خمس سنوات وغرامة مالية من 20.000 الى 500.000 دج أو احدى هاتين العقوبتين فقط [4].

3-2-2.- إفشاء السر المهني :

تقع جريمة إفشاء السر المهني وفقا لنص المادة368 من قانون العقوبات الفرنسي ،بقيام الأمين بإفشاء السر المهني في غير الحالات التي يوجب عليها القانون أو يجيز له الإبلاغ ،حيث يسأل إذا أذاع على المساهمين في مقر الجمعية العامة أو

---

[1] كبيش محمود ،المرجع السابق ،ص110 ،المشرع الجزائري لم ينص على هذه الجريمة.

[2] العريني محمد فريد ،المرجع السابق ،ص264.

[3] أنظر:MERLE Philipe et FAUCHON Anne, Op.cit ,P.606

[4] فضيل نادية ،المرجع نادية المرجع السابق ص338،راجع :نص المادة830 من الأمر رقم75-59 ،المرجع السابق

إلى غيرهم ما وقف عليه من أسرار الشركة[1]،ووفقا للقواعد العامة في قانون العقوبات ،تعد جريمة إفشاء السر المهني من الجرائم العمدية التي لا تقع إلا توفر القصد الجنائي لدى المحافظ ،ويجب أن يكون الإفشاء إراديا .

3-2-3. التزوير في سجلات الشركة

يسأل محافظ الحسابات مساءلة جنائية وذلك في حال إرتكابهم جريمة التزوير[2]، ومن أركان الجريمة التزوير أن تقع من محافظ الحسابات وهو الركن المادي ، وتوفر الركن المعنوي وهو القصد الجنائي الخاص [3]،والمشرع الجزائري لم ينص عليها مباشرة على محافظ الحسابات لكن يمكن إستشافها من نص المادة 216 و219 من قانون العقوبات الجزائري [4]

3-2-4-الإمتناع عن حضور الجمعية العمومية

لقد فرض المشرع على محافظ الحسابات حضور الجمعية العمومية والتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة للإجتماع وعليه أن يدلي في الإجتماع برأيه في كل مايتعلق بعمله كمحافظ للحسابات

3-2-5-الإمتناع عن تقديم تقرير

حيث إذا حل أجل إنعقاد الجمعية العامة ولم يقدم محافظ الحسابات التقرير فإنه تعد جريمة[5]

3-2-6-الإشتراك في جرائم المدراء

من الممكن مساءلة شخص معين عن جريمة رغم عدم إتيانه بأي فعل ،طالما أنه قام بالمساهمة في هذه الجريمة ،ولقيام المسؤولية الجنائية على محافظ الحسابات لابد من توفر الركن المادي وهو صدور فعل سلبي من محافظ الحسابات والمشرع الجزائري بدوره لم تخفي عنه هذه الجريمة ،حيث لايتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص الأفعال التي لم يشارك

---

[1] كبيش محمود ،المرجع السابق ،ص123 ،راجع أيضا :محمد معوض نادية ،المرجع السابق ،ص419

[2] الفقي محمد السيد ،المرجع السلبق ص358

[3] كبيش محمود ،المرجع السابق ،ص140

[4] المادة 216 من قانون العقوبات الجزائري تنص " يعاقب بالسجن المؤقت من عشر (10) سنوات الى عشرين (20) سنة وبغرامة مالية من : 1.000.000 دج الى 2.000.000 دج ،كل شخص ،عدا من عينتهم المادة 115 ،ارتكب تزويرا في محررات رسمية أو عمومية ... "

[5] راجع في ذلك : كبيش محمود ،المرجع السابق ،ص،ص143 و144

فيها إلا إذا أبلغ مجلس الإدارة بهذه المخالفات حسب المادة 61/3 من القانون رقم 10-01 ، ومن اهم الجرائم المشتركة مع المدراء هي :

-الإحتيال : وهي تقع كثرا في مجال الأموال مثل حمل الغير على نشر منشورات وبيانات كاذبة وتضخيم قيمة الموجودات في حساب الرأسمال [1]، ولكي يسأل محافظ الحسابات كشريك في جريمة الإحتيال التي يرتكبها المدير أن تتوفر كافة عناصر المساهمة التبعية ، حيث يعتبر تقرير محافظ الحسابات من أحد العناصر التي يستخدمها المديرون من أجل إرتكاب جريمة الإحتيال ، المشرع الجزائري لم ينص بنص خاص حول هذه الجريمة لمحافظ الحسابات، لكن يمكن إستنتاجها من نص المادة 372 قانون العقوبات الجزائري [2].

-جريمة خيانة الأمانة : يسأل محافظ الحسابات جزائيا إذا صدر منه فعل خيانة الأمانة[3] وهي تتحقق في مادة الشركات من خلال قيام مدير الشركة بالإستعمال الغير الصحيح لأموال الشركة بعلم ومعرفة محافظ الحسابات [4]، وذلك بتوفر كافة عناصر هذه الجريمة وفقا للقواعد العامة ،كالعلم بالحيل التي استخدمها المدير ، ولقد اكتفى الفقه الفرنسي بقيام الجريمة بمجرد سكوته مع العلم بقيام المدير بالإختلاس[5].

كما نص المشرع الجزائري على جريمة خيانة الأمانة في المادة 376/1 من قانون العقوبات أن من قام بجريمة خيانة الأمانة فإنه يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر الى ثلاثة سنوات وبغرامة من 500 دج الى 20.000 دج ،بالإضافة إلى عقوبات أخرى كالمنع من الإقامة من سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر [6].

-جريمة توزيع أرباح وهمية .أوي توزيع أرباح على المساهمين والقيام بنشر حسابات ختامية أو بتقديم حسابات للمساهمين لا تعبر بأمانة على الوضع المالي الحقيقي للشركة[7].

---

[1] راجع في ذلك: أمر رقم 10-01 المرجع السابق ،راجع أيضا :البستاني سعيد يوسف ،المرجع السابق ص411

[2] راجع في ذلك : أمر رقم 66-156 ،المرجع السابق

[3] أسامة نايل المحيسن ،المرجع السابق ،ص411

[4] البستاني سعيد يوسف ،المرجع السابق ،ص411

[5] كبيش محمود ، المرجع السابق ،ص56

[6] راجع :أمر رقم 66-156 ،المرجع السابق

[7] كبيش محمود ، المرجع السابق ،ص58

المبحث الثاني : ماهية نظام الرقابة الداخلية

سنتطرق في هذا المبحث الى دراسة مفهوم الرقابة الداخلية وخصائصها وأهدافها وأهميتها وشروط وأنواع نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

سوف نتناولفي هدا المطلب حول المفاهيم والدراسة النظام الرقابة الداخلية ودورها داخل المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية

التعريف الأول: الرقابة الداخلية على أنها "عملية تتأثر من قبل أعضاء مجلس إدارة الشركة ،والإدارة،وغيرهم من المستخدمين ،مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف في المجالات التالية:

- كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية
- موثوقية الإبلاغ المالي
- الالتزام بالقوانين والتشريعات المطلقة[1]

التعريف الثاني: هو عملية تتضمن وضع نظام دقيق للمعلومات يتيح التأكد بشكل دائم ،أن العمليات تتم حسب الخطة الموضوعية ويقوم هذا النظام على وجود بيانات مرتدة دائمة عن الأداء الفعلي ويتم مقارنتها بالخطة الموضوعية[2]

التعريف الثالث: هو تلك الخطة التنظيمية والطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول ضمان الدقة وصدق البيانات المحاسبية ،وتشجيع فعالية الاستغلال والمحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة[3].

---

[1] نعيم دهمش ،عفاف اسحاق أبوزر،المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)،الضوابط الرقابية والتدفق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات ،27-2005/4/28،عمان الأردن ص12

[2] محمد توفيق ماضي، إدارة وجدولة المشاريع ،الدار الجامعة الإسكندرية ،2000 ،ص287

[3]Rbirien ,Jsenical :control interne et vérification ,édition p

من خلال تعدد التعاريف السابقة حول الرقابة الداخلية نستطيع القول الرقابة الداخلية على أنها " خطة تنظيمية ومجموعة من الإجراءات تهدف الى ضمان امكانية التسيير المنظم وذات أعمال جيدة وتشجيع إلتزام بما تقتضيه من إحترام السياسة الإدارية الموضوعة من طرف المؤسسة للاكتشاف الغش والأخطاء ومدى صحة الدفاتر المحاسبة

الفرع الثاني: أهمية وخصائص الرقابة الداخلية

أولا: أهمية الرقابة الداخلية

ان زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الإقتصادية على اختلاف أنوعها وأشكالها أدى الى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا مايدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

-نجاح وكفاءة وفاعلية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة

-زيادة كفاءة وأداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء أعمالهم والأنشطة الموكلة لكل مهنة

-مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل لأنشطة وبرامج الوحدة.

مدى ما يقوم به المدقق الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع التدقيق (المراجعة)

-المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو خطأ عند تنفيذ أنشطة وبرامج المنشأة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها ،ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما آمكن ذلك.

ونظرا للأهمية الكبرى للرقابة الداخلية في مختلف الوحدات الاقتصادية الخاصة أو العامة أو الحكومية فقد حظيت بالعديد من الدراسات العلمية التي تهدف الى تقييم دورها والعمل على زيادة فاعلية هذا الدور وتحديد العوامل التي تؤثر على كفاءة وفاعلية هذا الدور في المجالات المختلفة داخل هذه الوحدات.

ثانيا: خصائص نظام الرقابة الداخلية

تميز نظام الرقابة الداخلية الجيد والفعال بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة التي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توافرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة فعلا وجيّدا في تحقيق الأهداف الرئيسية ،ولقد ورد في المقال الذي نشرته لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين بأن النظام يشتمل على الأقل على الخصائص التالية[1]:

1. قواعد ثابتة تنبع عند أداء الوظائف والمهام لكل قسم من الأقسام التنظيمية، فسلامة أداء الواجبات والوظائف في كل قسم تؤثر بدرجة كبيرة على فاعلية الرقابة الداخلية وعلى كفاية العمليات الناشئة عن هذا الأداء.
2. خطة تنظيمية تقوم على الفصل بين الوظائف والمسؤوليات ،بحيث لا تتركز العملية بكاملها في قسم واحد ،وأهم نقاط اهتمام النظام في ما يخص تقسيم الوظائف هي انه لا يسيطر قسم ما على السجلات المحاسبية المتعلقة بالعمليات التي تقوم بها ويجب أن تكون مرنة كما يجب أن تكون بسيطة وواضحة حتى يفهمها العاملين بالمشروع ،ويجب أن تحقق هذه الخطة الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة كإدارة الإنتاج والإدارات التي تقوم بالمحافظة على أصول المشروع وأمواله كإدارة المراجعة الداخلية والإدارات المحاسبية الأخرى.

كما أن توزيع العمل وتحديد المسؤوليات يؤدي الى رفع الكفاية الإنتاجية عن طريق التخصص وإجراء المراجعات التلقائية التي تؤدي الى تحقيق الدقة وخفض المجهود الضائع والناشئ من ازدواج العمل.

3.نظام لتحديد السلطات وكيفية اتمام تسجيل العمليات بحيث يكون من الممكن تحقيق رقابة حسابية على الاصول والالتزامات والإيرادات و المصروفات، بحيث يتم تفويض السلطات للغير ويجب التحقق من أن الأعمال تتم بطريقة مرضية.

الفرع الثالث: أنواع وأهداف الرقابة الداخلية

أولا: أنواع نظام الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية من ثلاثة أنواع هي [2]

1-الرقابة الإدارية

[1] محمد سمير الصبان ،مرجع سبق ذكره ،ص239-241

[2] خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ،ص229

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الإلتزام بالسياسات و القرارت الإدارية ،وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل:

الكشوفات الإحصائية ، ودراسة الوقت والحركة ،وتقارير الأداء ،ورقابة الجودة ،والموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية ،واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها والمالية.

2-. الرقابة المحاسبية

وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة الى اختيار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الإعتماد عليها ،ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال :إتباع نظام القيد المزدوج ،إتباع نظام المصادقات ،اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول ،وجود نظام مستندي سليم ،إتباع نظام التدقيق الداخلي ،فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

3- .الضبط الداخلي

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة الى حماية أصول المشروع من الإختلاس والضياع أو سوء الإستعمال ،ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف مراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية ،كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية تتضمن كل المقاييس التي تضمن لإدارة الوحدة الإقتصادية تحقيق عدة أهداف وهي:[1]

1.**صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة:** وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساس للقرارت المتخذة من قبل الإدارة.

[1] خلف الله الوردات ،التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق ،ط1،2006 ،الورق للنشر والتوزيع ،عمان،ص145

2.الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة: الإدارة مسؤولة عن وضع الأنظمة والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق ومسؤولة عن فحص وتقييم وقياس مدى الالتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المنشأة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة وأن الالتزام يتحقق.

3.حماية الأصول والموجودات والممتلكات: وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لأخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات أثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي.

4.استخدام الموارد باقتصادية وفعالية: حيث تعتبر كل دائرة في المنشأة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الاقتصاد والفعالية في استخدام الموارد المتاحة ،وتحديد كيفية استخدام هده الموارد والمساعدة في حفظ التكاليف الى حده الأدنى.

المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

سنتطرق في هذا المطلب الى دراسة مكونات وخطوات وطرق نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية:

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات وهي:[1]

1-البيئة الرقابية:

تعتبر البيئة الرقابية الايجابية اساسا لكل المعايير ،حيث انها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة انظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها :

-نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها

[1] عطاء الله أحمد سويلم الحسان ،الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ،عمان ،ج1،دار الراية ظن2009 ،ص ص32،31

-التزام الادارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة الى فهم أهمية تطوير وتطبيق انظمة رقابة داخلية فاعلة.

-فلسفة الإدارة ،وتعني نظرة الادارة الى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد وغيرها.

-الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد اطار للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف الشركة.

-أسلوب ادارة الشركة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.

-السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها.

علاقة المالكين بالشركة وعلاقة أصحاب المصالح بالشركة.

2-: تقييم المخاطر

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية.كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر ،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 اثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية ادارتها والخطوات الواجب القيام بها.

3-: النشاطات الرقابية

تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الادارة ،ويجب أن تكون هذه النشاطات الرقابية فعالة وكفاءة في تحقيق الأهداف الرقابية للشركة، ان النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات واجراءات .وأليات تدعيم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر ،ومن أمثلة هذه النشاطات الرقابية :المصادقة والتأكيدات ،ومراجعة الأداء والحفاظ على إجراءات الأمن والحفاظ على السجلات بشكل عام.

4-: المعلومات و الاتصالات

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

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

5-: مراقبة ومتابعة النظام

وتتضمن مبدأين أساسين هما اختبار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة والمنفصلة لمكونات الرقابة الداخلية، وتقييم العيوب والقصور وإيصالها الى المسؤولين عن اتحاد الإجراءات التصحيحية بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة كلما كان ذلك مناسبًا[1] ،ويجب أن تشتمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات وإجراءات لضمان أن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع ،وعلى الإداريين أن:

-يقيم بشكل سريع نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى بما في ذلك مايبين التصور والتوصيات التي قدمها المدققون وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال الشركة.

-يجددوا الإجراءات المناسبة للرد على نتائج وتوصيات التدقيق وأعمال المراجعة الأخرى.

[1] رشا بشير الجرد،اثر تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية، المجلة الجامعة،جامعة دمشق ،العدد5،مجلد3،2013،ص226

الفرع الثاني: أساليب ومراحل نظام الرقابة الداخلية

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

أولا: أساليب نظام الرقابة الداخلية.وينقسم الى:

1- الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية

يقوم المدقق حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ،ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية ،فبذلك يتوضح للمدقق كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها ،وقد يقوم المدقق أو مساعديه بتسجيل الإجابات ،بعد ذلك يقم المدقق بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها الى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

2 – أسلوب قوائم الإستقصاء

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان ،فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المدققين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والتدقيق 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

ثانيا: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخليـة

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المدقق سواء كان مدقق داخلي أو خارجي ، وحتى يتوصل المدقق الى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:

1- وصف الأنظمة والإجراءات:

في هذه المرحلة أن يتمعن المدقق في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها ، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة ،ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في اطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية.

2 –التحقق من فهم الأنظمـة

بعد انتهاء المدقق من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي ، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دورها هي فعلا التي تنفذ المؤسسة ، هنا يظهر دور اختبارات التطابق ،فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة.

3– التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخليـة

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، فعلى المدقق أن يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف الخاصة بالرقابة الداخلية ،وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها.

4– التأكد من تطبيق النظام

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات ، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية وأن هذه الإجراءات تطبق فعلا وكما يجب من طرف المؤسسة.

5–: التقييم النهائي

تسمح اختبارات الديمومة للمدقق بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية ،بالإضافة الى النقائص في التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

وانطلاقا مما سبق ،يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة ومصداقية الحسابات ، كما أن هذا التقييم النهائي يسمح للمدقق باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية

سنتطرق في هذا المبحث الى دراسة مسؤولية المدقق تجاه نظام الرقابة الداخلية والمقومات الأساسية له والإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف النظام.

الفرع الأول: مسؤولية المدقق فيما يخص نظام الرقابة الداخلية

يجب على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولى لبدء عملية التدقيق لذا على المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية ،لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها ، وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق وتصميم إجراءاته للتأكد بأنها قد خفضت الى المستوى الأدنى المقبول ،فإذا ،نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة اجراءات التدقيق المطلوب استخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به مدقق الحسابات ،وكذلك يجب على المدقق بداية أن يتحقق من أمرين:

– أن يكون نظام الضبط الداخلي المرسوم – المخطط – ملائم للمؤسسة وطبيعة نشاطها

– التحقق من مدى الالتزام بتطبيق هذا النظام كما هو مخطط له.

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية ورقابة داخلية وضبط داخلي ، فإن مسؤولية المدقق حول هذه الأنظمة تتضح من خلال ما يلي:[1]

أ .الرقابة المحاسبية:

يعتبرالمدقق مسؤولا عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها ، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص كذلك حماية أصول المنشأة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب ، واكتشاف الإخطاء كذلك يجب على المراجع أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة ، لذلك أوضحت معايير

[1] شعباني لطفي ،المرجع السابق ،122.123

التدقيق على المدقق فهم النظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق ،وللتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على المدقق أن يحصل على فهم النظام المحاسبي وفهم:

- طوائف للمعاملات الرئيسية لعملية المؤسسة
- كيف بدأت هذه المعاملات
- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية
- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية ،مند نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات التالية.

ب. الرقابة الإدارية

لا يعتبر المدقق مسؤولا عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص ، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة التي تم وضعها ، وإن إلزامالمدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولية ويلغي عليه عبئا كبيرا خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام الرقابة الإدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات.

ج. نظام الضبط الداخلي:

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مدقق الحسابات مسؤولا عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي الى أن عمل أي موظف أخر حيث أن ذلك يؤدي الى اكتشاف الأخطاء والغش والإختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول فحص نظام الضبط الداخلي.

الفرع الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتدعيم المقومات الرئيسية يتطلب مايلي:

- الإجراءات الإدارية
- الإجراءات المحاسبية

- الإجراءات العامة.
-

أولا: الإجراءات التنظيمية والإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة ،فنجد إجراءات تخص الإداء الإداري من خلال[1] :

1- تحديد الاختصاصات:يقفالهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية على تحديد اختصاصات كل من المديريات الموجودة به ،فكل مديرية لها اختصاصها وداخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات التي تحصلت داخل الدوائر وداخل المصالح والى غاية أخر نقطة في الهيكل.

2- تقسيم العمل : أن تقسيم العمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة ويقلل بدرجة كبيرة من الأخطاء ، السرقة والتلاعب.

3- توزيع المسؤوليات: أن تحديد المسؤوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه اتجاهاه ،فيحاسب في حدود هذا المجال ،إذا أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكثر من خلال تحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص منه من جهة ،ومن جهة أخرى يضفي الجدية ودقة في تنفيذ العمل.

4-إعطاء تعليمات صريحة : إن التعليمات الصريحة والواضحة التي يصدرها المسؤول داخل الديرية أو الدائرة أو المصلحة الى المنفذين لها تكمن من فهم التعليمة وتنفيذها على أحسن وجه.

5-إجراء حركة التنقلات بين العاملين: إن حركة التنقلات بين العاملين ، لابد أن تكون مدروسة ومبنية على أساس علمي ولايتعارض مع السير الحسن للعمل، كتغير موظف من المصلحة المالية الى المصلحة المحاسبية، ولا ينبغي تغيير موظف من مصلحة تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة[2]

[1] محمد التهامي الطواهري،مرجع سبق ذكره،ص105

[2] محمد التهامي الطواهري،مرجع سبق ذكره،ص105

ثانيا: إجراءات محاسبية

إن فاعلية نظام الرقابة الداخلية يمكن أن يتحقق بشكل واضح إذا تم من إجراءات تكمن من أحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال:

1- تسجيل فوري للعمليات

يقوم المحاسب بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة ،بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها ،بذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل، تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون:

-شطب.

-تسجيل فوق تسجيل آخر

-لا يلغي تسجيل معين ،إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح.

2- التأكد من صحة المستندات:

تسهل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة ،لذلك ينبغي مراعاة المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات:

-البساطة، التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته

-عدد الصور اللازمة،حتي يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط

-ضمان توفير ارشادات عن كيفية استخدامها ،وتوضيح خطوات سيرها.

3-إجراءات المطابقات الدورية:

جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف عن مدى صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية من خلال إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والواقع الملموس بالجرد المادي ،كمقارنة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلا ،وترتبط فعالية هذه المقاربة بالشروط التالية:

-يجب إجراء المقارنة على الأقل مرة في الشهر.

-الشخص الذي يقوم بالمقارنة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك

-الشخص الذي يقوم بالمقارنة لا يجب أن يقوم بالتسجيل المحاسبي في يومية المساعدة للبنك

-إتباع طريقة واضحة في إجراء المقارنة[1].

ثالثا: إجراءات عامة

وهي تشمل التأمين على ممتلكات المؤسسة بالإضافة إلى تأمين ضد خيانة الأمانة واعتماد رقابة مزدوجة وفي الأخير إدخال الإعلام الآلي.[2]

1-تأمين على ممتلكات المؤسسة:

تلجأ المؤسسة الى التأمين على ممتلكاته ضد كل الأخطار المحتملة ،والتخزين الجيد للمواد باستبعاد التفاعل الذاتي لها بغية تفادي الخسائر والحفاظ على ممتلكاتها.

2-التأمين ضد خيانة الأمانة : في ظل تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءاتها ،إجراء التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها او الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة

[1] محمد التهامي الطواهري ،مرجع سبق ذكره،ص ص113،114

[2] محمد التهامي الطواهري،مرجع سبق ذكره،ص125

3-اعتماد رقابة مزدوجة

يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانا للملاحظة على النقدية وتفادي التلاعب والسرقة فعند شراء مادة معينة مثلا ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل الترويج ، الفاتورة ،وصل استلام الذي يكون ممضي عليه من المسؤول الخاص به ،اذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية ، يعد المشرف على عملية التسوية شيك يمضي مدير المالية والمحاسبة بعد ذلك يمضي عليه مدير المؤسسة حتي يكون قابل للسحب

4-إدخال الإعلام الألي:

يعتبر الإعلام الآلي احد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظام المعلومات المحاسبية على وجه الخصوص ،بغية توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت ومكان المناسب من أجل تلبية حاجيات الأطراف المستعملة لها ، كما يمكن للمعالجة السريعة للبيانات تعطي لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.[1]

[1] محمد الهادي الطواهري ،مرجع سبق ذكره ،ص110

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

سوف نتطرق في هدا المبحث ألي الدراسات التي لها علاقة بالدراسة الحالية وكدا أوجه الاختلاف بين الدراسة السابقة و الحالية من خلال أعداد مطلبين لدلك.

المطلب الأول: دراسات لها علاقة بالدراسة الحاليـة

1-دراسة بلعمري نور الهدى (2016_2017)

استندت هذه الدراسة على احدى المؤسسات والمتمثلة في دراسة ميدانية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة وهدفت الدراسة أن الهدف الرئيسي من التدقيق الخارجي هو إعطاء رأي حول مدى مصداقية الحسابات والقوائم المالية كما أن هذه المهنة تتطلب من المدقق الخارجي ممارسة الأداء المهني السليم وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير التدقيق المقبولة عموما وقواعد السلوك المعني كما أن الرقابة هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول الى تسيير ناجح للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة ،فنظام الرقابة الداخلية هو أداة للتسيير والرقابة كما أن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة ودقة المعلومات المالية والمحاسبية اللازمة لإتخاذ القرار ،كما تعبر ع قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها كما أن هناك خطوات لتقييم نظام الرقابة الداخلية يعمل المدقق الخارجي بإتباعها منها الفهم الأولي لفعاليات الرقابة الداخلية لغرض مساعدته في تخطيط عملية المراجعة وانجازها وعندما تكون عملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية مناسبة المدقق الخارجي ومن أجل معالجة الموضوع إعتمد الباحث من خلال دراسته على المنهج الوصفي التحليلي من أجل التوضيح والإلمام الجيد بالجانب النظري أما فيما يخص الفصل التطبيقي فقد اعتدت على اجراء دراسة ميدانية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

ومن بين النتائج المتوصل اليها فقد خلص الى أن ضعف الرقابة الداخلية في المؤسسة راجع الى عدم الفصل الدقيق للعلاقات والمسؤوليات داخل المؤسسة بالشكل المناسب وعدم مناقشة نظام الرقابة الداخلية من طرف ادارة المؤسسة لمعرفة مدى دقته ومناسبته وكذا التداخل وعدم الفصل الجيد الهام بما يتلائم مع نشاط المؤسسة وكذا عدم تسلم الفواتير بمجرد وصولها الى قسم التخزين والى الأشخاص المكلفين بدفعها وعدم التسجيل الفوري للعمليات المالية وكذا عدم قيام المدقق الخارجي بإعداد تقرير نهائي حول تقييمه لنظام الرقابة الداخلية أضف الى ذلك توصيات الدراسة ضرورة تبني

المدقق الخارجي كأداة رقابية وذلك للتأكد من صدق وصحة البيانات والقوائم المالية للمؤسسة وعلى المدقق الخارجي إعداد تقرير نهائي حول تقييمه لنظام الرقابة الداخلية حيث يجب أن تكون نتائج دراسة وتقييم هذا النظام مسجلة في تقرير موجه الى مسيري المؤسسة يبرز فيه الانحلال والنقائص الملحوظة بالإضافة الى اقتراحات التحسين والنصائح كما كان ذلك ضروريا ويعالج وصف نقاط الضعف نتيجة وتأثير هذا الضعف على الحسابات السنوية.

2-تناني علي (2016-2017)

استندت هذه الدراسة على احدى المؤسسات والمتمثلة في دراسة ميدانية لمديرية سونلغاز بسكرة.

هدفت الدراسة لواقع التدقيق الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية حيت يتجلى دورها الأساسي في الكشف الدقيق عن الأخطاء و الإنحرافات الموجودة بالإضافة الى تحديد نقاط الضعف والعمل على تصحيحها بالطريقة المناسبة بأقل تكاليف والخسائر وابراز نقاط القوة التي تعتبر تجسيد لسياسات والإجراءات المنصوص عليها كل هذا يبرز مدى أهمية ودور التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

ولمعالجة الموضوع اعتمد الباحث من أجل التوضيح والإلمام الجيد بالجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمد على إجراء دراسة ميدانية لمديرية سونلغاز بسكرة.

خلصت الدراسة الى أن المؤسسة محل الدراسة تولى قدراً كبيراً من الإهتمام بالنظام الرقابة الداخلية ويظهر ذلك من خلال التعليمات والسياسات الإدارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة سواءً كان ذلك من حيث تحديد الإختصاصات واسناد المهام والحرص على انتقاء المواطنين أصحاب كفاءات عالية للقيام بعملية التدقيق الداخلي والتي تتجلى أساسا في عملية الفحص وتدقيق السجلات والتقارير الواردة من مختلف الأقسام والمصالح كل هذا بغية الكشف عن نقاط القوة والضعف ومحاولة معالجتها بالطرق الأكثر كفاءة للحرص على تفعيل الرقابة الداخلية.

3-مريم عبد القوي(2014/2015)

استندت الباحثة في دراستها على الدراسة الميدانية لعينة من الاكاديميين والمهنين لولاية الوادي

هدفت هذه الدراسة الى الحد من الأخطاء والحرص على توفير نظام رقابة داخلية فعال قائم على أسس ومقومات أساسية الى جانب المراقبة المستمرة من طرف التدقيق الخارجي ولتدعيم فعالية الرقابة الداخلية كما ان المدقق الخارجي مسؤول عن

عملية اكتشاف الأخطاء والغش و الاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الرقابة الداخلي لذلك يلتزم بدراسة مقومات النظام لتحديد أهدافه ووضع إجراءات عامة وأخرى إدارية ومحاسبية للحصول على السير المحكم لمختلف العمليات وأنشطة المؤسسة.

ولمعالجة الموضوع اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي من أجل التوضيح والفهم وذلك عن طريق التوثيق بين الجانب النظري والعملي أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدت على منهج دراسة الحالة من أجل إسقاط مجمل مآتم التطرق إليه في الجانب النظري والعملي.

خلصت الدراسة الى أن :

منهجية القيام بالتدقيق الخارجي تتم وفق الخطوات المنتظمة وتتمثل في الحصول على المعرفة العامة للمؤسسة وأيضا على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة قصد اصدار رأي على الوضعية المالية للمؤسسة وأن التدقيق الخارجي يتم وفق فحص وتقييم النظام يعزز من فعالية الأداء وفحص القوائم المالية يزيد من مصداقية نظام الرقابة الداخلية وبالتالي نجاح و استمرار المؤسسة .

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

اتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المضمون المتمثل تعتبر الرقابة الداخلية احدى العمليات التي تتم من طرف المؤسسة وهذا بهدف ضمان السير الحسن لنشاطاتها الداخلية بالحفاظ على الأصول ومصداقية المعلومات المحاسبية وكذا الإلتزام بتنفيذ تعليمات الإدارة بهدف تسهيل عمل المدقق الخارجي من خلال تعميم نتائج الإختبارات ومدى التزام بالإجراءات الرقابية التي يتم وضعها كما أن التدقيق يتم بطريقة ممنهجة ومتسلسلة وهدفه التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها عن طريق إبداء رأي فني ومحايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المدقق الخارجي.

يتضح من خلال استعراض الدراسات السابقة أن كل دراسة جاءت لتكمل ما بدأته سابقتها من الدراسات في حين الدراسة الحالية تعتبر حلقة وصل لما بدأته سابقتها من الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع بداية من دراسة مريم عبد القوي لتليها دراسة بلعمري نور الهدى لتنتهي بدراسة تناني علي.

هدفت هذه الدراسة الى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه توصيات المدقق الخارجي في تقويم مسار المؤسسة نظرا لمشاكل التسيير التي تشهدها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وضعف أنظمة الرقابة الداخلية بها و الاعتماد القليل عن التدقيق الخارجي والذي يعتبر من أهم الوسائل الدعم التدقيق الخارجي كما أن الأمر يتطلب من المؤسسة ضرورة وجوب الأخذ بجدية أراء وتوجيهات المدقق الخارجي التي تصب في مصلحة المؤسسة كون هذا الأخير ليس له مصلحة سوى إضفاء الحياد للمؤسسة ،وتقييم مسارها و اعتباره قوة فعالة ومؤثرة في تحسين جودة القوائم المالية هذا من جهة وسبب في تحقيق التقدم الذي يخدم المؤسسة من خلال الإستراتجيات والخطط الموضوعة من طرف المؤسسة من جهة أخرى مما يؤدي هذا الأمر الى ضمان بقاء المؤسسة و استمراريتها في السوق وتبالي زيادة الإنتاج.

خلاصة الفصل الأول :

تم التعرض في هدا الفصل الي الإطار المفاهيمي حول التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية, حيت يعتبر التدقيق الخارجي ضرورة حتمية نظرا لأهميته ولما له من أثر في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية كما يعرف بالتدقيق الخارجي التي يتبعها شخص مستقل مؤهل و محايد لتجميع و تقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة تعود إلى المؤسسة المعنية و ذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات و الأسس و القواعد التي يجب إتباعها من قبل المؤسسة و ذلك للوصول إلى القرار النهائي حول هذه المعلومات المقيمة لذلك فإن عملية التدقيق الخارجي يجب أن تتم عن طريق شخص لديه قدر كافي من الخبرة و العناية المهنية المطلوبة و إتباع منهجية عمل منظمة تمكنه من الحصول على أكبر قدر من الأدلة التي يدعم بها رأيه ، في إطار المعايير التي تحظى بالقبول العام و تحت مسؤولية و مهمة يحددها القانون لتدعيم فعالية و أداء الرقابة الداخلية و بما أن المدقق مسؤول عن عملية إكتشاف الأخطاء و الغش و الإختلاس فإنه يعتبر مسؤولا عن فحص نظام الرقابة الداخلية بالتزامه بدراسة مقومات النظام لتحديد أهدافه و وضع إجراءات عامة و أخرى إدارية و محاسبية للحصول على السير المحكم لمختلف عمليات و أنشطة المؤسسة.

الفصل الثاني:

دراسة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية

تمهيد :

إن المفهوم المستمر من قبل منظمات الاعمال بالتصرف أخلاقيا والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية ,وإضافة إلى تحسينها للظروف المعيشة للقوى العاملة بها ومحيطها الداخلي والخارجي على السواء , هو مفهوم حديث لدى المؤسسات وهو الجدير بالتمعن والدراسة , ومزاياه وفوائده عديدة على المستوى المحلي والعالمي, ولكن التحدي الحقيقي الذي يواجه المؤسسات هو كيف يمكنها من الوضع هذا المفهوم من فكرة أولية إلى التطبيق عملي؟ ,أو لماذا تقوم المؤسسات بهذا العمل ؟, ومتى تقوم به ؟ ,وكيف يمكن الوصول إلى غايتها من تطبيق هذا المفهوم ؟ ويصبح هذا السؤال في المؤسسات الجزائرية أكثر إلحاحا اليوم من أي وقت مضى لتحسين من صورتها في محيطها الداخلي من ولاء العمال لها محيطها الخارجي لكسب رضا المجتمع والعملاء ,و الاعتماد على مناهج جديدة أكتر فاعلية من أجل تغير نهجها القديم إلى نهج أحسن ,باعتماد على تطبيق مفهوم المسؤولية الاجتماعية والتركيز على المداخيل أكثر أهمية تساعدها على نجاح هذا المفهوم.

وبما أنا العنصر البشري يعتبر المورد الأساسي في المؤسسات خاصة الخدمية ,وهو المسؤول الأول من تطبيق هذه المسؤولية داخل هذه المؤسسات والاهتمام به أكتر من خلال عمليات التدريب والتكوين وتحمل المؤسسات لمسؤوليتها الاجتماعية

ولهذا جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على دور تطبيق أنشطة المسؤولية الاجتماعية في هذه المؤسسة والمتمثلة " ALFA PIPE في: الشركة الجزائرية لصناعة الأنابيب "

بنورة (غرداية) , باعتبارها من المؤسسات الصناعية الكبرى الرائدة في هذه الولاية بشكل خاص والجنوب الكبير بشكل عام .

ويحتوي هذا الفصل على ثلاثة مباحث .

المبحث الأول : تقديم المؤسسة محل الدراسة

سوف نتطرق في هدا المبحثإلى النشاط و المهام مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية محل الدراسة وكدا إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المطلب الأول : النشاط والمهام

الفرع الاول : النشأة التاريخية للمؤسسة

تقديم عام لمؤسسة الأنابيب بغرداية " ALFA PIPE":

تعتبر وحدة الأنابيب من المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية المساهمة في التنمية الاقتصادية الوطنية والمحلية لولاية غرداية , حيث أن نشاطها يتجلى في تغطية السوق الداخلية وتلبية حاجيات المؤسسات بأساليب تكنولوجية حديثة محددة, وتسعى أيضا إلى تصدير منتوجها للحصول على مكانة اقتصادية عالمية وجلبت العملة الصعبة ,وسنتطرق في هذ الفصل إلى تعريف بالمؤسسة.

تمثل صناعة الحديد والصلب الركيزة الأساسية لتطوير وتحديث الاقتصاد لما توفره من منتجات مصنعة أو شبه مصنعة تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية كالزرعة, البناء والصناعات الأخرى كالصناعة الميكانيكية والبترولية ,زيادة على تثمين الثروات الطبيعية وتوفير فرص العمل , ومن أهم مؤسسات هذه الصناعة نجد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب"ALFA PIPE" والتي تحصلت على شهادة الجودة مؤخرا ISO9001 وشهادة جودة المنتجات البترولية API Q1 بإضافة إلى السعي لتسجيل في الموصفات ISO14001 والموصفات ISO 18001 الخاصة بنظام الرعاية الصحية والسلامة .

وتعود نشأة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية إلى الشركة الوطنية والصلب SNS التي تعتبر أول شركة أسستها الجزائر في ميدان صناعة الحديد والصلب , ولقد بدأت هذه الشركة نشاطها بعد الاستقلال و أخدت في التوسع خاصة بعد تأميم الوحدتين soluble . altimel وتم التأميم بعد إمضاء عملية التعاون التقني ل 3 سنوات من عام1968 إلى 1972 مع مؤسسة vollvecبغرض المساعدة في التسيير التقني كما تم إنشاء مركب الحجار الذي يعتبر الركيزة الأساسية في صناعة الحديد والصلب في الجزائر

في إطار عملية الهيكلة لشركة الوطنية تم تقسيم الشركة الوطنية الحديد والصلب على عدة شركات منها :

- شركة sederالمشرفة على مركب الحجار
- شركة embمختصة في صناعة منتجات التغليف
- شركةenipl في إنتاج الحديد الموجه للبناء والأشغال العمومية
- شركة engl مختصة في إنتاج الغازات الصناعية
- شركة anabibوهي الشركة الوطنية للأنابيب وتحويل المنتجات المسطحة مختصة في انتاج الأنابيب بمختلف أنوعها بالإضافة إلى المنتجات المسطحة وزوايا الأنابيب الفلاحية ومختلف تجهيزات الرأي كنتيجة لزيادة الطلب الداخلي والخارجي على الحديد والصلب في هذه الفترة وخاصة في المجال البترولي .

وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية وعد إصدار قانون 01/88 تمت هيكلة الشركة حيت أصبحت تسمى بالمؤسسات العمومية الاقتصادية الأنابيب والتي استقلت بمجلس الإدارة الخاص بها ورأس تابع للدولة تفرعت منها وحدات عديدة :

- وحدة أنابيب الغاز – تبسة- .
- وحدة الصفائح المفتوحة الناقلة للماء –وهران–.
- وحدة الأنابيب الصغيرة –الرغاية-.
- وحدة الأنابيب وتجهيزات الري – برج بو عريج -.
- وحدة الأنابيب الحلزونية غرداية , والتي أصبحت تسمى المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لأنابيب الناقلة للغاز pipe gaz

في إطار إعادة هيكلة سنة 2000 تمت تقسيم الوحدات إلى المديريات مشكلة للمجمع الأنابيب هي :

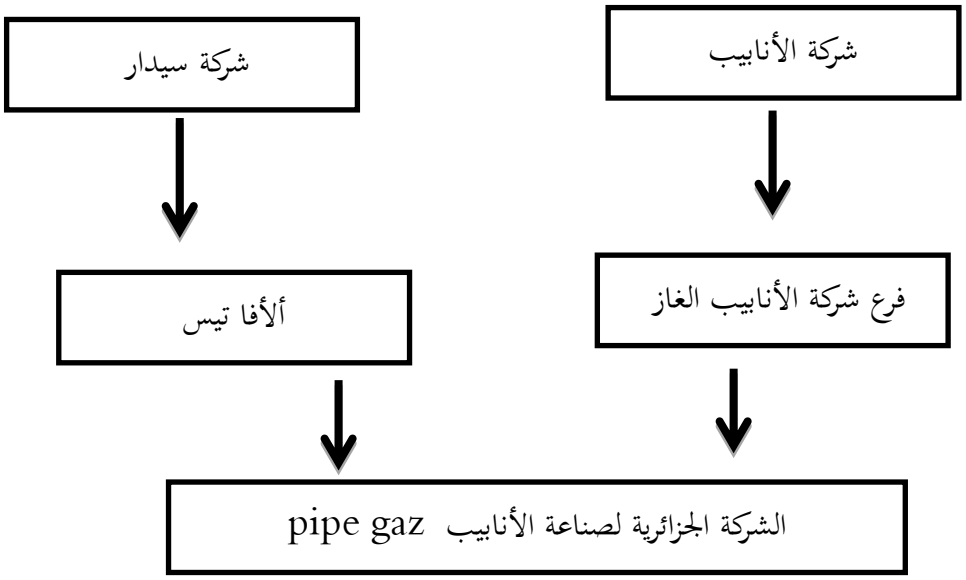
- مديرية غرداية pip gaz
- مديرية الرغاية tupelingtudinale وتضم وحدتيgtrو2 pts
- المديرات الثلاث كل من تبسه وهران برج بوعريج

هذا فيما يخص شركة الحديد والصلب بصفة عامة ومختلف فروعها و أهم مسارها الإنتاجي أما عن مؤسستنا محل الدراسة فقد تم إنشاؤها بغرداية عام 1974 برأس مال قدره 700000000دج وقد تم إنجازه هذه الوحدة على يد الشركة

الألمانية Huch بالمنطقة الصناعية بنورة والتي تبعد 10كم عن وسط المدينة غرداية وتتربع علي مساحة 23000م^2 وتضم 969 عامل كمت قامت بتقديم مساعدة لها مند 10 سنوات بعد تسليمها المشروع وقد مرت هذه الوحدة بعدة مراحل إلى أن أصبحت مؤسسة اقتصادية مستقلة والتي سنوضحها فيما يلي:

- في 1983/11/05: تم إعادة هيكلتها حسب الجريدة الرسمية رقم46 بتاريخ 1983/11/13
- في سنة 1986 : تم إنشاء ورشة للتغليف بالزفت في إطار توسيع نشاطها
- في سنة 1992: انقسمت وحدة غرداية إلى وحدتين هما :
- وحدة الأنابيب والخدمات القاعدية isp والتي تضم حوالي 390عامل
- وحدة الخدمات المختلفة upd والتي تضم 350 عامل
- في سنة 1993: تم إنشاء وحدة تغليف الخارجي بمادة النيلون .
- في سنة 1994: تم ضم الوحدتين الجديدتين نظرا لفشل التسير في وحدة الخدمات المختلفة وبعدها أعيدت الوحدة لحالتها السابقة والتي أًصبحت تسمى وحدة الأنابيب الحلزونية والخدمات القاعدية
- في أكتوبر 2000: وبعد الهيكلة للمجموعة أصبحت الوحدة عبارة عن مؤسسة عمومية اقتصادية تحمل اسم المؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز pipe gzeمستقلة ماليا وتابعة إداريا لمجمع الأنابيب groupe anbib
- في جانفي 2001: حصلت مؤسسة الأنابيب على شهادة الجودة العالمية iso 9001 وعلى شهادة المعهد الأمريكي للبترول api –q1
- في 1أوت 2003 : تم تجديد هذه الشهادة من طرف الهيأة المخصصة بعد إعطاء ملاحظات على ما يجب تغيره في المؤسسة للمحافظة على هاته الشهادة وإقامة مراقبة مدى دقة المؤسسة في الالتزام بهده الملاحظات بعد عامين من تجديد الشهادة في المرة الثانية .
- في سنة 2006 : فكرت المؤسسة pipe gaz في مشروع شراكة مع المؤسسة مع مؤسسة أنابيب غاز الرغاية alfa tus لزيادة رأس المال .
- في 2007 :تم دمج المؤسستين وأصبحت تحمل اسم alfa pipe

و الشكل رقم (2): يوضح اندماج شركة أنابيب الغاز مع alfa tus



المصدر : من إعداد الطالب بناء على ماقدمته المؤسسة من المعطيات

وتعتبر وحدة أنابيب الغازpipe gaz بغرداية وحدة إنتاجية بالدرجة الأولى ويكون الإنتاج فيها حسب الطلبيات وإبرام العقود كما تسعى إلى جلب مستثمرين صغار لاستغلال الفضلات والمهملات قصد التخلص منها وتوفير السيولة المالية .

تقوم هذه المؤسسة بصناعة الأنابيب الخاصة بنقل البترول والغاز بالإضافة إلى الأنابيب الخاصة بالمياه عن طريق تحويل المادة الأولية والمتمثلة في لفائف الحديد الخام بالدرجة الأولى

- وفي 15أكتوبر 2000: بعد إعادة هيكلة الأنابيب أصبحت مؤسسة عمومية اقتصادية تحمل اسم مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز " PIPE GAZ" ومديرية مستقلة ماليا إداريا تابعة لمجمع الأنابيب

"GROOPE ANABIB" .

- في 20جانفي 2001 :تحصلت المؤسسة الأنابيب على شهادة الجودة العالمية "ISO.9001" وعلى شهادة المعهد الأمريكي البترولي "APIG"
- وفي سنة 20 جانف 2002 : تم أدخال مشروع جديد لمراقبة النوعية " NDT" يعمل بالأشعة الصينية أشعة X.
- وفي 15 أوت 2006 : فكرت مؤسسة " PIPE GAZ"في مشروع دمج الشركتين

" PIPE GAZ"ومؤسسة " ALFA TVS"بالحجار لزيادة رأس مالها .

- وفي سنة 2007: تم دمج المؤسستين مع بعضهما البعض, وأصبحت تحمل اسم

"PIPE GAZ" .

الفرع الثاني : أهمية الاقتصادية وأهداف المؤسسة

أولا:أهمية الاقتصادية

تلعب دورا اقتصاديا على مستوى مختلف المؤسسات المحلية و الوطنية أو حتى الدولية , مما جعلها تكسب أهمية اقتصادية كبيرة تتمثل في ما يلي :

- تساهم في تموين أكبر المشاريع سونطراك متل :

"G01- G02- GK5- GK4-DLR1- GK6 "

- تساهم كذالك في تموين مشروع قرقار لنقل المياه الصالحة للشرب ,ومشروع"GZ2"لنقل البترول من حوض الحمراء إلى أرزيو .
- تدعم عدد كبير من القطاعات المهمة في اقتصاد الوطني كقطاع الفلاحة والري , وقطاع المحروقات , كما أنها تتعامل مع كل من سونطراك وسونلغاز ومحاور الرش .
- تقوم المؤسسة بتشغيل 830 عامل, مما يعني تقليل حجم كبير من البطالة الموجودة بالمنطقة , وهذا التشغيل يشمل جميع المناصب كالسائقين , والأمن الداخلي , العمال ,المهندسون , المسيرون , هذا كله على الصعيد المحلي .
- أما على الصعيد الدولي تلعب دورا فعالا في نشر السمعة الحسنة على مستوى الجودة للمنتجات الوطنية للمؤسسة خصوصا بعد الحصول على شهادة الإيزو "ISO9001"و"API Q1"
- ساهمت كذالك في فك العزلة عن المناطق الجنوب بصفة عامة وعلى وجه الخصوص منطقة غرداية , وساعدها موقعها الاستراتيجية القريب من مناطق البترول كحاسي مسعود ,وحاسي الرمل , وعين أميناس , على زيادة فعاليتها

تانيا : أهداف المؤسسة

تمتل أهدافها في العناصر التالية :

- المساهمة في تنمية الاستمارات في المنطقة وذالك بفك العزلة عنها .
- الاحتكاك بالمؤسسات الأجنبية من أجل اكتساب الخبرة والتكنلوجيا الجديدة.
- محاولة كسب مستثمرين أجانب من خلال التعريف بالمؤسسة .
- تغطية مختلف الحاجات الوطنية للمؤسسات " سونطراك , سونلغاز , البناء, الري"
- إيجاد أسواق داخلية وخارجية لتصريف المنتجات للحصول على المادة الأولية .
- المشاركة في المشاريع الوطنية الكبرى .
- تلبية طلبيات المستهلكين كما ونوعا في الوقت المناسب .
- توفير العملة الصعبة عن طريق بيع المنتجات لعملاء الأجانب .
- التخفيض من ديون المؤسسة .
- تسعى إلى التغير والتطوير في كافة المجالات في إطار عملها .
- تقوم بتطوير التقنيات الجديدة في إطار عملها.

ثالثا نشاط المؤسسة

أهم نشاط للمؤسسة يتمثل في أنتاج الأنابيب المصنوعة من الحديد والصلب بغرض نقل البترول والغاز الطبيعي والماء وكل الموانع تحت الضغط عالي , بحيث تبلغ الطاقة الإنتاجية للمؤسسة في الحالات العدية 128500طن سنويا , وتنتج المؤسسة أنابيب يتراوح قطرها ما بين 406إلى 1825 ملم , وهذا القطر يميزها عن بقية المؤسسات الأخرى الأم تساهم ب : 70 %من إنتاج المجتمع , كما أنها تسعى دائما لتغطية السوق الداخلي وتلبية حاجيات أكبر القطاعات : " سونطراك , سونلغاز , مديرية الري " , كما أننا نجد أنشطة مختلفة منها :

- بيع مشتقات الحديد للتجار والخواص والمقاولين .
- بيع منتوجات الأنابيب المربعة ,الطاولات الممزوجة والزوايا .
- صناعة الأنابيب الخاصة بنقل البترول , الماء , وأيضا جميع ذات الضغط العالي .
- تتمثل المواد الأولية التي تقوم المؤسسة باستعمالها على شكل لفافات حديدية والتي تقوم بشرائها من مصنع الحجار " SIDER " أو تستوردها من الخارج كألمانيا واليابان وفرنسا , ويصل وزن اللفافات الحديدية 30طن , وتعمل المؤسسة بأربع خطوات إنتاجية " A.B.C.D" , بمعدل 24/24 ساعة من خلال تلاث فرق عمل في اليوم , حيث في أيام العطل والأعياد الدينية والوطنية .

- يوجد ورشتين لصناعة الأنابيب :
- الورشة الأولى : خاصة بالتحويل المادة الأولية " LES BOBINES"أنبوب الحلزوني بالتلحيم الإلكتروني الداخلي والخارجي .
- الورشة الثانية: خاصة بالتغليف حسب استعمالاتكل أنبوب :

- أنابيب موجهة لنقل البترول يتم تغلفها من الخارج فقط .
- أنابيب الغاز يتم تغلفها من الداخل والخارج.
- أنابيب المياه تطلى من الداخل ضد الصدأ .

المتعاملون في المؤسسة:

أ) **العملاء :**

العمل الرئيسي للمؤسسة والذي يحتل المرتبة الاولى بالنسبة% 90 هي المؤسسة الوطنية سونطراك , بالإضافة إلى مؤسسات أخرى كسونلغاز ومؤسسات توزيع المياه حيت أن شهادة "ISO 9001"جعلتها تكسب عملاء من الخارج " BRITUSH PETROULM " التي تتشرف على إنجاز مشروع عين صالح لنقل الغاز والشركة الأمريكية " BICTEL ".

ب) **الموردون :**

يمثلون أهم العناصر بالنسبة للمؤسسة وهم المصادر التي تجلب منها المادة الأولية وكل مستلزمات العلمية الإنتاجية , كما أن المؤسسة تقوم بعملية اختيار الموردون المناسبون على أساس معلومات مختلفة كالسعر , شروط الدفع , وقت التموين . كما أنها تتعامل مع الموردون داخليون وخارجون .

ب)-1- الموردون الداخليون :

وهم مختلف المؤسسات الوطنية التي تقوم بالشراء منها ونجد من بينها :

- مؤسسة " NAFTAL"المختصة ببيع الزيوت والوقود .
- مؤسسة " LIND GAZ et AIR LIQUIDE "التي تقوم ببيع الأكسجينو الأزوت .
- مؤسسة " ENPCI "التي تقوم ببيع الطلاء

ب)-2- الموردون الخارجيون :

وهي المؤسسات الخارجية التي تقوم بتزويد المؤسسة بالمختلف المواد اللازمة لنشاطها :

- مؤسسة " TE-GE-NEW TEC " المختصة في انتاج الغيار.
- مؤسسة " CITOH " اليابانية التي نمون بالمواد الأولية
- مؤسسة " AGFA CEVAERT.NY " البلجيكية المنتجة لأشرطة الأشعة والمنتجات المتطورة .
- مؤسسة " POLICO " التي تقوم بإنتاج مواد التغليف (البوليتيلان) .
- مؤسسة " WTT " المختصة في إنتاج وسائل المراقبة المخبرية .

ج) المنافسون :

تعتبر مؤسسة "ANABIB" الجزائرية لأنابيب هي المنافس الوحيد على المستوى الوطني , أما على المستوى العالمي نجد مؤسسة " BENDER " الألمانية , من أهم المنافسين , أن المؤسسة لا تولي اهتماما كبير بمنافسيهافي السوق .

د) الوسطاء:

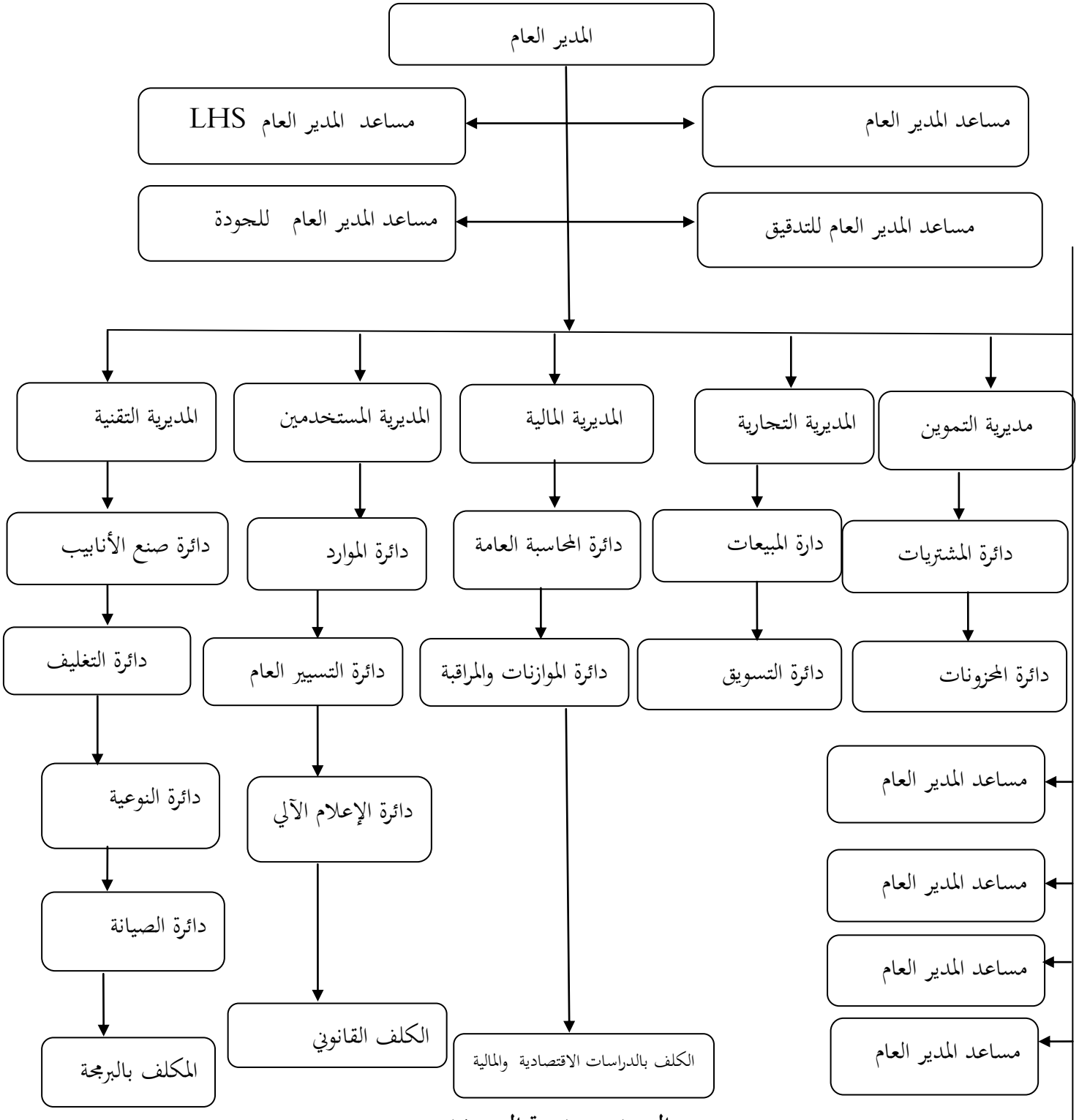
هم عناصر الربط المستهلكين والمنتجين سواء كان هذا المنتج تجارة جملة أو تجزئة أو وكلاء

و) الحكومة :

وهي المسؤولية عن فرض التشريعات والقوانين المتعلقة بنشاط , المؤسسة , ونج من بينها هذه المسؤوليات فرض الضرائب وتحديد الأسعار والقوانين الاستيراد والتصدير.

المطلب الثانى : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المؤسسة هي وحدة متكاملة تتألف من مجموعة من الإدارات المتناسقة ومن خلال دراسة الهيكل التنظيمي يمكننا تحليل الإدارات المكونة لمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPEفي الشكل رقم (3) :



المصدر : مديرية المستخدمين

سندرس الهيكل التنظيمي من خلال:

1-الرئيس المدير العام : يمثل أعلى سلطة بالمؤسسة , مهمته إدارة المؤسسة ,حيث يقوم بإصدار الأوامر وإتخاد القرارات ورسم الاستراتجيات المؤسسة بالتنسيق مع مختلف الإدارات والمصالح .

2-المساعدين : هناك أربع مساعدين للمدير العام كل واحد قد تم تكلفه بتسيير جانب من إدارات المؤسسة لحساسيتها وهم كالتالي :

مساعد المدير العام :هوسكرتير تقني يساعد المدير في تأدية خدماته .

مساعد التدقيق : يتم أساسا الإشراف على مختلف عمليات التدقيق الداخلي في المؤسسة كم يسهر على الوقاية من الأخطار المحتملة قبل وقوعها , ويعمل على تفاديها مستقبلا هذا وان مهمته حيادية بحيث يقوم بكتابة التقارير المتعلقة بالعمليات الخاصة بسير العمل في المؤسسة وبإصدار الأوامر, بل يكتفي إبداء أراء التصحيحية فقط .وهو كذالك له مساعدين ومع تطبيق نظام السلامة والرعاية الصحية والبيئة فهو كذالك له مساعدة في المراجعة الاجتماعية والبيئية .

مساعد المدير العام الرعاية الصحية والسلامة والبيئية (HSE) :

وهو الذي يقوم بالإشراف على مديرية السلامة والرعاية الصحية والبيئية والتي ترتكز مهمتها الأساسية في الحفاظ والسهر على توفير الأمن الداخلي والخارجي قبل وأتناء وبعد أوقات العمل الرسمية بالإضافة إلى المحافظة على سلامة العاملين , فهو يقوم بتوعيتهم من خلال

إعطائهم التعليمات والتوجيهات الضرورية المتعلقة بإجراءات الأمن والوقاية لتفادي الأمراض والحوادث المحتملة والتدخل السريع عند وقوعها كما تحرص على القيام بدورات المراقبة والحراسة اليومية لمختلف هياكل المؤسسة ضمانا لسير العمل بأمان كما تعمل على إدارة الأخطار البيئة بالمؤسسة من خلال إدارة المخلفات الصلبة والسائلة بالمؤسسة والتقليل من الضجيج داخل الورشة ومتابعة المداخن ومحاولة تهيئتها وفق للمعايير البيئة المعمول بها .

مساعد المدير العام للجودة : وهو المسؤول عن التأكد من أن نظام الجودة دخل المؤسسة يتوافق في كل الأوقات مع معايير الإيزو 9001 ومعايير جودة البترولية API-Q1 ويعمل على تحقيق متطلبات الإيزو 14001 و الإيزو 18001 من خلال الاتصال مع هيئات التسجيل في الموصفات العالمية ,كما أن هناك مساعدة تنشأ وضيفة الحاجة إليه ويسمى بمساعد المدير العام المكلف والذي تنشأ وظيفة عند الحاجة إليه ويسمى بمساعد المدير العام المكلف والذي تنشأ وضيفة عند التعاقد مع مؤسسات الأخرى قصد التعاون لإنجاز مشروع معين في زمن محدود بحيث تنتهي وضيفته بانتهاء المشروع

3. المديريات الفرعية :

يتشكل الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFA PIPEمن مجموعة من المديريات الرئيسية تتفرع عنها مجموعة من الدوائر:

أ. المديرية التقنية : وتعد الركيزة الرئيسية للعملية الإنتاجية إذ يقوم تقوم بوضع البرنامج الإنتاجية انطلاقا من تحديد معايير الإنتاج والمدة اللازمة لعملية الإنتاج .....الخ بالإضافة إلى فهي تحرص على تقديم مختلف الخصائص والموصفات المتعلقة بالإستثمارات الجديدة وتضم الدوائر التالية :

- **دائرة صنع الأنابيب** : هي التي من خلالها يتم تحويل الملفوفات الحديدية إلى أنابيب وفق الموصفات والمقاييس المطلوبة .
- **دائرة التغليف** : على مستوى هذا الدائرة يتم تغليف الأنبوب من الداخل والخارج بعد تنظيفه من الصدأ
- **دائرة ضمان النوعية** : تقوم بمراقبة المنتوج ابتداء من المواد الأولية (الحديد) عن طريق تحليله بالمخبر لكشف نوعيته كما تتم عملية المراقبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج للتحقيق من سلامته من عيوب التلحيم , وساعدت الآلة جديدة للمراقبة على تشخيص الجيد لصلاحية الأنبوب بصفة قطعية
- **دائرة الصيانة** : تتابع الآلات والأعطال التي تلحق بها , حيث تقوم بالصيانة بنوعيها العلاجية والوقائية .
- **المكلف بالبرمجة** : يقوم بمتابعة جميع متطلبات العملية الإنتاجية وتحديد تاريخها والمدة التي تستغرقها كما يقوم بوضع الميزانية التقديرية لإنتاج ومتابعة تنفيذها تم تقيم الخطة الإنتاج وتحديد الانحرفات

ب.المديرية الموارد البشرية : تهتم هذه المديرية بمختلف شؤون العاملين الخاصة الإدارية والاجتماعية منها حيث تقوم بالسهر والإشراف على مختلف عمليات التوظيف والتكوين (التدريب) التأهيل والتحفيز , الترقية وتوزيع الأجور المكافآت والعطل والوضعية الاجتماعية اتجاه الضمان الاجتماعي , كما تقوم بإعداد التقارير التي تتعلق بتطوير العمال ودواتهم والغيابات .... الخ . وتحرص أيضا على الربط العمل بالمؤسسة أكثر فاعلية وذالك على أساس المعلومات المحصلة من مختلف المديريات الأخرى ومديرية المواد البشرية تتكون من الدوائر التالية .

-دائرة المستخدمين :

حيث تسهر على كل مايرتبط بالمستخدمين والمشاكل التي تواجههم كما تقوم بالإعداد والتخطيط للسياسيات المتعلقة بالأفراد والإشراف على تنفيذها بالتنسيق مع الدوائر الأخرى

- **دائرة التسيير** : تسهر على التسيير الحسن للعمل المؤسسات وذلك بتسيير كل مايتعلق بالعمال من خلال العمل على راحتهم والحفاظ على أمنهم وحقوقهم .
- **دائر الإعلام الآلي** : تتكفل بمختلف العمليات المرتبطة بالجانب الإداري للعاملين من جداول ووثائق إدارية بالإضافة إلى تسير شبكة العنكبوتية بين المؤسسة والمتعاملين معها .
- **المكلف القانوني** : يقوم بالإشراف على مختلف القضايا والتعاملات القانونية للمؤسسة , حيث يرتكز عمله على حل مختلف النزعات التي تنشأ إما بين المؤسسة والمتعاملين معها وإما مع العمال , بالإضافة إلى مهمته الإستشائية التي تأخذ طابع المستشار القانوني .

ج- مديرية المالية : تعد من المديريات الرئيسية وذالك لأن عملها المكتف نوع ما إذا ماقورن بباقي المديريات الأخرى وإذ تهتم بمختلف العمليات المالية و المحاسبية حسب طبيعتها , ودالك من خلال تحليل مختلف الحسابات ومراقبة جميع التصريحات المالية , كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر والتسجيلات المحاسبية بالإضافة إلى القيام مختلف الميزانيات ومتابعة سير النشاط فيها وتضم هده المدرية الدوائر التالية :

- **دائرة الميزانية والمراقبة** :تقوم الدائرة بالتحقق من جميع الميزانيات ومراقبتها من خلال المراقبة عمل دائرة المحاسبة العامة ودائرة الخزينة والتنسيق معها .
- **دائرة المحاسبة العامة** :تقوم هذه الدائرة بتسجيل العمليات المحاسبية (شراء وبيع) التي تقوم بها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها تم مراقبتها .
- **دائرة الخزينة** :تقوم هذه دائرة بالتكفل بكل ما يهم المصالح المالية والتوازن المالي لها .

د.المديرية التجارية : تعتبر بمثابة الوسيط أو الصلة بين المؤسسة والزبون . حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير على الصفقات التي تريد إبرامها معه في مايخص حجم الطلبية , السعر , الوقت , وذلك بعد الإطلاع على العرض المقدم من طرفه ودراسته كما تعمل على تلبية أكبر عدد ممكن من طلبياتإضافة إلى الاهتمام بكل مايتعلق بعمليات البيع والتسويق المرتبطة بالمتوج وهذا بالتنسيق مع مختلف المديرات الأخرى وتضم دائرتين :

- **دائرة المبيعات** : تتشرف على المبيعات والعمليات المتعلقة بها وتقوم بمتابعة العمليات الخاصة بالمتوج من بدايته التعاقد وحتى خروجه من المؤسسة .
- **دائرة التسويق** : تعد الأساس في عملية التعاقد وإعداد الصفقات إذا أن عملها يتركز على عرض وإشهار وترويج منتوج لتلقي الطلبات من الزبائن والعمل على دراستها لتحديد بنود الإنفاق كالمدة والسعر والموصفات المطلوبة وهذا في حالة ما إذا ماتمالاتفاق مع هذا الأخير فعلا. إضافة إلى هذا فإن مهمتها الرئيسية تتمثل في القيام بمختلف عمليات التعاقد مع الزبائن حتى يصل المنتج النهائي بالموصفات المطلوبة .
- **هـ. مديرية التموين** : تعتبر هذه المديرية بمثابة الوسيط أو الصلة بين المؤسسة والمورد حيث يقوم بالتفاوض مع خذا الأخير سوءا كان محليا أو أجنبيا لتوريد ماتحتاجه إليه المؤسسة من (مواد الأولية ومواد ولوازم , وقع الغيار) وذلك بعد إعداد برنامج التموين وتسيد يد الاحتياجات العامة والمختلفة للمؤسسة كما تعمل على التسيير الأمثل للمحزونات وتظم:
- **مصلحة الشراء**: تقوم بشراء كل الموارد التي تحتاجها الوحدة بناء على طلب مركز التخزين ويكون الطلب على الأقل ب4 أشهر قبل الموعد ,
- **مصلحة التخزين** :تقوم بالتخزين المواد الأزمة لنشاطها لتوقيف العملية الإنتاجية أو ارتفاع الأسعار أو ندرة الموارد في السوق , كما تقوم بالاحتفاظ بالوسائل الضرورية لإنتاج .
- **و– مديرية السلامة والرعاية الصحية والبيئة** : تتوفر المؤسسة على مديرية خاصة بالرعاية الصحية والسلامة البيئة مما يدل على اهتمامها وحرصها على توفير الحماية الأزمة لوسائل الإنتاج المادية والبشرية بالإضافة إلى إدارة الأخطار البيئية وتنقسم إلى ثلاثة إدارات ستعرض لها في المبحث الأحق بالتفصيل وهي إدارة الرعاية الصحية , إدارة أخطار البيئة , إدارة السلامة ولأمن , وعموما فإنه تجدر الإشارة إلى أن هذه الدراسة للهيكل التنظيمي لم تشمل كامل الهيكل التنظيمي للمؤسسة وإنما شملت المستويات العليا والوسطى منه فقط , وذلك لأنه لم يكتمل بعد تصميم وتنظيم الهيكل الجديد للمؤسسة إلى محاولة جعله أكتر تكيفا مع ظروف الجديدة في ظل اقتصاد السوق واشتداد المنافسة إن هذا الهيكل التنظيمي الجديد هو هيكل يتماشى مع ظروف المراهنة بالبيئة وهذا ما أكده الحصول المؤسسة على شهادتي ISO 9001و API-Q1 بالإضافة إلى سعيها المتواصل للحصول على شهادة ISO 14001ويزو 18001 وتجدر الإشارة إلى مهمة إدارة هذا الهيكل التنظيمي التو سيعي تعود إلى مجلس إدارة المؤسسة ومجموع المديريات المكون له.

المبحث الثاني : تقيم نظم الرقابة الداخلية

سوف نتناول في هدا المبحث إلى تقيم نظم الرقابة الداخلية من حيت الوصف الإنشائي للمبيعات و المشتريات مع أجراء أسئلة استقصائية عن طريق محاورة المسئولين عن الأنظمة المعنية.

المطلب الأول : الوصف الإنشائي للمبيعات دورة ومخطط العملاء

معظم طلبيات المؤسسة الأنابيب تم بمراسلات رسمية حيث يقوم المسؤول عن المصلحة المبيعات بإعداد مخطط وصف احتياجات التقنية مع إمكانية التأكد من استطاعة المؤسسة إنتاج البيانات المثبتة في العقد حيث بعد الدراسة الطلبية مرسلة إلى كل من :

1. إلى دائرة الإنتاج
2. دائرة المشتريات

أولا دائرة الإنتاج :

حيث دائرة الإنتاج تقوم بإرسال الطلبية إلى كل من

3. دائرة المراقبة المنتوج
4. دائرة التغليف

عندما يكون الإجابة عن الأسئلة الدراسة إمكانية الإنتاج تم بعد ذالك يرسل العرض التجاري خلال مدة زمنية معينة وبعد الموافقة والتفاوض يتم إبرام العقد مع الشركة ويتم تحديد فيه (المدة .الثمن)

تم بعد ذلك إبرام العقد عن طريق (bon Command) الطلبية تم بعد ذلك يأمر المدير المؤسسة وفقا إمضاء الرسمي عن الشروع في الإنتاج[1]

يبدأ الإنتاج الفعلي وفقا للموصفات المطلوبة .

[1] مقابلة أجريت مع مسؤول مع مصلحة المبيعات بتاريخ 02-04-2018

تقوم إدارة المبيعات بمتابعة عملة الإنتاج وفقه الطلبية تحت مراقبة المدقق الخارجي لعملية الإنتاج وكدالك المشتري التي تراقب عملية مراحل الإنتاج.

كما أن عادت تكون عملية الإنتاج لمدة زمنية محدودة سنة كاملة .

وبعد الانتهاء من العملية الإنتاجية تتم مرحلة إخراج المنتوج وفقا لبرنامج متفق عادت ما تكون بعد ثلاثة أشهر من قدرة التمويل .

كما أن عملية خروج تتم وفق وصل الخروج من أربعة نسخ:

- النسخة الأولى : ترسل إلى مصلحة المحاسبة المادية
- النسخة الثانية : ترسل إلى مصلحة التجارة
- النسخة الثالثة : ترسل إلى مصلحة المحاسبة المالية
- النسخة الرابعة: يتم احتفاظ بها

بعد انقضاء من عشرة أيام من إرسال البضاعة يقوم رئيس مصلحة التجارة بتحضير الفاتورة من ثلاث نسخ على ضوء المعلومات المدونة في وصل الخروج وتودع الفاتورة كالأتي :

- النسخة الأولى : ترسل من العميل
- النسخة الثانية : ترسل إلى مصلحة المحاسبة المالية مع تحمل الزبون مصاريف النقل

كما أن رئيس مصلحة المالية عند استلامه الفاتورة يقوم بمراقبة السعر والتأكد من توافقه مع السعر المدون تحت المراقبة المدقق الخارجي في قائمة الأسعار تم يقوم بتسجيل الفاتورة في دفتر المبيعات والعملاء ليتم ترتيبهما وفق في ملف العملاء ترتيبا رقميا .

تحصيل قيم الفواتير يتم كل عشرة أيام حيث يقوم المحاسب عند استلامه الشيكات بإعداد حافظة الإيداع نسختين وإرسالهما إلى البنك ويحتفظ بنسخة بعد تأشير البنك ليسجلها في دفتر المقبوضات تم يرتبها في ملف البنك

المطلب الثاني : الوصف الإنشائي للمشتريات دورة الموردون محفظ

حيث احتياجات المؤسسة يقوم المدير بإجراء إعلان المناقصة الدولية بحوالي 10 مواد أولية كل مادة لوحدها ليتم بعد ذالك , اختيار المورد وفق لدفتر الشروط (bon command) الطلبية .

ليتم بعد ذالك إعداد محضر من طرف الإدارة العامة ممضي من الطرفين تحدد فيه مخطط التوزيعات الدفعات المواد الأولية

كما أن المدقق الخارجي يقوم بمراقبة إجراءات المتناقصة ومراقبة دخول والخروج البضاعة , ويقوم كذلك المناقصة أجريت وفق القوانين الدولية الجزائرية في قانون الصفقات وقانون الشركة والاتفاقيات الجماعية للشركة كما يراقب مخطط التوزيعات النفقات المواد الأولية .

عند وصول البضاعة يقوم أمني المخزن بمراقبة الكميات التي وصلت مع وصل الإرسال وإذن المرور وهذا للتأكد من مواصفات السلعة[2]

ثم يبدأ بتفريغ القاطرات بواسطة الشاحنات وإعداد وصل دخول مرقم من ثلاث نسخ :

- الأولى تلحق بإذن المرور وترسل إلى مصلحة المحاسبة المادية
- الثانية تلحق بالفاتورة وترسل إلى مصلحة المحاسبة المالية وترتب في ملف الموردين
- الثالثة يحتفظ بها أمين المخزن

أما فيما يخص المشتريات المواد واللوازم فإن الإجراءات الشراء تتم على النحو التالي :

- المصلحة المستعملة : تقوم هذه المصلحة بإعداد طلب الشراء داخلي من نسخة واحدة تبين فيها كمية ونوعية البضاعة ويرسلها إلى المالية للمصادقة
- تقوم مصلحة المحاسبة بالتأكد من توفر السيولة تم يوقع المدير المالية على طلب الشراء الداخلي بإعداد ثلاث نسخ :

- النسخة الأولى : ترسل إلى المورد
- النسخة الثانية :ترسل إلى مصلحة الاستلام وترتب رقميا في انتظار وصول البضاعة
- النسخة الثالثة : مصحوبة بطلب الشراء يحتفظبها

[2]مقابلة أجريت مع مسؤول مع مصلحة المبيعات بتاريخ 03-04-2018

عند وصول البضاعة مصحوبة بوصل الإرسال يقوم رئيس المصلحة المخازن بمقارنة وصل الإرسال وطلب البضاعة والتأكد مطابقة البضاعة للموصفات والتحقق من كميات تصوير نسخة وصل الإرسال وترتيبهما رقميا ويحتفظ بها

إعداد وصول دخول من نسختين ويوزع كالاتي:

- النسخة الأولى يحتفظ بها
- النسخة الثانية يرسلها إلى مصلحة المحاسبة المادية
- يرسل طلب البضاعة ونسخة من وصل الإرسال ويقوم بإعداد شيك باسم الورد وتسجيل العملية في دفتر المشتريات والمصروفات ويرتبها ترتيبا رقميا .

المطلب الثالث : أسئلة استقصاءات وشبكات تقسيم المهام

تم إعداد هده الاستقصاءات عن طريق محاورة المسئولين عن الأنظمة المعنية وكانت الإجابات بنعم أو لا إتمام هذه العملية تم التأكد من أقوال المسئولين بإجراء الملائمة

جدول رقم (1.2) : يوضح استقصاءات الرقابة الداخلية : مبيعات /عملاء

الرقابة الداخلية المحاسبية	هل الرقابة موجودة	هل الرقابة فعالة ؟
1.المراقبة الكمية والنوعية للسلع المرسلة من طرف مصلحة الإرسال	نعم	نعم
2. المقاربة الكمية والنوعية للمرسلة مع طلب البضاعة	لا	نعم
3.المراقبة الكمية والنوعية للمردودات من طرف مصلحة الاستلام مع وصل المردودات	نعم	نعم
4. مراقبة الفرو قات الجرد للمخزنات	لا	نعم
5. مقارنة الفاتورة مع وصل الإرسال وطلب البضاعة	نعم	نعم
6. مقارنة إذن المرور مع وصل التحويل	نعم	نعم
7. مراقبة الدخول [أى تطبيقات الفوترة	غير مطبقة	
8.مراقبة وصولات الإرسال غير المفوترة	نعم	نعم
9.مراقبة الأسعار الوحدوية ومعدلات الرسوم على الفواتير	نعم	نعم

10.الرقابة الحسابية للفواتير	نعم	نعم
11. مراقبة القيد المحاسبي	نعم	نعم
12. مراقبة التسلسل الرقمي لوصلات الإرسال المفوترة	نعم	نعم
13. مراقبة التسلسل الرقمي للفواتير المسجلة في دفتر يوميات المبيعات البضاعة	نعم	نعم

جدول رقم (2.2): شبكة تقسيم المهام نظام المبيعات / المبيعات

مهام	مصلحة التجارة	المدير	أمين مخزن	المحاسب	المدير المالي
إمساك الطلبية	×				
اختيار ملاءة العميل وقدرته على التسديد					×
الترخيص بإرسال البضاعة		×			
الموافقة على شروط التسديد		×			
تقليب البضاعة المعدة للإرسال			×		
إعداد الفاتورة	×				
مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة	×				
مقارنة وصل الإرسال بالفاتورة	×				
إعداد قيد المحاسبي				×	
مراقبة القيد المحاسبي					×
التسجيل في دفتر المبيعات				×	

التسجيل في حسابات العملاء				×	
إعداد ميزان المراجعة العملاء				×	

جدول رقم (3.2) : يوضح استقصاءات الرقابة الداخلية : مشتريات /موردين

الرقابة الداخلية المحاسبية	هل الرقابة موجودة	هل الرقابة فعالة ؟
1.المراقبة الكمية والنوعية للبضاعة المستلمة من طرف مصلحة الاستلام	نعم	نعم
2. المقاربة البضائع المستلمة من طرف مصلحة الاستلام مع تلك التي تظهر في طلب البضاعة	نعم	نعم
3. مراقبة الفرو قات الجرد للمخزن	لا	نعم
4. المراقبة الحسابية للفواتير	نعم	نعم
5. مراقبة سعر الصرف المستعمل لتحويل مبالغ الفاتورة بالعملة الصعبة	غير مطبقة	
6. المقارنة بين الفاتورة وطلب البضاعة مع وصل الاستلام	نعم	نعم
7. مراقبة القيد المحاسبي	نعم	نعم
8.مراقبة إجراءات الدخول لتطبيقات المشتريات والمبيعات	غير مطبقة	
9.مراقبة والتأكد من الحجز مشتريات	غير مطبقة	
10.الرقابة أثناء التسجيل المحاسبي بأن الوثيقة ليست صورة طبق الأصل أو أن الفاتورةقد سجلت أو ألغيت بعد التسديد	نعم	نعم

جدول رقم (4.2): شبكة تقسيم المهام موردون / مشتريات

مهام	مصلحة الشراء	المدير المالية	المدير	أمين مخزن	المحاسب المالي	رئيس مصلحة المحاسبة
إرسال طلب الشراء	×					
المصادقة على طلب الشراء					×	
إعداد طلب البضاعة	×					
الترخيص بطلب البضاعة			×			
استلام البضاعة				×		
مقارنة طلب البضاعة بفاتورة				×		
مقارنة وصل الإرسال بالفاتورة				×		
قيد المحاسبي					×	
الرقابة المحاسبية						×
تأشيرة قبلة للتسديد		×				
التسجيل في دفتر المشتريات					×	
التسجيل في حسابات الموردون					×	

جدول رقم (5.2) : يوضح استقصاءات الرقابة الداخلية : أجور

الرقابة الداخلية المحاسبية	هل الرقابة موجودة ؟	هل الرقابة فعالة ؟
1.مراجعة بطاقات التنقيط من طرف رئيس المصلحة	نعم	نعم
2. المقاربة قائمة العمال ببطاقات التنقيط	نعم	نعم
3.المراقبة إجراءات الدخول في تطبيقات الأجور	نعم	نعم
4. مراقبة كيفية حساب الأجور	نعم	نعم
5. مراجعات سلعة العمل المدفوعة مع تلك التي تظهر في بطاقات التنقيط	نعم	نعم
6. مقارنة عدد العمال بعد الكشوف	نعم	نعم
7. مقارنة الكشوف الأجور بدفتر الأجور	نعم	نعم
8.مراجعة مجاميع دفاتر الأجور	نعم	نعم
9.مقارنة إجمالي الأجور المدون في دفتر الأجور وأساس حساب الأداءات الاجتماعية المدون في الإقرارات	نعم	نعم

جدول رقم (6.2) : يوضح استقصاءات الرقابة الداخلية : المقبوضات والمدفوعات

الرقابة الداخلية المحاسبية	هل الرقابة موجودة	هل الرقابة فعالة ؟
1.مقارنة قيم الشيكات مع المبالغ المدون في جدول المقبوضات	نعم	نعم
2. مقارنة أوراق القبض بالمبالغ المدونة في الجدول المقبوضات	غير مطبق	
3.مقارنة قائمة الشيكات المقبوضة التي أعدت في مصلحة البريد بالمقبوضات المسجلة في دفتر يومية الخزينة	نعم	نعم
4. مراجعة معدل الصرف المستعمل	غير مطبقة	
5مراجعة القيد المحاسبي	نعم	نعم
6. مراجعة المبالغ المفوترة والمبالغ المقبوضة أثناء مراقبة الحساب الفردي للعملاء	نعم	نعم
7. مقارنة تاريخ التحويل المدون بدفتر يومية الخزينة مع تاريخ العملية كشفالبنك	نعم	نعم
8.مراجعة مجاميع دفاتر المقبوضات		
9.المقاربة البنكية	نعم	نعم
10.الجرد المفاجئ للخزينة	نعم	نعم

جدول رقم (7.2) : يوضح شبكة تقسيم المهام المقبوضات والمدفوعات

مهام	السكرتياريا	المحاسب المالي	المدير	المدير المالي
فتح البريد وإحصاء القيم المقبوضة	×			
مسك الصندوق والشيكات		×		
وضع الشيكات بالبنك		×		
طلب تحويل الأموال		×		
إثبات طالبات التحويل			×	×
إثبات أوامر التحويل			×	×
القيد المحاسبي		×		
مراقبة القيد المحاسبي				×
التسجيل في دفتر الخزينة		×		
التسجيل في حسابات العملاء		×		
تحضير الشيكات		×		
تحضير المقاربة البنكية		×		
إثبات التسجيل الديون المعدومة للعملاء			×	

جدول رقم (8.2) : يوضح استقصاءات الرقابة الداخلية : المحزونات

الرقابة الداخلية المحاسبية	هل الرقابة موجودة	هل الرقابة فعالة ؟
1.المراقبة محتوى الأغلفة	نعم	نعم
2. مراقبة التعبير وأدوات القياس	غير مطبقة	
3.مراقبة التسلسل الرقمي لوصولات الجرد المحاسبي الدائم	نعم	نعم
4. مراقبة الإجراءات الدخول في تطبيقات الجرد المحاسبي الدائم	نعم	نعم
5. الجرد الدوري ومراقبة فورقات الجرد	لا	نعم
6. العد المزدوج أتناء الجرد الدوري	لا	نعم
7. مراقبة أسعار أسعار السلع والموارد مع فواتير الموردين	نعم	نعم
8.مراقبة طبية المصاريف المدمجة من طرف شخص غير الذي حددها	لا	نعم
9.تحليل ومراقبة الفور قات الكمية وعلى تكلفة	لا	نعم
10.مراقبة الفرق بين نتيجة المحاسبية العامة والمحاسبة التحليلية	غير مطبقة	
11. مراقبة سعر تكلفة	لا	نعم
12. مراقبة معقولية أسعار التكلفة لتحديد نقاط الضعف	لا	نعم
13. مراقبة أن كل التخفيضات الممنوحة تم اعتبارها في تقيم المخزونات	لا	نعم

جدول رقم (9.2): شبكة تقسيم المهام لنظام المخزونات

مهام	المدير المالي	مصلحة المشتريات	المدير	أمين مخزن	المحاسب المادي	مصلحة النوعية
إثبات طلب الشراء	×					
إعداد طلب البضاعة		×				
استلام البضاعة				×		
إعداد وصل التسليم				×		
إدخال وإخراج البضاعة				×		
مسك بطاقات الجرد					×	
الترخيص بخروج البضاعة لإنتاج			×			
إعداد وصل الإرسال				×		
إرسال البضاعة				×		
مراقبة الجرد المادي	×					
مقاربة الجرد المادي والمحاسبي	×				×	
إعداد التقارير حول المخزونات الفاسدة						×

المبحث الثالث: مراجعة بنود الميزانية وجداول حسابات النتائج

سوف نتطرق من خلال هدا المبحث بمراجعة إعداد بنود الميزانية و جداول حسابات النتائج المؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية للفترة الممتدة بين (2014.2015.2016)

المطلب الأول: مراجعة بنود الميزانية

1-سوف نتطرق ألى أعداد الميزانية المؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية للفترة الممتدة بين 2014/01/01 إلى 2014/12/31

أولا: إعداد أصول الميزانية المالية للفترة من 2014/01/01 إلى غاية 2014/12/31

الجدول رقم (1.3) : الميزانية المالية لسنة 2014

الوحدة : دج

الأصول	Exercice 2014		
	Brut	Amort-prov	Net
أصول غير جارية			
الشهرة			
الأصول غير ملموسة			
أصول ثابتة			
أصول ثابتة			
مباني	2095 399 946.98	2086 116 168.49	9 283 778 49
أصول ثابتة أخرى ملموسة	1841 823 515 .04	1697 645 438.11	144 178 076.93
أصول ثابتة في طور التنازل			
أصول ثابتة قيد التنفيذ			
أصول ثابتة المالية			
أوراق مالية محاسبية			
إشتثمارات أخرى ودمم مدنية			
ذات صلة أوراق المالية الأخرى			
القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى	78 860 00.00	70 000 000.00	8 860 000 .00
أصول ضريبية مؤجلة	57 758 644.73		57 758 644.73
إجمالي الأصول غير جارية			
	4073 842 106.75	*3853 761 606.60*	220 080 500.15

أصول جارية	1546 321 986.87	357 489 978.00	1188 832 008.87
مخزونات			
المستحقات والوظائف ذات صلة	826 368 559.51	151 901 162.89	674 467 396.62
الزبائن			
مدينون أخرون	1144 214 633.06		1144 214 633.06
الضرائب وما شابه	14 187 067.66		14 187 067.66
المستحقات الأخرى والوظائف دات صلة	8 060.00	798 713.66	-790 653.66
المتاحات			
الإستثمارات وغيرها من أصول المالية			
الخزينة	108 432 626.99		108 432 626.99
إجمالي أصول جارية	3639 532 934.09	510 189 854.55	3129 343 079.54
مجموع أصول			

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم01

ثانيا: إعداد خصوم الميزانية المالية للفترة من 2014/01/01 إلى غاية 2014/12/31

الجدول رقم(2.3) : الميزانية المالية لسنة 2014

الوحدة : دج

الخصوم	**Note**	**Exercice2014**
حقوق المساهمين		
رأس مال الصادر		
رأس مال غير مسمى		
أقباط وحسابات/(إحتياطات الموحدة)1		
فروق إعادة التقييم		
إنحراف التكافؤ		
صافي الدخل /(صافي الدخل ،حصة المجموعة)		-299 714 320.37
أسهم الأخرى-تقرير مرة أخرى		-22 304 326.84
حصة شركة الأم		
		-322 018 647.21
حصة الأقلية		
المجموع		

خصوم غير متداولة		111 769 051.60
القروض وديون مالية		
الضرائب المؤجلةوالمرتبطة		307 101 497.16
ديون غير متداولة أخرى		**418 870 548.76**
المخصصات والإيرادات المؤجلة		
إجمالي الخصوم غير جارية		182 014 785.28
الخصوم الجارية		1 007 207.15
الموردون والحسابات الدائمة		
الضرائب		3 069 549 685.71
الديون الأخرى		
خزينة الخصوم		**3 252 571 678.14**
إجمالي خصوم الجارية		
		3 349 423 579.69
مجموع الخصوم		

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 02

2-سوف نتطرق ألى أعداد الميزانية المؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية للفترة الممتدة بين 2015/01/01 إلى 54/12/31

أولا: إعداد أصول الميزانية المالية للفترة من 2015/01/01 إلى غاية 2015/12/31

الجدول رقم (3.3) : الميزانية المالية لسنة 2015

الوحدة : دج

الأصول	**Exercice 2015**			**Exercice 2013**
	Brut	**Amort-prov**	**Net**	**Net**
أصول غير جارية				
الشهرة				
الأصول غير ملموسة				
أصول ثابتة				
أصول ثابتة				
مباني	2095 399 946.98	2089362 049.33	6 037 897.65	9283778.45

أصول ثابتة أخرى ملموسة	1848 716 826.01	1740 665 329.36	108 051 496.65	144178076.93
أصول ثابتة في طور التنازل				
أصول ثابتة قيد التنفيذ				
أصول ثابتة المالية				
أوراق مالية محاسبية				
إشتثمارات أخرى ودمم مدنية				
ذات صلة أوراق المالية الأخرى				
القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى	73 230000.00	70 000 000.00	3 230 000 .00	8 860 000.00
أصول ضريبية مؤجلة	128 049 542.02		128 049 542.02	57 758 644.73
إجمالي الأصول غير جارية				
أصول جارية	4145396315.01	3900027378.69	245368936.32	220080500.15
مخزونات	1773374659.08	424837271.17	245368936.32	1188832008.87
المستحقات والوظائف ذات صلة				
الزبائن	234942562.44	145416681.18	1348537387.91	1188832008.87
مدينون أخرون	1090297045.46	798713.66	1089498331.80	1143423979.40
الضرائب وما شابه	21 379 907.22		21 379 907.22	14 187 067.66
المستحقات الأخرى والوظائف دات صلة				
المتاحات				
الإستثمارات وغيرها من أصول المالية				
الخزينة	42 928 597.56		42928597.56	108432626.99
إجماليأصولجارية	3162922771.76	57105266.01	2591870105.75	3129343079.54
مجموعأصول	7308319086.77	4471080044.70	2837239042.07	3349423579.69

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 04

ثانيا: إعداد خصوم الميزانية المالية للفترة من 2015/01/01 إلى غاية 2015/12/31

الجدول رقم(4.3) : الميزانية المالية لسنة 2015

الوحدة : دج

الخصوم	Exercice2015	Exercice2014
حقوق المساهمين		
رأس مال الصادر		

رأس مال غير مسمى		
أقباط وحسابات/(إحتياطات الموحدة)1		
فروق إعادة التقييم		
إنحراف التكافؤ		
صافي الدخل /(صافي الدخل ،حصة المجموعة)	-593 359 896.44	-299714320.37
أسهم الأخرى-تقرير مرة أخرى	-24 727 051.23	-22304326.84
حصة شركة الأم		
	-618086947.67	**-322018647.21**
حصة الأقلية		
المجموع		
خصوم غير متداولة		
القروض وديون مالية	111 769 051.60	111 769 051.60
الضرائب المؤجلةوالمرتبطة		
ديون غير متداولة أخرى		
المخصصات والإيرادات المؤجلة	600 170 409 .48	307 101 497.16
إجمالي الخصوم غير جارية	**711 939 461 .08**	**418870548.76**
الخصوم الجارية		
الموردون والحسابات الدائمة	197 055 886.58	**182 014 785.28**
الضرائب	4 346 013.00	**1 007 207.15**
الديون الأخرى	2 541 984 629.08	**3 069 549 685.71**
خزينة الخصوم		
إجمالي خصوم الجارية	**2 743 386 528.66**	**3 252 571 678.14**
مجموع الخصوم	**2 837 239 042.07**	**3 349 423 579.69**

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 05

3-سوف نتطرق ألى أعداد الميزانية المؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز بغرداية للفترة الممتدة بين 2016/01/01 إلى 2016/12/31

أولا: إعداد أصول الميزانية المالية للفترة من 2016/01/01 إلى غاية 2016/12/31.

الجدول رقم (5.3) : الميزانية المالية لسنة 2016

الوحدة : دج

الأصول	Exercice 2016			Exercice 2015
	Brut	Amort-prov	Net	Net
أصول غير جارية				
الشهرة				
الأصول غير ملموسة				
أصول ثابتة				
أصول ثابتة				
مباني	26605653.60	19525439.31	7080214.29	10844898.59
أصول ثابتة أخرى ملموسة				
أصول ثابتة في طور التنازل				
أصول ثابتة قيد التنفيذ				
أصول ثابتة المالية				
أوراق مالية محاسبية				
إشتتمارات أخرى ودمم مدنية				
ذات صلة أوراق المالية الأخرى	635567.00		635567.00	635567.00
القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى	509995266.53		509995266.53	509833752.83
أصول ضريبية مؤجلة				
إجمالي الأصول غير جارية	**537236487.13**	**19525439.31**	**517711047.82**	521314218.42
أصول جارية				
مخزونات				
المستحقات والوظائف ذات صلة				
الزبائن				
مدينون أخرون	30821157971.46		30821157971.46	4514582124.43
الضرائب وما شابه	1247428198.00	583086409.68	664341788.32	297085775.57
المستحقات الأخرى والوظائف دات صلة	8 060.00	798 713.66	-790 653.66	
المتاحات				
الإستتمارات وغيرها من أصول المالية				
الخزينة	85660826.47		85660826.47	1159217100.98
إجماليأصولجارية	32154246995.93	583086409.68	31571160586.25	5970885000.98
مجموعأصول	32691483483.06	602611848.99	32088871634.07	6492199219.40

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 07

ثانيا: إعداد خصوم الميزانية المالية للفترة من 2016/01/01 إلى غاية 2016/12/31

الجدول رقم(6.3) : الميزانية المالية لسنة 2016

الوحدة : دج

الخصوم	Exercice2016	Exercice2015
حقوق المساهمين رأس مال الصادر	250000000.00	250000000.00
رأس مال غير مسمى		
أقباط وحسابات/(إحتياطات الموحدة)1	2225052612.12	2225052612.12
فروق إعادة التقييم		
إنحراف التكافؤ		
صافي الدخل /(صافي الدخل ،حصة المجموعة)	-770392173.90	-504463256.65
أسهم الأخرى-تقرير مرة أخرى	-1925725457.91	-415241356.27
حصة شركة الأم		
حصة الأقلية	**2028934980.31**	**3805347999.20**
المجموع		1188065897.24
خصوم غير متداولة		
القروض وديون مالية		
الضرائب المؤجلةوالمرتبطة		
ديون غير متداولة أخرى		
المخصصات والإيرادات المؤجلة	11866216.66	11866216.66
إجمالي الخصوم غير جارية	**11866216.66**	**1199932113.90**
الخصوم الجارية	1890582.32	23747726.94
الموردون والحسابات الدائمة	154858445.82	260670.48
الضرائب	16025250909.54	1452451651.92
الديون الأخرى	13866070499.42	10459056.96
خزينة الخصوم		
إجمالي خصوم الجارية	**30048070437.10**	**1486919106.30**
مجموعالخصوم	**32088871634.07**	**6492199219.40**

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 08

المطلب الثاني: مراجعة جدول حساب النتائج

سوف نتطرق إلى جدول حساب النتائج للفترة الممتدة بين 2014/01/01 إلى غاية 2016/12/31

أولا: إعداد جدول حساب النتائج للفترة من 2014/01/01 إلى غاية 2014/12/31

الجدول رقم(1.4) : جدول حساب النتائج 2014

	NOTE	Exercice2014	Exercice2013
رقم الأعمال		4 029 450 292.02	
تغير مخزون المنتجات النهائية والمنتوجات قيد إنجاز		-97 192 779.64	
الإنتاج الثابت		4 057 692.34	
إعانات الإستغلال		588 258 166.20	
إنتاج السنة		**4 524 573 370.92**	
المشتريات المستهلكة		3 482 045 584.74	
الخدمات الأخرى والإستهلاكات الأخرى		207 597 167.57	
إستهلاك السنة		**3 689 642 752.31**	
القيمة المضافة للإستغلال		**834 930 618 .61**	
تكاليف الموظفين		978 454 408 .40	
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		57 040 663.90	
الفائض الإجمالي للإستغلال		**-200 564 453.69**	
منتجات ايرادات أخرى للتشغيل		3 062 558.34	
تكاليف أخرى للتشغيل		2 678 457.45	
.مخصصات الاهتلاكات و المؤونات		137 227 638.91	
استرجاع الخسائر القيمة		277 778 990.21	
نتيجة الإستغلال		**-590 629 001.50**	
المنتجات المالية		935 199.60	
مصاريف المالية		109 238 292.88	
النتيجة المالية		**-108 303 093.28**	
النتيجة العادية قبل الضرائب		**-167 932 094.78**	
الضرائب على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة(التغيرات) على النتائج العادية		131 782 225.59	
مجموع المنتجات من الأنشطة العادية		**4 806 350 119.07**	
مجموع المصاريف من الأنشطة العادية		**5 106 064 439.44**	
صافي الدخل من أنشطة عادية		**-299 714 320.37**	
العناصر غير العادية المنتجات			
العناصر غير العادية مصاريف			
نتيجة غير العادية			

النتيجة الصافية للسنة		**-299 714 320.37**	
حصة في النتائج الصافية للشركات ثم المحاسبة عنها باستحدام طريقة حقوق الملكية			
النتيجة الصافية لمجموعة موحدة		**-299 714 320.37**	
حقوق الأقلية **جزء المجموعة**			

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 03

ثانيا: إعداد جدول حساب النتائج للفترة من 2015/01/01 إلى غاية 2015/12/31

الجدول رقم (2.4) : جدول حساب النتائج 2015

	NOTE	Exercice2014	Exercice2015
رقم الأعمال		4 029 450 292.02	2714859387.90
تغير مخزون المنتجات النهائية والمنتوجات قيد إنجاز		-97 192 779.64	78104757.58
الإنتاج الثابت		4 057 692.34	2538864.35
إعانات الإستغلال		588 258 166.20	
إنتاج السنة		**4 524 573 370.92**	2795503009.83
المشتريات المستهلكة		3 482 045 584.74	7069383216.83
الخدمات الأخرى والإستهلاكات الأخرى		207 597 167.57	489631114.13
إستهلاك السنة		**3 689 642 752.31**	755014330.96
القيمة المضافة للإستغلال		**834 930 618 .61**	1400100954.72
تكاليف الموظفين		978 454 408 .40	799690890.45
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		57 040 663.90	38591559.92
الفائض الإجمالي للإستغلال		**-200 564 453.69**	-184723853.12
منتجات ايرادات أخرى للتشغيل		3 062 558.34	4959346.78
تكاليف أخرى للتشغيل		2 678 457.45	2698989.24
.مخصصات الاهتلاكات و المؤونات		137 227 638.91	541620642.01
استرجاع الخسائر القيمة		277 778 990.21	91262291.05
نتيجة الإستغلال		**-590 629 001.50**	-632821846.54
المنتجات المالية		935 199.60	3960618.80
مصاريف المالية		109 238 292.88	81754621.58
النتيجة المالية		**-108 303 093.28**	-77794002.78
النتيجة العادية قبل الضرائب		**-167 932 094.78**	-710615849.32
الضرائب على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة(التغيرات) على النتائج العادية		782225.59131	-78462505.41
مجموع المنتجات من الأنشطة العادية		**4 806 350 119.07**	2895685266.46
مجموع المصاريف من الأنشطة العادية		**5 106 064 439.44**	3527838610.37
صافي الدخل من أنشطة عادية		**-299 714 320.37**	-632153343.91
العناصر غير العادية المنتجات			

العناصر غير العادية مصاريف			
نتيجة غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة		**-299 714 320.37**	-632153343.91
حصة في النتائج الصافية للشركات ثم المحاسبة عنها باستحدام طريقة حقوق الملكية			
النتيجة الصافية لمجموعة موحدة		**-299 714 320.37**	-632153343.91
حقوق الأقلية **جزء المجموعة**			

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 05

ثانيا: إعداد جدول حساب النتائج للفترة من 2016/01/01 إلى غاية 2016/12/31

الجدول رقم (3.4) : جدول حساب النتائج 2016

	NOTE	Exercice2016	Exercice2015
رقم الأعمال		7122888385.71	**2714859387.90**
تغير مخزون المنتجات النهائية والمنتوجات قيد إنجاز		1832876007.46	78104757.58
الإنتاج الثابت		3350892.51	2538864.35
إعانات الإستغلال			
إنتاج السنة		**8959115285.68**	
المشتريات المستهلكة		7069383216.83	2163828986.79
الخدمات الأخرى والإستهلاكات الأخرى		489631114.13	138299083.07
إستهلاك السنة		**7559014330.96**	**2302128069.86**
القيمة المضافة للإستغلال		**1400100954.72**	**493374939.97**
تكاليف الموظفين		799690890.45	639507233.17
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		101256347.20	38591559.92
الفائض الإجمالي للإستغلال		**499153717.07**	-184723853.12
منتجات ايرادات أخرى للتشغيل		45071561.54	4959346.78
تكاليف أخرى للتشغيل		4990396.78	2698989.24
مخصصات الاهتلاكات و المؤونات.		262530723.73	541620642.01
استرجاع الخسائر القيمة		55260267.34	91262291.05
-590 629 001.50		**331964425.44**	**-632821846.54**
المنتجات المالية		1499334.69	3960618.80
مصاريف المالية		294404702.20	81754621.58
النتيجة المالية		**-292905367.51**	**-77794002.78**
النتيجة العادية قبل الضرائب		**39059057.93**	**-710615849.32**
الضرائب على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة(التغيرات) على النتائج العادية			-78462505.41
مجموع المنتجات من الأنشطة العادية		9060946449.25	**2895685266.46**
مجموع المصاريف من الأنشطة العادية		**9021887391.32**	**3527838610.37**

صافي الدخل من أنشطة عادية		**39059057.93**	**-632153343.91**
العناصر غير العادية المنتجات العناصر غير العادية مصاريف			
نتيجة غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة		**39059057.93**	**-632153343.91**
حصة في النتائج الصافية للشركات ثم المحاسبة عنها باستحدام طريقة حقوق الملكية			
النتيجة الصافية لمجموعة موحدة		**39059057.93**	**-632153343.91**
حقوق الأقلية **جزء المجموعة**			

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على الملحق رقم 09

المبحث الرابع: تحليل النتائج

تبين جداول استقصاءات الرقابة الداخلية وشبكات تقسيم المهام أن نظام الرقابة الداخلية غير متين وأن هناك تداخل في الوظائف وأن المحاسب المالي يقوم بوظائف متعددة الأمر الذي يقوي من احتمال حدوث الخطأ أو الغش ويمكن توضيح نقاط ضعف نظم الرقابة الداخلية في النقاط التالية:

المطلب الأول: تحليل نتائج نظم الرقابة الداخلية

1-نظام المشتريات:

-عدم وجود دفتر لأوامر الشراء في مصلحة التموين قد يسبب إصدار أوامر جديدة لبضائع لم تستلم.

-نسبة كبيرة من أوامر الشراء لا تحمل توقيع مدير المالية يؤدي الى التعاقد على عمليات رغم نقص السيولة.

2- نظام المخزونات:

-إشعار إرسال البضاعة لا يحمل توقيع بواب المخزن مما يؤدي الى خروج بضاعة غير تلك المقيدة في الفاتورة أو وصل الخروج.

- تخزين البضاعة في أماكن غير صالحة لتخزين المواد الأولية يعرض المواد الأولية للتلف أو الضياع.

-عدم مسك دفاتر يسجل فيها الوارد والصادر على مستوى أمين المخزون الأمر الذي يؤدي الى صعوبة متابعة حركة السلع.

-حرية الدخول والخروج الى المخازن من طرف العمال والزبائن بسهولة ودون قيود هذا يؤدي الى اطلاع الزبائن على أمور قد لا يرغب المسيرين في اظهارها اضافة الى السرقة.

نقص الرقابة للجرد المادي للبضائع المخزنة مما يؤدي الى تقدير البضائع بأقل أو أكثر من حجمها.

3- نظام المبيعاتوالعملاء:

- فواتير المبيعات لا تحمل توقيع المدير أو أي شخص آخر مسؤول قانونيا.

- فواتير المبيعات ليست محفوظة في ملفات خاصة بالعملاء وبشكل متسلسل مما يصعب استعمالها عند الحاجة.

- غياب مصلحة خاصة لمتابعة العملاء وتحصيل الديون المتأخرة.

4- نظام المقبوضات والمصروفات :

- لا يتم إيداع المقبوضات في البنك في آخر كل يوم وإنما تبقى لدى رئيس مصلحة التجارة مدة أطول هذا التصرف قد يؤدي الى استعمالها لأغراض شخصية.
- القائم بمسك الشيكات هو الذي يقوم بمسك مسودة البنك ويقوم بإعداد المقاربة البنكية مما قد يتسبب في حدوث الأخطاء والتلاعب.
- المقاربة البنكية لا تحمل إمضاء أي شخص أخر غير الذي قام بإعدادها.
- محضر جرد الصندوق المصروفات النثرية يحمل توقيع أمين الصندوق فقط وهو نفس الشخص الذي يمسك دفتر الشروط.

5- نظام الأجور:

-عقود التشغيل لا تحمل امضاء العامل.

-كشف الأجر لا يشمل الترتيب السلمي للعامل

- غياب دفتر تحركات العمال (التوظيف والترقية)

- لا يوجد ملف خاص بالعمال في مصلحة المحاسبة

- الغياب الكلي لدفتر التمهين المادة 28 من قانون 81/07 المؤرخ بـ:1981/06/27

- دفتر العطل السنوية غير محين (Actualisé) ولا يشمل على جميع المعلومات المتعلقة بالعامل .

6- نظام الاستثمارات :

- يتم اقتناء الاستثمارات من حساب البنك الخاص بالاستغلال ولا تقوم التعاونية بإعداد موازنات لهذا الغرض هذا التصرف قد يسبب عمر مالي للتعاونية نتيجة لكبر مبالغ الاستثمارات.
- تم التنازل عن معدات نقل الا أنها لازلت مقيدة في دفاتر الجرد.
- تستغل التعاونية مزرعة فلاحية غير مقيدة في الدفاتر المحاسبية.

المطلب الثاني: نتائج مراجعة بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج

في هده المرحلة تم عرض ميزانيات و جدول حسابات النتائج لسنوات 2014.2015.2016

والتركيزعلى تحليل نتائج الميزانية و جدول حسابات النتائج خلال هده الفترة

أولاً: من خلال جداول الميزانية المالية لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز ALFAPIP للفترة (2016،2015،2014)

قدرت القيمة الإجمالية للأصول المثبتة (غير الجارية) بمبلغ 15 .500 080 220 DA ليليها ارتفاع طفيف سنة 2015 مع سنة 2016 فشهدت أيضا ارتفاعه في القيمة الإجمالية لأصولها غير الجارية ،أما القيمة الإجمالية للأصول الجارية فقد عرفت المؤسسة انخفاضا (تراجعا) في مجموع أصولها سنة 2015 مقارنة مع سنة 2014 بنسبة 17.17% ،لكنها شهدت ارتفاعا بشكل كبير سنة2016 بمبلغ مقداره 25. 586 160 571 31 DA، وبهذا نجد أن المجموع العام للأصول هو 69. 579 423 349 3 DA لسنة 2014 بينما سنة 2015 فقد شهدت انخفاضا بشكل كبير في مجموع أصولها مقارنة بسنة 2014 و2015 ،وكما هو ظاهر أن نسب السيولة شهدت نسبا جيدة سنة 2016 مقارنة بنسبها لدى سنة 2014 و2015 ونجد أن نسبة النقدية جاءت منخفضة لدى سنة 2016 ومنه نلاحظ أن أصول مؤسسة ALFAPIPE في حالة تذبذب عندما كانت وضعيتها المالية جيدة سنة 2014 ويليها انخفاض في سيولتها الى أن عرفت ارتفاعا كبيرا سنة 2016.

أ. **الأصول:**

التثبيتات : تمثل اجمالي التثبيتات ما نسبته 6.57% من اجمالي الأصول لسنة 2015 ،وتغيرت هذه النسبة بالسالب لتصبح سنة 2016 تقدر بـ3.41% من اجمالي الأصول ،ولتحليل جيد سنتطرق لكل حساب على حدة:

المباني: كانت نسبة التغيير معدومة لأن المباني تم إهتلاكها لأن تكلفتها لم تتغير.

التثبيتات العينية الأخرى: قدرت نسبة التغير سنة 2016 بـ 4.55% وهي نسبة تعبر عن شراء المؤسسة لقيمتها.

قروض وأصول مالية أخرى غير جارية : كانت نسبة التغيير كبيرة حيث انخفضت سنة 2016 عن سنة 2015 بحوالي الضعفين (1.74) أي 174% وهذا جراء خسارة المؤسسة لقيمتها.

أصول الضرائب المؤجلة : إرتفعت قيمتها سنة 2016 بنسبةٍ 2.24% عن سنة 2015.

الإهتلاكات : كانت نسبة التغير في الإهتلاكات معدومة ،وكان يحتسب وفقا للمعدلات المسموح بها قانونا ،حيث بلغ إجمالي الإهتلاكات لسنة 2015 بحوالي 95.93 %من القيمة الأصلية.

المخزونات : هذه السلع يتم جردها ماديا حيث عدها مرتين من طرف فريقين مختلفين يقوم بالفصل بينهما فريق ثالث في حالة الخلاف على الأقل مرة في السنة ،وقد تم تسجيل خسائر في القيمة على التخزين وهذا جراء التغيرات الجوية بإعتبار السلع معروضة في الخارج وتتعرض للصدأ.

إن المؤسسة تقوم بتطبيق الجرد المحاسبي الدائم حيث تقوم بمسك بطاقات الجرد لكل مخزون لدى إدارة تسيير المخزونات يسجل فيه كل دخول وخروج للمخزونات.

المخزونات والمنتجات الجاري العمل بها : قدرت نسبة المخزونات بـ35.49 % لسنة 2015 من إجمالي الأصول وبـ 21.32% وكانت نسبة التغيير في المخزونات تقدر بـ 14.53 % حيث كانت في تزايد.

خسائر القيمة عن المخزونات : كانت نسبة التغيير تقدر بـ1.35%سنة 2016 أي أنها قيمتها انخفضت مقارنة بسنة 2015.

أما جانب الخصوم فقدرت القيمة الإجمالية لرؤوس الأموال الخاصة سنة 2014 بمبلغ قدره

(21. 647 018 322-)DA ونلاحظ هنا أن القيمة سالبة وكذا نفس الشئ لسنة 2015 فقد كانت قيمة اجمالي رؤوس أموالها الخاصة هي الأخرى متدنية بشكل كبير ، في حين أن سنة 2016 عرفت ارتفاعا جدا كبير مقارنة مع سنتي 2014 و2015 ،أما فيما يخص قيمة ديونها طويلة الأجل فنلاحظ أنها شهدت إرتفاعا جيداً سنة 2015 مقارنة مع سنة 2010 بنسبة 69.96% ،في حين سنة 2016 عرفت إنخفاضا كبيرا في قيمة ديونها طويلة الأجل بنسبة 98.33%وبالنسبة للديون قصيرة الأجل فنجد أنها في حالة تذبذب فقد شهدت حالة انخفاض سنة 2015 مقارنة مع سنة 2014 بنسبة 15.65% الى أن نجدها سنة 2016 في حالة ارتفاع جد كبير.

والملاحظ أن الإنخفاض الكبير للخصوم سنة 2015 يرجع الى انخفاض قيمة الخصوم للديون قصيرة الأجل مقارنة مع سنة 2014.

الحقوق و الإستخدمات المماثلة : كانت تمثل ما نسبته 54.69%سنة 2015 من إجمالي الأصول بينما سنة 2016 فكانت تمثل ما نسبته 74.70%من إجمالي الأصول.

الزبائن: قدرت نسبة التغير في هذا الحساب بحوالي سبعة أضعاف أي ما نسبته 69.4% وهذا راجع لتسديد الزبائن سنة 2016 لديونهم المترتبة عليهم سابقا.

خسائر القيمة عن الزبائن :كانت نسبة التغيير معدومة كون أن خسائر القيمة عن الزبائن لم تتغير.

إلا أن فحص هذا الحساب أظهر أن خسائر القيمة عن الزبائن يمثل 56% من اجمالي حساب الزبائن جراء التأخر أو عدم تسديد البعض لديونهم الأمر الذي يجعلها غير قابلة للتحقيق ،فهي خسائر محققة.

المدينون الآخرون : كانت نسبة التغير واضحة وقد عرفت نموا يقدر بـ75.95% سنة 2016.

مدينو الضرائب : عرف هذا الحساب زيادة تقدر بـ 35.33%سنة 2016 مقارنة 2016 وهذا راجع لزيادة في المشتريات.

المتاحات : يمثل هذا الحساب ما نسبته 0.65% من إجمالي الأصول للمؤسسة لسنة 2016 ،و ما نسبته 3.23% من إجمالي الأصول لسنة 2010.

الخزينـــة: عرف هذا الحساب تراجع كبيرا حيث كانت نسبة التغيير فيه سنة 2016 تقدر بحوالي 1.52 أي ما نسبته 15.2%.

أما جانب الخصوم فقدرت القيمة الإجمالية لرؤوس الأموال الخاصة سنة 2014 بمبلغ مقداره :

21. 647 018 322-DA ونلاحظ هنا أن القيمة سالبة وكذا نفس الشئ لسنة 2015 فقد كانت قيمة اجمالي رؤوس أموالها الخاصة هي الأخرى متدنية بشكل كبير ،في حين أن سنة 2016 عرفت ارتفاعا جد كبير مقارنة مع سنتي 2014 و2015 ،أما فيما يخص قيمة ديونها طويلة الأجل فنلاحظ أنها شهدت ارتفاعا جيدا سنة 2015 مقارنة مع سنة 2010 بنسبة 69.96% ،في حين سنة 2016 عرفت إنخفاضا كبيرا في قيمة ديونها طويلة الأجل بنسبة 98.33%وبالنسبة للديون قصيرة الأجل فنجد أنها في حالة تذبذب فقد شهدت حالة انخفاض سنة 2015 مقارنة مع سنة 2014 بنسبة 15.65% الى أن نجدها سنة 2016 في حالة ارتفاع جد كبير.

والملاحظ أن الإنخفاض الكبير للخصوم سنة 2015 يرجع الى انخفاض قيمة الخصوم للديون قصيرة الأجل مقارنة مع سنة 2014.

أ. **الخصوم** :

رؤوس الأموال الخاصة : يمثل هذا الحساب ما نسبته 4.25% من إجمالي الخصوم لسنة 2016 وما نسبته 9.16% في سنة 2015 ،كما أن هذه المؤسسة لا تحتوي على رأس المال خاص بها بل لها رأسمال تم إدراجه في الميزانية الرئيسية المنجزة بالمقر في الجزائر العاصمة.

النتيجة الصافية : حققت المؤسسة خسارتين متتاليتين سنتي 2015 و2016 وكانت قد حققت سنة 2016 خسارة أقل من المحققة سنة 2016 بنسبة تقدر بـ 19.37%.

الترحيل من جديد : عرف نسبة تغير تقدر بـ 15.94% سنة2016

الخصوم الغير جارية: تمثل اجمالي الخصوم الغير جارية ما نسبته 5.84 % من إجمالي الخصوم لسنة 2016 وما نسبته 12.50% من إجمالي الخصوم لسنة 2015.

خصوم الضرائب المؤجلة :كانت نسبة التغيير معدومة كونها أن خصوم الضرائب المؤجلة لم تتغير .

المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا : قدرت نسبة التغير لسنة 2016 بـ 13.90 % حيث عرفت إنخفاضا مقارنة بسنة 2015.

الخصوم الجارية : تمثل ما نسبته 98.40% من إجمالي الخصوم لسنة 2016 وما نسبته 97.10 % من إجمالي الخصوم لسنة 2015.

الموردون والحسابات المرتبطة :عرفت نسبة التغير بـ 8.34 % وهذا ناتج عن الزيادة في المشتريات.

دائنو الضرائب :كانت نسبة التغير في هذا الحساب تقدر بـ 76.82% لسنة 2016 حيث أنها إرتفعت عن القيمة الملاحظة سنة 2015.

الديون الأخرى : قدرت نسبة التغير في هذا الحساب بحوالي الضعف أي 102% لسنة 2016.

ثانيـا: من خلال جدول حسابات النتائج لمؤسسة الانابيب الناقلة للغاز ALFAPIPEللفترة (2016/2014) نلاحظ أن المؤسسة حققت قيمة إنتاجية كبيرة لسنة 2016 قدرت

بمبلغ 68 .285 115 959 8 DA أي بنسبة 98.01% مقارنة مع سنة 2014 ،أما نسبة ارتفاع إنتاج السنة المالية من سنة 2015 الى سنة 2016 فكانت 220.48% في حين كانت سنة 2015 بقيمة

83. 009 503 795 2 DA أي نتيجة منخفضة مقارنة مع انتاج سنة 2016 أما سنة 2014 فكانت إنتاجية السنة المالية فيها أعلى من سنة 2015 (حالة انخفاض) حيث قدرت بقيمة 92. 370 573 524 4 DA بنسبة 49.49 -% لسنة 2014 فنجد أن قيمتها انخفضت في سنة 2015 كما ذكرنا سابقا وبهذا فالإنتاج المالي لسنة كان متذبذبًا في الفترة المدروسة وذلك راجع طبعا للمشاريع المستثمر فيها كذلك مرت بحالة ارتفاع كبيرة بالنسبة للقيمة المضافة للإستغلال سنة 2016 بقيمة 72. 954 100 400 1 DAمقارنة مع سنة 2014 وذلك بنسبة 67.69 % في حين سنة 2015 قدرت بمبلغ 97. 939 374 493 DA أي كانت قيمتها هي الأخرى منخفضة ، وفي حالة حساب نسبة 2016 مع سنة 2015 نجد ارتفاع القيمة المضافة لسنة 2016 قدرت بنسبة :183.78 % أما فيما يخص اجمالي فائض الإستغلال فقد مرت المؤسسة بفترة خسارة في قيمتها سنة 2014 وكذلك سنة 2015 الى حين سنة 2016 عرفت ارتفاعا كبيرا (الربح قد ر بقيمة : 07. 717 153 499 DA أما بالنسبة لنتيجة العملياتية فنلاحظ أن مؤسسة مرت بحالة خسارة سنة 2014 ونفس الحالة لسنة 2015 في حين سنة 2016 عرفت حالة ربح بمبلغ مقداره 44. 425 646 331 DA وبخصوص الأعباء المالية لمؤسسة الأنابيب بلغت سنة 2016 قيمة 20. 702 404 294 DA بنسبة 4.13 %لرقم بقيمة

58. 621 754 81 DA بنسبة 3.01% لرقم الأعمال وهذا راجع لفائض الإستثمار الخام الذي أستهلك بواسطة المصاريف المالية وإذا تحدثنا عن النتيجة المالية فقد عرفت أيضا حالة خسارة لثلاث سنوات متتالية (2014-2016) وبالنسبة لنتيجة الإستثنائية فهي غير متوفرة في المؤسسة وذلك له رابط بنشاط مؤسسة ALFAPIPE حيث أنها تعمل في محيط نشاطها (نشاطها الأساسي) دون اللجوء الى نشاط أخر

وإذا لاحظنا قيمة النتيجة العادية قبل الضريبة عرفت فيها المؤسسة حالة خسارة هي الأخرى سنتي 2014،2015 الى حين سنة 2016 شهدت المؤسسة فيها حالة ربح بالنسبة لإجمالي منتجات الأنشطة العادية فقد مرت المؤسسة بحالة تدبدب ففي سنة 2015 كانت القيمة منخفضة مقارنة بسنة 2014 بنسبة 39.75-% وبالنسبة لسنة 2016 لقد

شهدت هذه القيمة ارتفاعا كبيرا في اجمالي منتجات أنشطتها مقارنة بسنة 2015 بنسبة 212.91% أما فيما يخص اجمالي أعباء الأنشطة العادية في المؤسسة فهي الأخرى مرت بحالة تدبدب حيث انخفضت سنة 2015 مقارنة بسنة 2014 لكن في سنة 2016 ارتفعت قيمة الأعباء مقارنة بسنة 2015 بنسبة 155.73% .

وبهذا نلاحظ أن نتيجة الصافية للأنشطة العادية لمؤسسة ALFAPIPE عرفت حالة خسارة سنة 2014 وسنة 2015 وهذا راجع الى عدم توفر المشاريع (طلبيات) لكنها حققت ربح سنة 2016 بمبلغ مقداره

93. 057 059 39 DA وكل هذا راجع الى القيمة المالية التي بلغها رقم الأعمال في السنة حيث شهد إنخفاضا سنة 2015 بنسبة 32.62 -%مقارنة مع سنة 2014 وفي سنة 2016 ارتفع ارتفاعا كبيرا حيث قدر بمبلغ مقداره 71. 385 888 122 7 DA بنسبة 162.36% وبهذا نجد أنه تقدم تقدما ايجابيا وهذا ما كانت المؤسسة ترجو الوصول اليه مستقبلا وأكثر من هذا بكثير وذلك راجع لمشروع الغاز (GZ3) ومشروع (GR5) مقارنة بمشروع (GR4)سنة 2015 وبهذا كلما كان رقم الأعمال مرتفعا كانت النتيجة الصافية للمؤسسة مرتفعة وجيدة.

المطلب الثالث : تقارير محافظ الحسابات والنتائج المتوصل اليها

يؤدي اتباع المؤسسة لإرشادات محافظ الحسابات لا محالة الى المضي قدما نحو التقدم والإزدهار وبتالي سنحاول من خلال الإعتماد على جملة من التقارير التي تخص ثلاث سنوات متتالية لرؤية فيما إذا كانت توصيات المحافظ تأخذ بمحمل من الجد أو العكس من طرف الشركات محل الدراسة.

فحص محتوى مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز ALFAPIPE بغرداية لثلاث دورات متتالية

من خلال فحص مضمون تقارير المراجعة الخارجية ولو جزئيا ،فإن رأي المراجع سيتم تتبعه من خلال جملة من التقارير التي تتضمن رأي دورات محاسبية متتالية.

وأكد على ضرورة الحفاظ على سجل اليومية العامة باعتباره سجل قانوني ،بالإضافة الى قيامه بالجرد المادي أكتشف على إثره وجود أثنين من فروق العد لكنه شهد في الأخير أن علاج الاختلاف نفذ دون تسجيل أي فروق ذات دلالة وصف ،كما قام بتتبع حسابات السيولة فوجد أن المقارنة البنكية في قلب من العام الحالي ، أما فيما يخص التعليق على الحالة قبل الغلق فقد أجرى المحافظ عمليات تفتيش عينات من جميع القيود المحاسبية ،ومختلف الدفاتر والسجلات الخاصة والبيانات الختامية قبل اقفال الحسابات حيث لم يتوصل محافظ الحسابات الى نقاط هامة تستحق أن توصف.

كخلاصة لما قام به محافظ الحسابات لم يتم العثور على أي وصف أو إشعار أو نقاط ضعف ذات مغزى.

فيما يخص تقرير الشهادة حول القوائم المالية فقد قام محافظ الحسابات بفحص القوائم المالية المتعلقة بالسنة المالية المنتهية في : 2014/12/31 بما في ذلك الميزانية وحسابات النتائج والجداول المرفقة ،أشار محافظ الحسابات الى أن مراجعته تمت وفقا التدقيق المقبولة عموما.

بعد قيام محافظ الحسابات بمختلف التحقيقات وعمليات التفتيش في الشركة محل المراجعة شهد بدقة وصدق القوائم المالية والوضع المالي للشركة للسنة المنتهية في : 2014/12/31.

حسب ما تمليه المادة 25 من قانون 01/10 المؤرخة في 2010/07/19 المراجع الخارجي مطالب بإعداد تقرير خاص حول نتائج السنوات الخمس ،هذا ما وجدناه في تقرير 2014 حيث قام محافظ الحسابات بتتبع نتائج السنوات السابقة. (2010-2014) وجد أن شركة محل المراجعة وفرت جهد كبير حيث حققت نتائج ايجابية في سنتي 2013 و2014.

ثانيا : تقرير سنة 2015

أشار تقرير محافظ الحسابات للدورة المحاسبية الخاص بسنة 2015 الى اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والإختبار في أداء مهمة مراجعة حسابات المؤسسة محل التدقيق المعتمدة في السنة السابقة 2014 ، من حيث طرق وأساليب فحص نظام الرقابة ومختلف أعمال والتحقيق في ظل استخدام العينات وكخلاصة لما قام به محافظ الحسابات لم يرى أي وصف ،ملاحظة أو نقاط ضعف ذات معنى.

إقترح على مسؤولي الشركة إتباع الممارسة الجيدة للتسيير والى تبنى النظام المحاسبي المالي المعمول به في عام 2016.

قام محافظ الحسابات بفحص القوائم المالية المغلقة المتعلقة بالسنة المنتهية في 2015/12/31 بما فيها الميزانية وحسابات النتائج ،أشار محافظ الحسابات الى أن الفحص الذي قام به تم وفق معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها ،كما أن إستعراضه شمل الدراسات الإستقصائية للمحاسبة وإجراءات الرقابة الأخرى التي رأها ضرورية فيما يتعلق بالقواعد العادية للإجراءات.

وفقا لتوصيات المهنة كان رأي محافظ الحسابات نظيف حول صحة ودقة القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق للسنة المنتهية في : 2015/12/31.

تضمن التقرير الخاص بنتائج السنوات الخمس أرباح أقل مقارنة بأرباح السنة السابقة هذا الإنخفاض سببه تطور التكاليف في عام 2015 مقارنة بالعام الماضي.

ثالثا: تقرير سنة 2016

تقرير محافظ الحسابات للدورة المحاسبية الخاص بهذه السنة أشار كذلك الى اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والإختبار في أداء مهمة مراجعة حسابات المؤسسة محل التدقيق المعتمدة في السنة السابقة 2015 من حيث طرق وأساليب فحص نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق قاده الى وجود سجلات حديثة (سجل تسيير الأجور ،دفتر الأستاذ ،دفتر اليومية) وذكر محافظ الحسابات أن هذه السجلات القانونية مرقمة ومؤشرة من طرف المحكمة المختصة التابعة لولاية ورقلة ،حسابات السيولة مازالت كما هي ولم تسجل أي تطور (المقاربة البنكية)، بالإضافة الى قيامه بمختلف أعمال الفحص والتحقيق في ظل استخدام العينات وكخلاصة لما قام به محافظ الحسابات لم يرى أي وصف ، ملاحظة أونقاط ضعف ذات معنى.

فيما يخص التعليق على الحالة قبل الغلق فقد أجرى المحافظ عمليات تفتيش عينات من جميع القيود المحاسبية ،ومختلف الدفاتر والسجلات الخاصة والبيانات الختامية قبل اقفال الحسابات لاحظ خلال مراقبته للمؤسسة محل المراجعة بعض أوجه القصور و الإختلافات الناتج عن عملية الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي ،ولكن بفضل اتباع طريقة جديدة لتسيير تم تصحيح ذلك القصور.

خلاصة لما قام به محافظ الحسابات اقترح على مسيري الشركة محل المراجعة متابعة تطور النظام المحاسبي المالي وجعله يتماشى مع ما تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية.

أشار محافظ الحسابات الى أن فحص القوائم المالية المتعلقة بالسنة المنتهية في 2016/12/31 كان طبقا لمعايير التدقيق الخارجي المتعارف عليه وفقا لما تتطلبه المهنة كان رأيه حول صحة ودقة القوائم المالية والمركز المالي للشركة محل المراجعة نظيف.

تضمن التقرير الخاص بنتائج السنوات الخمس الماضية نتائج المؤسسة محل التدقيق فمن خلال تتبع نتائجها تبين أن هذه الأخيرة حققت أرباحا كبيرة مقارنة بعام 2015 والسبب يعود الى التغيير الكبير في البنود العادية.

الفرع الثاني: فحص محتوى تقارير مؤسسة أنابيب بغرداية لثلاث دورات محاسبية متتالية "2014،2015،2016 "

من خلال فحص مضمون تقارير التدقيق الخارجي ولو جزئيا ،فإن رأي المدقق سيتم تتبعه من خلال جملة من التقارير التي تتضمن رأي المدقق لثلاث دورات محاسبية متتالية.

الجدول رقم (1.5) : **فحص محتوى تقارير مؤسسة أنابيب بغرداية**

البيان / **تقارير المؤسسة**	الطرق والأساليب المعتمدة	رأي مراجع الحسابات حول مصداقية القوائم المالية
تقرير سنة 2014	-دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية -تقرير الشهادة -تقرير خاص	رأي نظيف
تقرير سنة 2015	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالشركة إجراء فحوص واختبارات في ظل استخدام العينات تقرير الشهادة تقرير خاص	رأي تحفظي
تقرير سنة 2016	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالشركة إجراء فحوص واختبارات في ظل استخدام العينات تقرير الشهادة	**رأي نظيف**

من اعداد الطلبة بناءا على تقارير محافظ الحسابات

من خلال الجدول السابق نوضح مايلي:

أولا: تقرير سنة 2014

من خلال تتبع تقرير التدقيق الخارجي **مؤسسة أنابيب بغرداية** يتضح أن مدقق الحسابات الخارجي للمؤسسة والذي تم تعينه بناءا على قرار مجلس ادارة المؤسسة قد أعطى رأيه النظيف حول صحة وعدالة القوائم المالية ، وتمثيلها بمصداقية للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها ،ويشير التقرير الى مجمل الطرق والقواعد المعتمدة وكذلك التأكيد على احترام معايير التدقيق المتعارف عليها.

تضمن تقرير المدقق الخارجي للدورة المحاسبية 2014 من خلال الفقرة التمهيدية مجمل الطرق والقواعد التي تمت على أساسها تدقيق القوائم المالية للمؤسسة ،والتي تمثلت أساسا في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة بالإضافة إلى كون المحافظ أجرى عمليات تفتيش عينات من جميع القيود المحاسبية الخاصة بالمؤسسة محلالتدقيق ،ومختلف الدفاتر والسجلات الخاصة والبيانات الختامية قبل اقفال الحسابات ، لم يتوصل الى ملاحظات ذات مغزى.

من خلال تتبع أعمال الجرد الدوري الذي تعتمده المؤسسة اتضح عدم الاحترام الكامل لقواعده من حيث العد وتعدد فرق العد ، لذلك أكد المدقق على إجراء مقارنة بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي نهاية كل سنة.

ثانيـا: تقرير سنة 2015

شمل تقرير تدقيق الحسابات للدورة المحاسبية 2015 رأيا مقيدا بتحفظ ،نشير الى أن التوصية التي تخص سنة 2014 لاتزال قائمة ،وهذا إضافة الى جملة أخرى من التوصيات ،ما يجعل التحفظ في إبداء المدقق لرأيه حول مصداقية القوائم المالية التي تخص دورة 2015.

أشار تقرير مدقق الحسابات الخارجي الى اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والإختبار في أداء مهمة تدقيق حسابات المؤسسة محل التدقيق ،وهذا بالنسبة للطرق والأساليب المعتمدة في السنة السابقة 2014 ،وهذا من حيث طرق وأساليب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ،ومختلف أعمال الفحص والتحقيق في ظل استخدام العينات من مختلف القيود المحاسبية.

تجدر الإشارة الى أنه بالرغم التوصية التي تضمنها تقرير التدقيق الخارجي لسنة 2014،إلا أنها بقيت واضحة في تقرير التدقيق لسنة 2015 اضافة الى ظهور جملة أخرى من التوصيات بين الجرد المادي (الفعلي) والجرد المحاسبي لهذا أكد المدقق على ضرورة ترقيم الاستثمارات .الخ مدقق الحسابات على مسيري المؤسسة محل التدقيق استبدال البرمجيات الخاصة بالجرد بسب نقص أدائها هذا من جهة واحتوائها لأخطاء تقنية من جهة ثانية

أشار التقرير الخاص بنتائج السنوات الخمس خسارة عكس سنة2014

ثالثا : تقرير سنة 2016

تضمن تقرير مدقق الحسابات لسنة2016 مجمل الطرق والقواعد التي تمت على أساسها تدقيق القوائم المالية للمؤسسة، والتي تمثلت أساسا في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالشركة كما نوه المدقق الخارجي إلى أن عمليات التفتيش التي قام بها كانت وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها حيث شمل التفتيش عينات من جميع التسجيلات المحاسبية الخاصة بالشركة محل التدقيق بما فيه دفتر الأستاذ ومختلف اليوميات والبيانات الختامية المتمثلة في الميزانية وقائمة الدخل قبل اقفال الحسابات لم يلاحظ نقائص أو وجه قصور تستحق الذكر.

قام مدقق الحسابات بمراقبة وفحص عملية الانتقال من المخطط الحسابي الوطني الى النظام المحاسبي المالي ، لم يلاحظ أوجه قصور وعيوب في هذا الصدد ،ولكنه أشار الى أن تسجيل عمليات سنة 2016 تمت وفقا لنظام المخطط المحاسبي الوطني وبعد ذلك تم تحويل التسجيلات الخاصة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة محل التدقيقإلى النظام المحاسبي المالي عن طريق برنامج (Logiciel)

لقد تضمن تقرير الشهادة لسنة 2016 تقرير نظيف حول صحة ودقة القوائم المالية ومدى تصورها لنتائج المركز المالي للشركة محل التدقيق.

بشكل عام ومن خلال مراقبة المدقق الخارجي لاحظ صعوبة الإنتقال مبدئيا ولهذاأقترح على مسؤولي المؤسسة محل التدقيق متابعة تطور النظام المحاسبي المالي بما يتماشى مع المعايير الدولية الجديدة وهذا لتحسين المعطيات المحاسبية قصد الوصول الى قوائم مالية صادقة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل قمنا بدراسة حالة مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز ALFAPIPE بغرداية

حيث تم التطرق في المبحث الأول تقديم عام للمؤسسة من حيث النشاط والمهام والهيكل التنظيمي للمؤسسة وفي المبحث الثاني قمنا بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من حيث الوصف الاستثنائي لنظام المبيعات والمشتريات ،كما قمنا بإجراء دراسة ميدانية في المؤسسة وتحصلنا على عدة وثائق من خلالها طرح أسئلة استقصائية لتقييم المهام داخل المؤسسة وتما الوصول الى هذه النتائج المدروسة.

حيث تشمل عملية التدقيق انطلاقا من الميزانية المالية وصولا ومروراً بجدول حسابات النتائج وصول الى تقارير محافظي الحسابات ومن خلال ذلك تمكنا من أخذ نظرة حقيقية على حالة المالية للمؤسسة والتأكد من صحة حساباتها ومعرفة مقدار نظامه الداخلي بمعنى تمكنا من معرفة حالة المؤسسة في حالة جيدة أم سيئة من خلال تقارير محافظ الحسابات وامكانية قدرتها على المنافسة وبهذا استطاع المدقق الخارجي إعطاء رأيًا مقيد بتحفظ حول صحة وعدالة القوائم المالية وتمثلها بمصداقية للمركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وأشار إلى مجمل الطرق والقواعد المعتمد وكذلك التأكيد على احترام معايير التدقيق المتعارف عليها.

خاتمة

خــاتمة:

من خلال دراستنا لهدا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى تأثير التدقيق الخارجي في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير التدقيق الجزائرية حيث توصلنا إلى أن المدقق الخارجي يتميز بالاستقلالية و الحياد في الرأي و إعتماده الكبير على المعايير المتعارف عليها على ضوء هذا الأمر ارتأينا توزيع الخاتمة إلى نتائج البحث ، اختبار الفرضيات ، التوصيات و الإقتراحات ثم أفاق البحث.

أولا : نتائج البحث

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصلين توصلنا للنتائج التالية:

- الهدف الرئيسي من التدقيق الخارجي هو إعطاء رأي حول مدى مصداقية الحسابات والقوائم المالية
- إن مهنة التدقيق تتطلب من المدقق الخارجي ممارسة الأداء المهني السليم وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ،ومعايير التدقيق المقبولة عموما ،وقواعد السلوك المهني
- يوفر التخطيط والإشراف السليم لعملية التدقيق الخارجية التأكد المناسب لمستخدمي المعلومات على مصدقيتها.
- يعمل التدقيق الخارجي على اختبار مدى الإلتزام بالسياسة واللوائح والقوانين الموضوعة ومراجعة مختلف الأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها.
- ان الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة نمن طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول الى تسيير ناجع للعمليات المالية والإدارية ،التي تقوم بها هذه الأخيرة فنظام الرقابة الداخلية هو اداة للتسيير والرقابة.
- يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة ودقة المعلومات المالية و المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار ،كما تعبر عن قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها.
- ليس من مسؤولية المدقق وضع نظام الرقابة الداخلية أو المحافظة عليه ،إنما إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن اقامة نظام سليم للرقابة الداخلية ،كما أن من واجباتها المحافظة على هذا النظام ومراعاة تطبيقه من طرف كافة العاملين بالمؤسسة ،ولكن ينبغي على المراجع دراسة وتقييم النظام ومن ثمة إبلاغ الإدارة بنقاط الضعف فيه.
- إن إهمال عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق الخارجي للمؤسسة يعد تقصيرا في أداء واجباته وذلك لما لها أثر مهم في تصميم برنامج المراجعة من الإختبارات والإجراءات التي ينوي المدقق القيام بها.

- هناك خطوات لتقييم نظام الرقابة الداخلية يعمل المدقق الخارجي بإتباعها ،منها الفهم الأولي لفعاليات الرقابة الداخلية لغرض مساعدته في تخطيط عملية المراجعة وإنجازها ،وعندما تكون عملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية مناسبة المدقق الخارجي يمكن الإعتماد عليها.
- بينت نتائج الدراسة والتحليل ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسةوأن سبب هذا الضعف هو:
  - عدم الفصل الدقيق للعلاقات والمسؤوليات داخل المؤسسة بالشكل المناسب
  - عدم مناقشة نظام الرقابة الداخلية من طرف إدارة المؤسسة لمعرفة مدى دقته ومناسبته
  - التداخل وعدم الفصل الجيد للمهام بما يتلائم مع نشاط المؤسسة.
  - عدم تسليم الفواتير بمجرد وصولها الى قسم التخزين وإلى الأشخاص المكلفين بدفعها.
  - عدم التسجيل الفوري للعمليات المالية.
  - عدم قيام المراجع الخارجي بإعداد تقرير نهائي حول تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

ثانيا : إختبار فرضيات البحث

لقد مكننا هذا البحث من اختبار الفرضيات التي تم إعتمادها في بداية البحث سنلخصها فيما يلي :

1/ حسب الفرضية الأولى: يمثل رأي المدقق الخارجي المستقل و الذي يترجم تقريره مقياسا لمصداقية المعلومات و تمثيل الصورة الحقيقية على أن يكون ذلك معدا وفقا للمبادئ و المعايير المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما، كما يعتبر ضرورة حتمية نظرا لأهميته و لما له من أثر في تفعيل نظام الرقابة الداخلية .

2/ حسب الفرضية الثانية : يؤدي اهتمام المؤسسة للتوصيات و إرشادات المدقق الخارجي و الإلزام بتطبيقها إلى تحسيين نظام الرقابة الداخلية بصورة جيدة و ملائمة في مختلف القرارات الإدارية و الإلزام بتحسين جودة القوائم المالية و المحاسبية و بالتالي يؤدي هذا الأمر إلى نجاح وازدهار المؤسسة وهدا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

3/ حسب الفرضية الثالثة : الحاجة الماسة للتدقيق الخارجي من قبل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية نظرا لعدم توفر الخبرة و محدوديتها في هذا المجال لما له من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية.

ثالثا التوصيــات والاقتراحات : من خلال دراستنا للموضوع نقترح التوصيات التالية:

-منهجية القيام بالتدقيق الخارجي يتم وفق خطوات منتظمة تقوم بها جهة خارجية متخصصة

- ضرورة تبني التدقيق الخارجي كأداة رقابية وذلك للتأكد من صدق وصحة البيانات والقوائم المالية للمؤسسة.

- أهمية فحص القوائم المالية يزيد من مصداقية نظام الرقابة الداخلية وبالتالي نجاح المؤسسة.

ضرورة وضع تحديد دقيق للعلاقات داخل المؤسسة هذا من أجل تحديد المؤسسات لكل فرد أو طرف ومعرفة الثغرات الموجودة في كل مستوى.

- أهمية التزام المدقق الخارجي لمعايير العمل الميداني حتى يتمكن من أداء عملية التدقيق بكفاءة.
- ضرورة التأهيل العلمي والعملي مما يؤدي الى تنفيد عملية التدقيق بكفاءة المطلوبة.
- تدعيم مبدأ فصل المهام وتقسيم العمل وعدم جمع أكثر من وظيفة من الوظائف المتعارضة في نفس الشخص لتفادي أوجه الغش والتلاعب.
- على المدقق الخارجي إعداد تقرير نهائي حول تقيمه لنظام الرقابة الداخلية حيث يجب أن تكون نتائج دراسة وتقيم هذا النظام مسجلة في تقرير موجه الى مسيري المؤسسة يبرز فيه الانحلال والنقائص الملحوظة بإضافة الى اقتراحات التحسين والنصائح كلما كان ذلك ضروريا ،ويعالج وصف نقاط الضعف نتيجة وتأثير هذا الضعف على الحسابات السنوية
- على مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز الإهتمام أكثر بحجم مشاريعها وذلك من أجل تحقيق أكبر ربح متوقع من الإستثمارات المنجزة وبهذا تسجل مبالغ مالية موجبة لأنشطة الإستغلال

رابعا آفاق الدراســة:

هناك بعض الجوانب الهامة التي لها صلة بالموضوع والتي نقترح بأن تكون مواضيع لدراسات مستقبلية وهي :

- دور المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة
- علاقة تكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية
- آثر العولمة على تقييم نظام الرقابة الداخلية من المؤسسات الاقتصادية.

الملاحق

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية:

1- الكتب:

1.حاتم محمد الشيشيني ، أساسيات في المراجعة مدخل المعاصر ،ط1 ،المكتبة العصرية 2006 ص15

2. مصطفى كمال طه ،أساسيات قانون التجاري ،دراسة المقارنة (أعمال تجارية ، تجار ،مؤسسة تجارية ،شركات تجارية ،ملكية الصناعية) منشورات جبلي حقوقية ، بيروت 2006 ص488

3. قزمان منير ،تعويض المدني في ضوء فقه والقضاء (أنواع المسؤولية ،أحكام العامة ،إثبات ونفي ،أركان المسؤولية ،نصوص القانونية بالمقارنة بالتشريعات العربية ،أحكام النقض) دار الفكر الجامعي ،اسكندرية 2006 ص07

4. على علي سليمان ،نظرية العامة للإلتزام (مصادر الإلتزام في القانون المدني الجزائري) ط6 ديون المطبوعات،جامعية الجزائر 2007 ص111

5.علي سيد قاسم ،مراقبة الحسابات من دراسة القانونية مقارنة لدور ومراقب الحسابات في شركة المساهمة ،دار الفكر العربي 1991 ص 168.

6.توفيق مصطفى أبو رقية ،عبد الهادي اسحاق المصري ،تدقيق ومراجعة الحسابات ط1 ،دار الكندل لنشر والتوزيع ،أربد ،الأردن 1991 ص87.

7.حازم الهاشمي الألوسي ،طريق الى علم المراجعة والتدقيق ج2 ط1، منشورات جامعة المفتوحة، طرابلس ليبيا 2006 ص32

8. سمير كامل محمد ،أساسيات المراجعة في ظل بيئة النظم التشغيل الإلكتروني للبيانات ، دار الجامعة الجديدة لنشر ،الإسكندرية مصر 1999 ص5

9. خالد أمين عبد الله ،علم التدقيق حسابات :الناحية النظرية ،دار وائل لنشر ،عمان ،الأردن ط1، 1999 ص229-228

10. محمد سيد سايرا ،أصول وقواعد المراجعة وتدقيق الشامل ،مكتب جامعي الحديث ،الإسكندرية مصر 2007، نص 208

11. أحمد حلمي جمعة ، تدقيق الحديث للحسابات ،ط1،دار صفاء لنشر والتوزيع ،عمان الأردن 1999 ص26.

12.أمين سيد أحمد لطفي ،المراجعة بين نظرية والتطبيق ،دار الجامعية ،الإسكندرية مصر 2006 ص14

13.خالد راغب الخطيب ،الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ،عمان ،دار النشر ص11

14.صديقي مسعود ،براق محمد ،انعكاس التكامل المراجعة الخارجية

15. عطاالله أحمد سويلم حسان ،الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجية المعلومات ،عمان ،ج1 ،دار الراية 2009 ص31-32

16.خلق الله الواردات ،التدقيق الداخلي بين نظرية التطبيق ص2006 ،الورق لنشر والتوزيع ،عمان ص145.

17. محمد توفيق ماضي، إدارة وجودة المشاريع ،دار الجامعية الإسكندرية ،2000 ص287.

2- البحوث الجامعية

1. طارق عبد العالي حمادة ،موسوعة معايير المراجعة جامعة عين شمس ،الإسكندرية 2004 ج1 ،ص27
2. بالقاسم يعوج ،أهمية المراجعة الخارجية ..... الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية ،مذكرة
3. وجدان علي أحمد ،دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة ،مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 3،2009 /2010 ص132-134
4. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مذكرة مقدمة
5. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ،التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مذكرة ماجستير منشورة ،الجزائر ،2010/2009 ص23-26
6. غلام محمد موسى ،دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية ،الجامعة الأهلية ،مملكة البحرين ص2

7. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ،أسس المراجعة ،المكتبة الجامعي الحديث ، الإسكندرية ،مصر 2007 ،ص61.
8. محمد السيد سرايا ،أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ،المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية ،مصر 2007 ،ص208.

3-المجلات العلمية المحكمة:

1. راجع :شريفي عمر ،مسؤوليات محافظ الحسابات : دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ،مجلة العلوم إقتصادية وعلوم التسيير عدد2012،ص108
2. جمانة الحوري ،مفيد عبد اللاوي ،الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية ،مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية ،جامعة الوادي العدد 2012 ص221-224
3. صديقي مسعود ،دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية مجلة الباحث العدد الأول ،جامعة ورقلة ،الجزائر 2002 ص65-66
4. ناصر دادي عدون تلاهو بري ،نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغييرات الإقتصادية الداخلية والخارجية ،مجلة الإصلاحات الإقتصادية واندماج الإقتصاد العالمي ،رقم 4 المدرسة العليا للتجارة 2008 ص87-88
5. شريفي عمر ،،مسؤوليات محافظ الحسابات : دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ،مجلة العلوم إقتصادية وعلوم التسيير العدد 12 لسنة 2012 ص102،103
6. رشا بشير ..... تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في الأسواق الأوراق المالية ،المجلة الجامعية ،جامعة دمشق العدد 5 ،مجلد 3،2013 ص226

4- وقائع التظاهرات العلمية (المؤتمرات والملتقيات وأيام الدراسة)

1. ظاهر القشي ،المؤتمر العلمي الدولي الثاني ،الأعمال الإلكترونية والتحول في اقتصاديات الأعمال كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ،جامعة الزرقاء 15-2011/3/19 ص5.
2. سفير محمد ،رازقي اسماعيل الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر 05-2013/05/06 مداخلة بعنوان :مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي ص3

3. نعيم دهمش ،عفاف اسحاق أبوز ،المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار /إقتصاد المعرفة والتنمية إقتصادية) الضوابط الرقابية و التدقق الداخلي في بيئة التكنولوجيا المعلومات 27-2005/04/28 ،عمان الأردن ص12.

5- القرارات ، القوانين ، المراسيم

1. المادة 216 ص من قانون العقوبات الجزائري تنص "يعاقب بالسجن المؤقت من عشر سنوات الى 20 سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج الى 2000.000 دج كل شخص عدا من عينتهم المادة 115 ارتكب تزوير محرارات رسمية أو عمومية.

2. راجع في الموضوع :قانون رقم 01/08 مؤرخ في 30 ماي سنة 1998 يتضن اختصاصات مجلس الدولة وعمله ج ر ،عدد 37 ص في 01-06-1998

3. راجع في ذلك قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فيفري سنة 2008 ،معدل ومتمم يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، ج عدد 21 صادر في 2008/04/23، www.joradb.dz

4. راجع في ذلك :أمر رقم 75 -58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ،يتضمن التفتيش المدني ج ر عدد 78 صادر في 30-09-1975 ،معدل ومتمم www.joradb.dz

5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 2الصادر 11 جويلية 2010.

6. المرجع نفسه ،أما المشرع الفرنسي بالرجوع الى نص المادة 219/من قانون الشركات الفرنسي ،يعاقب بالسجن من 10 أيام الى شهر وغرامة مالية من 400 الى 1000 فرنك

7. المقرر رقم002 المؤرخ في 04 فيفري2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

8. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016

9. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

1. MERLE PHILIPE et FOUCHONANNE , opicit ,p,606
2. MONEJER JOEL , CRANIERT hierry les commissoires aux compts Dalloz Paris 1995p,196
3. J-MAILER Iniliation Au contrôle Comptable ,Edition Economie et hatmonisme 1974 ,p56
4. J-MAILER Iniliation Au contrôle Comptable ,Edition Economie et hatmonisme 1971 ,p101
5. GILESCHEVALIER Principe de venifcation (unversité LAVAL 1973) p53.

المواقع الإلكترونيـة:

- **ALFAPIPE** –DZ.com
- **www**.Tagorg.com Talal Abu- Ghazalah Organization.
- www.gogle .com

الفهرس

- الإهداء .....
- الشكر والعرفان .....
- ملخص .....
- قائمة المحتويات .....
- قائمة الجداول .....
- قائمة الأشكال .....
- قائمة الملاحق .....
- مقدمة .....ب

الفصل الأول: الإطار النظري حول للتدقيق الرقابة الداخلية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لتدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية..... 03

المطلب الأول: مفاهيم حول التدقيق.....03

الفرع الأول : تعريف التدقيق 03

الفرع الثاني :مفهوم التدقيق الخارجي وأنواعه 04

الفرع الثالث :أهداف ومعايير التدقيق الخارجي 07

المطلب الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي 18

الفرع الأول : أسس ومبادئ التدقيق الخارجي.....18

الفرع الثاني :منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي التدقيق الخارج.....20

الفرع الثالث : واجبات ومسؤوليات مندوب الحسابات المدقق الخارجي.....27

المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية......41

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية.....41

الفرع الأول : تعريف الرقابة الداخلية 41

الفرع الثاني :أهمية وخصائص الرقابة الداخلية 42

الفرع الثالث :أنواع وأهداف الرقابة الداخلية 43

المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية 45

الفرع الأول : مكونات نظام الرقابة الداخلية.....45
الفرع الثاني :أساليب ومراحل نظام الرقابة الداخلية 48
المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية.....50
الفرع الأول : مسؤولية المدقق فيما يخص اتجاه نظام الرقابة الداخلية.....50
الفرع الثاني :إجراءات نظام الرقابة الداخلية.....51
المبحث الثالث: الدراسات السابقة......56
المطلب الأول: دراسات لها علاقة بالدراسة الحالية.....56
المطلب الثاني: أوجه الإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة 58
الفصل الثاني: دراسة مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز
المبحث الأول: تقديم التعاونية محل الدراسة 63
المطلب الأول: النشاط والمهام 63
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة 70
المبحث الثاني: تقييم نظم الرقابة الداخلية للمؤسسة 76
المطلب الأول: الوصف الإنشائي لنظام المبيعات /عملاء ومخططه 76
المطلب الثاني: الوصف الإنشائي لنظام المشتريات.....78
المطلب الثالث: أسئلة الإستقصاءات وشبكات تقسيم المهام 79
المبحث الثالث: مراجعة بنود الميزانية وجداول حسابات النتائج 88
المطلب الأول: مراجعة بنود الميزانية..... 88
المطلب الثاني: مراجعة حسابات جدول النتائج.....95
المبحث الرابع: تحليل النتائج 99
المطلب الأول: تحليل نتائج نظم الرقابة الداخلية 99
المطلب الثاني: نتائج مراجعة بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج.....101
المطلب الثالث: مقارنة تقارير محافظي الحسابات ونتائج الدراسة 106
خـــاتمة :.....114
قائمة المصادر والمراجع 118