

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة.

التخصص: محاسبة وتدقيق.

بمعنوان

دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة بمؤسسة نفطال GPL سعيدة

تحت إشراف الأستاذة:

– الدكتورة نزعي فاطمة الزهرة.

من اعداد الطالبة:

– بن فريجة نادية.

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 12 جوان 2024

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/ جلولي محمد / / رئيسا

الدكتور/ نزعي فاطمة الزهراء / / مشرفا

الدكتور/ مهدي عمر / / مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَإِذَا تَوَلَّى سَعَى فِي الْأَرْضِ لِيُفْسِدَ فِيهَا وَيُهْلِكَ الْحَرْثَ وَالنَّسْلَ وَاللَّهُ لَا يُحِبُّ الْفُسَادَ﴾

سورة البقرة - الآية 205

﴿وَلَا تُفْسِدُوا فِي الْأَرْضِ بَعْدَ إِصْلَاحِهَا﴾

سورة الأعراف - الآية 56

﴿إِلَّا الَّذِينَ صَبَرُوا وَعَمِلُوا الصَّالِحَاتِ أُولَئِكَ هُمْ مَغْفِرَةٌ وَأَجْرٌ كَبِيرٌ﴾

سورة هود - الآية 11

﴿إِنَّهُ مَنْ يَتَّقِ وَيَصْبِرْ فَإِنَّ اللَّهَ لَا يُضِيعُ أَجْرَ الْمُحْسِنِينَ﴾

سورة يوسف - الآية 90



إهداء

لم يكن الحلم قريبا ولا الطريق كان محفوفا بالتسهيلات لكنني فعلتها ونلتها.

إلى قوتي بعد الله داعمتي الأولى والأبدية "أمي" أهديك هذا الإنجاز الذي لولا تضحياتك لما كان له وجود.

ومن قوله تعالى: (سنشد عضك بأخيك)، إلى إخوتي هواري، نور الدين، محمد، وإلى سندس، محمد أركان، ويونس أدامكم الله ضلعا ثابتا لي.

إلى كل من ساعدنا وكان عوننا لنا. إلى سمية، خولة، فوزية، فريال وأميرة وكل صديقاتي.

إلى من لم يحالفه الحظ لإكمال دراسته.

إلى كل من جاهد واستشهد في سبيل الدفاع عن مسجدنا الأقصى، وإلى كل الصامدين المحتسبين

وإنه لجهاد نصر أو إستشهاد، طوفان الأقصى 07 أكتوبر 2023.





شكر

الحمد لله الذي يسر البدايات وأكمل النهايات وبلغنا الغايات، الحمد لله ما انتهى جهد ولا تم فضل

ولا وصلنا درب إلا برحمته وكرمه، الحمد لله على التمام.

لكل مقام مقال ولكل نجاح شكر وتقدير، أتقدم بجميل الشكر والتقدير لأستاذة "نزعي فاطمة زهراء" على كل مجهوداتها المبذولة معنا وماقدمته لنا من توجيه وإرشاد لإكمال هذه الدراسة، نسأل الله الكريم أن يجزيك خير جزاء عنا وسدد الله خطاك ورزقك من كل ما تمنيته أضعاف.

وأشكر كذلك لجنة المناقشة لتفضلهم على قراءة وتقييم المذكرة.

كما أتقدم بجزيل الشكر لمؤسسة نفضال وكل عمالها كل باسمه على الإستقبال والمساعدة

في جمع المعلومات والتوجيه.



الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في الجزائر، ويعتبر وجوده جهة رقابية خارجية وهو من أهم ركائز التي يقوم عليها الإقتصاد الوطني وله أهمية بالغة في تطور واستمرار المؤسسات، حيث يخول لمحافظ الحسابات الإستقلالية في عمله وعليه فإن مزاولته لهذه المهنة يكون بشروط ومعايير الأداء المهني في الجزائر وله مهام ومسؤوليات وجب عليه مراعاتها، كما تناولت الدراسة مفاهيم حول الرقابة الداخلية ومكوناتها وطريقة تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية وإعداد تقارير يبدى فيها رأيه الفني المحايد. ورتأينا في هذه الدراسة إتباع الأسلوب الوصفي في الجانب النظري والتحليلي في الجانب التطبيقي حيث استعنا بتصميم مقابلة مع محاسب داخل شركة نפטال الذي ساعدنا في عملية التحليل.

وقد خلصت الدراسة إلى أن لمحافظ الحسابات أهمية بالغة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وكذلك له دور في إكتشاف الثغرات داخل المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، محافظ الحسابات، نظام الرقابة الداخلية، مؤسسة نפטال.

Abstract:

This study aimed to highlight the role that the auditor plays in evaluating the internal control system in Algeria. The presence of the auditor is considered an external regulatory body and is one of the most important pillars upon which the national economy is based. It has significant importance in the development and continuity of institutions. The auditor is granted independence in his work, and thus, the practice of this profession is subject to conditions and standards of professional performance in Algeria. The auditor has duties and responsibilities that must be observed.

The study addressed concepts around internal control, its components, and the method by which the auditor evaluates the internal control system and prepares reports in which he expresses his neutral technical opinion. We believed in this study that following a descriptive approach in the theoretical aspect and an analytical approach in the practical aspect was appropriate, where we designed an interview with an accountant within the Naftal company who assisted us in the analysis process.

The study concluded that the auditor has great importance in activating the internal control system and also plays a role in discovering gaps within the institution.

Keywords: auditing, accounts governor, internal control system, Naftal Company.

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
	إهداء
	الشكر والعرفان
	ملخص الدراسة
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	فهرس الملاحق
أ	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لدور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
	تمهيد
	المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات في الجزائر
03	المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر
05	المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات وقبول العهدة ومدتها
07	المطلب الثالث: إلتزامات محافظ الحسابات
09	المطلب الرابع: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات
10	المطلب الخامس: أهم قواعد عمل محافظ الحسابات
11	المطلب السادس: أوراق العمل لمحافظ الحسابات وأهدافها
	المبحث الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
14	المطلب الأول: مهام محافظ الحسابات
15	المطلب الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات
16	المطلب الثالث: حالات تعيين مهام محافظ الحسابات وموانع تعيينه
17	المطلب الرابع: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات ومسؤولياته
22	المطلب الخامس: تقارير محافظ الحسابات
28	المطلب السادس: أتعاب محافظ الحسابات وأشكال الأتعاب
	المبحث الثالث: مدخل نظري لنظام الرقابة الداخلية
30	المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافها
31	المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية وخصائصها

34	المطلب الثالث: المقومات الأساسية ومكونات نظام الرقابة الداخلية
37	المطلب الرابع: فشل وعدم الكفاءة المحتملة في نظام الرقابة الداخلية
40	المطلب الخامس: كيفية دراسة نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات
41	المطلب السادس: الإبلاغ عن فعالية نظام الرقابة الداخلية
42	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: دراسة حالة بمؤسسة نפטال GPL سعيدة
44	تمهيد
	المبحث الأول: لمحة تاريخية عن شركة نפטال بصفة عامة
45	المطلب الأول: نشأة شركة نפטال ومهامها
46	المطلب الثاني: تنظيم شركة نפטال
47	المطلب الثالث: وسائل شركة نפטال وهيكلها التنظيمي
49	المطلب الرابع: لمحة تاريخية عن شركة نפטال سعيدة وهيكلها التنظيمي
	المبحث الثاني: تحليل نتائج المقابلة وأمثلة عن تقارير محافظ الحسابات
53	المطلب الأول: عينة الدراسة ومراحل إعداد أسئلة المقابلة
53	المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية
54	المطلب الثالث: عرض نتائج المقابلة
56	المطلب الرابع: منهجية عملية التدقيق وأمثلة عن تقارير محافظ الحسابات
85	خلاصة الفصل الثاني
87	الخاتمة
	قائمة المصادر والمراجع
	الملاحق

فهرس الجدول

رقم الجدول	العنوان	صفحة
01	جدول المخاطر	57
02	برنامج العمل	58
03	ورقة العمل	61
04	مرحلة الإعداد للبعثة (فريق العمل)	64
05	مرحلة الإنتاج، العودة	65
06	مرحلة إنجاز المهمة	66
07	حالة مراقبة تنفيذ الإجراءات المرحلية	74
08	حالة مراقبة تنفيذ الإجراءات المرحلية	75
09	حالة رصد تنفيذ إجراءات التقدم في منطقة سعيدة	77
10	حالة رصد تنفيذ إجراءات التقدم في منطقة سعيدة	77
11	حالة رصد تنفيذ إجراءات التقدم في منطقة سعيدة	78
12	حالة رصد تنفيذ إجراءات التقدم في منطقة سعيدة GPL	79
13	حالة رصد تنفيذ إجراءات التقدم في منطقة سعيدة GPL	80
14	وضع الأرض (الوضع القانوني)	82
15	وضع معدات نقل (الوضع القانوني)	84

فهرس الأشكال

صفحة	العنوان	رقم الشكل
10	يوضح معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات	01
26	يوضح مراحل إصدار تقرير محافظ الحسابات	02
48	الهيكل التنظيمي لشركة نفضال بصفة عامة	03
52	الهيكل التنظيمي للشركة	04
59	صفحة الغلاف	05
60	ورقة الإختبار	06
62	صحيفة الإفصاح وتحليل المشكلات	07

المقدمة العامة.

لقد شهدت المؤسسات تطورا كبيرا وذلك باختلاف الأزمنة، حيث ظهر التوسع في المبادلات التجارية وفتح باب التعامل مع مؤسسات وهيئات خارجية لها مصالح بشكل مباشر وغير مباشر في المؤسسة، وهذا ما جعل المؤسسات تتبنى مبادئ جديدة داخل هيكلها التنظيمي. ومن أجل مراقبة كل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها وجب أن تضع مهمة خاصة بالرقابة حفاظا على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة.

ومن هنا ظهرت الحاجة لوجود محافظ حسابات كمراقب خارجي، ونظرا لأهميته الكبيرة ومصادقته على الحسابات فإنه يقوم بفحص وتحليل مستندات المؤسسة ويتحقق من عدم وجود أي حالات من الغش أو الأخطاء المرتكبة سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة، ويقوم أيضا بتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يؤدي إلى تحديد الفحص الذي سيجريه بالدفاتر والسجلات ومعاينة مدى صحتها.

ويشمل نظام الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى توضيح دقة البيانات المحاسبية، إكتشاف الأخطاء، والوصول إلى الأهداف المرجوة.

طرح الإشكالية:

من خلال ماسبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيفية تفعيل محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية؟

وتؤدي هذه الإشكالية إلى طرح الأسئلة الفرعية كمايلي:

1. مامدى أهمية تقارير محافظ الحسابات؟
2. ماهي مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات؟
3. كيف يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية؟

فرضيات البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نفترض الآتي:

- إتباع محافظ الحسابات خطة منظمة تمكنه من إبداء رأيه الفني في شكل تقارير.
- لمحافظ الحسابات مهام يمارسها بصفة عادية وتحت مسؤوليته المصادقة على صحة الحسابات.
- يقيم نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب معدة مسبقا يتم إتباعها.

أسباب إختيار الموضوع:

من دوافع إختيار الموضوع مايلي:

- الرغبة في التعرف على مهنة محافظ الحسابات وكيف يمكنه تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- معرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في الجزائر. وهل هو مطبق على أرض الواقع.
- الموضوع له علاقة بتخصص محاسبة وتدقيق.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة حول دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق المفاهيم الجديدة، وأهمية المراقبة إذا تعتبر الركيزة الأساسية لتحقيق من مدى صحة المعلومات المحاسبية وإكتشاف الأخطاء، وبالتالي فإن الإهتمام بالرقابة الداخلية يساعد في تحسين أداء المؤسسة.

أهداف الدراسة:

- تسعى هذه الدراسة لتبيان الهدف الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.
- إبراز مدى مسؤولية محافظ الحسابات وأهمية إبداء رأيه على شكل تقارير.
- تهدف إلى التعرف على نظام الرقابة الداخلية ودورها في إكتشاف الأخطاء.

منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة في بحثنا وجدنا أنه من المناسب إتباع الأسلوب الوصفي في الجانب النظري والتحليلي في الجانب التطبيقي وللإجابة على الإشكالية ومن أجل دراسة الحالة استعنا بتصميم مقابلة مع إطار محاسب داخل الشركة الذي ساعدنا في عملية التحليل.

حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: تتمثل في مفاهيم لمحافظ الحسابات والرقابة الداخلية.

الحدود زمنية: تتعلق بفترة التربص التي تمت خلال الفترة مابين 2024/02/26 إلى غاية 2024/03/26.

الحدود المكانية: تمت الدراسة على مستوى مؤسسة نفطال GPL المتواجد مقرها في ولاية سعيدة.

صعوبات الدراسة:

- عدم التجاوب مع محافظي الحسابات بسبب انشغالاتهم.
- الصعوبة في تحديد المادة العلمية الأكثر دقة وهذا راجع لاختلاف المناهج المتبعة.

هيكل الدراسة:

نقوم بدراسة هذا الموضوع من خلال فصلين، ويتمثل في فصل للدراسة النظرية وفصل للجانب التطبيقي: تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات الذي يضم تعريفات لمحافظ الحسابات ومسؤولياته ومهامه وكذا المنهجية المتبعة في العمل المخول له ومنه حالات تعيينه وشروط ممارسة المهنة. واشتمل هذا الفصل كذلك على التعريف بنظام الرقابة الداخلية وأنواعها وخصائصها، وكذلك كيفية دراسة نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات.

أما الفصل الثاني فهو عبارة عن دراسة ميدانية في مؤسسة نפטال التابعة لولاية سعيدة ويتكون من مبحثين: المبحث الأول يضم لمحة تاريخية والتعريف بمؤسسة نפטال، أما المبحث الثاني فيضم تحليل نتائج المقابلة وتقارير المراجع الخارجي.

الدراسات السابقة:

من الدراسات السابقة التي تطرقت إلى موضوعنا والتي استطعنا الحصول عليها:

الدراسات العربية:

- بن عمار كهيبة، المراجعة الخارجية: وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية - دراسة حالة مؤسسة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013.

تطرقت الباحثة إلى الأهداف التالية:

- إبراز أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للمؤسسات، ومدى مساهمتها في تحسين تسييرها.
- إعطاء اقتراحات وتوصيات تحسينية لمنهجية تطبيق المراجعة الخارجية بالمقارنة مع الجانب النظري.

وقد توصلت إلى مايلي:

- عدم القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية بمختلف جوانبها من طرف محافظ الحسابات بدليل استعماله لنفس الجمل تقريبا على مر ثلاث سنوات.

- مايدة محمد فيصل، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية – دراسة ميدانية، مجلة رؤى اقتصادية، مجلد 08، العدد 02، جامعة الوادي، الجزائر، 2018.

هدفت الدراسة إلى: التعرف على أهم الجوانب النظرية التي تحيط بشخصية محافظ الحسابات.

- توضيح مدى أهمية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الأهداف المرجوة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن:

- لمحافظ الحسابات دور كبير في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية.
- تقوم المؤسسة عند حصولها على التقرير الذي أعده محافظ الحسابات بدراسته محاولة في ذلك معالجة نقاط الضعف التي اكتشفها عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

- بشيري زوليخة وحنوش جميلة، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية – دراسة ميدانية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون – تيارت، 2019.

تهدف الدراسة إلى مايلي:

- إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للمؤسسة.
- محاولة إظهار الأعمال التي يقوم بها محافظ الحسابات ومدى مساهمته في خلق القيمة المضافة في ما إذ تم استغلالها من طرف المديرية العامة للمؤسسة.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يعتبر نظام الرقابة الداخلية أداة للوقاية من كل مايمكنه أن يمس استقرار المؤسسة عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.
- يتبع محافظ الحسابات خطة تنظيمية تمكنه من القيام بمهمته بغية إبداء رأيه ولإكتشاف نقاط القوة والضعف وإبرازها في التقرير.

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها لموضوع محافظ الحسابات.

- بوزواوي رتيبة وتبان تفاحة، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة - دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، 2019.

تطرقت هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية الفعال في السير الحسن للمؤسسات.
- بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث أهمية إبداء رأيه الفني حول عدالة نظام الرقابة الداخلية.

وتتمثل نتائج الدراسة في:

- لمحافظ الحسابات دور كبير في تقييم جودة نظام الرقابة الداخلية ومدى تمثيل القوائم لحقيقة المركز المالي للمؤسسة.
- أن الرقابة تهدف إلى ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء المالي.
- تنطبق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في كونها تعالج نفس الموضوع.
- بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة ميدانية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراة في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، مراقبة وتدقيق، جامعة جيلالي ليايس - سيدي بلعباس، الجزائر، 2021.

عرض الباحث في دراسته الأهداف كمايلي:

- التعرف على مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات محل التدقيق في إطار مصادقته على حساباتها.
- توضيح مدى إلزام محافظ الحسابات بالتحقيق من تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد القوائم المالية للمؤسسات محل التدقيق، من خلال مدى إلزامه بتحليل بعض مؤشرات المالية، التشغيلية والقانونية التي تثير الشك حول استمرارية الاستغلال.

خلصت نتائج هذه الدراسة إلى أن:

- محافظ الحسابات أداة من أدوات الرقابة الفعالة التي يمكن الاعتماد عليها لمراقبة التزام المؤسسات محل التدقيق بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

- دادن عبد الغفور، تقييم مدى مساهمة محافظ الحسابات في الإجراءات المحاسبية - دراسة ميدانية لعينة من المهنيين الجزائريين سنة 2011، مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، المجلد 05، العدد 02، جامعة ورقلة، الجزائر، 2022.

تهدف الدراسة إلى: - معرفة الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تفعيل الممارسات المحاسبية.

- الإلمام بالمهام التي يقوم بها محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة دعم الثقة في المعلومات المحاسبية.

خلصت الدراسة إلى:

- يلتزم محافظ الحسابات بالمعايير المهنية وهو مسؤول عن الأخطاء المهنية.
- يساهم الإصلاح المحاسبي في ترقية وتطوير الممارسات المحاسبية.

الدراسات الأجنبية:

- دراسة (Vaclovas Lakis, Lukas Giriunas, 2012) بعنوان:

"The concept of Internal control System: Theoretical Aspect."

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء تحليل حديث لمفهوم نظام الرقابة الداخلية بما يتناسب مع ظروف العمل، وكان الغرض الرئيسي تقديم فكرة خاصة عن الرقابة الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ومفهومها ووضع مخطط هيكلي لهذا المفهوم، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- ✓ نظام الرقابة الداخلية هو جزء من نظام إدارة المؤسسة الذي يضمن تنفيذ أهداف المؤسسة وأدائها الإقتصادي الفعال ومراعاة مبادئ الرقابة الفعالة على مخاطر العمل، والتي تمكن من تقليل عدد أخطاء وتجنب عملية الإحتيال في المؤسسة التي قد ترتكب من الإدارة أو الموظفين.

الفصل الأول: عموميات حول دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

مقدمة الفصل:

إن تطور وكبر حجم المؤسسات أدى إلى ظهور عوائق لدى المؤسسات في مراقبة هياكلها الداخلية مما أوجب ظهور مهنة محافظ الحسابات، وهذه المهنة لها شروط ومعايير لممارستها وذلك وفقاً لتشريعات القانون الداخلي للبلاد. ومن هنا يتضمن دور محافظ الحسابات العديد من المسؤوليات الهامة حيث يقوم بإدارة السجلات المالية وضمان دقتها، وكذلك يعمل على تنفيذ نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وتشمل مهامه أيضاً تحليل البيانات المالية وتقديم تقارير دورية يبدي فيها رأيه الفني المحايد ويعبر فيه عن مدى مصداقية البيانات والمعلومات الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة، وهذا الأخير يعتبر ثمرة مجهوداته المبذولة في المراجعة وتكون هذه التقارير وفق خطة ممنهجة ودقيقة في تدقيق الحسابات اللازمة داخل المؤسسة.

أما نظام الرقابة الداخلية فهو جزء لا يتجزأ من عمل أي شركة ويعتبر بمثابة خط دفاع الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالشركة، إذ أنه يعكس الصورة الداخلية للمؤسسة، ويعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد المقومات المهمة للنهوض بالمؤسسات.

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات في الجزائر.

يدل تطور النشاط الإقتصادي وتوسع حجم المؤسسات على حتمية وجود محافظ حسابات، لذا اهتمت الجزائر بهذه المهنة لما لها من أهمية كبيرة في المؤسسات وخاصة في جانب الرقابة والتدقيق، ويهدف هذا المبحث إلى إعطاء لمحة لتطور مهنة محافظ الحسابات ومختلف المفاهيم لهذه المهنة وكذلك إلتزامات محافظ الحسابات، ومايتعلق بقبول المهمة ومدتها، معايير ممارسة المهنة، أهم قواعد العمل وأوراق العمل.

المطلب الاول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

1- الفترة 1969-1980: كانت كما يلي¹:

بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة 1969 حيث أشار الأمر 69-107 المؤرخ في 31/12/1969 المتعلق بالقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية بغية، تأمين حق الدولة فيها. إذ نصت هذه المادة على " يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي حسابات المؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا في رأسمالها وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصادقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم".

كما تناول المرسوم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفقتها مراقبة دائمة للتسيير بالمؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الاولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين: (المراقبون العامون للمالية، مراقبو المالية، مفتشو المالية، موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية).

مما يعني أن محافظ الحسابات في هذه المرحلة إعتبر كموظف في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاواته لقوانين الدولة، هذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الإقتصادي الذي كان سائدا آنذاك والمتمثل في التسيير الموجه والذي يكرس أيضا في المهام الموكلة لمحافظي الحسابات المتمثلة في:

- المراقبة البعيدة لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها إنعكاسات إقتصادية ومالية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة موضوع التدقيق.

- متابعة تنفيذ الحسابات، الموازنات أو الكشوف التقديرية وفقا لمقتضيات الخطة.

- فحص شروط الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الإنعكاسات الإقتصادية والمالية.

¹ د. كريم فيصل وأ. سمغوني توفيق فيصل، تنظيم مهنة محافظ الحسابات والتدقيق في الجزائر، العدد الثاني، معهد الحقوق والعلوم الإقتصادية، ديسمبر 2018 صفحة 343 و344.

-ضمان انتظام ونزاهة الجرد وحسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة المالية.

وتجدر الإشارة إلى أن التدقيق يرتبط بالرقابة من خلال هؤلاء الأفراد ومن خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك. إلا أن الأمر الرئاسي رقم 71-83 الصادر ب 1971/09/29 تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم واشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.

2- الفترة 1980-1988:

إن إعادة تنظيم الإقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية في بداية الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات العمومية، مما أجبر المشرع الجزائري على سن آليات رقابية من خلال القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/01 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، في مادته رقم 05 نص على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقوانينها ومصادقيتها "، فإن هذا القانون الذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 107/79 من قانون المالية لسنة 1970، وضمن المرسوم 173/70 المتعلق بمهام وواجبات مدقق الحسابات.

لقد تميزت هذه الوضعية بوجود مدقق الحسابات في المؤسسات العمومية، والتي كانت ذات أساس قانوني حيث تبرز أن هذه المهمة تعيش فراغ قانوني¹.

3- ما بعد سنة 2010:

بصدور قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة خبير محاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات الذي قام بإلغاء قانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 وإجراء إصلاحات على مهنة المحاسبة وقد أتى بأحكام جديدة منها الإهتمام بتقديم خدمات ذات نوعية لمسايرة الأوضاع الاقتصادية وذلك للاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية (IFRS-IAS) كلغة موحدة وتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) وذلك لضرورة تأثيرها بالمحيط الإقتصادي، فتم إعادة النظر في الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة محافظ الحسابات وفتح مجال ممارستها من طرف أشخاص طبيعيين ومعنويين.

أدت الإصلاحات الخاصة بالمهنة إلى الفصل ما بين المنظمات المهنية الوطنية المتعلقة بمهنة المحاسبة وهذا بتأسيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والغرفة الوطنية

¹ أ. سليمة بن نعمة و د. أمين مخفي، واقع ممارسة المهنة للمحاسبة والتدقيق في الجزائر، مجلة مجاميع المعرفة رقم 05، الجزائر، سنة 2017، صفحة

لمحافظي الحسابات، فتم منح لكل منها التنظيم الذي يليق بها بالإعتماد على ديناميكية جديدة لتتكفل كل منها بالفئة التي تعنيها ويتم تسييرها بمجالس وطنية التي تتشكل من ممارسي المهنة وممثلي وزارة المالية¹.

المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات وقبول العهدة ومدتها.

2-1 - تعريف محافظ الحسابات:

- حسب نص المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به².

2- عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 818 مكرر 1 على أنه "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة. وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين على الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة ذلك. ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين³.

3- حسب "بنيامين بول Benyamine paul": المهني المستقل ذو الكفاءة الذي يقوم بإبداء رأيه حول انتظام و سلامة الحسابات السنوية للتعبير عن وضعية الشركة ونتائج نشاطها معتمدا على القوانين والأعراف المتعامل به⁴.

4- حسب "عبد الصبور عبد القوي علي مصري": محافظي الحسابات هم المدققين الخارجيين مهمتهم الأساسية هي القيام بأعمال التدقيق للوصول إلى قناعة بأن البيانات المالية قد تم إعدادها حسب الأصول المرعية وباستخدام المعايير المحاسبية المطبقة، وبالتالي تظهر عدالة المركز المالي للشركة⁵.

5- حسب " هاورد ستيتلر Howard F Stteler " كل من يمارس مراجعة الحسابات ومطابقتها للمبادئ المحاسبية ويعبر فيها عن الوضعية الحقيقية، دون إهمال الطابع الإقتصادي والاجتماعي للمؤسسة.

¹ حفيظة مركب، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، دكتورة علوم في القانون الخاص، كلية الحقوق - جامعة الجزائر 01، سنة 2018، صفحة 30 و 31.

² نص المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة في 11 يوليو سنة 2010، صفحة 07.

³ مسعود كسكس ومحمد زرقون، دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الجزائر للتنمية الاقتصادية، الجزائر، سنة 2019، صفحة 46.

⁴ بوعزيز رضا، مساهمة نظام المعلومات المحاسبي الجيد في تسهيل مهمة محافظ الحسابات، دكتورة علوم في علوم التسيير تخصص نقود مالية، جامعة الجزائر 03، 2022، صفحة 87.

⁵ بوعزيز رضا، مرجع سبق ذكره، ص 87.

6- حسب "إبراهيم جابر السيد": يتمتع محافظ الحسابات بالإستقلال التام عن الشركة وعن نشاطاتها، أي عند قيامه بمهمة مراجعة بيانات الشركة يجب أن لا يكون له أي صلة أو علاقة بالشركة وهذا يشمل عدم حيازته لأي أسهم نص الشركة، وكذلك عدم وجود أي من أقاربه المقربين من حملة الأسهم أو من يشغل إحدى الوظائف الإدارية في الشركة وما شابه من الأمور التي قد تؤدي إلى التأثير في استقلالية الآراء التي يتوصل إليها¹.

7- حسب "أحمد نور الدين": هو الشخص الطبيعي أو المعنوي من خارج المنشأة (مستقل) يتحدد نطاق وحدود عمله وفقا لما طلب منه، حسب معايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة للمهنة من أجل إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية الخاصة بفترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.

إن التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات ويمكن استنتاجاً أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير².

2-2- قبول العهدة أو المهمة:

على محافظ الحسابات قبل الدخول في العمل التأكد من³:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات لاسيما 715 مكرر 6 من القانون التجاري، والمواد 64-66-65-67 من القانون 10-01 المذكور أعلاه.
- الحصول على القائمة الحالية للمتصرفين ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة محل المراجعة وللشركات الحليفة، وكذا قائمة الشركاء مقدمي الحصص العينية إن وجدو.
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من الشركة ومن الزميل أن العزل لم يكن مبالغا فيه.
- إذا كان سيعوض زميلا استقال من المهمة عليه الحصول من الشركة أسباب ذهابه.
- إذا كان زميلا رفضت الشركة تجديد عهده، عليه الاتصال به ومعرفة أسباب الرفض.
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المستندة إليه على أحسن وجه.

¹ بو عزيز رضا، مرجع سبق ذكره، ص 87.

² عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة الجزائر 03، 2012، صفحة 04.

³ أ. سفاحلو رشيد و أ.د. كنوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الإقتصاد الجديد، العدد 16، المجلد 01، الجزائر، 2017، ص 87.

- التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته بكل استقلالية خاصة تجاه مسيري الشركة.

2-3- مدة العهدة لمحافظ الحسابات:

وفقا للمادة 27 من نفس القانون¹:

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

-لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يتم تحديد عهدة محافظ الحسابات.

المطلب الثالث: التزامات محافظ الحسابات:

3-1- حقوق محافظ الحسابات:

تتمثل حقوق محافظ الحسابات فيما يلي²:

-حق الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية وكذلك الموازنات والمراسلات والمحاضر، وكل الوثائق والكتابات التابعة للمؤسسة أو الهيئة التي تقوم بتدقيق حساباتها.

- حق الطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للمؤسسة أو الهيئة، كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفقيشات التي يراها ضرورية.

- حق الحصول في مقر المؤسسة على معلومات تتعلق بها أو بمؤسسات أخرى مساهمة معها.

- حق حضور الجمعيات العامة، كلما اقتضت الضرورة ذلك.

- الحق في الحصول على أتعابه نظير عمله المقدم، على ألا يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

- الحق في الاستقالة دون أن يتخلص من إلتزاماته القانونية مع ضرورة تقديم إشعار مسبق مدته ثلاث (3) أشهر، ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

أ.تمار خديجة ، ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية و الأسواق، صفحة 1347.

² بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، دكتورة في العلوم المالية، تخصص محاسبة مراقبة وتدقيق، جامعة جيلالي ليايس، سيدي بلعباس - الجزائر، 2021، صفحة 72.

- حق مناقشة قرار عزله أمام الجمعية العمومية.

3-2- واجبات محافظ الحسابات:

تتمثل فيما يجب أن يقوم مدقق الحسابات به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج يدققه على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، ومن أهم هذه الواجبات مايلي¹:

- يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ، بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.

- يجب على مدقق الحسابات التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر، ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب مدقق حسابات الفنية.

- يجب على مدقق الحسابات أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختبار عينات مدقق حسابات بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة.

- يجب على مدقق الحسابات أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي:

أ- معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم إكتشافها.

ب- عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.

ج- حسن سير العمل في أقسام وإدارات الشركة.

- يجب على مدقق الحسابات التأكيد إلى جانب الفحص ومدقق الحسابات الدفترية أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة، وتلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.

- يجب على مدقق الحسابات أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

المطلب الرابع: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات: تتمثل في²:

4-1- المعايير العامة:

¹ د. سامي محمد الوقاد و أ. لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، الطبعة الأولى 2010، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، صفحة 106 - 107.

² د. زهواني رضا، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد التاسع، مجلد الثالث، الجزائر، صفحة 11 - 12.

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة.

- يجب على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

4-2- معايير العمل الميداني:

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً ويجب الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة.

- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل ووافي حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.

- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات وكذا المصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء رأي عن القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

4-3- معايير إبداء الرأي:

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

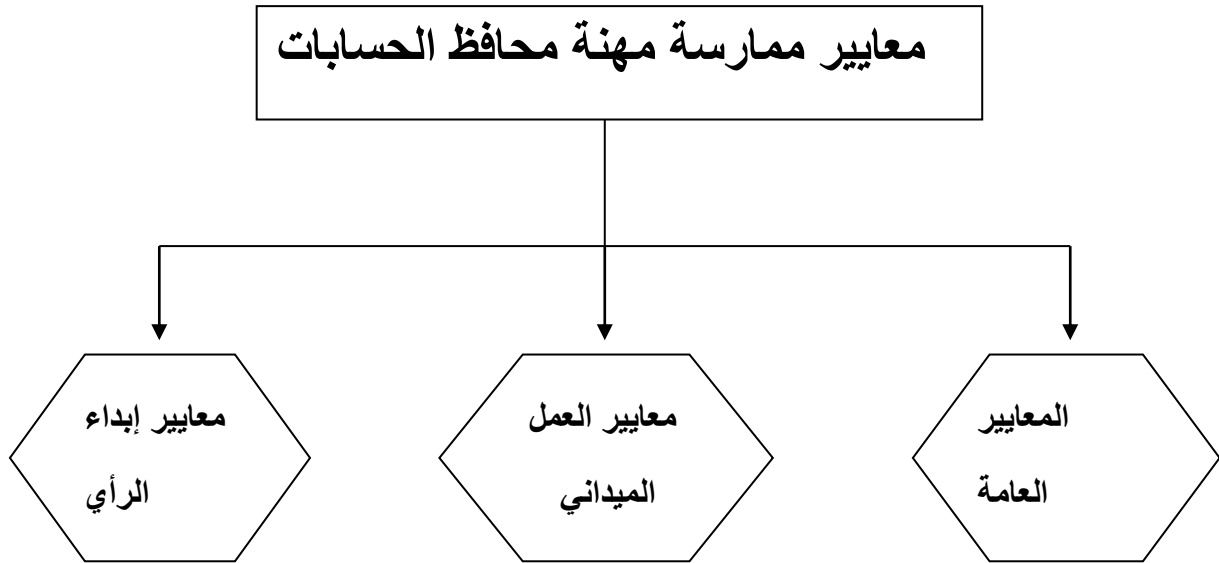
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند الإعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك.

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة، وكذا يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك.

- يجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع مع الإشارة إلى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

الشكل 01: يوضح معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات.



من إعداد الطالبة: بالاعتماد على ملخص المعايير السابق.

المطلب الخامس: أهم قواعد عمل محافظ الحسابات:

لممارسة مهنة مراقبة الحسابات على الشخص القائم بالتزام بمجموعة من القواعد نذكر منها¹:

5-1- الاستقلالية والموضوعية:

تضمن القسم 120 بشأن الموضوعية أن مبدأ الموضوعية يفرض التزاماً على جميع المحاسبين المهنيين، بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرط للآخرين، كما يمكن أن يتعرض المحاسب المهني لحالات قد تضعف من موضوعيته. ومن غير الممكن تحديد ووصف جميع تلك الحالات. لذا ينبغي تجنب العلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني للمحاسب المهني.

5-2- العناية المهنية:

إن محافظ الحسابات ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المراجع من أعمال وبمستوى ودقة القيام بها، حيث تنص المادة 59 من القانون 10-01 على أن

¹ د. أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2015، ص 139.
² شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دكتورة في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 01، 2013، ص 168.

محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، ويظهر من هذه المادة أن المراجع في الجزائر ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة ويتحمل لوحده مسؤولية ذلك.

وقد اشترط القانون رقم 10-01 على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات في أجل أقصاه 15 يوما.

كما تناول قانون أخلاقيات المهنة من خلال المادة الرابعة، أنه على المراجع أن ينفذ بعناية كل الأعمال الضرورية وطبقا للمقاييس المهنية، ويمكننا القول أن المشرع تناول هذا الجانب من خلال المسؤوليات القانونية والمهنية التي يتحملها المراجع¹.

5-3- الكفاءة المهنية:

لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملية واكتساب معارف مختلفة منها:

- معرفة المعمقة في المحاسبة والتمكين الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.

- معارف في الإقتصاد العام والمؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة ليس فقط من الناحية المحاسبية، ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها.

- المعرفة الكافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في لجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة، ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية².

المطلب السادس: أوراق العمل لمحافظ الحسابات وأهدافها:

6-1- أوراق العمل لمحافظ الحسابات:

إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، ولولاهما لما استطاع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه جمع كل العناصر الضرورية التي تسمح له بالإدلاء برأيه النهائي، المدعم بالأدلة، حول الحسابات التي فحصها وجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات، يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

أ- الملف الدائم:

² بن عيسى خيرة، " دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ إفصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة " ، مجلة علمية دولية محكمة متخصصة في الميدان الإقتصادي ، العدد 03 ، الجزائر ، سنة 2018 ، صفحة 69 .

إن محتوى هذا الملف وتنظيمه ونوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة وكذا تنظيم مكتب المراجع، يمكن أن يتضمن الفصول التالية¹:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة (بطاقة فنية لها ووحدتها، التنظيم العام، الوثائق العامة).
- معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبية مستعملة، طرق العمل المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة والتمويل، النسب المالية ذات المعنى).
- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية (القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة والجمعيات العامة، تقارير محافظ الحسابات السابقين إذا وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية، خصوصيات اقتصادية وتجارية).
- معلومات حول المعلوماتية (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة).

وحتى يلعب دوره الدائم ينبغي تنقيح الملف بصفة منتظمة وأثناء كل تغيير يحدث في كل عنصر من عناصره، حذف المعلومات التي أصبحت دون فائدة وإعداد ملخصات للوثائق ذات الحجم الكبير.

ب - الملف الجاري²:

وهي النوع الثاني من الملفات التي يعدها محافظ الحسابات للمؤسسة التي محل هي الدراسة، لذلك يمكن تعريفها على أنها كافة أوراق العمل القابلة للتطبيق في السنة التي يتم فيها إجراء المراجعة.

ومحتواه يتمثل في:

تنظيم وتخطيط المهمة، بالبرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين تاريخ فترة الزيارات ومكائنتها من تواريخ تقديم التقارير (تقييم نظام المراقبة الداخلية) شرح الأنظمة، خرائط التتابع واستمارات المراقبة الداخلية، تقييم نظام المراقبة الداخلية، إجراءات طرق المحاسبة (أوراق العمل) العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة.

6-2- أهداف أوراق العمل¹:

¹ أ. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 44 - 45.

² د. إلياس شاهد وآخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجع الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 02، الجزائر، 2017، ص 17.

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة محافظ الحسابات على تقديم تأكيد مناسب بأن المراجعة قد اقتضى أدائها وفقا للمعايير المتعارف عليها، وتحديدًا توفر أوراق العمل التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية في السنة الحالية، وهناك أهداف أخرى المتمثلة في:

أ - أوراق العمل هي الأساس لتخطيط عملية المراجعة:

لأنها تتيح للمراجع المعلومات الضرورية التي تستخدم كإطار مرجعي في أوراق العمل، وتتمثل هذه المعلومات في أوراق العمل في معلومات وصفية عن الرقابة الداخلية، وقت الموازنة في كل جانب بالمراجعة، برنامج المراجعة، ونتائج المراجعة عن السنة السابقة.

ب - سجل للأدلة التي ثم تجميعها ونتائج الاختبارات:

تعتبر أوراق العمل الوسيلة الأساسية للتوثيق الذي يعبر على أن المراجع قد ثم تنفيذها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وإذا دعت الضرورة يجب أن يكون المراجع قادرا على أن يبرهن للهيئات التنظيمية والمحاكم أن المراجعة تم تخطيطها والإشراف على تنفيذها على نحو ملائم.

ويوجد أيضا بعض الأهداف الأخرى لأوراق العمل من بينها:

- أنها بيانات يتم استخدامها لتحديد النوع المناسب من تقرير المراجعة لأنها تحتوي على المعلومات الضرورية لإعداد القوائم المالية.

- أساس لفحص المشرفين والشركاء، تعد أوراق العمل إطار رئيسيا يتم الرجوع إليه بواسطة المشرفين لتقييم ما إذا كان قد تم تجميع الأدلة الكافية والصالحة لتبرير تقرير المراجع.

¹⁴ الياس شاهد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص17.

المبحث الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

بعد التعرف على مهنة محافظ الحسابات يتم في هذا المبحث معرفة المهام المخولة لمحافظ الحسابات

ومسؤولياته وكذا توفر الشروط اللازمة لمزاولة هذه المهنة الخاصة بمراجعة الحسابات، وفي الأخير يصل إلى إبداء رأيه الفني المحايد عن طريق وضع تقارير في نهاية مهمته داخل المؤسسة وذلك باتباع خطة منهجية، بالإضافة إلى حصوله على أجور يتقاضاها نظير قيامه بعملية تدقيق ومراجعة حسابات المؤسسة.

المطلب الأول: مهام محافظ الحسابات:

حسب تعريف محافظ الحسابات الذي جاء به القانون 01-10 هو كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

ونظرا للمهام الكثيرة لمحافظ الحسابات يمكن تقسيمها إلى مهام خاصة وأخرى دائمة.

1-1-المهام الدائمة:

نصت المادة 23 من القانون 01-10 على المهام الدائمة التي يقوم بها محافظ الحسابات في الجزائر مع اشتراط عدم تدخله في التسيير وهي كالآتي:

-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، وكذا التأكد من أن الوضعية المالية للمؤسسة وممتلكاتها صحيحة ومطابقة، أي التأكد مما هو موجود في الواقع مع ما هو موجود بالوثائق.

-يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين.

-يبيدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة.

-يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات التي تتبعها أو بين المؤسسات أو الهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

-يعلم المديرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.

-يشهد على صحة وانتظام الحسابات المدعمة، وذلك استنادا على الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة للمؤسسة الأم (مركز القرار).

-عرض جميع الأخطاء والتجاوزات التي يلاحظها أثناء تأدية مهامه على الجمعية العامة، كما يقوم بإبلاغ وكيل الجمهورية بالأعمال الجنحية التي اطلع عليها.

1-2-المهام الخاصة:

هناك مهام خاصة يقوم بها محافظ الحسابات، إضافة إلى المهام السابقة وهي:

-في حالة مشروع الإدماج أو الانفصال يقدم مجلس الإدارة هذا المشروع لمحافظي الحسابات، لكل واحدة من الشركات المساهمة في العملية قبل 45 يوما على الأقل من انعقاد الجمعية العامة للمساهمين، ويقوم كذلك بالتحقق من رأس مال الصافي للشركة يعادل على الأقل مبلغ الزيادة رأس مال الشركة الجديدة الناتجة عن الإدماج أو الانفصال.

-في حالة تحويل شركات المساهمة، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه بأن الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة، حيث يعتبر هذا التقرير الوثيقة الرسمية التي يتم على أساسها قرار التحويل.¹

المطلب الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات:

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في سببين²:

• الأسباب العادية:

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

• الأسباب الفجائية أو الإستثنائية:

مثل الموت، المرض، عدم القدرة، الاستقالة، إلخ. حيث نصت المادة 46 من القانون رقم 91-08 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، يجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

¹ أ. عوماري عائشة و أ. د. أقاسم عمر، واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تطبيقات قانون 01-10، مجلة التكامل الإقتصادي، العدد 01، مجلد 05، الجزائر، سنة 2017، صفحة 252 و 253.

بن عمارة كهيبة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم

الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013، ص 102-103.

-يمكن فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في تنفيذ مهمته أو لتدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي.

-إن إختفاء أحد طرفي العقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات، أو انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي الضرورة إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات، لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آني.

-مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أي خرق للقانون أو الأحكام والقواعد المهنية بعد خطأ تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.

المطلب الثالث: حالات تعيين مهام محافظ الحسابات وموانع تعيينه:

3-1- حالات تعيين مهام محافظ الحسابات:

توجد حالات متعددة لتعيين مهام محافظ الحسابات والتي سيتم عرضها فيما يلي¹:

-تقوم الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات وبعد موافقتها كتابيا وبناء على دفتر شروط بتعيين محافظ الحسابات وهذا لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

- لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين، إلا بعد ضمان مرور مدة تقدر بثلاث سنوات.

- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال مدة أقصاها سنتين مائيتين متتاليتين، على محافظ الحسابات إبلاغ وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يتم تجديد عهده.

- عندما تقوم الشركة أو الهيئة بتعيين محافظ الحسابات بصفته مدقق فإنها تقوم بتعيين محافظ للحسابات من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية يتصرف بإسمها.

- عندما تعين الشركة أو الهيئة أكثر من محافظ حسابات فإن كل واحد منهم يمارس المهام المنوطة به طبقا لما ينص عليه القانون.

إضافة إلى ماسبق ذكره يمكننا التطرق إلى مايلي:

-أوضح المشرع الجزائري في نص المادة 30 من قانون 10-01 أنه " يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ لحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما.

تونس: نجات وأ. د. العيد محمد، محافظ الحسابات ودوره في تفعيل حوكمة المؤسسات - دراسة حالة، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 12، العدد 01، 2023، ص370.¹

- بإمكان المساهمين الذين يمثلون قيمة محددة من رأس مال الشركة أن يطلبوا من العدالة تغيير محافظ الحسابات وتعيين آخر وهذا طبعا في ظل وجود سبب مبرر وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في نص المادة 715 مكرر 08 (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993).

- كما أكد المشرع الجزائري أن وجود هياكل للرقابة الداخلية بالمؤسسة لا يعفي عن إلزامية تعيين محافظ حسابات وهذا ماتضمنه نص المادة 39 من قانون 10-01.

3-2- موانع تعيين محافظ الحسابات:

حسب المادة 715 مكرر 6 من قانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:

وحدد القانون حالات التنافي في المواد 64-70 كالتالي¹:

-لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

- كل عهدة إدارية أو عضوية في لمجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة (46).

المطلب الرابع: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات ومسؤولياته:

4-1- شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

نصت المادة 2 من مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 22 صفرعام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: يلزم الشخص الطبيعي المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة، مرفقا بالوثائق الإدارية الآتية²:

- شهادة الجنسية الجزائرية.

¹ مايده محمد فيصل، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة، مجلة روى إقتصادية، مجلد 08، العدد 02، الجزائر، ص171.

² الجريدة الرسمية، العدد 07، 28 صفر 1432-02 فب راير 2011، ص21.

- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12.

- نسخة الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة.

- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد فحص مادي للوثائق، بمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما وموقعا، يسلم له شخصا مقابل وصل استلام أو يرسل له شخصا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

4-2- مسؤوليات محافظ الحسابات:

يعتبر المدقق على العموم مسؤولا بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج، وهو مسؤول مسؤولية مدنية وجزائية وتأديبية، حيث نصت المادة 59 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمة المسؤول عنها ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج¹.

أولا: المسؤولية المدنية:

يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه المؤسسة محل المراقبة عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، إذ يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، ويعد متضامنا تجاه المؤسسة أوتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة النصوص التنظيمية والقانونية، كما لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه قد قام بإبلاغ مجلس الإدارة بالمخالفات المكتشفة، وإذا لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة وليتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية فلا بد من تحقيق الثلاثية المعروفة: الخطأ، الضرر، والعلاقة السببية بينهما، أما نتائج هذه المسؤولية فتقع عند حدوث الضرر الذي يستوجب التعويض.

وكذلك يتعين على محافظي الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم، والآثار المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظي الحسابات غير المشمولة بهذا العقد يتم تغطيتها بعقد تأمين تكتببه الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات².

ثانيا: المسؤولية الجزائية:

¹ د. بوشرف جيلالي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل قانون 10-01، مجلة الإقتصاد والإدارة، مجلد 13، العدد 02، جامعة تلمسان - الجزائر، ص 17.

² أ. طيطوس فتحي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، جامعة سعيدة - الجزائر، 2013، ص 44.

كما قد يساءل محافظ الحسابات عن الأفعال المخالفة للقانون التي يرتكبها أثناء أو بمناسبة القيام بالمهام المخولة له، وقد تتخذ هذه المسؤولية صورتان¹:

أ - محافظ الحسابات فاعل أصلي:

إذ يعاقب عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه كتلك المتعلقة بحالة عدم الملائمة والتي أوردها المشرع الجزائي في المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري، وكذا الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية. وبما أن محافظ الحسابات شأنه شأن باقي أفراد المجتمع فهو مجبر على احترام القوانين، لذلك يكون معرض إلى المتابعة الجزائية عن كل فعل مجرم من طرف القانون، وفي هذه الحالة تطبق عليه الأحكام العامة في قانون العقوبات.

ب - محافظ الحسابات بصفته شريك:

ويمكن لمحافظ الحسابات أن يتابع جزائيا بصفته شريك وفقا للأحكام العامة المنظمة للاشتراك، إذ يكفي لمحافظ الحسابات أن يقدم يد العون للفاعل الأصلي وهذا بتسهيل له إقتناء بعض الوسائل لاستعمالها في الجريمة الأصلية حتى ولو كانت هذه الوسائل ليست ذات طبيعة إجرامية. إلا أنه قد ثارت مسألة تتعلق بالعامل المعنوي للاشتراك وكذلك الجانب المادي له بالنسبة لمحافظ الحسابات، فقد رأى بعض الفقه أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسأل جزائيا عن فعل الاشتراك إلا إذا كان عالما وقت ارتكاب الجريمة أنه يمد بيد العون للفاعل الأصلي في الجريمة، لذلك فإن تقاعس محافظ الحسابات عن تقديم تقاريره حتى يسهل على المسير فعلا لاختلاس يعد بمثابة اشتراك موضوعي مما يستوجب مساءلة محافظ الحسابات بصفته شريكا في فعل الاحتيال.

ثالثا: المسؤولية التأديبية:

إضافة إلى المسؤوليات السابقة التي يتحملها محافظ الحسابات، يمكنه أن يتحمل مسؤولية تأديبية عن بعض الأعمال أو التصرفات التي يقوم بها، وهي لا تقصي المسؤوليات الأخرى إذ أن الاجراءات التأديبية المتعلقة بها مستقبلا عن دعوة المسؤولية المدنية أو الجزائية.

ويمثل محافظ الحسابات أمام لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه، ويمكن أن تأخذ العقوبة إحدى الحالات الآتية: التوبيخ، الإنذار، التوقف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، التوقيف النهائي أو الشطب من

¹ د. حجاج زينب، مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد العاشر، جامعة بليدة 2، ص186.

الجدول. وذلك بحسب درجة الخطأ التأديبي المرتكب، وتصنف الأخطاء المهنية التي يعاقب عليها محافظ الحسابات تأديبياً إلى¹:

1- أخطاء مهنية من الدرجة الأولى:

- تصريح بمراجعة كاذبة.

- تصريح بالانتماء إلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات خلال ممارسة وظيفتهم.

- الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عنه كتابياً أو شفهاياً أو بأي شكل من الأشكال بغرض الإخلال بالنقطة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم.

- عدم وجود احترام اتجاه أحد زملائه عند ممارسته لنشاطه.

2- أخطاء مهنية من الدرجة الثانية:

- تكرار الخطأ من الدرجة الأولى.

- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به.

- رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة.

- الغياب المهني عن حضور اجتماعين متتاليين للجمعية العامة وللاختبارات أو عدم تمثيله.

- عدم دفع مصاريف المشاركة التي تنظمها الهيئات المهنية التي قام بحضورها.

3- أخطاء مهنية من الدرجة الثالثة:

- تكرار الخطأ من الدرجة الثانية.

- خطأ في الاحتفاظ بالأرشفيف، إذ يتوجب على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات عملائه لمدة 10 سنوات ابتداء من 01/01 للسنة التي تلي آخر سنة مالية للوكالة.

- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته.

- عدم دفع الاشتراك المهني.

¹ د. نجوى عبد الصمد، ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري، دار الهدى، ص 59-60-61.

- عدم اكتتاب التأمين المهني مقابل الأعمال المتعلقة بالمهنة مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في الجدول.

- استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي يمنحه المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

4- أخطاء مهنية من الدرجة الرابعة:

- تكرار الخطأ من الدرجة الثالثة.

- تصرفات متعمدة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة.

- إفشاء السر المهني.

- الممارسة المهنية خلال التوقيف.

- الممارسة المهنية دون مكتب مهني.

- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها.

إضافة إلى ماسبق، يخضع محافظو حسابات البنوك والمؤسسات المالية لرقابة اللجنة المصرفية التي يمكنها أن تسلط عليهم دون الإخلال بالملاحظات التأديبية أو الجزائية، للعقوبات الآتية:

-التوبيخ.

- المنع من مواصلة عمليات مراقبة بنك أو مؤسسة مالية.

- المنع من ممارسة مهام محافظي الحسابات لدى بنك أو مؤسسة مالية لمدة ثلاث سنوات مالية.

المطلب الخامس: تقارير محافظ الحسابات:

5-1- تعريف تقرير محافظ الحسابات: هناك عدة تعريفات نذكر منها:

التعريف الأول:

التقارير هي: أداة كشف بيانات ومعلومات وحقائق تعين الإداريوأشخاص آخرين في عملية اتخاذ القرار السليم، كما تحدد مدخلات قد وردت، أو أنشطة قد تمت، أو مخرجات قد صدرت، وهي مفيدة للإداري والفني والاستشاري والمنفذ سواء في مستويات تنظيمية عليا أم وسطى أم دنيا، و سواء أكانت على الصعيد المركزي أم اللامركزي، الداخلي أم المحلي، كما تفيد التقارير الجهات التي تكون مهتمة أو معنية بها فهي الشريان الحيوي الذي يمد الجسم الإداري أو هياكل المنظمة عامة كانت أم خاصة بأسباب التماسك والتكافل الذاتيين.

وفي ضوء هذا الإدراك فإن فهم ماهية التقارير وآليات إعدادها والشرائط الموضوعية والذاتية للتقارير الفعالة شأن في غاية الأهمية، وعليه أن كتابة التقرير مهمة سهلة للمواظب على إعدادها ولكن التقرير الفعال يحتاج إلى مهارات وخبرات متخصصة، والوقوف عليها يمد المهتم بهذا الموضوع بمعلومات ذات طابعين نظري وعملي¹.

التعريف الثاني:

التقرير هو: بيان رسمي لنتائج تحقيق ما، أو لأي أمر هناك حاجة ما إلى معلومات محددة بشأنه، ويقدم هذا البيان لشخص أو هيئة أمرا بذلك أو طلب منها.

وقد تأخذ التقارير شكل الرسائل، المذكرات، أو السرد الذي تقسمه العناوين إلى فقرات. وتستند بعض التقارير إلى التحريات، وبعضها سرد لوقائع اجتماع أو مناقشة.

إن التقارير تكتب كي تسجل، وتعلم، وتوصى، ورغم أن هذا ليس تعريفا جامعاً مانعاً لأهداف التقرير ولكنه نقطة بداية جيدة².

5-2- أهمية تقرير محافظ الحسابات:

تكمن أهمية تقرير محافظ الحسابات في كونه الوسيلة التي يستطيع عن طريقها أن يعبر محافظ الحسابات عن رأيه، حول موثوقية وعدالة المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية، والذي يستطيع من خلاله

د. عبد القادر الشخيلي، فن كتابة التقارير الإدارية والمالية والفنية وغيرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 14.¹
د. محمد عاطف السعيد، دراسات في إدارة الأعمال تطوير الأداء. إدارة الاجتماعات. كتابة التقارير، مؤسسة رؤية للطباعة والنشر والتوزيع، 2007،

مستعمل هذا التقرير على إتخاذ رشيد يكون مبني على أسس ذات أكثر ملائمة ومصادقية، ويمكن إيجاز أهمية تقرير محافظ الحسابات في مايلي¹:

- يعد وسيلة مراجعة تكمن من التعرف على البيانات والمعلومات المتعلقة بالمؤسسة ويعد التقرير على أنه خلاصة ما وصل إليه المحافظ لعمله، والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي، حيث يكون هذا التقرير عبارة عن كشف يقدم لمن يهمله الأمر يبين فيه التصرفات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة مالية.

- المساعدة على اتخاذ مختلف القرارات والتي من شأنها أن تحافظ على أموال المستثمرين.

- إمكانية معرفة مدى استمرارية المؤسسة والوفاء بالتزاماتها المستحقة.

- التعرف على سلامة الوضع المالي للمؤسسة ضمانا لقروضهم ومساعدتهم في إتخاذ مختلف القرارات اللازمة.

- زيادة الثقة في المعلومات المالية الخاصة بمختلف الأنشطة.

5-3- أنواع التقارير:

✓ حسب الغرض من التقرير: هناك نوعان من التقارير متمثلة في:

أ- التقرير العام:

هو ذلك التقرير الذي يعده محافظ الحسابات، ويتم استخدامه من قبل جميع الأطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمون من ذوي المصلحة في المنشأة التي يخصها هذا التقرير، وهو ينطوي على رأي عام في القوائم المالية لهذه المؤسسة، وينشر نشرا عاما من خلال الصحف اليومية، وذلك كما في حالة تقرير محافظ الحسابات الذي يعرض الجمعية العامة وينشر في الجرائد اليومية وفاء لمتطلبات قانونية معينة².

ب- التقرير الخاص:

هناك ثلاثة عشر تقرير خاص نوجزها فيما يلي³:

- التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة.

- التقرير الخاص حول المبلغ الاجمالي لأعلى خمسة أو 10 تعويضات (أشخاص أعلى أجر).

د. طهراوي أسماء، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر تخصص إقتصاد نقدي بنكي، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، الجزائر، 2022، ص 84-85.¹
د. عجيلة محمد و د. محمد مولود غزيل، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر السنة أولى تدقيق ومراقبة التسيير، التدقيق ومحافظ الحسابات، جامعة غرداية، 2016، ص 37.
د. بوحفص رواني، مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة والتدقيق، التدقيق المالي والمحاسبي دروس نظرية، جامعة غرداية، 2018، ص 62.³

- التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة.
- التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال.
- التقرير الخاص المتعلق بحياسة أسهم الضمان.
- التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال.
- التقرير الخاص المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.
- التقرير الخاص المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.
- التقرير الخاص المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
- التقرير الخاص بتحويل قرارات المساهمة.
- التقرير الخاص المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

✓ حسب الموقف الذي تبناه محافظ الحسابات في تقريره:

• التقرير النظيف:

وهو التقرير الذي يتضمن رأي نظيف أو رأي غير محتفظ أو رأي غير مقيد، ويوضح هذا التقرير بأن القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمعترف عليها. ويشير الرأي النظيف أيضاً إلى أنه تم تحديد تأثير التغيرات في المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية¹.

ويعد هذا التقرير إبداء الرأي قبولا من جهة نظر المشروعات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة، ومن أكثر التقارير إصداراً بواسطة المراجعين عند أدائهم لخدمات المراجعة².

¹ أ. مفيد عبد اللاوي، معايير الأساسية لإعداد تقرير محافظ الحسابات وعناصره وفقاً للقانون 10-01، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 06، رقم 02، 200.

² مفيد عبد اللاوي، مرجع سبق ذكره، ص 200.

• التقرير التحفظي:

هو التقرير الذي يحتوي تحفظات يبيدها محافظ الحسابات بخصوص أي بند من البنود بالقوائم المالية، ويصدر هذا التقرير عندما يصل المراجع إلى نتيجة عدم قدرته على إصدار تقرير بدون تحفظات، إما لوجود قيود على نطاق عمله أو لاختلافه مع الإدارة بخصوص القوائم المالية، وعندما يكون لهذا الاختلاف أثر هام على القوائم المالية، ولكن ليس بالدرجة التي تتطلب إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء الرأي¹.

• التقرير العكسي (المعارض أو السلبي):

- يرى محافظ الحسابات أن القوائم المالية لا تعبر بعديل عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية.

- ولا تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للشركة.

5-4- الامتناع عن التقرير:

-لايستطيع محافظ الحسابات إبداء رأي عن القوائم المالية بسبب:

أ- عدم تمكنه من تجميع أدلة إثبات بسبب قصور في نطاق المراجعة تفرضه الإدارة أو لأسباب أخرى.

ب- فقد الاستقلال بسبب ضغوط تمارسها الإدارة على المراجع أو وجود مصالح مادية للمراجع طرف الشركة².

5-5- شروط تسليم التقارير:

حددت وزارة المالية العديد من الشروط التي تنظم تسليم التقرير:

-يجب أن يؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة، ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة.

- يجب أن يحتوي تقرير محافظ الحسابات رقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعنوانه وإمضاءه وختمه.

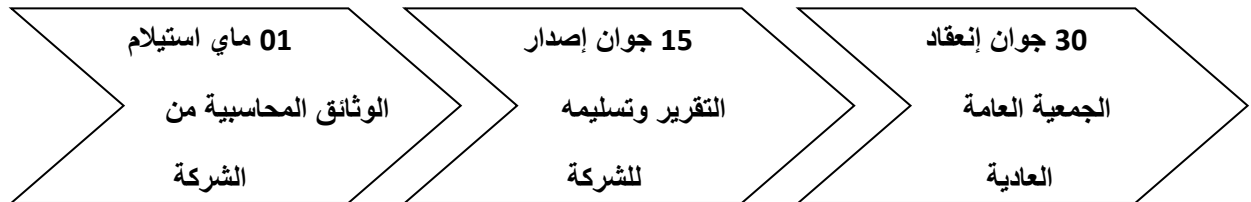
- يجب أن يبيدي محافظ الحسابات رأيه في أجل قدره خمسة وأربعون (45) يوما إبتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

¹مفيد عبد اللاوي، مرجع سبق ذكره، ص200.

² أ.د. محمد الفيومي وآخرون، المراجعة علما وعملا، دار التعليم الجامعي، 2015، الاسكندرية، ص71-72.

- يجب أن يسلم محافظ الحسابات التقارير على الأقل قبل خمسة عشر (15) يوما انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة مقابل وصل استلام، مع العلم أن الجمعية العامة للمؤسسة تجتمع في الدورة العادية 6 أشهر بعد قفل السنة المالية.
- يجب ان توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة و أربعون (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة¹.

الشكل (02): يوضح مراحل إصدار تقرير محافظ الحسابات.



المصدر: بوحفص رواني، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات إقتصادية، المجلد 23، العدد 01، 2023، 285.

5-6- محتوى التقارير:

➤ المقدمة: في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات ب:

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.
- التعريف بالمؤسسة المعنية.
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في المؤسسة.
- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية.
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

¹ بوحفص رواني، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق ال جزائرية NAA، مجلة دراسات إقتصادية، المجلد 23، العدد 01، 2023، 284-285.

➤ الرأي حول القوائم المالية:

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم ب:

- الإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشمل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.
- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون، حسب الحالة.

1- رأي بالقبول:

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضع المالية ووضع الدمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية.

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المعدة التي تفسرها.

يمكن هذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي.

2- رأي بتحفظ (أو بتحفظات)¹:

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، ما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضع المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية.

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضع المالية للكيان.

3- رأي بالرفض²:

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

وعليه يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضع المالية للكيان.

¹ قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 44، ص 14.

² قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 44، ص 14.

➤ فقرة الملاحظات:

يحتوي التقرير العام للتعبير عن الرأي على فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، وفي حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية، يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية¹.

المطلب السادس: أتعاب محافظ الحسابات وأشكالها:

6-1- تعريف أتعاب محافظ الحسابات:

تعرف أتعاب المدقق بأنها المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات مؤسسة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل الفحص وبين محافظ الحسابات وقت للزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية المراجعة للمساعدین.

ولابد لمدقق الحسابات أن يأخذ عدد من العناصر عند قبوله للأتعاب:

- تغطي التكاليف المباشرة مثل رواتب المساعدين في عملية التدقيق.

- مصاريف التنقل للمدقق ومساعدیه لإتمام عملية التدقيق.

- المصاريف الغير مباشرة مثل نصيب عملية التدقيق للعميل من مصاريف المكتب.

ولا ننسى أن تحديد الأتعاب يتم مسبقا قبل البدء بعملية التدقيق ويجب أن تكون الأتعاب عادلة و متناسقة مع الجهد الذي سوف يبذله و مع سمعة مكتبه و الخبرة المهنية، وكذلك درجة المخاطر التي يمكن التعرض لها.

هنالك عدد من الإعتبار التي يجب على مدقق الحسابات أن يأخذها بعين الإعتبار عند تحديد الأتعاب:

1- الوقت المطلوب للإنجاز العمل المطلوب منه.

2- عدد الموظفين (المساعدين) الذين سيقومون بمعاونة المدقق والأجور اللازمة لكل فئة منهم (مدقق مساعد، مدققين، مبتدئين).

3- العمل المطلوب من المدقق والمهارة اللازمة وإذا كان هناك خدمات إضافية مطلوبة مثل: استشارات ضريبية، أو أمور إدارية أخرى.

¹ بعاشي خالد، الملتقى الدولي حول لتوجه الدولي نحو معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الدول النامية، مداخلة بعنوان : مدى استخدام معايير التدقيق الدولية معايير التدقيق الدولية (700-800) من طرف المشرع الجزائري في تحسين جودة تقارير محافظ الحسابات، جامعة باجي مختار-عناية، ص10.

4- التكاليف المباشرة لعملية التدقيق مثل: الأجور ومصاريف التنقل لتدقيق أعمال الفروع، مصاريف القرطاسية وغيرها.

5- سمعة مكتب التدقيق وسنوات الخبرة.

6- وقت التدقيق المطلوب في نهاية السنة المالية أو في وقت آخر.

7- قدرة العميل على الدفع ومدى أهمية تقرير المدقق له.

6-2- أشكال الأتعاب:

الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات من العميل تختلف وفقا للشكل الذي تأخذه.

أ- الأتعاب الثابتة: وهي المبلغ الذي يحدد مسبقا ويكون ثابتا غير قابل للزيادة في المستقبل، ولكن يجب أن يكون المبلغ متناسب مع المهمة المطلوبة من المحافظ.

ب- الأتعاب المتغيرة: وهذه الأتعاب تحدد من قبل المدقق وفقا للوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق والجهد الذي سوف يبذله ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل سوف يستغرق في عملية التدقيق، أو لكل يوم عمل يستغرق في عملية المراجعة.

ج- الأتعاب الشرطية: تتوقف هذه الأتعاب على النتائج والمنافع التي سوف تعود على العميل من عملية المراجعة، ومن الممكن أن تكون في شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي تعود على العميل ولكن هذا النوع من الأتعاب يعتبر مخالف لآداب مهنة التدقيق.

ولن يكون هناك أتعاب مثل هذا النوع إذا لم يكن ناك نتائج كما هو متفق عليه¹.

¹ د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية 2009، عمان، ص 84-85.

المبحث الثالث: مدخل نظري لنظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة إنطلاق التي يركز عليها محافظ الحسابات عند إعدادة لمنهجية وخطة التدقيق فهي الصورة العاكسة للمؤسسة، ومن هنا لابد من فهم نظام الرقابة الداخلية وتوضيح المفاهيم الخاصة بالرقابة الداخلية، والتطرق لأنواع وخصائص الرقابة ومقوماتها، ومما سبق ارتأينا طرح كيفية دراسة نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات والإبلاغ عن فعالية هذا النظام.

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافها:

1-1- تعريف نظام الرقابة الداخلية:

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها وبتعدد المعرفيين له، لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

عرف "الصبان والفيومي": (نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف).

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

لقد عرفت لجنة طرائق ال تدقيق committee on Auditing procedure المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA.

الرقابة الداخلية على أنها: "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الإعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة"².

أما لجنة دعم المنظمات COSO عرفت الرقابة بأنها: جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة في التأكد من أداء الأعمال بكفاءة عالية بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية وحماية الأصول، ومنع الغش والخطأ أو اكتشافه ودقة اكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية وإعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب.

¹د. طواهر محمد التوهامي و أ. صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية – الساحة المركزية بن عكنون – الجزائر، الطبعة الثانية، ص 83-84.

²د. خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، طبعة 01، 2014، القاهرة، ص20.

أما المفهوم المحاسبي للرقابة هو الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة للبيانات المحاسبية المنبثقة من الدفاتر و الحسابات و درجة الإعتماد عليها¹.

1-2- أهداف الرقابة الداخلية:

نجد من خلال التعاريف السابقة للرقابة الداخلية أن أهدافها المراد تحقيقها متعددة يمكن حصرها في:

- حماية أصول المؤسسة من التبيد والضياع والسرقة.

- دقة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها.

- الكفاءة الإنتاجية.

- تشجيع الإلتزام بالقوانين والسياسات الإدارية².

- ضمان التسيير الفعال للخطط والأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

ومن خلال ذلك يتمثل الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية أنها تسعى للتوجيه المنظم والفعال للعمليات وتحقيق أهداف المبيعات والوصول إلى أهداف نوعية (سمعة وشهرة المحل)³.

وهذه الأهداف تبين طبيعة الوسائل والاعجراءات التي ينطوي عليها نظام الرقابة الداخلية، ويجب أن تحقق هذه الوسائل والاعجراءات الرقابة الوقائية (منع الأخطاء والغش والإختلاس) وسرعة إكتشاف أي من هذه الظواهر عند حدوثها، بالإضافة إلى تجنب نواحي الاسراف في استخدام الموارد المتاحة وتحقيق كفاءة استخدامها⁴.

المطلب الثاني: أنواع وخصائص الرقابة الداخلية:

2-1- أنواع الرقابة الداخلية:

❖ الرقابة الإدارية:

وتتركز الخطة التنظيمية للمشروع وما يرتبط بها من وسائل وإجراءات تهتم أساسا بتحقيق أكبر كفاية ممكنة مع ضمان الإلتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المقررة.

وتتحقق هذه الرقابة الإدارية من خلال تطبيق عدة وسائل، لعل من أهمها:

¹د. تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص 41.
فهد محمد علي المعمرى، منهجية مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وأثرها على أداء المراجعة الداخلية في قطاع الوحدات الإقتصادية- دراسة مقارنة بين اليمن والجزائر، دكتوراة العلوم في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2018، 11-12-13.
³د. رفايقة فاطمة زهراء، التدقيق المحاسبي دروس وتطبيقات، النشر الجامعي الجديد، الجزائر - تلمسان، ص 20.
⁴د. محمد نصر الهواري و د. محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العلمية، ص 94.

-الموازنات، والتكاليف المعيارية.

- التحليل الإحصائي.

- دراسة الأعمال (دراسة الوقت والحركة).

- الرقابة على الجودة.

- الرسوم البيانية والأشكال التوضيحية، وخرائط الهيكل التنظيمي للمشروع.

- برامج تدريب العاملين.

- تقارير الأداء والكفاءة.

ومما هو جدير بالذكر، أن مثل هذه الوسائل وإجراءاتها إنما ترتبط بطريقة غير مباشر مع السجلات والدفاتر المحاسبية، مما أوجد لنا اتجاهين رئيسيين في تحديد دور المراجع الخارجي بشأن الرقابة الإدارية، هما:

الأول: يرى عدم مسؤولية محافظ الحسابات عن فحص وتقويم وسائل وإجراءات الرقابة الإدارية استنادا إلى أن هدفها إداري بطبيعته فضلا عن عدم تأثيرها على برنامج المراجعة، ويستنتي من ذلك أن يتبين المراجع - في ظروف خاصة - أن هذه الوسائل أو الإجراءات أو بعضها لها تأثير أو علاقة على مدى تعبير القوائم المالية عما أعدت من أجله إذ ينبغي هنا فقط ألا يتوانى في فحص وتقييم نظام الرقابة الإدارية بالمنشأة.

الثاني: يرى ضرورة قيام محافظ الحسابات فحص وتقويم وسائل وإجراءات الرقابة الإدارية، ذلك أن خطط المنشأة وسياساتها تنعكس آثارها انعكاسا مباشرا على نتائج نشاط المنشأة وعلى مركزه المالي فضلا عن أن دراسة قواعد وإجراءات الرقابة الإدارية إنما يهم المراجع ويسهم في تحديد حجم العينة التي يختارها في برنامجه¹.

❖ الرقابة المحاسبية:

يتضمن هذا الجانب رقابة البيانات المحاسبية في الدفاتر المحاسبية وسجلات الأصول المختلفة، ومراجعة القيود التي ثم تسجيلها في دفاتر اليومية، وترحيلها إلى دفاتر الأستاذ وفحص الإجراءات والقواعد والطرق المحاسبية، وأساليب حماية الأصول من الضياع أو التلف أو الإسراف، وأخيرا تقييم مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

ومن الأدوات الهامة في هذا المجال مايلي:

-المراجعة المستندية.

¹ د. حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زنم ناشرون وموزعون، الأردن، 2011، ص 26-27.

- المراجعة الفنية.

الرقابة المالية على جميع العمليات والبيانات المالية.

- ضرورة تقسيم العمل وفقا للمستويات الإدارية المختلفة.

- تحديد المسؤوليات بين جميع العاملين في المشروع.

- اتباع نظام محاسبي سليم ومتكامل.

- مدى توافر نظام متكامل للضبط الداخلي¹.

❖ الضبط الداخلي:

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الإختلاس والضياع أو سوء الإستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي من أجل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات².

- استخدام وسائل الخدمة المزدوجة.

- التأمين على الممتلكات والموظفين الذين في حوزتهم العهدة³.

2-2- خصائص نظام الرقابة الداخلية:

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم، حتى يتسنى تحقيق الأهداف المرجوة، ومن ضمن هذه الخصائص، ما يأتي:

- **الفعالية:** وهي استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يستند على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.

- **المرونة:** حتى يكون النظام الرقابي ناجحاً، يجب أن تتوفر فيه مرونة جيدة، بمعنى التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم، فنادراً ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات، مما يتطلب أن يكون التصرف مناسباً

¹ د. عبد الفتاح الصحن و د. محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية طبع - نشر - توزيع، الإسكندرية، 1998، ص 155.

² د. خالد راغب خطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 18.

³ د. زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الإدارية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص 127.

للموقف المتخذ، فإذا استجبت ظروف أملت تغييرا في الأهداف والخطط الموضوعة، وعلى المدير أن تتوفر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المؤسسة.

-**التوقيت المناسب:** لابد من توفر نظام سليم، لتلقي جميع المعلومات في الوقت المناسب، وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، وعليهم إيصالها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئيا أو كليا.

-**التوفير في النفقات:** الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به، لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من تكاليفه، فمثلا شراء نظام إلكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصاديا ما دامت الفوائد المتحصل عليها لاتوازي التكاليف.

-**التكامل:** يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لمختلف المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، إضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة¹.

المطلب الثالث: المقومات الأساسية ومكونات نظام الرقابة الداخلية:

3-1- المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:

يجمع الباحثون في التدقيق على أنه لابد من توفر المقومات الرئيسية التالية في نظام رقابة سليم:

1- خطة تنظيمية: هيكل تنظيمي إداري موضح تسلسل الاختصاصات وتحديد السلطات والمسؤوليات بدقة تامة إذ يجب أن يتمتع هذا الأخير بالخصائص معينة ومتمثلة في البساطة والوضوح والمرونة.

2- نظام محاسبي سليم: يحتوي على مجموعة متكاملة من السجلات المحاسبية ودليل مبوب للحسابات ويجب أن يراعى فيه البساطة، والوضوح ويخدم أهداف الإدارة كما يراعى تصميمه كافة التغيرات لتجنب التغير كل حين وأن يضمن تحقيق رقابة داخلية في كل المراحل التي يمر بها. أما الدليل المحاسبي يجب أن يكون إعداد القوائم بأقل تكلفة وجهد وإحتواءه على الحسابات اللازمة لضمان أداء مهمة الرقابة والفصل الواضح بين العناصر والاختصار.

3- تحديد الاختصاص والمسؤوليات: إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات لمنع أن يكون أي شكل من أشكال التسلسل الإداري.

سائب رامي، أثر استخدام المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية على فعالية نظام الرقابة الداخلية، ماجستير في علوم التدقيق المحاسبي، جامعة محمد¹ خيضر - بسكرة، 2011، ص14.

4-الموظفين الأكفاء: العمل بالمقولة الفرد المناسب في المكان المناسب عند انتقاء الموظفين في المؤسسة.

5-تقييم الأداء: ويكون في مراحل مختلفة وتصحيح الانحرافات إن وجدت

6-استخدام الوسائل الآلية لسرعة الولوج إلى البيانات المحاسبية وكذا ضمان دقة وصحة هذه الأخيرة¹.

3-2-مكونات نظام الرقابة الداخلية:

1-البيئة الرقابية:

عرفها (الصحن ، وسرايا ، وعلي) على أن بيئة الرقابة تمثل مجموعة من العوامل مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى زيادة أو ضعف فعالية هيكل الرقابة الداخلية ، كما أنها اتجاهات المنظمة في التأثير على وعي وشعور العاملين تجاه الرقابة الداخلية².

2- تقييم المخاطر:

عملية تقييم المخاطر تمثل عمليات التعامل مع المخاطر التي تشكل خرقا أو تهديدا لتحقيق أهداف المؤسسة. وهي تتضمن تحديد وتحليل وتخمين أو تقييم المخاطر الملائمة.

ويحدد نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة مخاطر التدقيق ومخاطر الرقابة والتي تمثل احتمال مرتبط بأن نظام الرقابة الداخلية سيسمح للأخطاء والمخالفات أن تحدث ولكن يتم اكتشافها عن طريق هيكل الرقابة.

وتمر عملية تقييم الماطر حسب مرجع (COSO) عبر الخطوات التالية:

- تحديد المخاطر وتحليلها.

- تقييم درجة تأثير الخطر على المؤسسة.

- تحديد كيفية الاستجابة للمخاطر المحددة والقيمة.

وبصفة عامة تعتبر عملية تقييم المخاطر عملية مهمة جدا إذ تقوم على مجموعة من الخطوات التي تساعد المؤسسة عن طريق تحديد المخاطر وطرق معالجتها وكيفية تفاديها مستقبلا³.

3- الأنشطة الرقابية:

¹ د. بربار حفيظة، مطبوعة محاضرات في الرقابة الداخلية ونظمها، موجهة لطلبة سنة أولى ماستر محاسبة وتدقيق، جامعة سعيدة – الجزائر، 2018، ص 21.

² يعقوب عبد الله حسن نهوش، أثر بيئة الرقابة الداخلية على تحقيق أهداف التغيير التنظيمي لمنظمات القطاع العام في الاردن، دكتوراه فلسفة في الإدارة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2010، ص 30.

³ عامر حجاج دحو، التدقيق القائم على مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دكتوراه في علوم التدبير، جامعة أحمد دراية أدرار- الجزائر، 2018، ص 59.

تمثل أنشطة الرقابة السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من تنفيذ توجيهات الإدارة، وبصفة عامة تصنف إجراءات الرقابة الأربعة مجموعات عريضة هي:

فحص الأداء، تشغيل المعلومات، ضوابط الرقابة المادية وأخيرا الفصل بين الواجبات. وتبقى المفاهيم الأساسية المرتبطة بأنشطة الرقابة في إطار 1992 ثابتة في المبادئ الثلاثة في إطار 2013 في حين تنبثق أهم التعديلات التي مست هذا العنصر من التغيرات التكنولوجية للعشرين سنة الماضية وخاصة:

- تحديث الرقابات العامة لتكنولوجيات المعلومات ل 1992 بالمقارنة مع التكنولوجيات الحالية.

- تحليل معمق للعلاقة بين الرقابة الآلية والرقابة العامة لتكنولوجيات المعلومات وطريقة ترابطهم بالأنظمة التشغيلية.

ويرتكز مكون أنشطة الرقابة على ثلاث مبادئ هي:

1- تقوم المؤسسة بتحديد وإعادة أنشطة الرقابة التي تساهم في التخليص إلى المستويات مقبولة المخاطر التي يمكن أن تعرقل تحقق أهدافها.

2- تقوم المؤسسة بتحديد وإعداد أنشطة الرقابة العامة المتعلقة بالتكنولوجيات من أجل تسهيل عملية تحقيق الأهداف.

3- تقوم المؤسسة بتطبيق أنشطة الرقابة التي تخدم سياسات تطبيق الأهداف وكذا الإجراءات التي تحكم تنفيذ هذه السياسات¹.

4- **المعلومات والاتصال والتبليغ:** الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل والنقل عن عمليات المنشأة بالإضافة للاحتفاظ بالمسائل المحاسبية عن الأصول المرتبطة وأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات (الإكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص).

5- **المتابعة والمراقبة:**

التقييم المستمر و الدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوباً².

¹ توام زاهية، التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقها في البنوك، دكتورة في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016، ص 31.
² وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، ماجستير في العلوم التجارية، الجزائر 03، 2010، ص 25.

المطلب الرابع: فشل وعدم الكفاءة المحتملة في نظام الرقابة الداخلية:

يتميز أي نظام بدورة حياة تتأثر بمختلف العوامل المحيطة على مدى هذه الحياة يكون النظام قادر على أداء وظائفه وتحقيق الهدف من وجوده إلا أنه قد يصبح فاشل أو غير فعال وهذا لأسباب مختلفة.

4-1- فشل نظام الرقابة الداخلية:

تشير كل التعريفات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية إلى عقلانية هذا النظام في تحقيق أهدافه، وهذا يعني أن مستوى تحقيق هذه الأهداف ليس مضمون بشكل تام وهذا ناتج عدم كفاءة النظام مما يتسبب في فشله حيث يوجد العديد من المخاطر التي يمكن أن تؤثر بشكل مباشر على كفاءة نظام الرقابة الداخلية وهي كما يلي:

- **تغيرات في البيئة التشغيلية:** يمكن أن تؤدي التغيرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية إلى تغيرات في الضغوط التنافسية والمخاطر المختلفة إلى حد كبير.
- **الموظفون الجدد:** قد يكون للموظفين المستجدين تركيزا أو فهما مختلفا للرقابة الداخلية.
- **نظم المعلومات الجديدة أو المجددة:** يمكن أن تغير التغيرات الهامة والسريعة في نظم المعلومات المخاطرة الخاصة بالرقابة الداخلية.
- **النمو السريع:** يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يجهد الرقابة ويزيد من مخاطر حدوث تعطل في لرقابة.
- **التقنية الجديدة:** قد يغير إدخال تقنيات جديدة في عمليات الإنتاج أو نظم المعلومات من المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية.
- **النماذج والمنتجات والأنشطة الجديدة:** إن الدخول في مجالات عمل أو معاملات للمؤسسة لها خبرة ضئيلة بها قد يدخل مخاطر جديدة مرتبطة بالرقابة الداخلي.
- **إعادة هيكلة الشركة:** قد يصاحب إعادة الهيكلة تخفيضات في الموظفين وتغييرات في الإشراف وفصل للمهام مما قد يغير من المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية.
- **عمليات أجنبية موسعة:** يحمل التوسع في عمليات أجنبية أو امتلاكها مخاطر جديدة، وكثيرا ما تكون تلك المخاطر ذات أثر على الرقابة الداخلية، وعلى سبيل المثال مخاطر إضافية أو معدلة من معاملات صرف العملات الأجنبية.
- **الإصدارات المحاسبية الجديدة:** قد يؤثر تبني مبادئ محاسبية جديدة أو تغيرات المبادئ المحاسبية على المخاطر عند إعداد البيانات المالية.

4-2- عدم الكفاءة المحتملة في نظام الرقابة الداخلية:

يمكن أن يكون العجز وعدم الكفاءة وفق مختلف المستويات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية حيث يمكن أن يكون الفشل على مستوى النظام ككل أو على مستوى الأنظمة الفرعية أو في نقاط معينة وهذا من خلال مايلي:

1- على مستوى أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المؤسسة):

وينتج هذا على مستوى النظام ككل ويكون نتيجة لما يلي:

- أنظمة الرقابة ضعيفة على بيئة الرقابة (مستوى المؤسسة) مثل الإشراف غير الفعال، والموقف الضعيف تجاه الرقابة الداخلية، أو الحالات التي يحدث فيها تجاوز للإدارة أو إحتيال.
- التغيرات في الموظفين التي أدت بمناصب رئيسية أن تصبح شاغرة، أو حيث يكون الموظفين الحاليين (كما في المحاسبة) غير مؤهلين لأداء المهام المطلوبة.
- عدم الكفاءة التي تم تحديدها في أنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات.
- عدم كفاية أنظمة الرقابة التي تم تنفيذها للتصدي لأحداث هامة غير روتينية في المؤسسة كاستحداث نظام محاسبي جديد، أو التشغيل الآلي للنظام مثل المبيعات أو امتلاك عمل جديد.
- عجز الإدارة على الإشراف على إعداد البيانات المالية، وهذا يمكن أن يشمل عدم وجود:
 - ✓ أنظمة الرقابة على المتابعة العامة (مثل الإشراف على موظفي المحاسبة المالية).
 - ✓ أنظمة الرقابة على منع وإكتشاف الاحتيال.
 - ✓ أنظمة الرقابة على اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.
 - ✓ أنظمة الرقابة على المعاملات الهامة مع الأطراف ذات العلاقة.
 - ✓ أنظمة الرقابة على المعاملات الهامة خارج سياق العمل الاعتيادي للمؤسسة.
 - ✓ أنظمة الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية لنهاية الفترة (مثل أنظمة الرقابة على القيود اليومية غير المتكررة)
 - ✓ عيوب هامة سبق إبلاغها للإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة، ولا زالت دون تصحيح بعد فترة مقبولة من الزمن.

2- على مستوى أنظمة الرقابة الخاصة (المعاملات):

حيث ترتبط عدم الكفاءة بعدم قدرة الأنظمة الفرعية أو أحد العناصر المشكلة لها غير كفؤ أو تعاني من عجز وهذا نتيجة لما يلي:

- استجابة غير فعالة من الإدارة للمخاطر الجوهرية التي تم تحديدها (كعدم وجود أنظمة رقابة على مخاطر ما على سبيل المثال).
- ثم الكشف عن الأخطاء من جانب المحافظ، في حين كان ينبغي على الرقابة الداخلية للمنشأة منعها أو كشفها وتصحيحها.
- وبشكل عام يترجم فشل النظام في عدم القدرة على تحقيق الأهداف المذكورة سابقا حيث تتضمن الأسباب الممكنة لضعف أو فشل الرقابة مايلي:
- تؤدي التغيرات المستمرة التي تتم بالمؤسسة، والتي تشمل أهدافها وإجراءاتها وبيئتها إلى تغير طبيعة أو مستوى المخاطر، ومن ثم تصبح أساليب الرقابة القائمة غير فعالة أو غير مناسبة حتى ولو كانت تبدو أنها تعمل بشكل جيد.
- إن تحليل المخاطر لم يعد مناسباً مقارنة بالتغيرات المختلفة وبالتالي لم تعد أساليب الرقابة صالحة.
- لا تتناسب أساليب الرقابة الموضوعة مع المخاطر المرتبطة بها (لخطأ في التصميم) أو أنها مطبقة بشكل خاطئ.
- الوسائل الرقابية غير منفذة بشكل صحيح (لخطأ في التشغيل) وفيما يلي نذكر بعض:
- ✓ قلة الموارد المخصصة للرقابة.
- ✓ تغيير في الإدارة أو العاملين المنوط بهم القيام بعملية الرقابة، أو عدم إدراكهم الكافي لمسؤوليتهم الرقابية.
- ✓ الإفتقار إلى المعارف أو الجدارات المتعلقة بعملية تشغيل نظام الرقابة.
- ✓ الثقة المفرطة أو ضعف الإشراف.
- ✓ قبول ضمان طرف ثالث غير موثوق به¹.

¹ د. مقدم خالد و د. عبد الله مايو، مطبوعة لسنة ثالثة محاسبة ومراجعة السنة الأولى ماستر، دراسات محاسبية وجبائية، نظام الرقابة الداخلية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016، ص 35-36-37.

المطلب الخامس: كيفية دراسة نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات:

تعتبر الرقابة الداخلية مهمة جدا بالنسبة لمحافظ الحسابات إذ أنها ترتبط ارتباطا شديدا بإجراءات المراجعة وبأهدافها، ومن ثم فإن على المراجع الخارجي أن يقوم بفحص النظام كما هو معد و أن يتابع اجراءات تنفيذه ثم يعرض تقييمه لكل ذلك¹.

5-1- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

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

ولتقييم الرقابة الداخلية يستعمل محافظ الحسابات قوائم الإستقصاء أو الإستبيان والتي تعتبر الأكثر استعمالا لهذه العملية أي التقييم، فهناك نوعين لهذه القوائم:

النوع الأول قوائم الإستقصاء المغلقة أين تكون الإجابة ب: " نعم " أو " لا " .

أما النوع الثاني متمثل في قوائم الإستقصاء المفتوح (الإجابة مفتوحة) ولا تقتصر على الإجابة ب: "نعم " أو " لا " فقط.

كما نشير إلى أن استعمال قوائم الإستبيان المغلقة لفهم الإجراءات والقيام بعملية تقييم الرقابة الداخلية أي أن التقييم يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا ما يجب تفاديه قدر الإمكان وذلك للأسباب التالية:

- قوائم الإستقصاء والإستبيان لا تؤدي إلى الفهم الحقيقي للإجراءات.

- يمكن لهذه القوائم ألا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.

وبعد انتهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يحضر وثيقة شاملة يلخص بها وبالنسبة لكل إجراء ثم فحصه.

-نقاط القوة النظرية.

- النقائص التي تم إيجادها².

5-2- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

¹ د. منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، مطبعة مركز التعليم المفتوح، جامعة القاهرة، 1998، ص118.
² لقيطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة حاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009، ص 72.

يقوم محافظ الحسابات بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الإلتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناء على التقييم النهائي يستطيع المحافظ أن يحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما:

1- تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها، ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية المراجعة.

2- التعرف على مواضع ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المدقق عند اكتشاف مواطن معينة وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة تقرير يضمنه بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ.

المطلب السادس: الإبلاغ عن فعالية نظام الرقابة الداخلية:

لقد ساهمت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين بدور فعال في تطور الإهتمام بالرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها، وذلك من خلال وضع معايير المراجعة التي فرضت إلتزاماً مهنياً على محافظ الحسابات بالحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية الذي يتضمن بيئة الرقابة والنظام المحاسبي وإجراءات الرقابة لذا وانطلاقاً من ذلك فإن محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير حول تأكيد الإدارة بخصوص فعالية نظام الرقابة الداخلية. ولكن بعد تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها، حيث تعد الإدارة تأكيدها على شكل تقرير مفصل أو خطاب موجه للمحافظ الحسابات.

وهناك عدة فوائد عند فحص محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية ومن بينها:

- زيادة الاعتماد على السجلات المحاسبية، عن طريق الثقة فيما تتكونه من بيانات، ما يقلل من مدى الاختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي.

- ضعف احتمال عدم اكتشاف أي عجز أو اختلاس يحدث في أصول المؤسسة.

- التعرف على البيانات التي قد تكون مظلمة في القوائم المالية.

- دراسة العوامل المؤثرة على الأخطاء الجوهرية.

- تصميم اختبارات تحقيق فعالية لأرصدة القوائم المالية¹.

¹ د. محمد الهادي ضيف الله وأحمد صالح سباع، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية، العدد الثالث، الجزائر، 2018، ص 240.

خلاصة:

من خلال ماسبق ذكره في هذا الفصل اتضح أن مهنة محافظ الحسابات تسعى لتحقيق من صدق وصحة المعلومات والبيانات المحاسبية، بقصد التعرف على مدى تطبيق وإتباع القوانين بطريقة سليمة خلال السنة.

ويكون الغرض من هذه المهمة مراجعة الحسابات وإعطاء رأي محايد حول القوائم المالية ومدى عدالة المركز المالي، ومن شروط هذه المهنة أن يكون محافظ الحسابات مستقل عن المؤسسة ويكون ذو كفاءة مهنية وخبرة وأن يحترم معايير المحاسبة المتعارف عليها، وعليه إقناع الأطراف المعنية بوضعية المؤسسة.

ويتضح لنا أنه كلما كان نظام الرقابة قوي وفعال فإنه يعمل على حماية أصول المؤسسة وأموالها من الضياع، وعليه فإن محافظ الحسابات يركز على تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة، ويجب عليه الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تعتمدها المؤسسة، وبعدها يقوم بإبلاغ عن فعالية نظام الرقابة الداخلية، وكل هذا للوصول إلى تقرير نهائي يظهر فيه محافظ الحسابات نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية في مؤسسة نفضال

GPL

تمهيد:

بعد التطرق لمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالموضوع نحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري

على الواقع، وهذا بإجراء دراسة ميدانية بمؤسسة نفضال GPL بسعيدة وقد قمنا بتصميم أسئلة مقابلة وتم طرحها على إطار محاسب في المؤسسة وذلك لإعطاء أهم المعلومات المتعلقة بمحافظ الحسابات والرقابة الداخلية. كما قمنا بعرض مجموعة من التقارير المقدمة من محافظ الحسابات للمؤسسة تتعلق بتدقيق بعض الجوانب مثل بعض الأصول الثابتة والمخزونات.

ومن خلال ماسبق ذكره سيتضمن هذا الفصل مبحثين وهما:

المبحث الأول: لمحة تاريخية لشركة نفضال بصفة عامة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج المقابلة وأمثلة عن تقارير محافظ الحسابات.

المبحث الأول: لمحة تاريخية عن شركة نفطال بصفة عامة:

سننتظر من خلال هذا المبحث إلى نشأة شركة نفطال ومهامها، وكذلك تنظيم الشركة ومن ثم وسائلها إضافة إلى موقع شركة نفطال بسعيدة.

المطلب الأول: نشأة شركة نفطال ومهامها:

1- نشأة شركة نفطال:

لقد نشأت مؤسسة نفطال بموجب المرسوم 80 - 101 الصادر بتاريخ 06 أبريل 1980 من خلال التحويلات التي أخذتها مرسوم 08 - 106 الصادر بنفس التاريخ السابق (06 أبريل 1980)، هاته التحويلات التي لحقت المؤسسة سوناطراك من تقسيم وتغيير فيها والتي كانت مؤسسة نفطال إحدى فروعها، هاته الأخيرة نجدها قد تلقت بتكرير وتوزيع المواد البترولية، ومن تم فقد كانت بداية شروع مؤسسة نفطال في عملها بتاريخ 01 جانفي 1982، وقد أعيدت هيكلة هذه المؤسسة بدون تكوين بموجب المرسوم 87 - 189 الصادر بتاريخ 28 أوت 1987 تحت تسمية المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية.

➤ تسمية نفطال:

هذه التسمية هي مختارة في إطار مسابقة داخلية تعطي للنقط مقطعين هما:

- نفط (NAFT): هي كلمة جامعة ومشهورة تعني البترول.

- ال (AL): إشارة إلى الجزائر (Algerie).

إذا نفطال تعني نفط الجزائر.

2- مهامها:

كما سلف الذكر أن مؤسسة نفطال قد تنازلت عن مهمة التكرير لصالح مؤسسة نفتاك منذ 27 أوت 1987، وابتداء من هذا التاريخ أصبحت مؤسسة نفطال مكلفة بمهمة تسويق وتوزيع المواد البترولية عبر كامل التراب الوطني والمتمثلة في:

- جمع أنواع الوقود وزيوت التشحيم بما فيها المستعملة للطيران والبحرية.

- غاز البترول المميع (بوتان، بروبان).

- الزيت بجميع أنواعه والمواد الخاصة ك: Wite spirite (produit)

- الإطارات المطاطية.

- غاز البترول كوقود سير غاز.

- الغاز الطبيعي كالوقود.

3- تجسيدها:

هناك نشاطات جديدة شرعت فيها مؤسسة نفطال، فاستعمال غاز البترول المميع كوقود (سير غاز) يعتبر أحد الأهداف التي تصبوا إليها مؤسسة نفطال وتسعى جاهدة بغية تحقيقها، أضف إلى ذلك العمل الجاد من أجل تحديد نموذج استهلاك طاقي وطني، وفعلا لقد تم هذا الهدف ميدانيا وتحقيقه على أرضية الواقع وذلك بإنجاز:

44- مركز للتحويل.

3- محطات لاستغلال هذا الوقود.

22- محطة في طريق الإنجاز.

- 20 محطة مبرمجة.

22000 سيارة حولت إلى استعمال فاستهلاك غاز البترول المميع (سير غاز) هو مهم جدا لأنه اقتصادي للغاية وغير ملوث للطبيعة.

هذا فيما يخص استعمال سير غاز، أما بالنسبة للغاز الطبيعي المكثف كوقود فقد شنت نفطال عليه تجربة لاستبدال غازات بالغاز الطبيعي المكثف، وقد تجسدت هذه التجربة في المرحلة الحالية بإنجاز مرفق لتوزيع الغاز الطبيعي كوقود بمقر الوحدة 14 التابعة لمؤسسة النقل البري بالروبية وكذا عن طريق إنجاز محطة تشغيل حاليا، هذا الوقود نقطة بيع البنزين (سيسان) الموجودة بالطريق المزدوج الشرقي الروبية وتحقق هذا في مؤسسة (EPTYC) وجرارين تابعين لمؤسسة (SNTR) وكذا سيارة NIVA التابعة لمؤسسة نفطال.

فيما سبق نستنتج بأن الهدف من كل هذا السعي الحاد والعمل المتواصل بغية استغلال الغاز الطبيعي أفضل استغلال ومحاولة جعله بمثابة وقود ضمن الشاحنات والسيارات ذات المحرك ديزال.

المطلب الثاني: تنظيم شركة نفطال:

1- تنظيمها: من خلال التقسيم الإداري الأخير لمؤسسة سونطراك نجد أن المؤسسة قد بلغت عدد وحداتها 56 وحدة منها 4 وحدات صيانة و4 وحدات أخرى مبنائية، في حين أن باقي الوحدات مختصة بتوزيع المواد البترولية أي بمجموع 48 وحدة على أنه توجد في كل ولاية وحدة للتوزيع.

والمتمتع لنشاطات مؤسسة نفطال نجدها تخضع للامركزية عبر وحدات توزيع متعددة المواد والخدمات كما سلفنا من ذي قبل، هاته الوحدات لها جميع الإصلاحات في أخذ القرار.

تعد 48 وحدة توزيع منطقة نفوذ المؤسسة حسب أهمية المنطقة داخل ولاية أو مجموعة ولايتين أو ثلاثة، وتحصل هذه الوحدات على المساعدة العتادية بمختلف أنواعها وأشكالها بفضل كل من:

- 04 وحدات الصيانة.

- 04 وحدات مبنائية.

في حين أنه على مستوى المقر المركزي، أي المديرية العامة بمؤسسة نطال بالترقية نجد أن المدير العام تساعده كل من:

- 04 مديريات مركزية.

- 08 مديريات عامة.

- 01 وحدة الإعلام الآلي.

المطلب الثالث: وسائل شركة نفطال وهيكلها التنظيمي:

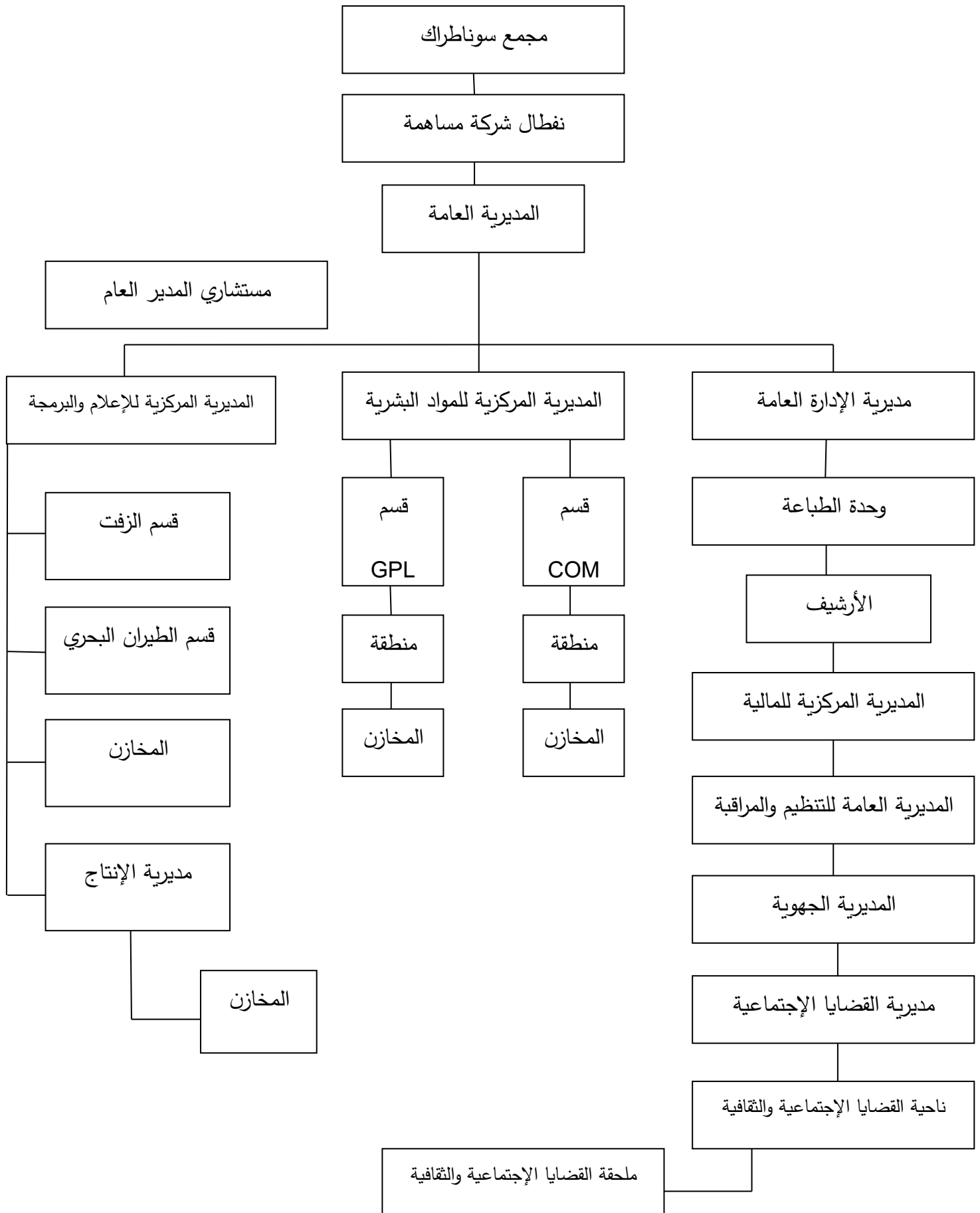
تمول البلاد بما يقارب 7,6 مليون طن بما يساوي البترول منها 51% استهلاك وطني للطاقة النهائية. وتحتوي بصفة عامة على:

- 67 مركز ومخزن لتوزيع وتخزين الوقود Carburant، الزيوت Lubrifiant، المطاط Pneumatique.

- 44 مصنع للتعبئة GPL غاز بترولي مميح.

- 16 وحد لإستخراج الزيت.

الشكل (03): الهيكل التنظيمي لشركة نפטال بصفة عامة:



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

المطلب الرابع: لمحة تاريخية عن شركة نפטال سعيدة والهيكل التنظيمي:

1-4- تاريخ وحدة نפטال للتوزيع بسعيدة:

تم بناء نפטال من طرف شركات أجنبية سنة 1973 (Kosan-Crisplant)، ولقد أنشأت وحدة نפטال بسعيدة في 01 جانفي 1981 في إطار السياسة اللامركزية من طرف مديرية CLP، وهو يغطي احتياجات الولاية التي تضم 06 دوائر و 23 بلدية.

ارتفاع نسبة استهلاك الوقود وهذا ما يقتصر أهميته في الحياة الاقتصادية.

تضم منطقة سعيدة 16 نقاط ومراكز بيع:

GD 03- (تسيير مباشر).

GL 04- (تسيير حر).

RO 04- (بائع عادي).

ومؤخرا في سنة 1984 لما أعيدت الهيكلة لآلة الاقتصادية خصص فرع المحروقات عند إعادة هيكلة الأنشطة، أما فيما يخص إنشاء وحدات تدعى UND في طار المخطط لتوزيع المواد الطاقوية الذي أنشأ في مارس 1985.

LUND سعيدة : هي وحدة توزيع المواد الطاقوية المستخلصة من المحروقات، محملة لتمويل ولاية سعيدة،

البيض والنعامة بمواد GPL والوقود، أما فيما يخص المناطق التي تعرف شتاء قاسيا فهي تحتوي على مراكز تخزين الوقود (Carburant)، الزيوت (Lubrifiant)، الزفت (Bitume)، المطاط (Pneumatique) [CLPB] لمراكز التجميع قدرة إنتاجه 16000 قارورة يوميا.

- مركز CDS للتخزين والتوزيع له القدرة على التخزين.

- مركز متعدد الإنتاج بالبيض والمشرية له القدرة على التخزين وكذلك عين الصفراء.

شركة نطال للتوزيع بسعيدة تغطي ثلاث ولايات: سعيدة، البيض والنعامة وهذا بعد ضم شركات نפטال السابقة البيض والنعامة في أفريل 1992.

المساحة الإجمالية للشركة تقدر ب 100.000 كلم²

سعيدة: 6612 كلم²

البيض (الأبيض سيد الشيخ) 66420 كلم²

النعام (مشرية، عين الصفراء): 27137 كلم²

وإجمالي عدد السكان يقدر ب: 609921 نسمة يتوزعون كالتالي:

سعيدة 29375 نسمة.

البيض 192540 نسمة.

النعام 140.000 نسمة.

شركة نفطال سعيدة تحتوي على ستة (6) مراكز للتخزين والتوزيع وشبكة تضم 16 محطة.

تسيير مباشر. GD. 01 محطة.

تسيير حر. GL. 02 محطتان.

- 13 محطة (محطة بيع خاصة) عبر ثلاث ولايات.

ولاية سعيدة مركز لتمبيع الغاز البترولي GPL منذ 1975 بقدرة التخزين 1000 طن بوتان سائل والبروبان 150 طن سائل و 50000 قارورة بوتان و 800 قارورة بروبان، وإنتاج يقدر ب 14000 قارورة من B13 و 600 قارورة من P35 يومياً.

- البنية التحتية للاستغلال: 01 مدخل للملأ.

24 ميزان للبوتان.

04 موازين للبوتان.

وتتم عملية التخزين والتوزيع على مستوى فريقين:

- مركز التخزين والتوزيع: CLPB 17000 م² وقود.

- 05 مراكز التخزين تسيير مباشر.

- 01 مركز تسيير حر.

- 07 مراكز بيع خاص.

- 02 مركزين لبائع عادي.

*ولاية النعامة: مركزان متعددان الإنتاج، 01 يضم وحدة الزفت في عين الصفراء.

04 تسيير مباشر، 01 تسيير حر، 02 مراكز خاصة، 03 مراكز بيع عادي.

*ولاية البيض: 01 مركز متعدد الإنتاج بـ 13000 م³ من الوقود و 50000 من B13 ، 01 مخزن الوقود ببوقطب بـ 300 م³ [لاستقبال الوقود عن طريق السكك الحديدية] مخزن رابط GPL، 04 تسيير مباشر، 04 مراكز بيع خاص، 02 مركزين لبائع عادي.

GPL- 40000 قارورة كافية لمدة 10 أيام.

- مركز GPL: يقع بالأبيض سيد الشيخ يضم 15000 قارورة بوتان كافية لمدة 15 يوم.

- وحدة الإنتاج بعين الصفراء GPL: 16000 قارور كافية لمدة 10 أيام.

ملاحظة: بالإضافة لهاته البنية التحتية التي تغطي التخزين ومراكز التوزيع، نفضال تحتوي على شبكة توزيع عبر مناطق الحساسة التي تضم محطات تقديم الخدمة للتسيير المباشر والمحطات المسيرة من طرف بائعي GPL.

4-2- موقع شركة نفضال بسعيدة:

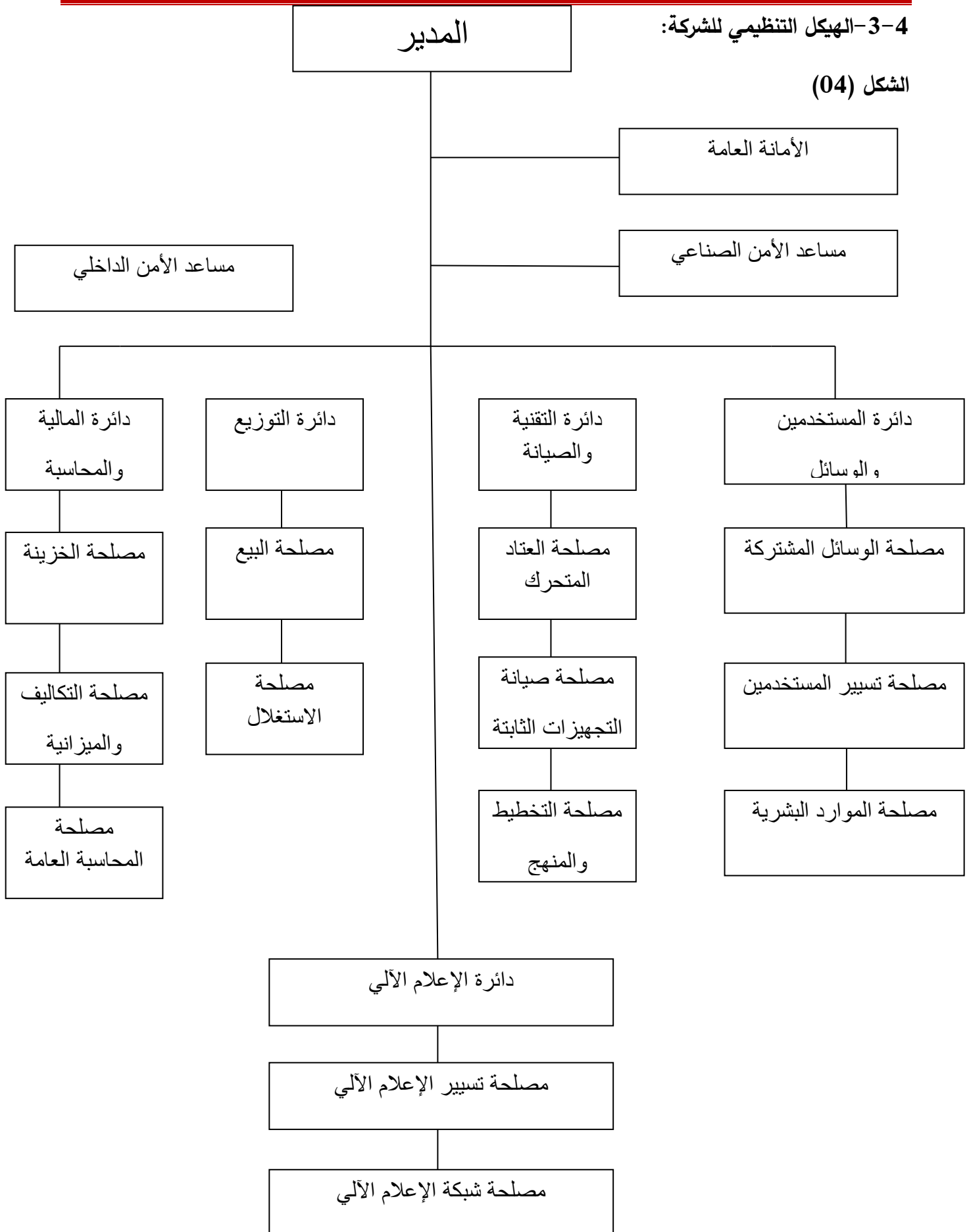
شركة نفضال بسعيدة مركز مديريتها يقع في المنطقة الصناعي رقم 01، ويغطي كل الاحتياجات الطاقوية للولايات : سعيدة، البيض والنعامة، مهمتها تتمثل في التمويل وتوزيع المواد البترولية، يحدها من الشمال الطريق الوطني رقم 06 (طريق رباحية) وجنوبا السكو الحديدية الرابطة بين محمديّة وبشار وغربا مؤسسة المواد الكاشطة وشرقا شركة المياه المعدنية، تتربع على مساحة تقدر بـ 4 هكتارات منها:

- المساحة المغطاة لعملية الانتاج CE: 3200 م².

- المساحة المغطاة للإدارة: 800 م².

4-3- الهيكل التنظيمي للشركة:

الشكل (04)



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج المقابلة وأمثلة عن تقارير محافظ الحسابات:

يرتكز هذا المبحث على عملية تحليل نتائج المقابلة، حيث سنحاول التعريف بعينة الدراسة وأسئلة المقابلة، ومن تم المنهجية المتبعة والأدوات المعتمد عليها في هذه الدراسة الميدانية، لنختم المبحث بتحليل نتائج المقابلة وتقارير المدقق.

المطلب الأول: عينة الدراسة ومراحل إعداد أسئلة المقابلة:

✓ عينة الدراسة:

من أجل إستكمال الجزء التطبيقي لموضوع المذكرة التي تحت عنوان: دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، قمنا بإجراء مقابلة كأسلوب من أساليب البحث العلمي، حيث توجهنا إلى مؤسسة نفضال المتواجد مقرها بولاية سعيدة.

تم إستقبالنا من طرف الإدارة العامة وبعدها تم توجيهنا إلى قسم المالية والمحاسبة وبعد ذلك عرضنا على الإطار المحاسب عبد الحق نظري موضوع بحثنا ومن هنا حددنا موعد لإجراء المقابلة الشخصية مع الأستاذ وكان ذلك في يوم 07 مارس 2024 على الساعة 10:00 صباحا.

إعداد أسئلة المقابلة:

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة المقابلة بصفة بسيطة وواضحة بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوب والذي من المفترض أن يكون على إطلاع بموضوع الدراسة، حيث تضمنت 10 أسئلة وقد تم صياغتها باللغة العربية وحاولنا الوصول إلى التقدير الدقيق لرأيه حول موضوع الدراسة.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية:

➤ أدوات ووسائل الدراسة الميدانية:

نظرا للأهمية العلمية والعملية والتي يحظى بها الجانب الميداني لنجاح وانجاز أي دراسة فقد استهدفنا في هذا المطلب إعطاء نظرة توضح أهم الوسائل المستخدمة في جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية، وتحليل رأي الإطار المحاسب للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها استخدمنا الأدوات التالية:

- الوثائق والمعلومات.

- أسئلة المقابلة.

وقد استعملنا هذه الأدوات بصفة متكاملة، كما تم التركيز على الأسئلة التي حاولنا من خلالها إعطاء نظرة على موضوع الدراسة، وإن الأدوات السابقة الذكر تستخدم عادة كأداة مكملة، ولذلك سيتم التركيز في دراستنا هذه على الأسئلة من خلال التحضير لها، التحليل والإستخلاص للنتائج.

1- الوثائق والمعلومات:

وفي هذا الصدد حاولنا الوصول إلى المصادر والمعلومات والوثائق المتاحة، والتي تتعلق بهذا الميدان حيث تعددت هذه الوثائق لتشمل كل من:

- التقارير الصادرة عن المراجع.
- وثائق مقدمة من طرف المؤسسة التي قمنا فيها بالدراسة الميدانية.
- كذلك إعتدنا على بحوث علمية وبعض المقالات، كما تم البحث في شبكة الإنترنت من خلال الإطلاع في بعض المواقع من أجل أخذ فكرة في تنظيم منهجية العمل الميداني.

2- المقابلة:

للمقابلة أهمية كبيرة في الدراسة الميدانية باعتبارها مصدر أساسي ورئيسي في الحصول على المعلومات حيث قمنا في هذا الصدد بإجراء بعض الأسئلة في المقابلة، وكانت هذه الأسئلة تتمحور حول دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، حيث حاولنا في هذا الصدد استقراء واستخلاص رأي ووجهة نظر الإطار المحاسب في هذا الموضوع.

المطلب الثالث: عرض نتائج المقابلة:

س1- ماهي الفترة التي يحضر فيها محافظ الحسابات للمؤسسة؟

ج1- يحضر محافظ الحسابات إلى المؤسسة خلال فترتين زمنيتين:

- الفترة الأولى: أعمال نهاية السداسي.

- الفترة الثانية: فترة نهاية السنة.

س2- ماهي الفترة التي يحتاجها لإنهاء مهامه؟

ج2- الفترة التي يحتاجها محافظ الحسابات لإنهاء مهامه كأقصى مدة شهر، وكأقل مدة 15 يوم.

س3- ماهي الإجراءات الأولية التي يقوم بها محافظ الحسابات عند بدء مهامه؟

ج3- الإجراءات الأولية التي يقوم بها عند بدء مهامه كالتالي:

- الإطلاع على المخزون حسابات (6) حسابات الأعباء و(7) حسابات المنتوجات.
- الجباية.
- التوازن.
- الديون والأصول.

س4- ماهو المسار الذي يتبعه محافظ الحسابات خاصة فيما يتعلق بتقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟

ج4- المسار الذي يتبعه محافظ الحسابات في المؤسسة كمايلي:

معرفة المؤسسة ومحيطها ومن ثم يتبع خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ويعمل على مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية، ويقوم بتحديد الانحرافات الموجودة في النظام.

وبعدها يقوم بإعداد تقرير حول نظام الرقابة الداخلية، وهنا يتم معرفة ما إذا كان نظام الرقابة فعال في المؤسسة أم غير فعال.

س5- مامدى اعتماده على التقارير المنجزة بعد التدقيق الداخلي؟

ج5- إتخاذ المديرية العامة للتقارير المنجزة من طرف محافظ الحسابات بكل جدية (محافظ الحسابات ينجز التقارير بنفسه، أي أنه لايعتمد على التقاريرالمنجزة بعد التدقيق الداخلي إلا بنسبة قليلة).

مثال: تقرير منجز من طرف محافظ الحسابات حول المستخدمين (العمال) فيما يخص العطل (الأيام المتبقية من العطل، الساعات الإضافية).

-المديرية المركزية للتدقيق تتخذ إجراءات صارمة عن طريق وضع برنامج سنوي وفعال لمهام المدققين واتخاذ بعين الاعتبار الإحتياجات التي قام بها محافظ الحسابات في الأعمال السالف ذكرها.

س6- أهم مايدققه محافظ الحسابات فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية؟

لم يتم الإجابة على هذا السؤال.

س7- مامدى فعالية هذا النظام؟

عندما يكون نظام الرقابة فعال فإنه يعطي صورة على المؤسسة.

س8- أهم الأخطاء أو الثغرات المكتشفة في النظام؟

من أهم التجاوزات المكتشفة:

في مصلحة المستخدمين العطل المتبقية، كيفية الاستفادة من العطل، نزاعات بين العمال والمستخدمين.

مثال: فيما يخص المالية: يوجد هناك أمناء صندوق وجدت عندهم ثغرات (سرقة وتهاون في تأدية المهام).

فيما يخص التوزيع: عدم استعمال وسائل مأمنة لحماية المستهلك.

س9- ماهي أهم الإقتراحات التي يقدمها؟

ج9- يقدم توصيات في كل مايدققه إذا لزم الأمر ذلك.

س10- كيف تكون عملية جرد الأصول والخصوم من طرف محافظ الحسابات؟

لم يتم الإجابة على هذا السؤال بشكل واضح.

المطلب الرابع: منهجية عملية التدقيق وأمثلة عن تقارير محافظ الحسابات:

1-4- منهجية الوظيفة:

- التقرير النهائي: تتشكل مسودة التقرير بعد اجتماع التحقق وتحديثات التقرير، ويتكون من ملخص يهدف إلى قرائته من قبل المديرين، والملفات التي تم فحصها أثناء اجتماع التحقق من الصحة وقائمة من التوصيات المصنفة من قبل المستلمين التي تحدد موقف عمليات التدقيق وتشكل في الواقع استجابتهم الأولى للتدقيق.
- تقرير التدقيق يجسد عمل المدققين، وينصح مستلموها بعدم توزيعها بسبب أنه يحتوي على معلومات سرية.
- قد يفاجئ أسلوبه القارئ غير المطلع.
- تقرير التدقيق ليس محايد، فهو يحلل الموقف ولكنه مثل تقرير الإصلاح يركز على الإختلالات.
- لتطوير الإجراءات اللازمة لتحقيق التقدم صفحة واحدة على الأقل عن الخطأ، وعلى الأكثر سطر واحد عن ماسيحدث.

- تحتوي على توصيات ليست حاسمة ولا تنطوي على خطأ: إنها تحسن مقترح على الشخص المسؤول والمخول بتنفيذ الإجراء وهو المسؤول عن تطوير وتنفيذ حل للمشكلة، ورفع المقترح ليكون أفضل.

الجدول (01): جدول المخاطر:

المهمة:

التاريخ:

الوثيقة من قبل مدقق الحسابات.

تمت المراجعة من قبل رئيس البعثة

المهام	الأهداف	المخاطر	تقييم المخاطر	نظام الرقابة الداخلية	الملاحظة
إصلاح مركبات المقر الرئيسي	1- التأكد من أن مركبات التي تم إصلاحها جزء من التراث. 2- التأكد من تسجيل الفواتير في الحساب المناسب. 3- التأكد من أن الدفع تم لصالح مقدم الخدمة المتفق عليه.	مخاطر مالية. خطأ في النشر في الحساب الصحيح. فقد لصالح شخص آخر.	فوري	لف استثمار أسطول زرات بلمقر الرئيسي. - خطة المحاسبة وطنية+ نظام الإدارة المالية الإجراء المحاسبي. أمر التحويل المقدم إلى هيئة البيئة. باقية المصوب المزود	

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مؤسسة نفضال.

التعليق: الجدول أعلاه يمثل جدول مخاطر ويتم وضعه خلال مسار ومنهجية عملية التدقيق، ويتكون من مهام التي تتمثل هنا في تصليح المركبات في المقر الرئيسي وكذلك الأهداف والمخاطر وكيف تقييم هذه المخاطر، وبعد ذلك تم ذكر في مضمونه نظام الرقابة الداخلية ومكان لتدوين الملاحظة.

الجدول (02): برنامج العمل:

الملف:

التاريخ:

الوثيقة من إعداد مدقق الحسابات.

تمت المراجعة من قبل رئيس البعثة.

المرجع	إجراءات	البعثات
1	- التأكد من أن المركبات جزء من التراث.	رئيس البعثة
2	- التأكد من ترحيل الفواتير إلى الحساب المناسب.	المدقق X
3	- التأكد من أن الدفع قد تم لصالح مقدم الخدمة المتفق عليه.	المدقق Y

المصدر: وثائق متحصل عليها من مؤسسة نفضال.

التعليق: هذه الوثيقة تظهر لنا برنامج العمل لدى مدقق الحسابات الذي يتبعه خلال المهمة، ويذكر فيها بصفته رئيس البعثة ولجان التدقيق القادمين معه الإجراءات التي سيتبعها في بداية المهمة كل هذا يكون في جدول منظم.

الشكل (05): صفحة الغلاف:

تكليف:

تاريخ:

الوثيقة من إعداد: مدقق الحسابات.

تمت المراجعة من قبل: رئيس البعثة

صفح الغلاف

المرجع/ التعليقات

الأهداف:

1- التأكد من أن المركبات التي تم إصلاحها جزء من تراث أسول السيارات Downstream.

2- التأكد من تسجيل الفواتير في الحساب المناسب.

3- التأكد من أن الدفع قد تم لصالح مقدم الخدمة المتفق عليه.

خاتمة:

فشل الإحتساب المحاسبي.

المصدر: وثيقة مقدمة من مؤسسة نפטال.

التعليق: في صفحة الغلاف يتم ذكر من الذي قام بإعداد هذه الوثيقة أي أنه مدقق الحسابات، وهذا الأخير

يدون أهدافه التي سيعمل على الوصول إليها في هذه المهمة، وفي الأخير يعطي خاتمة حول ماسبق.

الشكل (06): ورقة الإختبار

مهمة:

تاريخ:

الوثيقة الصادرة عن المدقق.

تمت المراجعة من قبل رئيس البعثة.

ورقة الإختبار. إختبار رقم

المرجع/ التعليقات

الأهداف

1- التأكد من أن المركبات التي تم إصلاحها جزء من تراث أسول السيارات Downstream.

2- التأكد من تسجيل الفواتير في الحساب المناسب.

3- التأكد من أن الدفع قد تم لصالح مقدم الخدمة المتفق عليه.

طرق إجراء الإختبار:

التوفيق بين ملف الإستثمار والأسطول المدار ذاتيا من قبل قسم الموارد في gnikoux تحديد الفجوات.

تأكد من تسجيل مصاريف إصلاح السيارة في الحساب (622) عن طريق مطابقة الفتورة مع دفتر الأستاذ

وأن رقم الحساب البنكي الذي يظهر في اتفاقية المصب/ المزود مطابق لرقم البنك الذي يظهر في الفاتورة بالإضافة إلى ترتيب الملابس.

السيارة ليست من تراث الأسطول Aval لم يتم اكتشاف أي حالات شادة

الإستنتاج:

ال فشل في حساب الإسناد.

المصدر: وثيقة متحصل عليها من طرف المؤسسة.

التعليق: هذه الوثيقة تمثل ورقة الإختبار وهي صادرة عن المدقق وتتكون من الأهداف المرجو تحقيقها في

الإختبار مع طرق إجراء هذا الإختبار، وفي نهاية هذه الوثيقة يقدم ماتم استنتاجه خلال الإختبار.

الجدول (03): ورقة العمل

مهمة:

تاريخ:

وثيقة من مدقق الحسابات.

تمت المراجعة من قبل رئيس البعثة.

ورقة العمل رقم:

أسئلة	طرق تنفيذ الإختبار	نعم لا	نتائج
- هل المركبات التي تم إصلاحها جزء من ترات أسطول سيارات المصعب؟	-التوفيق بين ملف الإستثمار أسطول السيارات الذي تديره إدارة الموارد العامة. -إبلاغ عن التغيرات.	X	لا تعد المركبة جزء من أصول أسطول الصناعات التحويلية بعد تسوية ملف الإستثمار الذي تحتفظ به ADM /FIN لأسطول الذي تديره إدارة الموارد العامة (انظر حالة اسطول المقدم من ADM /MOG و ADM /
- هل يتم تسجيل الفواتير في الحساب المناسب؟	تأكد من تسجيل مصاريف الحركة في الحساب (622) خلال مطابقة الفاتورة مع دفتر الأستاذ العام.	X	تم التحقق من الإختبار.
- هل تم الدفع لمقدم الخدمة المتفق عليه؟		X	تم التحقق من الإختبار.

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مؤسسة نפטال.

التعليق: الجدول أعلاه يظهر منهجية منظمة لمراجعة الحسابات وضمان الدقة في تسجيل الأصول الثابتة،
ويبين طرق تنفيذ الإختبار مع طرح النتائج المتحصل عليها.

الشكل (07): صحيفة الإفصاح وتحليل المشكلات (F.R.A.P)

مهمة:

تاريخ:

موثق من قبل مدقق الحسابات.

تمت المراجعة من قبل رئيس البعثة.

ورقة الإفصاح وتحليل المشكلة رقم

المشكلة:

إسناد المحاسبة

حقائق:

- 1- عدم وجود المركبة في ملف الاستثمار وحالة أسطول السيارات المدار من قبل (MOG).
- 2- مصاريف الإصلاح المركبة التي تتحملها خزينة الشركة ADM/AVAL.
- 3- غياب التخصيص المحاسبي لهيكل الشركة المالكة للمركبة.

الأسباب:

- 1- فشل الرقابة الداخلية على مستوى الهياكل المالية (الأهداف الإنمائية للألفية).
- 2- ضعف الرقابة على الموازنة على مستوى الدائرة المالية.
- 3- خطأ في تعليمات الإسناد المحاسبي الصادرة من إدارة الموارد العامة.

يتم تحميل مصاريف التشغيل الإضافية على ميزانية ADM/AVAL

التوصية: نتيجة:

- 1- تطبيق إجراء مراقبة الميزانية على مستوى الإدارة المالية.
- 2- التأكد من التطبيق المنهجي للاحتساب المحاسبي للخدمات المساندة.

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

التعليق:

في صحيفة الإفصاح وتحليل المشكلات ظهر خطأ في إسناد المحاسبة، ووضع مدقق الحسابات أهداف ضمن هذه الصحيفة من بينها غياب التخصيص المحاسبي لهيكل الشركة المالكة، ومن الأسباب التي تم استنتاجها فشل الرقابة الداخلية على مستوى العيائل المالية، وقد وضع المدقق تويات من أجل إتباعها.

الجدول (04): مرحلة الإعداد للبعثة (فريق العمل)

مسؤول	تم إدخال البيانات	نشاط	بيانات النتائج	موارد
قائد المجموعة	خطة التدقيق	تحديد أهداف المهمة	خطة المهمة	مصفوفة المواقع
رئيس مجموعة فريق التدقيق	خطة المهمة	صالح		الموضوعات التي تم التدقيق فيها.
		تحليل المعطيات وخصائصها	جدول المخاطر	المعلومات التجارية القوانين واللوائح.
		تحديد وتقييم المخاطر		
		تقييم تصميم نظام الرقابة الداخلية		
فريق التدقيق	جدول المخاطر	صالح	جدول المخاطر المعتمد	
		التحقق من صحة جدول المخاطر		
فريق التدقيق	جدول المخاطر التي تم التحقق منها.	صالح	أهداف مختارة	نشاط الجهة الخاضعة للتدقيق
		حدد الأهداف		
		صالح		
	أهداف مختارة.	وضع مذكرة توجيهية		
		صالح		
مذكرة توجيهية		تطوير برنامج العمل	مذكرة توجيهية	

المصدر: وثائق مقدمة من قبل مؤسسة نفضال.

التعليق: توضح مرحلة الإعداد للبعثة خطوات المتبعة في التحضير لمهمة التدقيق، بما في ذلك تحديد الأهداف وتحليل المعطيات، تقييم المخاطر وكذا التحقق من النتائج ويتم تحديد الأطراف المسؤولة والبيانات المدخلة، الأنشطة والموارد اللازمة بشكل واضح.

الجدول (05): مرحلة إنجاز المهمة

مسؤول	تم إدخال البيانات	نشاط	بيانات النتائج	موارد
رئيس البعثة	أمر المهمة	عقد الجلسة الافتتاحية	محضر الاجتماع الافتتاحي	وظفي الهيكل المدققة
فريق التدقيق	تخطيط المهمة	صالح		
		جمع المعلومات وبناء أدلة التدقيق		
فريق التدقيق	ورقة العمل وأدلة المراجعة	صالح	العمل الورقي وأدلة التدقيق	بنية تحتية، الأنظمة والتوثيق وما إلى ذلك
فريق التدقيق	على التحقق من صحة التدقيق	التحقق من صحة الأدلة	دليل على التحقق من صحة التدقيق	ط الذي تمت مراجعته
		صالح		
		تحليل أسباب ووضع توصيات		
		صالح		
رئيس البعثة	ملاحظات التحقق من صحتها	عقد جلسة ختامية	ملاحظات التحقق من صحتها	أدوات التدقيق

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

التعليق: مرحلة إنجاز المهمة توضح طريقة إنجاز المدقق لهذه المهمة مع فريق عمله، إذ يعقد جلسة افتتاحية ويقوم مع مساعديه بجمع المعلومات وبناء أدلة التدقيق مع التحقق من صحتها وتحليل الأسباب وفي الأخير يعقد جلسة ختامية.

الجدول (06): مرحلة الإستنتاج/ العودة

مورد	بيانات النتائج	نشاط	تم إدخال البيانات	مسؤول
ملف عمل البعثة	مشروع التدقيق	كتابة مسودة التقرير + كتيب التوصيات	أدلة التدقيق في ورقة العمل	المسؤول عن البعثة
ملف المهمة	حقق من صحة تقرير تدقيق المشروع	المصادقة على مشروع تقرير التدقيق	مشروع التقرير	ئيس المجموع
سكرتارية	رسالة إرسال مسودة التقرير	صالح	حقق من صحة تقرير المشروع	فريق التدقيق
	تقرير التدقيق النهائي	إرسال مسودة تقرير التدقيق إلى الهيكل المدقق للرد عليه خلال 15 يوما	رد المدقق	فريق التدقيق
	تصحيح تقرير المدقق النهائي	كتابة تقرير التدقيق النهائي	تقرير التدقيق النهائي	قائد التدقيق
	رسالة ملخصة من المهمة + الإرسال	معالجة وتحليل البيانات من اجتماع التحقق من صحة تدقيق		
	رسالة متابعة التوصيات	صالح		
		إرسال التقرير النهائي + جدول حال الإجراء التقديمي المحدث: نس الهيكل المدقق + نسخة B.COM + نسخة DCA + نسخة الأرشيف		رئيس البعثة
		صالح	استجابة خطة العمل	
		تحليل ومتابعة خطة العمل		

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

التعليق: في مرحلة الإستنتاج يقوم رئيس البعثة أي مدقق الحسابات بكتابة مسودة التقرير بالإضافة إلى كتيب يدون فيه التوصيات، المصادقة على مشروع التقرير مع إرسال مسودة التقرير إلى الهيكل المدقق للرد عليه خلال 15 يوم، ومن نتائجه تقرير التدقيق النهائي ورسالة ملخصة من المهمة مع الإرسال.

2-4- أمثلة حول تقارير محافظ الحسابات:

سنعرض فيمايلي بعض التقارير التي تم جمعها خلال مدة إجراءنا لدراسة الميدانية، والتي تم إرسالها من طرف المراجع إلى مدير شركة نفضال GPL، بعدة تواريخ التي كانت فيها المراجعة داخل المؤسسة من طرف المراجع الخارجي والتي قدم فيها بعض التوصيات وألزم في بعض التقارير إعادة إرسال بعض الوثائق من أجل مراجعتها مرة أخرى، والموافات بسجلات تستخدم في المراقبة ومن أجل إعداد تقارير على كل مايجب مراقبته أو وجد به خلل.

فيما يلي تقرير حول توفير قارورات محملة مع ملحقات السلامة:

فرع GPL

منطقة سعيدة

سعيدة، 14 ديسمبر 2021

قسم رقم

السيد رئيس المركز 201 سعيدة

الموضوع: A/S توفير قارورات B13 المحملة مع ملحقات السلامة.

PJ: ورقة ملاحظات رقم 05 لتقرير التدقيق. إرسال من مدير الفرع GPL رقم 21/HSE893/2262.

بناء على تقرير التدقيق الداخلي رقم 019 P21 03GPL 320321 لإدارة المخزون المنجز من 14 إلى 18 نوفمبر 2021 على مستوى (مشرية) وتطبيقا لإرسالية رقم 21/HSE 893/2266 المؤرخة في 25 نوفمبر 2021 من مدير الفرع GPL غاز البترول المسال (مرفق نسخة منه) نطلب منكم التأكد من أن قوارير الشحن B13 المخصصة لتوزيع مستودعات الترحيل (المشرية وعين الصفراء)، وللتوصيل في توزيع قطاعكم يجب أن تكون مجهزة بملحقات السلامة (صواميل السلامة وحشوات الشد الذاتي).

لتطبيق الصارم

تحيات

المدير

09	إدارة المخزون مع تناوب مشرية	GPI لتدقيق
----	---------------------------------	---------------

ورقة الملاحظة رقم 05

المستودع:

ملاحظة EXP/EMB/1118/11 بتاريخ 2011/08/24، المتعلقة باستخدام ملحقات السلامة (على الرغم من توفر أختام ذاتية الغلق وصواميل مقاومة للتلاعب، إلا أن بعض أدوات CDS تستمر في تسويق قارورات B13 بدون ملحقات السلامة المهمة هذه).

ومما سبق ومع مراعاة توفر كافة الوسائل، فإنكم ملزمون باحترام الضرورة المطلقة للامتثال للأنظمة المعمول بها.

مذكرة تعميمية رقم HSE/954/19/1658 تتعلق بملحقات السلامة الخاصة بقارورات عيار B13 كلغ.

يفعل:

وجود قارورات محملة مخصصة للتسليم في المخزون دون ملحقات السلامة.

الأسباب:

يتم استلام القارورات المحملة بدون ملحقات السلامة أثناء عمليات التوريد بالوقود.

العواقب:

خطر الإضرار بسلامة المستهلك، خطر الإضرار بصورة العلامة التجارية للشركة.

التوصيات:

مطالبة مركز التوريد بتجهيز القارورات المحملة بملحقات السلامة.

تعليق من الجهة المدققة:

.....
.....
.....

التعليق: جاء مضمون التقرير أعلاه بتوفير قارورات B13 المحملة مع ملحقات السلامة، وأوجب المدقق في هذا التقرير بإلزام المؤسسة بالتأكد من إرسال القوارير مجهزة بملحقات السلامة.

تطبيق المؤسسة لمضمون التقرير:

وجب على المؤسسة الإمتثال لما جاء ضمن التقرير وتطبيق توصيات المدقق وهذا من أجل تحقيق السلامة.

ونستعرض مثال لتقرير يضم توصيات المدقق للوقاية من الحوادث:

فرع غاز البترول المسال

المحمدية

رقم

السادة مديري مناطق الغاز المسال

الموضوع: الوقاية من الحوادث المصاحبة لاستخدام غاز البوتان من قبل مواطنينا.

نظرا لقلقنا إزاء العدد المتزايد من الحوادث المنزلية التي تنطوي على استخدام القارورات B13 (الانفجار والاحتراق بأول أكسيد الكربون).

وكذلك تأثيرها على حياة الإنسان، نطلب منك توجيه موظفيك ليكونو أكثر صرامة في الامتثال للشروط وقواعد السلامة في فرز وفحص وتعبئة عبوات غاز البترول المسال.

كما أحتكم على احترام الأحكام التالية:

التأكد من الحالة الجيدة والمطابقة للقارورات المدخلة إلى دائرة التعبئة:

- التحقق من ضيق القارورات (التلقائية أو اليدوية) في حالة غياب أو خلل في كاشف التسرب، تأكد من أن الماء والصابون المستخدم في الفحص يتفاعل مع تسرب الغاز.
- عرض وتذكير الوكلاء بحالات إزالة القارورة من دائرة التعبئة.
- احترام وتيرة الزيارات الطبية للتأكد من حدة البصر الجيدة للموظفين، وخاصة أولئك الذين يقومون بفرز وفحص التسريبات.
- تجنب الإفراط في التعبئة لمنع أي حاجة لتطهير القارورات من قبل العملاء.
- التأكد من وجود وصلات القفل الذاتي وصواميل الأمان في مكانها الصحيح.
- احترام شروط تحميل وتفريغ الطبلبات بالرافعات الشوكية لتجنب أي إضعاف للصمامات (الاصطدامات)
- القيام بزيارات مفاجئة للمراكز للتأكد من الالتزام بشروط وقواعد السلامة.

وأيضاً ومن أجل إشراك موزعي (نقاط بيع) القارورات في الوقاية من الحوادث المنزلية، نطلب منكم تنظيم جلسات توعية من أجل إشراكهم في توعية العملاء فيما يتعلق باستخدام القارورة وتركيبها وخاصة المخاطر مرتبطة بأول أكسيد الكربون.

أطيب التحيات

مدير فرع الغاز المسال

المصدر: وثائق مقدمة من المؤسسة. (أنظر الملحق 01).

التعليق: التقرير السابق جاء بعنوان الوقاية من الحوادث المصاحبة لاستخدام غاز البوتان من طرف المواطنين، وتضمن توصيات من أجل سلامة المستهلكين.

مدى تطبيق المؤسسة لتقرير المدقق:

أخذ المؤسسة بتوصيات التي وردت في التقرير وعليه فإن المؤسسة تقوم بتنظيم إجتماع لتطبيق جلسات توعية للعملاء فيما يتعلق باستخدام القارورات وتجنب المخاطر المرتبطة بأول أكسيد الكربون.

فرع GPL

قسم التدقيق

قسم P.SR

رقم: 23/505

المحمدية في: 27 جوان 2023

السيد مدير منطقة غاز البترول المسال بسعيدة

الموضوع: تنفيذ توصيات المراجعة.

المرجع: رقم/ الإرسال رقم 2023/AUD/262 بتاريخ 2023/04/03.

وتذكيرا لرسالتنا المذكورة في المرجع، نعلمكم أن المعلومات المتعلقة بتنفيذ توصيات المراجعة بالمهام المنجزة على مستوى هياكلكم خلال السنتين الماليتين 2018 و 2019 تظهر في البيان المرفق أدناه، لم تصل إلينا حتى الآن.

وتحقيقا لهذه الغاية، نطلب منك أن ترسل إلينا في غضون أسبوع البيانات المذكورة كاملة وموقعة ومختومة من طرفك.

تحيات

مدير التدقيق P/I

أما في الصفحتين المواليتين سنعرض تقريرين لحالة مراقبة تنفيذ الإجراءات المرحلية وكذا ملاحظات لسنوات المالية 2018 و2019:

الشكل (07): حالة مراقبة تنفيذ الإجراءات المرحلية

منطقة GPL سعيدة

السنة المالية 2018

تقرير	منطقة	التوصيات	التوصية وفقا لآخر رد من المنطقة	حالة		
				تم تنفيذها	في تقدم	تم تنفيذها
18P005 GPL03 320322	عين الصفراء	للموافقة على خزان غاز ONML أعد تشغيل البتروال المسال/بالإضافة إلى أجهزة قياس الحجم.	في تقدم			
18P015 GPL 03 320202	البيض	تزويد المركز بجسر الميزان	في تقدم			
		اتخاذ الإجراءات المناسبة لاعتماد جدول تسع متوافق لإيصالات تخزين المنتجات السائبة	في تقدم			
		تجهيز المركز بمعدات استعادة المنتجات (المقعد)	في تقدم			
		تنظيف حالة 164 زجاجة معيبة من مملوكة لمشتغلين من B13KG طراز من القطاع الخاص	لم يتم تنفيذ			

ملحوظة:

- 1- تقديم أي ملاحظات على التوصيات التي لم يتم تنفيذها.
- 2- فيما يتعلق بالتوصيات المتعلقة بتوسيع المديرية ذات الصلة لفرع غاز البترول المسال، يعتبر الإجراء قد تم تنفيذه بمجرد إحالة المنطقة إلى المديرية المعنية (سيتم ضمان المراقبة على مستوى الفرع من قبل مديرية التدقيق).

التعليق: التقرير السابق يعالج موضوع تنفيذ توصيات المراجعة، حيث أرسل مدقق الحسابات إلى المؤسسة لموافاته بمهام منجزة خلال السنتين 2018 و 2019 إذ أنها لم تصله في الوقت المناسب فألزم المؤسسة بإرسالها في غضون أسبوع، بالإضافة إلى أنه كتب توصيات وملاحظات أتبعها مع التقرير.

الجدول (08): حالة مراقبة تنفيذ الإجراءات المرحلية

منطقة سعيدة GPL

السنة المالية 2019

تقرير	منطقة	التوصيات	التوصية وفقا رد من المنطقة	الحالة		
				تم تنفيذ	في تقدم	لم يتم تنفيذ
19P 014 GPL 03 320293	معسكر	تزويد المركز بمعدات استعادة المنتج القارورة	في تقدم			

ملاحظة:

- 1- تقديم أي ملاحظات على التوصيات التي لم يتم تنفيذها.
- 2- فيما يتعلق بالتوصيات المتعلقة بتوسيع المديرية ذات الصلة لفرع غاز البترول المسال، يعتبر الإجراء قد تم تنفيذه بمجرد إحالة المنطقة إلى المديرية المعنية (سيتم ضمان المراقبة على مستوى الفرع من قبل مديرية التدقيق).

المصدر: وثائق مقدمة من المؤسسة. (أنظر الملحق 02).

التعليق: هذا التقرير يضم تنفيذ الإجراءات المرحلية لمنطقة معسكر وهو تابع لتقرير السابق، وجاءت التوصيات بتزويد المركز بمعدات استعادة المنتج من القارورة المعيبة.

يتعلق التقرير التالي بطلب موافاة المراجع بمستندات توضح تنفيذ التوصيات التي قدمها للمؤسسة.

فرع GPL

المحمدية في 17 جوان 2024

مديرية التدقيق

قسم PSR

السيد مدير شركة الغاز المسال في منطقة سعيدة

الموضوع: تنفيذ توصيات تدقيق.

RAI N° 18 P 015 GPL 03 320202

المرجع: V/Envoi DIR/N° 434/23 du 04/07/2023

N/Envoi N° 748/D. AUD/23 du 27/09/2023

بعد الإرسال المشار إليه في المرجع وفي إطار مراقبة تنفيذ توصيات المراجعة، الصادرة خلال المهمة التي تم تنفيذها بمركز تعبئة البيض، خلال السنة المالية 2018، نطلب منكم موافاتنا بالمستندات الداعمة الحالية، حالة التوصية التي تظهر في تقرير المهمة المذكورة في الموضوع والمتعلقة بتطهير 164 قارورة معيبة من عيار 13 كلغ مملوكة لمشتغلين من القطاع الخاص، والتي لم يتم تنفيذها بعد وفقا لتقرير المشار إليه أعلاه.

كما يجب أن يصل إلينا البيان المرفق خلال أسبوع مكتملا وموقعا ومختوما من طرفك.

مع أطيب التحيات

مدير التدقيق P/I

الجدول (09): حالة رصد تنفيذ إجراءات التقدم في منطقة

سعيدة GPL

تقرير	منطقة	التوصيات	التوصية آخر رد منطقة	الحالة		
				تم تنفيذ	في تقدم	تنفيذها
18 P 015 GPL 03 320202	البيض	تنظيف حالة 164 قارورة معيبة من طراز مملوكة لمشتغلين من القطاع الخاص KG	لم يتم تنفيذها	X		

التعليق: جاء في مضمون التقرير بطلب من مدقق الحسابات على إرسال المؤسسة له بعض المستندات المتعلقة بالسنة المالية 2018، والمتعلقة بتطهير 164 قارورة معيبة من عيار B13 والتي لم يتم تنفيذ التوصيات المذكورة عليها في تقرير سابق وهذا في منطقة البيض.

- كذلك في هذا المثال سيعرض تنفيذ لإجراءات التقدم في المنطقة خلال السنوات المالية 2018 و2019 بالإضافة إلى ملاحظات:

الجدول (10): حالة رصد تنفيذ إجراءات التقدم في منطقة GPL سعيدة

السنة المالية 2018

تقرير	منطقة	التوصيات	حالة		
			تم تنفيذ	في تقدم	م تنفيذها
18P005 GPL03 320322	الصفراء	شغل مناصب الأمن الداخلي من خلال تعزيز إعادة الانتش الداخلي	X		
		للموافقة على خزان ONML أعد تشغيل بالإضافة إلى أجهزة قياس الحجم GPL/C1		X	

الفصل الثاني:

دراسة حالة في مؤسسة نفضال سعيدة

18P015	البيض	تزويد المركز بجسر الميزان 1	X	
GPL 03		اتخاذ الإجراءات المناسبة لاعتماد جدول تسعير متوافق لإيصالات التخزين بيض للمنتجات السائبة 1	X	
320202		تزويد المركز بمعدات (مقعد) استعادة المنتجات	X	
		المعبية تابعة B13KG تنظيف حالة 164 قارورة لمشغلين من القطاع الخاص	X	

المصدر: وثيقة ممنوحة من طرف المؤسسة.

التعليق: في هذه الوثيقة تمت المعاينة من طرف مدقق الحسابات فيما إذا تم تنفيذ التوصيات أم لم يتم تنفيذ أو إذا كانت قيد التنفيذ، وظهرت النتيجة على أنه تم تنفيذ توصية واحدة وأربعة توصيات في طريق التنفيذ مع عدم تنفيذ توصية واحدة.

الجدول (11): حالة رصيد تنفيذ إجراءات التقدم في منطقة

GPL سعيدة

السنة المالية 2018

تقرير	منطقة	التوصيات	التوصية وفقا رد من المنطقة	حالة	
				تم تنفيذ	في تقدم
18P005	الصفراء	للموافقة على خزان غاز ONML أعد تشغيل البترول المسال/بالإضافة إلى أجهزة قياس الحجم.	في تقدم	X	
GPL03					
320322					
18P015	البيض	تزويد المركز بجسر الميزان	في تقدم	X	
GPL 03					
320202		اتخاذ الإجراءات المناسبة لاعتماد جدول تسعير متوافق لإيصالات تخزين المنتجات السائبة	في تقدم	X	
		تجهيز المركز بمعدات استعادة المنتجات (المقعد)	في تقدم	X	
		تنظيف حالة 164 قارورة معيبة من مملوكة لمشتغلين من B13KG طراز من القطاع الخاص	لم يتم تنفيذ		X

ملاحظة:

1- إن عدم وجود مروجين من القطاع الخاص في المنطقة لم يجعل من الممكن تبادل القارورات الخاصة مع قارورات نפטال.

تقرير: 18 P 015 GPL 03 320202 MCE البيض.

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف مؤسسة نפטال.

التعليق: وفي هذا الجدول أراد مدقق الحسابات التأكد إذا أخذت المؤسسة بتوصياته وما مدى تنفيذها، فظهر أنه تم تنفيذ أغلب التوصيات ماعدا واحدة فقط، وهذا التقرير كان خلال السنة المالية 2018 لمنطقتي البيض وعين الصفراء.

جدول (12): حالة رصد تنفيذ إجراءات التقدم في منطقة

سعيدة GPL

السنة المالية 2019

تقرير	منطقة	التوصيات	التوصية وفقا رد من منطقة	الحالة	
				تم تنفيذ	في تقدم م تنفيذها
19 P 014 GPL 03 320293	معسكر	تزويد المركز بالمعدات اللازمة لاستعادة المنتج في القارورة المعيبة	في التقدم	X	

المصدر: وثيقة متحصل عليها من طرف مؤسسة نפטال.

التعليق: أما هذا التقرير فهو تابع لتقرير السابق ويبين مدى تطبيق التوصية في ولاية معسكر خلال السنة المالية 2019، وهنا تم تنفيذ التوصية.

الجدول (13): حالة مراقبة تنفيذ الإجراءات المرحلية

منطقة سعيدة GPL

السنة المالية 2019

الحالة	التوصيات		منطقة	تقرير
	تم تنفيذ	في تقدم		
	X		معسكر	19 P 014 GPL 03 320293
		X		
		X		

ملاحظة:

- 1- بدعم من قسم النقل والصيانة / فرع GPL.
 - 2- عدم وجود مروج خاص في المنطقة لم يسمح باستبدال القارورات الخاصة بقارورات نفضال.
- المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة. (أنظر الملحق 03).

التعليق:

يظهر هذا التقرير وهو تابع لما سبقه من تقارير حول حالة تنفيذ الإجراءات إلى أنه خلال السنة المالية 2019 في ولاية معسكر، تم تنفيذ وصيتين وضعها مدقق الحسابات في تقريره مع ظهور وصية واحدة في حالة تقدم في تنفيذ.

التقرير المالي يضم معالجة الأصول الثابتة للمؤسسة: وهو كمايلي:

فرع GPL

مديرية المالية والمحاسبة

إدارة المستحقات والأصول الثابتة

إدارة الأصول الثابتة

المرجع 2023/999/

المحمدية في 30 نوفمبر 2023

السادة مديري المناطق

GPL/DAM GPL/UNMO

الموضوع: معالج الأصول الثابتة للشركة.

في إطار عمل اللجنة المخصصة لإعادة تنظيم الأصول الثابتة للشركة، وتطبيقا لقرارات الاجتماع المنعقد بتاريخ 2023/11/23، نرسل إليكم طيه مخططين لملئهما (بصيغة إكسيل):

الإطار رقم 1: يتعلق بالجرد المادي (البصري) الحقيقي لمعدات النقل، والذي يجب توفيره من قبل الهياكل المسؤولة عن مراقبة وتشغيل أسطول المركبات بالتعاون مع دائرة المالية والمحاسبة.

الإطار رقم 2: يتعلق بالوضع الشامل للأرض والذي يجب توفيره من قبل مدير العقار (المحامين) بالتعاون مع دائرة المالية والمحاسبة.

ولتحقيق هذه الغاية، ومن أجل السماح لنا بإحالة الخطوط العريضة المذكورة إلى لجنة الصرف الصحي للأصول الثابتة بالشركة ضمن الإطار الزمني المطلوب، يجب أن تصل إلى خدماتنا قبل 10 ديسمبر 2023.

تحيات

مدير المالية والمحاسبة P/I.

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة. (أنظر الملحق 04).

التعليق: التقرير أعلاه يعالج الأصول الثابتة للشركة فتم إرسال مخططين من طرف مدقق الحسابات إلى المؤسسة لملئهما، فكان الإطار الأول متعلق بالجرد المادي لمعدات نقل أما الإطار الثاني تعلق بالوضع الشامل للأرض، وأوجب بإرسال إليه ما تم ذكره في هذا التقرير قبل 10 ديسمبر 2023.

الجدول (14): وضع الأرض في 2023/07/12.

Situation Juridique الوضع القانوني									
رقم المخزون	تعيين الأرض	عنوان	أصل	تاريخ الإقتناء	منطقة	طبيعة الم	القانون رقم	تاريخ النشر	قيمة الأرض
A120100001	je District+CE3201 SAIDA	منطقة صناعية طريق رباحية	URBATIA	07/05/2003	41853	العمل	29/330	06/09/2003	
A129300002	MCE3293 MASCARA	منطقة صناعية الخصيبة معسكر	وكالة الأراضي	13/04/1993	هكتار 2	العمل	1318/1993	06/06/1993	
A120800001	MCE3202 EL BAYADH	منطقة طريق المسلخ	المناطق	09/09/1993	3084	العمل	182	06/07/1994	
A132100001	DR3321 Mchria	منطقة صناعية مشرية نعام	المناطق	29/05/2006	9522	العمل	5415/2006	03/10/2006	
A126000001	DR3322 Ain Sfra	منطقة صناعية طريق بشار	المناطق	10/08/2002	12483	العمل	3692/2002	08/09/2002	
A120300003	03 Lbiod sidi cheikh	المنطقة الصناعية البيض سيد الشيخ	وكالة الأراضي	20/08/2001	9171	العمل	360/2002	29/04/2002	

تابع لجدول أعلاه.

قيمة الأرض (الصك)		
القيمة المدفوعة	القيمة المقدرة	رسوم الإجراء
727 707,44	4 459 158,44	268 59,00
32 022,64	28 502,64	3 520,00
166 956,00	154 200,00	12 756,00
038 180,00	4 753 000,00	85 180,00
969 894,00	3 744 900,00	24 180,00
044 078,80	972 568,80	71 510,00
14 978 838,88	14 112 329,88	866 509,00

←TOTAL

Situation Comptabilité				
الوضع المحاسبي				
تعليقات	المحاسبة عن الديون c/40400 et c/404001 ()	قيمة الأرض (حساب)	تاريخ الإقتناء	تعيين
		4 695 958.44	01/12/1978	حشوات مركز حشو الحقول
		28 502.64	09/04/1991	حقل مركزي صغير
		154 200.00	20/06/1989	حقل مركزي صغير
		5 087 536.00	29/04/2006	أرض مركز المنتجات المتعددة
		3 744 900.00	01/12/1999	أرض إيداع GPL
		992 036.47	02/09/1986	أرض إيداع GPL
		14 703 133.65		
		TOTAL		

راجع ورقة تحليل الحسابات المحاسبية: (*)

مهمة وتاريخ التوقيع

07 ديسمبر 2023

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة. (أنظر الملحق 04).

التعليق:

الجدول يعرض الوضع القانوني للأراضي لمؤسسة نפטال GPL يتم التركيز في هذا الجدول على حساب الأصول الثابتة وبالتحديد الأراضي، حيث كل أرض تم ذكرها مع تاريخ شرائها والمنطقة المخصصة، بمبالغ ورسوم الإجراءات والقيمة المقدرة وكذلك القيمة المدفوعة أما في الوضع المحاسبي تضمن قيمة الأراضي وتاريخ الإقتناء، والجدول أعلاه توضح كل هذا بالتفصيل.

الجدول (15): SITUATION MATRIEL ROULANT EXISTANT PHYSIQUEMENT

AU 11/12/2023

N	CODE	Code à Bar	Désignation (Genre)	Marque	Type	N chassis°	Immatriculation	Etat	Affectation	Action engagée
1	Y1139	F1200-3201-81-0001	VEHICULES TOURISME	Volgswagen	MY1001	BH689917	006058-883-31		3201	
2	Y2260	F1200-3202-01-0001	VEHICULES TOURISME	KANGO	KANGO	24585211	000075-101-20	P/R	3202	
3	Y2261	F1200-3293-01-0001	VEHICULES TOURISME	RENAULT	MY1001	VF1KCOJCF	000171-101-29	P/R	3293	
4	Y2376	F1200-3520-02-0001	VEHICULES TOURISME	MUTSIBUTCHI	MY1001	MMBJNK641D	000055-202-20	OPR	3520	
5	Y3211	F1200-3520-0001	VEHICULES TOURISME	RENAULT	KANGO	VF1KCOJCF336	00435-105-20	P/R	3520	
6	Y2889	F1200-3520-0002	VEHICULES TOURISME	RENAULT	Y2889	VF1LM1AOH299	018110-103-16	OPR	3520	
7	Y3697	F1200-3520-0001	VEHICULES TOURISME	RENAULT	MEGAN	40462065	025092-109-16	OPR	3520	
8	Y3033	F1200-3520-0002	VEHICULES TOURISME	RENAULT	MEGAN	00121010920	001210-109-20	OPR	3520	
9	Y4040	F1200-3201-10001	VEHICULES TOURISME PG	PEUGEOT	PATNER	VF37J9HECEJ5	365330-000-16	OPR	3201	
10	Y3567	F1200-3202-10001	VEHICULES TOURISME	PEUGEOT	PARTNER		1130-114-32	OPR	3202	
11	Y3568	F1200-3293-10001	VEHICULES TOURISME	PEUGEOT	7J9HEC	VF37J9HECEJ9	003638-114-29	OPR	3293	
12	Y3556	F1200-3520-10001	VEHICULES TOURISME	PEUGEOT	PARTNER	VF37JNFUCEJ8	001475-114-20	OPR	3520	
13	Y1818	F1200-3201-90001	VEHICULES TOURISME	RENAULT	EXPRESS	271323	000100-190-45	REF	3201	
14	Y3679	F1200-3520-10001	VEHICULES TOURISME	RENAULT	VFALZBP0	53914077	024716-116-16	OPR	3520	
15	Y2911	F1200-3520-0001	VEHICULES TOURISME	ISUZU	PICK UP 4	7H518565PICK225L	000040-307-20	OPR	3520	

المصدر: وثائق مقدمة من المؤسسة

التعليق: الجدول يعرض الوضع القانوني جزء من معدات النقل لمؤسسة نفضال GPL ويتم التركيز في هذا الجدول على بعض معدات النقل، حيث يتم ذكر كل تثبيت من معدات النقل والتفصيل فيما تعلق بالمعلومات التي تخص كل نوع من حيث رقم السيارة، الترميز الخاص بها، علامتها ورقم تسجيلها وحالتها في المؤسسة أو وضعيتها.

خلاصة الفصل:

- من خلال إجراءنا لدراسة الميدانية في مؤسسة نفضال تعرفنا على نشأة المؤسسة وهياكلها التنظيمية، وتضمنت أيضا هذه الدراسة معرفة دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والإجراءات التي يتبعها في تأدية مهامه داخل المؤسسة مع إبداء رأيه في شكل تقارير.
- ومما سبق تمت الدراسة بإجراء مقابلة مع إطار محاسب، وقد أوضحت هذه الدراسة أن لمحافظ الحسابات دور بالغ الأهمية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وبالتالي إكتشاف نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة، ومن أهم ما توصلنا له من نتائج كالتالي:
- يحضر محافظ الحسابات في المؤسسة خلال فترتين وذلك في السداسي الأول وفي فترة نهاية السنة.
 - محافظ الحسابات يتبع منهجية وخطة لتأدية مهامه، حيث يتطلب منه الحصول على أدلة كافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية وإعداد تقارير كمرحلة نهائية تبين نتائج المراجعة داخل المؤسسة.
 - لتقارير محافظ الحسابات أهمية كبيرة لمساعدة المؤسسة في إكتشاف الثغرات وإعادة النظر في الرقابة داخل المؤسسة.

الخاتمة العامة.

لقد سعت هذه الدراسة إلى "دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية"، وبمعالجة الإشكالية التي تتمثل في "ما هو دور وأهمية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟" أدت هذه الإشكالية إلى طرح ثلاث أسئلة فرعية، حيث تمت الدراسة من خلال عرض فصلين مع الإعتماد على الفرضيات وذكر الوسيلة المستعملة في مقدمة الدراسة.

في الجزء النظري حاولنا الإلمام بإشكالية البحث بتناول الفصل الأول في الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، فنقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث عالجت الدراسة بصفة نظرية، حيث تطرقنا إلى التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات ومهامه وكذا مسؤولياته ومن ثم شروط ممارسته للمهنة وكيفية إعداده للتقارير التي يبدي فيها رأيه الفني المحايد، أما في آخر مبحث تضمن مفاهيم لنظام الرقابة الداخلية ومقوماتها الأساسية والإبلاغ عن فعالية نظام الرقابة الداخلية.

أما في الفصل الثاني فقمنا بدراسة ميدانية خلال مدة زمنية في مؤسسة نفطال بسعيدة وتعرفنا على نشأتها وهيكلها، وكذا فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى تطبيق المؤسسة لتوصيات محافظ الحسابات، وقد تحصلنا على بعض الوثائق من المؤسسة التي ساعدتنا في الدراسة.

نتائج الدراسة في الجانب النظري:

- لتقارير محافظ الحسابات أهمية كبيرة لمساعدة المؤسسة في إكتشاف الثغرات وإعادة النظر في الرقابة داخل المؤسسة.
- لمحافظ الحسابات مسؤوليات متعددة وذلك حسب الخطأ المرتكب أو المخالفة التي قام بها سواء أثناء ممارسة مهنته أو في التقرير الذي يقدمه للمستخدمين.
- يتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات، أن يقوم بدراسة منتظمة لنظام الرقابة داخل المؤسسة وقد يتحصل على معظم المعلومات عن طريق جمع البيانات وطرح أسئلة متعلقة بالرقابة الداخلية وذلك باتباع طرق وأساليب.
- محافظ الحسابات يعتمد على نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل الدراسة لإكتشاف الأخطاء والتلاعبات، وكذلك نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة.

نتائج الدراسة في الجانب التطبيقي:

- يحضر محافظ الحسابات في المؤسسة خلال فترتين وذلك في السداسي الأول وفي فترة نهاية السنة.
- محافظ الحسابات يتبع منهجية وخطة لتأدية مهامه، حيث يتطلب منه الحصول على أدلة كافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية وإعداد تقارير كمرحلة نهائية تبين نتائج المراجعة داخل المؤسسة.
- لتقارير محافظ الحسابات أهمية كبيرة لمساعدة المؤسسة في إكتشاف الثغرات وإعادة النظر في الرقابة داخل المؤسسة.

الإقتراحات:

- إلزام المؤسسات بوجود تدقيق داخلي وهذا لمساعدة محافظ الحسابات.
- ضرورة تدعيم نظام الرقابة داخل المؤسسة والمراقبة الدائمة من أجل التقليل من وجود أخطاء.
- القيام بدورات تدريبية لمحافظي الحسابات والتكوين المستمر وهذا لرفع المستوى المهني.
- الإهتمام بتقارير التي يقدمها محافظ الحسابات خاصة التي يقدمها بخصوص الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

الكتب:

1. أ. أحمد بوتين، كتاب المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية.
2. أ. د محمد الفيومي وآخرون، كتاب المراجعة علما وعملا، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015.
3. أ.د أحمد حلمي جمعة، كتاب أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
4. أ.د حامد طلبة محمد أبو هيبه، كتاب أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2011.
5. أ.د خالد أمين عبد الله، كتاب تدقيق الحسابات، الناشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، طبعة 01، القاهرة، 2014.
6. أ.د عبد الفتاح الصحن ود. محمد السيد سرايا، كتاب الرقابة والمراجعة الداخلية على مستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية طبع - نشر - توزيع، الإسكندرية، 1998.
7. د. تامر مزيد رفاعه، كتاب أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
8. د. خالد راغب الخطيب، كتاب مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
9. د. رقايقية فاطمة زهراء، كتاب التدقيق المحاسبي دروس وتطبيقات، النشر الجامعي الجديد، تلمسان - الجزائر، 2020.
10. د. زاهر عبد الرحيم عاطف، كتاب الرقابة على الأعمال الإدارية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
11. د. سامي محمد الوقاد وأ. لؤي محمد وديان، كتاب تدقيق الحسابات (1)، الطبعة الأولى 2010، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
12. د. طواهر محمد التهامي وأ. صديقي مسعود، كتاب المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية - الساحة المركزية بن عكنون، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.

13. د. عبد القادر الشخيلي، كتاب فن كتابة التقارير الإدارية والمالية والفنية وغيرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
 14. د. غسان فلاح المطارنة، كتاب تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان، 2009.
 15. د. محمد عاطف السعيد، كتاب دراسات في إدارة الأعمال تطوير الأداء. إدارة الاجتماعات. كتابة التقارير، مؤسسة رؤية للطباعة والنشر والتوزيع، 2017.
 16. د. محمد نصر الهواري ود. محمد توفيق محمد، كتاب أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، كلية التجارة - جامعة عين الشمس.
 17. د. منصور حامد محمود ود. محمد أبو العلا الطحان، كتاب أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، مطبعة مركز التعليم المفتوح، 1998.
 18. د. نجوى عبد الصمد، كتاب ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري، دار الهدى.
- المذكرات وأطروحات:**
19. بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، دكتورة في العلوم المالية تخصص محاسبة - مراقبة وتدقيق، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، 2021.
 20. بن عمارة كهينة، المراجعة الخارجية: وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسات، جامعة جزائر 03، 2013.
 21. بوعزيز رضا، مساهمة نظام المعلومات المحاسبي الجيد في تسهيل مهمة محافظ الحسابات، دكتورة علوم في علوم التسيير تخصص نقود مالية، جامعة الجزائر 03، 2022.
 22. بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011.
 23. توام زاهية، التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقها في البنوك الجزائرية، دكتورة في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016.
 24. حفيزة مركب، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، دكتورة علوم في القانون الخاص، كلية الحقوق جامعة الجزائر 01، 2018.
 25. سائب رامي، أثر استخدام المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية على فعالية نظام الرقابة الداخلية، ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011.
 26. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دكتورة في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 01، 2013.

27. عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دكتورة في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2018.
28. فهد محمد علي معمري، منهجية مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وأثرها على أداء المراجعة الداخلية في قطاع الوحدات الاقتصادية دراسة مقارنة بين اليمن والجزائر، دكتورة العلوم في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2018.
29. لقيطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008.
30. وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة، ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2010.
31. يعقوب عبد الله حسن نهنوش، أثر بيئة الرقابة الداخلية على تحقيق أهداف التغير التنظيمي لمنظمات القطاع العام في الأردن، دكتورة فلسفة في الإدارة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2010.
- المجلات:**
32. أ. تمار خديجة، ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية والأسواق، الجزائر.
33. أ. سفاحو رشيد وأ. كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 16، المجلد 01، الجزائر، 2007.
34. أ. سليمة بن نعمة ود. أمين مخفي، واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر، مجلة مجاميع المعرفة، العدد 05، 2017.
35. أ. طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، الجزائر، 2013.
36. أ. عوماري عائشة وأ.د. أقاسم عمر، واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بين الحقوق والواجبات من خلال تطبيقات القانون 10-01، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد 01، المجلد 05، الجزائر، 2017.
37. أ. مفيد عبد اللاوي، معايير الأساسية لإعداد تقرير محافظ الحسابات وعناصره وفقا للقانون 10-01، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 02، المجلد 06، الجزائر.
38. بن عيسى خيرة، دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ إفصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة علمية دولية محكمة متخصصة في الميدان الاقتصادي، العدد 3، الجزائر، 2018.

39. بوحفص رواني، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات إقتصادية، العدد 01، المجلد 23، 2023.
40. تونسي نجات وأ.د. العيد محمد، محافظ الحسابات ودوره في تفعيل حوكمة المؤسسات دراسة حالة مكتب حسابات، مجلة دفاتر بواذكس، العدد 01، المجلد 12، الجزائر، 2023.
41. د. إلياس شاهد وآخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 02، الجزائر، 2017.
42. د. بوشرف جيلالي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل قانون 10-01، مجلة الإقتصاد والإدارة، العدد 02، المجلد 13، الجزائر.
43. د. حجاج زينب، مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد العاشر، الجزائر.
44. د. زهواني رضا، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، العدد التاسع، المجلد الثالث، الجزائر.
45. د. كريم فيصل وأ. سمغوني توفيق فيصل، تنظيم مهنة محافظ الحسابات والتدقيق في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والإقتصادية، معهد الحقوق والعلوم الإقتصادية المركز الجامعي سي الحواس بركة، العدد الثاني، ديسمبر 2018.
46. د. محمد الهادي ضيف الله وأحمد الصالح سباع، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية، العدد الثالث، مارس 2018، كلية العلوم الإقتصادية جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.
47. مايدة محمد فيصل، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة، مجلة رؤى إقتصادية 0088-2253 ISSN، الجزائر، 2018.
48. مسعود كسكس ومحمد زرقون، دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الجزائر للتنمية الإقتصادية، 2019.
49. الجرائد الرسمية:
50. نص المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 11 يوليوز سنة 2010.
51. نصت المادة 2 من مرسوم تنفيدي رقم 11-30 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، الجريدة الرسمية، العدد 07.

52. قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو 2013، الجريدة الرسمية، العدد 24.

المطبوعات:

53. د. بربار حفيظة، مطبوعة محاضرات في الرقابة الداخلية ونظمها، موجهة لطلبة سنة أولى ماستر

محاسبة وتدقيق، جامعة سعيدة، الجزائر، 2018.

54. د. بوحفص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي دروس نظرية، مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة والتدقيق،

جامعة غرداية، 2018.

55. د. طهراوي أسماء، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر تخصص إقتصاد نقدي وبنكي، جامعة

بلقايد تلمسان، الجزائر، 2023.

56. د. عجيلة محمد ود. محمد مولود غزيل، التدقيق ومحافظ الحسابات، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر

سنة أولى تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة غرداية، 2016.

57. د. مقدم خالد ود. عبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة لسنة ثالثة محاسبة ومراجعة والسنة

الأولى ماستر دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016.

ملتقيات:

58. أ. عبد العالي محمدي، مداخلة بعنوان دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من

الساد المالي والإداري، ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة

الجزائر 03، 2012.

59. بعاشي خالد، مداخلة بعنوان مدى استخدام معايير التدقيق الدولية (700-800) من طرف المشرع

الجزائري في تحسين جودة تقارير محافظ الحسابات، الملتقى الدولي حول توجه الدولي نحو معايير التدقيق

الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الدول النامية، جامعة باجي مختار عنابة.

قائمة الملاحق:

الملحق الأول:

Branches GPL
District de Saïda
DEPT DIST N° DIR. A. 550.1.2.2.3.

Saïda, le 14 décembre 2021

A
Monsieur le chef de centre 201 Saïda

Objet: A/5 Dotation des bouteilles B13 charges en accessoires de sécurité.

Pl : Feuille d'observation n°05 du rapport d'audit.
Envoi de monsieur le directeur de la branche GPL n°2262/893HSE/21.

Suite au rapport d'audit interne n° n°21P 019GPL03 320321 de la gestion des stocks mené du 14 au 18 novembre 2021 au niveau du DR Mecherla et en application de l'envoi n°2266/893 HSE/21 du 25 novembre 2021 émanant de monsieur le directeur de la branche GPL (dont copie est ci-jointe) nous vous demandons de veiller à ce que les bouteilles B13 charges destinées aux ravitaillement des dépôts relais (Mecherla et Ain Sefra), et à la livraison dans votre secteur de distribution **soient obligatoirement doter des accessoires de sécurité (écrous de sécurité et joint auto serrures).**

Pour application stricte.

Salutations

Le directeur

Page 9 sur 12

Feuille d'Observation N° 05

Référentiel (s) :
Note EXPIEMB/1118/11 du 24/08/2011, portant utilisation des accessoires de sécurité (Malgré la disponibilité des joints auto serrures et des écrous inviolables, certains CDS continuent paradoxalement à commercialiser des bouteilles B13 démunies de ces importants accessoires de sécurité ;
De ce qui précède et tenant compte que tous les moyens sont réunis il vous fait obligation de respecter la nécessité absolue de vous conformer à la réglementation en vigueur);
Note circulaire n°1858/HSE/854/19 portant accessoires de sécurité des bouteilles B13 Kg.

Fait (s) :
Présence en stock, des bouteilles charges destinées à la livraison, démunies d'accessoires de sécurité.

Cause (s) :
Les bouteilles charges sont réceptionnées sans accessoires de sécurité, lors des opérations de ravitaillement.

Conséquence (s) :
Risque d'atteinte à la sécurité des consommateurs ;
Risque d'atteinte à l'image de marque de l'Entreprise.

Recommandation (s) :
Exiger au Centre ravitailleur, la dotation des bouteilles charges en accessoires de sécurité.

Commentaire de l'audit :

PROJET DE RAPPORT D'AUDIT INTERNE N° 21 P 019 GPL 03 320321

Branches GPL
N° HSE /21
2262/893

Mohammadia, le 14 DEC 2021

Messieurs les Directeurs des Districts GPL

Objet : Prévention des accidents inhérents à l'utilisation du gaz butane par nos concitoyens.

Interpellé par le nombre récurrent des accidents de foyers impliquant l'utilisation des bouteilles B13 (explosion, asphyxie par le Monoxyde de Carbone) ainsi que par leurs impacts sur les vies humaines, nous vous demandons d'instruire vos collaborateurs à une plus grande rigueur dans le respect des conditions et des règles de sécurité dans le tri, le contrôle et l'emballage des bouteilles GPL.

Aussi, je vous exhorte au respect des dispositions suivantes:

- S'assurer du bon état et de la conformité des bouteilles introduites dans le circuit d'emballage ;
- Contrôler l'étanchéité des bouteilles (automatique ou manuel). En cas d'absence ou dysfonctionnement de détecteur de fuite, s'assurer que l'eau savonneuse utilisée pour le contrôle, réagit aux fuites de gaz ;
- Afficher et rappeler aux agents les cas de retrait des bouteilles du circuit d'emballage ;
- Respecter la périodicité des visites médicales pour veiller à la bonne acuité visuelle des agents, notamment ceux de tri et de contrôle d'étanchéité ;
- Éviter les surplus d'emballage pour prévenir tout recours à la purge des bouteilles par les clients ;
- Veiller à la mise en place des joints auto-serrure et des écrous de sécurité ;
- Respecter les conditions de chargement / déchargement des palettes par les chariots élévateurs pour éviter toute fragilisation des robinets (heurts) ;

الشركة الوطنية لتوزيع و توزيع المواد البترولية نشاط شركة ذات اسم براس ما
إدارة التوزيع والتوزيع و توزيع المواد البترولية نشاط شركة ذات اسم براس ما
سب 73 الشفاعة الجزائر الهاتف 21 38 13 13 الفاكس 21 38 19 19 ب 99 ب 99

Suite

- Réaliser des visites inopinées aux centres pour s'assurer du respect des conditions et des règles de sécurité.

Aussi et afin d'associer les revendeurs (points de vente) de bouteilles dans la prévention des accidents domestiques, nous vous demandons d'organiser des séances de sensibilisation à l'effet de les impliquer dans la sensibilisation des clients par rapport à l'utilisation de la bouteille, son installation et surtout les risques liés au monoxyde de carbone.

Meilleures salutations,

Le Directeur de la Branche GPL

الملحق الثاني

enseigner votre er
s B13K dans ce
ous ce
eau d
se en

الملحق الثالث


Branche GPL
Direction Audit
Département PSR
Réf. 60 124

Mohammedia, le 17 ME AN

Monsieur le Directeur du District GPL Salda

Objet : Mise en œuvre des recommandations d'audit
RAI N°18 P 015 GPL 03 320202.
Réf : V/Envoi DIR/N°434/23 du 04/07/2023.
N/Envoi N°748/D. AUD/23 du 27/09/2023.

Consécutivement à votre envoi cité en référence et dans le cadre du suivi de la mise en œuvre des recommandations d'audit, émises lors de la mission réalisée au niveau du Centre Emplisseur El Bayadh, durant l'exercice 2018, nous vous demandons de nous communiquer avec documents probants, l'état actuel de la recommandation qui figure dans le rapport de la mission, cité en objet, ayant trait l'assainissement des 194 bouteilles B13Kg défectueuses appartenant aux opérateurs privés qui demeurent non réalisées, selon votre envoi sous-référéncé.

Aussi, l'état ci-joint doit nous parvenir sous huitaine, dûment renseigné, signé et cacheté par vos soins.

Salutations distinguées

Le Directeur Audit P/I

التسويق وتوزيع المواد البترولية لقطاع شركات ذات اسهم ب.ا.س.
Société de Produits Pétroliers NAFTAL SPA au Capital
75 الشركة البترولية لقطاع شركات ذات اسهم ب.ا.س. 021 36 13 13 الفاكس 021 36 13 13 75
9891 من 90 م.ت 021 36 19 19 الفاكس 021 36 13 13 75

Etat de suivi de la mise en œuvre des actions de progrès

District GPL Saida

Rapport	Structure	Recommandations	Exercice 2018		
			Etat de la recommandation formulée par le conseil de la région en réponse du District		Etat
			Réalisée	En cours de réalisation	
18 P 015 SIC 03 262020	C.E El Bayadh	Assainir la situation des 164 bouteilles B15KG defectueuses appartenant aux opérateurs privés.	Non réalisée	X	

Etat de suivi de la mise en œuvre des actions de progrès
District GPL Saida

Rapport	Structure	Recommandation	Etat		
			Réalisée	En cours de réalisation	Non réalisée
18 P 005 GPL 03 320322	DR. Ain Sefra	Pourvoir les postes de sûreté interne en favorisant le redéploiement interne.	x		
		Relancer l'ONML pour l'homologation de la Citerne GPL/C ainsi que les volucompteurs. 1			
		Doter le centre d'un pont bascule. 1		x	
		Prendre les actions appropriées en vue de s'approprier d'un tableau de barèmage conforme pour les réceptions de stockage de produit vrac. 1		x	
18 P 015 GPL 03 320202	C.E El Bayadh	Doter le centre d'un équipement (banc) de récupération de produit. 1		x	
		Assainir la situation des 164 bouteilles B13KG défectueuses appartenant aux opérateurs privés.			x

Etat de suivi de la mise en œuvre des actions de progrès
District GPL Saida

Rapport	Structure	Recommandations	Etat actuel de la recommandation	Exercice 2018		
				Réalisée	En cours de réalisation	Non réalisée
18 P 005 GPL 03 320322	D.R Ain Sefra	Relancer l'ONML pour l'homologation de la Citerne GPL/C ainsi que les volucompteurs.	En cours de réalisation	x		
18 P 015 GPL 03 320202	C.E El Bayadh	Doter le centre d'un pont bascule.	En cours de réalisation	x		
		Prendre les actions appropriées en vue de s'approprier d'un tableau de barémage conforme pour les réceptions de stockage de produit vrac.	En cours de réalisation	x		
		Doter le centre d'un équipement (banc) de récupération de produit.	En cours de réalisation	x		
		Assainir la situation des 164 bouteilles B13KG défectueuses appartenant aux opérateurs privés. (1)	Non réalisée			X

NB.

- (1) .Le manque de promoteurs privés dans la région n'a pas permis d'échanger les bouteilles privés avec celles de NAFTAL.
Rapport 18 P 015 GPL 03 320202 MCE EL Bayadh.

Etat de suivi de la mise en œuvre des actions de progrès
District GPL Saida

Rapport	Structure	Recommandations	Etat actuel de la recommandation	Exercice 2019		
				Réalisée	En cours de réalisation	Non réalisée
19 P 014 GPL 03 320293	C.E Mascara	Doter le Centre, d'un d'équipement de récupération de produit de la bouteille défectueuse.	En cours de réalisation	x		

الملحق الرابع

JP
BRANCHE GPL
DIRECTION FINANCES ET COMPTABILITE
DPT CREANCE ET GESTION DES IMMOBILISATIONS
SERVICE GESTION DES IMMOBILISATIONS
REF 12013/2023

Mohammadia, le 23 NOV 2023

MESSIEURS LES DIRECTEURS
DISTRICTS GPL / DAM GPL / UNMO.

OBJET : Assainissement des immobilisations de la société.

Dans le cadre des travaux du comité Ad-hoc de l'assainissement des immobilisations de la société, et en applications des résolutions de la réunion tenu le 23/11/2023, nous vous transmettons ci-joint deux canevas à renseigner (sous format Excel) :

Canevas N°1 : porte sur le recensement physique réel (visuel) du matériel de transport, qui doit être renseigné par les structures chargées du suivi et l'exploitation du parc roulant en collaboration avec le département Finance et Comptabilité.

Canevas N°2 : concerne la situation exhaustive des terrains, qui doit être renseigné par le chargé du patrimoine (Juristes) en collaboration avec le département Finance et Comptabilité.

A cet effet, et afin de nous permettre la transmission des dits canevas au comité assainissement des immobilisations de la société dans les délais requis, ils doivent parvenir à nos services avant le **10 Décembre 2023**.

Salutations.

LE DIRECTEUR FINANCES ET COMPTABILITE P/I.

توزيع المواد البيروقراطية لفضاء شركة ذات المصالح الخاصة
في كل من Direction du Patrimoine Péninsulaire MATAL SPZ
77-78-79-80-81-82-83-84-85-86-87-88-89-90-91-92-93-94-95-96-97-98-99-100-101-102-103-104-105-106-107-108-109-110-111-112-113-114-115-116-117-118-119-120-121-122-123-124-125-126-127-128-129-130-131-132-133-134-135-136-137-138-139-140-141-142-143-144-145-146-147-148-149-150-151-152-153-154-155-156-157-158-159-160-161-162-163-164-165-166-167-168-169-170-171-172-173-174-175-176-177-178-179-180-181-182-183-184-185-186-187-188-189-190-191-192-193-194-195-196-197-198-199-200-201-202-203-204-205-206-207-208-209-210-211-212-213-214-215-216-217-218-219-220-221-222-223-224-225-226-227-228-229-230-231-232-233-234-235-236-237-238-239-240-241-242-243-244-245-246-247-248-249-250-251-252-253-254-255-256-257-258-259-260-261-262-263-264-265-266-267-268-269-270-271-272-273-274-275-276-277-278-279-280-281-282-283-284-285-286-287-288-289-290-291-292-293-294-295-296-297-298-299-300-301-302-303-304-305-306-307-308-309-310-311-312-313-314-315-316-317-318-319-320-321-322-323-324-325-326-327-328-329-330-331-332-333-334-335-336-337-338-339-340-341-342-343-344-345-346-347-348-349-350-351-352-353-354-355-356-357-358-359-360-361-362-363-364-365-366-367-368-369-370-371-372-373-374-375-376-377-378-379-380-381-382-383-384-385-386-387-388-389-390-391-392-393-394-395-396-397-398-399-400-401-402-403-404-405-406-407-408-409-410-411-412-413-414-415-416-417-418-419-420-421-422-423-424-425-426-427-428-429-430-431-432-433-434-435-436-437-438-439-440-441-442-443-444-445-446-447-448-449-450-451-452-453-454-455-456-457-458-459-460-461-462-463-464-465-466-467-468-469-470-471-472-473-474-475-476-477-478-479-480-481-482-483-484-485-486-487-488-489-490-491-492-493-494-495-496-497-498-499-500-501-502-503-504-505-506-507-508-509-510-511-512-513-514-515-516-517-518-519-520-521-522-523-524-525-526-527-528-529-530-531-532-533-534-535-536-537-538-539-540-541-542-543-544-545-546-547-548-549-550-551-552-553-554-555-556-557-558-559-560-561-562-563-564-565-566-567-568-569-570-571-572-573-574-575-576-577-578-579-580-581-582-583-584-585-586-587-588-589-590-591-592-593-594-595-596-597-598-599-600-601-602-603-604-605-606-607-608-609-610-611-612-613-614-615-616-617-618-619-620-621-622-623-624-625-626-627-628-629-630-631-632-633-634-635-636-637-638-639-640-641-642-643-644-645-646-647-648-649-650-651-652-653-654-655-656-657-658-659-660-661-662-663-664-665-666-667-668-669-670-671-672-673-674-675-676-677-678-679-680-681-682-683-684-685-686-687-688-689-690-691-692-693-694-695-696-697-698-699-700-701-702-703-704-705-706-707-708-709-710-711-712-713-714-715-716-717-718-719-720-721-722-723-724-725-726-727-728-729-730-731-732-733-734-735-736-737-738-739-740-741-742-743-744-745-746-747-748-749-750-751-752-753-754-755-756-757-758-759-760-761-762-763-764-765-766-767-768-769-770-771-772-773-774-775-776-777-778-779-780-781-782-783-784-785-786-787-788-789-790-791-792-793-794-795-796-797-798-799-800-801-802-803-804-805-806-807-808-809-810-811-812-813-814-815-816-817-818-819-820-821-822-823-824-825-826-827-828-829-830-831-832-833-834-835-836-837-838-839-840-841-842-843-844-845-846-847-848-849-850-851-852-853-854-855-856-857-858-859-860-861-862-863-864-865-866-867-868-869-870-871-872-873-874-875-876-877-878-879-880-881-882-883-884-885-886-887-888-889-890-891-892-893-894-895-896-897-898-899-900-901-902-903-904-905-906-907-908-909-910-911-912-913-914-915-916-917-918-919-920-921-922-923-924-925-926-927-928-929-930-931-932-933-934-935-936-937-938-939-940-941-942-943-944-945-946-947-948-949-950-951-952-953-954-955-956-957-958-959-960-961-962-963-964-965-966-967-968-969-970-971-972-973-974-975-976-977-978-979-980-981-982-983-984-985-986-987-988-989-990-991-992-993-994-995-996-997-998-999-1000-1001-1002-1003-1004-1005-1006-1007-1008-1009-1010-1011-1012-1013-1014-1015-1016-1017-1018-1019-1020-1021-1022-1023-1024-1025-1026-1027-1028-1029-1030-1031-1032-1033-1034-1035-1036-1037-1038-1039-1040-1041-1042-1043-1044-1045-1046-1047-1048-1049-1050-1051-1052-1053-1054-1055-1056-1057-1058-1059-1060-1061-1062-1063-1064-1065-1066-1067-1068-1069-1070-1071-1072-1073-1074-1075-1076-1077-1078-1079-1080-1081-1082-1083-1084-1085-1086-1087-1088-1089-1090-1091-1092-1093-1094-1095-1096-1097-1098-1099-1100-1101-1102-1103-1104-1105-1106-1107-1108-1109-1110-1111-1112-1113-1114-1115-1116-1117-1118-1119-1120-1121-1122-1123-1124-1125-1126-1127-1128-1129-1130-1131-1132-1133-1134-1135-1136-1137-1138-1139-1140-1141-1142-1143-1144-1145-1146-1147-1148-1149-1150-1151-1152-1153-1154-1155-1156-1157-1158-1159-1160-1161-1162-1163-1164-1165-1166-1167-1168-1169-1170-1171-1172-1173-1174-1175-1176-1177-1178-1179-1180-1181-1182-1183-1184-1185-1186-1187-1188-1189-1190-1191-1192-1193-1194-1195-1196-1197-1198-1199-1200-1201-1202-1203-1204-1205-1206-1207-1208-1209-1210-1211-1212-1213-1214-1215-1216-1217-1218-1219-1220-1221-1222-1223-1224-1225-1226-1227-1228-1229-1230-1231-1232-1233-1234-1235-1236-1237-1238-1239-1240-1241-1242-1243-1244-1245-1246-1247-1248-1249-1250-1251-1252-1253-1254-1255-1256-1257-1258-1259-1260-1261-1262-1263-1264-1265-1266-1267-1268-1269-1270-1271-1272-1273-1274-1275-1276-1277-1278-1279-1280-1281-1282-1283-1284-1285-1286-1287-1288-1289-1290-1291-1292-1293-1294-1295-1296-1297-1298-1299-1300-1301-1302-1303-1304-1305-1306-1307-1308-1309-1310-1311-1312-1313-1314-1315-1316-1317-1318-1319-1320-1321-1322-1323-1324-1325-1326-1327-1328-1329-1330-1331-1332-1333-1334-1335-1336-1337-1338-1339-1340-1341-1342-1343-1344-1345-1346-1347-1348-1349-1350-1351-1352-1353-1354-1355-1356-1357-1358-1359-1360-1361-1362-1363-1364-1365-1366-1367-1368-1369-1370-1371-1372-1373-1374-1375-1376-1377-1378-1379-1380-1381-1382-1383-1384-1385-1386-1387-1388-1389-1390-1391-1392-1393-1394-1395-1396-1397-1398-1399-1400-1401-1402-1403-1404-1405-1406-1407-1408-1409-1410-1411-1412-1413-1414-1415-1416-1417-1418-1419-1420-1421-1422-1423-1424-1425-1426-1427-1428-1429-1430-1431-1432-1433-1434-1435-1436-1437-1438-1439-1440-1441-1442-1443-1444-1445-1446-1447-1448-1449-1450-1451-1452-1453-1454-1455-1456-1457-1458-1459-1460-1461-1462-1463-1464-1465-1466-1467-1468-1469-1470-1471-1472-1473-1474-1475-1476-1477-1478-1479-1480-1481-1482-1483-1484-1485-1486-1487-1488-1489-1490-1491-1492-1493-1494-1495-1496-1497-1498-1499-1500-1501-1502-1503-1504-1505-1506-1507-1508-1509-1510-1511-1512-1513-1514-1515-1516-1517-1518-1519-1520-1521-1522-1523-1524-1525-1526-1527-1528-1529-1530-1531-1532-1533-1534-1535-1536-1537-1538-1539-1540-1541-1542-1543-1544-1545-1546-1547-1548-1549-1550-1551-1552-1553-1554-1555-1556-1557-1558-1559-1560-1561-1562-1563-1564-1565-1566-1567-1568-1569-1570-1571-1572-1573-1574-1575-1576-1577-1578-1579-1580-1581-1582-1583-1584-1585-1586-1587-1588-1589-1590-1591-1592-1593-1594-1595-1596-1597-1598-1599-1600-1601-1602-1603-1604-1605-1606-1607-1608-1609-1610-1611-1612-1613-1614-1615-1616-1617-1618-1619-1620-1621-1622-1623-1624-1625-1626-1627-1628-1629-1630-1631-1632-1633-1634-1635-1636-1637-1638-1639-1640-1641-1642-1643-1644-1645-1646-1647-1648-1649-1650-1651-1652-1653-1654-1655-1656-1657-1658-1659-1660-1661-1662-1663-1664-1665-1666-1667-1668-1669-1670-1671-1672-1673-1674-1675-1676-1677-1678-1679-1680-1681-1682-1683-1684-1685-1686-1687-1688-1689-1690-1691-1692-1693-1694-1695-1696-1697-1698-1699-1700-1701-1702-1703-1704-1705-1706-1707-1708-1709-1710-1711-1712-1713-1714-1715-1716-1717-1718-1719-1720-1721-1722-1723-1724-1725-1726-1727-1728-1729-1730-1731-1732-1733-1734-1735-1736-1737-1738-1739-1740-1741-1742-1743-1744-1745-1746-1747-1748-1749-1750-1751-1752-1753-1754-1755-1756-1757-1758-1759-1760-1761-1762-1763-1764-1765-1766-1767-1768-1769-1770-1771-1772-1773-1774-1775-1776-1777-1778-1779-1780-1781-1782-1783-1784-1785-1786-1787-1788-1789-1790-1791-1792-1793-1794-1795-1796-1797-1798-1799-1800-1801-1802-1803-1804-1805-1806-1807-1808-1809-1810-1811-1812-1813-1814-1815-1816-1817-1818-1819-1820-1821-1822-1823-1824-1825-1826-1827-1828-1829-1830-1831-1832-1833-1834-1835-1836-1837-1838-1839-1840-1841-1842-1843-1844-1845-1846-1847-1848-1849-1850-1851-1852-1853-1854-1855-1856-1857-1858-1859-1860-1861-1862-1863-1864-1865-1866-1867-1868-1869-1870-1871-1872-1873-1874-1875-1876-1877-1878-1879-1880-1881-1882-1883-1884-1885-1886-1887-1888-1889-1890-1891-1892-1893-1894-1895-1896-1897-1898-1899-1900-1901-1902-1903-1904-1905-1906-1907-1908-1909-1910-1911-1912-1913-1914-1915-1916-1917-1918-1919-1920-1921-1922-1923-1924-1925-1926-1927-1928-1929-1930-1931-1932-1933-1934-1935-1936-1937-1938-1939-1940-1941-1942-1943-1944-1945-1946-1947-1948-1949-1950-1951-1952-1953-1954-1955-1956-1957-1958-1959-1960-1961-1962-1963-1964-1965-1966-1967-1968-1969-1970-1971-1972-1973-1974-1975-1976-1977-1978-1979-1980-1981-1982-1983-1984-1985-1986-1987-1988-1989-1990-1991-1992-1993-1994-1995-1996-1997-1998-1999-2000-2001-2002-2003-2004-2005-2006-2007-2008-2009-2010-2011-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018-2019-2020-2021-2022-2023-2024-2025-2026-2027-2028-2029-2030-2031-2032-2033-2034-2035-2036-2037-2038-2039-2040-2041-2042-2043-2044-2045-2046-2047-2048-2049-2050-2051-2052-2053-2054-2055-2056-2057-2058-2059-2060-2061-2062-2063-2064-2065-2066-2067-2068-2069-2070-2071-2072-2073-2074-2075-2076-2077-2078-2079-2080-2081-2082-2083-2084-2085-2086-2087-2088-2089-2090-2091-2092-2093-2094-2095-2096-2097-2098-2099-2100-2101-2102-2103-2104-2105-2106-2107-2108-2109-2110-2111-2112-2113-2114-2115-2116-2117-2118-2119-2120-2121-2122-2123-2124-2125-2126-2127-2128-2129-2130-2131-2132-2133-2134-2135-2136-2137-2138-2139-2140-2141-2142-2143-2144-2145-2146-2147-2148-2149-2150-2151-2152-2153-2154-2155-2156-2157-2158-2159-2160-2161-2162-2163-2164-2165-2166-2167-2168-2169-2170-2171-2172-2173-2174-2175-2176-2177-2178-2179-2180-2181-2182-2183-2184-2185-2186-2187-2188-2189-2190-2191-2192-2193-2194-2195-2196-2197-2198-2199-2200-2201-2202-2203-2204-2205-2206-2207-2208-2209-2210-2211-2212-2213-2214-2215-2216-2217-2218-2219-2220-2221-2222-2223-2224-2225-2226-2227-2228-2229-2230-2231-2232-2233-2234-2235-2236-2237-2238-2239-2240-2241-2242-2243-2244-2245-2246-2247-2248-2249-2250-2251-2252-2253-2254-2255-2256-2257-2258-2259-2260-2261-2262-2263-2264-2265-2266-2267-2268-2269-2270-2271-2272-2273-2274-2275-2276-2277-2278-2279-2280-2281-2282-2283-2284-2285-2286-2287-2288-2289-2290-2291-2292-2293-2294-2295-2296-2297-2298-2299-2300-2301-2302-2303-2304-2305-2306-2307-2308-2309-2310-2311-2312-2313-2314-2315-2316-2317-2318-2319-2320-2321-2322-2323-2324-2325-2326-2327-2328-2329-2330-2331-2332-2333-2334-2335-2336-2337-2338-2339-2340-2341-2342-2343-2344-2345-2346-2347-2348-2349-2350-2351-2352-2353-2354-2355-2356-2357-2358-2359-2360-2361-2362-2363-2364-2365-2366-2367-2368-2369-2370-2371-2372-2373-2374-2375-2376-2377-2378-2379-2380-2381-2382-2383-2384-2385-2386-2387-2388-2389-2390-2391-2392-2393-2394-2395-2396-2397-2398-2399-2400-2401-2402-2403-2404-2405-2406-2407-2408-2409-2410-2411-2412-2413-2414-2415-2416-2417-2418-2419-2420-2421-2422-2423-2424-2425-2426-2427-2428-2429-2430-2431-2432-2433-2434-2435-2436-2437-2438-2439-2440-2441-2442-2443-2444-2445-2446-2447-2448-2449-2450-2451-2452-2453-2454-2455-2456-2457-2458-2459-2460-2461-2462-2463-2464-2465-2466-2467-2468-2469-2470-2471-2472-2473-2474-2475-2476-2477-2478-2479-2480-2481-2482-2483-2484-2485-2486-2487-2488-2489-2490-2491-2492-2493-2494-2495-2496-2497-2498-2499-2500-2501-2502-2503-2504-2505-2506-2507-2508-2509-2510-2511-2512-2513-2514-2515-2516-2517-2518-2519-2520-2521-2522-2523-2524-2525-2526-2527-2528-2529-2530-2531-2532-2533-2534-2535-2536-2537-2538-2539-2540-2541-2542-2543-2544-2545-2546-2547-2548-2549-2550-2551-2552-2553-2554-2555-2556-2557-2558-2559-2560-2561-2562-2563-2564-2565-2566-2567-2568-2569-2570-2571-2572-2573-2574-2575-2576-2577-2578-2579-2580-2581-2582-2583-2584-2585-2586-2587-2588-2589-2590-2591-2592-2593-2594-2595-2596-2597-2598-2599-2600-2601-2602-2603-2604-2605-2606-2607-2608-2609-2610-2611-2612-2613-2614-2615-2616-2617-2618-2619-2620-2621-2622-2623-2624-2625-2626-2627-2628-2629-2630-2631-2632-263

N°	Code	Code à Barre	Désignation (Genre)	Marque	Type	N° Chassis	Immatriculation	Etat	Affectation	Action engagée
1	V1139	F1200-3201-81-0001	VEHICULES TOURISME	VOLKSWAGEN	MY1001	BH689917	006058-883-31		3201	
2	V2260	F1200-3202-01-0001	VEHICULES TOURISME	KANGOO	KANGOO	24585211	000075-101-20	P/R	3202	
3	V2261	F1200-3293-01-0001	VEHICULES TOURISME	RENAULT	MY1001	VFI/KC/ICE	000171-101-29	P/R	3293	
4	V2376	F1200-3520-02-0001	VEHICULES TOURISME	MULTISUBTCHI	MY1001	MMB/NK6401D029454	000055-202-20	OPR	3520	
5	V3211	F1200-3520-05-0001	VEHICULES TOURISME	RENAULT	KANGOO	VFI/KC/ICE3944896	000435-105-20	P/R	3520	
6	V2889	F1200-3520-03-0002	VEHICULES TOURISME	RENAULT	V2889	VFI/LM1A0H29969089	018110-103-16	OPR	3520	
7	V3697	F1200-3520-09-0001	VEHICULES TOURISME	RENAULT	MEGANE	40462065	025092-109-16	OPR	3520	
8	V3033	F1200-3520-09-0002	VEHICULES TOURISME	RENAULT	MEGANE	001210-109-20	000120-109-20	OPR	3520	
9	V4040	F1200-3201-14-0001	VEHICULES TOURISME	PEUGEOT	PATNER	V3719H/ECIE655265	365330-000-16	OPR	3201	
10	V3567	F1200-3202-14-0001	VEHICULES TOURISME	PEUGEOT	PARTNER		1130-114-32	OPR	3202	
11	V3568	F1200-3293-14-0001	VEHICULES TOURISME	PEUGELOT	719HEC	V3719H/ECIE722669	003638-114-29	OPR	3293	
12	V3566	F1200-3520-14-0001	VEHICULES TOURISME	PEUGEOT	PARTNER	V3719H/ECIE702578	001475-114-20	OPR	3520	
13	V1818	F1200-3201-91-0001	VEHICULES TOURISME	RENAULT	EXPRESS	2713123	000100-190-45	REF	3201	
14	V3679	F1200-3520-16-0001	VEHICULES TOURISME	RENAULT	VFI/LZBP05	53914077	024716-116-16	OPR	3520	
15	V2911	F1200-3520-07-0001	VEHICULES TOURISME	ISUZU	PICK UP 4X2	7H518565PICKUPX225	000040-307-20	OPR	3520	
16	P0077	F1070-3201-92-0001	REMORQUES PLATEAU A RIDELLES	SOMACOME	ED32	C7191N3	000571-879-45	OPR	3201	
17	Y0935	F1010-3520-03-0001	CAMION PLATEAU RIDELLES STANDARDS	TOYOTA	K66	VEE32176	000015-204-20	OPR	3520	
18	C2397	F1030-3293-07-0003	CAMION PORTE PALETTES	HYUNDAI	HD 120	KMF/LA198P7C022100	153765-00-16	OPR	3293	
19	C2380	F1030-3201-07-0003	CAMION PORTE PALETTES	HYUNDAI	HD120	KMF/LA198P7C022083	000077-207-20	OPR	3201	
20	C2301	F1030-3202-07-0001	CAMION PORTE PALETTES	HYUNDAI	HD 120	7C018825	000126-207-32	OPR	3202	
21	C2392	F1030-3203-07-0001	CAMION PORTE PALETTES	HYUNDAI	HD 120	KMF/LA198P7C022095	000605-207-32	OPR	3203	
22	C2151	F1030-3293-07-0001	CAMION PORTE PALETTES	HYUNDAI	HD 120	KMF/LA198P7C015709	0031-206-29	OPR	3293	
23	C2386	F1030-3321-07-0001	CAMION PORTE PALETTES	HYUNDAI	HD 120	MMFL198P7C022089	00413-204-45	OPR	3321	
24	C2389	F1030-3321-07-0002	CAMION PORTE PALETTES	HYUNDAI	HD 120	KMF/L198P7C022092	00714-207-45	OPR	3321	
25	C2398	F1010-3322-07-0002	CAMION PLATEAU RIDELLES STANDARDS	HYUNDAI	MC1001	KMF/LA198P7C022094	000197-207-45	OPR	3322	
26	C2394	F1010-3322-07-0003	CAMION PLATEAU RIDELLES STANDARDS	HYUNDAI	HD 120	KMF/LA198P7C022097	000199-207-45	OPR	3322	
27	C2412	F1030-3202-07-0002	CAMION PORTE PALETTES	HYUNDAI	HD 120	7C022740	526-207-32	OPR	3202	
28	C2312	F1010-3322-07-0001	CAMION PLATEAU RIDELLES	HYUNDAI	HD 120		153758-00-16	OPR	3322	